

idp

idn

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**DESAFIOS E TENDÊNCIAS DA AUDITORIA INTERNA
GOVERNAMENTAL NO COMANDO DO EXÉRCITO SOB O
ENFOQUE DOS SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO E CONSULTORIA:
ADERÊNCIA AO MODELO DE CAPACIDADE DA AUDITORIA
INTERNA**

GENILSON XAVIER DA SILVA

Brasília-DF, 2024

GENILSON XAVIER DA SILVA

**DESAFIOS E TENDÊNCIAS DA AUDITORIA INTERNA
GOVERNAMENTAL NO COMANDO DO EXÉRCITO SOB
O ENFOQUE DOS SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO E
CONSULTORIA: ADERÊNCIA AO MODELO DE
CAPACIDADE DA AUDITORIA INTERNA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador

Professor Doutor Alessandro de Oliveira Gouveia Freire.

Brasília-DF 2024

GENILSON XAVIER DA SILVA

**DESAFIOS E TENDÊNCIAS DA AUDITORIA INTERNA
GOVERNAMENTAL NO COMANDO DO EXÉRCITO SOB
O ENFOQUE DOS SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO E
CONSULTORIA: ADERÊNCIA AO MODELO DE
CAPACIDADE DA AUDITORIA INTERNA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 27 / 07 / 2024

Banca Examinadora

Prof. Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire - Orientador

Prof. Dr. Paulo Alexandre Batista de Castro

Profa. Dra. Ana Carolina Ferreira de Siqueira

S586d Silva, Genilson Xavier da
Desafios e tendências da auditoria interna governamental no comando do exército sob enfoque nos serviços de avaliação e consultoria: advertência ao modelo de capacidade da auditoria interna / Genilson Xavier da Silva. – Brasília: IDP, 2022.

175 p.
Inclui bibliografia.

Dissertação (Mestrado profissional em Administração Pública) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Curso de XXX, Brasília, 2021.
Orientador: Prof. Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire

1. Auditoria Interna governamental. 2. Exército brasileiro. 3. Avaliação I.
Título.

CDD: 350

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

AGRADECIMENTOS

A Deus, por por uma vida abençoada.

À minha querida esposa Elizabete e às minhas filhas Letícia e Cecília, pela constante motivação, compreensão e amor incondicional, que foram essenciais ao longo desta jornada.

Aos meus pais, Franciso e Sebastiana, por todo o amor, apoio e ensinamentos que me proporcionaram ao longo da vida.

Ao Professor Dr. Alessandro Freire, por seu apoio inestimável e orientações sempre pertinentes.

Ao Exército Brasileiro, pela oportunidade de avançar ainda mais na minha formação acadêmica e profissional.

Aos colegas de Mestrado, pela amizade, troca de conhecimentos e experiências ao longo desta caminhada.

Aos amigos do CCIEx e SisCIEx, pelo apoio contínuo e companheirismo.

E, por fim, ao IDP, pela excelência de seu corpo técnico e docente.

RESUMO

Esta pesquisa de mestrado profissional em administração pública aborda as tendências e desafios impostos à atividade de auditoria do Comando do Exército após a publicação do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Instrução Normativa - CGU nº 3/2017). Este referencial padronizou a auditoria interna governamental de acordo com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), sintetizada no Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM), desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA). Dessa forma, a pesquisa focou em abordar o problema de pesquisa quanto à aderência ou não da auditoria do Comando do Exército aos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado) do modelo IA-CM. Metodologicamente aplicada e descritiva, utilizou uma abordagem mista, combinando métodos qualitativos e quantitativos, com pesquisa documental e levantamento (survey) por questionário para coletar dados dos auditores. O estudo concluiu que a atividade de auditoria do SisCIEEx se encontra no nível inicial (nível 1). As verificações de aderência indicaram que a auditoria do SisCIEEx não atende completamente aos requisitos de institucionalização dos níveis 2 e 3 devido a obstáculos relacionados à estrutura remuneratória das Forças Armadas, baixa participação dos auditores em associações profissionais e a falta de certificações em auditoria. Além disso, os procedimentos de documentação do planejamento de auditoria e a ausência de um sistema eficaz de controle de custos e avaliação de desempenho afetaram negativamente a avaliação. A coordenação limitada com a auditoria externa e outros grupos de revisão também foram identificadas como áreas desafiadoras. Por fim, as recomendações destacam a importância de adaptar práticas de auditoria às especificidades do contexto militar e promover uma evolução contínua e sustentável da capacidade de auditoria interna do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx). O estudo fornece uma base para futuras autoavaliações e validações externas, estabelecendo um caminho para alcançar os níveis 2 e 3 do IA-CM.

Palavras chave: Auditoria Interna Governamental; Modelo de Capacidade da Auditoria Interna; Comando do Exército

ABSTRACT

This professional master's research in public administration addresses the trends and challenges imposed on the auditing activity of the Army Command following the publication of the Technical Reference for the Internal Governmental Audit Activity of the Federal Executive Branch (Normative Instruction - CGU No. 3/2017). This reference standardized internal governmental auditing according to the International Professional Practices Framework (IPPF), synthesized in the Internal Audit Capability Model (IA-CM) developed by the Institute of Internal Auditors (IIA). In this way, the research focused on addressing the research problem regarding whether or not the Army Command's audit adheres to levels 2 (infrastructure) and 3 (integrated) of the IA-CM model. Methodologically applied and descriptive, it used a mixed approach, combining qualitative and quantitative methods, with documentary research and a survey by questionnaire to collect data from the auditors. The study concluded that the auditing activity of SisCIEEx is at the initial level (level 1). Adherence checks indicated that SisCIEEx's audit does not fully meet the institutionalization requirements of levels 2 and 3 due to obstacles related to the remuneration structure of the Armed Forces, low participation of auditors in professional associations, and lack of audit certifications. Additionally, the procedures for documenting audit planning and the absence of an effective cost control and performance evaluation system negatively affected the assessment. Limited coordination with external audits and other review groups were also identified as challenging areas. Finally, the recommendations emphasize the importance of adapting audit practices to the specificities of the military context and promoting a continuous and sustainable evolution of the internal audit capacity of the Army's Internal Control System (SisCIEEx). The study provides a basis for future self-assessments and external validations, establishing a path to achieving levels 2 and 3 of the IA-CM.

Keywords: Government Internal Audit; Internal Audit Capability Model; Brazilian Army Command

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
Ad Hoc	Destinado a uma finalidade / para um fim específico
AI	Auditoria Interna
CAE	Chief Audit Executive (Executivo Chefe de Auditoria)
CCIEx	Centro de Controle Interno do Exército
CGAP	Certified Government Auditing Professional (Certificação Profissional em Auditoria Governamental)
CGCFEx	Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército
CGU	Controladoria-Geral da União
CIA	Certified Internal Auditor (Certificação em Auditoria Interna)
COLOG	Comando Logístico
CRMA	Certification in Risk Management Assurance (Certificação em Avaliação de Gerenciamento de Riscos)
DEC	Departamento de Engenharia e Construção
DECEx	Departamento de Educação e Cultura do Exército
DGP	Departamento-Geral do Pessoal
DIEx	Documento Interno do Exército
EME	Estado-Maior do Exército
IA-CM	Internal Audit Capability Model (Modelo de Capacidade de Auditoria Interna)
IIA	Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos)
IN	Instrução Normativa
IPPF	International Professional Practices Framework (Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna)
KPA	Key Process Area (macroprocesso Chave)
MOT	Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal
OM	Organizações Militares
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna

PCA	Planos de Contratação Anual
PDR	Planos de Descentralização de Recursos
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PIV	Plano de Inspeções e Visitas
PVANA	Plano de Visitas e outras atividades em Nações Amigas
QCP	Quadro de Cargos Previstos
RACE	Reunião do Alto-Comando do Exército
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SGD	Sistema de Gestão do Desempenho do Pessoal Militar do Exército
SIAUD-EB	Sistema de Auditoria do Exército Brasileiro
SisCIEx	Sistema de Controle Interno do Exército
SPED	Sistema de Protocolo Eletrônico de Documentos do Exército
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
UIAG	Unidades de Auditoria Interna Governamental

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1

Estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército21

Gráfico 1

Serviços e papel da auditoria interna: auditoria de conformidade e operacional59

Gráfico 2

Serviços e papel da auditoria interna: serviços de consultoria62

Gráfico 3

Gerenciamento de pessoas: gestão de competências73

Gráfico 4

Gerenciamento de pessoas: gestão do conhecimento (tempo de capacitação)73

Gráfico 5

Gerenciamento de pessoas: gestão do conhecimento (nível de capacitação)74

Gráfico 6

Gerenciamento de pessoas: força de trabalho74

Gráfico 7

Práticas Profissionais: conhecimento de normativos e orientações técnicas.84

Gráfico 8

Práticas Profissionais: gestão da qualidade85

Gráfico 9

Gerenciamento do Desempenho: nível de suficiência/adequação de recursos94

Gráfico 10

Gerenciamento do Desempenho: adoção de indicadores de desempenho94

Gráfico 11

Relacionamento organizacional e compartilhamento de informações101

Gráfico 12

Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização105

Gráfico 13

Consciência sobre papeis e responsabilidades na gestão de riscos e controles110

Gráfico 14

Limitações e dificuldades que impactam a atividade de auditoria
direcionadas à capacitação e valorização dos quadros funcionais do TCE-MT

111

LISTA DE QUADROS

Quadro 1

Matriz IA-CM

41

Quadro 2

Relação de atividades essenciais do KPA 2.1

55

Quadro 3

Relação de atividades essenciais do KPA 3.1

56

Quadro 4

Relação de atividades essenciais do KPA 3.2

59

Quadro 5

Relação de atividades essenciais do KPA 2.2

64

Quadro 6

Relação de atividades essenciais do KPA 2.3

64

Quadro 7

Relação de atividades essenciais do KPA 3.3

65

Quadro 8

Relação de atividades essenciais do KPA 3.4

68

Quadro 9

Relação de atividades essenciais do KPA 3.5

69

Quadro 10

Relação de atividades essenciais do KPA 2.4

75

Quadro 11

Relação de atividades essenciais do KPA 2.5

.....76

Quadro 12

Relação de atividades essenciais do KPA 3.6

.....79

Quadro 13

Relação de atividades essenciais do KPA 3.7

.....80

Quadro 14

Relação de atividades essenciais do KPA 2.6

.....86

Quadro 15

Relação de atividades essenciais do KPA 2.7

.....87

Quadro 16

Relação de atividades essenciais do KPA 3.8

.....87

Quadro 17

Relação de atividades essenciais do KPA 3.9

.....90

Quadro 18

Relação de atividades essenciais do KPA 3.10

.....91

Quadro 19

Relação de atividades essenciais do KPA 2.8

.....96

Quadro 20

Relação de atividades essenciais do KPA 3.11

.....96

Quadro 21

Relação de atividades essenciais do KPA 3.12

.....97

Quadro 22

Relação de atividades essenciais do KPA 2.9

.....102

Quadro 23

Relação de atividades essenciais do KPA 2.10

.....103

Quadro 24

Relação de atividades essenciais do KPA 3.13

.....105

Quadro 25

Relação de atividades essenciais do KPA 3.14

.....105

Quadro 26

Relação de atividades essenciais do KPA 3.15

.....106

Quadro 27

Resumo das avaliações dos níveis 2 e 3 do IA-CM (Por atividade essencial)

.....112

LISTA DE TABELAS

Tabela 1

Fontes de evidências (KPA 2.1 e KPA 3.1)

57

Tabela 2

Fontes de evidências (KPA 3.2)

60

Tabela 3

Fontes de evidências (KPA 2.2, KPA 2.3 e KPA 3.3)

65

Tabela 4

Fontes de evidências (KPA 3.4 e KPA 3.5)

70

Tabela 5

Fontes de evidências (KPA 2.4 e KPA 2.5)

77

Tabela 6

Fontes de evidências (KPA 3.6 e KPA 3.7)

81

Tabela 7

Fontes de evidências (KPA 2.6, KPA 2.7 e KPA 3.8)

88

Tabela 8

Fontes de evidências de institucionalização (KPA 3.9, KPA 3.10)

92

Tabela 9

Fontes de evidências (KPA 2.8, KPA 3.11 e KPA 3.12)

98

Tabela 10

Fontes de evidências (KPA 2.9, KPA 2.10)

103

Tabela 11

Fontes de evidências (KPA 3.13, KPA 3.14 e KPA 3.15)

107

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 19

1.1. Contextualização	19
1.2. Apresentação do Problema de Pesquisa.....	20
1.3. Enunciação dos Objetivos	23
1.3.1. Objetivo Geral	23
1.3.2. Objetivos Específicos	23
1.4. Hipóteses do Estudo.....	23
1.5. Justificativa.....	24
1.6. Estrutura da Dissertação	25

2. REFERENCIAL TEÓRICO 28

2.1. Auditoria Interna Governamental	28
2.1.1. Serviço de Avaliação	30
2.1.2. Serviço de Consultoria	31
2.1.3. Serviço de Apuração.....	32
2.2. Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos da Gestão	33
2.3. Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ)	34
2.4. Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM).....	35

