UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

FERNANDA COSTA DE ANDRADE

ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BELO HORIZONTE
2018

FERNANDA COSTA DE ANDRADE

ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dissertação apresentada ao Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Área de Concentração: Controladoria e Finanças

Orientadora: Prof°. Dr. João Estevão Barbosa Neto

BELO HORIZONTE
2018

Ficha Catalográfica

Andrade, Fernanda Costa de.

A553a 2018

Atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais [manuscrito] / Fernanda Costa de Andrade. – 2018.

108 f. : il., gráfs.

Orientador: João Estevão Barbosa Neto.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade.

Inclui bibliografia (f. 93-101) e apêndices.

1. Auditoria interna - Teses 2. Serviço público – Teses. 3. Contabilidade – Teses. I. Barbosa Neto, João Estevão. II. Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade. III. Título.

CDD: 657.45

Elaborada pela Biblioteca da FACE/UFMG – AKR065/2019

Fernanda Costa de Andrade

Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria e contabilidade.

Belo Horizonte, 14 de fevereiro de 2019.

Profª. Valéria Gama Fully Bressan
Coordenadora do Curso

BANCA EXAMINADORA

Prof. João Estevão Barbosa Neto
(Orientador)

Prof. Poueri do Carmo Mário
CEPCON/UFMG

Prof. André Carlos Busanelli de Aquino
FEA/USP

Belo Horizonte, 2019

AGRADECIMENTO

Agradeço à minha família e aos amigos pelo apoio de sempre. Ao Ângelo, meu maior companheiro.

Aos professores e equipe do CEPCON, pela oportunidade de enriquecer minha trajetória acadêmica.

Ao professor João Estevão, pelos valorosos ensinamentos.

Aos membros da Banca Examinadora, professor Poueri e André Aquino, pela disponibilidade e pelo interesse na leitura do trabalho.

Aos colegas da turma 2017-2019, pela convivência.

Aos colegas da Controladoria-Geral do Estado, pelo convívio e pela contribuição com este trabalho.

RESUMO

Em função dos perenes escândalos de corrupção e malversação de recursos públicos a auditoria governamental tem assumido preponderância na agenda pública brasileira. A necessidade de aperfeiçoamento da auditoria pública tem se tornando objeto de pauta dos órgãos de controle do Brasil, bem como de instituições como Banco Mundial e Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). O modelo de capacidade *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) tem se mostrado como um instrumento útil para o aperfeiçoamento ordenado da auditoria interna do setor público brasileiro. Este estudo tem como objetivo verificar qual é o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE), a partir da aplicação do modelo IA-CM. Para tanto, realizou-se uma pesquisa participante, documental e *survey* utilizando-se os seguintes métodos: coleta de dados, observação participante, aplicação de questionário, entrevistas e análise documental. Os resultados demonstraram que a auditoria interna da CGE domina, em média, 18% das práticas do modelo mencionado, não alcançando a implementação de todas as práticas do Nível 2. Considerando que é necessário que o órgão domine todas as áreas de processos-chave de um nível para que seja classificado como pertencente àquele nível de capacidade, conclui-se que o nível de maturidade da auditoria interna da CGE é o Nível 1. Nesse nível, a auditoria é considerada *ad hoc*, os processos não são totalmente definidos e nem todas práticas são executadas consistentemente. Tal achado demonstra a incipiência da auditoria interna da CGE para agregar valor à gestão governamental e para controlar suas operações e recursos necessários para alcançar os seus objetivos institucionais. Apesar de a CGE contar com uma estrutura relativamente desenvolvida, caracterizada por normas documentadas, processos e procedimentos para incentivar a aplicação coerente de práticas de auditoria, verificou-se que nem todas são padronizadas, repetíveis e sustentáveis. Assim, há uma confiança nos indivíduos e nas suas habilidades pessoais. Este estudo fornece informações que podem ser utilizadas por outros entes em autoavaliações, assim como em outros trabalhos científicos, fornecendo uma plataforma para futuras pesquisas e contribuindo para a difusão do modelo IA-CM no Brasil. Além disso, esta pesquisa possibilitou a comparação da auditoria da CGE com os padrões e normas internacionais, o que permitiu identificar lacunas e oportunidades de melhoria.

Palavras-Chave: Auditoria Interna no Setor Público; Modelos de Maturidade; Eficácia.

ABSTRACT

Due to the limits of corruption and embezzlement of public resources in government audiences, the preponderance of the Brazilian public agenda. The need for improvement of public audit procedures has become the focus of control bodies in Brazil, as well as institutions such as the World Bank and the Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) has proved to be a useful tool for the orderly improvement of the internal audit of Brazilian public sector. This study aims to verify the internal audit maturity level of the Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE), from the application of the IA-CM model. To this end, a participatory, documentary and survey was carried out using the following methods: data collection, participant observation, questionnaire application, interviews and documentary analysis. The results showed that CGE's internal audit dominates, on average, 18% of the essential practices of the mentioned model, failing to implement all the essential practices of Level 2. Considering it is necessary for the body to institutionalize all key process areas of a level to be classified as belonging to that capacity level, it concludes that the internal audit maturity level of the CGE is Level 1. At this level, auditing is considered ad hoc, processes are not completely defined, and not all practices are consistently performed. Such a finding demonstrates the incipience of CGE's internal audit to add value to government management and to control its own operations and necessary resources to achieve its institutional goals. Although CGE has a relatively developed structure, characterized by documented norms, processes and procedures to stimulate the coherent application of audit practices, it has been found that not all are standardized, replicable and sustainable. Therefore, there is confidence in individuals and in their personal skills. This study provides information that can be used by other entities in self-assessments, as well as in other scientific works, providing a platform for future research and contributing to the diffusion of IA-CM model in Brazil. In addition, this research made it possible to compare CGE's audit with international norms and standards, which allowed the identification of gaps and opportunities for improve.

Keywords: Internal Audit in the Public Sector; Maturity Models; Efficiency.

Lista de Figuras

Figura 1: Modelo de Três Linhas de Defesa.....19
Figura 2: Organograma da CGE.....21
Figura 3: Organograma da Auditoria-Geral 22
Figura 4: Matriz de uma página.....35
Figura 5: Níveis de capacidade.....37
Figura 6: Características comuns para implementação de um KPA 41
Figura 7: Instrumentos utilizados para coleta de dados.....48
Figura 8 - Média do domínio das atividades essenciais dos KPA.....86

Lista de Quadros

Quadro 1: Documentos analisados. 50

Lista de Gráficos

Gráfico 1: Serviços e papel da auditoria.....53
Gráfico 2: Serviços e papel da auditoria.....56
Gráfico 3: Gerenciamento de pessoas 59
Gráfico 4: Gerenciamento de pessoas 63
Gráfico 5: Práticas profissionais.....65
Gráfico 6: Práticas profissionais.....69
Gráfico 7: Gestão de desempenho e prestação de contas 72
Gráfico 8: Gestão de desempenho e prestação de contas. 74
Gráfico 9: Cultura e relacionamento organizacional.....76
Gráfico 10: Cultura e relacionamento organizacional.....79
Gráfico 11: Estruturas de governança 80
Gráfico 12: Estruturas de governança 83
Gráfico 13: Média geral das práticas essesnciais implementadas no Nível 2 por elemento. ...87

Lista de Abreviaturas e Siglas

AUGE - Auditoria-Geral

BRICS - Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul

CBOK - *Common Body of Knowledge*

CEA - Chefe Executivo de Auditoria

CGE – Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais

CMM - *Capability Maturity Model*

CMMI - *Capability Maturity Model Integration*

CONACI - Conselho Nacional de Controle Interno

COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

IA-CM - *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*

IIA - *The Institute of Internal Auditors*

IIARF - *The Institute of The Internal Auditor Foundation Research*

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

IPPF - *International Professional Practices Framework*

ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions

KPA - *Key Process Areas*

PACI - Plano de Atividades de Controle Interno

QCA - Análise Comparativa Qualitativa

SEF - Secretaria de Estado de Fazenda

SEI - Instituto de Engenharia de Software

SFC - Secretaria Federal de Controle Interno

SOX - *Lei Sarbanes-Oxley*

TCE/MG - Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

TCU - Tribunal de Contas da União

USCI - Unidades Seccionais e Setoriais de Controle Interno

Sumário

1. Introdução 12

1.1. Contextualização 12

1.2. Problema 15

1.3. Objetivos 16

1.3.1. *Objetivo geral* 16

1.3.2. *Objetivos específicos* 16

1.4. Justificativa 16

2. Referencial Teórico 18

2.1. Arranjo institucional do controle do Estado de Minas Gerais 18

2.2. Auditoria interna 23

2.2.1. *Auditoria interna no setor público* 26

2.3. *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) 31

3. Metodologia 45

3.1. Delineamento da pesquisa 46

3.2. Unidade de análise 47

3.3. Coleta e análise de dados 47

3.3.1 Observação participante 48

3.3.2 Questionário 49

3.3.3 Análise documental 50

3.3.4 Entrevista 50

3.3.5 Análise dos dados 51

4. Análise e discussão dos resultados 52

4.1. Serviços e papel da auditoria 53

4.1.1. *Serviços e papel da auditoria: Nível 2 (Infraestrutura)* 54

4.1.2. *Serviços e papel da auditoria: Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)* 55

4.2. Gerenciamento de pessoas 59

4.2.1. *Gerenciamento de pessoas - Nível 2 (Infraestrutura)* 60

4.2.2. *Gerenciamento de pessoas - Nível 3 (Infraestrutura), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)* 62

4.3. Práticas profissionais 64

4.3.1. *Práticas profissionais - Nível 2 (Infraestrutura)* 65

4.3.2. *Práticas profissionais - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)* .. 69
4.4. Gestão de desempenho e prestação de contas 71
4.4.1. *Gestão de desempenho e prestação de contas - Nível 2 (Infraestrutura)* 72
4.4.2. *Gestão de desempenho e prestação de contas - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)* 74
4.5. Cultura e relacionamento organizacional 75
4.5.1. *Cultura e relacionamento organizacional - Nível 2 (Infraestrutura)* 76
4.5.2. *Cultura e relacionamento organizacional - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)* 78
4.6. Estruturas de governança 79
4.6.1. *Estruturas de governança - Nível 2 (Infraestrutura)* 80
4.6.2. *Estruturas de governança - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)* 83
4.7. Nível de maturidade da auditoria interna da CGE 85
5. Considerações Finais 89
Referências 93
Apêndice A – Questionário 102
Apêndice B - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - Questionário 106
Apêndice C - Roteiro das Entrevistas 107
Apêndice D - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - Entrevista 108

1. Introdução

1.1. Contextualização

A Administração Pública, nas últimas décadas do século XX, deu indícios de que não estava preparada para atender, de maneira adequada, as diversas exigências da sociedade. A prestação de serviço ao cidadão chegava, por vezes, de forma precária, por outras, nem mesmo chegavam (Barzeley & Armajani, 1992).

Entretanto, ineficiência e ineficácia do poder público são cada vez menos toleradas, uma vez que a cobrança da sociedade em relação aos governos é a de bons resultados. A crescente exigência social, o aumento das expectativas e necessidades dos cidadãos têm induzido muitos países a uma nova orientação na prestação de serviços públicos, cujo centro está na qualidade e na satisfação dos anseios populares (Costa, Pereira & Blanco, 2006).

Nesse sentido, os processos de controle demandam, cada vez mais, maior competência e profissionalismo por parte dos auditores internos, que devem exercer a sua função de forma coordenada para o benefício da organização (Enofe, Mgbame, Osa-Erhabor, & Ehiorobo, 2013). As unidades de auditoria do setor público devem ter autoridade e competência para avaliar a conformidade, a eficácia, a economia e a eficiência das operações governamentais, protegendo, dessa forma, o interesse público (Goodson, Mory & Lapointe, 2012).

José Filho (2008) reconhece a importância, na administração pública, da função de auditoria interna, tendo em vista que seus objetivos são direcionados à avaliação da ação governamental, em relação ao cumprimento de metas e execução de orçamentos e da gestão empreendida pelos administradores públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

Estudos, como os de Beasley, Carcello, Hermanson e Lapides (2000) e Coram, Ferguson e Moroney (2008), também, demonstram a importância e a capacidade de a auditoria interna do setor público contribuir para uma governança corporativa de qualidade, por meio de um papel de supervisão, de promoção de um ambiente de controle e monitoramento e de mitigação do risco de fraude.

De acordo com Goodson et. al., (2012), a auditoria fortalece a governança pública, uma vez que protege os valores centrais da entidade e os interesses da sociedade, garantindo que as autoridades conduzam o negócio público de forma transparente, justa e honesta, bem como com equidade e integridade. Os governantes, a alta adminstração pública e os funcionários de todos os níveis organizacionais devem apoiar a atividade de auditoria, estabelecendo funções que atendam a todos os processos-chave da organização.

Para Ribeiro (2016), a auditoria interna tem como finalidade agregar valor à organização e sua função básica se constitui no suporte à gestão, bem como a toda instituição. E, um caminho para se fazer isso, é comprovar a sua eficácia (Lenz & Hahn, 2015).

Contudo, as práticas de auditoria interna adotadas pelos órgãos de controle brasileiros são ineficazes, pouco contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública (Rocha, 2002). De acordo com Pessoa (1998), predominam-se ações de controle *a posteriori*, com objetivos eminentemente repressivos e punitivos. Todavia, controles *ex-post*, calcados em punição, são contraproducentes (Abramo, 2004).

A ausência de padronização dos procedimentos de auditoria interna, bem como a limitada eficácia de seus relatórios também se constituem como um problema para os órgãos de controle do país (CONACI, 2016). Destaca-se que a estrutura de governança está aquém da desejada e não existe um sistema de integridade adequado e funcional. Conforme estudo divulgado pela Deloitte (2016), a maior lacuna, a respeito da qualificação da auditoria interna do setor público brasileiro, reside na precariedade dos mecanismos de governança e dos modelos de risco.

Segundo Barac, Coetzee e Van Staden (2016), a abordagem da auditoria baseada em risco ainda é um conceito subdesenvolvido nos órgãos de controle brasileiros. Ressalta-se, também, que as normas e padrões internacionais de auditoria interna são pouco utilizados no Brasil (CONACI, 2016).

Todos esses problemas promovem um ambiente de desconfiança para a sociedade, os gestores e os auditores. Para mudar esse quadro, é preciso que a auditoria interna proponha melhorias, avalie a eficiência e a efetividade das instituições, recomendando alternativas mais eficazes de modo a agregar valor à administração pública.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou os Acórdãos n. 1.273/2015-TCU-Plenário; 2.622/2015-TCU-Plenário e 1171/2017-TCU-Plenário, destacando a necessidade de aperfeiçoamento das práticas de auditoria interna do setor público, bem como sua convergência aos padrões internacionais.

O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), representante de órgãos de controle interno brasileiros, reconhecendo a necessidade de fortalecimento do sistema de controle e da função de auditoria interna no Brasil, estabeleceu parceria com o Banco Mundial, no intuito de criar um grupo de trabalho, cujo objetivo seria melhorar a capacidade das auditorias internas das entidades de controle do país (The World Bank & CONACI, 2016).

Por meio dessa parceria, verificou-se que o modelo de maturidade *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)* se constitui como uma ferramenta útil para o

aperfeiçoamento da atividade de auditoria pública brasileira, à medida que permite a consolidação de uma base para avaliação e de um mapa para orientar, ordenadamente, sua evolução (The World Bank & CONACI, 2016).

De acordo com Macre (2010), o modelo IA-CM é uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público, constituindo-se como alicerce para a implementação de práticas eficazes de auditoria e como um roteiro para sua melhoria.

O IA-CM pode também ser usado para capacitação, autoavaliação e promoção da profissão de auditor interno. Esse modelo possibilita às partes interessadas e aos tomadores de decisão compreender o importante papel e o valor que a auditoria interna tem na governança e na prestação de contas do setor público (Macre, 2010). Também, demonstra os níveis e estágios por meio dos quais a atividade de auditoria interna pode evoluir (IIARF, 2009).

O desempenho das atividades típicas da função governamental de auditoria interna, à luz do modelo IA-CM, tem sido pouco abordado em trabalhos científicos. Contudo, observa-se crescente interesse pelo aperfeiçoamento de tais atividades, tendo como base o referido modelo na agenda de discussões do setor público de modo geral.

Na literatura internacional, os estudos realizados sobre essa temática, utilizando o modelo IA-CM como base para estabelecer uma escala de maturidade, abordam temas como motivação das entidades para profissionalizar programas de auditoria interna (Gils, 2012), avaliação do nível de capacidade da auditoria interna (Macre & Gils, 2014; Yusof, Haron & Ismail, 2018) e a aplicação do modelo IA-CM em países em desenvolvimento (Rensburg, 2014).

No cenário brasileiro, somente foi localizado um trabalho relacionado sobre tema, demonstrando a sua incipiência no Brasil. Marinho (2017) analisou a função da auditoria interna do poder executivo federal brasileiro, avaliando a utilização e a aplicação uniforme de suas práticas a partir do modelo IA-CM.

Em geral, os estudos evidenciam que o IA-CM se constitui como um modelo global aplicável tanto a países desenvolvidos quanto a países em desenvolvimento, cujas estruturas possibilitem o levantamento dos requisitos fundamentais para uma função de auditoria interna eficaz no setor público. Este modelo viabiliza a identificação de áreas de melhoria, que, se aperfeiçoadas, podem agregar valor à função de auditoria interna e, por consequência, à administração pública.

Nesse contexto, a verificação da maturidade da atividade de auditoria interna do setor público se mostra fundamental para seu aperfeiçoamento, uma vez que permite identificar áreas

passíveis de aprimoramento e desenvolver uma estratégia para atingir uma função de auditoria mais eficiente (The World Bank & CONACI, 2016).

A matéria objeto deste estudo situa-se, então, em congruência com o contexto atual da Administração Pública e poderá colaborar com a construção de resposta aos anseios da população, na busca por acompanhar a intervenção do governo, por meio de políticas públicas, cujos resultados devem ir ao encontro das demandas da sociedade.

1.2. Problema

No Brasil, a administração pública é frequentemente criticada em relação à sua capacidade de alcançar seus objetivos, de realizar suas políticas públicas e implantar serviços e programas com qualidade, eficiência e eficácia a fim de gerar retorno para a sociedade (TCU, 2009). Segundo Behn (1998), a expectativa dos cidadãos, em relação aos governos, é a de produção de resultados e, nesse sentido, ineficiência e ineficácia governamental são cada vez menos toleradas.

Nesse contexto, a função governamental de controle tem assumido preponderância na agenda pública brasileira, especialmente, em função dos perenes escândalos de corrupção e malversação de recursos públicos. A necessidade de aperfeiçoamento da atividade de auditoria interna dos governos brasileiros vem se tornando objeto de pauta dos órgãos de controle do país, bem como de instituições como Banco Mundial e o CONACI.

O Tribunal de Contas da União, em trabalhos recentes, também, tem abordado a necessidade de melhorias na estruturação do chamado "Sistema de Controle Interno". A título de exemplo, citam-se os Acórdãos n. 1.273/2015-TCU-Plenário, n. 2.622/2015-TCU-Plenário e n. 1171/2017-TCU-Plenário. De acordo com o CONACI (2016), esse cenário mostra-se como um momento ímpar para aprimoramento da auditoria interna do país.

Para concretizar essa oportunidade, o CONACI estabeleceu parceria com o Banco Mundial, objetivando fortalecer o sistema de controle interno brasileiro e motivar uma melhoria da auditoria interna dos órgãos de controle do país (The World Bank & CONACI, 2016).

Com essa parceria, houve a criação de um grupo de trabalho que verificou que o modelo de capacidade *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) é um instrumento útil para o aperfeiçoamento ordenado da auditoria interna no setor público brasileiro. O modelo permite identificar as áreas que precisam ser aprimoradas e, ao mesmo tempo, permite monitorar, periodicamente, a evolução das ações para assegurar a melhoria desejada (The World Bank & CONACI, 2016).

Nesse sentido, a presente pesquisa se propõe a responder à seguinte questão de pesquisa: Qual o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais à luz do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*?

A avaliação do nível de maturidade da auditoria interna é importante para seu aperfeiçoamento, uma vez que possibilita o desenvolvimento de uma estratégia indicando um caminho para atingir uma função de auditoria mais eficiente em curto e em médio prazo (The World Bank & CONACI, 2016).

1.3. Objetivos

1.3.1. *Objetivo geral*

O principal objetivo deste estudo é verificar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna exercida pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE) a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector*.

1.3.2. *Objetivos específicos*

Os objetivos específicos são:

a) Conhecer quais práticas e procedimentos de auditoria interna são executados pela CGE;
b) Detectar quais práticas e procedimentos de auditoria estão implementados pela CGE;
c) Realizar um diagnóstico sobre quais processos-chave (Key Process Areas – KPAs) estão dominados pela CGE, a partir da estrutura do modelo IA-CM.

Neste estudo, a implementação de uma atividade de auditoria interna deve ser compreendida como uma prática enraizada na forma como o trabalho é executado, existindo padronização no desempenho de um processo e comprometimento em relação à sua execução. Dessa forma, uma atividade implementada consiste em um procedimento incorporando à cultura da organização.

1.4. Justificativa

Inicialmente, o estudo se justifica pela necessidade de convergência às normais e aos padrões internacionais pelos órgãos de controle brasileiros, bem como pelo uso de um modelo de maturidade capaz de fornecer facilitadores e avaliadores de boas práticas como o IA-CM do

The Institute of The Internal Auditor Foundation Research – IIARF. Conforme Marinho (2017), a auditoria interna do setor público brasileiro não acompanhou o ritmo de evolução de outros países, motivo pelo qual torna relevante a realização de estudos para o desenvolvimento dessa atividade.

Esta pesquisa possibilitará a avaliação da maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas e permitirá sua comparação com os requisitos estabelecidos pelos padrões e normas internacionais. Dessa forma, este estudo poderá identificar lacunas entre os requisitos e a prática da auditoria exercida pela CGE. Nesse sentido, o IIARF (2009) e Macrae (2010) esclarecem que o modelo IA-CM fornece uma ferramenta que as organizações do setor público podem utilizar para avaliar suas capacidades de auditoria interna existentes contra as condições que foram determinadas.

A importância deste estudo se dá, também, em decorrência da avaliação da eficácia e eficiência da auditoria interna mineira, possibilitando a identificação de oportunidades para melhoria e o desenvolvimento adequado de sua capacidade. Segundo Macrae (2010), o IA-CM pode ajudar na identificação e no desenvolvimento de recursos necessários para uma auditoria interna eficaz na esfera pública.

Assim, este estudo contribui para a compreensão do papel e valor que a auditoria interna tem na governança e na prestação de contas do setor público. Esta pesquisa se mostra importante, também, para o planejamento estratégico da auditoria interna e para a tomada de decisões do órgão de controle do Estado de Minas Gerais.

As descobertas possibilitarão que os auditores internos da CGE identifiquem seus níveis de desempenho de maturidade, bem como poderão comparar sua atividade de auditoria interna com de outros setores públicos de diferentes níveis e de diferentes países. De acordo com o IIARF (2009), o modelo IA-CM pode ser utilizado como fonte de comparação entre a unidade de auditoria de diversos poderes, regionais e locais, uma vez que o modelo informa o grau de maturidade em que qualquer função de auditoria interna do setor público se encontra em termos de administração, estrutura de políticas e práticas, cultura organizacional, recursos e serviços.

Os auditores internos e outras partes interessadas podem usar os resultados deste estudo para identificar áreas fortes e áreas que precisam de melhorias, para aumentar a eficácia de sua auditoria, permitindo, dessa maneira, rearranjos organizacionais e ajustes em sua estrutura, a fim de beneficiar, em última instância, a sociedade.

Em relação aos modelos de capacidade, como o IA-CM, Becker, Niehaves, Poeppelbuss e Simons (2010) enfatizam que esses modelos receberam atenção significativa da pesquisa e

destacam que se referem a um assunto de crescente importância, sendo um campo de grandes oportunidades de pesquisa.

Sob o ponto de vista teórico, esta pesquisa contribui para a base de conhecimento do modelo IA-CM em relação à auditoria interna no setor público brasileiro, especificamente, sobre a atividade de auditoria interna exercida pelos órgãos de controle, uma vez que foi identificado, até o momento, que o material de pesquisa disponível sobre o assunto é limitado.

Este estudo, portanto, fornecerá informações valiosas para os entes federativos, além de contribuir para a difusão do modelo de capacidade IA-CM no Brasil. Os resultados poderão ser utilizados por outros estados que desejem realizar o mesmo estudo, em relação à própria atividade de auditoria, fornecendo uma plataforma para futuras pesquisas.

2. Referencial Teórico

2.1. Arranjo institucional do controle do Estado de Minas Gerais

Desde a concepção clássica da Administração, o controle se constitui em processos de verificação, avaliação e monitoramento do alcance dos objetivos institucionais indicando possíveis falhas, e tem como finalidade repará-las e evitar sua repetição, sendo parte essencial das organizações (Fayol, 2012).

De acordo com Spinelli (2012), o controle interno constitui-se no conjunto de ações, procedimentos, métodos e rotinas que uma organização executa sobre seus atos, com o objetivo de preservar seu patrimônio, possibilitando a comparação das ações desenvolvidas com os parâmetros preestabelecidos e princípios acordados. O referido conceito abrange uma compreensão funcional e outra orgânica ou institucional, cuja diferenciação é fundamental para as análises empreendidas neste estudo.

O controle interno, em sua acepção funcional, é executado pelo gestor público com a finalidade de revisar e garantir a adequação de seus próprios atos, sendo assim, é qualificado como primário e está integrado à gestão (Coelho, 2016).

Consoante essa extensão a INTOSAI (2004) define controle interno governamental como um processo integrado sendo realizado por todos os agentes organizacionais e que possui como finalidade detectar riscos e proporcionar uma segurança razoável para o cumprimento da missão institucional.

Na acepção orgânica ou institucional, o controle interno é abrangido pelos órgãos cuja missão é a fiscalização e a avaliação das ações realizadas pelos agentes públicos (Coelho, 2016).

De acordo com Olivieri (2010), esse tipo de controle tem como finalidade evitar prejuízos, assegurar a prestação de contas e melhorar a gestão pública.

Conforme esse entendimento o controle interno consiste no conjunto de atividades de auditoria e fiscalização do Poder Público, que busca avaliar a legalidade das ações governamentais e dotar o gestor público de ferramentas para o monitoramento da eficiência, da economicidade e da eficácia de seus atos (Olivieri, 2010).

O IIARF (2013) diferencia essas duas acepções por meio de um modelo denominado Três Linhas de Defesa, o qual esclarece os papéis e responsabilidades de cada agente dentro de uma organização. A acepção funcional corresponde a primeira e a segunda linha de defesa e a compreensão orgânica ou institucional é representada pela terceira linha de defesa conforme apresentado na Figura 1.

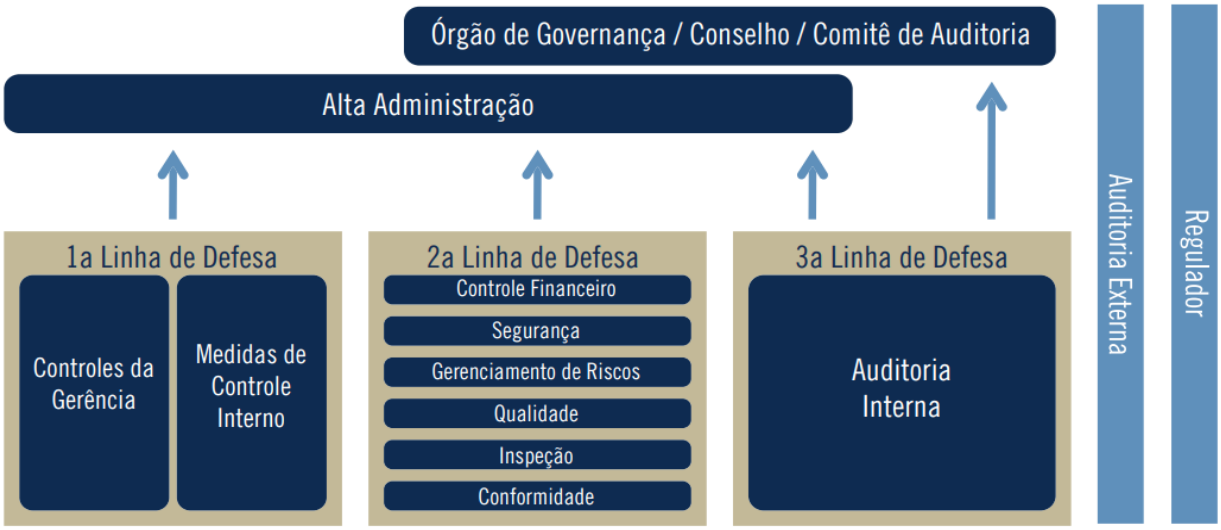

Figura 1: Modelo de Três Linhas de Defesa
Fonte: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2013*). As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles.p.2.*

A primeira linha de defesa refere-se aos controles da gerência. A responsabilidade pelos ajustes nos processos de controle deficientes, bem como por mantê-los eficazes é dos gerentes operacionais. A segunda linha de defesa é executada por diversos agentes dentro das organizações os quais executam funções variadas de controle do risco e supervisão da conformidade estabelecida pelos gerentes operacionais.

A terceira linha de defesa diz respeito às funções e responsabilidades da auditoria interna da instituição a qual realiza avaliações sobre a eficácia dos controles internos, da governança e do gerenciamento de riscos. Esta linha de defesa está ligada à alta administração e ao órgão de

governança fornecendo-lhes avaliações abrangentes com maior grau de independência e objetividade.

Nesta dissertação considerar-se-á a acepção orgânica ou institucional de controle interno cujo arranjo é derivado dos Arts. 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 destacados a seguir:

> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
>
> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema 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 da 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 de sua missão institucional (Constituição do Brasil, 1988).

A Constituição do Estado de Minas Gerais, promulgada em 1989, adotou, em seus Arts. 74 e 81, desenho similar ao da Constituição Federal de 1988 (Constituição de Minas Gerais, 1989). Contudo, o Sistema de Controle Interno mineiro iniciou-se em 1969, com a edição do Decreto n. 11.947, 19 anos antes da publicação da Constituição Federal. Tal decreto criou uma unidade denominada Auditoria de Operações, vinculada ao governador, cuja competência, dentre outras, era de coordenar os serviços executados pelas unidades centrais do controle interno (Decreto n. 11.947, 1969). Mais tarde, em 1971, essa unidade foi intitulada de Auditoria-Geral do Estado e passou a integrar-se à estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) (Decreto n. 13.607, 1971).

Em 2003, ocorreu um enorme avanço da auditoria interna do Estado de Minas Gerais, com a edição da Lei Delegada n. 92. A Auditoria-Geral passou a ser um órgão autônomo, concentrando as atividades de auditoria e correição administrativa. Nos órgãos e entidades da administração pública estadual foram estruturadas unidades de controle interno adotando, dessa maneira, um modelo de controle descentralizado, preventivo e concomitante (Lei Delegada n. 92, 2003).