3. METODOLOGIA 45

3.1. Da Natureza e Abordagem da Pesquisa	45
3.2. Da Fundamentação Empírica: Dados e Instrumentos de Coleta	47

4. APRESENTAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS53

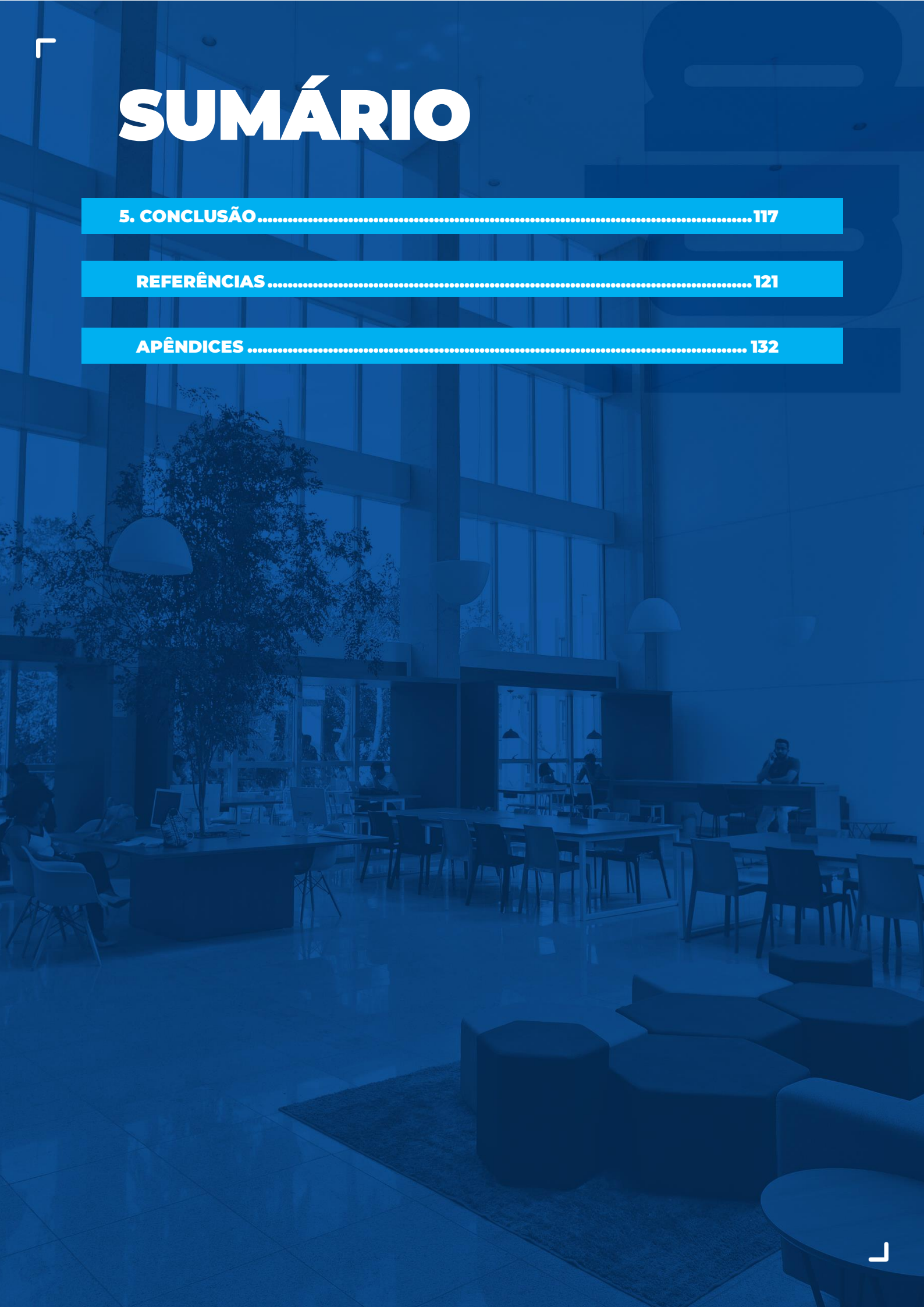
4.1 Serviços e papel da auditoria interna	54
4.2. Gerenciamento de Pessoas	62
4.3. Práticas Profissionais.....	74
4.4. Gerenciamento do Desempenho e Accountability.....	85
4.5. Cultura e Relacionamento Organizacional.....	94
4.6. Estruturas de Governança	101
4.7. Percepção dos auditores sobre a atividade de auditoria interna.....	110
4.8. Síntese dos resultados	111
4.9. Poposta de um Plano de Ação	113

SUMÁRIO

5. CONCLUSÃO 117

REFERÊNCIAS 121

APÊNDICES 132





1

INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Em 2017, a Controladoria-Geral da União (CGU) publicou a Instrução Normativa (IN) nº 3, aprovando o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, alinhado à Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework* - IPPF). A IN organizou, padronizou e regulamentou a atividade de Auditoria Interna Governamental, reforçando sua eficiência e independência. Esse evento representou um marco significativo no aprimoramento das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. O Referencial Técnico define a auditoria interna governamental como uma atividade agregadora de valor à organização, auxiliando no aprimoramento de suas operações e no alcance de seus objetivos (Brasil, 2017b).

Para melhor desempenhar a atividade de auditoria e proporcionar a adição de valor à administração pública federal, a CGU, por meio da IN nº 3/2017, não apenas buscou padronizar e alinhar a auditoria interna governamental aos padrões internacionais, mas também implementou procedimentos de melhoria contínua para aprimorar a capacidade e a qualidade das auditorias. Esses procedimentos foram organizados em um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), por meio de avaliações periódicas e monitoramento permanente. O PGMQ utiliza como referência Modelo de Capacidade da Auditoria Interna para o Setor Público (*Internal Audit Capability Model* – IA-CM), desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors* - IIA) (Brasil, 2019).

O IA-CM envolve a avaliação de seis grandes áreas de atuação da auditoria, representadas pelo papel e serviços da auditoria interna, pelo gerenciamento de pessoas, pelas práticas profissionais, pelo gerenciamento do desempenho e *accountability*, pela cultura e relacionamento organizacional e pelas estruturas de governança (IIARF, 2009). Essas áreas estão estruturadas em 5 (cinco) níveis de capacidade: nível 1 (inicial), nível 2 (infraestrutura), nível 3 (integrado),

nível 4 (gerenciado) e nível 5 (otimizado) (IIARF, 2009). Nesse enquadramento, a pesquisa em questão concentrou-se na avaliação do grau de aderência da atividade de auditoria do Comando do Exército com as práticas estabelecidas nos níveis 2 e 3 do IA-CM.

Para alcançar esse objetivo, a pesquisa foi metodologicamente estruturada como aplicada, considerando sua natureza prática. Em termos de abordagem, adotou uma metodologia mista, integrando tanto métodos qualitativos quanto quantitativos, o que permitiu uma análise mais fundamentada e detalhada dos dados coletados. Sob o aspecto de sua finalidade, a pesquisa foi classificada como descritiva, com o intuito de detalhar e explorar os fenômenos em estudo. Em relação aos procedimentos para a coleta de dados, foram empregadas técnicas de pesquisa documental e levantamento (*survey*). A pesquisa documental envolveu a análise de fontes e registros existentes, enquanto a pesquisa por levantamento utilizou questionário para coletar informações dos auditores.

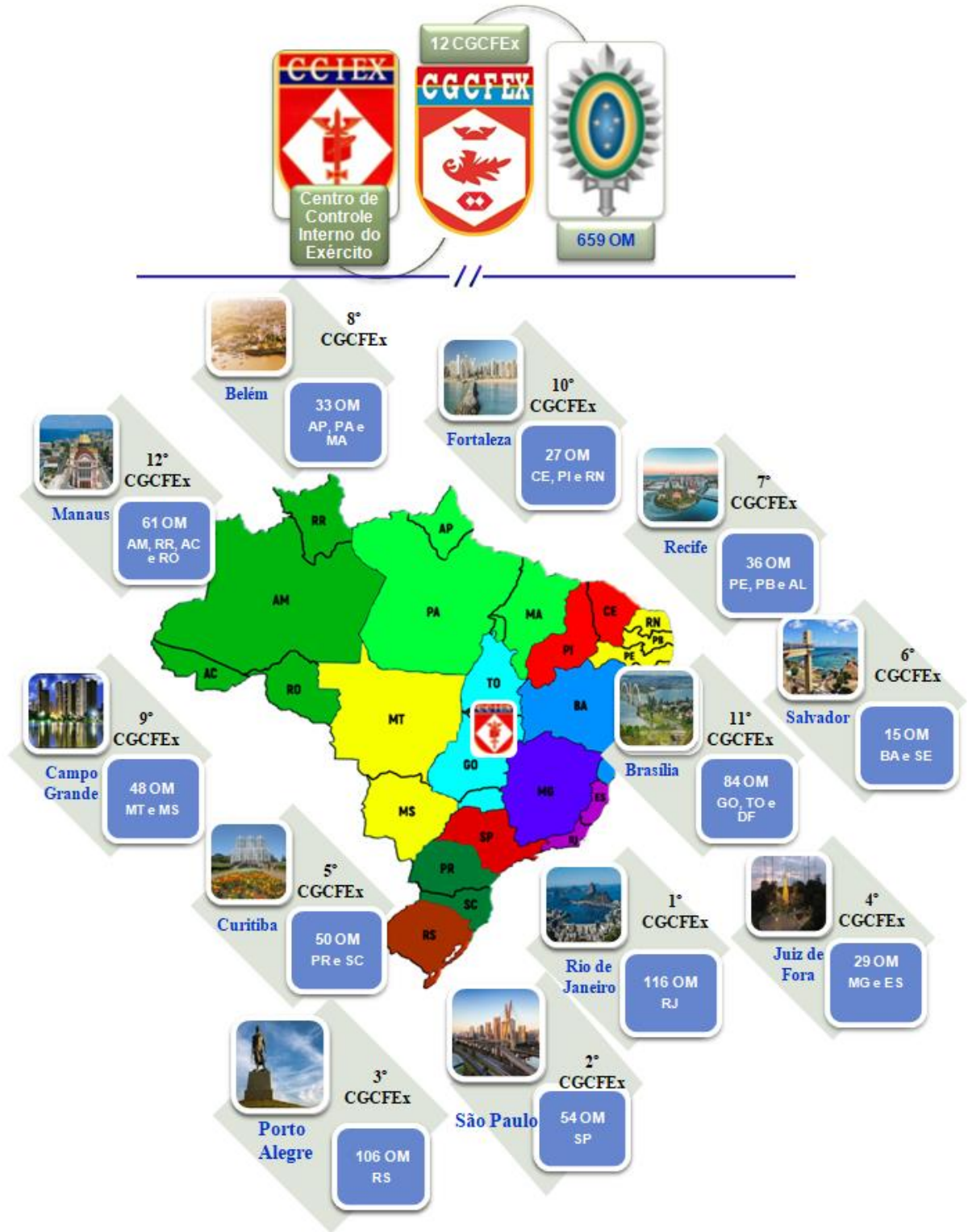
1.2. APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Na estrutura organizacional do Comando do Exército, 13 organizações militares (OM) atuam como unidades de auditoria interna governamental (UAIG). Elas desempenham as atividades de auditoria por meio dos serviços de avaliação, consultoria, análise de atos de pessoal, acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, incluindo o monitoramento de ações apuratórias de irregularidades administrativas com potencial para causar danos ao erário.

Essa estrutura tem atuado há mais de 40 anos na comprovação da legalidade e na avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Comando do Exército. Atualmente, denomina-se Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx), formado pelo Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), órgão central do sistema, e por 12 Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), como órgãos regionais (Brasil, 2021).

A figura a seguir oferece uma representação detalhada da estrutura e forma de atuação regionalizada das unidades de auditoria do Comando do Exército:

Figura 1 – Estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército



Fonte: CCIEx. Disponível em: http://www.cciex.eb.mil.br/images/raint/RAINT_2023.pdf

O CCIEx também integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, como unidade setorial, operando assim sob a orientação normativa e a supervisão técnica da Controladoria-Geral da União (CGU), que é o órgão central do sistema (Brasil, 2000).

Nesse contexto, a CGU, além de estabelecer as bases para a implementação de um programa de gestão e melhoria da qualidade, recomendando a utilização da metodologia IA-CM para as avaliações internas e externas, também adotou os parâmetros alinhados com os pontos de referência do modelo de maturidade conforme estudo publicado pelo IIA. Nesse estudo, Anderson, Dahle e Mariano (2018) afirmam que ao posicionar suas práticas de auditoria nos níveis de infraestrutura (nível 2) e de integração (nível 3) da matriz IA-CM, a unidade de auditoria interna estaria em conformidade com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do IIA.

Dessa maneira, a estrutura de auditoria interna governamental do SisCIEEx deve buscar o alinhamento de suas operações com as diretrizes técnicas da CGU e, por consequência, com os principais referenciais internacionais de auditoria interna. No entanto, a atuação do SisCIEEx em âmbito nacional, que adota uma abordagem regionalizada e descentralizada, enfrenta desafios singulares de implementação, padronização e adaptação de suas atividades de auditoria às melhores práticas. Estes desafios são acentuados pelas particularidades da força terrestre, como a alta rotatividade de pessoal e a diversidade de suas atribuições operacionais.

Assim, diante da necessidade de melhor responder às crescentes demandas que se apresentam e de fortalecer a eficácia dos processos de auditoria, mediante o incremento de sua capacidade, é imperativo que os requisitos estabelecidos pelo IA-CM sejam plenamente incorporados aos procedimentos operacionais e enraizados na cultura das unidades de auditoria que integram o SisCIEEx. Essa integração deve ser realizada de forma estruturada e repetível, visando o aprimoramento contínuo da capacidade de auditoria (IIARF, 2009).

Diante desse cenário, tornou-se imprescindível avaliar a conformidade das práticas de auditoria realizadas pelas UAIG do Comando do Exército com os padrões estabelecidos pelo IA-CM. Logo, o presente estudo propôs-se a investigar e responder à seguinte questão de pesquisa:

A atividade de auditoria interna governamental do Comando do Exército atende aos requisitos de institucionalização previstos nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado) do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (*Internal Audit Capability Model - IA-CM*) para o Setor Público?

1.3. ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS

1.3.1. OBJETIVO GERAL

Analisar o nível de aderência da auditoria do Comando do Exército ao Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (*Internal Audit Capability Model - IA-CM*) para o Setor Público.

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Identificar o grau de atendimento, pelo SisCIEEx, aos requisitos de existência e de institucionalização das atividades essenciais previstas nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado) do IA-CM;
- b) Medir o índice de maturidade, com base no IA-CM, da atividade de auditoria interna realizada pelo SisCIEEx;
- c) Investigar a percepção dos auditores quanto aos fatores que contribuem para o sucesso ou insucesso para a conformidade da atividade de auditoria do Comando do Exército com o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público; e
- d) Propor um plano de ação em relação às oportunidades de melhoria identificadas.

1.4. HIPÓTESES DO ESTUDO

Pretende-se testar as seguintes hipóteses:

H1: A atividade de auditoria interna governamental do Comando do Exército está aderente, no nível de infraestrutura, ao IA-CM para o Setor Público.

H2: A atividade de auditoria interna governamental do Comando do Exército não está aderente, no nível de integração, ao IA-CM para o Setor Público.

E uma terceira hipótese, sob a perspectiva do auditor interno do Comando do Exército:

H3: os auditores internos, em sua maioria, apontam o nível de capacitação técnica como fator crítico de sucesso ou insucesso para a conformidade da auditoria do Comando do Exército com o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.

A verificação da aderência envolve a evidenciação dos requisitos de institucionalização de cada uma das atividades essenciais relacionadas aos macroprocessos-chave (Key Process Area – KPA) do nível 2 e 3 dos seis elementos de auditoria interna estabelecidos no IA-CM. A institucionalização, com base em evidências, indica que os KPA estão dominados e presentes na cultura das UAIG (CCIEEx e CGCFEx). “A institucionalização permite que o KPA seja sustentável e repetível e sirva como um alicerce para apoiar a obtenção de um determinado nível de capacidade” (IIARF, 2017, p.5).

A formulação das hipóteses mencionadas, que abordam a aderência da auditoria interna governamental do Comando do Exército ao nível 2 e a não aderência ao nível 3, baseou-se nos relatórios diagnósticos, de autoavaliação e de validação externa publicados por outros órgãos de auditoria interna governamental. Esses relatórios indicam que a maioria das unidades encontram-se nos níveis 1 ou 2. Por sua vez, a formulação da terceira hipótese, que aborda a percepção dos auditores sobre o nível de capacitação técnica como fator crítico para a atividade de auditoria, é fundamentada nos resultados dos levantamentos anteriores realizados com auditores internos governamentais. A relação dessa base de referência está detalhada no [Apêndice A](#).

1.5. JUSTIFICATIVA

A moderna concepção da atividade de auditoria envolve mais do que olhar para o passado, buscando falhas ou desconformidades que resultaram em prejuízos ou em inconsistências contábeis. Muito mais que uma atividade de revisão, a auditoria interna deve buscar agregar valor à gestão, mediante processos eficientes de avaliação e de consultoria.

Além desse desafio, a auditoria interna do Comando do Exército precisa adaptar-se a um mundo marcado por rápidas e constantes transformações econômicas, sociais e tecnológicas, sob a pressão de contínua modernização e atualização. Além disso, ao considerar-se as particularidades da carreira militar, marcada pela constante

rotatividade, é essencial que a atividade busque constantemente o aprimoramento e a padronização, mantendo-se alinhada às melhores práticas relacionadas ao tema.

Nesse contexto, o PGMQ, baseado na metodologia IA-CM, procura “promover uma cultura que tende a resultar em comportamentos, atitudes e processos que proporcionem a entrega de produtos de alto valor agregado” (Brasil, 2017b, p. 21), por meio de um roteiro evolutivo, que contempla todas as etapas da atividade de auditoria, do planejamento ao monitoramento das recomendações (Brasil, 2017b).

Assim, o presente estudo visou avaliar a capacidade da auditoria interna governamental do Comando do Exército e propor um plano de ação em relação às oportunidades de melhoria identificadas, de modo a permitir a plena institucionalização dos níveis de infraestrutura e integração, conforme detalhados na matriz IA-CM.

1.6. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo compreende esta introdução. O segundo capítulo discute o referencial teórico relacionado aos conceitos pertinentes ao objeto de estudo, organizado em quatro seções: a primeira aborda os elementos teóricos da atividade de auditoria interna governamental, incluindo definições dos serviços de avaliação, consultoria e apuração. A segunda seção trata de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos da Gestão. A terceira seção contempla o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), enquanto a quarta seção aborda o Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM) do IIA, que é o foco central deste estudo.

O terceiro capítulo descreve os procedimentos metodológicos que orientaram a condução deste estudo, oferecendo uma base para a compreensão das abordagens e técnicas empregadas na pesquisa. No quarto capítulo, são apresentados os resultados obtidos a partir da análise documental e do levantamento realizado por meio de questionário, quanto à institucionalização dos macroprocessos-chave do IA-CM.

Finalmente, no quinto capítulo, são apresentadas as principais conclusões do estudo, sintetizando os achados mais relevantes e as



implicações práticas decorrentes da pesquisa. Além disso, o capítulo inclui uma proposta de plano de ação, contendo recomendações para o aprimoramento da atividade de auditoria.





2

REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico corresponde, basicamente, ao ecossistema da auditoria interna governamental, construído com base em teorias e estudos que abordam a relevância dessa atividade e de seus resultados para as organizações. Logo, são apresentados a seguir alguns dos principais elementos teóricos que sustentam essa relevância para a promoção do fortalecimento da governança, dos controles internos e da gestão de riscos.

2.1. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A área de atuação da auditoria tem se expandido para além de suas raízes na contabilidade, abrangendo praticamente todos os campos de conhecimento (Grey, 2018). Esta atividade foi estabelecida como uma ferramenta da atividade de controle, independente da gestão, e inserida na estrutura em rede, que compreende os processos de governança, gestão de riscos e controles internos. Nesse sentido, considerando a estrutura das três linhas do *Institute of Internal Auditors* (IIA), a auditoria foi definida como um componente do controle interno, ocupando a terceira linha da gestão, responsável pela avaliação das ações da primeira e da segunda linha (IIA, 2020).

O modelo das três linhas, divulgado pelo IIA, compreende uma estrutura que organiza os papéis e as responsabilidades dos órgãos de governança, gestão e auditoria interna, que devem exercer suas funções em alinhamento com os objetivos da organização. Não devendo, no entanto, serem consideradas como operações sequenciais, ou níveis de defesa, podendo, pelo contrário, operarem simultaneamente (IIA, 2020).

Os papéis da primeira linha envolvem a aplicação de recursos e as ações para atingir os objetivos da organização, incluindo a gestão de riscos e os controles internos, bem como o reporte de resultados e a conformidade legal, regulatória e ética (IIA, 2020). Nos termos do IIA (2020), a segunda linha fornece apoio no gerenciamento de riscos e na implementação dos controles internos da gestão para o tratamento dos riscos associados aos processos da organização, com o objetivo de

garantir a “conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável, segurança da informação e tecnologia, sustentabilidade e avaliação da qualidade” (IIA, 2020, p.6).

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) apresenta a auditoria interna como uma atividade independente e objetiva que visa agregar valor e melhorar as operações organizacionais, mediante a avaliação da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos (IIA, 2023). Nesse cenário, a auditoria interna, sob a égide IN - CGU nº 3, de 9 de junho de 2017, atua como terceira linha, de forma independente e objetiva, prestando os serviços de avaliação, consultoria e apuração, buscando agregar valor e aprimorar as operações da organização, contribuindo para o alcance de seus objetivos (Brasil, 2017a).

A finalidade de adicionar valor implica que o planejamento da auditoria deve levar em conta as estratégias, objetivos e metas da organização, além de avaliar os riscos aos quais os processos estão expostos, bem como atender às expectativas dos destinatários dos trabalhos de auditoria (Brasil, 2017b). Portanto, no exercício de suas atribuições, a auditoria interna deve adotar uma “abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia do processo de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.” (Brasil, 2017b, p.12). Nesse contexto, o processo de governança contempla as ações de dirigir e supervisionar a gestão; o gerenciamento de riscos conduzido pela administração envolve compreender e lidar com as incertezas, sejam elas em forma de riscos ou oportunidades, que podem impactar a capacidade da organização em alcançar seus objetivos; e os controles internos são processos conduzidos pela administração para mitigar os riscos a níveis aceitáveis (Anderson et al, 2017).

Peter e Machado (2014, p. 97) apresentam a auditoria interna governamental como uma atividade voltada para a “examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e dos controles internos”. Outro conceito da atividade de auditoria é apresentado por Gonçalves, Lima e Silva (2020, p.13), para quem a “auditoria pode ser considerada uma atividade sistemática de verificação e avaliação dos controles internos, dos processos e dos documentos, por meio da

aplicação de procedimentos e técnicas específicas, para subsidiar a emissão de uma opinião pelo auditor”.

Para Castro (2018), após a fundação do IIA, a atividade de auditoria interna passou a ser reconhecida como uma atividade consultiva, visando assegurar a adequação dos controles internos, sua execução correta e a confiabilidade das informações geradas, de modo a refletir a realidade financeira e econômica da organização. Em conformidade com essa abordagem, “a auditoria interna consiste num mecanismo de controle, na medida em que revisa e avalia a eficiência e adequação dos outros controles existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisões” (Castro, 2018, p.336).

Estes são alguns dos principais fundamentos teóricos que destacam a relevância da atividade de auditoria interna governamental. Ao fortalecer os controles internos e a eficiência operacional, auxiliando no gerenciamento de riscos e promovendo a transparência, a auditoria interna desempenha um papel crucial na gestão eficaz e responsável. Ela é fundamental na construção, manutenção e fortalecimento da credibilidade e integridade das instituições governamentais.

2.1.1. SERVIÇO DE AVALIAÇÃO

Nos termos do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), referencial para a prática profissional da atividade, “o trabalho de avaliação, como parte das atividades de auditoria interna, pode ser definido como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria” (Brasil, 2017c, p. 14). Os autores norte-americanos Boynton, Johnson e Kell (2002) classificam o serviço de avaliação em três tipos básicos: auditoria de demonstrações contábeis ou auditoria financeira, auditoria de compliance ou de conformidade e auditoria operacional ou de desempenho.

As etapas do serviço de avaliação se iniciam com o planejamento estabelecido em um Plano de Auditoria Interna baseado em riscos, que deve abranger uma compreensão do objeto de auditoria e o estabelecimento dos objetivos do trabalho, considerando as prioridades, as metas da organização e os riscos a que seus processos estão sujeitos (Brasil, 2017). O planejamento também envolve a

identificação das evidências necessárias e a decisão sobre a natureza, o momento e a extensão dos testes de auditoria (Anderson et al, 2017). A execução dos trabalhos de auditoria, como segunda etapa, “consiste em colocar em prática o programa de trabalho” (Brasil, 2017c, p. 16). Nesta etapa, os testes planejados são realizados, mediante a aplicação das técnicas de auditoria. Os resultados dos trabalhos são comunicados no Relatório de Auditoria, onde são apresentadas “as situações encontradas, as análises realizadas, as conclusões obtidas, as opiniões e as recomendações efetuadas em relação ao objeto da auditoria” (Brasil, 2017c, p. 16).

Por fim, no monitoramento se acompanha o atendimento das recomendações da auditoria, com o propósito de aumentar a probabilidade de correção das deficiências identificadas. Além disso, também é verificado se houve melhorias de desempenho em relação aos objetos avaliados, seja pela implementação das recomendações sugeridas ou por outras medidas adotadas pelo gestor. Dessa forma, a realização sistemática de monitoramentos contribui significativamente para a eficácia geral da auditoria (Peter e Machado, 2014).

2.1.2. SERVIÇO DE CONSULTORIA

Devido à natureza do seu trabalho, os auditores lidam com uma ampla variedade de assuntos essenciais para o adequado funcionamento das organizações. “Por intermédio de suas análises e recomendações, normalmente demonstram conhecimento a respeito de normas e de outros temas complexos e relevantes para as unidades, como controles internos e riscos” (Brasil, 2017c, p.17). Como resultado, é comum que a administração busque orientação e assessoramento em relação a esses assuntos, o que caracteriza a prestação de serviços de consultoria.

O serviço de consultoria consiste em atividades de assessoramento ou aconselhamento, facilitação e treinamento, fornecidos em decorrência de solicitação ou aceitação das partes interessadas (Anderson et al, 2017). Estas atividades se concentram na facilitação, não na avaliação ou asseguuração, e têm por objetivo analisar uma situação e fornecer orientação à administração, agregando valor, sem que o auditor tenha que assumir responsabilidades de gestão (IIARF, 2009).

Essa abordagem tem o potencial de alterar paradigmas associados à atuação da auditoria interna, passando a ser vista como catalisadora de mudanças positivas na gestão da organização. Além disso, pode agregar valor a longo prazo aos processos de governança, gestão de riscos e controles internos. Essa transformação ocorre quando o foco se desloca para uma perspectiva futura, concentrando-se em fornecer assessoramento ou aconselhamento, em vez de apenas avaliar eventos passados ou investigar irregularidades (Anderson et al., 2017).

A função de auditoria interna está numa posição única para analisar a organização em profundidade e fornecer informações sobre o sistema geral de controles internos, juntamente com outros atributos, incluindo a estrutura na qual a organização baseia suas avaliações do sistema (Anderson et al, 2017). Nesse sentido, as atividades de assessoramento, de aconselhamento, treinamento e de facilitação “podem ser adaptadas para atender a problemas específicos identificados pela organização, desde que não comprometam a autonomia técnica da UAIG e a objetividade dos auditores” (Brasil, 2017c, p. 18).

2.1.3. SERVIÇO DE APURAÇÃO

A apuração compreende a realização de procedimentos para averiguar atos e fatos que apresentem indícios de ilegalidade ou irregularidade, praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos (Brasil, 2017c, p. 24). Esse serviço, apesar de não ser uma função típica da auditoria interna, está previsto na Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, como atribuição dos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Brasil, 2001a).

Os procedimentos correspondentes ao serviço de apuração exigem habilidades específicas e especializadas dos auditores internos governamentais para atuação em situações com indícios de irregularidades. Essas habilidades incluem o conhecimento sobre os principais riscos de fraudes e técnicas de investigação, bem como o adequado tratamento das informações e comunicações (Brasil, 2017c).

2.2. GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO

Conforme sintetizado pelo TCU (2020, p. 36), “governança compreende os mecanismos de liderança, de estratégia e de controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão”. Este conceito, revestido de um enfoque normativo e prescritivo, pode ser enriquecido por uma perspectiva adicional que adota uma visão analítica da governança, que se concentra em estudar e refletir sobre a atuação das organizações e suas interações com os ambientes em que operam (Cavalcante e Pires, 2018).

Nesse sentido, a Governança é definida como “o conjunto de atores estatais e não estatais interconectados por ligações formais e informais operando no processo de fazer políticas e inseridos em cenários institucionais específicos” (Marques, 2016, p. 16-17 apud Cavalcante e Pires, 2018, p.12). Para Peters (2013), o conceito de governança está centrado em funções fundamentais que envolvem a identificação de metas e os meios para alcançá-las, abrangendo uma complexa interação entre agentes públicos e privados. Essas funções incluem o estabelecimento e a coordenação de metas, a implementação e a avaliação.