O arranjo institucional da auditoria interna foi reestruturado e a Auditoria-Geral do Estado passou a ser denominada Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE) em 2011 (Lei Delegada n. 179, 2011). A atual estrutura da CGE foi estabelecida pela Lei n. 22.257, de 27/07/2016, sendo subdividida em três grandes áreas ou macrofunções, conforme Figura 2.

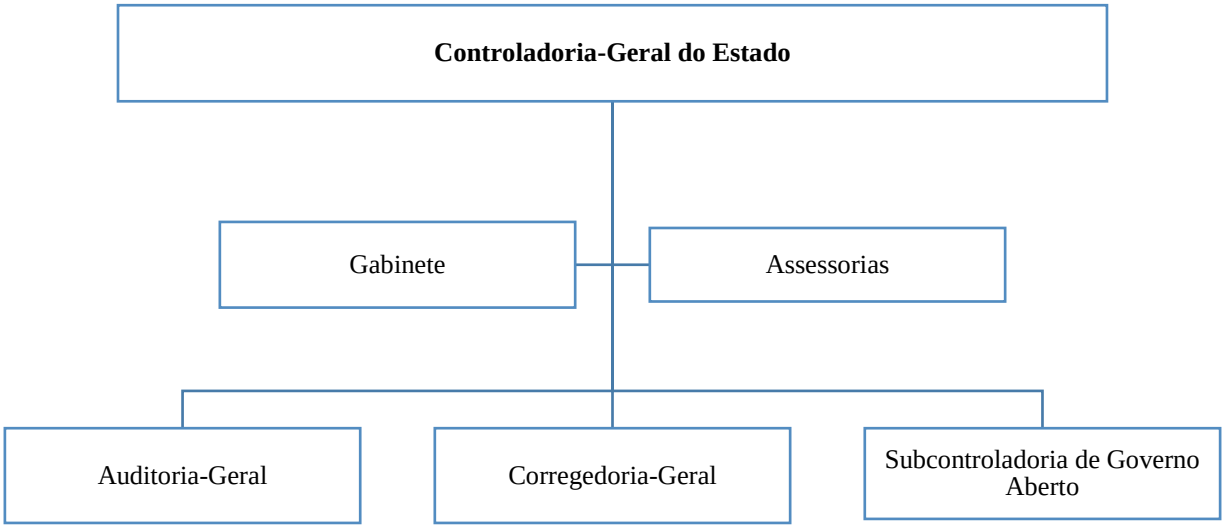

Figura 2: Organograma da CGE
Fonte: *Lei n. 22.257, de 27 de julho de 2016*. Estabelece a estrutura orgânica da administração pública do Poder Executivo do Estado e dá outras providências.

De acordo com o Art. 48 da Lei n. 22.257, a CGE se constitui como órgão central do controle interno do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais e tem como competência assistir o governador no desempenho de suas atribuições quanto "à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, ao aperfeiçoamento de serviços e utilidades públicos, à prevenção e ao combate à corrupção, ao incremento da transparência da gestão e ao acesso à informação" (Lei n. 22.257, 2016).

Conforme o § 1º do artigo supraindicado e seus Incisos I a VII, a CGE será responsável, dentre outras atribuições, pelo tratamento de denúncias, representações, reclamações, sugestões e prevenção envolvendo atos praticados por agentes públicos estaduais, bem como a proteção ao patrimônio público. A instauração e julgamento de investigações preliminares e processos administrativos de responsabilização de pessoa jurídica e a celebração de acordos de leniência também são responsabilidade da CGE (Lei n. 22.257, 2016).

Quanto à atividade de auditoria interna exercida pela CGE, o Decreto n. 47.510, de 12/10/2018, estabelece como sendo sua competência supervisionar, coordenar, planejar e realizar atividades de auditoria e fiscalização no âmbito do Poder Executivo. Dessa maneira, a

Auditoria-Geral, se constitui em uma unidade de controle interno, a qual integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais cujo organograma é apresentado na Figura 3.

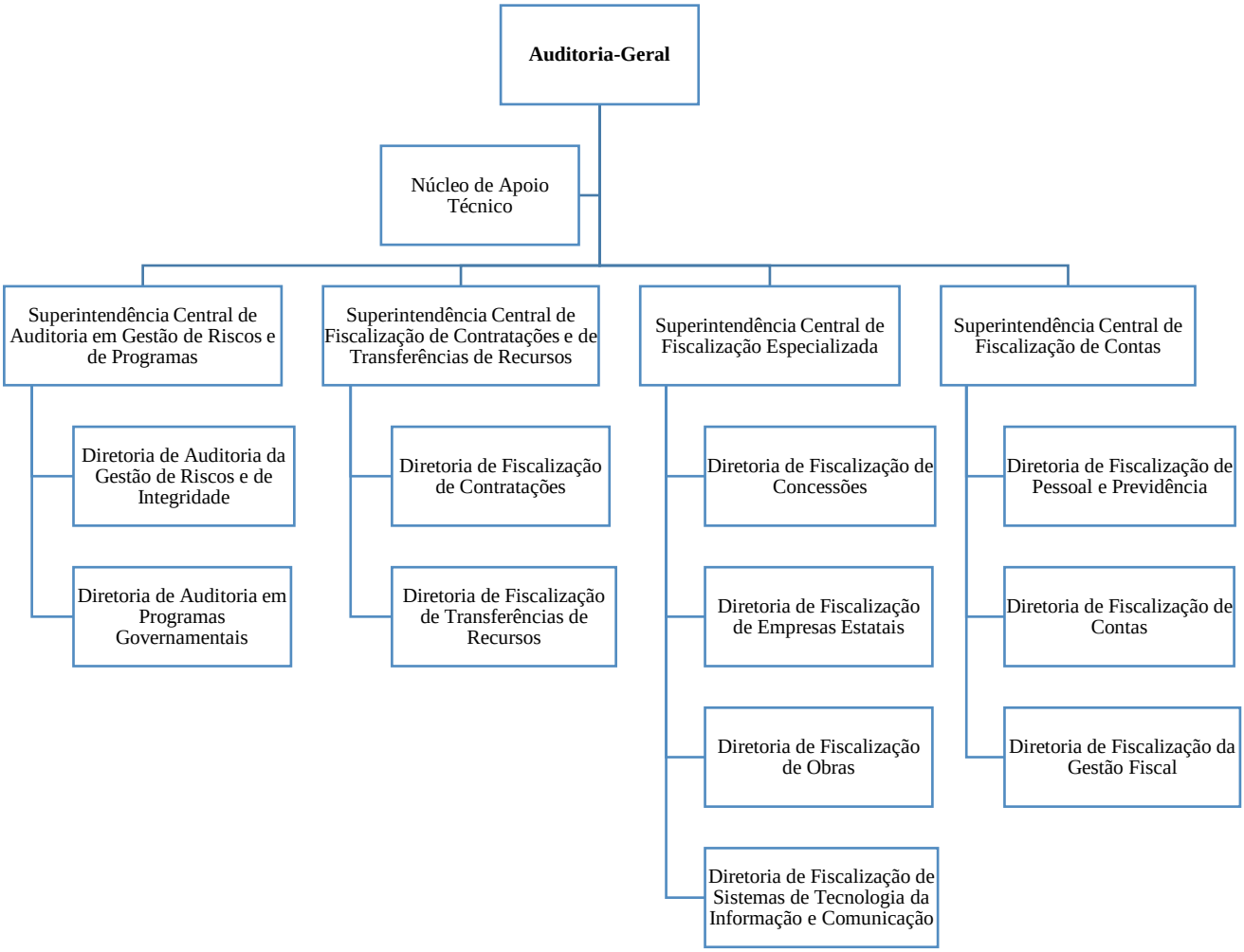

Figura 3: Organograma da Auditoria-Geral
Fonte: *Decreto n. 47.510, de 11 de outubro de 2018*. Altera o Decreto nº 47.139, de 24 de janeiro de 2017, que dispõe sobre a organização da Controladoria-Geral do Estado.

A Auditoria-Geral tem como atribuições, dentre outras, de: a) realizar auditorias, com vistas a agregar valor à gestão e otimizar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança; b) executar fiscalizações para exame da legalidade e da legitimidade dos atos praticados pelos agentes públicos, bem como avaliar os resultados de suas ações sob a ótica da economicidade, da eficiência e da eficácia; c) realizar recomendações para prevenir irregularidades ou para saná-las; d) acompanhar o cumprimento de projetos, políticas públicas, avaliando sua conformidade e seus resultados; e) normatizar, sistematizar e padronizar as atividades de auditoria e fiscalização (Decreto n. 47.510, 2018).

2.2. Auditoria interna

A auditoria, segundo Ribeiro (2016), pode ser classificada como auditoria externa ou auditoria interna, de acordo com seu vínculo com as entidades auditadas, bem como segundo seus objetivos. E tanto a auditoria interna quanto a externa possuem papel fundamental nas organizações (Jesus & Aparecido, 2008).

Attie (2007) conceitua auditoria externa como aquela auditoria efetuada por auditor independente, contratado para auditoria eventual ou permanente sem vínculo empregatício com a organização auditada. O vínculo do auditor, nesse tipo de auditoria, é como prestador de serviço, e sua finalidade é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras e a correta aplicação das normas contábeis em um determinado período (Hernandez, 2004).

A auditoria interna é executada por um funcionário da própria entidade de forma permanente. No entanto, apesar do vínculo com a organização, o auditor interno possui independência profissional, possuindo todas as condições essenciais ao auditor externo (Franco & Marra, 2000).

De acordo com Ribeiro (2016), auditoria interna, originalmente, tinha como finalidade principal a verificação da credibilidade das informações financeiras da empresa, a constatação do cumprimento das normas estabelecidas e a salvaguarda dos ativos da entidade. Assim, essa função era limitada, fundando-se basicamente na área contabilístico-financeira (Costa, 2014).

Moeller (2009) destaca que a auditoria interna não era reconhecida como uma atividade relevante, por muitas empresas e auditores externos, até meados de 1930. O reconhecimento dessa atividade, como função importante dentro das empresas, decorreu, principalmente, da criação da *Security and Exchange Commission*, em 1934. Nessa época, os objetivos e as técnicas da auditoria externa foram alterados, o que levou as empresas a estabelecerem um departamento de auditoria interna.

Em 1941, foi criada a prática profissional contemporânea da auditoria interna com a criação, nos Estados Unidos, do *The Institute of Internal Auditors* (IIA). A constituição do IIA surge como um marco determinante para o desenvolvimento dessa atividade em nível mundial (Ribeiro, 2016).

Segundo Moeller (2009), ainda nessa época, os auditores internos eram vistos como meros verificadores de registros financeiros e como policiais em vez de colegas de trabalho. Suas responsabilidades resumiam-se, principalmente, em fazer conciliação dos cheques com os extratos bancários assim como verificar os cálculos.

Em 1947, a auditoria interna passou a contemplar não só a análise das áreas econômico-

financeiras, como também as áreas operacionais com a criação do S*tatement of Responsabilities of the Internal Auditor* pelo IIA (Ribeiro, 2016). Em 1978, foram publicadas normas orientadoras para o exercício da profissão de auditor interno, denominadas S*tandards for the Profissional Pratice of Internal Auditing* (Costa, 2014). No entanto, de acordo com Pinheiro (2014), ainda, na década 1980, os auditores eram vistos pelos gestores como policiais, no sentido de caça ao erro, numa lógica de auditoria conservadora e clássica.

Em 1999, o IIA aprovou uma nova definição de auditoria interna, reconhecendo-a como uma atividade destinada a agregar valor e a melhorar as operações das instituições, ajudando-as a alcançar seus objetivos (Ribeiro, 2016). Foram elaboradas pelo IIA, nesse mesmo ano, considerando a nova função da auditoria interna, novas normas referentes à prática profissional do auditor, as quais possuíam como foco a gestão de risco, ao contrário das antigas, que tinham como eixo o controle interno e a conformidade (Castanheira, 2007).

Em 2002, com a publicação da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), o papel da auditoria interna elevou-se significativamente. Em sua Seção 302, a SOX exige que a gerência relate e ateste a eficácia de sua estrutura e procedimentos internos de controle com relação aos relatórios trimestrais e anuais da empresa. Na Seção 404, é exigido que a administração documente, avalie e informe a eficácia dos controles internos sobre os relatórios financeiros e requer, ainda, que o auditor externo avalie e opine sobre a avaliação da administração sobre seus controles (Gramling, Maletta, Schneider & Church, 2004).

Em 2004, o *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou uma declaração sobre a função de auditoria interna denominada *Enterprise Risk Management* com a finalidade de aprimorar o conceito de controle interno voltado para as atividades de gestão de risco (COSO, 2004). E, em 2012, foi reconhecida a atuação desse tipo de auditoria em todas as áreas de gestão, quando houve a atualização das normas orientadoras para o exercício da profissão pelo IIA (Ribeiro, 2016). Assim, o IIA definiu a auditoria interna como:

> Um departamento, divisão, time de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação (assurance) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização. A atividade de auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles (IIA, 2012, p. 18).

Os serviços de avaliação "compreendem a avaliação objetiva da evidência pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função,

processo, sistema ou outros pontos importantes" (IIA 2012, p. 2). Enquanto que as atividades de consultoria são, "por natureza, de assessoria e, geralmente, são realizadas a partir da solicitação específica de um cliente do trabalho" (IIA, 2012, p. 2).

Percebe-se, portanto, uma alteração no enfoque da auditoria interna, durante os anos, que, para Pinheiro (2014), decorreu da necessidade e da percepção de sua importância dentro das organizações. A auditoria interna passou a apontar perdas de oportunidades e realizar recomendações auxiliando a gestão a melhorar o seu desempenho e alcançar os seus objetivos.

A mudança de paradigma da função da auditoria interna foi objeto de estudos como o de Soh e Martinov-Bennie (2011) e da Ernst & Young (2012), os quais evidenciaram uma expansão significativa e uma reorientação do papel da auditoria interna. As principais prioridades da auditoria mudaram, claramente, passando de conformidade e controles financeiros para cobertura de risco e relevância comercial (Ernst & Young, 2012). Segundo os achados de Soh e Martinov-Bennie (2011), os auditores estão mais voltados para os negócios organizacionais e assumindo um papel proativo em relação aos riscos da entidade.

Em decorrência desse novo enfoque, o objetivo da auditoria interna passou a ser o auxílio à entidade, em todos os níveis de gestão, no cumprimento de suas responsabilidades, colaborando para o aperfeiçoamento dos procedimentos de controle e para o desempenho da organização (Pinheiro, 2014). Sua finalidade principal é agregar valor à entidade, contribuindo para o alcance de seus objetivos (Morais & Martins, 2013).

Para atingir esses propósitos, a auditoria interna fundamenta-se na avaliação dos riscos organizacionais, apurando a existência, a efetividade e a eficácia dos controles internos, bem como dos processos de governança (Morais & Martins, 2013). Assim, segundo Morais (2008), esse tipo de auditoria deve ter uma visão voltada para o futuro, de forma integral, deve-se antecipar aos fatos para que sua opinião seja relevante no processo de tomada de decisão.

A contribuição da auditoria interna para as organizações fomentou pesquisas que buscaram examinar se essa atividade realmente fornecia valor às entidades, como o estudo de Carcello, Eulerich, Masli e Wood (2017). Segundo tais autores, os resultados da pesquisa demonstraram que os gerentes de unidades auditadas de empresas alemãs identificaram um maior declínio nos riscos gerais, bem como um aumento no desempenho em comparação aos gerentes de unidades não auditadas. Dessa maneira, confirma-se a importância da auditoria interna para as organizações.

Contudo, de acordo com Mihret, James e Mula (2010), a auditoria interna somente pode ser vista como um mecanismo confiável de governança se for efetivamente eficaz. Para Lenz (2013), somente uma auditoria eficaz pode funcionar como um mecanismo que ajuda as

organizações a atingirem seus objetivos, influenciando, de forma positiva, a qualidade da governança corporativa das organizações.

Diante disso, pesquisas têm surgido com o objetivo de identificar os determinantes para a eficácia da auditoria interna, evidenciando que características como independência, competência, desempenho do trabalho, planejamento e comunicação dos resultados se constituem como os principais determinantes para a sua eficácia (Khalid, 2017), bem como sua estrutura, seu *status*, suas relações, pessoal e competências (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Para atingir sua eficácia, segundo o IIARF (2009), a auditoria interna deve estar alinhada estrategicamente às necessidades e prioridades de todas as principais partes interessadas da organização para ser entendida como algo que agrega valor. A auditoria interna deve trabalhar em colaboração com a administração e com o órgão de supervisão da instituição, tendo como finalidade garantir a efetividade e eficiência dos processos de governança, a adequação dos controles internos, a mitigação dos riscos e o alcance das metas e objetivos organizacionais.

2.2.1. *Auditoria interna no setor público*

Tradicionalmente, a auditoria interna no setor público se constitui em verificações de documentos, inventário de ativos e comunicação sobre eventos ocorridos; assim, sua atividade tem sido vista como um simples procedimento administrativo (Gausberghe, 2005). Contudo, de acordo com IIA (2006), a auditoria interna do setor público ampliou o seu enfoque, voltando-se para controles de sistemas, operações e programas cada vez maiores e mais complexos.

A evolução da auditoria no setor público decorreu do *New Public Management* que possibilitou a análise da gestão numa nova perspectiva, pautando-se na utilização de modelos de gestão utilizados no setor privado. Seu propósito, portanto, passou a ser a eficiência dos gastos públicos e a responsabilização dos gestores (Conde, 2011).

Segundo Castanheira (2007), essa mudança de paradigma fez com que o foco da auditoria interna se voltasse para os riscos e não mais para os controles. Nesse sentido, Costa et. al., (2006) ressalta que a auditoria pública deve atuar de forma contínua sobre os acontecimentos futuros e não apenas avaliando e reportando sobre o passado, além de disseminar as melhores práticas, auxiliando para que a gestão maximize o "*value for money*" do dinheiro público.

Em relação à devida aplicação dos recursos públicos e à prestações de contas, a auditoria surge como uma maneira de avaliar, de forma independente e objetiva, os atos praticados pelos

governantes (Alves, 2014). Para Conde (2011), esse tipo de auditoria se constitui na principal forma de controle e avaliação dos recursos públicos.

Alves (2014) menciona que a auditoria interna assegura que as ações dos governantes sejam éticas e legais e que suas contas representam fidedignamente as operações da entidade, propiciando maior transparência e credibilidade. Dessa maneira, essa atividade contribui para uma maior responsabilização e integridade e o consequente aumento da confiança entre a sociedade e o governo (IIA, 2006).

Do mesmo modo, Goodson et. al., (2012) afirmam que a auditoria fornece avaliações imparciais e objetivas a respeito da gestão dos recursos públicos e garante aos gerentes e às autoridades a condução da máquina pública de forma transparente, justa e honesta, com equidade e integridade.

Estudos como o de Hermanson e Rittenberg (2003) e Asare (2009) relacionam também a função de auditoria interna no setor público, quando bem estruturada, à melhoria do desempenho das organizações, mostrando-se como um recurso valioso na promoção da boa governança. Nesse sentido, o IIA (2012) afirma que os auditores auxiliam as instituições públicas no aperfeiçoamento de suas operações, estabelecendo uma maior confiança da sociedade e outras partes interessadas, tornando-se, dessa forma, um dos pilares da boa governança do setor público. Segundo a ISSAI 100 (2013), existem diferentes tipos de auditoria interna, cada uma com características próprias de acordo com seu objetivo. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança da seguinte maneira:

a) tornando públicas aos usuários informações objetivas e confiáveis, de maneira independente, baseadas em evidência suficientes e apropriada em relação às instituições auditadas;
b) aprimorando a *accountability* e a transferência, possibilitando aperfeiçoamentos contínuos e segurança permanente quanto ao uso adequado de bens e recursos públicos e no desempenho da gestão governamental;
c) fortalecendo a efetividade dos órgãos destinados a exercer, no governo, serviços de controle e correição, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos de acordo com o sistema constitucional;
d) gerando meios para novas fontes de conhecimento, estudos aprofundados e referências de credibilidade para inovações e aprimoramento.

Considerando a importância desempenhada pela auditoria interna no setor público, essa atividade deve observar alguns requisitos para o alcance de sua efetividade que, segundo Goodson et al. (2012) são:

a) independência organizacional, a qual deve ser conduzida sem interferência da entidade auditada. A independência junto à objetividade contribui para a exatidão e confiabilidade dos trabalhos e resultados relatados pelos auditores;
b) existência de mandato formal definido em lei ou em documento que determine os seus direitos e deveres. Esse documento deve conter orientações sobre os procedimentos de comunicação dos auditores, além da obrigação da entidade auditada em colaborar com seu trabalho;
c) ausência de restrições da auditoria aos agentes da organização, às instalações e aos registros. O trabalho deve ser conduzido com acesso completo e irrestrito à entidade;
d) financiamento suficiente para cumprir com suas responsabilidade, o qual não deve ser deixado sob o controle da entidade auditada;
e) liderança competente, com reflexos no recrutamento e na gestão dos auditores. O chefe da auditoria deve ser capaz de recrutar, reter e gerir de forma independente e eficaz pessoal altamente qualificado sem influência administrativa ou política;
f) apoio das partes interessadas, especificamente do governo, dos cidadãos e da comunicação social. A legitimidade da atividade de auditoria e sua missão devem ser entendidas e apoiadas pelos governantes, bem como pela mídia e pelos cidadãos;
g) normas de auditoria que forneçam um enquadramento do trabalho de qualidade, sistemático, objetivo e baseado em evidências.

Em relação à independência, Piper (2015) afirma que o auditor interno tem como um dos seus papéis fundamentais fornecer avaliações objetivas a seus usuários. Para que isso se concretize, é preciso ser totalmente independente da administração e de outras partes interessadas, algo que é mais fácil falar do que fazer. Tal afirmação pode ser confirmada em seu estudo que avaliou respostas de 14.518 auditores internos, em 166 países e foi possível concluir que, aproximadamente, 1 em cada 4 Chefes Executivos de Auditoria relataram pressão, durante a execução de suas tarefas, para alterar descobertas válidas de auditoria.

De acordo com o ISSAI 100 (2013), a equipe de auditores deve deter de conhecimento, habilidades e competência para a realização de uma auditoria eficaz. Além disso, são necessárias a compreensão e a prática sobre os diferentes tipos de auditoria, familiaridade com as regras e legislação a serem cumpridas, compreensão dos trabalhos da instituição e habilidade

e experiência para realizar a avaliação profissional. Os auditores devem manter sua competência por meio de desenvolvimento profissional contínuo.

No que diz respeito ao requisito relacionado às normas, a ISSAI 100 (2013) esclarece que a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria pública dependem das normas e diretrizes profissionais. E, apesar dos desafios enfrentados pelos auditores internos do setor público, Piper (2015) demonstra que 86% dos participantes da sua pesquisa afirmam que algumas ou todas as normas internacionais, para a prática profissional de auditoria interna, são utilizadas.

No tocante à sua finalidade, a auditoria interna é responsável por auxiliar as entidades, de maneira ética, eficaz e eficiente, a cumprirem o seu dever no que diz respeito à transparência e à responsabilidade bem como ao alcance de seus objetivos (IIA, 2012). Nelson e Marques (2011) acrescentam que essa atividade deve ter como objetivo auxiliar os gestores na tomada de decisões como também a maximização da economia, eficiência e eficácia das entidades públicas.

Quanto à gestão dos recursos públicos, a auditoria deve proporcionar transparência e credibilidade, por meio da análise dos dispêndios, para alcance dos objetivos da entidade e melhoria das operações de maneira a transmitir confiança à sociedade e outras partes interessadas (Ribeiro, 2016).

A eficiência e eficácia da auditoria interna contribuem, significativamente, para a eficiência de cada auditado, em particular e para a organização em geral (Dittenhofer, 2001). Tal afirmação foi comprovada pelo estudo realizado por Enofe et.al., (2013), no Estado de Edo, na Nigéria. Os autores evidenciaram que a eficácia da auditoria interna desempenha um papel importante na garantia de uma gestão eficaz das entidades públicas.

Gansberghe (2005) afirma que, no setor público, a eficácia da auditoria interna deve ser avaliada pela medida que contribui para a prestação de serviços eficaz e eficiente. Assim, para Enofe et al., (2013), um dos fatores mais significativos, nos quais a eficácia da auditoria se fixa, é a qualidade da auditoria demonstrada pela capacidade de fornecer resultados úteis.

A eficácia da auditoria interna do setor público foi objeto de estudos como os de Mihret e Yismaw (2007), Arena e Azzone (2009) e Cohen e Sayag (2010). Os achados dessas pesquisas revelam que a eficácia da auditoria é influenciada por diversos fatores como, por exemplo, apoio da alta gerência e características da equipe.

De acordo com Arena e Azzone (2009), a eficácia da auditoria interna aumenta quando há um crescimento da razão entre o número de auditores internos e funcionários, o Chefes Executivos de Auditoria é afiliado ao Instituto de Auditores Internos, a empresa adota técnicas

de autoavalição de risco de controle e o comitê de auditoria está envolvido nas atividades dos auditores internos.

Em relação aos papéis desempenhados pela auditoria interna no setor público, Goodson et al., (2012) mencionam que a auditoria deve ser estruturada de maneira adequada para permitir que as entidades do setor público cumpram o seu dever de prestar contas, com transparência, à sociedade enquanto atingem seus objetivos. Assim, para alcançar essa finalidade, a auditoria desempenha papéis de supervisão, detecção, dissuasão, discernimento e previsão.

A supervisão refere-se ao papel do auditor no auxílio daqueles que tomam decisões no exercício do monitoramento, avaliando o comportamento das entidades do setor público em relação às funções que são a elas destinadas. A eficácia da estrutura de controle interno da administração é monitorada pelos auditores, a fim de que haja redução das condições que provocam a corrupção (Goodson et. al., 2012).

A detecção destina-se a identificar ações inadequadas, ilegais e fraudulentas ou abusivas ocorridas; acumular provas para apoiar processos criminais, ações disciplinares ou outras soluções. A dissuasão tem como objetivo identificar e reduzir as condições que possibilitam a corrupção. Nesse sentido, os auditores procuram impedir fraudes, abusos e outras formas de violação da confiança pública, por meio da avaliação de controles, de riscos, de mudanças na legislação e de contratos com potenciais conflitos de interesse (Goodson et. al., 2012).

Em relação ao discernimento, os auditores fornecem informações para auxiliar os tomadores de decisão, avaliando programas e políticas, compartilhando as melhores práticas e *benchmarking* de informação. A visão do auditor deve ser de forma horizontal voltada para toda a entidade e, de forma vertical, entre os níveis da organização para encontrar oportunidades de aperfeiçoamento da gestão. A previsão diz respeito à ajuda que os auditores realizam para auxiliar as organizações a projetarem o futuro, pontuando desafios importantes, prevenindo crises e, assim, tomarem decisões seguras (Goodson et. al., 2012).

Através desses papéis, na execução eficaz de diversos tipos de auditorias, os auditores agregam valor às entidades públicas, colaboram para que os gerentes e autoridades conduzam os negócios de modo justo, honesto, íntegro e com equidade. No entanto, é importante que suas atividades sejam apropriadas com mandato amplo, para alcançar os objetivos pretendidos e agir com integridade, para efetuar serviços confiáveis a todas as partes interessadas (Goodson et. al., 2012).

No que se refere às normas de auditoria, no setor público brasileiro, a *International Professional Practices Framework* (IPPF), publicada pelo IIA, se constitui como padrão

internacional a ser seguido pelas unidades de auditorias do país (Acórdão 1171/2017, 2017). Contudo, segundo pesquisa realizada pelo CONACI (2016), em 47 órgaos de controle brasileiros, no período de abril/2016 a junho/2016, o uso de normas e padrões internacionais de auditoria interna ainda é pouco utilizado. Os resultados apontam que 70,45% dos órgãos de controle não utilizam metodologias internacionais para gerenciamento de controles internos e que 18,18% aplicam a metodologia COSO, 6,82% utilizam *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e 6,82% utilizam o IA-CM.

Ressalta-se, também que, em razão do modelo legal brasileiro, da cultura vigente e das práticas adotadas pelos órgãos de controle, a natureza e o escopo das ações realizadas por esses órgãos são bem variados. Conforme Silva (2004), a auditoria interna, no Brasil, tem dado importância, principalmente, aos aspectos legais e formais. Predominam-se ações de controle *a posteriori (ex-post),* com objetivos eminentemente repressivos e punitivos (Pessoa, 1998). Abramo (2004) infere que esses controles a *posteriori*, fundados em punição, são ineficazes. Ao basear a função de controle às atividades coercitivas, a auditoria contribui de forma debilitada para o aperfeiçoamento da gestão pública (Rocha, 2002).

Outro ponto relevante a destacar consiste na atenção dada à identificação e análise de riscos, voltados para assegurar o alcance dos objetivos estratégicos das organizações. Segundo estudo realizadado por Barac et. al., (2016), nos países do BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), verificou-se que a abordagem da auditoria baseada em risco ainda é um conceito subdesenvolvido no Brasil. Contudo, de acordo com o TCU os debates para a convergência às normas internacionais se iniciaram e, diversos órgãos de auditoria interna já estão se preparando para esse novo paradigma (Acórdão 1171/2017, 2017).

Diante desse cenário, com objetivo de convergir as normas e padões internacionais, bem como aperfeiçoar sua atividade de auditoria, na tentativa de agregar valor à gestão dos órgãos e entidades do Governo do Estado Minas Gerais, a CGE aderiu ao modelo de capacidade de auditoria interna IA-CM, difundido pelo IIA, conforme Resolução n. 30, de 28/10/2017. Tal modelo possui aplicação universal, uma vez que possibilita a comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos que possam ser aplicados, globalmente, para melhorar a eficácia da auditoria interna no setor público beneficiando, em último caso, a sociedade.

2.3. *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM)

O *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) se constitui em um modelo de maturidade voltado para a atividade de auditoria interna do setor público. Modelo de maturidade é uma representação do mundo real, de maneira simplificada, composto por

elementos essenciais para a implementação de processos organizacionais (SEI, 2010). Tais modelos assumem a ideia de que padrões processuais de evolução são previsíveis (Pöppelbus & Röglinger, 2011).

Esse tipo de modelo visa avaliar a maturidade de uma organização conforme um dado critério (Pöppelbus & Röglinger, 2011). Assim, esses modelos são usados como uma ferramenta de diagnóstico e são constituídos por estágio que, em conjunto, formam uma sequência lógica a partir de um nível inicial de capacidade (Marinho, 2017).