O estabelecimento de metas refere-se à definição dos objetivos coletivos que se deseja alcançar. A coordenação busca harmonizar essas metas e atividades entre os diversos atores, evitando conflitos e duplicidade de esforços, otimizando recursos e promovendo a eficácia. A implementação envolve o desenvolvimento da capacidade de executar programas e políticas utilizando uma variedade de instrumentos, e por fim temos a avaliação do impacto das intervenções, essencial para o aprendizado e o aprimoramento contínuo (Peters, 2013, p. 30).

Peters (2013) destaca que essas funções são interdependentes e formam um ciclo contínuo de governança eficaz, onde cada etapa é determinante para assegurar que os objetivos sejam não apenas definidos e harmonizados, mas também executados e avaliados de forma a promover um desenvolvimento sustentável e eficiente (Peters, 2013, p. 31).

Portanto, a governança não se resume apenas à administração dos recursos públicos, mas representa um esforço coordenado para

atingir metas coletivas de forma eficiente, adaptando-se às mudanças e aprendendo com as experiências para aprimorar continuamente o desempenho governamental.

A gestão de riscos, de acordo com o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, é “um processo de natureza permanente, estabelecido, direcionado e monitorado pela alta administração, que contempla as atividades de identificar, avaliar e gerenciar potenciais eventos que possam afetar a organização” (Brasil, 2017a, art. 2º, inciso IV). Esse efeito da incerteza nos objetivos é o risco, ou um desvio em relação ao esperado. “Pode ser positivo, negativo ou ambos, e pode abordar, criar ou resultar em oportunidades e ameaças” (ABNT, 2018, p. 1).

Os controles internos da gestão são um “conjunto integrado de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações” (Brasil, 2017c, p. 132). “Os controles são medidas que mantêm e/ou modificam o risco” (ABNT, 2018, p. 2).

Esses procedimentos são de responsabilidade da alta administração, da equipe de gestão e do corpo de servidores de uma organização. São estabelecidos com a finalidade de “possibilitar uma garantia razoável em relação à realização dos objetivos, para a asseguuração da eficácia e eficiência das operações, para a confiabilidade das demonstrações financeiras e para a conformidade com leis e regulamentos aplicáveis” (IIA, 2007, p. 132).

2.3. PROGRAMA DE GESTÃO E MELHORIA DA QUALIDADE (PGMQ)

O PGMQ é uma iniciativa para estabelecer e promover padrões de qualidade da atividade de auditoria. “O programa prevê avaliações internas e externas, orientadas para a avaliação da qualidade e a identificação de oportunidades de melhoria” (Brasil, 2017b, p. 21). As avaliações internas incluem avaliações periódicas da conformidade da auditoria com as melhores práticas internacionais, contemplando, também, o monitoramento contínuo da atividade. Esse monitoramento tem por objetivo principal a manutenção e o aprimoramento dos níveis de capacidade e qualidade já alcançados, assegurando que a auditoria se mantenha alinhada com os mais elevados padrões de desempenho.

De acordo com o manual técnico da atividade de auditoria do Poder Executivo Federal, “UAIG somente deve declarar conformidade com os preceitos do referencial técnico de auditoria interna governamental e com normas internacionais que regulamentam a prática profissional de auditoria interna se o PGMQ sustentar essa afirmação” (Brasil, 2017c, p. 48). O Programa é implementado por meio de avaliações que englobam todas as fases da auditoria, desde o planejamento até a execução dos trabalhos, comunicação dos resultados e monitoramento subsequente, tendo por base o Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM) para o Setor Público, desenvolvido pelo IIA. “O modelo ilustra os níveis e estágios pelos quais uma UAIG pode evoluir à medida que define, implementa, mede, controla, e melhora os seus processos e práticas” (IIARF, 2009, p. 7).

2.4. MODELO DE CAPACIDADE DA AUDITORIA INTERNA (IA-CM)

O *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) para o setor público é apresentado como “uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público. Descreve um caminho evolutivo a ser seguido por uma organização do setor público no desenvolvimento de uma auditoria interna eficaz” (IIARF, 2009, p. 5). Essa estrutura está organizada em uma matriz composta por blocos sequenciais e interligados. Os blocos, por sua vez, representam os macroprocessos-chave e estão distribuídos em 6 (seis) grandes áreas de atuação, denominadas “elementos”, conforme detalhamento a seguir:

- a) O papel e os serviços da auditoria interna: o papel da auditoria corresponde ao seu principal objetivo que é de “fornecer avaliações independentes e objetivas a fim de auxiliar a organização a alcançar seus objetivos e aprimorar suas operações” (IIARF, 2009, p. 37). Já os serviços referem-se às atividades consultoria ou assessoramento e às atividades de avaliação, que incluem as auditorias de conformidade, de desempenho e financeiras, além da avaliação da governança, da gestão de riscos e dos controles internos (IIA, 2018).**
- b) Gerenciamento de pessoas: o elemento envolve o processo de identificação, de seleção e de qualificação de pessoas adequadas para que estas possam empregar o melhor de suas capacidades (Macrae e Gils, 2014). A gestão de pessoas**

também se refere à coordenação (otimizada) da força de trabalho disponível e o incentivo ao desenvolvimento profissional individual contínuo, incluindo treinamentos e capacitações, progressão na carreira e promoções apropriadas.

- c) **Práticas profissionais:** referem-se aos processos, procedimentos e metodologia de trabalho correspondentes ao planejamento, à execução e à relatoria dos resultados, que assegurem a proficiência e o devido zelo profissional, refletindo o alinhamento da auditoria com as prioridades e as estratégias da organização (Macrae e Gils, 2014). Também envolvem o desenvolvimento e a manutenção de um programa de garantia da qualidade e de melhoria contínua da atividade de auditoria.
- d) **Gerenciamento do desempenho e *accountability*:** incluem a implementação de indicadores e procedimentos que possibilitem a medição e o relato do desempenho da atividade de auditoria, o gerenciamento dos custos e a gestão do orçamento destinado à atividade. O elemento compreende as “informações necessárias para administrar, conduzir e controlar as operações da atividade de auditoria e prestar contas do seu desempenho e resultados” (IIARF, 2009, p. 38).
- e) **Cultura e relacionamento organizacional:** este elemento refere-se ao nível de relacionamento dentro da atividade de auditoria, bem como o relacionamento com a organização maior, aquela que engloba a unidade de auditoria interna. Envolve o posicionamento da auditoria na estrutura da organização, como componente essencial do processo de gestão. Também se refere aos relacionamentos com outros grupos de revisão, incluindo a auditoria externa e outras partes interessadas, fora da organização, como o público externo (Macrae e Gils, 2014).
- f) **Estruturas de governança:** as estruturas de governança referem-se à combinação de processos e estruturas implementados para informar, dirigir, administrar e controlar as atividades de uma organização em direção à realização de seus objetivos (IIARF, 2009).

A governança em auditoria compreende a assecuração, pela alta administração, da independência e da objetividade dos trabalhos desempenhados pela unidade de auditoria interna. Isso inclui fornecer apoio gerencial e financeiro, assegurando o acesso pleno às

informações, aos ativos e às pessoas da organização (IIARF, 2017), o estabelecimento de um processo de financiamento que garanta recursos adequados para o cumprimento das responsabilidades da auditoria, e a manutenção de canais formais de comunicação e reporte (administrativos e funcionais) para a atividade de auditoria (Macrae e Gils, 2014).

Os seis elementos apresentados acima estão ordenados em 5 (cinco) níveis de capacidade, compreendendo o nível 1 (inicial), nível 2 (infraestrutura), nível 3 (integrado), nível 4 (gerenciado) e nível 5 (otimizado). Essa progressão ilustra a evolução de uma UAIG menos desenvolvida para uma com capacidades de auditoria mais robustas (IIARF, 2009).

A seguir, procura-se detalhar os níveis da matriz IA-CM, para melhor compreensão das hipóteses de estudo:

No nível inicial (nível 1), nenhuma capacidade está estabelecida; a auditoria é *ad hoc*, ou seja, as atividades são isoladas, sendo estruturadas somente para um trabalho específico, geralmente de caráter temporário, dependendo fortemente de iniciativas e de habilidades individuais dos componentes da equipe. O nível inicial é caracterizado pela ausência de infraestrutura e por práticas não repetíveis e não sustentáveis baseadas em processos de revisão de documentos e transações, características de auditorias básicas de conformidade (IIARF, 2009).

O nível de infraestrutura (nível 2) do IA-CM contempla 10 (dez) macroprocessos-chaves (*Key Process Area - KPA*), que compreendem o desenvolvimento de uma estrutura administrativa e de gestão da atividade de auditoria adequadas. Incluem a existência de um estatuto de auditoria que define o propósito, a autoridade e a responsabilidades da auditoria interna; a manutenção de canais de reporte funcional e administrativo; a existência de estruturas bem estabelecidas de práticas e de processos profissionais; a profissionalização do auditor interno e a execução, de forma regular e repetível, das práticas e dos processos básicos da auditoria (IIARF, 2009).

Caracterizam o nível de infraestrutura, as relações hierárquicas de reporte, o desenvolvimento das competências e habilidades necessárias para realizar o trabalho, o planejamento de auditoria alinhado com as prioridades da gestão, além do acesso completo às informações, aos ativos e às pessoas da organização.

Também inclui a conformidade com as normas que regulam a atividade de auditoria interna governamental.

O nível de integração (nível 3) considera, por sua vez, 15 (quinze) macroprocessos-chaves, que contemplam a integração entre as normas de auditoria interna, os processos e procedimentos de auditoria e a infraestrutura da organização. Incluem a aplicação uniforme das práticas profissionais e a atuação efetiva da gerência da atividade de auditoria; a provisão de pessoas profissionalmente qualificadas; o crescimento profissional, bem como a independência e a objetividade pessoal dos auditores. O nível 3 também envolve o estabelecimento de um orçamento próprio; a implementação de auditorias de desempenho e de serviços de consultoria.

No nível de integração, a “atividade de auditoria interna é vista como um componente integrante da organização” (IIARF, 2009, p. 46). É característica do nível, a adoção de planos de auditoria baseados em riscos, o levantamento de informações sobre custos, uma maior coordenação da força de trabalho e o controle e avaliação de suas operações. A auditoria no nível integrado visa garantir a alocação adequada de recursos para atingir os objetivos estabelecidos e operar de forma eficiente e econômica. Essa abordagem inclui também a implementação de indicadores de desempenho e a adoção de programas de asseguração e de melhoria da qualidade, por meio de processos de monitoramento contínuo e de avaliações periódicas de qualidade (IIARF, 2009).

No nível gerenciado (nível 4), a estrutura de governança da atividade de auditoria interna é altamente desenvolvida. Há um órgão de supervisão independente, com membros independentes da administração da organização, para assegurar a independência e ampliar o impacto da auditoria interna. A atividade se integra à governança e à gestão de riscos da organização, com o Executivo Chefe de Auditoria (*Chief Audit Executive - CAE*) aconselhando, formal ou informalmente, sobre questões estratégicas e influenciando a alta administração (IIARF, 2009). E, ao elaborar seu plano periódico, a auditoria se alinha com a gestão de riscos da organização e as expectativas de seus principais stakeholders, além de utilizar métricas de desempenho para medir e monitorar os processos e os resultados da auditoria interna.

Nesse nível, a auditoria faz recomendações sobre custo versus qualidade e riscos versus oportunidades, ajudando a organização a equilibrar seus objetivos e estabelecer práticas de controle e gestão de riscos eficazes. A auditoria é reconhecida por suas contribuições significativas e por possuir habilidades e competências necessárias para atender às necessidades atuais da organização. Além disso, oferece oportunidades de desenvolvimento profissional e amplia seus serviços, fornecendo opiniões sobre a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controle interno da organização (IIARF, 2009).

No nível otimizado (nível 5), o foco é a melhoria contínua, o aprimoramento das capacidades e a inovação. A auditoria utiliza informações internas e externas para refinar suas abordagens quanto às avaliações de governança, gestão de riscos e controles. A estrutura de governança da auditoria está plenamente desenvolvida, com independência, poder e autoridade totalmente concretizados (IIARF, 2009). De acordo com MacRae e Van Gils (2014), o nível otimizado (nível 5) é considerado pelo Modelo de Capacidade de Auditoria Interna como um nível mais aspiracional e inspirador.

Nesse nível, a atividade de auditoria fornece conselhos sobre tendências emergentes e questões organizacionais, contribuindo para a melhoria organizacional e estimulando a adoção de práticas e processos de negócios inovadores para auxiliar a organização a alcançar seus objetivos estratégicos (IIARF, 2009). A auditoria interna informa publicamente sua eficácia, demonstrando transparência e responsabilidade, e é conduzida por profissionais altamente qualificados que atuam como catalisadores de mudanças positivas (IIARF, 2009). O papel da auditoria interna é focado no desempenho, por meio de parcerias, aconselhamentos e serviços de consultoria, sendo reconhecida por sua influência em mudanças positivas e melhorias contínuas nos processos de negócios.

A partir desse enquadramento, a aplicação da matriz IA-CM envolve princípios fundamentais que contribuem para o sucesso da sua implementação. São eles (IIARF, 2009):

- a) Julgamento Profissional: o IA-CM requer compreensão especializada e experiência por parte daqueles que o aplicam. O julgamento profissional é essencial para adaptar o modelo às especificidades de cada contexto organizacional.**

- b) Um processo ou prática não pode ser melhorado se não pode ser repetido. O conceito de repetível refere-se à execução de forma consistente e reproduzível, permitindo que os procedimentos sejam seguidos de forma consistente em diferentes contextos e situações.**
- c) Um KPA é alcançado quando é institucionalizado. Isso implica em mais do que simplesmente seguir um conjunto de práticas predefinidas; é imperativo que essas práticas sejam internalizadas e adotadas por todos os envolvidos na atividade de auditoria. Não apenas a mera execução do KPA, mas a sua incorporação profunda nas práticas e valores organizacionais. A institucionalização dessas práticas não só garante a sustentabilidade a longo prazo, mas também promove a continuidade dos esforços de melhoria e aperfeiçoamento.**

A metodologia de avaliação compreende, inicialmente, a comunicação com o auditor-chefe e com outras partes interessadas, para em seguida avançar para a obtenção, revisão e avaliação da documentação e das práticas correspondentes à atividade de auditoria. Isso inclui normas, manuais, políticas, planos, relatórios, procedimentos, evidências e outros registros pertinentes. A avaliação é conduzida utilizando os parâmetros definidos para cada um dos seis elementos, distribuídos entre os cinco níveis da matriz IA-CM, para determinar se os processos e práticas estão alinhados com o nível de maturidade desejado. Além disso, é verificado se os elementos estão institucionalizados e integrados à forma como a auditoria é realizada (IIARF, 2017).