De acordo com Becker et. al., (2010), os modelos de maturidade passaram a ser reconhecidos, mundialmente, recebendo atenção dos pesquisadores e tornou-se um assunto de crescente importância e de grande relevância para oportunidades de pesquisa. Ressalta-se que, embora a literatura refira-se a esses modelos, eventualmente, como "modelos de maturidade" ou "modelos de capacidade", os dois termos são considerados sinônimos.

O surgimento dos modelos de maturidade ocorreu, no final de 1980, quando o Instituto de Engenharia de Software (SEI) da *Carnegie Mellon University* desenvolveu o modelo de maturidade denominado *Software Capability Maturity Model* (CMM) o qual possuía 5 (cinco) níveis de capacidade para o desenvolvimento de um software, começando com o estágio inicial e concluindo com o estágio de otimização (SEI, 2010). Na prática, esse modelo é vastamente utilizado e se tornou base para a maioria dos modelos subsequentes (Becker et al., 2010).

Considerando a necessidade das organizações de um melhoramento integrado de processos, o SEI refinou o modelo CMM e publicou, em 2000, a integração do modelo de capacidade e maturidade denominado CMM Integration® ou *Capability Maturity Model Integration* (CMMI) (SEI, 2010). Os modelos do SEI trabalham com "área de processo" e constituem em um conjunto de práticas relativas a uma determinada área que, quando implementadas em uma organização, satisfazem às metas consideradas imprescindíveis para a melhoria da respectiva área (SEI, 2010).

Assim, de acordo com Rensburg (2014), os modelos de capacidade desenvolvidos pelo SEI foram projetados para permitir que as instituições avaliem seu *status* atual da atividade sob revisão em relação a um conjunto de critérios e permite identificar e implementar melhorias no processo daquela atividade.

O objetivo de um modelo de capacidade é fornecer facilitadores e avaliadores de boas práticas, os quais ajudam as organizações a responder como elas atualmente são e como gostariam de ser. Os facilitadores dizem respeito às atividades que são necessárias à organização, a partir da posição atual, atingir o lugar desejado. E, os avaliadores correspondem aos indicadores que indicam que a posição desejada foi alcançada (Bamberger, 1997).

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

A melhoria dos processos da atividade de auditoria interna do setor público também é objeto de um modelo de maturidade denominado *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM). Esse modelo foi desenvolvido pelo *The Institute of The Internal Auditor Foundation Research* (IIARF) tendo como base o *Software Capability Maturity Model* (CMM) criado pelo SEI (IIARF, 2009).

O IIARF, em 2006, aprovou o projeto de desenvolvimento desse modelo com a finalidade de proporcionar o aperfeiçoamento da auditoria interna do setor público em nível mundial. O projeto foi dividido em duas fases; sendo que a primeira se iniciou em outubro de 2006 ocorrendo até abril de 2007 (IIARF, 2009). Nessa fase, foram identificadas as características de cada nível e seus processos-chave por meio de uma ampla revisão da literatura e de documentação. Foram realizadas, também, grupos focais e oficinas as quais contaram com a participação de mais de 50 (cinquenta) profissionais de auditoria interna de mais de 20 (vinte) países (IIARF, 2009; Gils, 2012).

A segunda fase foi realizada entre o período de novembro de 2007 a maio de 2009 e teve como base os resultados da primeira fase. Essa fase teve como objetivo aprimorar a especificação de cada nível de capacidade, bem como realizar uma validação global do modelo. A validação contou com a ajuda do Banco Mundial e foram reconhecidas as diferenças existentes entre o setor público de diversas formas de governo, estágios de maturidade e culturas dos países e continentes. A título de exemplo, Marinho (2017) cita as validações ocorridas nos ministérios das finanças da República do Quênia, da República de Uganda, da Malásia, do Serviço Nacional de Gestão de Infratores do Reino Unido, da Comissão Europeia sediada na Bélgica.

O IIARF levou em consideração essas diferenças e desenvolveu um modelo universalmente aplicável para a avaliação e melhoria da auditoria interna no setor público. Dessa forma, o modelo não é prescritivo, não determina como um processo deve ser realizado, mas, sim, o que deve ser feito. A comparabilidade do IA-CM encontra-se nos princípios, práticas e processos, servindo, dessa maneira, como um modelo universal (IIARF, 2009).

O IA-CM destina-se a identificar as necessidades fundamentais de uma auditoria interna e foi estruturado para implementar e implementar essa atividade no setor público de forma

efetiva. Esse modelo estabelece os passos para que uma função de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um mais avançado e efetivo. O modelo se presta à autoavaliação, construção de capacidades e promoção da profissão. Sua premissa fundamental é que um processo ou prática não pode ser melhorado, se não puder ser repetido (IIARF, 2009).

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

O principal objetivo do modelo IA-CM é aumentar a eficácia da atividade de auditoria interna no setor público em nível mundial e identificar os aspectos essenciais para o alcance desse objetivo (IIARF, 2009). Esse modelo se constitui em uma ferramenta de autoavaliação e melhoria contínua para funções de auditoria interna do setor público (Rensburg, 2014).

A estrutura do IA-CM é composta por 3 (três) componentes principais, a saber: 5 (cinco) níveis de maturidade e progresso, 6 (seis) elementos de auditoria interna e 41(quarenta e uma) áreas de processos-chave (*Key Process Areas* – KPAs) (IIARF, 2009). Cada nível de maturidade é composto por vários KPAs os quais estão associados aos 6 (seis) elementos. Os KPAs demonstram o que deve ser colocado em prática e sustentando para que a atividade de auditoria possa evoluir para o próximo estágio (IIARF, 2009).

Segundo IIARF (2009), os KPAs são compostos por um objetivo, o qual resume o resultado pretendido ou demonstra o que deve existir na respectiva área de processo; por atividades que, quando implementadas, atingem o objetivo. Por sua vez, essas atividades apresentam produtos e resultados. Para visão geral do modelo IA-CM, o IIARF apresenta a "Matriz de uma página" (Figura 4).

Elemento / Nível	Serviços e papel da auditoria	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gestão de desempenho e prestação de contas	Cultura e relacionamento organizacional	Estruturas de governança
Nível 5 – Otimizado	Auditoria é reconhecida como agente-chave de mudança - KPA 34	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 36	Melhoria contínua em práticas profissionais - KPA 38	Relatório público sobre sua efetividade - KPA 39	Relações efetivas e permanentes - KPA 40	Independência, poder e autoridade da auditoria- KPA 41
		Projeção da mão de obra - KPA 35	Estratégia de planejamento da auditoria - KPA 37			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação da governança, gestão de riscos e controles - KPA 25	Contribuição para o desenvolvimento da gestão - KPA 28	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 29	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 30	Chefe executivo de auditoria aconselha, influencia e assessora a alta gerência - KPA 31	Supervisão independente da auditoria - KPA 33
		Apoio a classes profissionais - KPA 27				Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo - KPA 32
		Planejamento de mão de obra - KPA 26				
Nível 3 – Integrado	Serviços consultivos - KPA 12	Criação de equipe e competência - KPA 15	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 17	Medidas de desempenho - KPA 20	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 22	Supervisão gerencial da auditoria - KPA 24
	Auditorias de desempenho - KPA 11	Profissionais qualificados - KPA 14	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 16	Informações de custos - KPA 19	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 21	Mecanismos de financiamento - KPA 23
		Coordenação de força de trabalho - KPA 13		Relatórios de gestão da auditoria - KPA 18		
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 3	Práticas profissionais e processos estruturados - KPA 5	Orçamento operacional de auditoria - KPA 7	Gerenciamento dentro da auditoria - KPA 8	Acesso total às informações, ativos e pessoas - KPA 10
		Pessoas habilidosas identificadas e recrutadas - KPA 2	Plano de auditoria baseado em prioridades da gestão - KPA 4	Plano de negócio da auditoria - KPA 6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 9
Nível 1 – Inicial	*Ad hoc* 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; falta de capacidade; inexistência de KPAs.					

Figura 4: Matriz de uma página.
Fonte: Adaptada de *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF). (2009). p. 14.

No eixo vertical da "matriz de uma página" são apresentados os níveis de capacidade, com a maturidade da auditoria aumentando de baixo para cima. Os elementos são apresentados no eixo horizontal e os KPAs são identificados pelos blocos de construção para cada nível de cada elemento. A cor mais escura da matriz demonstra a influência que a auditoria interna tem sobre os elementos e identifica os KPAs em que a auditoria tem mais oportunidade de institucionalizá-los de forma independente (IIARF, 2009).

Assim, movendo-se da esquerda para a direita, a capacidade da auditoria interna de, independentemente, implementar os KPAs diminui. Da mesma forma, essa capacidade diminui à medida que os níveis de maturidade se deslocam para cima na matriz uma vez que tanto a organização quanto o ambiente externo tendem a aumentar a influência sobre o domínio dos KPAs nos níveis mais elevados (IIARF, 2009; Rensburg, 2014; Marinho, 2017). Marinho (2017, p. 37) exemplifica tal relação da seguinte forma:

> ...a atividade de auditoria interna provavelmente vai ter um maior controle sobre a sua função e serviços do que sua estrutura de governança. Da mesma forma, a atividade de auditoria interna tem potencialmente menos capacidade de implementar de forma independente os KPAs à medida que os níveis de capacidade se deslocam para cima na matriz de Níveis 2 para 5.

De acordo com Macrae (2010), os níveis de capacidade são progressivos e, para cada nível foram identificadas e agrupadas atividades da auditoria e meios para institucionalizá-las, formando uma escala de maturidade.

Dessa forma, cada estágio de capacidade corresponde a um conjunto de necessidades fundamentais imprescindíveis para a evolução da organização para um ambiente mais implementado e mais profissional. Sendo assim, cada nível de capacidade constituiu a base para o desenvolvimento eficaz da atividade de auditoria interna e permite a implementação do próximo nível (IIARF, 2009; Gils, 2012). Os níveis de maturidade são apresentados na Figura 5.

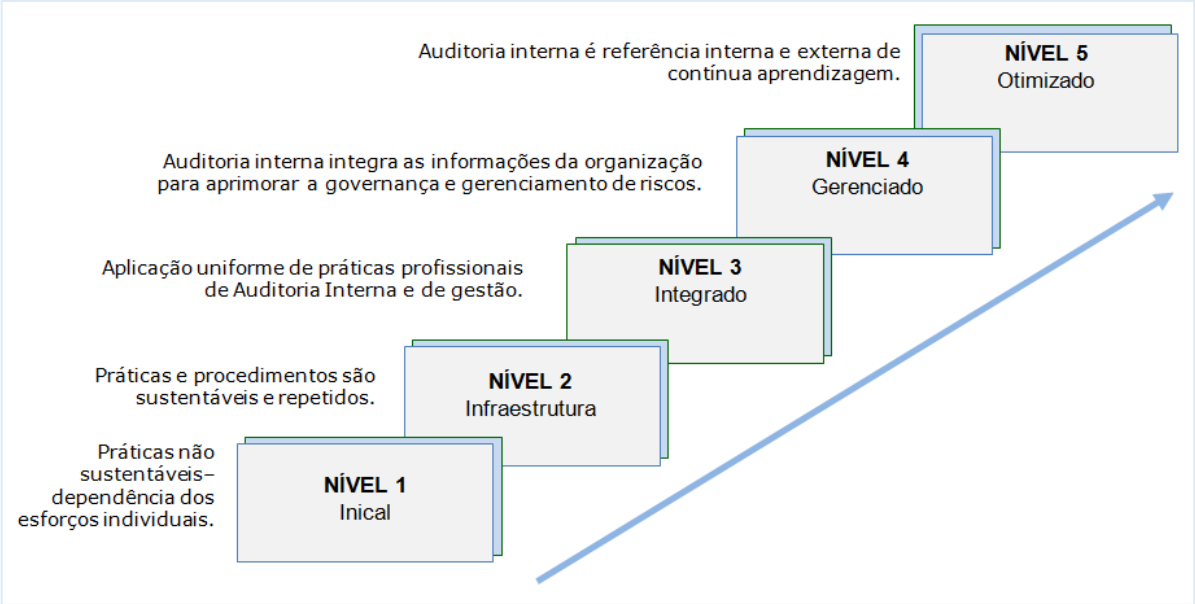

Figura 5: Níveis de capacidade
Fonte: Adaptada de *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF). (2009). p.7).

No Nível Inicial, o mais baixo estágio, a auditoria não está estruturada e depende dos esforços e iniciativas dos indivíduos. Não há práticas profissionais estabelecidas e falta infraestutura. As ferramentas e procedimentos de auditoria são *ad hoc* (não estruturadas), não repetíveis e não são documentadas. Como resultado, a atividade de auditoria interna é insustentável (IIARF, 2009; Gils, 2012; Rensburg, 2014).

No segundo estágio, a infraestrutura administrativa e de gestão são estabelecidas, o que significa que as políticas que estabelecem o propósito, autoridade e responsabilidade do programa da auditoria e sua relação de subordinação existem dentro da organização. A auditoria começa a identificar e recrutar pessoas com as competências e habilidades necessárias para o trabalho de auditoria, mas, ainda, não há um plano de desenvolvimento profissional claro. Os procedimentos e práticas profissionais começam a ser documentados e há conformidade com as normas. E, o principal desafio deste nível, é estabelecer e manter processos e procedimentos repetíveis e, portanto, ser sustentável (IIARF, 2009; Gils, 2012).

No Nível Integrado, o programa de auditoria preocupa-se com a capacidade, independência, profissionalismo e objetividade dos auditores. A gestão da atividade de auditoria e as práticas profissionais estão bem estabelecidas e aplicadas uniformemente. A auditoria está composta por profissionais qualificados e há um plano de desenvolvimento profissional. A auditoria começa a alinhar-se com os negócios e com os riscos enfrentados pela organização (IIARF, 2009; Gils, 2012).

O programa de auditoria interna integra a governança e a gestão de riscos da organização no Nível Gerenciado. A atividade de auditoria é gerida de forma quantitativa e qualitativa, por meio de métricas de desempenho e são utilizadas para monitorar os processos e seus resultados. Neste nível, as expectativas da função de auditoria estão alinhadas às das principais partes interessadas (IIARF, 2009; Gils, 2012; Rensburg, 2014).

No Nível Otimizado, o foco está na melhoria contínua e na inovação. A estrutura de governança é totalmente desenvolvida e a auditoria interna faz parte dessa estrutura. A auditoria é independente, possui poder, autoridade e é composta por profissionais com habilidade, altamente competentes e especializados, os quais exercem papel de líderes-chave na instituição. Seu programa contribui, efetivamente, para a organização (IIARF, 2009; Gils, 2012).

Quanto aos elementos, o modelo apresenta 6 (seis) elementos essenciais da atividade de auditoria interna. Os 4 (quatro) primeiros elementos dizem respeito aos aspectos internos da auditoria e os 2 (dois) últimos elementos se referem à função de auditoria quanto à organização e ao ambiente externo (IIARF, 2009). Segundo o IIARF (2009), esses elementos são: a) Serviços e Função da Auditoria Interna; b) Gerenciamento de Pessoas; c) Práticas Profissionais; d) Gestão de desempenho e prestação de contas; e) Cultura e relacionamento organizacional, e; f) Estruturas de governança.

O elemento "Serviços e Função da Auditoria Interna" se refere à natureza e ao escopo dos serviços que a auditoria interna fornece, assim como a responsabilidade de ajudar na obtenção dos objetivos organizacionais. Para esse elemento, o modelo inclui a auditoria de conformidade, trabalhos de consultoria, revisão de controle interno, processos e sistemas, dentre outros (IIARF, 2009; Rensburg, 2014).

O "Gerenciamento de Pessoas" se constitui no segundo elemento e se refere ao recrutamento de recursos humanos e a seu desenvolvimento. Inclui a identificação de candidatos adequados e os padrões de desempenho, bem como remuneração, treinamento e oportunidades de promoção e desenvolvimento (IIARF, 2009).

Os KPAs que constituem esse elemento tratam da equipe da auditoria, recrutamento, desenvolvimento, treinamento, retenção de talentos, envolvimento e desenvolvimento da gestão, assim como envolvimento com órgãos profissionais (IIARF, 2009). Segundo Sumners e Soileau (2008), é essencial não só recrutar auditores internos adequados, mas, também, capacitar, desenvolver e reter esses profissionais.

Destaca-se que, de acordo com o IIARF (2009), se os profissionais adequados, com certificação, não puderem ser contratados, funcionários nomeados devem ser encorajados a obter a certificação necessária. Deve haver, também, a construção e o desenvolvimento de

equipes por meio de treinamento e melhoria contínua do pessoal integrante do programa de auditoria interna.

As “Práticas Profissionais” se constituem no terceiro elemento e refletem os processos, estruturas e políticas necessárias para se executar uma auditoria de forma eficaz, com proficiência e com o devido zelo profissional. Inclui a capacidade da auditoria alinhar suas prioridades às da organização, bem como a manutenção de um programa de garantia de qualidade (IIARF, 2009).

Os KPAs que foram identificados para este elemento apresentam a importância de alinhar o planejamento da auditoria interna com as prioridades das principais partes interessadas, a estratégia e o perfil do risco da organização. Abrange, também, a necessidade de políticas de auditoria interna e procedimentos, bem como garantia de qualidade (IIARF, 2009).

O elemento “Gestão de desempenho e prestação de contas” se refere às informações necessárias para administrar, conduzir e controlar as operações da auditoria, bem como explicar seu desempenho e seus resultados. Isto inclui a identificação e comunicação entre todos os níveis dos membros da equipe. Além disso, inclui a coleta e relatórios de informações de desempenho a respeito da eficácia da atividade de auditoria interna. Os KPAs desse elemento abrangem aspectos relacionados ao plano de negócios, orçamento e informações de desempenho da auditoria (IIARF, 2009).

A posição e relações internas e externas da auditoria, incluindo seu relacionamento com a organização, são tratadas no elemento “Cultura e relacionamento organizacional”. Estão incluídos neste elemento aspectos sobre o relacionamento do Chefe Executivo de Auditoria com a alta gerência e o relacionamento da auditoria interna com outras unidades organizacionais. Os KPAs que foram identificados para este elemento descrevem como a função de auditoria interna está focada em sua gestão e como se relaciona com sua equipe e outros grupos de revisão (IIARF, 2009).

O último elemento apresentado no modelo se refere às “Estruturas de governança”. Este elemento explana sobre os relatórios funcionais e administrativos do Chefe Executivo de Auditoria, bem como a posição organizacional da auditoria. Inclui os mandatos, autoridades, políticas e procedimentos que são estabelecidos para garantir a independência e objetividade de sua atividade. Os KPAs deste elemento demonstram os aspectos necessários para assegurar que a função de auditoria tenha acesso necessário às pessoas da organização, ativos e informações, mecanismos de financiamento e que a sua gestão e supervisão seja independente (IIARF, 2009).

Quanto à implementação do KPA, o SEI (2010) explica que implementação significa que o processo está enraizado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação à sua execução. De acordo o IIARF (2009), para que a atividade de auditoria alcance um determinado nível, é preciso que todos os KPAs dos 6 (seis) elementos estejam implementados, conforme exemplo de Marinho (2017, p. 36):

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

Para considerar que um KPA esteja implementado, é preciso ir além da mera execução das atividades previstas na respectiva área de processo-chave. Além de dominar o KPA, a auditoria deve incorporar as atividades à sua cultura organizacional, dessa forma, o KPA será sustentável e repetível (IIARF, 2009).

A implementação dos KPAs de um nível se constitui como base de práticas e capacidades para o estágio seguinte. Seu domínio exige que certas características comuns estejam presentes. Essas características descrevem os meios para implementar e garantir a sustentabilidade do KPA e compreende: compromisso com o desempenho, capacidade de execução, atividades realizadas, medição e verificação, como demonstrado na Figura 6 (IIARF, 2009).

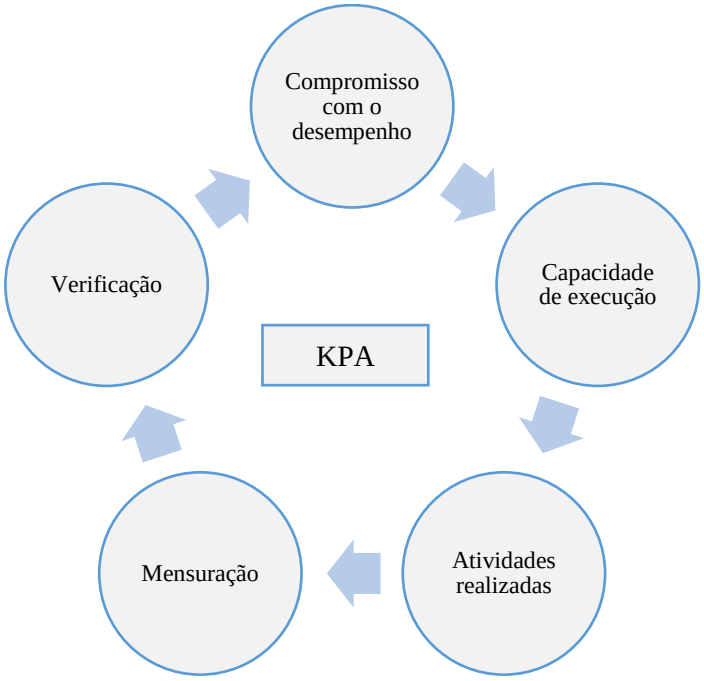

Figura 6: Características comuns para implementação de um KPA
Fonte: Adaptada de *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF). (2009). p.17.

O compromisso com o desempenho consiste no comprometimento que a instituição possui para dominar o KPA, como exemplo, citam-se as políticas organizacionais de desenvolvimento e o apoio da alta administração. A segunda característica, capacidade de execução, refere-se à capacidade de realizar as atividades e reflete na necessidade de recursos adequados para a realização do trabalho de auditoria (IIARF, 2009).

As atividades realizadas, terceira característica, descrevem as atividades de implementação do KPA. A medição refere-se à avaliação contínua e análise das atividades e progressos necessários para o alcance do objetivo do KPA. A verificação, última característica, está ligada à averiguação contínua para garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as políticas e procedimentos estabelecidos (IIARF, 2009).

Destaca-se, contudo, que modelo IA-CM estabelece que o nível de maturidade não precisa ser máximo para todas as áreas de processos-chave. Assim, o nível apropriado a ser atingido dependerá da natureza e complexidade das organizações e dos riscos aos quais está exposta (IIARF, 2009).

Nesse sentido, Bamberger (1997) enfatiza que um modelo de maturidade deve servir como uma diretriz em vez de um conjunto de critérios absolutos. Implementar as atividades necessárias, para alcançar o mais alto nível de capacidade, pode ser muito caro para uma organização e o custo pode exceder o benefício (IIARF, 2009).

Quanto às pesquisas a respeito da aplicação do modelo IA-CM, ainda existem um número limitado de estudos. Gils (2012) analisou as práticas de auditoria interna de entidades públicas belgas. O autor baseou-se nos elementos do modelo IA-CM para estabelecer uma escala de maturidade, em termos de sustentabilidade e profissionalismo da auditoria interna. A pesquisa teve como objetivo explicar a motivação das entidades públicas belgas para profissionalizar programas de auditoria interna, a partir da teoria institucional combinados com atributos de autonomia.

Para explicar o resultado em termos de adoção e profissionalização da auditoria interna, foram elaboradas hipóteses que demonstram que as pressões institucionais e organizacionais (atributos de autonomia) competem uns com os outros por poder explicativo. Dessa forma, a técnica de pesquisa utilizada foi a Análise Comparativa Qualitativa (QCA) e a amostra consistiu em 67 entidades públicas belgas de nível federal, regional e local (Gils, 2012).

A primeira hipótese testada e confirmada pelos testes empíricos foi de que as pressões institucionais são necessárias, mas não suficientes para explicar a motivação para adoção e profissionalização da auditoria interna. Esses devem ser combinados com atributos de autonomia. A segunda hipótese confirmada pela autora foi de que os atributos de autonomia impulsionam o desempenho gerencial e reforçam a adoção e profissionalização da auditoria interna (Gils, 2012).

Além disso, os resultados indicaram que algumas condições contribuem mais do que outras, dependendo de sua interação entre si, e várias configurações de condições levam ao mesmo resultado. Em outras palavras, o teste aplicado na pesquisa demonstrou que existem vários caminhos que levam à adoção e profissionalização da auditoria interna pelas entidades públicas analisadas (Gils, 2012).

Macre e Gils (2014) pesquisaram a utilização do modelo IA-CM em diversos países. Baseados na pesquisa do *The Institute of Internal Auditors, 2010 Global Internal Audit Survey*, realizada com mais de 13.500 profissionais, de 107 países, os autores realizaram um estudo no qual identificaram, de acordo com as perguntas da pesquisa, as respostas que confirmariam o desempenho ou o não desempenho de uma determinada área de processo-chave ou prática de apoio à realização dessa área identificada em cada um dos seis elementos do IA-CM.

O estudo procurou responder às seguintes questões: a) Quais são as capacidades mais desenvolvidas das auditorias internas do setor público ao redor do mundo? b) Quais áreas estão mais necessitadas de desenvolvimento adicional? c) Quais são as principais diferenças regionais? E, os resultados foram usados para avaliar o desempenho geral da auditoria no setor público por cada elemento do IA-CM e nível de capacidade, dando origem a um panorama

global do nível de maturidade da atividade de auditoria interna do setor público (Macre & Gils, 2014).

Os resultados demonstraram que a maioria das unidades de auditoria situou-se em níveis de capacidade baixos, Nível 1 (Inicial) e Nível 2 (Infraestrutura), do IA-CM. A maior parte dos países desenvolve as melhores práticas no elemento "Práticas Profissionais". Os Estados Unidos e o Canadá parece ter uma auditoria mais avançada em comparação com as respostas da pesquisa de outras regiões (Macre & Gils, 2014).

Também, constatou-se que a maior parte dos entrevistados indicou que suas auditorias eram vistas como atividades independentes, objetivas de garantia e consultoria. No entanto, seria necessário colocar mais ênfase na implementação de sistemas internos mais eficazes, além de estabelecer práticas de governança para apoiar a independência da auditoria interna, tais como o estabelecimento de comitês de auditoria do setor público e seu envolvimento nas nomeações do Chefe Executivo de Auditoria (Macre & Gils, 2014).

Rensburg (2014) desenvolveu um estudo com objetivo de verificar se os elementos do modelo IA-CM e as principais áreas de processos (KPA) podem ser aplicáveis ao setor público da África do Sul para auxiliar as funções de auditoria interna e determinar seu nível de capacidade. Para isso, foi desenvido um estudo de caso, em um departamento nacional sul-africano, cujo nome não foi divulgado. Os dados foram coletados por meio de uma revisão documental e entrevistas com a equipe de auditoria, de gerenciamento, bem como com os membros do comitê de auditoria (Rensburg, 2014).

Os resultados da pesquisa revelaram várias áreas de melhoria que, se implementadas, poderiam agregar valor para a função de auditoria interna do departamento analisado. A entrevista indicou que a implementação dessas melhorias é viável e aumentaria a eficácia e a capacidade da função de auditoria interna (Rensburg, 2014).

Resultados para cada um dos KPAs, também, foram identificados. E, a conclusão foi de que 82,9% dos KPAs parecem ser aplicável no país, no entanto, identificaram-se oito obstáculos que podem afetar, negativamente, a viabilidade da implementação dos restantes (17,1%). Os obstáculos afetam a implementação de sete KPAs, visto que quatro deles, ou seja, 50% referem-se ao elemento de gestão de pessoas. Além disso, os KPAs que são afetados pelos obstáculos abrangem todos os cinco níveis de capacidade do modelo (Rensburg, 2014).

Barac et al., (2016) examinaram a eficácia da auditoria interna pelos países do BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul). Os dados foram coletados por meio das respostas desses países na pesquisa global *Common Body of Knowledge* (CBOK), de 2010, do *Institute of Internal Auditors* a respeito dos elementos do IA-CM.

A pesquisa CBOK gerou um banco de dados de 13.582 respostas de 107 países e, para fins deste estudo, foram utilizadas as respostas recebidas dos cinco países do BRICS, quais sejam: 277 do Brasil, 302 da Rússia, 185 da Índia, 149 da China e 294 da África do Sul, totalizando 1.207 respostas. Esta pesquisa utilizou uma perspectiva neoinstitucional para demonstrar como a auditoria interna nos países do BRICS tem respondido às pressões coercitivas, normativas e miméticas para demonstrar sua eficácia (Barac et al., 2016).

O estudo mostra que existem pressões coercitivas para a auditoria interna em todos os países analisados, mas, devido à estrutura de auditoria interna voluntária na Rússia, essa pressão parece ser menor. Os resultados indicam uma pressão normativa mais forte para o uso e a conformidade dos padrões do *Institute of Internal Auditors* na África do Sul do que nos outros países analisados, sendo relativamente baixa no Brasil (Barac et al., 2016).

A África do Sul respondeu mais às pressões miméticas em relação à gestão de pessoas, práticas profissionais e relações organizacionais do que outros países do BRICS. Por fim, a pesquisa demonstrou que todos os países responderam, em níveis relativamente baixos, às pressões miméticas em relação à gestão do desempenho e à responsabilidade da auditoria interna (Barac et al., 2016).

Yusof et. al., (2018) realizaram um estudo, que verificou o nível de capacidade das unidades de auditoria interna em três diferentes entidades do setor público da costa leste da Malásia, identificando-as como: estudo de caso A, estudo de caso B e estudo de caso C.

Os dados foram coletados de junho a setembro de 2016, por meio de fontes primárias e secundárias, ou seja, foram realizadas entrevistas com o Chefe Executivo de Auditoria, analisados documentos disponibilizados por esses auditores e, por último, houve a aplicação de questionário para medir o nível de capacidade de auditoria dessas organizações (Yusof et. al., 2018).

A capacidade de auditoria interna foi medida, nesta pesquisa, conforme lista de verificação desenvolvida por Fern (2015). Essa lista de verificação contém seis dimensões correspondentes aos elementos do modelo IA-CM. Com base nesses seis elementos, cada uma das dimensões foi avaliada pelos seus níveis de capacidade indicados no modelo (Yusof et. al., 2018).

Os resultados da pesquisa evidenciaram que a unidade de auditoria interna do estudo de caso A e C obtiveram capacidade de Nível 2 (Infraestrutura), enquanto o estudo de caso B permaneceu no nível de capacidade 1 (Inicial). A organização correspondente ao estudo de caso A obteve a maior porcentagem de KPA implementado, 82%, seguida pela entidade do estudo de caso C (76%) e, por último, o órgão do estudo de caso B (71%) (Yusof et. al., 2018).

No Brasil, a aplicação do IA-CM foi estudada por Marinho (2017), o qual analisou a função da auditoria interna do Poder Executivo Federal, avaliando se o nível de capacidade, em que se encontra o órgão de controle federal, indica a implementação e a aplicação uniforme de suas práticas a partir da aplicação do IA-CM. Assim, a hipótese testada pelo autor foi de que a atividade de auditoria, exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), teria alcançado o Nível 2 de capacidade, conforme os estágios determinado pelo modelo.

Para tanto, os dados foram coletados em três fases. A primeira constituiu na validação do modelo IA-CM com gerentes de áreas da SFC. As últimas duas foram voltadas à coleta de evidências de implementação das áreas de processos-chave. A primeira delas referiu-se às evidências documentais, a respeito da implementação dos KPAs e a segunda à busca de evidências da implementação dos KPAs, por meio de entrevista com gerentes ocupantes de funções-chave na SFC (Marinho, 2017).

Os resultados encontrados demonstraram que a auditoria exercida pela SFC não alcançou o nível de capacidade 2, indicando que há baixa padronização dos processos e das práticas de auditoria, deficiências no desenvolvimento de pessoal e fragilidade do planejamento baseado em risco e custos. Tais consequências promovem a dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores internos (Marinho, 2017).

Portanto, verificou-se que a auditoria interna exercida pelo Executivo Federal brasileiro se encontra no Nível 1, o que significa que áreas de processos principais de auditoria interna não são implementadas, ou são executadas, mas não estão implementadas ou inseridas na cultura da entidade. Além disso, os resultados indicaram que o modelo de capacidade IA-CM permite a identificação de melhoria nos processos de auditoria interna (Marinho, 2017).

Dessa forma, o IA-CM se constitui em um modelo global, cuja estrutura possibilita a identificação dos requisitos fundamentais para uma função de auditoria interna eficaz no setor público. O modelo é capaz de ajudar a unidade de auditoria a identificar os KPAs que são necessários para construir uma base sólida de um nível de capacidade, antes de passar para o próximo estágio. Os resultados do IA-CM podem ser utilizados como ferramenta de comunicação entre a organização e seus *stakeholders*, em todos os níveis de governo, para defender a funções essenciais da atividade de auditoria interna (IIARF, 2009).

3. Metodologia

A abordagem metodológica utilizada nesta pesquisa será detalhada nos tópicos a seguir, em que se apresenta uma visão geral do estudo e a especificação dos instrumentos e métodos de coleta e análise dos dados.

3.1. Delineamento da pesquisa

Esta pesquisa buscou verificar qual o nível de maturidade da auditoria interna do órgão de controle do Estado de Minas Gerais a partir da aplicação do modelo de capacidade IA-CM. Por meio dos resultados encontrados, foi possível confrontá-los com os achados de estudos semelhantes, permitindo a comparação da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE) com a de diferentes países, bem como contribuir para a consolidação do conhecimento acadêmico sobre o tema.

Considerando o objetivo deste estudo, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, que, segundo Sampieri, Collado, Lucio, Murad e Garcia (2006), têm como finalidade descrever propriedades, características e perfis importantes de um fenômeno que se está analisando.

Em relação aos procedimentos, os quais são definidos por Beuren (2014, p. 83) como a "maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados", esta pesquisa se caracteriza como participante, documental e *survey*.

A pesquisa participante distingue-se pelo envolvimento e pela interação entre pesquisadores e as pessoas investigadas (Gil, 2008). De acordo com Angrosino (2009), o pesquisador é um participante totalmente engajado, que se envolve completamente com o grupo estudado e com suas atividades. Esses pesquisadores estudam cenários nos quais são membros ativos e envolvidos.

A pesquisa documental consiste na verificação de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada, com o objetivo de selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair algum sentido e dar-lhe valor (Silva & Griolo, 2002).

A pesquisa de levantamento ou *survey* se caracteriza pelo questionamento direto às pessoas as quais se deseja conhecer. Solicitam-se, dessa maneira, informações a um grupo de pessoas, em relação a um problema de pesquisa, para que, posteriormente, sejam realizadas conclusões quanto aos dados coletados (Gil, 2008).

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Em vez de se preocupar com medições, as pesquisas qualitativas têm como finalidade descrever, compreender e interpretar os fatos (Martins & Theóphilo, 2009). Nesse tipo de pesquisa, são realizadas análises mais profundas do fenômeno estudado (Beuren, 2014). Para Martins e Theóphilo (2009), uma das principais características da pesquisa qualitativa é a predominância da descrição e um mínimo detalhe pode ser um elemento essencial para a compreensão da realidade.

3.2. Unidade de análise

A unidade de análise deste estudo compreende a atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE). Tal escolha se justifica, uma vez que a CGE é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais (Lei n. 22.257, 2016). Dentre as suas competências, encontra-se a atividade de auditoria interna sob responsabilidade da Auditoria-Geral (AUGE), que possui como responsabilidade supervisionar, coordenar, planejar e realizar atividades de auditoria e fiscalização no âmbito do Poder Executivo. A AUGE tem como finalidade contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública e para a prevenção e combate à corrupção (Decreto n. 47.510, 2018).

Ressalta-se que, de acordo com a Lei n. 22.257, de 27/07/2016, o controle interno do estado também é exercido pelas unidades seccionais (integrante das autarquias e fundações) e setoriais (instaladas nos órgãos da administração direta), subordinadas tecnicamente à Controladoria-Geral. Assim, as auditorias realizadas pelas unidades seccionais e setoriais refletem as exercidas no órgão central.

O fato de a CGE ser o órgão responsável pela auditoria interna do Estado de Minas Gerais satisfaz as condições necessárias para realização dos testes empreendidos nesta pesquisa, bem como possibilita a observação participante, visto que o pesquisador atua na área de auditoria interna do órgão pesquisado desde 2013. Dessa forma, o pesquisador está inserido no cenário enquanto membro ativo e engajado.

A escolha do sujeito do estudo também foi motivada pelo acesso às informações necessárias ao alcance dos objetivos desta pesquisa. Ressalta-se que a CGE não demonstrou limitações à coleta de dados, bem como à divulgação dos resultados deste estudo.

3.3. Coleta e análise de dados

Os instrumentos de pesquisa utilizados em um estudo são entendidos como processos que o pesquisador utiliza para direcionar os procedimentos de coleta, análise e interpretação dos dados de forma sistemática e lógica (Beuren, 2014). Para Bell (2014), a escolha do método para coleta dos dados deve estar em conformidade com as tarefas a serem cumpridas.

Dessa forma, considerando a abordagem qualitativa do problema, bem como a metodologia participativa, métodos e fontes diversos foram utilizados neste estudo. A combinação de métodos tem como finalidade promover maior qualidade para a pesquisa, uma vez que abre diferentes perspectivas em comparação ao uso de um método único.

Para identificação dos KPAs que, provavelmente, estejam implementados pela CGE e das evidências que apoiem a sua implementação, foram realizadas aplicação de questionário, entrevistas estruturadas, análise documental e observação participante, conforme apresentado na Figura 7.

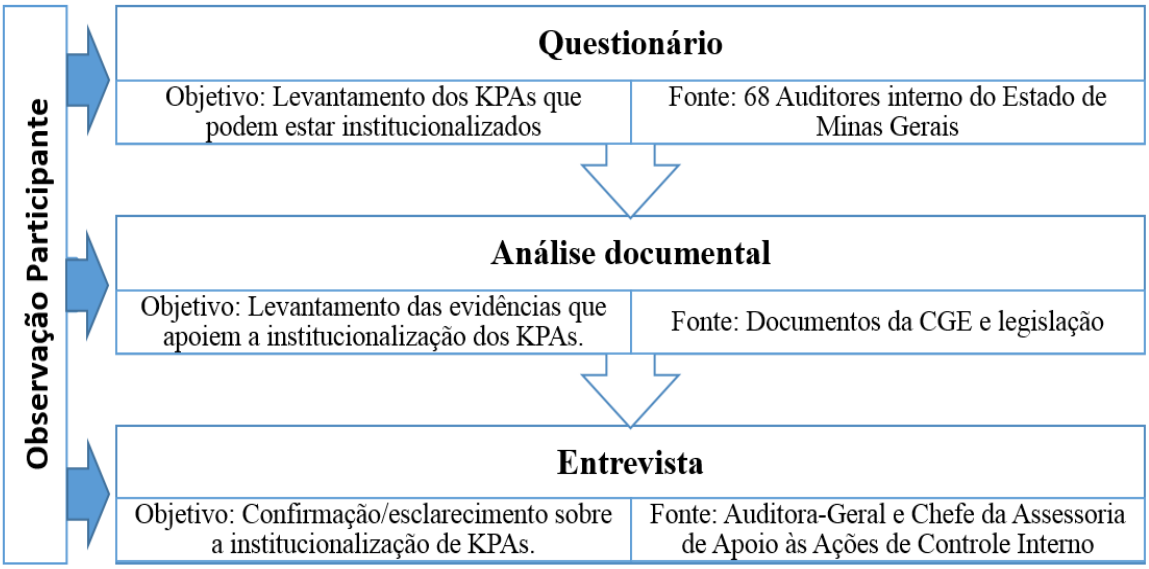

Figura 7: Instrumentos utilizados para coleta de dados.

As respostas do questionário subsidiaram a etapa posterior, indicando quais documentos deveriam ser analisados, com objetivo de coletar evidências sobre a implementação de uma atividade. As entrevistas foram realizadas com a finalidade de esclarecer e confirmar o domínio de algum procedimento ou prática de auditoria não confirmado pelos outros instrumentos.

Destaca-se que a observação participante, neste estudo, configurou-se como uma técnica de coleta de dados de aplicação simultânea às demais. Nesse sentido, Angrosino (2009) salienta que a observação, quando utilizada em conjunto com outras técnicas, facilita a coleta de dados no campo.

3.3.1 Observação participante

A observação participante ocorreu durante toda a coleta de dados, sendo realizada no período de 10/10/2018 a 21/12/2018. Essa estratégica proporcionou a confrontação de seus resultados com as informações coletadas por outros métodos garantindo uma maior segurança para o estudo.

Para a realização da observação, foi estabelecida uma rotina de trabalho obedecendo às atividades de cada KPA, os níveis de maturidade do IA-CM e seus elementos. Esse esquema permitiu que o pesquisador tomasse nota de suas observações, por meio de narrativas livres, de maneira ordenada e sistemática.

3.3.2 Questionário

Esta fase da coleta de dados consistiu na identificação dos KPAs que, provavelmente, estão implementados pela CGE. Essa identificação ocorreu por meio da aplicação de questionário, em formato eletrônico, enviado a 183 servidores que realizam auditoria interna na AUGE e nas Unidades Seccionais/Setoriais de Controle Interno (USCIs).

A estrutura do questionário observou os níveis de maturidade do IA-CM, bem como os seus respectivos KPAs. Assim, foram elaboradas 10 perguntas fechadas conforme demonstrado no Apêndice A.

O questionário foi enviado por e-mail e ficou disponível para respostas durante o período de 23/10/2018 até 23/11/2018. Para envio do questionário aos respondentes, utilizou-se a plataforma Google Forms®.

Antes da aplicação do questionário, foi realizada uma prova preliminar, um pré-teste, que tem como finalidade assegurar a validade e precisão de um instrumento de coleta de dados, certificando, sobretudo, a clareza e a precisão dos termos, a forma e a ordem das questões, seus desmembramentos e a introdução do questionário (Gil, 2008).

Sendo assim, o pré-teste teve como objetivo identificar falhas na redação e na estrutura do questionário, tendo sido aplicado a 5 respondentes que pertencem à população pesquisada. No geral, foi verificada pouca dificuldade quanto ao entendimento das perguntas e clareza dos enunciados. Em relação às questões em que houve dificuldade de entendimento e interpretações equivocadas, realizou-se melhorias nos enunciados com a finalidade de proporcionar maior clareza de entendimento.

Foram recebidas 76 respostas, o que corresponde a uma taxa de 41%. No entanto, como este estudo se concentra na atividade de auditoria, foram excluídas 8 respostas da amostra, pelo motivo de que, atualmente, esses respondentes indicaram executar, de forma exclusiva, atividade correcional (5) ou atividade vinculada ao governo aberto (3). Assim, a amostra utilizada na pesquisa foi de 68 respondentes.

3.3.3 Análise documental

A análise documental teve como objetivo obter evidências relevantes que apoiem a implementação dos KPAs identificados como existentes no questionário. No presente estudo foram analisados os documentos relacionados no Quadro 1, cujas conclusões são apresentadas no Tópico 4.

Elemento	Documentos
Serviços e papel da auditoria	Lei n. 22.257/2016; Decreto Estadual n. 47.139/2017; Decreto n. 47.510/2018; Resolução CGE N. 036; Manual Consolidado de Auditoria; Notas Técnicas, Relatório Preliminar, Relatório de Auditoria; Sistema Integrado de Gerenciamento de Auditoria (SIGA).
Gerenciamento de pessoas	Lei Estadual n. 15.304/2004 (Artigos 7º, 14,15 e 16); Manual Consolidado de Auditoria; Edital do Concurso SEPLAG/CGE N.º 02/2012.
Práticas profissionais	Lei n. 22.257/2016; Decreto Estadual n. 47.131/2017; Decreto n. 47.510/2018; Resolução CGE n. 36/2018; Matriz de Risco; Manual Consolidado de Auditoria; Resolução CGE n. 08/2018; Resolução CGE n. 25/2017. Código de Conduta Ética do Servidor em exercício na Controladoria-Geral do Estado e nas Unidades Setoriais e Seccionais de Controle (USCI) Interno do Poder Executivo Estadual; PACI (Plano de Atividade de Controle Interno); Papéis de Trabalho; Relatórios de Auditoria; Resolução n. 33/2018.
Gestão de desempenho e prestação de contas	Lei n. 22.257/2016; Decreto Estadual n. 47.139/2017; Decreto n. 47.510/2018; Resolução CGE n. 36/2018; Lei Estadual n. 15.304/2004; Lei Orçamentária Anual (LOA).
Cultura e relacionamento organizacional	Lei n. 22.257/2016; Decreto Estadual n. 47.139/2017; Decreto n. 47.510/2018; Resolução CGE n. 36/2018.
Estruturas de governança	Lei n. 22.257/2016; Decreto Estadual n. 47.139/2017; Decreto n. 47.510/2018; Ofício de Credenciamento.

Quadro 1: Documentos analisados.
Fonte: Dados da pesquisa.

As evidências de implementação de práticas constantes nos KPAs foram localizadas, principalmente, nas legislações que dispõem sobre a estrutura orgânica do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais e sobre a organização da Controladoria-Geral do Estado, bem como as que regem a atividade de auditoria, manuais de práticas profissionais e políticas da entidade.

3.3.4 Entrevista

Esta fase foi composta por entrevistas estruturadas e teve como finalidade obter confirmação a respeito da implementação de KPAs cujo domínio não foi possível certificar nas fases anteriores, bem como na observação participante.

De acordo com Martins e Theóphilo (2009), a entrevista é uma técnica utilizada para coletar dados e tem como objetivo compreender os significados que os entrevistados, no contexto em que estão inseridos, atribuem a alguma situação. Segundo Marconi e Lakatos (2006, p. 279), a entrevista estruturada se dá "quando o pesquisador segue um roteiro previamente estabelecido. As perguntas feitas ao indivíduo são predeterminadas". Nesse sentido, as entrevistas foram baseadas em roteiros pré-concebidos, cujas questões foram elaboradas a partir das atividades dos KPAs e/ou de seus objetivos (Apêndice C).

Foram selecionados para a entrevista, de maneira intencional, levando em consideração as competências e responsabilidades de seus cargos, a Auditora-Geral do Estado, responsável pela supervisão, coordenação e planejamento das atividades de auditoria e fiscalização realizadas no âmbito do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais (Decreto n. 47.510, 2018), e o Chefe da Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno, cuja responsabilidade consiste em apoiar, coordenar e monitorar as atividades das Unidades Setoriais e Seccionais de Controle Interno (Decreto 47.139, 2017).

As entrevistas foram gravadas e, posteriormente, transcritas para facilitar a análise das informações coletadas. Gibbs (2009) salienta que qualquer tipo de dado coletado na pesquisa qualitativa deve ser tratado e preparado para ser analisado como um texto.

3.3.5 Análise dos dados

Após a coleta de dados, as informações obtidas foram analisadas com a finalidade de extrair algum sentido das informações coletadas. Para Alves e Silva (1992), a análise de dados na pesquisa qualitativa deve ser fiel ao universo estudado e se apresenta como um processo indutivo (Alves & Silva, 1992).

Dessa forma, esse tipo de análise tem como objetivo encontrar padrões, ou seja, as condutas ou ações que se apresentam de forma repedida, e, dessa maneira, podem ser chamadas de típicas das pessoas estudadas, e reproduzir explicações (Gibbs, 2009). Para Agrosino (2009), um padrão verdadeiro é aquele executado e partilhado pelos sujeitos do grupo estudado e/ou aquele que se acredita desejável, correto e legítimo por essas pessoas.

Assim sendo, a metodologia adotada neste estudo para análise dos dados foi a técnica de análise de conteúdo abordada por Bardin (2009). Conforme esse autor, a análise de conteúdo corresponde a uma junção de técnicas de análise de comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos, ou seja, é um conjunto de apetrechos e não um instrumento.

Flick (2009) salienta que a análise de conteúdo pode ser aplicada a qualquer material textual, não importando sua origem. Assim, esse material pode ser transcrição de entrevistas, fichas de documentação, notas de campos, dentre outras.

De acordo com Bardin (2009) a análise de conteúdo está dividida em 3 fases, quais sejam: a) Pré-análise (fase onde ocorre a organização do material coletado); b) Exploração do material (etapa onde são definidos códigos e categorias e há a transcrição das entrevistas, ou seja, é a fase de tratamento dos dados) e; c) Tratamento dos resultados: inferência e interpretação (fase onde os agrupamentos são realizadas, resultando em interpretações inferenciais).

Para esta pesquisa, a codificação das informações foi realizada a partir de cada instrumento de coleta de dados, separadamente, e de maneira manual. Em seguida, realizou-se a união das informações comuns relatadas, conforme os temas chaves identificados nas comunicações, observando os KPA definidos no modelo IA-CM.

Posteriormente às condensações, as informações foram destacadas para análise resultando em interpretações inferenciais, ou seja, em intuições, em análises críticas e reflexivas as quais estão apresentadas no tópico a seguir.

4. Análise e discussão dos resultados

A partir das análises realizadas, foi possível conhecer quais práticas e procedimentos de auditoria interna são executados pela CGE, bem como aqueles que são repetíveis e sustentáveis, ou seja, que estão enraizados na cultura organizacional. Dessa forma, foi possível verificar quais KPAs estão implementados e concluir qual nível de maturidade encontra-se a atividade de auditoria interna da CGE à luz do modelo IA-CM.

Destaca-se que no Nível 1 não há áreas de processos-chave (KPA), conforme demonstrado na Figura 4. Trata se de um nível inicial, portanto, não possui um guia de avaliação da atividade de auditoria. Nesse sentido, as análises foram realizadas a partir do Nível 2 (Infraestrutura).

Os resultados das análises são apresentados por elemento, sendo abordada em cada tópico uma visão geral e, em sequência, são demonstradas as análises do Nível 2, separadamente, visto que este nível possui um maior número de atividades implementadas. Os Níveis 3 a 5 são apresentados de maneira consolidada visto que indicaram um menor domínio de práticas. Por fim, é exposta uma visão geral sobre a implementação dos KPAs e a conclusão do nível de maturidade da auditoria da CGE.

4.1. Serviços e papel da auditoria

Os serviços e o papel da auditoria interna representam o papel que os auditores internos desempenham em suas organizações e os serviços que eles fornecem (Macre & Gils, 2014). O fornecimento de serviços pela auditoria varia conforme seu ambiente e, geralmente, são baseados em sua autoridade, na sua capacidade e alcance, bem como nas necessidades das organizações (IIARF, 2009).

De acordo com o IIARF (2009), o alcance da auditoria interna, para este elemento, varia desde um enfoque mais restrito, o qual envolve auditorias de conformidade, a um enfoque mais abrangente, relacionado à influência da auditoria na gestão da organização.

No Gráfico 1 é evidenciado a porcentagem de entrevistados que executam os KPAs referentes a este elemento. Os resultados do questionário mostraram um forte envolvimento no nível básico (Nível 2 – Infraestrutura) e uma queda a partir do Nível 3 (Integrado).

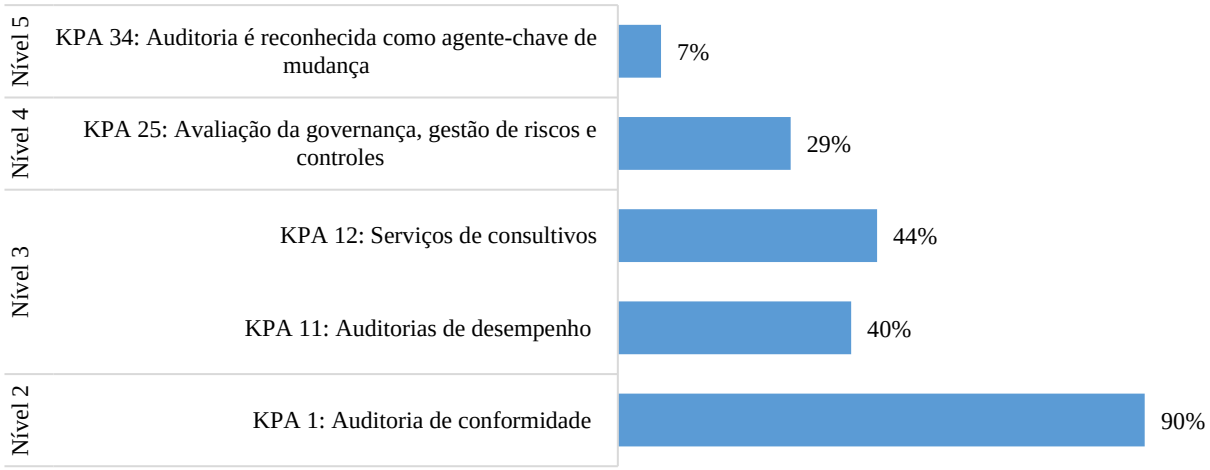

Gráfico 1: Serviços e papel da auditoria
Fonte: Dados da pesquisa.

No Nível 2 observou-se que 90% dos respondentes indicaram que executam auditoria de conformidade. Esse achado vai ao encontro do estudo de Macre e Gils (2014), os quais verificaram, em pesquisa realizada com mais de 13.500 profissionais, em 107 países, divididos em 7 regiões, que 92% dos auditores do setor público estavam envolvidos em pelo menos um tipo de auditoria de conformidade.

A partir do Nível 3, o envolvimento dos auditores caiu para todas áreas de processos-chave, chegando a 7% no Nível 5. Na pesquisa desenvolvida por Macre e Gils (2014) essa queda ocorreu a partir do Nível 4, demonstrando a execução, pelos respondentes, de práticas

contempladas no Nível 3. As principais descobertas e implicações deste elemento estão abordadas nos tópicos seguintes.

4.1.1. *Serviços e papel da auditoria: Nível 2 (Infraestrutura)*

O Nível 2 é composto pelo "KPA 1 – Auditoria de conformidade", cujo objetivo consiste na realização de auditoria de conformidade e aderência de uma determinada área, processo, planos e procedimentos, leis, regulamentos, contratos e decisões administrativas (IIARF, 2009). As atividades para implementação desde KPA, de acordo com o modelo são (IIARF, 2009):

a) Constar em regulamento a natureza dos serviços de avaliação fornecidos pela auditoria;
b) 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; os objetivos, escopo e metodologia devem ser identificados; e, deve ser desenvolvido um plano detalhado de auditoria;
c) 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 checadas; e, devem ser elaboradas recomendações.
d) Para comunicação dos resultados, a auditoria deve fazer uso de relatório, além de estabelecer e manter um sistema de monitoramento do atendimento das recomendações.

O exercício da auditoria de conformidade está contemplado na Lei Estadual n. 22.257/2016, que dispõe sobre a estrutura orgânica da Administração Pública do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, no Decreto Estadual n. 47.510/2018, que trata da organização da Controladoria-Geral e na Resolução CGE n. 36/2018 a qual dispõe sobre os procedimentos de auditoria para as ações de controle.

A metodologia desta atividade está contemplada em regulamentos e manuais da CGE, tanto para a fase de planejamento e execução, bem como para comunicação dos resultados. Com a publicação da Resolução CGE n. 36/2018, houve a alteração de alguns procedimentos de auditoria visando à padronização de suas atividades e uma atuação mais eficiente e eficaz por parte da Auditoria-Geral (AUGE) e das Unidades Setoriais e Seccionais de Controle Interno (USCIs).

Neste sentido, para a elaboração do planejamento e execução dos trabalhos individuais de auditoria passou a ser utilizada a Matriz de Planejamento e a Matriz de Achados,

respectivamente. Os resultados dos trabalhos são comunicados aos gestores por meio de Notas Técnicas, Relatório Preliminar, Relatório de Auditoria, dentre outros documentos.

Em decorrência dos trabalhos de auditoria, são realizadas recomendações ao auditado que se manifesta sobre a implementação dessas recomendações, subsidiando a elaboração do Relatório de Avaliação de Efetividade pelo auditor. Todos os trabalhos de auditoria, desde a elaboração do plano de trabalho até o monitoramento do atendimento das recomendações, são registrados no Sistema Integrado de Gerenciamento de Auditoria.

Por meio da observação participante e das evidências coletadas na análise documental, verificou-se que as atividades são executadas pela CGE de forma regular e repetidamente, com exceção da aceitação dos critérios relevantes pelos gestores e da documentação da estrutura de controle da unidade auditada, ambas da fase de planejamento. Nesse sentido, no que pese a maioria das práticas estarem dominadas pela CGE, conclui-se que o KPA em questão não está implementado.

Situação semelhante foi verificada por Marinho (2017), o qual analisou a função da auditoria interna do Poder Executivo Federal a partir da aplicação do IA-CM, sendo que a atividade de planejamento, também, foi a única que não estava aderente aos requisitos do modelo, uma vez que não era, uniformemente, realizada.

4.1.2. *Serviços e papel da auditoria: Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)*

De acordo com o modelo IA-CM, os KPAs correspondem a blocos de construção que definem a maturidade da auditoria interna. “Eles indicam o que deve ser colocado em prática e sustentando antes que o nível da capacidade da atividade de auditoria interna possa avançar para o próximo nível” (IIARF, 2009, p.15).

Nesse sentido, considerando que o KPA anterior não está dominado, institucionalmente pela CGE, verifica-se que sua atividade de auditoria não está, suficientemente, desenvolvida conforme estabelecido pelo modelo para o domínio dos KPAs constantes nos Níveis 3, 4 e 5. Essa constatação vai ao encontro das percepções dos respondeste em relação às práticas dos KPAs desses níveis, conforme demonstrado no Gráfico 2.

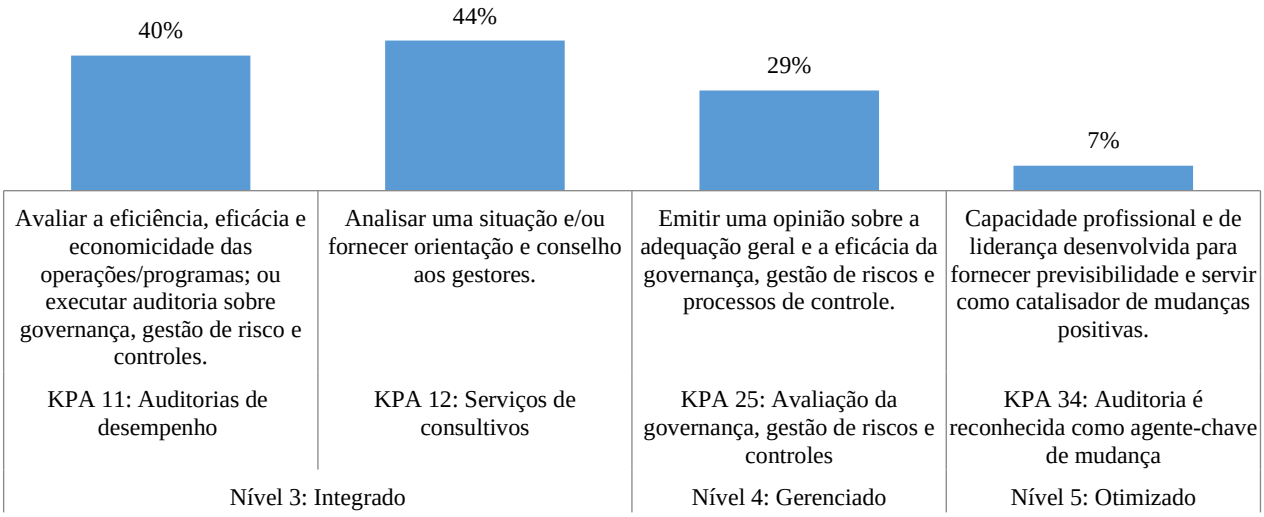

Gráfico 2: Serviços e papel da auditoria.
Fonte: Dados da pesquisa.

O Nível 3 contempla dois KPAs, um relacionado à auditoria de desempenho (KPA 11) e outro à serviços de consultoria (KPA 12). De acordo com Macre e Gils (2014), neste nível, os auditores avaliam e informam sobre a eficiência, eficácia e economia das operações, atividades ou programas; realizam auditoria sobre governança, gerenciamento de riscos e controles; bem como fornecem orientações e conselhos aos gestores.

Quanto ao "KPA 11 - Auditoria de desempenho", 40% dos respondentes indicaram que realizam avaliação da eficiência, da eficácia e da economicidade das operações, assim como das atividades e programas. Contudo, por meio da técnica de observação e das entrevistas, verificou-se a inexecução de auditorias de desempenho tanto na AUGE quanto nas USCIs conforme a seguir:

> "(...) hoje a atuação das USCIs é voltada para avaliações pontuais, de despesas ou áreas/processos. As auditorias de programa, que entendo seria o mais próximo de auditoria de desempenho, eram centralizadas no órgão central." (Chefe da Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno)

> "Não são realizadas auditoria de desempenho. São realizadas, em sua maioria, auditorias de conformidade, apurações de denúncias e atendimento a determinações mandatórias como tomadas de contas especiais e auditoria sobre as contas anuais dos ordenadores de despesas." (Auditora-Geral)

A discrepância das informações coletadas permite delinear como hipótese uma possível incompreensão do conceito de auditoria de desempenho por parte dos respondentes. As normas

e padrões internacionais de auditoria recomendados pelo *The Institute of Internal Auditors* foram incorporados no órgão por meio da Resolução CGE n. 36, de 23/10/2018, data esta coincidente com o envio dos questionários aos respondentes, denotando a plausibilidade dessa hipótese.

Em face do exposto, observa-se que esta área de processo principal não está dominada pela organização. A não implementação deste KPA, também, foi verificada por Marinho (2017) na esfera federal. Os resultados de sua pesquisa demonstraram que as auditorias de desempenho são executadas pela instituição, porém, as capacitações das equipes são insuficientes e faltam orientações institucionais que limitam sua execução. Segundo o autor, essa atividade fica subordinada às "habilidades e às iniciativas pessoais dos auditores, que são obrigados a, por conta própria, adquirir competências e requisitos necessários à sua execução" (Marinho, 2017, p. 54).