A institucionalização das práticas associadas ao KPA de um determinado nível não só fortalece as operações nesse nível, mas também estabelece uma base sólida para o desenvolvimento das práticas e capacidades necessárias para alcançar o próximo nível. Essa progressão é essencial, pois funciona como uma "construção de blocos", onde cada nível é construído sobre os fundamentos estabelecidos no anterior. Portanto, não é viável pular níveis nesse processo de desenvolvimento (Macrae e Gils, 2014).

Da mesma forma, todos os KPAs devem ser considerados relevantes, uma vez que cada um deles está interligado aos demais por meio dos elementos e dos níveis de capacidade. Assim, ao reconhecer a importância de cada KPA, a organização pode garantir uma abordagem abrangente para o desenvolvimento da auditoria interna,

aproveitando sinergias entre as diversas áreas e promovendo um ambiente colaborativo, fortalecendo e aprimorando as práticas de auditoria interna em toda a organização (IIARF, 2009).

A matriz IA-CM, que é o principal instrumento de avaliação da capacidade da auditoria, é apresentada no quadro a seguir, destacando visualmente a estrutura e a evolução dos níveis de capacidade ao longo dos macroprocessos e das áreas de atuação:

Quadro 1 – Matriz IA-CM						
Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	AI reconhecido como agente-chave de mudança - KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3	Melhoria Contínua de Práticas Profissionais - KPA 5.5	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8
		Projeção da força de trabalho - KPA 5.2	Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenho qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	CAE aconselha e influencia a mais Alta Gerência - KPA 4.7	Supervisão independente das Atividades de AI - KPA 4.8
		A Atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3				

		Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2				
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2	Criação de equipe e competência - KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7	Medidas de desempenho - KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão – KPA 3.12	CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível – KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / value-for-money – KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9	Componente essencial da equipe de gestão – KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14
Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3		Relatórios de gestão de AI – KPA 3.8		Mecanismos de financiamento - KPA 3.13		
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Plano de negócio de AI - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por					

	gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: CGU. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>



3

3

METODOLOGIA

3.1. DA NATUREZA E ABORDAGEM DA PESQUISA

A natureza do trabalho consistiu em uma pesquisa aplicada, que “tem como motivação básica a solução de problemas concretos, práticos e operacionais” (Zanella, 2009, p. 72). Esta pesquisa focou na produção de conhecimentos com aplicação prática, visando resolver problemas específicos relacionados à conformidade da atividade de auditoria do Comando do Exército com o modelo de capacidade de auditoria interna.

Para abordar o problema, foi adotada uma combinação de métodos de pesquisa qualitativos e quantitativos, com ênfase na pesquisa qualitativa. Segundo Pádua (2019, p. 10), “a pesquisa qualitativa tem por objetivo observar e interpretar a realidade estudada, por meio de procedimentos metodológicos diversificados, buscando explicações alternativas que possam gerar comparabilidade ou exemplaridade”. Lozada (2019) afirma que essa abordagem investiga a dimensão subjetiva do fenômeno estudado. Dessa forma, a pesquisa concentrou-se na avaliação do atendimento aos critérios de existência e institucionalização dos KPAs nos níveis 2 e 3 da matriz IA-CM, através da coleta de evidências em normativos, procedimentos e documentos operacionais da atividade de auditoria.

Adotando uma abordagem integrada qualitativa e quantitativa, também foi avaliada a percepção e compreensão dos auditores internos em relação aos requisitos da matriz IA-CM. Essa avaliação foi conduzida por meio de um questionário projetado para capturar as opiniões dos auditores internos quanto aos procedimentos e documentos utilizados na condução da atividade de auditoria. Além disso, foi dada oportunidade para que os auditores indicassem quais fatores contribuem para o sucesso ou insucesso da conformidade da atividade de auditoria do Comando do Exército com o modelo de capacidade de auditoria Interna para o setor público. O levantamento permitiu uma análise comparativa entre os resultados obtidos através de evidências documentais e aqueles coletados por survey, relacionados à compreensão dos auditores sobre os requisitos de

existência e institucionalização dos macroprocessos-chaves da matriz IA-CM.

No contexto qualitativo, conforme Creswell (2010), o objetivo foi aprofundar a compreensão dos resultados provenientes das evidências fornecidas pelas normas, orientações técnicas e documentos operacionais, contribuindo para validar a conformidade com os requisitos de institucionalização propostos.

A pesquisa quantitativa, por sua vez, confere legitimidade científica pelos critérios de consistência, credibilidade e fidedignidade das fontes de informação (Pádua, 2019, p. 10). Seu objetivo é extrair significados a partir da análise de dados objetivos (Lozada, 2019). Zanella (2009, p. 77) observa que “a pesquisa quantitativa concentra-se na obtenção de representações numéricas, buscando medições objetivas e a quantificação dos resultados”, sendo adequada para medir opiniões, atitudes, preferências e comportamentos.

Ainda, conforme Zanella (2009, p. 77), “as pesquisas quantitativas utilizam uma amostra representativa da população para mensurar qualidades”. Assim, para o levantamento proposto, foi aplicado um questionário em 13 UAIG do Comando do Exército, abrangendo militares e servidores civis que atuam como auditores internos governamentais do SisCIEEx, totalizando aproximadamente 64 auditores. A aplicação do questionário foi limitada ao pessoal que efetivamente executa o serviço de avaliação, excluindo aqueles que atuam em atividades fora do escopo da Matriz IA-CM.

Para a maior parte das questões foi adotado o escalonamento de Likert ("Discordo totalmente", "Discordo parcialmente", "Não concordo, nem discordo", "Concordo parcialmente", "Concordo plenamente"). As opiniões e informações levantadas foram traduzidas em dados numéricos para permitir a sua classificação e a análise dos resultados.

A pesquisa em questão é classificada como descritiva, dado o seu objetivo de realizar uma análise detalhada dos processos e procedimentos atuais da atividade de auditoria interna do Comando do Exército, verificando seu alinhamento aos requisitos do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público. Gil (2002, p. 42) explica que este tipo de pesquisa visa à “descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” procurando compreender a realidade estudada, suas características e desafios. Ainda, segundo Gil (2022),

quando essa abordagem busca determinar a natureza dessas relações, ela se aproxima do propósito da pesquisa explicativa, que busca identificar os fatores que influenciam ou contribuem para a ocorrência de fenômenos, com o objetivo de entender as razões por trás dos acontecimentos, ou o porquê das coisas.

3.2. DA FUNDAMENTAÇÃO EMPÍRICA: DADOS E INSTRUMENTOS DE COLETA

Para atender a finalidade da pesquisa, foram adotados os seguintes procedimentos para a coleta de dados:

- a) Realização de pesquisa documental, envolvendo a análise, classificação e interpretação dos atos normativos e orientações técnicas sobre a atividade de auditoria no Comando do Exército. Também foram analisados os documentos operacionais de auditoria, como planos de trabalho, matrizes de planejamento, relatórios de auditoria e relatórios de monitoramento. A pesquisa documental concentrou-se na identificação das principais evidências de atendimento aos requisitos relacionados à existência e à institucionalização das atividades essenciais previstas nos KPAs de nível 2 (infraestrutura) e nível 3 (integrado) do IA-CM.**

Os dados coletados foram analisados conforme a técnica da análise de conteúdo de Bardin (2016), seguindo as etapas elencadas a seguir:

Pré-análise: Nesta fase, foram identificadas e organizadas as fontes relevantes para a coleta de evidências de institucionalização. Esse levantamento foi orientado pela ferramenta de avaliação do IIA, o IA-CM Assessment Tool¹ (IIARF, 2017), e pelas propostas de evidências indicadas no Roteiro para Avaliação do IA-CM², da CGU. Em seguida, o material coletado foi classificado em relação a cada macroprocesso-chave indicado nos níveis 2 e 3 da matriz IA-CM. A partir dessa classificação, foram definidas as unidades de contexto para constituir o corpus de análise, ou seja, o conjunto de documentos selecionados para análise, conforme apresentados e categorizados no Apêndice B.

¹ IA-CM Assessment Tool do IIA, disponível em: <http://theiia.org/ia-cm>

² Roteiro para Avaliação IA-CM-CGU, disponível em: [Avaliação IA-CM CGU GRUPO.xlsx \(sharepoint.com\)](#)

Exploração do material: com base na codificação detalhada no Apêndice C, realizou-se a seleção das fontes de evidências coletadas na fase inicial, identificando e registrando os elementos significativos do conteúdo e classificando-os nas categorias correspondentes.

Tratamento dos resultados obtidos e interpretação: Nesta etapa, os dados codificados foram analisados mais profundamente, buscando padrões, relações e significados a partir das categorias estabelecidas. Isso foi feito preenchendo a planilha de avaliação³ (checklist) da CGU com os dados relativos às evidências coletadas por meio da análise documental. Em seguida, verificou-se a correlação entre a evidência encontrada na fonte correspondente e os requisitos de institucionalização definidos na ferramenta de avaliação do IIA e no Roteiro para Avaliação do IA-CM, da CGU.

Inferência e interpretação: Finalmente, foram feitas inferências com base nos dados analisados, classificando cada atividade essencial e o correspondente KPA como institucionalizado ou não institucionalizado. Nesta etapa, ocorreu a triangulação com os resultados obtidos via *survey*.

b. Realização de Pesquisa por levantamento (*survey*), realizada por meio de questionário aplicado nas 13 UAIG do Comando do Exército, abrangendo os militares e servidores civis que atuam como auditores internos governamentais do SisCIEEx, executando o serviço de avaliação. O método de pesquisa por *survey* é adequado quando se busca obter dados ou informações sobre as características, opiniões ou ações de um grupo específico de indivíduos. Ele é especialmente útil quando o interesse está centrado no entendimento do "o quê", "como" e o "por que" dos acontecimentos (Freitas et al, 2000).

O levantamento se concentrou na coleta de dados sobre as características do auditor do SisCIEEx, no levantamento de sua capacidade técnica e de sua percepção quanto aos fatores críticos de sucesso ou insucesso para a conformidade da auditoria do Comando do Exército com o IA-CM.

1. Etapas do levantamento:

- a) definição dos objetivos específicos;**
- b) elaboração do instrumento de coleta de dados;**
- c) realização do pré-teste do questionário;**

³ Planilha de Avaliação (checklist) da CGU. Disponível em: <https://abrir.link/HxbjM>

- d) **seleção da amostra apropriada;**
- e) **coleta, verificação e validação dos dados;**
- f) **análise e interpretação dos dados obtidos; e**
- g) **consolidação dos resultados.**

2. Procedimentos e fontes de busca:

- a) **levantamento da população (auditores do Comando do Exército que integram as unidades do SisCIEx), mediante consulta aos Quadros de Cargos Previstos (QCP) ou por consulta direta à UAIG;**
- b) **elaboração de questões alinhadas ao IA-CM e ao perfil do auditor que se quer avaliar, baseadas na Matriz IA-CM, no Guia de Aplicação do IA-CM (IIARF, 2009) e na metodologia survey;**
e
- c) **aplicação do questionário, precedido de comunicação institucional, em todas as UAIG do SisCIEx.**

3.3. Da População e Amostra da Pesquisa

A pesquisa documental concentrou-se em uma seleção abrangente e detalhada de documentos essenciais e relevantes para o escopo da Matriz IA-CM, conforme corpus de análise apresentado no **Apêndice B**.

Enquanto que a população alvo da pesquisa por levantamento foi composta por militares e servidores civis que atuam como auditores internos do SisCIEx. Atualmente, essa população conta com 110 auditores distribuídos pelo território nacional, em 13 organizações militares do Comando do Exército, representadas pelo Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e por 12 Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx). Entretanto, o questionário foi enviado somente para 64 pessoas, pois se identificou a necessidade de reduzir o grupo de participantes para a realização do survey. Foram considerados apenas aqueles que desempenham atividades específicas de avaliação ou consultoria, como o planejamento individual dos trabalhos, a coleta de evidências e a elaboração de relatórios, atividades diretamente relacionadas ao escopo do IA-CM.

Isso ocorreu porque parte dos integrantes das unidades de auditoria atua como analista, desempenhando atividades não contempladas pelo IA-CM, como análise de atos de pessoal e de processos administrativos de apuração de dano ao erário, com emissão

de pareceres diversos. Incluí-los na amostra poderia distorcer os resultados finais da pesquisa. Essa percepção foi confirmada durante o pré-teste do questionário, quando alguns participantes tiveram dificuldades em responder a maioria das questões correspondentes ao IA-CM.

Dessa forma, de uma população de 64 pessoas, 49 responderam ao questionário, representando um número de respostas estatisticamente significativo que garantiu a relevância da amostra. Para determinar o tamanho mínimo adequado da amostra, considerando que se trata de uma população finita, foi utilizado um nível de confiança de 95%, correspondente a um escore Z de 1,96. Para a proporção na população (p), foi adotada uma estimativa conservadora de 0,5, garantindo que o tamanho da amostra fosse grande o suficiente para representar precisamente a população total.

Para calcular a margem de erro para uma população finita, com um desvio padrão de 0,5 e um nível de confiança de 95%, foi utilizada a seguinte fórmula:

$$\text{Margem de Erro} = Z \times \frac{\sigma}{\sqrt{N}}$$

Legenda:

E = margem de erro.

Z é o nível de confiança desejado (para 95% de confiança, o escore z será 1,96).

σ é o desvio padrão da população (0,5).

N é o tamanho da população (64).

$$E = 1,96 \times \frac{0,5}{\sqrt{64}} \Rightarrow E = 0,1225 \text{ ou } 12,25\%$$

$$\sqrt{64}$$

Aplicando a Fórmula de Cochran para determinar o tamanho ideal da amostra, considerando $p = 0,5$ (Agresti e Finlay, 2012, p. 148), e uma margem de erro de 12%, obtemos:

$$\frac{\frac{z^2 \times p(1-p)}{e^2}}{1 + \left(\frac{z^2 \times p(1-p)}{e^2 N}\right)}$$

Tamanho da amostra (n) = $\{[z^2 \times p(1-p)] / e^2\} / 1 + [z^2 \times p(1-p)] / e^2 \times N$.

$$n = \frac{1,96^2 \times 0,5 (1-0,5) / 0,12^2}{1 + [1,96^2 \times 0,5 (1-0,5) / 0,12^2 \times 64]} \Rightarrow n = 33 \text{ **respondentes.**}$$

$$1 + [1,96^2 \times 0,5 (1-0,5) / 0,12^2 \times 64]$$



4

4

APRESENTAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

A apresentação e a avaliação dos resultados obtidos a partir da análise documental, confirmados, em parte, pelo levantamento realizado por meio da aplicação de questionários, conforme detalhado no capítulo 3, serão realizadas por elemento, ou área de atuação. Dessa forma, será possível oferecer uma visão mais estruturada dos resultados, permitindo uma avaliação dos KPA dentro de cada área de atuação e sua conformidade com os padrões estabelecidos pelo IA-CM para os níveis 2 e 3. Cada nível compreende um ou mais KPAs associados aos seis elementos da auditoria. “Os KPAs determinam a capacidade de uma atividade de auditoria interna, identificando o que deve estar presente e ser mantido no nível de capacidade antes que a atividade de auditoria interna possa avançar para o próximo nível” (IIARF, 2009, p. 15-16, tradução nossa).

O Institute of Internal Auditors (IIA) estabelece que a classificação do nível de capacidade da auditoria interna está condicionada à institucionalização de todos os KPA de cada um dos elementos correspondentes a este nível (IIARF, 2009). E, para cada KPA, todas as atividades essenciais precisam estar institucionalizadas. Uma vez que a atividade de auditoria alcance a capacidade de realizar o trabalho necessário para a entrega de produtos e de resultados associados ao KPA, considera-se que este KPA foi dominado. Quando as atividades essenciais desse KPA estão incorporadas na cultura da UAIG, o KPA se torna sustentável e repetível, e, portanto, estará institucionalizado (IIARF, 2009).

A análise buscou identificar o grau de atendimento aos requisitos de existência e de institucionalização das atividades essenciais previstas para os macroprocessos-chave (KPA) correspondentes. Os procedimentos de análise focaram na busca de evidências adequadas e suficientes que permitissem concluir sobre a aderência da atividade de auditoria do Comando do Exército a esses requisitos. Para tanto, a análise documental, mediante a utilização da técnica da análise de conteúdo, se concentrou no corpus constituído pelos principais atos normativos que regulam a atividade de auditoria no âmbito da Administração Pública Federal e no Comando do Exército, bem como pelos documentos operacionais que registram a

atividade de auditoria, conforme detalhamento apresentado no [Apêndice B](#).

4.1 SERVIÇOS E PAPEL DA AUDITORIA INTERNA

O primeiro elemento analisado corresponde aos **serviços e ao papel da auditoria interna**, que aborda, como o papel da auditoria, a atribuição, responsabilidade e compromisso de fornecer avaliações independentes e objetivas à organização, para auxiliar no alcance de seus objetivos e no aprimoramento de suas operações. Os serviços incluem as atividades de avaliação e de consultoria/aconselhamento sobre transações, sistemas, processos, operações, desempenho, tecnologia da informação e demonstrações financeiras (IIARF, 2017; Macrae e Van Gils, 2014)

Nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado), o elemento é composto por três macroprocessos-chave (KPA) que correspondem ao objetivo central da auditoria de fornecer auditoria de conformidade, auditoria de desempenho e serviços de consultoria.

No nível 2 (infraestrutura), a atividade de auditoria de conformidade se caracteriza pela verificação da aderência do objeto de auditoria, seja ele uma área, um processo ou um sistema, aos critérios e requisitos que regem a sua condução (IIARF, 2017). O objetivo principal é garantir que todas as normas e diretrizes estejam sendo seguidas corretamente.

No nível 3 (integrado), a auditoria de desempenho avalia e relata a eficiência, eficácia e economicidade das operações, atividades ou programas, além da análise sobre os processos de governança, gestão de riscos e controles internos (IIARF, 2017).

Os objetivos são os únicos atributos em que a auditoria de conformidade e a auditoria de desempenho se diferenciam, pois as atividades correspondentes ao processo de realizar uma auditoria de conformidade são praticamente as mesmas para a realização de uma auditoria de desempenho.

Os serviços de consultoria, que também integram o nível 3, visam o fornecimento de orientação e aconselhamento aos gestores. Esses serviços agregam valor sem que o auditor interno assuma responsabilidade de gestão, sendo focados na facilitação em vez de na

avaliação (IIARF, 2017). Os serviços consultivos também diferem significativamente dos serviços anteriores, pois surgem de uma demanda explícita da Administração quanto ao fornecimento dos serviços de assessoramento, facilitação e treinamento, e não de uma iniciativa unilateral da unidade de auditoria interna (Bessa, 2021).

No nível 1 (inicial), não existem macroprocessos-chave (KPA) definidos, os trabalhos de auditorias são isolados, *ad hoc* e sem padronização, caracterizando-se por revisões de documentos e transações.

Detalhamento da análise por atividade essencial:

Quadro 2 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.1	
KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade	
1. Objetivo do KPA	
Realizar uma auditoria de conformidade e de aderência de uma área, de um processo ou de um sistema específico a políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos que regem a condução da área, do processo ou do sistema sujeito à auditoria.	
Atividades Essenciais	
2. Incluir no estatuto/regulamento da auditoria interna a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização.	
3. Planejar os trabalhos de auditoria interna:	3.1 Comunicar-se com os gestores (por exemplo, por meio de uma carta de compromisso de auditoria).
	3.2 Identificar as autoridades/critérios relevantes.
	3.3 Obter aceitação, por parte dos gestores, dos critérios de auditoria.
	3.4 Documentar a estrutura de controle.
	3.5 Identificar e avaliar os riscos específicos da auditoria e revisar os controles-chave.
	3.6 Identificar objetivos de auditoria, escopo e metodologia (incluindo método de amostragem).
	3.7 Desenvolver o plano detalhado de auditoria.
4. Executar a auditoria:	4.1 Aplicar os procedimentos específicos de auditoria.
	4.2 Documentar os procedimentos executados e seus resultados.
	4.3 Avaliar as informações obtidas.

	4.4 Chegar a conclusões específicas e elaborar recomendações.
5. Comunicar os resultados da auditoria:	5.1 Preparar o relatório ou outro mecanismo para comunicar os resultados da auditoria.
	5.2 Estabelecer e manter um sistema de monitoramento do atendimento das recomendações pelo gestor (por exemplo, processo de follow-up para avaliar se as ações tomadas pelos gestores foram efetivamente implementadas ou se a gestão aceitou o risco de não tomar nenhuma ação).

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 3 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.1	
KPA 3.1 - Auditoria de desempenho/"value-for-money"	
<p>1. Objetivo do KPA</p> <p>Avaliar e relatar a eficiência, a eficácia e a economicidade de operações, de atividades ou de programas; ou executar auditoria sobre governança, gestão de risco e controles. A auditoria de desempenho/value-for-money abrange todo o espectro das operações e dos processos de negócio, os controles de gestão associados e os resultados alcançados.</p>	
Atividades Essenciais	
2. Incluir no estatuto/regulamento da auditoria interna a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização e revisá-lo, se necessário.	
3. Planejar os trabalhos de auditoria interna:	3.1 Comunicar-se com os gestores.
	3.2 Entender o objeto da auditoria, o ambiente em que está inserido, os objetivos do negócio, etc.
	3.3 Identificar e avaliar os riscos específicos da auditoria.
	3.4 Determinar os objetivos, escopo, critérios e abordagem da auditoria.
	3.5 Desenvolver o plano detalhado de auditoria.
4. Executar a auditoria:	4.1. Aplicar os testes específicos de auditoria ou as metodologias que sejam relevantes para alcançar os objetivos de auditoria.
	4.2 Chegar a conclusões específicas e elaborar recomendações.
	4.3 Prover avaliação geral e/ou conclusões sobre os resultados do trabalho de auditoria.
5. Comunicar os resultados da auditoria:	5.1 Preparar o relatório ou outro mecanismo para comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria.
	5.2 Estabelecer e manter um sistema para monitorar o atendimento dos resultados comunicados à gestão (por

exemplo, um processo de follow-up para assegurar que as ações tomadas pelos gestores foram efetivamente implementadas ou se a gestão aceitou o risco de não tomar nenhuma ação).

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 1 – Fontes de evidências (KPA 2.1 e KPA 3.1)																
Atividades Essenciais																
KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1			
KPA 3.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	4.1	4.2	4.3	5.1						
FONTES*																
EB10-IG-13.001																
EB10-R-13.001																
EB10-RI-13.001																
EB10-R-08.006																
EB90-RI-08.002																
MOT/CGU																
PAINT/22/23/24																
PAAA/22/23/24																
RAINT/22/23																
R ACOMP PAINT																
MP (SIAUD-EB)																
RA (SIAUD-EB)																
PPP (SIAUD-EB)																
IN-CGU nº 5/21																
IN-CGU nº 10/20																
OP: SvAud																
OP: RA																
OP: PABR																
DIEx 216 CCIEX																
DIEx 31045 EME																

DIEx 281 DGP																			
DIEx 12744 DECEX																			
DIEx 98 COLOG																			

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: [Apêndice B](#)

Da análise dos dados coletados nas fontes documentais listadas acima, conclui-se pela **plena institucionalização** dos **KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade** e **KPA 3.1 - Auditoria de Desempenho**, considerando que as verificações propostas e as evidências indicadas no Roteiro para Avaliação do IA-CM⁴, da CGU e no IA-CM Assessment Tool⁵ (ferramenta de avaliação) do IIA, foram atendidas conforme correlação indicada na tabela acima.

Destacam-se como principais fontes de evidências as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, que institui o Estatuto de Auditoria e regulamenta o Sistema de controle Interno do Exército (EB10-IG-13.001), os planos anuais de auditoria interna e os relatórios de auditoria elaborados pelo SisCIEEx.

As atividades essenciais relacionadas aos KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade e KPA 3.1 - Auditoria de Desempenho, envolvem a inclusão em um estatuto ou regulamento da natureza desse tipo serviço fornecido à organização, o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria interna e a comunicação dos resultados, conforme detalhamento apresentado nos quadros 2 e 3 acima.

Primeiramente, as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental (Estatuto de Auditoria) do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), os regulamentos e regimentos internos do CCIEEx e dos CGCFEx já contemplam os dois tipos de serviços. As evidências quanto ao planejamento e a execução dos trabalhos, bem como a comunicação dos resultados, foram demonstradas pelos documentos operacionais da atividade de auditoria, conforme técnica de análise de conteúdo apresentada no capítulo 3.

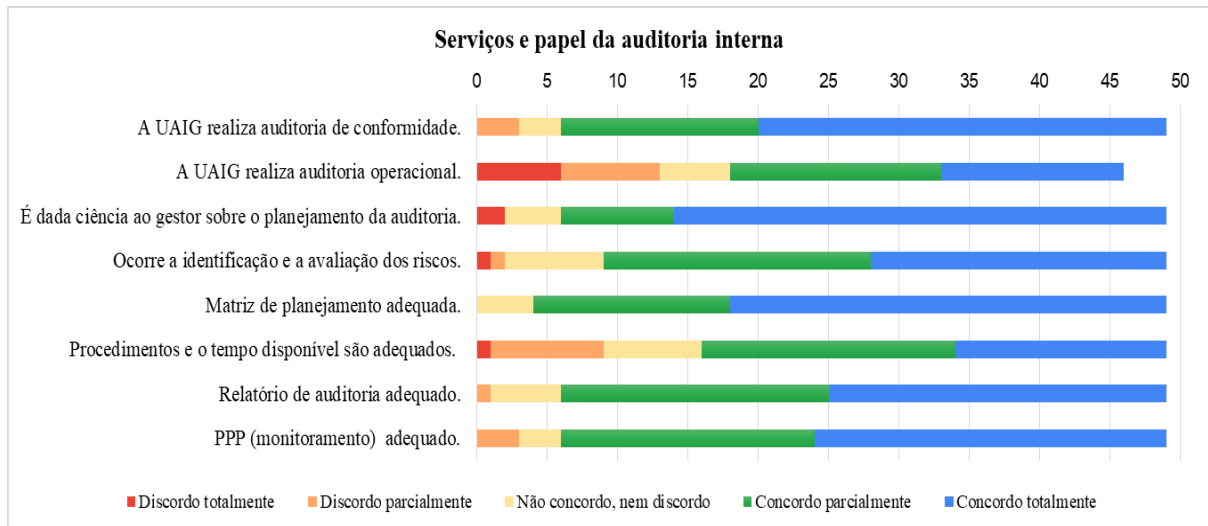
Os resultados do levantamento (survey) realizado por meio da aplicação de questionário corroboram as conclusões obtidas a partir

⁴ Roteiro para Avaliação IA-CM-CGU, disponível em: [Avaliação IA-CM CGU GRUPO.xlsx \(sharepoint.com\)](#)

⁵ IA-CM Assessment Tool do IIA, disponível em: <http://theiia.org/ia-cm>

das evidências coletadas durante a análise documental. Conforme demonstrado no gráfico a seguir, há uma clara convergência entre os dados quantitativos e qualitativos. Incluindo a percepção quanto à qualidade dos documentos operacionais da atividade de auditoria, reforçando a validade e a consistência das conclusões apresentadas.

Gráfico 1 - Serviços e papel da auditoria interna: auditoria de conformidade e operacional



Quadro 4 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.2

KPA 3.2 - Serviços Consultivos

1. Objetivo do KPA

Analisar uma situação e/ou fornecer orientação e conselho aos gestores. Os serviços consultivos adicionam valor sem que o auditor interno assuma responsabilidade de gestão. Os serviços consultivos são aqueles direcionados à facilitação em vez de avaliação e incluem treinamento, revisões de desenvolvimento de sistemas, autoavaliação de performance e controles, e aconselhamento.

Atividades Essenciais

2. Incluir no estatuto/regulamento da auditoria interna a competência de realizar serviços consultivos e especificar seus tipos.