Em contraponto, Macre e Gils (2014) identificaram que 96% dos entrevistados indicaram que executam trabalhos de auditoria e serviços que podem ser considerados como auditorias de desempenho. Os principais serviços foram: auditorias operacionais (88%), avaliação da eficácia dos sistemas de controle (67%) e auditoria de riscos (65%).

Em relação ao "KPA 12 - Serviços consultivos", o modelo apresenta como sendo seu objetivo a análise de uma situação e/ou fornecimento de orientação e conselho aos gestores, sem assumir responsabilidade de gestão (IIARF, 2009). No que pese 44% dos respondentes afirmaram que realizam serviços consultivos, verificou-se que o serviço indicado pelos respondentes não se enquadra nos moldes estabelecidos pelo modelo IA-CM. Trata-se de atendimentos pontuais, de consultas realizadas por gestores sobre assuntos relacionados ao controle interno e legislação.

Contudo, com a publicação da Resolução CGE n. 36, em 23/10/2018, a auditoria interna da CGE deu um passo inicial para o desenvolvimento desta atividade, uma vez que normatizou a realização desse serviço. De acordo com a resolução os "serviços de consultoria são, por natureza, de assessoria estratégica e geralmente são realizados a partir de solicitação específica de gestor máximo do órgão ou entidade".

Apesar deste tipo de serviço está previsto em regulamento, ainda não há o desenvolvimento de políticas e procedimentos apropriados para sua condução, bem como inexiste práticas implementadas que certificam a independência e a objetividade dos auditores internos conforme exigências do modelo para domínio deste KPA. Desse modo, a partir das análises realizadas, conclui-se que o KPA 12 não está implementado pela CGE.

Situação semelhante foi observada por Marinho (2017) no âmbito federal. Em sua pesquisa foi verificado que a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) não executa, de forma sistemática, o objetivo previsto no modelo IA-CM, uma vez que não foi identificado, em normas/regulamento da Secretaria, instruções que definam a execução de serviços consultivos.

No mesmo sentido, Barac et al. (2016), em seu estudo sobre a eficácia da auditoria interna dos países do BRICS, também, apontam o envolvimento limitado da auditoria em serviços consultivos no Brasil. Circunstância oposta foi verificada por Macre e Gils (2014) na América Latina e no Caribe. Em sua pesquisa, esses autores identificaram que 81% dos Chefes Executivos de Auditoria (CEA) dessa região executavam pelo menos um serviço de consultoria.

O Nível 4 corresponde ao "KPA 25 - Avaliação da governança, gestão de riscos e controles". De acordo com Macre e Gils (2014), os serviços de auditoria executados neste nível concentram-se na garantia geral de governança, gerenciamento de risco e do controle.

Já o Nível 5 refere-se ao "KPA 34 - Auditoria é reconhecida como agente-chave de mudança". Neste nível a auditoria é reconhecida por influenciar mudanças positivas e melhorias contínuas nos processos de negócio e responsabilidades dentro das organizações (IIARF, 2009).

Tanto no Nível 4 quanto no Nível 5, não foi identificado domínio das atividades exigidas pelo modelo para implementação das áreas de processos-chave dos repetíveis níveis.

Macre e Gils (2014), também, verificaram um envolvimento menor dos Chefes Executivos de Auditoria nos KPAs dos Níveis 4 e 5. De acordo com os autores, mais de dois terços dos entrevistados indicaram a realização de alguns dos serviços esperados para o Nível 4, em especial, auditorias de processos de gestão de risco e revisões da governança corporativa.

O envolvimento limitado da auditoria como agente de mudança (Nível 5) dos países do BRICS, também, foi apontado por Barac et al. (2016), uma vez que apenas 43,51% dos respondentes consideram que, em média, sua atividade de auditoria é reconhecida como agente chave de mudança.

No estudo de Rensburg (2014), o qual teve como objetivo verificar se os elementos do modelo IA-CM e as principais áreas de processos podem ser aplicáveis ao setor público da África do Sul, os resultados demonstraram que este elemento não foi alcançado com sucesso pela unidade de auditoria interna pesquisada. Apenas dois dos cinco KPAs, ou seja, 40% do elemento foram plenamente atingidos. No próximo tópico serão apresentados os resultados da análise do elemento "Gerenciamento de pessoas".

4.2. Gerenciamento de pessoas

O processo de criação e manutenção de um ambiente de trabalho que permite aos auditores internos realizar, da forma mais adequada, suas habilidades é abordado pelo elemento "Gerenciamento de pessoas". Nele, são incluídas as descrições claras do cargo para cada nível de auditor interno e a identificação de atributos necessários para preenchimento desses cargos (IIARF, 2009).

Este elemento consiste na criação de um ambiente de trabalho que capacita os auditores para realizar, da maneira mais apropriada, os seus serviços. E, tem início quando um trabalho de auditoria é identificado como necessário (IIARF, 2009).

Os resultados encontrados por meio das respostas do questionário mostraram uma percepção baixa dos respondentes para todos os níveis como demonstrado no Gráfico 3.

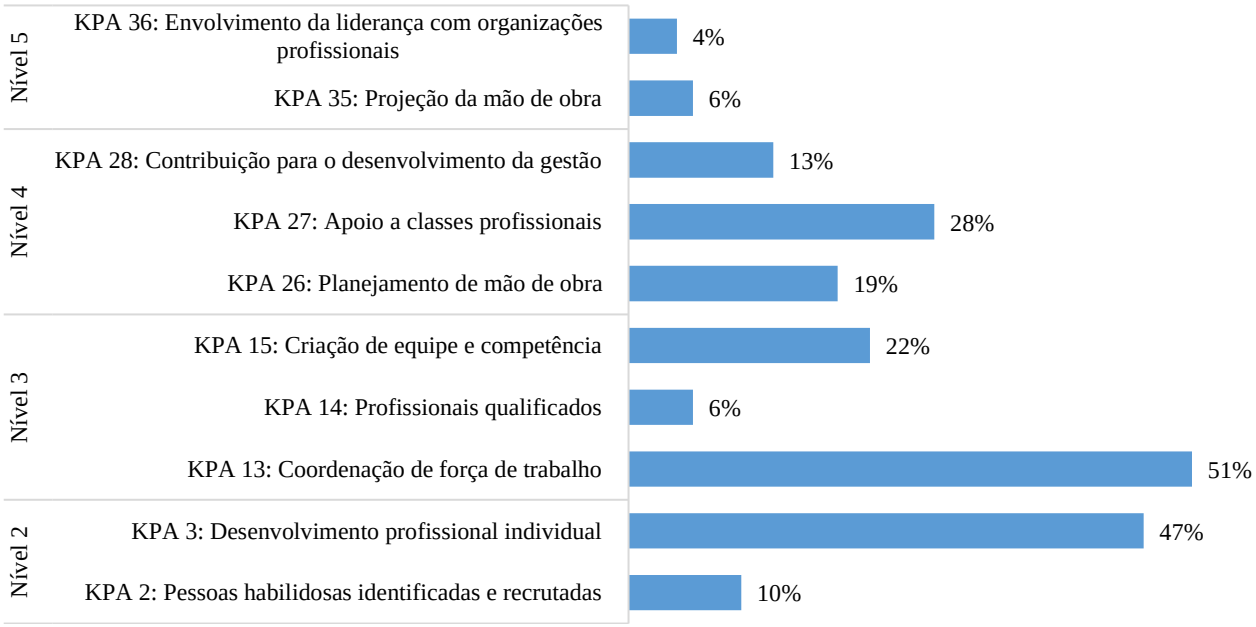

Gráfico 3: Gerenciamento de pessoas
Fonte: Dados da pesquisa.

Os achados da pesquisa de Macre e Gils (2014) demonstram um maior envolvimento dos Chefes Executivos de Auditoria (CEA) no Nível 2, e, a partir do Nível 3 verificou-se a realização inconsistente de práticas. Ressalta-se que o estudo de Macre e Gils (2014) não contemplou o Nível 5 (Otimizado) para este elemento.

No Nível 2, as respostas da pesquisa de Macre e Gils (2014) indicaram que os Estados Unidos e o Canadá apresentaram o melhor percentual em termos de treinamento para seus auditores internos. Contudo, ainda há a necessidade de se colocar maior ênfase nas atividades

relativas à formação de equipes de auditoria em todas as regiões analisadas. Nos tópicos seguintes são discutidas as principais conclusões e implicações do elemento "Gerenciamento de pessoas".

4.2.1. *Gerenciamento de pessoas - Nível 2 (Infraestrutura)*

Este nível é composto pelos "KPA 2 - Pessoas habilidosas identificadas e recrutadas" e pelo "KPA 3 - Desenvolvimento profissional individual". No Nível 2 as organizações devem identificar e atrair pessoas com as competências e habilidades necessárias para realizar o trabalho de auditoria. Auditores bem recrutados e qualificados são mais propensos a fornecer credibilidade sobre os resultados de seus trabalhos (Macre & Gils, 2014). Para o KPA 2, o modelo estabelece como objetivo o seguinte:

> Identificar e atrair pessoas com as competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de auditoria interna. Auditores internos qualificados e contratados apropriadamente são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna. (IIARF, 2009, p.61)

Para o alcance desse objetivo, o modelo apresenta como atividades (IIARF, 2009):

a) Identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas;
b) Identificar os conhecimentos, habilidades (técnicas e comportamentais) e competências requeridas para realizar tarefas de auditoria;
c) Desenvolver descrições de trabalho para os cargos/posições;
d) Determinar classificação de remuneração apropriada para as posições, e;
e) Realizar um processo de recrutamento válido, credível (isto é, justo e aberto e sob o controle do CEA).

Quanto às práticas de identificar e definir as tarefas específicas de auditoria, assim como os conhecimentos, as habilidades e competências requeridas para realizar os trabalhos, ressalta-se a criação da carreira de Auditor Interno do Poder Executivo por meio da Lei Estadual n. 15.304/2004, com plano de carreira próprio. Os cargos são providos através de concurso público, observando as exigências do Art. 37, Inciso II, da Constituição Federal, exigindo-se escolaridade superior e conhecimentos específicos. As normas relativas à pessoa do auditor estão previstas no Manual Consolidado de Auditoria.

Contudo, não há a identificação das tarefas específicas de auditoria a serem executadas pelos autores e sua vinculação com conhecimentos, habilidades competências requeridas para executá-las o que prejudica o processo de recrutamento para os diversos cargos do Órgão. Tal achado vai ao encontro das respostas obtidas por meio do questionário, onde apenas 10% dos respondentes indicaram que a CGE identifica e atrai pessoas com competências necessárias e habilidades para executar o trabalho de auditoria.

Em face disso, conclui-se que a CGE não implementou as atividades requeridas pelo modelo para implementação da área de processo principal em questão. No âmbito federal, Marinho (2017), também, verificou incipiência da gestão por competências da Secretaria Federal de Controle Interno (SPF) para cumprimento das atividades referentes à identificação de tarefas, conhecimentos e habilidades específicas requeridas pela auditoria para implementação do KPA.

Em relação ao "KPA 3 - Desenvolvimento profissional individual" o modelo estabelece como objetivo que as capacidades profissionais dos auditores sejam mantidas e que aumentem continuamente (IIARF, 2009). E, suas práticas para seu domínio são (IIARF, 2009):

a) Determinar um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, por indivíduo;
b) Identificar os cursos de formação, prestadores/fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional;
c) Incentivar pessoas para serem membros de associações profissionais;
d) Controlar e documentar horas/dias de treinamento, tipos de cursos e prestadores, e;
e) Desenvolver relatórios periódicos para documentar o treinamento por cada auditor interno.

Apesar de 47% dos respondentes indicarem que a CGE incentiva que os auditores melhorem e aperfeiçoem continuamente suas capacidades profissionais, não há política/plano de capacitação permanente dos auditores, de acordo com os moldes estabelecidos pelo modelo. As capacitações restringem-se a ações isoladas. Verificou-se a participação de auditores em cursos gratuitos realizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG), Secretaria Federal de Controle Interno, dentre outros. Há, também, cursos internos ministrados por servidores da própria CGE ou de outros órgãos do Estado.

Quanto à atividade essencial referente ao incentivo para que os auditores tornem membros de associações profissionais, destaca-se que não foi verificada nenhuma ação/política neste sentido. Isso leva à conclusão de que o KPA em questão não está implementado.

Situação semelhante foi relatada por Marinho (2017) no âmbito federal, onde foi constatado que, apesar de existir uma política anual de capacitações, a SFC ainda não acompanha, de forma sistemática, as necessidades de treinamentos, bem como aqueles realizados por cada auditor, assim como não produz relatórios periódicos para documentar os treinamentos realizados por auditor.

Em contraponto, no estudo realizado por Rensburg (2014), em um departamento de auditoria da África do Sul, foi observado o domínio do "KPA 3 - Desenvolvimento profissional individual". Foi verificada a existência de planos de desenvolvimento pessoal e de treinamento, as necessidades são documentadas e rastreadas.

4.2.2. *Gerenciamento de pessoas - Nível 3 (Infraestrutura), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)*

Considerando que as práticas constantes no Nível 3, 4 e 5, no geral, referem-se a aperfeiçoamento e incremento daquelas abrangidas no Nível 2, assim como o estabelecido pelo modelo de que um processo-chave só pode ser colocado em prática e ser sustentável se os blocos anteriores estiverem sido dominados pela instituição e que o Nível 2 não foi implementado, conclui-se que a organização não possui maturidade para domínio das áreas de processos-chave constantes no Nível 3 a Nível 5. Além disso, verifica-se uma percepção baixa dos respondentes em relação aos KPAs integrantes desses níveis, com exceção do KPA 13, conforme demonstrado no Gráfico 4.

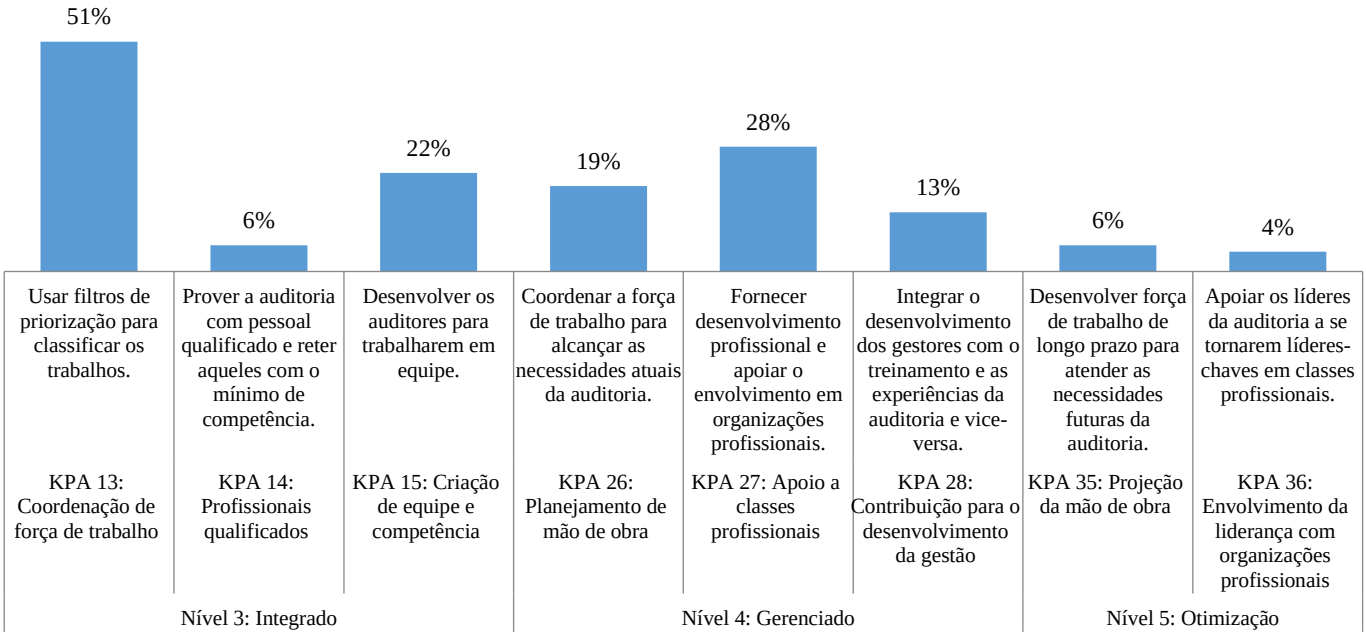

Gráfico 4: Gerenciamento de pessoas
Fonte: Dados da pesquisa.

A auditoria interna no Nível 3 é composta por auditores internos profissionalmente qualificados. Os auditores são capazes de desenvolver o plano periódico de auditoria e de serviços para os níveis de recursos humanos, uma vez que, como os recursos são restringidos, a auditoria deve usar métodos para definir trabalhos prioritários (Macre & Gils, 2014). Este nível é composto pelos seguintes KPAs: “KPA 13 - Coordenação de força de trabalho”, “KPA 14 - Profissionais qualificados” e “KPA 15 - Criação de equipe e competência”.

Destaca-se que, em relação ao KPA 13, 51% dos respondentes indicaram que utilizam filtros para estabelecimento de trabalhos prioritários frente à quantidade escassa de recursos disponíveis. O método utilizado pela CGE para identificação desses trabalhos refere-se à Matriz de Risco, cuja metodologia para seleção dos trabalhos leva em consideração a materialidade, relevância e criticidade, destinada a indicar o grau de risco relacionado às operações dos órgãos e entidades do Poder Público de Minas Gerais.

Contudo, apesar da existência de tal metodologia, o modelo, também, prescreve a necessidade de se estimar a quantidade e o escopo dos serviços de auditoria que seriam exigidos para desenvolvimento do plano de trabalho da auditoria, assim como a comparação dos recursos requeridos com a quantidade e escopo de trabalho que poderia ser produzido de acordo com o número e especialização dos recursos humanos disponíveis.

Nesse sentido, não foi verificada a existência de políticas e procedimentos que orientem a comparação objetiva da quantidade de recursos requeridos *versus* a quantidade de recursos disponíveis. Ressalta-se que a não implementado deste KPA, também, foi verificada no âmbito federal por Marinho (2017), onde foi constatado a inexistência de elaboração de plano de auditoria que leva em consideração, de forma objetiva e quantificada, os recursos disponíveis. Já no contexto africano, Rensburg (2014) verificou que essa área de processo-chave foi alcançada.

O Nível 4 é composto pelos "KPA 26 - Planejamento de mão de obra", "KPA 27 - Apoio a classes profissionais" e "KPA 28 - Contribuição para o desenvolvimento da gestão". Neste nível a auditoria tem maturidade para contribuir para o desenvolvimento da gestão, incentivando as pessoas com bom entendimento de governança, gerenciamento de riscos e controles para trabalhar e colaborar com a organização. (Macre & Gils, 2014).

O Nível 5 é composto pelos "KPA 35 - Projeção da mão de obra" cujo objetivo é coordenar o desenvolvimento da força de trabalho de longo prazo para atender às necessidades de negócios futuros da auditoria, e o "KPA 36 - Envolvimento da liderança com organizações profissionais" que tem como finalidade o apoio aos líderes da auditoria para se tornarem líderes-chave dentro de classes profissionais (IIARF, 2009).

Tanto no Nível 4 quanto no Nível 5 não foram identificadas iniciativas de implementação de práticas que atendesse as exigências do modelo, bem como atividades dominadas pela instituição. Ressalta-se que as atividades desses níveis são aperfeiçoamento e/ou incremento das atividades dos níveis anteriores.

A baixa aderência de implementação deste elemento, também, foi verificada no estudo de Macre e Gils (2014). Esses autores identificaram que quando todas as medidas do elemento "Gerenciamento de pessoas" são levadas em consideração, os Chefes Executivos de Auditoria (CEA) entrevistados executam em média, 57% delas. Os Estados Unidos e o Canadá tiveram uma média mais alta (61%) e a Europa Ocidental apresentou a menor média (53%). Para a região da América Latina e Caribe a média foi de 58%. O próximo elemento a ser analisado refere-se às práticas profissionais.

4.3. Práticas profissionais

No elemento "Práticas profissionais" são incluídas as políticas, processos e práticas que dão suporte à auditoria a realizar o seu trabalho com proficiência e devido cuidado profissional, o que, por sua vez, permite a eficácia da auditoria interna (IIARF, 2009).

Como demonstrado no Gráfico 5, há um maior envolvimento da auditoria da CGE no nível básico (Nível 2 – Infraestrutura). Verifica-se, contudo, uma percepção de 35% no mais alto nível do modelo e uma menor percepção no Nível 4 (10%).

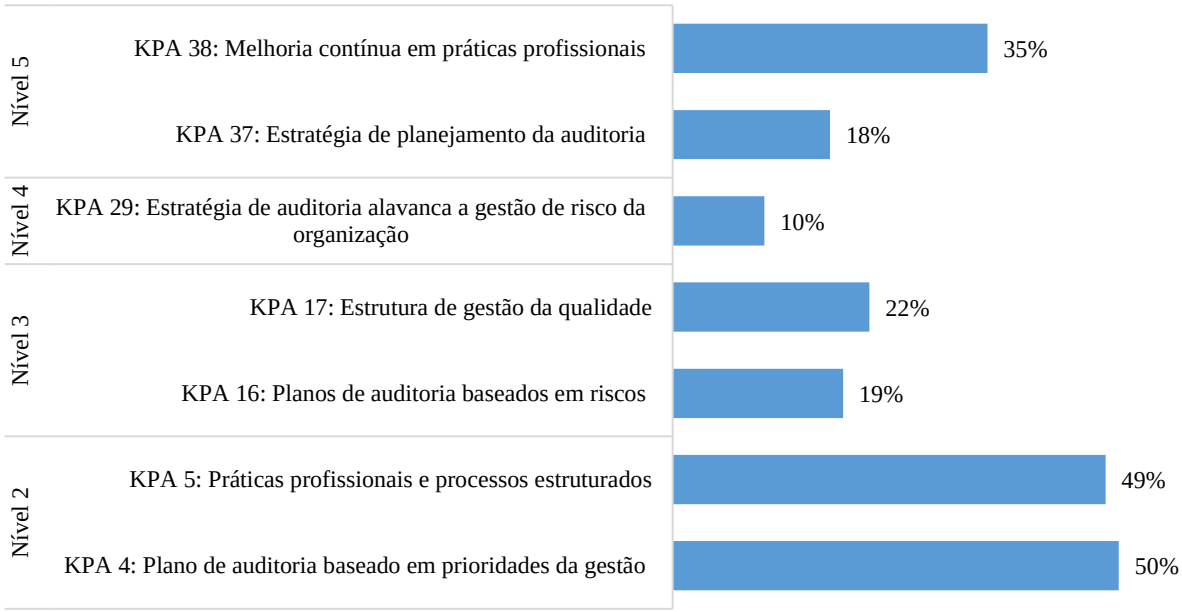

Gráfico 5: Práticas profissionais
Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados encontrados por Macre e Gils (2014) apresentaram um envolvimento dos CEA com as áreas de processos-chave relativamente forte em todos os níveis, com exceção do Nível 5 o qual não foi incluído nos questionamentos deste elemento. A região da América Latina e do Caribe apresentou uma média de 67% de domínio das atividades abordadas neste elemento. As principais descobertas e implicações desta pesquisa no que tange ao elemento "Praticas profissionais" estão abordadas nos tópicos seguintes.

4.3.1. *Práticas profissionais - Nível 2 (Infraestrutura)*

Este nível é formado por duas áreas de processos-chave, o "KPA 4 - Plano de auditoria baseado em prioridades da gestão" e o "KPA 5 - Práticas profissionais e estrutura de processos". Quanto ao KPA 4, o modelo estabelece como sendo seu objetivo o desenvolvimento de planos de auditoria elaborados por meio de consultas aos gestores e/ou partes interessadas. E, para o alcance desse objetivo, o IIARF (2009) apresenta como atividades:

a) Identificar e documentar o universo auditáveis;
b) Determinar, em colaboração com a administração da entidade auditada o período a ser coberto pelo plano de auditoria (anual, plurianual ou uma combinação);

c) Identificar áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela auditoria através de consultas à alta administração da organização auditada;
d) Identificar os trabalhos de auditoria para serem incluídos no plano e outros serviços que a auditoria fornecerá à organização;
e) Determinar os objetivos e o escopo de cada trabalho de auditoria e de outros serviços;
f) Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, materiais) para realizar o plano de auditoria;
g) Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigidos para realizar o plano (incluindo terceirização, se houver), e;
h) Obter aprovação do plano de auditoria pela alta administração do órgão/entidade auditada.

Quanto à identificação do universo auditável, a Lei Estadual n. 22.257/2016, o Decreto Estadual n. 47.139/2017, com as atualizações do Decreto n. 47.510/2018 e a Resolução CGE n. 36/2018 delimitam a abrangência da atuação da Controladoria-Geral do Estado.

O plano de auditoria tem periodicidade anual e aborda os objetivos, escopo e recursos necessários para execução de cada trabalho. As unidades de auditoria da AUGE utilizam, para determinação de seus trabalhos prioritários a Matriz de Risco, conforme disposto no Tópico 4.2.2, sem que haja consulta e aprovação da alta administração das organizações.

As unidades descentralizadas (USCIs), no entanto, obedecem à Resolução CGE n. 08/2018 a qual dispõe sobre as diretrizes do planejamento anual de atividades de controle interno das Unidades Setoriais e Seccionais. Sobre o Plano de Atividades de Controle Interno (PACI), o Art. 5º da referida resolução estabelece que:

> Art. 5º Na elaboração do PACI serão consideradas a conveniência, a oportunidade, a extensão das ações e a disponibilidade de recursos humanos, financeiros e tecnológicos.
>
> §1º As USCI devem realizar prévia identificação do universo de atuação e considerar as expectativas e demandas da alta administração e demais partes interessadas em relação à atividades para a elaboração do PACI, bem como a análise de riscos realizada pelo órgão ou entidade, se houver.

Em complemento, destaca-se a seguinte afirmação do Chefe da Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno:

> "O Órgão Central define as diretrizes gerais do planejamento estabelecendo temas obrigatórios para cada ano/exercício, sem prejuízo de consulta à alta administração do órgão/entidade quanto às suas necessidades."

O Art. 9º da Resolução CGE n. 08/2018, também, estabelece que o PACI deva ser submentido à aprovação do dirigente máximo do órgão ou entidade. Assim como pela alta administração da CGE:

> "A aprovação é realizada tanto pelo dirigente máximo do órgão/entidade auditada como pelo Controlador-Geral do Estado." (Chefe da Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno)

Em face do exposto, apesar das USCIs atenderem as atividades, conclui-se pela não implementação dos requisitos previstos no modelo para implementação do KPA em análise, uma vez que não há consulta e aprovação da alta administração das organizações nos trabalhos executados pela AUGE.

Situação semelhante foi constatada no órgão de controle interno federal, visto que somente há a implementação de partes das atividades previstas no modelo para este KPA. Não há consultas à alta administração quanto às prioridades elencadas na elaboração do plano, bem como sua aprovação pela alta administração da organização auditada (Marinho, 2017).

Já o "KPA 5 - Práticas profissionais e processos estruturados", outra área de processo-chave do Nível 2, tem como objetivo:

> Ajudar a facilitar a realização dos trabalhos de auditoria, com independência, objetividade, competência e zelo profissional devidos, previstos no Regulamento Interno/Estatuto de auditoria e na definição de Auditoria Interna, no Código de Ética e nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (os Padrões) (IIARF, 2009, p.73).

Nesse sentido, o modelo prescreve como atividades as seguintes (IIARF, 2009):

a) Reconhecer o caráter obrigatório da definição de auditoria interna, do código de ética e das normas e regulamento interno da auditoria;
b) Desenvolver políticas relevantes para a auditoria (por exemplo, recursos humanos, gestão da informação).
c) Desenvolver orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho da auditoria;
d) Os processos para a elaboração do programa de trabalho devem ser documentados;
e) Documentar os processos existentes para planejar, executar e relatar os resultados dos trabalhos de auditoria;

f) Desenvolver metodologias, procedimentos e ferramentas padrão a serem utilizados pela auditoria para planejar, executar e relatar os resultados do trabalho, incluindo as diretrizes dos papéis de trabalho, e;
g) Implementar os processos para assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria.

No que tange as exigências constantes nas letras "a" a "f", verificou-se a existência de manuais, resoluções que cumprem os requisitos estabelecidos pelas respectivas práticas. Destaca-se que com a publicação da Resolução CGE n. 36/2018 houve uma padronização dos procedimentos e documentos de auditoria. Sendo assim, foi instituído uma Matriz de Planejamento e a Matriz de Achados as quais devem ser elaborados pelos auditores quando dos trabalhos de auditoria.

Em 2017, houve publicação da Resolução CGE n. 25/2017, a qual instituiu o Código de Conduta Ética do Servidor em exercício na Controladoria-Geral do Estado e nas Unidades Setoriais e Seccionais de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

Contudo, não foram verificadas práticas referentes à documentação dos processos para a elaboração do programa de trabalho de auditoria. Sobre isso, o Chefe da Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno relatou que: "Apenas o resultado do planejamento é formalizado e lançado em planilhas de acompanhamento e controle."

Quanto à implementação de processos para assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria foi editado a Resolução n. 33, de outubro de 2018, a qual instituiu o Programa de Avaliação da Qualidade das Ações de Controle no âmbito da Auditoria-Geral, denominado Quali-AUGE que atende à referida atividade essencial.

Em face do exposto, conclui-se que a CGE não institucionalizou a área de processo principal em questão. Situação oposta foi observada por Marinho (2017), uma vez que foi identificado o domínio deste KPA na SFC.

De acordo com Macre e Gils (2014) a implementação dos KPAs constantes no Nível 2, deste elemento, é de extrema importância, uma vez que este nível é base para o desenvolvimento de processos e práticas de auditoria interna sustentáveis e repetíveis. A não implementação do "KPA 4 - Plano de auditoria baseado em prioridades da gestão" e do "KPA 5 - Práticas profissionais e processos estruturados" compromete, portanto, a solidez para implementação de práticas mais avançadas que são requeridas nos níveis posteriores.

4.3.2. *Práticas profissionais - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)*

Os últimos três níveis do elemento "Práticas profissionais" são compostos pelos "KPA 16 - Planos de auditoria baseados em riscos", "KPA 17 - Estrutura de gestão da qualidade" (Nível 3), "KPA 29 - Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização" (Nível 4) e os "KPA 37 - Estratégia de planejamento da auditoria" e "KPA - 38 Melhoria contínua em práticas profissionais" (Nível 5).

De acordo com o IIARF (2009), a progressão de nível só ocorre a partir do domínio e sustentabilidade de cada nível, do mais baixo para o mais alto nível de maturidade. Nesse sentido, tendo em vista que os KPAs discutidos no tópico anterior não são dominados pela CGE, assim como as atividades destes níveis, em regra, referem-se a aperfeiçoamento e incremento daquelas abrangidas no Nível 2, conclui-se que a organização não alcança os Níveis 3 a 5. Tal conclusão é corroborada pela percepção dos respondentes os quais indicaram um envolvimento baixo com os KPAs dos Níveis 3 ao 5, conforme demonstrado no Gráfico 6.

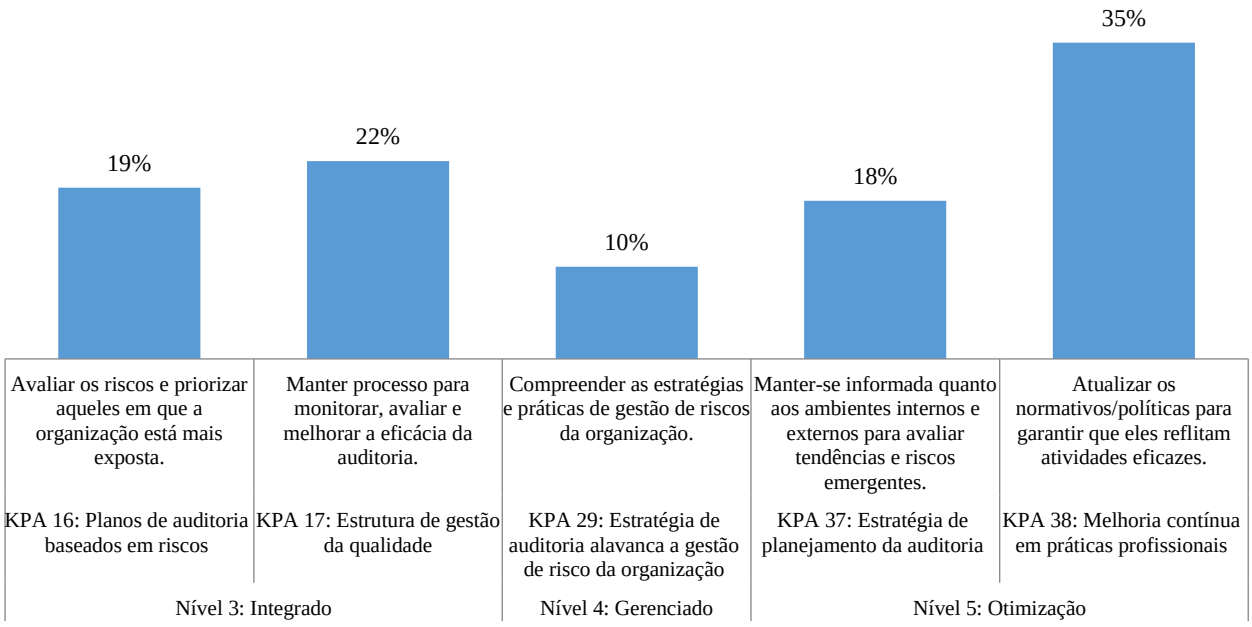

Gráfico 6: Práticas profissionais
Fonte: Dados da Pesquisa

Para o KPA 16, observou-se que nenhuma atividade essencial para sua implementação está dominada pela CGE, uma vez que o gerenciamento de riscos ainda não é uma realidade da administração dos órgãos/entidades do Estado de Minas Gerais. De acordo com a Auditora-Geral o "gerenciamento de riscos ainda é incipiente" no Estado.

No âmbito federal, Marinho (2017), também, relata a incipiência da avaliação sistemática de riscos e, assim, concluiu que não há domínio nem implementação do referido KPA.

Quanto ao KPA 17, que trata da gestão da qualidade, suas atividades dizem respeito ao desenvolvimento de políticas, práticas e procedimentos que contribuam para a melhoria contínua da atividade de auditoria, bem como de um programa de garantia e de melhoria de qualidade. Devem existir sistemas e procedimentos para monitorar e relatar sobre o desempenho e a eficácia da auditoria, assim como um sistema de monitoramento para acompanhar a implementação das recomendações feitas para melhorar sua eficácia e seu desempenho e sua conformidade com as normas (IIARF, 2009).

Com a edição da Resolução n. 33/2018, a qual institui o Programa Quali-AUGE, foi dado início à implementação das exigências requeridas no Nível 3. Contudo, apesar do passo inicial ter sido dado com a publicação da referida resolução suas ações ainda estão em implementação, não sendo dominadas pela CGE.

Iniciativas para manter um efetivo sistema de gestão de qualidade dos trabalhos de auditoria, também, foram verificadas por Marinho (2017) no governo federal. Contudo, como no caso mineiro, não há um funcionamento pleno desse sistema.

O "KPA 29 - Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização" (Nível 4 – Gerenciado) tem como objetivo unir o plano de auditoria às estratégicas e práticas de gestão de risco do órgão/entidade. Esse KPA traz como atividades, dentre outras, a necessidade de compreensão das estratégias e práticas de gestão de riscos da organização auditada, inclusão no plano de auditoria das áreas identificadas como de alto risco pela administração e pela auditoria, bem como o monitoramento contínuo do perfil de risco da organização (IIARF, 2009). Contudo, conforme mencionado acima, práticas de gestão de risco ainda não é uma realidade no Estado de Minas Gerais.

Já o Nível 5 corresponde ao "KPA 37 - Estratégia de planejamento da auditoria" cujo objetivo é o entendimento das direções estratégicas da organização e seus riscos emergentes, bem como a alteração dos conjuntos de habilidade da auditoria para atender as necessidades futuras. O "KPA - 38 Melhoria contínua em práticas profissionais" tem como objetivo a integração dos dados de desempenho, das práticas de liderança e *feedbacks* recendidos para realização de um processo contínuo de melhoria (IIARF, 2009).

Destaca-se que o "KPA 38 - Melhoria contínua em práticas profissionais" obteve o maior percentual entre os KPAs discutidos neste tópico. Tal resultado indica que 35% dos

respondentes possuem uma percepção de que existem processos formais e contínuos de melhoria da qualidade da atividade de auditoria no âmbito da CGE.

Contudo, não foi verificada a existência de um programa formal e contínuo de garantia e de melhoria da qualidade da auditoria que tem como finalidade o fortalecimento e o desenvolvimento de sua capacidade. Observou-se, apenas, ações pontuais, como atualização de normativos, de práticas profissionais e de procedimentos.

No estudo desenvolvido por Macre e Gils (2014) quando todas as medidas de práticas profissionais foram levadas em conta, os Chefes Executivos de Auditoria entrevistados realizaram, em média, 70% delas. Sendo que os Estados Unidos e Canadá tiveram a maior média (77%) e, a América Latina e Caribe e a Europa Ocidental apresentaram as menores médias, 67% e 66%, respectivamente. Ressalta-se que, para este elemento, a pesquisa não incluiu as medidas correspondentes ao Nível 5 (Otimizado).

Este elemento, também, não foi satisfatoriamente alcançado pela função de auditoria interna estudada por Rensburg (2014). Apenas dois dos sete KPAs (28,6%) foram totalmente atingidos. Sendo que somente um dos níveis de capacidade foi totalmente alcançado. No próximo tópico serão apresentados os resultados da análise do elemento "Gestão de desempenho e prestação de contas" do modelo IA-CM.

4.4. Gestão de desempenho e prestação de contas

O elemento "Gestão de desempenho e prestação de contas" refere-se às informações necessárias para gerenciar, conduzir e controlar as operações, o desempenho e os resultados da própria auditoria. Essas informações são necessárias para que a auditoria tome medidas apropriadas para melhorar sua eficácia (IIARF, 2009). Os resultados do questionário mostraram um envolvimento baixo em todos os níveis deste elemento, como evidenciado no Gráfico 7.

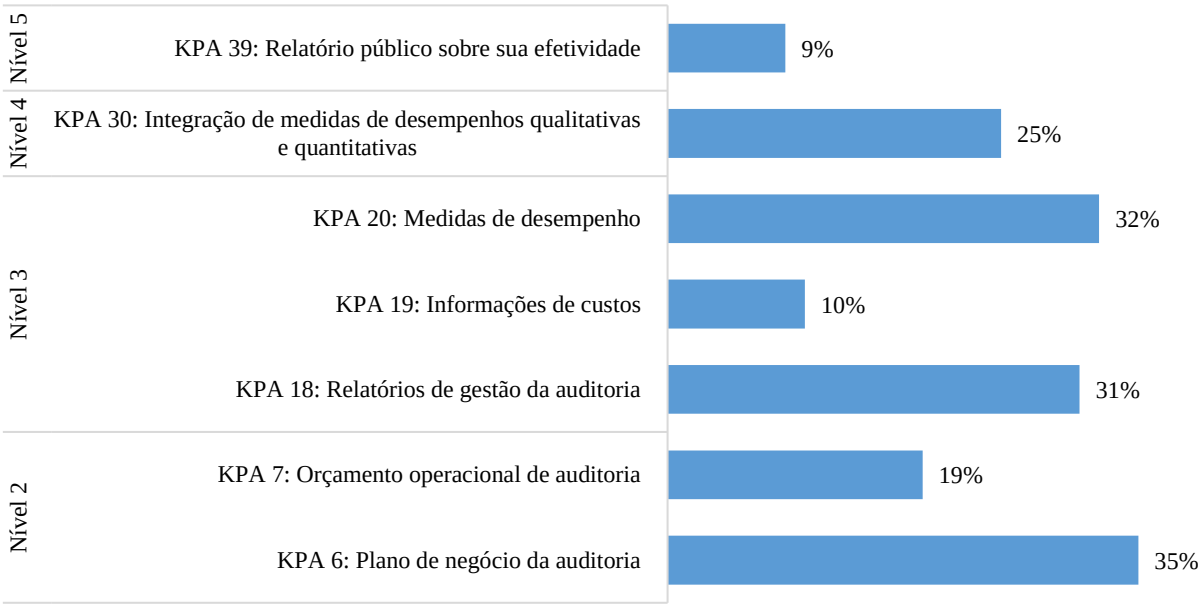

Gráfico 7: Gestão de desempenho e prestação de contas
Fonte: Dados da pesquisa.

Essa situação também foi verificada por Macre e Gils (2014), os quais chamaram a atenção para a necessidade de desenvolvimento e uso de medidas financeiras para gerenciar a atividade de auditoria interna de forma econômica e eficiente. A seguir são apresentas as principais descobertas e implicações deste elemento.

4.4.1. *Gestão de desempenho e prestação de contas - Nível 2 (Infraestrutura)*

O Nível 2 é composto por dois KPAs quais sejam: "KPA 6 - Plano de negócio da auditoria" e "KPA 7 - Orçamento operacional de auditoria". De acordo com o IIARF (2009, p.79), o KPA 6 tem como objetivo "estabelecer um plano periódico para entregar os serviços da atividade de auditoria interna, incluindo serviços de apoio e administração, e os resultados esperados", cujas atividades são:

a) Determinar objetivos e resultados de negócio a serem alcançados pela auditoria, levando em consideração o seu planejamento anual/periódico de auditoria e serviços;
b) Determinar os serviços de apoio e administrativos necessários para a entrega eficaz do trabalho de auditoria (por exemplo, recursos humanos, materiais e informática);
c) Preparar e desenvolver cronogramas e os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos;
d) Desenvolver um plano de negócios para alcance desses objetivos, e;

e) Obter aprovação da alta administração ou pelo Conselho.

Os objetivos, finalidades de negócio e as competências da CGE, estão estabelecidos na Lei Estadual n. 22.257/2016, que dispõe sobre a estrutura orgânica do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, no Decreto Estadual n. 47.139/2017, com as atualizações do Decreto n. 47.510/2018, bem como na Resolução CGE n. 36/2018.

Quanto aos recursos humanos necessários para entrega do trabalho de auditoria, a CGE conta com auditores internos com carreira específica, servidores de outras carreiras, bem como profissionais de recrutamento amplo. No que se refere à existência de um plano de negócios a Auditora-Geral relatou que:

> "Há um plano anual de auditoria em que constam as auditorias internas planejadas (...), as ações de fiscalização voltadas para atendimento das determinações mandatórias e de avaliação da efetividade das ações de auditoria."

Diante do exposto, verifica-se que o plano relatado pelo entrevistado se refere ao plano de auditoria e não ao plano de negócios. Portanto, em que pese à existência de algumas atividades, conclui-se que o KPA em questão não está implementado pela CGE.

A mesma situação foi observada por Marinho (2017) no governo federal, onde a SFC não atendeu a duas atividades, quais sejam: "Preparar cronogramas relevantes e determinar os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos" e "Obter aprovação da Alta Administração ou do Conselho para o Plano de Negócios" (Marinho, 2017, p. 73).

Quanto ao "KPA 7 - Orçamento operacional de auditoria" o modelo prescreve como sendo o seu objetivo a alocação e uso do próprio orçamento operacional para planejar os trabalhos de auditoria (IIARF, 2009). Suas atividades abrangem a existência de orçamento realista para as atividades identificadas no plano de negócios, considerando os custos fixos e variáveis, orçamento aprovado pela alta administração e revisado continuamente. Verificou-se, contudo, a inexistência de um orçamento operacional vinculado ao plano de negócios da auditoria, visto a inexistência de tal plano, conforme relatado anteriormente.

Conclui-se, portanto, que nenhuma atividade deste KPA está dominada pela CGE. Em contraponto, no âmbito federal, esta área de processo está implementada pela SFC (Marinho, 2017), assim como no contexto africano, conforme evidenciado por Rensburg (2014).

4.4.2. *Gestão de desempenho e prestação de contas - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)*

Conforme mencionado anteriormente, a maturidade da auditoria interna é estabelecida pelos blocos de construção, ou seja, pelos KPAs de cada nível, partindo do nível inferior para o mais alto nível. Assim, esses blocos indicam o que deve ser colocado em prática e sustentando para avanço da capacidade da auditoria (IIARF, 2009).

Nesse sentido, considerando que os KPAs, anteriores não estão dominados, institucionalmente, pela CGE, e que são imprescindíveis para implementação das atividades dos KPAs subsequentes, conclui-se que os KPAs apresentados no Gráfico 8 não estão implementados.

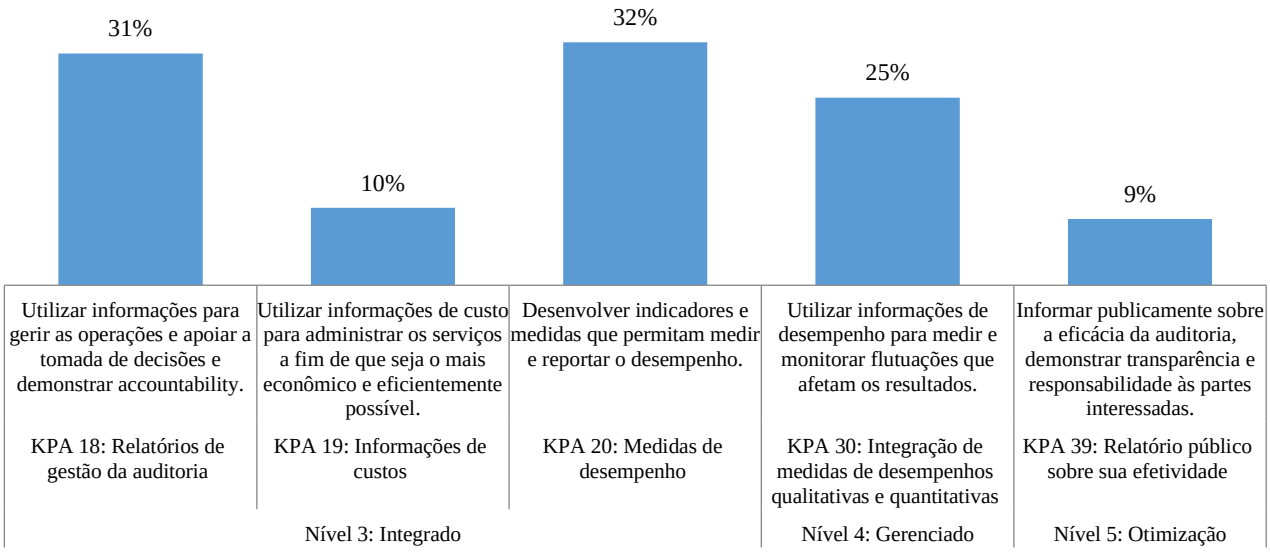

Gráfico 8: Gestão de desempenho e prestação de contas.
Fonte: Dados da pesquisa.

No Nível 3 a auditoria interna desenvolve métricas financeiras e outros indicadores significativos, elabora relatórios sobre o seu desempenho e monitora rotineiramente seu progresso de modo que os seus serviços sejam executados o mais econômico e eficiente possível.

Quanto ao "KPA 18 – Relatórios de gestão de auditoria" o modelo IA-CM estabelece como sendo produto dessa área de processo "uma variedade de relatórios produzidos e fornecidos periodicamente e tempestivamente que contêm informações relevantes confiáveis que a gerência da auditoria interna precisa para cumprir as suas responsabilidades de gestão" (IIARF, 2009, p.81).

Nesse sentido, apesar de 31% dos respondentes indicarem que utilizam relatórios gerenciais para administrar suas operações cotidianas e demonstrar sua *accountability*, esses relatórios não se enquadram nos parâmetros exigidos pelo modelo uma vez que inexistem mecanismos de coleta de dados capazes de fornecer informações relevantes em tempo oportuno, de maneira periódica, conforme as necessidades de reportes gerenciais da auditoria.

Ressalta-se que, com a publicação da Resolução CGE n. 35, de outubro de 2018, um passo inicial foi dando para futura implementação dos "KPA 20 - Medidas de desempenho" e "KPA 30 - Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas". Tal resolução estabelece a sistemática de identificação, apuração, registro, acompanhamento e consolidação dos benefícios das ações de controle interno relacionadas à auditoria interna, no âmbito da Controladoria-Geral do Estado. Entretanto, apesar dessa iniciativa, não se verificou o domínio dos respectivos KPAs.

Na pesquisa de Macre e Gils (2014) também foi evidenciado um envolvimento mínimo do elemento "Gestão de desempenho e prestação de contas". Nesse sentido, quando todas as medidas deste elemento são levadas em conta, os respondentes indicaram que realizaram 52% delas, em médica. Ressalta-se que as perguntas do estudo para deste elemento foram limitadas aos Níveis 3 e 4. A seguir são apresentados os resultados da análise do elemento "Cultura e relacionamento organizacional".

4.5. Cultura e relacionamento organizacional

O elemento "Cultura e relacionamento organizacional" inclui o relacionamento do Chefe Executivo de Auditoria (CEA) com a gerência, como parte da equipe de gerenciamento, com unidades dentro e fora da organização (Macre & Gils, 2014). Este elemento refere-se, também, à posição da auditoria dentro da infraestrutura organizacional (IIARF, 2009).

Os resultados do questionário mostraram um maior envolvimento no nível básico (Nível 2 – Infraestrutura) e uma queda a partir do Nível 3 (Integrado) como demonstrado no Gráfico 9.

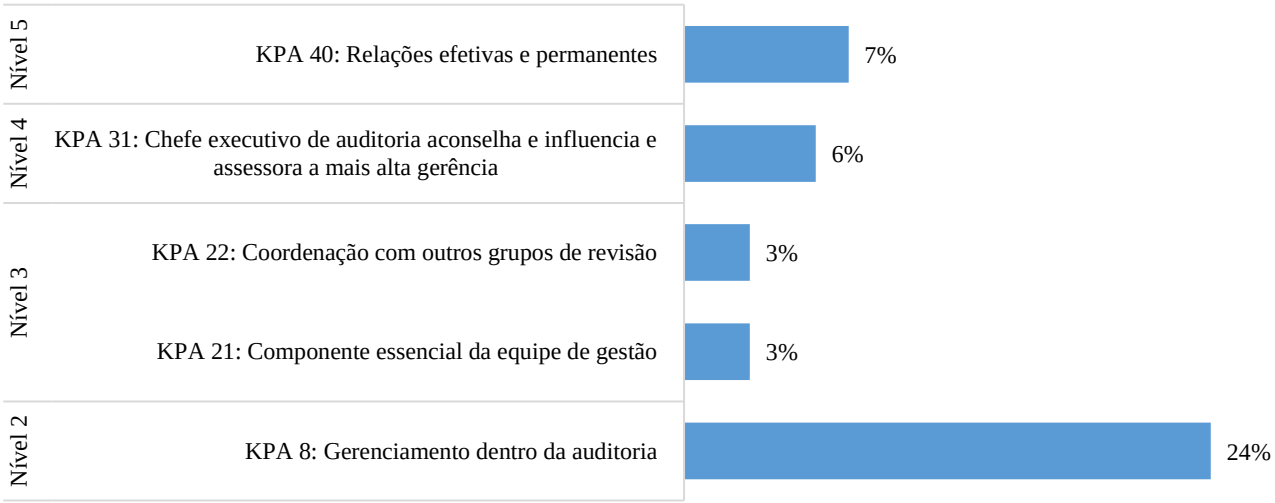

Gráfico 9: Cultura e relacionamento organizacional
Fonte: Dados da pesquisa.

Já na pesquisa de Macre e Gils (2014), seus resultados demonstram que todas as regiões pesquisas realizavam mais práticas do Nível 4 do que do Nível 3. E, no estudo de Rensburg (2014), o Nível 5 (Otimizado) foi o que apresentou maior número de atividades dominadas. As principais descobertas e implicações deste elemento estão abordadas nos tópicos seguintes.

4.5.1. *Cultura e relacionamento organizacional - Nível 2 (Infraestrutura)*

O Nível 2 é composto pelo "KPA 8 - Gerenciamento dentro da auditoria" cujo objetivo é:

> Focar o esforço de gestão da atividade de auditoria interna em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade, tais como a estrutura organizacional, gestão de pessoas, a preparação do orçamento e monitoramento, planejamento anual, fornecendo a tecnologia e as ferramentas de auditoria necessárias, e realizando auditorias. As interações com os gestores organizacionais estão focadas em realizar o negócio da atividade de auditoria interna. (IIARF, 2009, p. 85)

Para o alcance desse objetivo, o modelo apresenta como práticas as seguintes (IIARF, 2009):

a) Determinar e estabelecer uma estrutura organizacional apropriada;
b) Identificar os papéis e as responsabilidades dos cargos-chave/principais posições na auditoria;

c) Apoiar as necessidades organizacionais da auditoria e as relações de reporte das pessoas no interior da atividade;
d) Avaliar os requisitos e obter os recursos e ferramentas de auditoria necessários, incluindo os instrumentos de base tecnológica, indispensáveis tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho de auditoria;
e) Administrar, dirigir e se comunicar dentro da auditoria, e;
f) Incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva.

O exercício da atividade de auditoria está contemplado na Lei Estadual n. 22.257/2016. A atual estrutura organizacional da CGE, bem como a identificação dos papéis e responsabilidades de cargos chaves estão previstas no Decreto Estadual n. 47.139/2017, com as atualizações do Decreto n. 47.510/2018, que tratam da organização da Controladoria-Geral.

No que tange à comunicação com as unidades descentralizadas, há uma unidade específica na CGE que tem essa atividade como competência, qual seja, a Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno cuja responsabilidade consiste em apoiar, coordenar, monitorar as atividades das Unidades Setoriais e Seccionais de Controle Interno (Decreto 47.139/2017).

São realizadas, com essas unidades, reuniões periódicas para o compartilhamento de informações, técnicas e experiências de trabalhos de auditoria. Em relação às unidades internas da CGE, há permanente intercâmbio de informações, realizam-se reuniões periódicas com objetivo de compartilhar experiências, apresentar os resultados, bem como discussão de normas e procedimentos.

Com relação à obtenção de recursos e ferramentas necessários ao trabalho de auditoria, a CGE utiliza de sistemas como SIGCON (dados de convênios) SIAF (dados financeiros), SISAD (informações de pessoal), dentre outros, assim como tem acesso a bancos de dados de outras entidades e esferas, o que facilita o seu trabalho. Contudo, o orçamento é limitado não permitindo uma maior abrangência, ficando condicionada à disponibilidade orçamentária controlada pelo Governo por meio da Lei Orçamentária Anual.

Diante disso, apesar das limitações orçamentárias, conclui-se pela implementação dessa área de processo principal, assim como detectado por Marinho (2017) no âmbito federal. Já na unidade de auditoria estudada por Rensburg (2014) este KPA foi parcialmente alcançado visto que não há o domínio de todas as atividades.

4.5.2. *Cultura e relacionamento organizacional - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)*

O Nível 3 é composto pelos "KPA 21 - Componente essencial da equipe de gestão" e pelo "KPA 22 - Coordenação com outros grupos de revisão". De acordo com Macre e Gils (2014), neste nível a auditoria interna é um componente integrante do gerenciamento do governo, o CEA participa da gestão da organização como um membro valioso. Há compartilhamentos de informações e coordenação de atividades com outros prestadores internos e externos para assegurar uma cobertura organizacional apropriada e minimizar a duplicação de esforços.

O Nível 4 é representado pelo "KPA 31 - Chefe executivo de auditoria aconselha, influencia e assessora a alta gerência". Neste nível, a auditoria contribui como parte da gestão, aconselhando sobre negócios emergentes e questões estratégicas. Além disso, o CEA promove a colaboração e a confiança entre auditores internos sobre questões internas e organizacionais relevantes (Macre & Gils, 2014).

O Nível 5, representado pelo "KPA 40 - Relações efetivas e permanentes", tem como objetivo o uso pelo CEA de habilidades de gestão de relacionamento para manter visibilidade e alinhamento com os principais *stakeholders* e com a gestão (IIARF, 2009).

Todos esses KPAs representam blocos de construção da maturidade da auditoria interna tendo início no nível mais baixo e, atingindo o nível mais alto em decorrência de seu aperfeiçoamento (IIARF, 2009). A partir do Nível 3, esse elemento exige, para seu domínio, o envolvimento do CEA na gestão governamental, como um agente valioso. Nesse sentido, os auditores, ao serem questionados sobre cada objetivo dos respectivos processos-chave indicaram um domínio muito baixo desses KPAs, conforme apresentado no Gráfico 10.

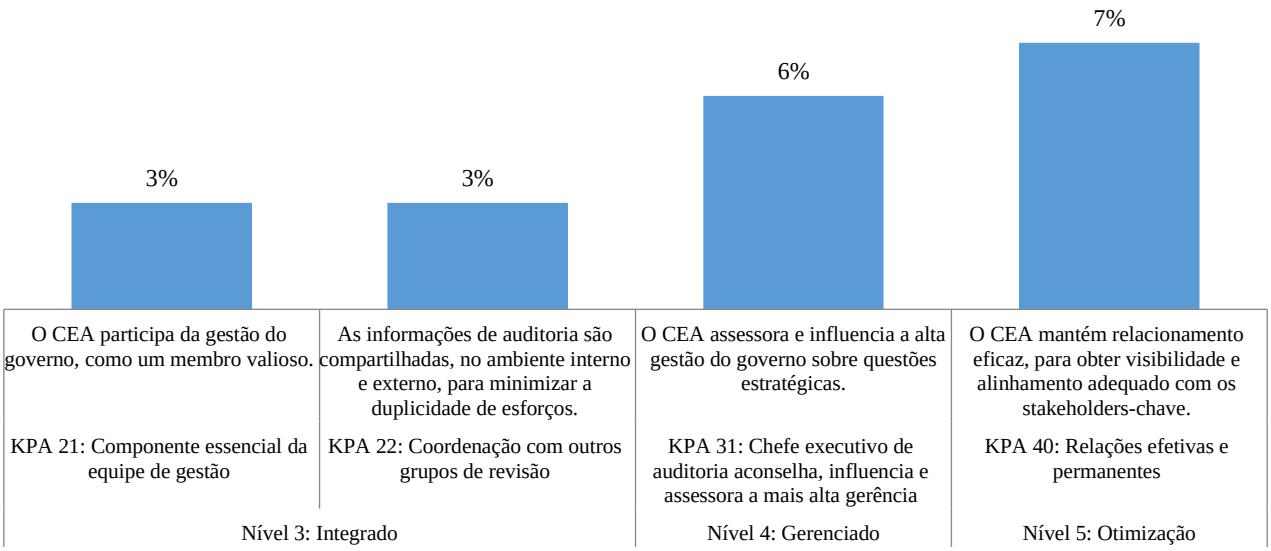

Gráfico 10: Cultura e relacionamento organizacional
Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode-se observar, menos de 10% dos respondentes, em todos os KPAs em questão, reconheceram a existência de domínio das áreas de processos-chave. Interessante notar que as percepções foram maiores no Nível 5 e 4 do que no Nível 3. Diante do exposto, corroborado pelas observações realizadas, conclui-se que a CGE não domina as áreas de processos principal discutidas neste tópico.

Na União, em relação ao Nível 3, Marinho (2017) verificou a dificuldade de aproximação da gestão em virtude do modelo centralizado de auditoria interna, bem como pela capacidade operacional limitada, restringindo sua ação a trabalhos pontuais ou mesmo atuando como atores externos, sem priorizar as necessidades gerenciais das organizações auditadas.

Macre e Gils (2014), também, detectaram um envolvimento baixo dos CEAs neste elemento. Os autores constataram que, quando todas as relações organizacionais e medidas culturais são levadas em consideração (com exceção as do Nível 5) os entrevistados indicaram um envolvimento médio de 51%, mesmo percentual apresentado pela América Latina e Caribe. No próximo tópico serão apresentados os resultados da análise do elemento "Estruturas de governança" do modelo IA-CM.

4.6. Estruturas de governança

De acordo com Macre e Gils (2014) "Estruturas de governança" é um elemento importante do modelo, pois, sustenta e assegura a independência e objetividade da auditoria

interna. Neste elemento são abordados políticas e processos com objetivo de fornecer autoridade, apoio e recursos para garantir que a auditoria seja efetiva e que desempenhe seu papel e responsabilidades.

Os resultados advindos das respostas do questionário para este elemento mostraram um maior envolvimento nos Níveis 3 (KPA 24) e 4 (KPA 32) do que no nível básico (Nível 2 – Infraestrutura), como pode ser visto no Gráfico 11.