3. Desenvolver políticas e procedimentos apropriados para condução de serviços consultivos.

4. Assegurar que o Chefe da Auditoria Interna (CAI) retenha a prerrogativa de estabelecer as técnicas de auditoria e o direito de comunicar à alta administração

quando a natureza e a materialidade ou os resultados signifiquem riscos significativos à organização.	
5. Implementar práticas para se certificar de que a independência e a objetividade dos auditores internos não sejam comprometidas, e, caso isso ocorra, certificar-se de que a apropriada divulgação seja feita.	
6. Certificar-se de que auditores internos tenham o devido zelo profissional ao conduzir os serviços consultivos.	
7. Para cada serviço consultivo:	7.1 Determinar a metodologia e o tipo de serviço consultivo, por exemplo: será combinado com trabalhos de avaliação ou será executado separadamente?
	7.2 Informar os gestores e obter acordo sobre os princípios e a abordagem que a atividade de AI empregará ao executar e ao relatar sobre o serviço consultivo.
	7.3 Obter garantia de que a gestão/administração será responsável pelas decisões e/ou ações tomadas como resultado das recomendações decorrentes dos serviços de consultoria.
	7.4 Executar o serviço consultivo.
	7.5 Comunicar os resultados do serviço consultivo.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 2 – Fontes de evidências (KPA 3.2)										
FONTES*	Atividades Essenciais									
	KPA 3.2									
	2	3	4	5	6	7.1	7.2	7.3	7.4	7.5
EB10-IG-13.001	X	X	X							
EB10-R-13.001	X									
EB10-RI-13.001	X	X	X							
MOT/CGU	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PAINT/22/23/24	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PAAA/22/23/24	X									
RAINT/22/23	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
R ACOMP PAINT	X									
MP (SIAUD-EB)	X									
RA (SIAUD-EB)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

OP: SvAud	X									
OP: RA	X									
NT-CCIEEx(Consultoria)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: [Apêndice B](#)

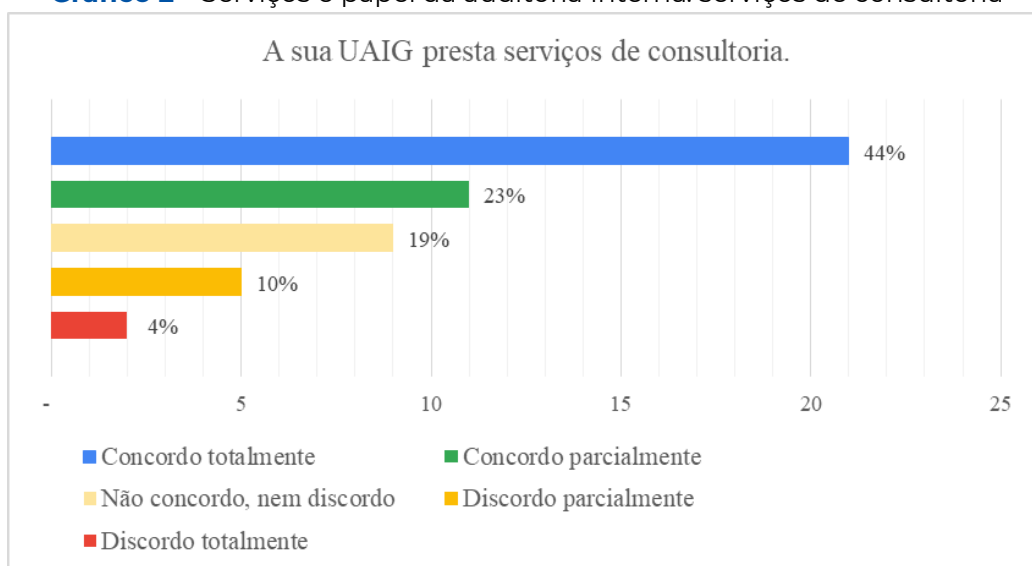
As atividades essenciais relacionadas ao **KPA 3.2 – Serviços de Consultoria** também envolvem a inclusão do serviço em um estatuto ou regulamento e o desenvolvimento de políticas e procedimentos de consultoria. Além disso, abrangem a garantia de que o Executivo Chefe de Auditoria (*Chief Audit Executive – CAE*) mantenha a prerrogativa de estabelecer as técnicas de trabalho e a adoção de práticas para assegurar a independência, a objetividade e o devido zelo profissional dos auditores. E, para cada serviço de consultoria, determinar a metodologia, obter concordância dos gestores sobre os princípios do trabalho e a abordagem que a equipe empregará na execução do serviço, além de assegurar que a gestão seja responsável pelas decisões e ações resultantes das recomendações (IIARF, 2017).

A previsão em normativos e a disseminação de políticas e procedimentos são atendidas pelas Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental (Estatuto de Auditoria) do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), pela adoção do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) e pela Nota Técnica nº 01/2023 (Consultoria), publicada pelo CCIEEx. As evidências quanto ao planejamento e a execução dos trabalhos, bem como a comunicação dos resultados, foram demonstradas pelos documentos relacionados na tabela 2, conforme técnica de análise de conteúdo detalhada no Capítulo 3.

Por outro lado, a conformidade com os requisitos de institucionalização das atividades essenciais relacionadas ao KPA 3.2 – Serviços de Consultoria, na vertente de assessoramento/aconselhamento, foi evidenciada apenas no âmbito do órgão central do SisCIEx (CCIEEx), conforme os Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINT) listados na Tabela 2. Assim, a execução do serviço, estando restrita ao CCIEEx, resulta na ausência de evidências de implementação dessa atividade nas demais UAIG. Portanto, considera-se o KPA 3.2 não institucionalizado devido à falta de abrangência da atividade em todo o SisCIEx.

Os resultados provenientes do survey divergem parcialmente das conclusões obtidas a partir das evidências coletadas pela análise documental. Isso ocorre porque os trabalhos de consultoria realizados pelas demais UAIG (CGCFEx) se concentram em demandas extraordinárias não previstas nos planos de auditoria, como o fornecimento de treinamentos ou orientações, que não seguem as formalidades estabelecidas para os trabalhos de assessoramento/aconselhamento conforme atividades essenciais relacionadas no Quadro 4. A partir dessa perspectiva, observa-se no Gráfico 2 a percepção positiva dos auditores quanto à execução dos serviços de consultoria.

Gráfico 2 - Serviços e papel da auditoria interna: serviços de consultoria



Fonte: Dados da pesquisa

Em síntese, no que se refere aos serviços e ao papel da auditoria interna, deve-se reconhecer a plena institucionalização dos KPA 2.1 e 3.1. Contudo, o KPA 3.2 (Serviços de Consultoria) deve ser considerado não institucionalizado. Isso se deve ao fato de que, sendo uma prática relativamente recente (Brasil, 2017b), essa atividade ainda não está completamente disseminada na maioria das UAIG que integram o SisCIEEx. Essa situação dificultou a obtenção de evidências suficientes para comprovar sua plena implementação.

4.2. GERENCIAMENTO DE PESSOAS

A gestão de pessoas ou de recursos humanos é o processo de criar um ambiente de trabalho que habilite as pessoas a desempenharem o melhor de suas capacidades. Envolve a

identificação de atributos, recrutamento, definição de requisitos e objetivos de trabalho. Além disso, inclui o fornecimento de orientação, treinamento e educação permanente. E, ainda, a adoção de feedbacks contínuos e a implementação de sistemas de compensação e reconhecimento, juntamente com oportunidades apropriadas para promoção e apoio ao desenvolvimento da carreira (IIARF, 2017).

Nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado), o elemento é composto por cinco macroprocessos-chave (KPA) que incluem a identificação e o recrutamento de pessoas qualificadas (KPA 2.2), a assegurar o desenvolvimento profissional individual (KPA 2.3), a coordenação adequada da força de trabalho (KPA 3.3), dotar a atividade de auditoria interna com pessoal profissionalmente qualificado (KPA 3.4) e a construção de equipes e de competências (KPA 3.5).

No nível 2 (infraestrutura), a identificação e o recrutamento de pessoas se concentram em identificar e atrair pessoas com as competências e habilidades necessárias para executar a atividade de auditoria interna. Já a assegurar o desenvolvimento profissional visa “garantir que os auditores internos mantenham e aprimorem continuamente suas capacidades profissionais” (IIARF, 2017, p.25).

No nível 3 (integrado), as ações de coordenação da força de trabalho envolvem o desenvolvimento de arranjos e procedimentos que permitam a melhor alocação dos recursos humanos, buscando maximizar e otimizar o atendimento aos serviços demandados, limitando os compromissos a projetos ou serviços viáveis. O KPA 3.4, além de prover a auditoria com pessoal qualificado, também visa manter indivíduos que demonstrem um nível mínimo de competência (IIARF, 2017). A construção de equipes e de competências compreende o desenvolvimento de habilidades específicas e de competências adicionais para capacitar os auditores a trabalharem de forma eficaz em um ambiente colaborativo (IIARF, 2017).

No nível 1 (inicial), não existem macroprocessos-chave (KPA) definidos e os resultados dependem das habilidades individuais dos ocupantes dos cargos.

Detalhamento da análise por atividade essencial:

Quadro 5 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.2

KPA 2.2 - Pessoas Qualificadas Identificadas e Recrutadas

1. Objetivo do KPA

Identificar e atrair pessoas com competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de AI. Auditores internos adequadamente qualificados e recrutados são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna.

Atividades Essenciais

2. Identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas.

3. Identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e as outras competências requeridas para realizar tarefas de auditoria.

4. Desenvolver descrições de trabalho para os cargos/posições.

5. Determinar classificação de remuneração apropriada para as posições.

6. Realizar um processo de recrutamento válido e credível (isto é, justo e aberto, e sob o controle do CAE) para selecionar candidatos adequados.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 6 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.3

KPA 2.3 - Desenvolvimento Profissional Individual

1. Objetivo do KPA

Assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais.

Atividades Essenciais

2. Determinar um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada indivíduo, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou com as certificações relevantes.

3. Identificar os cursos de formação, os fornecedores ou as fontes que seriam suficientes para realizar o desenvolvimento profissional válido.

4. Incentivar as pessoas a serem membros de associações profissionais.

5. Controlar e documentar horas/dias de treinamento, tipos de cursos e prestadores para verificar a conformidade com os requisitos de formação pessoal e para apoiar o desenvolvimento profissional contínuo.

6. Desenvolver relatórios periódicos para documentar o treinamento cumprido por cada auditor interno.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 7 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.3
KPA 3.3 - Coordenação de força de trabalho
1. Objetivo do KPA Coordenar o desenvolvimento do plano periódico de auditoria e dos serviços para os níveis de recursos humanos autorizados para a atividade de AI. Devido ao fato de que os recursos costumam ser restritos, a atividade de AI precisa usar métodos apropriados para definir prioridades em projetos e em serviços planejados, a fim de limitar seus compromissos a uma quantidade e a um tipo de projetos e de serviços “factíveis”.
Atividades Essenciais
2. Estimar a quantidade e o escopo dos serviços de auditoria e outros que seriam exigidos para completar o plano de trabalho proposto da atividade de AI.
3. Comparar os recursos requeridos com a quantidade/escopo do trabalho que poderia ser produzido pelo quadro de pessoal existente (com base no número e na especialização dos auditores internos disponíveis).
4. Usar “filtros” de priorização para conectar os projetos periódicos do plano de trabalho das atividades da auditoria, os compromissos e as atribuições com o máximo da capacidade da equipe da auditoria interna (tanto para o número quanto para a especialização de pessoal).
5. Considerar outras estratégias de recursos (por exemplo, recrutamento, compartilhamento, terceirização, etc.) quando necessário, se a capacidade de auditoria interna não é suficiente.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 3 – Fontes de evidências (KPA 2.2, KPA 2.3 e KPA 3.3)														
FONTES*	Atividades Essenciais													
	KPA 2.2					KPA 2.3					KPA 3.3			
	2	3	4	5	6	2	3	4	5	6	2	3	4	5
EB10-IG-13.001	X	X	X		X	X	X		X		X	X	X	X
EB10-R-13.001			X											
EB10-RI-13.001			X											
EB10-R-08.006			X											
EB90-RI-08.002			X											

MOT/CGU	X	X	X			X	X		X		X	X	X	X
PAINT/22/23/24	X	X				X			X		X			
PAAA/22/23/24	X	X				X			X		X			
PLAMOGEx					X									
RAINT/22/23									X	X				
R ACOMP PAINT									X	X				
OP: SvAud	X		X											
DIEx 14 CCIEx							X							
DIEx 251 CCIEx							X							
DIEx 39 CCIEx										X				
DIEx 124 CCIEx											X	X	X	
DIEx 113 CCIEx											X	X	X	
DIEx 216 CCIEx											X	X	X	
DIEx 31045 EME											X	X	X	
DIEx 281 DGP											X	X	X	
DIEx 12744 DECEX											X	X	X	
DIEx 98 COLOG											X	X	X	

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: [Apêndice B](#)

A previsão para a realização das atividades essenciais relativas ao **KPA 2.2- Pessoas Qualificadas Identificadas e Recrutadas** foi observada nos normativos, manuais e orientações técnicas que regem a atividade de auditoria interna no Comando do Exército, conforme detalhado no Quadro 5. Para a validação do requisito de institucionalização, as evidências correspondentes à definição de trabalhos e à identificação de competências foram coletadas nos Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINT) e no seu detalhamento, ou seja, nos Planos Anuais da Atividade de Auditoria (PAAA) das treze UAIG que integram o SisCIEx. Em relação à seleção de pessoal, verificou-se que o CCIEx adota o Plano de Movimentação do Gabinete do Comandante do Exército (PLAMOGEx), que seleciona e designa os

militares para os cargos e funções de auditoria, sob o controle do Chefe do CCIEx (CAE). O Gráfico 3 (gestão de competências) corrobora parcialmente as evidências apresentadas na Tabela 3, mostrando uma percepção positiva (concordância parcial e total) de 60% quanto ao mapeamento de competências, e de 67% em relação à retenção de pessoal qualificado. Em contrapartida, apenas 28% dos respondentes expressaram uma percepção positiva sobre o nível de reposição de pessoal, e 36% quanto à adequada alocação de recursos humanos.

Contudo, considera-se que o **KPA 2.2 não está plenamente institucionalizado**, pois, no que se refere à classificação de remuneração, observou-se que a medida não se aplica à estrutura remuneratória das Forças Armadas. Isso ocorre porque a classificação remuneratória advém da posição hierárquica ocupada pelo militar, não havendo qualquer relação com o seu cargo ou função na atividade de auditoria (Brasil, 2001b).