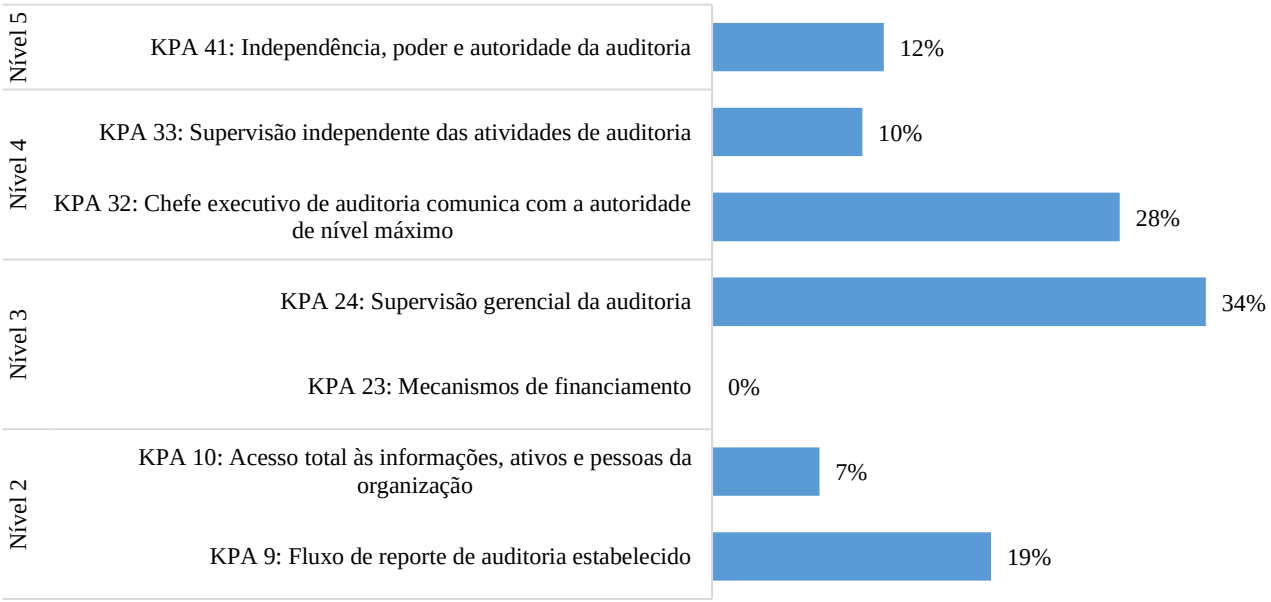

Gráfico 11: Estruturas de governança
Fonte: Dados da pesquisa.

Em contraponto, Macre e Gils (2014) verificaram um forte envolvimento dos respondentes nos Níveis 2 e 3, e necessidade de melhorias para alcançar o Nível 4. Contudo, Rensburg (2014) identificou maior envolvimento no Nível 4 e 5 na unidade de auditoria da África do Sul. As principais descobertas e implicações deste elemento estão abordadas nos tópicos seguintes.

4.6.1. *Estruturas de governança - Nível 2 (Infraestrutura)*

O Nível 2 é formado pelos "KPA 9 - Fluxo de reporte de auditoria estabelecido" e pelo "KPA 10 - Acesso total às informações, ativos e pessoas". O modelo estabelece como objetivo do KPA 9 o seguinte: "estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para

a atividade de auditoria interna" (IIARF, 2009, p. 90). Para o alcance desse objetivo, são estabelecidas as seguintes atividades:

a) Elaborar um estatuto (ou outro documento) definindo o propósito, autoridade e a responsabilidade da auditoria e, certifica-se de que seja aprovado pela alta administração;
b) Adotar uma declaração de missão e/ou visão para a auditoria;
c) Informar o propósito, a autoridade e a responsabilidade da auditoria para toda a organização;
d) Certificar-se que o CEA se reporta administrativa e funcionalmente ao nível da organização, e;
e) Revisar e atualizar, regularmente, o estatuto (ou outro documento) e obter aprovação da alta administração.

O arcabouço jurídico relacionado à auditoria interna do Estado de Minas Gerais, estabelece por meio da Lei Estadual n. 22.257/2016 e dos Decretos Estaduais n. 47.139/2017 e n. 47.510/2018 o propósito, autoridade, responsabilidade, assim como competências e finalidades da Controladoria-Geral. Por se tratar de legislação são aprovadas pelo governador, o que permite concluir pelo atendimento das atividades "a", "c", e "e".

A CGE estabelece uma declaração da missão, a qual está alinhada à atividade de auditoria interna, requisito para atendimento da atividade "b". No estudo de Macre e Gils (2014), foi verificado que apenas 59% dos respondentes haviam estabelecido uma declaração de missão para a auditoria interna. Ao se comparar por região observou-se que 84% dos CEAs dos Estados Unidos e Canadá indicaram ter estabelecido uma declaração de missão. E, em contraste apenas 38% dos entrevistados da Europa Ocidental indicaram que haviam estabelecido esse tipo de declaração.

Quanto à atividade "d", necessidade do Chefe Executivo de Auditoria (CEA) reportar administrativa e funcionalmente ao nível da organização, a Lei Estadual n. 22.257/2016 estabelece que a CGE é um órgão autônomo subordinado diretamente ao Governador do Estado.

Pelo exposto, uma vez que todas as práticas do modelo foram atendidas, conclui-se pela implementação do "KPA 9 - Fluxo de reporte de auditoria estabelecido". Situação semelhante foi verificada no governo federal onde se observou que todos os produtos previstos no modelo estão presentes e em funcionamento (Marinho, 2017).

Destaca-se, contudo, que a percepção dos respondentes quanto à existência de canais de comunicação/posicionamento formal para a auditoria foi de apenas 19%. Sendo assim, apesar

da existência de normativos que garantem as exigências para implementação do KPA, verifica-se que a estratégia de comunicação da auditoria não é difundida e seu propósito, autoridade e responsabilidade não são comunicados para todo o governo de modo efetivo.

No que se refere ao "KPA 10 - Acesso total às informações, ativos e pessoas" o modelo estabelece como objetivo a autoridade para a auditoria "obter acesso a todas as informações, ativos e pessoas que sejam necessárias para executar suas funções" (IIARF, 2009, p. 91).

Suas atividades dizem respeito à inclusão em norma, estabelecimento de políticas e de procedimentos que garantam o acesso do auditor a todas as informações, ativos e a pessoas que forem necessárias para executar suas funções; bem como o estabelecimento de procedimentos para seguir quando o gestor decide não divulgar documentos necessários aos trabalhos (IIARF, 2009).

Como apresentado no KPA anterior, a autoridade da auditoria interna da Controladoria está prevista na Lei 22.257/2016 a qual garante à CGE em seu Art.48, parágrafo 3º o acesso às informações e processos necessários para executar sua função, conforme o seguinte:

> § 3º Os órgãos e entidades da administração pública estadual e as entidades privadas encarregadas da administração ou gestão de recursos públicos estaduais fornecerão as informações, os documentos e os processos requisitados pela CGE para o cumprimento das competências previstas no caput, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei.

Entretanto, apesar de estar formalmente previsto em legislação o acesso irrestrito às informações organizacionais necessárias à execução dos trabalhos de auditoria, os auditores ao serem questionados se eles possuem acesso total às informações, ativos e pessoas que sejam necessárias para executar suas funções, apenas 7% responderam afirmativamente.

Tal resultado vai ao encontro da inexistência de políticas relacionadas ao respeito ao acesso total, livre e ilimitado aos registros da organização, propriedade físicas e pessoal, relacionados a qualquer operação da entidade, assim como da inexistência de procedimentos quando o gestor decide não divulgar documentos necessários aos trabalhos de auditoria interna.

Em face disso, conclui-se que a CGE não institucionalizou a área de processo principal em questão. Tal situação, também, foi verificada no âmbito federal por Marinho (2017).

4.6.2. *Estruturas de governança - Nível 3 (Integrado), Nível 4 (Gerenciado) e Nível 5 (Otimizado)*

O Nível 3 é composto pelo "KPA 23 - Mecanismos de financiamento" e pelo "KPA 24 Supervisão gerencial da auditoria". Para Macre e Gils (2014) a independência, a objetividade e a eficácia da auditoria interna são fortalecidas neste nível.

O Nível 4 é representado pelos "KPA 32 - Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo" e pelo KPA 33 - Supervisão independente da auditoria". Neste nível, há o fortalecimento ainda maior da independência do CEA em decorrência do estabelecimento de uma ótima relação de subordinação com a alta administração da organização. Este nível, também, requer um órgão de supervisão, independente da administração da organização, para assegurar a independência da auditoria (Macre & Gils, 2014).

O Nível 5 é representado pelo "KPA 41 - Independência, poder e autoridade da auditoria" cujo objetivo é tornar completamente real a independência, poder e autoridade da auditoria interna da organização (IIARF, 2009).

Todos esses KPAs representam blocos de construção da maturidade da auditoria interna. A partir do Nível 3, a independência, a objetividade e a eficácia da auditoria interna são cada vez mais fortalecidas (IIARF, 2009). Nesse sentido, os auditores da CGE, ao serem questionados sobre cada objetivo dos respectivos KPAs indicaram uma existência de domínio muito baixo, conforme apresentado no Gráfico 12.

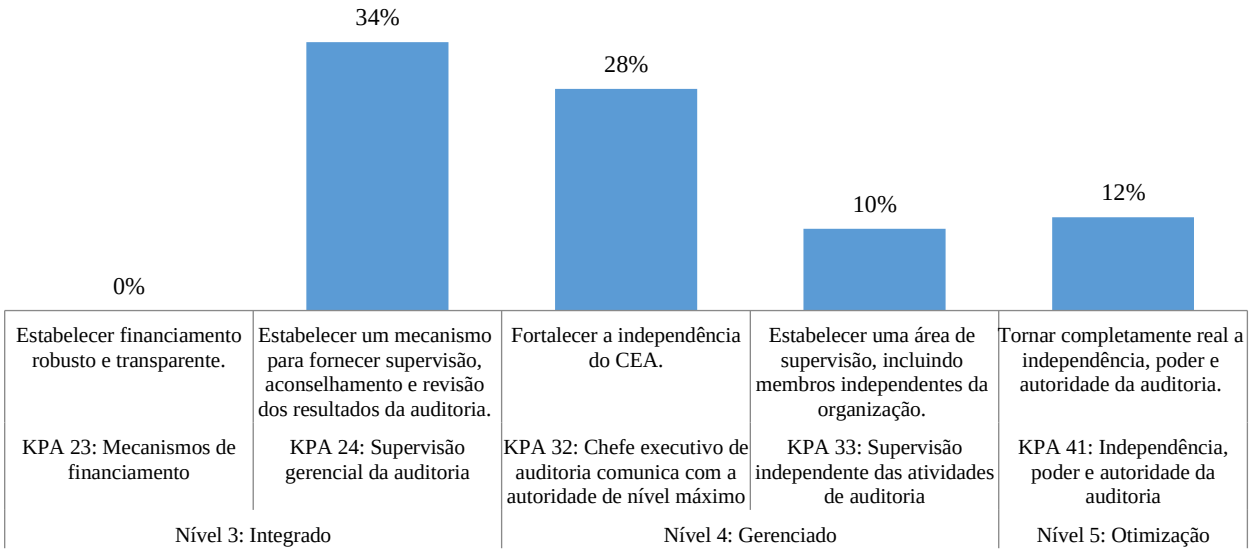

Gráfico 12: Estruturas de governança
Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode-se observar, o percentual apontado pelos respondentes, em todos os KPAs em questão, indica o não reconhecimento do domínio de acordo com os objetivos das áreas de processos-chave. Interessante notar que as percepções foram maiores para os "KPA 24: Supervisão gerencial da auditoria" (Nível 3) e "KPA 32: Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo" (Nível 4). Diante do exposto, corroborado com observações realizadas, conclui-se que a CGE não domina as áreas de processos principal discutidas neste tópico, com exceção do KPA 32 que será discutido a seguir.

Ao serem questionados sobre a existência de um processo de financiamento robusto e transparente que assegura recursos adequados para permitir que a auditoria cumpra suas obrigações no âmbito da CGE (KPA 23) nenhum auditor respondeu de forma positiva. No governo federal, limitação orçamentária, ausência de financiamento robusto e transparente, bem como independência da influência da gestão, também, foi verificada por Marinho (2017).

O "KPA 24: Supervisão gerencial da auditoria" teve o maior percentual deste elemento. Contudo, verificou-se que suas atividades não estão implementadas. Como requisito para seu domínio, dentre outros, o modelo requer o estabelecimento de políticas e procedimentos para criação de um mecanismo de supervisão dos trabalhos de auditoria, bem como incentivar o apoio da alta administração para com a independência por meio, por exemplo, da comunicação para toda a organização do mandato da auditoria, independência e benefícios (IIARF, 2009).

A supervisão e revisão dos trabalhos executados pelas unidades centralizadas possuem um mecanismo sistemático estabelecido. Contudo, nas unidades descentralizadas, onde há apenas a presença de um auditor, verificou inexistência de tal procedimento. Destaca-se que inexiste uma instância de supervisão das atividades da CGE. Além disso, não se verificaram iniciativas e tão pouco incentivos e comunicação do governo estadual visando reforçar a independência e os benefícios da auditoria interna. O não domínio deste KPA, também, foi verificado por Rensburg (2014) na unidade de auditoria da África do Sul.

Quanto ao "KPA 32 - Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo", apesar de não ser identificado um percentual elevado de percepção dos respondentes a respeito da comunicação direta do CEA com a autoridade de mais alto nível do governo, ressalta-se que em decorrência da estrutura administrativa e de reporte estabelecida pela legislação mineira (Lei n. 22.257/2016), de que a CGE se constitui como um órgão autônomo subordinado diretamente ao governador, todas as atividades deste KPA são dominadas pela Controladoria.

Essas atividades se referem ao estabelecimento, no regimento da auditoria, de um relacionamento de reporte funcional e administrativo direto do CEA com à alta

administração/conselho; bem como de comunicação do CEA de forma direta com a alta administração/conselho.

O domínio deste KPA vai ao encontro dos resultados encontrado por Macre e Gils (2014), uma vez que em sua pesquisa verificou-se que 81% dos entrevistados indicaram que eles tinham um relacionamento de subordinação administrativa direta com o presidente ou equivalente e 77% indicaram que o gerenciamento de nível superior estava envolvido na nomeação do CEA.

Quanto ao "KPA 33 - Supervisão independente da auditoria" cujo objetivo refere-se ao estabelecimento de unidade/área de supervisão com membros independentes da organização, apesar de 10% dos respondentes indicarem sua existência, tal área/unidade não é instituída no governo mineiro. No estudo realizado por Macre e Gils (2014), 53% dos respondentes da região da América Larina e Caribe indicaram que suas organizações tinham estabelecido um comitê de auditoria ou uma área equivalente.

Além disso, o estudo de Macre e Gils (2014) demonstra que quando todas as medidas deste elemento são levadas em conta, com exceção do Nível 5, os respondentes indicaram uma realização média de 61%. As respostas da pesquisa mostraram que Estados Unidos e região do Canadá tiveram a maior média (73%) e a região da América Latina e Caribe apresentou uma média de 59%.

4.7. Nível de maturidade da auditoria interna da CGE

Neste tópico será apresentado um consolidado dos resultados das análises das áreas de processos-chave dos seis elementos do modelo IA-CM, bem como o nível de maturidade que se encontra a auditoria interna da CGE.

Na Figura 8 é apresentada a proporção do domínio das atividades dos 41 KPAs integrantes do modelo. Também, são demonstradas as áreas de processos principais implementadas pela CGE, representadas pelas áreas escurecidas da figura, assim como aquelas não dominadas pela auditoria.

Elemento / Nível	Serviços e papel da auditoria	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gestão de desempenho e prestação de contas	Cultura e relacionamento organizacional	Estruturas de governança
Nível 5 – Otimização	Auditoria é reconhecida como agente-chave de mudança - KPA 34 **0%**	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 36 **0%** Projeção da mão de obra - KPA 35 **0%**	Melhoria contínua em práticas profissionais - KPA 38 **0%** Estratégia de planejamento da auditoria - KPA 37 **0%**	Relatório público sobre sua efetividade - KPA 39 **0%**	Relações efetivas e permanentes - KPA 40 **0%**	Independência, poder e autoridade da auditoria- KPA 41 **0%**
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação da governança, gestão de riscos e controles - KPA 25 **0%**	Contribuição para o desenvolvimento da gestão - KPA 28 **0%** Apoio a classes profissionais - KPA 27 **0%** Planejamento de mão de obra - KPA 26 **0%**	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 29 **0%**	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 30 **0%**	Chefe executivo de auditoria aconselha, influencia e assessora a alta gerência - KPA 31 **0%**	Supervisão independente da auditoria - KPA 33 **0%** Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo - KPA 32 **100%**
Nível 3 – Integrado	Serviços consultivos - KPA 12 **17%** Auditorias de desempenho - KPA 11 **25%**	Criação de equipe e competência - KPA 15 **0%** Profissionais qualificados - KPA 14 **0%** Coordenação de força de trabalho - KPA 13 **33%**	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 17 **83%** Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 16 **0%**	Medidas de desempenho - KPA 20 **0%** Informações de custos - KPA 19 **0%** Relatórios de gestão da auditoria - KPA 18 **0%**	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 22 **0%** Componente essencial da equipe de gestão - KPA 21 **0%**	Supervisão gerencial da auditoria - KPA 24 **0%** Mecanismos de financiamento - KPA 23 **0%**
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA1 **75%**	Desenvolvimento profissional individual - KPA 3 **0%** Pessoas habilidosas identificadas e recrutadas - KPA 2 **0%**	Práticas profissionais e processos estruturados- KPA 5 **86%** Plano de auditoria baseado em prioridades da gestão - KPA 4 **63%**	Orçamento operacional de auditoria - KPA 7 **0%** Plano de negócio da auditoria - KPA 6 **60%**	Gerenciamento dentro da auditoria - KPA 8 **100%**	Acesso total às informações, ativos e pessoas - KPA 10 **50%** Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 9 **100%**
Nível 1 – Inicial	*Ad hoc* 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; falta de capacidade; inexistência de KPAs.					

Figura 8 - Proporção do domínio dos KPA.
Fonte: Dados da pesquisa.
Nota. Para cálculo da proporção, considerou-se que cada atividade dos KPAs possui a mesma importância.

Como demonstrado na Figura 8, apenas 3 KPAs (7%) do modelo foram totalmente atingidos, 9 KPAs (22%) foram parcialmente alcançados e 29 KPAs (71%) não tiveram nenhuma atividade essencial implementada. Os resultados, também, indicam uma taxa total média de domínio das práticas de 18%. Para cálculo da taxa total média foi atribuída a pontuação de 1 para os KPAs alcançado, 0,5 para os KPAs parcialmente atingidos e 0 para os KPAs não implementados.

O elemento do modelo que apresentou maior implementação de suas atividades foi o "Estruturas de governança" com uma taxa total média de domínio de 36%. Os elementos "Serviços e papel da auditoria", "Práticas profissionais" e "Cultura e relacionamento organizacional" respondem a uma taxa total média de implementação de 30%, 21% e 20% respectivamente. O restante dos elementos "Gerenciamento de pessoas" e "Gestão de desempenho e prestação de contas" obtiveram, em média, as menores taxas totais de domínio

(5% e 7% respectivamente). Para cálculo da taxa total média de domínio dos elementos, também, foi considerada a pontuação 1 para os KPA alcançado, 0,5 para os que possuem atividades parcialmente implementadas e 0 para aqueles que não possuem nenhuma atividade.

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, sendo que 20% dos seus KPAs foram, totalmente, alcançados e que 50% dos KPAs possuem metade ou mais de suas atividades alcançadas. Apenas 3 KPAs (30%) não possuem nenhuma prática instituída.

Destaca-se que a implementação do "KPA 32 - Chefe executivo de auditoria comunica com a autoridade de nível máximo" o qual pertence a um nível mais elevado de maturidade (Nível 4 – Gerenciado) vai de encontro com a hierarquia das áreas de processos-chave estabelecida pelo modelo.

Ressalta-se, contudo, que a implementação deste KPA decorre da estrutura administrativa e de reporte estabelecida pela legislação mineira em que a CGE se constitui como um órgão autônomo subordinado diretamente ao governador, o que satisfaz todas as atividades deste KPA.

Em relação ao Nível 2 (Infraestrutura), o Gráfico 13 apresenta uma média geral das atividades implementadas para cada um dos seis elementos do modelo IA-CM, destacando as áreas mais fortes e as que necessitam de maiores esforços para melhoria da capacidade da auditoria.

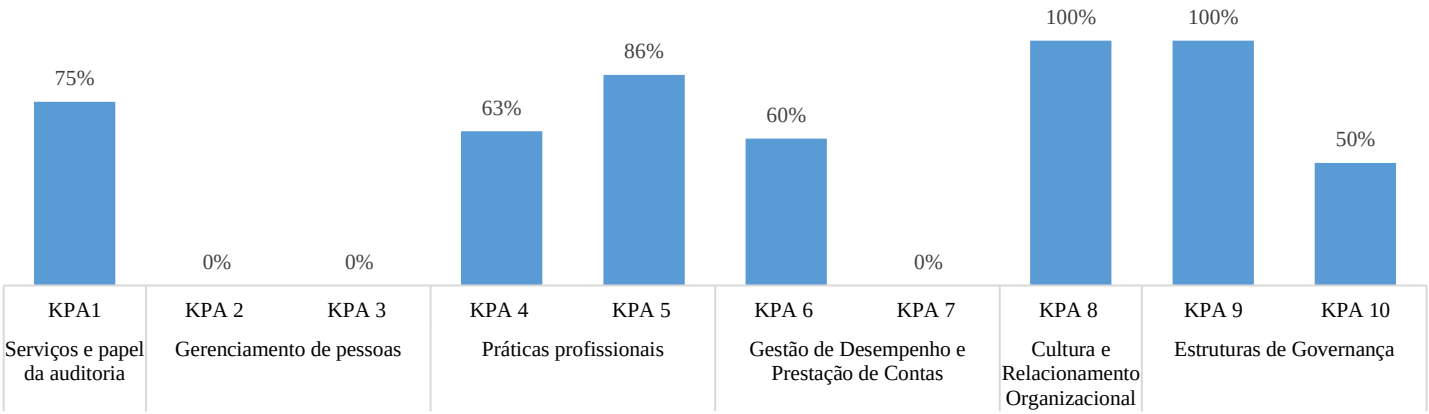

Gráfico 13: Média geral das práticas implementadas no Nível 2 por elemento.
Fonte: Dados da pesquisa.
Nota. Para cálculo da média, considerou-se que cada atividade essencial dos KPAs possui a mesma importância.

Os resultados das análises demonstram que a auditoria interna da CGE realiza todas as práticas do elemento "Cultura e relacionamento organizacional", bem como todas as práticas do KPA 9 do elemento "Estrutura de Governança" e, em média, domina 86% das práticas do KPA 5 do elemento "Práticas profissionais" e 75% das atividades do elemento "Serviços e papel da auditoria". As atividades menos implementadas estão relacionadas aos elementos "Gerenciamento de pessoas" (0%) e ao KPA 7 do elemento "Gestão e Desempenho e Prestação de Contas" em que nenhuma atividade essencial foi implementada pela CGE.

De acordo com o IIARF (2009) alguns elementos do modelo são mais difíceis de serem implementados, pois são mais impactados por fatores internos e externos à organização. No Nível 2, o elemento que possui maior dificuldade de implementação, conforme o modelo, é "Estrutura de Governança", uma vez que a própria auditoria, de forma independente, não consegue implementá-lo (IIARF, 2009).

No entanto, verificou-se que este elemento possui KPA com todas as práticas implementadas e outro com 50% de suas atividades, em média, implementadas, ao passo que, elementos cujo domínio ocorre de maneira mais fácil, pela própria iniciativa da auditoria, de forma independente, não possuem nenhuma prática implementada, como o elemento "Gerenciamento de pessoas" ou apresentaram um número reduzido de atividades implementadas ("Gestão de desempenho e prestação de contas"). Tal situação demonstra uma oportunidade de melhoria da atividade de auditoria interna da CGE.

Como apresentado na Figura 8, a CGE domina o "KPA 8 – Gerenciamento dentre da auditoria" do elemento "Cultura e relacionamento organizacional". O domínio deste KPA evidencia que a auditoria da CGE possui uma estrutura formalmente constituída, e que há o estabelecimento de responsabilidades e de reportes dentro da organização.

O "KPA 9 – Fluxo de reporte de auditoria estabelecido" do elemento "Estruturas de governança", também, foi dominado pela CGE. A implementação desta área de processo decorre, principalmente, em virtude do arcabouço jurídico relacionado à auditoria interna no Estado de Minas Gerais. Dessa forma, a auditoria da CGE conta com normativos que definem o propósito, autoridade e a sua responsabilidade. De acordo com a estrutura orgânica da administração pública do Poder Executivo do Estado, estabelecida pela Lei n. 22.257/16, o Chefe Executivo de Auditoria reporta-se administrativamente e funcionalmente ao governador satisfazendo as exigências do KPA em questão.

Os elementos "Serviços e papel da auditoria" e "Práticas profissionais" do Nível 2, ambos não implementados, referem-se às políticas, processos e práticas que dão suporte à

auditoria, bem como ao papel que os auditores desempenham na organização e os serviços que eles fornecem (IIARF, 2009).

As áreas de processos-chave desses elementos (KPA 1,4 e 5) abrangem atividades que a auditoria consegue implementar de forma independe. Entretanto, algumas deficiências impediram a sua implementação como, por exemplo, a ausência de documentação da estrutura de controle na fase de planejamento (KPA 1); inexistência de identificação de áreas/temas considerados prioritários através de consultas à alta administração (KPA 4), e; falta de documentação dos processos para a elaboração do plano de auditoria (KPA 5).

Em relação ao elemento "Gestão de desempenho e prestação de contas", destaca-se a inexistência de um plano de negócio da auditoria que identifique as atividades a serem executadas, incluindo os serviços de apoio e administrativo, bem como os resultados esperados (KPA 6). A inexistência de um plano de negócio inviabiliza a implementação das atividades previstas no "KPA 7 – Orçamento operacional de auditoria".

Segundo o modelo IA-CM para alcance de um determinado nível de maturidade é preciso que a auditoria institucionalize todos os KPAs abordados nos elementos do respectivo nível (IIARF, 2009). Nesse sentido, verifica-se que a auditoria interna da CGE não alcançou o Nível 2 (Infraestrutura) de maturidade, permanecendo no Nível 1(Inicial).

Tal situação vai ao encontro dos resultados dos estudos realizados por Macre e Gils (2014) em 107 países e por Marinho (2017), no âmbito federal. Macre e Gils (2014) constataram que mais de 50% das unidades de auditorias participantes da pesquisa estavam no Nível 2 (Infraestrutura), enquanto cerca de um terço permaneceu no Nível 1 (Inicial). Mesma situação foi verificada por Marinho (2017), o qual observou que a atividade de auditoria do órgão de controle do Poder Executivo Federal não alcançou o Nível 2 (Infraestrutura) de maturidade.

5. Considerações Finais

A administração pública brasileira é frequentemente criticada em relação à sua capacidade de alcançar seus objetivos, implantar serviços e programas com qualidade e de realizar suas políticas públicas de maneira eficiente (TCU, 2009). Assim, a função governamental de controle tem assumido preponderância na agenda pública brasileira, especialmente em função dos perenes escândalos de corrupção e malversação de recursos públicos.

Contudo, as práticas de auditoria interna adotadas pelos órgãos de controle brasileiros são ineficazes, pouco contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública (Rocha, 2002). A

necessidade de aperfeiçoamento de suas atividades se tornou objeto de pauta dos órgãos de controle do país, de instituições como o Banco Mundial e o CONACI, assim como abordada em acórdãos do Tribunal de Contas da União (Acórdãos nº 1.273/2015-TCU-Plenário, nº 2.622/2015-TCU-Plenário e nº 1171/2017-TCU-Plenário).

Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo verificar qual o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE) a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM).

O IA-CM se constitui como um modelo de maturidade voltado para a atividade de auditoria interna do setor público e tem como principal objetivo identificar os aspectos para o atingimento da eficácia da auditoria governamental (IIARF, 2009).

Para alcance do objetivo deste estudo, realizou-se uma pesquisa participante, documental e *survey* na Controladoria-Geral de Minas Gerais, sendo a atividade de auditoria exercida por este órgão de controle do Poder Executivo a unidade de análise.

Os resultados encontrados demonstraram que apenas 3 KPAs (7%) do modelo foram totalmente atingidos, 9 KPAs (22%) foram parcialmente alcançados e 29 KPAs (71%) não tiveram nenhuma atividade implementada. Os achados, também, indicam uma taxa total média de domínio das práticas de 18%.

O nível com maior atividade implementada foi o de número 2 (Infraestrutura), demonstrando que as áreas mais fortes correspondem ao elemento "Cultura e relacionamento organizacional", em que todas as atividades foram implementadas, seguida dos elementos "Estruturas de governança", "Práticas profissionais" e "Serviços e papel da auditoria".

As áreas que necessitam de maiores esforços para melhoria de sua maturidade estão relacionadas aos elementos "Gerenciamento de pessoas" o qual não foi identificado a implementação de nenhuma atividade e "Gestão de desempenho e prestação de contas" cujo "KPA 7 - Orçamento operacional de auditoria" não apresentou o domínio de nenhuma prática.

Nesse sentido, considerando que, para alcance de um determinado nível de maturidade, é preciso que a auditoria institucionalize todos os KPAs abordados nos elementos do respectivo nível, conclui-se que o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais é o de número 1, classificado como "Inicial". Nesse nível, a auditoria é considerada *ad hoc*, nem todos os processos são definidos e poucas práticas são executadas consistentemente.

Tal achado demonstra a incipiência da auditoria interna da CGE para agregar valor à gestão governamental, uma vez que não há a identificação de oportunidades de melhoria para alcance dos objetivos organizacionais, bem como para o aperfeiçoamento de forma eficaz de

suas operações. Além disso, não há uma compreensão clara, pela auditoria, das prioridades da alta administração.

Os resultados demonstram que parte dos processos e práticas de auditoria não são padronizados, repetíveis e sustentáveis. Sendo assim, inexiste uma disciplina de processo que assegure que as práticas básicas sejam executadas de forma regular e repetidamente. Também, inexiste controle apropriado das operações e dos recursos para atingimento de seus objetivos institucionais, o que compromete a sustentabilidade e a eficiência de suas atividades.

Verificou-se, ainda, que não há implantação de um plano de negócios, o que prejudica o controle das operações e o uso de recursos para alcançar seus resultados. Destaca-se, também, a ausência de políticas e procedimentos que fornecem autoridade e meios de acessar as informações, ativos e pessoas de que a auditoria necessita para executar de forma eficaz seu trabalho.

Em relação ao gerenciamento de pessoas, não há garantia de que os auditores mantenham um nível mínimo de aprendizado e não há um compromisso de capacitação contínua individual. A auditoria estabelece uma confiança nos indivíduos e nas suas habilidades pessoais e competências, ou seja, a ênfase é colocada nos indivíduos e em seu próprio desenvolvimento profissional para assegurar que eles mantenham e melhorem continuamente as suas capacidades profissionais.

Contudo, a CGE possui 3 áreas de processos-chave cujas atividades são implementadas. Os KPAs dessas três áreas dizem respeito ao gerenciamento dentro da auditoria (KPA 8), integrante do elemento "Cultura e relacionamento organizacional", ao fluxo de reporte de auditoria (KPA 9) e à comunicação do Chefe Executivo de Auditoria com a autoridade de nível máximo (KPA 32), ambos do elemento "Estruturas de governança".

A implementação do KPA 8 demonstra que a CGE possui uma estrutura apropriada e formalmente constituída, e que as funções, as responsabilidades e as relações de reportes dentro da organização são estabelecidas. Apesar de os recursos serem limitados, a auditoria detém ferramentas, incluindo as de base tecnológica, para realizar suas atividades.

O domínio do KPA 9 demonstra que o propósito, a autoridade e a responsabilidade da auditoria da CGE são definidos, assim como sua independência é fortalecida, visto que o Chefe Executivo de Auditoria reporta-se administrativa e funcionalmente ao governador (KPA 32).

Destaca-se grande oportunidade de melhoria da auditoria interna da CGE para implementação das atividades abrangidas pelos elementos "Serviços e papel da auditoria" e "Práticas profissionais", visto o domínio de grande parte de suas práticas.

Ressalta-se a existência de domínios de práticas e/ou iniciativas de ações da CGE que estão contempladas nas atividades do Nível 3 (Integrado) e do Nível 4 (Gerenciado), como exemplos: a edição de resolução a respeito do Programa de Avaliação da Qualidade e da resolução que estabelece a sistemática de identificação, apuração, registro, acompanhamento e consolidação dos benefícios das ações de controle interno.

Contudo, de acordo com Macre e Gils (2014), as auditorias em níveis de capacidade mais baixos não são sustentáveis e não evoluirão para outros níveis, a menos que práticas dos níveis mais baixos sejam totalmente incorporadas à sua atividade. Dessa forma, ressalta-se a importância do domínio dos níveis mais baixos antes de implementar práticas de níveis mais altos. Isso garantirá a sustentabilidade das atividades de nível superior.

Consta, como limitação desta pesquisa, a impossibilidade de extrapolação dos resultados para outros entes federados, uma vez que suas análises se limitaram à auditoria interna da CGE. No entanto, este estudo fornece uma base de informações que pode ser utilizada por outros entes que desejem realizar o mesmo estudo, ou mesmo uma autoavalização em relação à própria atividade de auditoria, fornecendo uma plataforma para futuras pesquisas.

Outra limitação refere-se às respostas do questionário, uma vez que estão sujeitas a vieses políticos, à diferença de entendimento e à interpretação pelos respondentes. Delineia-se uma possível hipótese de incompreensão por parte dos respondentes sobre conceitos/temas abrangidos pelas normas e padrões internacionais de auditoria implementados no órgão por meio da Resolução CGE n° 36, de 23/10/2018, tendo em vista que o envio dos questionários aos respondentes coincide com esta data, denotando a sua plausibilidade.

Esta pesquisa contribui para a difusão do modelo IA-CM no Brasil e permite a comparação da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais com os requisitos, padrões e normas internacionais de auditoria interna governamental, possibilitando a identificação de lacunas e de oportunidades para melhoria de sua eficácia, a fim de beneficiar, em última instância, a sociedade.

Alguns potenciais estudos futuros foram identificados no curso deste estudo, quais sejam: a avaliação do nível de maturidade da auditoria interna de outras esferas de governo; a comparação da maturidade de órgãos de diferentes entes federados conforme diretrizes do IA-CM; nova avaliação da capacidade da auditoria interna da CGE frente às recentes publicações de normativos que, quando implementados, atenderão às exigências do modelo.

Referências

Abramo, Claudio W. (2004). Prevenção x punição para o controle do setor público. *Revista do Tribunal de Contas da União*, 35 (101).

Alves, Z. M. M. B., & Silva, M. H. G. (1992). Análise qualitativa de dados de entrevista: uma proposta. *Paidéia (Ribeirão Preto)*, (2), 61-69. Recuperado de http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-863X1992000200007#back1

Angrosino, M. (2009). *Etnografia e observação participante: coleção pesquisa qualitativa*. Bookman Editora.

Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60. Retrieved from https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x

Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15-28. Retrieved from http://www.academia.edu/3156041/Internal_auditing_in_the_public_sector_Promoting_good_governance_and_performance_improvement

Attie, W. (2007). *Auditoria: conceitos e prática*. (2a ed.) São Paulo: Atlas.

Bamberger, J. (1997). Essence of the capability maturity model. *Computer*, 30(6), 112-114. Retrieved from http://www.ipd.uka.de/mitarbeiter/padberg/lehre/sqs07/BambergerIEEEComputer1997.pdf

Barac, K., Coetzee, P., & Van Staden, M. (2016). Convergence Towards Internal Audit Effectiveness in the Brics Countries. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 9(2), 609-629. Retrieved from https://journals.co.za/content/jefs/9/2/EJC197456

Bardin, L. (2009). *Análise de conteúdo* (Edição revista e actualizada). Lisboa: Edições, 70.

Barzeley, M; Armajani, B. J. (1992) *Breaking Through Bureaucracy: A new vision for managing in government.* Berkeley: University of California Press.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), 441-454. Retrieved from http://aaajournals.org/doi/10.2308/acch.2000.14.4.441

Becker, J., Niehaves, B., Poeppelbuss, J., & Simons, A. (2010). Maturity Models in IS Research. In ECIS (p. 42). Retrieved from https://aisel.aisnet.org/cgi/viewcontent.cgi?article=1096&context=ecis2010

Behn, Robert D (1998). O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. *Revista do serviço público*, 49(4), p. 5. Recuperado de https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/399/524

Bell, J. (2014). *Doing Your Research Project: A guide for first-time researchers*. McGraw-Hill Education (UK).

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

Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2017). Are Internal Audits Associated with Reductions in Operating, Financial Reporting, and Compliance Risk?. *SSRN´s eLibrary*. Retrieved from https://ssrn.com/abstract=2970045 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2970045

Castanheira, N. M. C. (2007). *Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso português* (Dissertação de Mestrado). Universidade do Minho, Braga. Recuperado de https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061

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

Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/227643411_The_Effectiveness_of_Internal_Auditing_An_Empirical_Examination_of_its_Determinants_in_Israeli_Organisations. doi 10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x

Conde, P. D. C. (2011). *A gestão e avaliação do risco: perspectiva das organizações e da auditoria no sector público* (Dissertação de Mestrado). Instituto Politécnico de Lisboa. Recuperado de https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/3507

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

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

Constituição do Estado de Minas Gerais de 1989. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=CON&num=1989&ano=1989

Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559. Retrieved from https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x. doi 10.1111/j.1467-629x.2007.00247.x

Costa, A. F. D., Pereira, J. M., & Blanco, S. R. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Tékhne-Revista de Estudos Politécnicos*, 5(6), 201-225. Recuperado de http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-99112006000100010

Costa, Carlos Baptista da. (2014). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. (10a ed.). Lisboa: Rei dos Livros.

Decreto n. 11.947, de 30 de junho de 1969. Institui a Auditoria de Operações e altera a denominação do cargo de assessor do Governador para assuntos de fiscalização e controle. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=11947&comp=&ano=1969

Decreto n. 13.607, de 06 de maio de 1971. Integra a auditoria de operações, instituída pelo Decreto nº 11.947, de 30 de junho de 1969, na estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, altera a denominação de cargo e contém outras providências. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=13607&comp=&ano=1971

Decreto n. 47.510, de 11 de outubro de 2018. Altera o Decreto nº 47.139, de 24 de janeiro de 2017, que dispõe sobre a organização da Controladoria-Geral do Estado. Recuperado de http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/208523?paginaCorrente=88&posicaoPagCorrente=208610&linkBase=http%3A%2F%2Fjornal.iof.mg.gov.br%3A80%2Fxmlui%2Fhandle%2F123456789%2F&totalPaginas=88&paginaDestino=1&indice=0

Decreto n. 47.139, de 24 de janeiro de 2017. Dispõe sobre a organização da Controladoria-Geral do Estado. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=47139&comp=&ano=2017

Deloitte. (2016). *Auditoria Interna no Brasil: Análise comparativa das tendências globais para uma função em transformação*. Recuperado de: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/audit/Auditoria-Interna-2016.pdf

Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450. Retrieved from https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/EUM0000000006064

Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., & Ehiorobo, A. J. (2013). The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector. Management. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6). Retrieved from https://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/5660

Ernst & Young. (2012). The future of internal audit is now Increasing relevance by turning risk into results. *Insights on risk.* Retrieved from https://www.eycom.ch/en/Publications/20120718-The-future-of-internal-audit-is-now/download.

Fayol, Henri. (2012). *Administração industrial e geral*. 10 ed. São Paulo: Atlas.

Flick, U. (2009). *Qualidade na pesquisa qualitativa: coleção pesquisa qualitativa*. Bookman Editora.

Franco, H., & Marra, E. (2000). *Auditoria contábil.* São Paulo: Atlas.

Gausberghe, C. (2005). Internal Auditing in Public Sector. *Internal Auditor*, August, 69-73.

Getie Mihret, D., & Wondim Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484. Retrieved from http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.473.4245&rep=rep1&type=pdf

Gibbs, G. (2009). *Análise de dados qualitativos: coleção pesquisa qualitativa*. Bookman Editora.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6. ed.). São Paulo: Atlas.

Goodson, S. G., Mory, K. J., & Lapointe, J. R. (2012). The Role of Auditing in Public sector governance. *Altamonte Springs, Fla., USA: The Institute of Internal Auditors*. Retrieved from https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23(194). Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/284061551_The_role_of_the_internal_audit_function_in_corporate_governance_A_synthesis_of_the_extant_internal_auditing_literature_and_directions_for_future_research

Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal audit and organizational governance. *Research opportunities in internal auditing*, 1, 25-71. Retrieved from https://www.researchgate.net/profile/Larry_Rittenberg/publication/265003620_Internal_Audit_and_Organizational_Governance/links/56cb351a08ae5488f0dae910.pdf

Hernandez, P.(2004). *Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos.* (3. ed.). São Paulo: Atlas.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2004). *Guidelines for internal control standards for the public sector.* Retrieved from http://psc-intosai.org/data/files/9A/87/E1/E2/1E927510C0EA0E65CA5818A8/INTOSAI-GOV-9100_e.pdf

International Standards of Supreme Audit Institutions (2013). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Retrieved from http://psc-intosai.org/data/files/3B/86/CA/E4/3EBF6510C0EA0E65CA5818A8/ev-issai-100-for-approval-by-the-psc-sc.pdf.

Janse van Rensburg, J. O. (2014). *Internal audit capability: a public sector case study*. (Doctoral dissertation) University of Pretoria. Retrieved from https://repository.up.ac.za/handle/2263/43357

Jesus, L.; Aparecido, R. (2008). A importância da auditoria interna nas organizações. *Portal da Contabilidade.* Recuperado de http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/auditoria-interna-organizacoes.htm.

José Filho, Antônio. (2008) A importância do controle interno na administração pública. *Diversa*, 1(1), p. 85-99. Recuperado de http://capa.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF

Khalid, A. A., Haron, H. H., & Masron, T. A. (2017). Relationship between internal Shariah audit characteristics and its effectiveness. *Humanomics*, 33(2), 221-238. Retrieved from https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/H-11-2016-0084

Lakatos, E. M., & Marconi, M. D. A. (2006). *Metodologia Científica: Ciência e conhecimento; métodos científicos; teoria, hipóteses e variáveis; metodologia jurídica*. São Paulo: Atlas.

Lei Delegada n. 179, de 01 de janeiro de 2011. Dispõe sobre a organização básica e a estrutura da administração pública do Poder Executivo do Estado. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LDL&num=179&comp=&ano=2011

Lei Delegada n. 92, de 29 de janeiro de 2003. Dispõe sobre o sistema estadual de auditoria interna, reestrutura a Auditoria Geral do Estado e dá outras providências. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LDL&num=92&comp=&ano=2003

Lei n. 22.257, de 27 de julho de 2016. Estabelece a estrutura orgânica da administração pública do Poder Executivo do Estado e dá outras providências. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=22257&comp=&ano=2016

Lei n. 22.943, de 12 de janeiro de 2018. Lei Orçamentária Anual. Estima as receitas e fixa as despesas do orçamento fiscal do Estado de Minas Gerais e do orçamento de investimento das empresas controladas pelo Estado para o exercício de 2018. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=22943&comp=&ano=2018

Lei n.15.304, de 11 de agosto de 2004. Institui a carreira de Auditor Interno do Poder Executivo. Recuperado de https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=15304&comp=&ano=2004&aba=js_textoAtualizado#texto.

Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study. *Available at SSRN* (February 8, 2013). Retrieved from https://drrainerlenz.files.wordpress.com/2013/03/2013-02-rainer-lenz-public-defense.pdf.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33. Retrieved from https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/MAJ-08-2014-1072

Macrae, E. (2010). A framework for audit evolution. *Internal Auditor*, 67(1), 68-69. Retrieved from https://dl.theiia.org/ACGAPublic/IA-CM-Ia-Online-Article.pdf

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

Marinho, L. L. C. (2017). *A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal da Bahia. Recuperado de https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24543

Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica.* São Paulo: Atlas.

Mihret, D. G., James, K. & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252. Retrieved from https://www.ingentaconnect.com/content/mcb/par/2010/00000022/00000003/art00003

Moeller, R. R. (2009). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge.* New Jersei: John Wiley & Sons.

Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna: Função e Processo*. (4a ed.). Lisboa: Áreas Editora.

Morais, M. G. C. T. (2008). A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas. *In 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade* (Vol. 24).

Nelson, M., & Marques, F. L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. Lisboa: Edições Sílabo.

Olivieri, C. (2010). A lógica política do controle interno: o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro. São Paulo: Annablume.

Pessoa, M. F. (1998). O controle interno no Brasil e combate à corrupção administrativa. *Foro Iberoamericano sobre el Combate a la Corrupción: Santa Cruz de la Sierra – CLAD.* Recuperado de http://old.clad.org/documentos/otros-documentos/o-controle-interno-no-brasil-e-combate-a-corrupcao-administrativa

Pinheiro, Joaquim leite. (2014). *Auditoria Interna Auditoria Operacional: Manual Prático para Auditores Internos* (3a ed.). Lisboa: Letras e Conceitos Lda.

Piper, A. (2015). *Auditing the Public sector. Managing expectations, delivering results.* Institute of Internal Auditors. Retrieved from https://www.internerevision.at/fileadmin/user_upload/201512_IIARF_CBOK_Auditing_the_Public_Sector_NOV_2015_0.pdf

Pöppelbuß, J. & Röglinger, M. (2011). What makes a useful maturity model? a framework of general design principles for maturity models and its demonstration in business process management. In *ECIS* (p. 28). Retrieved from https://aisel.aisnet.org/cgi/viewcontent.cgi?article=1027&context=ecis2011

Resolução CGE n. 08/2018, de 11 de abril de 2018. Dispõe sobre as diretrizes do planejamento anual de atividades de controle interno das Unidades Setoriais e Seccionais de Controle Interno – USCI no âmbito dos órgãos e entidades integrantes do Poder Executivo Estadual. Recuperado de http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/199049

Resolução CGE n. 25/2017, de 14 de setembro de 2017. Institui o Código de Conduta Ética do Servidor em exercício na Controladoria-Geral do Estado e nas Unidades Setoriais e Seccionais de Controle Interno do Poder Executivo Estadual. Recuperado de http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/188190

Resolução CGE n. 30/2017, de 28 de outubro de 2017. Institui Grupo de Trabalho com o objetivo de realizar a autoavaliação da Controladoria-Geral com base no modelo IA-CM. Recuperado de http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/190502

Resolução CGE n. 36/2018, de 23 de outubro de 2018. Dispõe sobre os procedimentos de auditoria para as ações de controle da Controladoria-Geral do Estado. Recuperado de http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/209282?paginaCorrente=01&posicaoPagCorrente=209248&linkBase=http%3A%2F%2Fjornal.iof.mg.gov.br%3A80%2Fxmlui%2Fhandle%2F123456789%2F&totalPaginas=52&paginaDestino=35&indice=0

Resolução n. 33/2018, de 30 de outubro de 2018. Institui o Programa de Avaliação da Qualidade das Ações de Controle no âmbito da Auditoria-Geral. Recuperado de http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/191110

Ribeiro, A. C. D. S. (2016). *O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental-universidade e politécnicos* (Dissertação de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Recuperado de https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/6565

Rocha, C. Alexandre Amorim. (2002). *O Modelo de Controle Externo exercido pelos Tribunais de Contas e as Proposições Legislativas sobre o Tema*. Recuperado de http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/156.

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

Santos Alves, J. J. (2014). Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português. *Lusíada. Economia e Empresa,* (16), 75-104. Recuperado de http://revistas.lis.ulusiada.pt/index.php/lee/article/view/470

Silva, L. M. (2004). *Contabilidade Governamental.* (7a ed.). São Paulo: Atlas.

Silva, M. B. D., & Grigolo, T. M. (2002). *Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II*. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc.

Software Engineering Institute (SEI). (2010). *CMMI® for Services: improving processes for providing better services*. v. 1.3. Pittsburgh. Retrieved from https://resources.sei.cmu.edu/asset_files/TechnicalReport/2010_005_001_15290.pdf

Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622. Retrieved from https://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686901111151332

Spinelli, M. V. C. (2012). Controle Interno. In Aavritzer, L. (Org.). *Corrupção: ensaios e críticas*. (2 ed., p. 482-485). Belo Horizonte: Editora UFMG.

Sumners, G. E., & Soileau, J. S. (2008). Addressing internal audit staffing challenges. *EDPAC: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter,* 37(3), 1-11. Retrieved from https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/07366980701885341?journalCode=uedp20

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso, I. I). (2004). *Enterprise risk management*. Integrated Framework.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2006). *The Role of Auditing in Public Sector Governence*. IIA, November.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna.* [S. l.]. Recuperado de https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf.

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). *Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide*. Altamonte Springs.

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2013*). As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles.* Recuperado de http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf

The World Bank & Conselho Nacional de Controle Interno. (2016). *Validação Independente da Auto-avaliação IA-CM da Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF).* Recuperado de http://www.cg.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2018/02/Validacao-Independente-da-Autoavaliacao_IACM-CGDF-17_04_2017-final.pdf

Tribunal de Contas da União. (2009). *Critérios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países.* Brasília: TCU.

Tribunal de Contas da União. (2015). *Recomendações aos órgãos governantes superiores referente ao Acórdão nº 1.273/2015*. Plenário. Relator: Ministro Augusto Nardes. Ata n° 19/2015. Brasília, DF.

Tribunal de Contas da União. (2015). *Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.622/2015*. Plenário (TC 025.068/2013-0). Relator: Ministro Augusto Nardes. Ata n° 42/2015. Brasília, DF.

Tribunal de Contas da União. (2017). *Relatório de levantamento realizado, nos termos do art. 238 do Regimento Interno do TCU, em cumprimento aos Acórdãos 3.608/2014 e 1.273/2015, ambos do Plenário, com vistas a avaliar a auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal e as competências das Secretaria Federal de Controle-SFC para realizar auditorias financeiras.* Plenário. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Ata n° 20/2017. Brasília, DF.

Van Gansberghe, C.N. (2005). Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations, *Internal Auditor*, 62(4), pp. 69-73. Retrieved from http://go.galegroup.com/ps/anonymous?id=GALE%7CA135415651&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=00205745&p=AONE&sw=w

Van Gils, D. (2012). *The development of internal auditing within belgian public entities: a neo-institutional and new public management perspective* (Doctoral dissertation). Université

Catholique de Louvain. Retrieved from https://dial.uclouvain.be/pr/boreal/object/boreal%3A110661/datastream/PDF_01/view

Vergara, Sylvia Constant. (2010). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. (12a ed.). São Paulo: Atlas.

Yusof, N. A. Z. M., Haron, H., & Ismail, I. (2018) Internal Audit Capability Level: Preliminary Study of Federal and State Statutory Body in Malaysian Public Sector Organizations. *International Academic Journal of Economics*. 5(3), 15-35. Retrieved from http://umpir.ump.edu.my/id/eprint/17609/1/7.%20Internal%20audit%20capability%20level%20-%20%20preliminary%20study%20of%20federal%20and%20state%20statutory%20body%20in%20malaysian%20public%20sector%20organizations.pdf

Apêndice A – Questionário

Pesquisa sobre a atividade de auditoria interna da CGE.

Prezado auditor (a),

Sou aluna do Programa do Mestrado em Controladoria e Contabilidade da UFMG, onde desenvolvo uma dissertação que tem como objetivo principal verificar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IACM), sob orientação do professor Dr. João Estevão Barbosa Neto.

Instrução de preenchimento

O questionário a seguir apresenta 10 questões, 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 contabilizada deve-se clicar em cima de todas as opções desejadas. Gentileza, responder todas as questões.

1. Qual é a sua unidade de lotação?

- o CGE (órgão central)
- o Unidade Setorial
- o Unidade Seccional

2. Atualmente, qual é a sua função?

- o Diretor/Auditor chefe/Superintendente
- o Integrante da equipe

3. Atualmente, você realiza qual atividade?

- o Atividade de auditoria
- o Atividade correcional
- o Atividade de governo aberto

4. Você executa quais tipos de serviços?

- o Auditoria de conformidade (conformidade com as leis, normativos, regulamentos, contratos, etc.). KPA 1
- o Auditoria de desempenho (avaliação da eficiência, eficácia e economicidade das operações, atividades e programas). KPA 11

- Serviços de consultoria (decorrem de solicitação específica, são serviços cuja natureza e alcance são acordados previamente com o objetivo de fornecer orientação aos gestores a respeito de assuntos estratégicos). KPA 12
- Serviços de avaliação da governança, gestão de riscos e controles (avaliação sobre a adequação geral e a eficácia). KPA 25
- Auditoria baseada em risco. KPA 16
- Nenhuma das opções.

5. Com relação ao gerenciamento de pessoas e recursos, em sua opinião, a CGE:

- Identifica e atrai pessoas com as competências necessárias e habilidades para executar o trabalho de auditoria. KPA 2
- Incentiva que os auditores melhorem e aperfeiçoem continuamente suas capacidades profissionais. KPA 3
- Para a realização do planejamento anual de auditoria e, em decorrência dos recursos serem limitados, são utilizados métodos que identifiquem trabalhos prioritários. KPA 13
- Provê a unidade de auditoria com pessoal profissionalmente qualificado e retém os indivíduos que possuem um nível mínimo de competências. KPA 14
- Desenvolve a capacidade dos auditores para o trabalho eficaz em equipe. KPA 15
- Desenvolve um plano de trabalho que define recursos, habilidades, treinamento e as ferramentas necessárias para realização dos trabalhos de auditoria definidos no planejamento. KPA 26
- Fornece oportunidades de desenvolvimento profissional para os auditores apoiando o seu envolvimento e a sua participação em organizações profissionais. KPA 27
- Busca, juntamente com o órgão/entidade auditado, estratégias para incentivar as pessoas promovendo boa compreensão de governança, gestão de risco e controles para trabalhar e contribuir com toda a organização. KPA 28
- Coordena as atividades de desenvolvimento de longo prazo dos auditores com a finalidade de atender às necessidades de negócios futuros da auditoria. KPA 35
- Permite e apoia os principais líderes da auditoria a se tornarem líderes-chaves dentro de classes profissionais relevantes. KPA 36
- Desenvolve a capacidade profissional e de lideranças para fornecer previsibilidade e servir como um catalisador de mudanças positivas. KPA 34
- Nenhuma das opções.

6. Quanto às práticas profissionais desenvolvidas, atualmente, pela Auditoria-Geral/USCI é correto afirmar que:

- São desenvolvidos planos periódicos (anuais ou plurianuais) de serviços de auditoria baseado em prioridades apontadas pela alta gestão das entidades auditadas. KPA 4

- Existem práticas profissionais e processos estruturados, ou seja, política, processos e procedimentos que orientam a atividade de auditoria. KPA 5
- Há o monitoramento, avaliação e melhoria da eficácia da atividade de auditoria de forma contínua. KPA 17
- O plano de auditoria está conectado com as estratégias e práticas de gestão de risco das instituições auditadas. KPA 29
- A Auditoria-Geral/USCI entende as direções estratégicas do órgão/entidade auditado e seus riscos emergentes e alinha suas habilidades e seus serviços para atender a potenciais necessidades futuras dessas instituições. KPA 37
- Existem processos formais e contínuos de melhoria da qualidade para aprimoramento da atividade de auditoria. KPA 38
- Nenhuma das opções.

7. Quanto à gestão de desempenho e à prestação de contas é correto afirmar que a CGE:

- Informa publicamente sobre sua eficácia em relação aos trabalhos de auditoria. KPA 39
- Existe um orçamento operacional na CGE utilizado para planejar serviços de auditoria. KPA 7
- Nenhuma das opções.

8. Quanto à gestão de desempenho e à prestação de contas, é correto afirmar que a Auditoria-Geral/USCI:

- Desenvolve um plano de negócio periódico para entregar os seus serviços de auditoria. KPA 6
- Faz uso de relatórios gerenciais para administrar suas operações cotidianas e demonstrar sua *accountability*. KPA 18
- Faz uso de informações de custeio para controlar os custos de seus serviços e apoiar a tomada de decisão. KPA 19
- Faz uso de indicadores e medidas que permitem medir e reportar o desempenho da atividade de auditoria. KPA 20
- Faz uso de informações qualitativas e quantitativas de desempenho para medir e monitorar seus resultados tendo em vista seus objetivos estratégicos. KPA 30
- Nenhuma das opções.

9. Quanto à cultura e relacionamento organizacional, é correto afirmar que:

- A CGE depreende esforços para melhoria de gestão da unidade de auditoria, tais como: gestão de pessoas, elaboração de orçamento e seu monitoramento, fornecimento de tecnologia e ferramentas necessárias para a realização das auditorias. KPA 8
- O Controlador participa das atividades de gestão do governo, como um valioso membro da equipe de gestão. KPA 21

- O Controlador assessora e influencia a alta gestão do governo sobre questões estratégicas. KPA 31
- O Controlador mantém relacionamento eficaz, com a finalidade de obter visibilidade e alinhamento adequado, com a gestão das entidades auditadas. KPA 40
- As informações de auditoria são compartilhadas, tanto no ambiente interno quanto externo, com o objetivo de minimizar a duplicidade de esforços. KPA 22
- Nenhuma das opções.

10. Quanto à estrutura de governança da CGE, é correto afirmar que:

- Existem canais de comunicação/posicionamento formal para a auditoria (ex: existe estratégia de comunicação para educar e promover a importância da atividade de auditoria; o propósito, autoridade e a responsabilidade da auditoria são comunicados para todo o governo; existe uma missão e visão da atividade de auditoria). KPA 9
- Os auditores possuem acesso total às informações, ativos e pessoas que sejam necessárias para executar suas funções. KPA 10
- Existe um processo de financiamento robusto e transparente que assegura recursos adequados para permitir que a auditoria cumpra suas funções. KPA 23
- Existe um mecanismo/processo de revisão na Auditoria-Geral/USCI fornecendo supervisão, aconselhamento e revisão dos resultados da atividade de auditoria. KPA 24
- Existe uma área de supervisão, com membros independentes da gestão da CGE, com o objetivo de assegurar a independência da atividade de auditoria interna. KPA 33
- A independência, poder e autoridade da auditoria são exercidos sem impedimentos. KPA 41
- O Controlador comunica diretamente com a autoridade de mais alto nível do governo. KPA 32
- Nenhuma das opções.

Apêndice B - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - Questionário

Sou aluna do Programa de Mestrado em Controladoria e Contabilidade da UFMG, onde desenvolvo uma pesquisa sob a orientação do Professor Dr. João Estevão Barbosa Neto. O objetivo da pesquisa é verificar o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM).

Sua participação é voluntária e você pode recusar ou interromper o preenchimento do questionário a qualquer momento sem penalidade. Sua contribuição é fundamental para que esta pesquisa possa alcançar seus objetivos e gerar resultados que permitam à academia de Ciências Contábeis e à sociedade em geral se beneficiarem deste trabalho.

Seu anonimato está garantido, de forma que não há riscos de que dados individuais sejam identificados como seus. Os resultados serão tratados de forma agregada e os respondentes não serão identificados, privilegiando o sigilo das informações.

Agradeço sua atenção e espero receber sua valiosa contribuição.

Fernanda Costa de Andrade

João Estevão Barbosa Neto (orientador)

☐ Declaro que li e concordo em participar.

Apêndice C - Roteiro das Entrevistas

Auditora-Geral
1. A estrutura de controle da unidade auditada é documentada quando da elaboração do planejamento dos trabalhos de auditoria? Essa atividade é dominada pela AUGE/USCIs? 2. Na AUGE/USCI são executadas auditorias de desempenho? Essa atividade é dominada pela auditoria? Ou ocorre de maneira pontual? 3. A AUGE/USCIs executam serviços de consultoria em conformidade com os requisitos das normas internacionais? 4. Os processos para a elaboração do programa de trabalho de auditoria são documentados? 5. O gerenciamento de riscos pela alta administração dos órgãos/entidades é uma realidade no âmbito da administração pública estadual? 6. A CGE conta com um plano de negócio que identifica as atividades de auditoria a serem executadas no período? Em caso afirmativo, são elaborados cronogramas, bem como são determinados os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos no plano de negócio?
Chefe da Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno
1. Nas USCIs são executadas auditorias de desempenho? Essa atividade é dominada pelas USCIs? Ou ocorre de maneira pontual? 2. Os temas/áreas considerados prioritários a serem abordados pela auditoria da USCIs são identificados por meio de consultas à alta administração da organização auditada? Como isso ocorre? 3. Há a aprovação do plano de auditoria pela alta administração do órgão/entidade auditada? Ou a aprovação ocorre somente pela alta administração da CGE? 4. Os processos para a elaboração do programa (plano) de trabalho de auditoria são documentados?

Apêndice D - 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 de Minas Gerais 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, de maneira intencional, levando em consideração as competências e responsabilidades de seus cargos, a Auditora-Geral do Estado e o Chefe da Assessoria de Apoio às Ações de Controle Interno.

A qualquer momento o entrevistado poderá parar a entrevista caso se sinta constrangido, incomodado em relação às questões, podendo:

a) solicitar esclarecimento sobre as perguntas, os procedimentos, riscos, benefícios e outras informações inerentes à pesquisa;
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.
d) procurar esclarecimentos com o Comitê de Ética e Pesquisa (COEP) da Universidade Federal de Minas Gerais no endereço: Av. Antônio Carlos, 6627, Unidade Administrativa II, 2º andar, Sala 2005, Campus Pampulha, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. Telefax: (31) 3409-4592, em caso de dúvidas ou notificação de acontecimentos não previstos.

Declaro estar ciente do exposto e desejar participar da pesquisa.

Belo Horizonte, _____de_____ de _____.

Nome do Participante:_____
Assinatura:_____

Eu, Fernanda Costa de Andrade, declaro que forneci todas as informações referentes à pesquisa ao participante.

Belo Horizonte, _____de_____ de _____.