Para o **KPA 2.3 - Desenvolvimento Profissional Individual**, o estabelecimento e o controle de um número mínimo de horas para treinamento, bem como a identificação de cursos de formação adequados, além de estarem previstos em normas, também podem ser identificados nos planos de auditoria e nos relatórios de acompanhamento do planejamento da auditoria, incluindo os relatórios anuais da atividade de auditoria (RAINT). Além disso, constam em Documentos Internos do Exército (DIEx), isto é, na documentação/correspondência oficial que tramita pelo Sistema de Protocolo Eletrônico de Documentos do Exército (SPED).

Os resultados do levantamento realizado com os auditores do SisCIEx, apresentados nos Gráficos 4 (tempo de capacitação) e 5 (nível de capacitação), também reforçam as evidências documentais. Mais de 95% dos auditores completaram 40 horas-aula ou mais de capacitação em 2022 e 2023, e 70% a 80% dos auditores afirmam ter alcançado os níveis intermediário, avançado ou especializado nos temas específicos indicados pela matriz IA-CM. No entanto, 46% e 59% dos auditores possuem nível de capacitação inicial ou básico em Auditoria Operacional e Consultoria, respectivamente.

Quanto ao incentivo para os auditores serem membros de associações profissionais, não foram observadas políticas ou práticas que abordem esse tema, levando à conclusão de que o **KPA 2.3 não está institucionalizado**.

As atividades essenciais relacionadas **ao KPA 3.3 - Coordenação de força de trabalho** podem ser evidenciadas, inicialmente, pela previsão nos normativos, orientações técnicas e planos anuais de auditoria quanto à estimativa da quantidade e extensão dos serviços de auditoria. Os procedimentos de comparar recursos necessários com a quantidade de trabalho demandada, estabelecer critérios de priorização, além de considerar outras abordagens de atuação, como a terceirização, podem ser inferidos a partir da análise da documentação existente quanto ao processo de planejamento. Essa documentação trata do levantamento do universo de auditoria e da indicação de trabalhos, questões e procedimentos de auditoria, conforme relação de DIEx na Tabela 3.

As evidências obtidas por meio da análise documental encontram respaldo nos dados apresentados no Gráfico 6 (força de trabalho), que revela aspectos importantes sobre a composição e a dinâmica das equipes de auditoria. Primeiramente, nota-se que 76% dos auditores possuem menos de 5 anos de experiência na atividade de auditoria, sugerindo uma alta rotatividade no setor. Além disso, 69% dos respondentes relataram trabalhar em equipes compostas por 2 ou menos auditores, o que pode limitar a capacidade de execução de auditorias mais complexas e abrangentes. Por fim, embora a colaboração de especialistas externos seja uma alternativa prevista em estatuto para suprir a capacidade de auditoria interna, 75% dos auditores indicaram não ter participado de auditorias que contassem com essa colaboração.

Portanto, a análise realizada indica que o **KPA 3.3 está institucionalizado**, com algumas ressalvas, sugerindo medidas de aperfeiçoamento do processo de planejamento, incluindo a revisão de normas e o aprimoramento da documentação do processo e das práticas internas de planejamento periódico.

Quadro 8 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.4	
KPA 3.4 - Profissionais qualificados	
1. Objetivo do KPA	Prover a atividade de AI com pessoal profissionalmente qualificado e reter os indivíduos que tenham demonstrado um nível mínimo de competência.
Atividades Essenciais	

2. Criar um quadro de competências (progressão na carreira e responsabilidades dos cargos desde o nível de entrada até o nível mais alto) para apoiar o crescimento e o desenvolvimento profissional, levando-se em consideração o ambiente da organização e o conhecimento/habilidades específicos (técnicos e comportamentais) exigidos.
3. Estabelecer critérios explícitos, objetivos (expectativas) para avaliar o desempenho da equipe em cada nível do quadro de competências.
4. Comparar rotineiramente/periodicamente o desempenho de cada membro da equipe com as expectativas de sua posição atual e discutir com os membros da equipe.
5. Criar um "plano de formação/treinamento e de desenvolvimento" para cada indivíduo para orientar a melhoria e o progresso através do quadro de competências.
6. Estabelecer programas para assegurar que os auditores obtenham certificações profissionais adequadas (incluindo CIA, CGAP, CCSA, CRMA, QIAL, CFE, CISA, CPA, CA, etc), bem como certificações específicas do setor, se relevantes.
7. Dar incentivos (ou incrementos salariais) para um desempenho satisfatório e/ou excelente dentro de cada nível.
8. Incentivar a participação em associações profissionais relevantes.
9. Determinar a combinação de habilidades e de níveis de pessoal necessários e avaliar se eles podem ser desenvolvidos internamente ou se devem ser obtidos por meio de colaboração ou terceirização.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 9 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.5

KPA 3.5 - Criação de Equipe e Competência

1. Objetivo do KPA

Desenvolver a capacidade dos membros da equipe para trabalhar eficazmente em um ambiente de equipe, começando com foco na equipe de projeto individual.

Considerando que muitas auditorias no setor público cobrem âmbitos que requerem esforço conjunto de uma equipe de auditores para realizá-las, e porque as habilidades necessárias para realizar uma auditoria não são necessariamente as mesmas para trabalhar efetivamente em um ambiente de grupo, competências adicionais de equipe são requeridas.

Atividades Essenciais

2. Introduzir mecanismos de comunicação e de coordenação para apoiar o desenvolvimento da equipe (por exemplo, reuniões periódicas de equipe, recursos de dados compartilhados, designação das atribuições do projeto e cronogramas).

3. Desenvolver critérios para comportamentos e práticas de trabalho em equipe eficazes e incorporar tais critérios no quadro de competências do pessoal.
4. Proporcionar oportunidades de desenvolvimento profissional sobre temas como trabalho em equipe e liderança de equipe, comunicação eficaz e construção de relacionamento.
5. Identificar e atribuir papéis (funções) de liderança da equipe para indivíduos selecionados, com funções explícitas, responsabilidades e autoridade.
6. Implementar recompensas baseadas em equipe para realizações de sucesso, a fim de reforçar os comportamentos desejados da equipe.
7. Desenvolver os membros da equipe para assumir papéis de mudança de acordo com as mudanças na organização.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 4 – Fontes de evidências (KPA 3.4 e KPA 3.5)

FONTES*	Atividades Essenciais													
	KPA 3.4							KPA 3.5						
	2	3	4	5	6	7	8	9	2	3	4	5	6	7
EB10-IG-13.001	X			X				X	X	X		X		
EB10-R-13.001	X											X		
EB10-RI-13.001	X											X		
EB10-R-08.006	X											X		
EB90-RI-08.002	X											X		
MOT/CGU	X			X				X				X		
RAINT/2022	X			X							X			X
RAINT/2023	X			X							X			X
R ACOMP PAINT	X			X					X		X			X
RA (SIAUD-EB)												X		
DIEx 14 CCIEX				X										
DIEx 251 CCIEX				X							X			X
DIEx 39 CCIEx									X	X	X			X
P Capacitação	X										X			X

SGD		X	X			X							
Decreto nº 3.998/01						X							
Decreto nº 4.853/03						X							
O Sv Gerência Aud								X					X
Feedback Auditor									X				
Feedback Gestor									X				
QCP(CCIEx/CG CFEx)											X		X

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: Apêndice B

A respeito das atividades essenciais relacionadas **ao KPA 3.4 - Profissionais qualificados**, observou-se que o estatuto de auditoria, bem como os regulamentos e regimentos internos das UIAG, contemplam, em parte, os requisitos previstos para a atividade, ou seja, a definição das competências associadas à auditoria. Contudo, não há previsão quanto à progressão na carreira, uma vez que o plano de carreira dos militares segue normas próprias, independentemente da atividade de auditoria. Da mesma forma, a avaliação do desempenho dos militares é regulada por normativo e procedimentos específicos, conforme previsto na Portaria - DGP/C Ex nº 485, de 26 de março de 2024, que aprova as Instruções Reguladoras para o Sistema de Gestão do Desempenho do Pessoal Militar do Exército - SGD (EB30-IR-60.007). Sendo possível identificar incentivos (não salariais) para um desempenho satisfatório dentro da atividade de auditoria, como em qualquer outra atividade realizada no âmbito da Força. Isso porque a progressão na carreira dos militares é pautada pela contínua avaliação de desempenho e regida pelos regulamentos de promoção de oficiais e de graduados (Brasil, 2001c, 2003).

A formação e o aperfeiçoamento dos recursos humanos estão previstos em planos de capacitação específicos. No entanto, não há programas tratando de certificações profissionais para os auditores, incluindo a Certificação em Auditoria Interna (*Certified Internal Auditor* - CIA), Certificação em Avaliação de Gerenciamento de Riscos

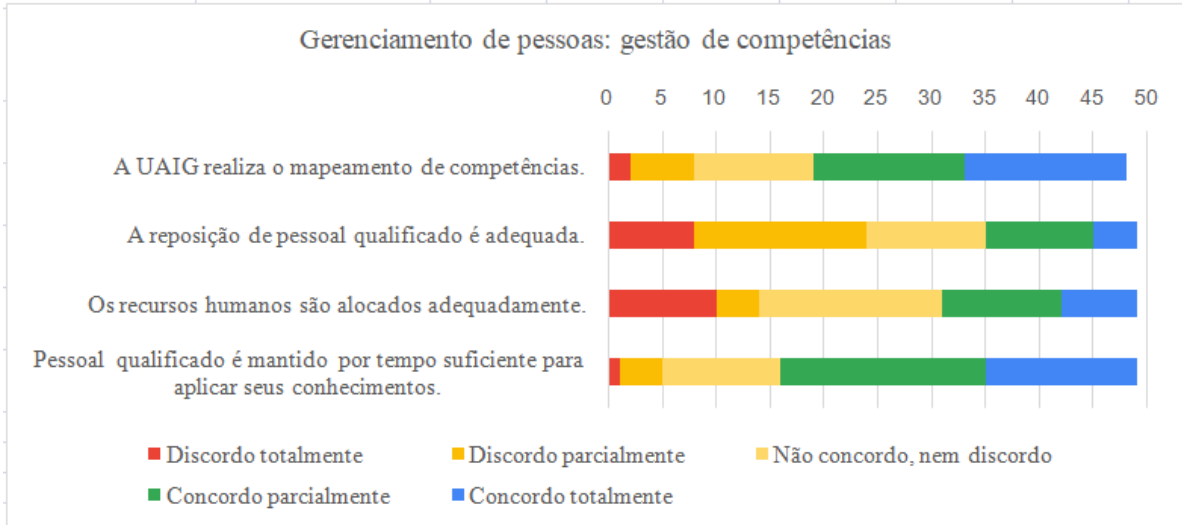
(*Certification in Risk Management Assurance* - CRMA) e Certificação Profissional em Auditoria Governamental (*Certified Government Auditing Professional* - CGAP), ou da participação em associações profissionais. O emprego de colaboradores externos à UAIG é contemplado pelo estatuto de auditoria, embora essa prática não seja comum, conforme apresentado no Gráfico 6. Dessa forma, considera-se **o KPA 3.4 não institucionalizado**, em razão do não atendimento aos requisitos de certificações profissionais.

No que se refere às atividades essenciais do **KPA 3.5 - Criação de Equipe e Competência**, relacionadas aos mecanismos de comunicação e coordenação, definição e revisão de critérios e práticas de trabalho, constatou-se que a atividade de gerência da auditoria executada pelo CCIEx vem atendendo aos requisitos previstos na atividade essencial correspondente, conforme as fontes de evidências relacionadas na Tabela 4. Esse atendimento ocorre mediante o acompanhamento da execução dos trabalhos previstos no PAINT e por meio de reuniões periódicas de revisão com as UAIG do SisCIEx.

As oportunidades de desenvolvimento profissional e de competências são observadas por meio da implementação dos planos de capacitação e do acompanhamento da formação e aperfeiçoamento dos auditores no decorrer do ano, mediante os relatórios de acompanhamento do PAINT. Quanto à atribuição de responsabilidades, foram identificadas como evidência as posições e atribuições previstas nos Quadros de Cargos Previstos (QCP) e nos regimentos internos de cada UAIG. No que se refere à implementação de recompensas baseadas em equipe, considera-se que a medida não está de acordo com a estrutura remuneratória das Forças Armadas, à semelhança do apontado no KPA 2.2. Por essa razão, conclui-se que **o KPA 3.5 ainda não está institucionalizado**.

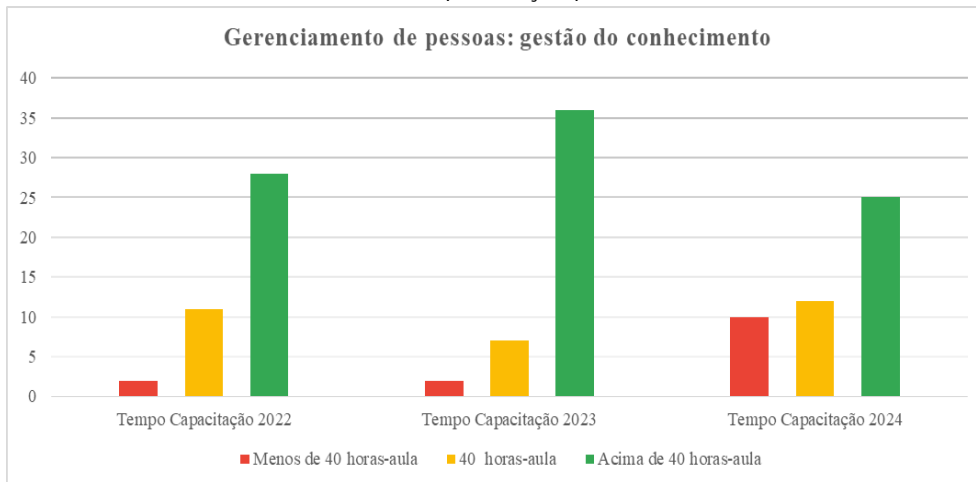
Os resultados da pesquisa conduzida com os auditores do SisCIEx sobre o gerenciamento de pessoas, abrangendo gestão de competências, gestão do conhecimento e força de trabalho, estão resumidos nos gráficos a seguir:

Gráfico 3 - Gerenciamento de pessoas: gestão de competências



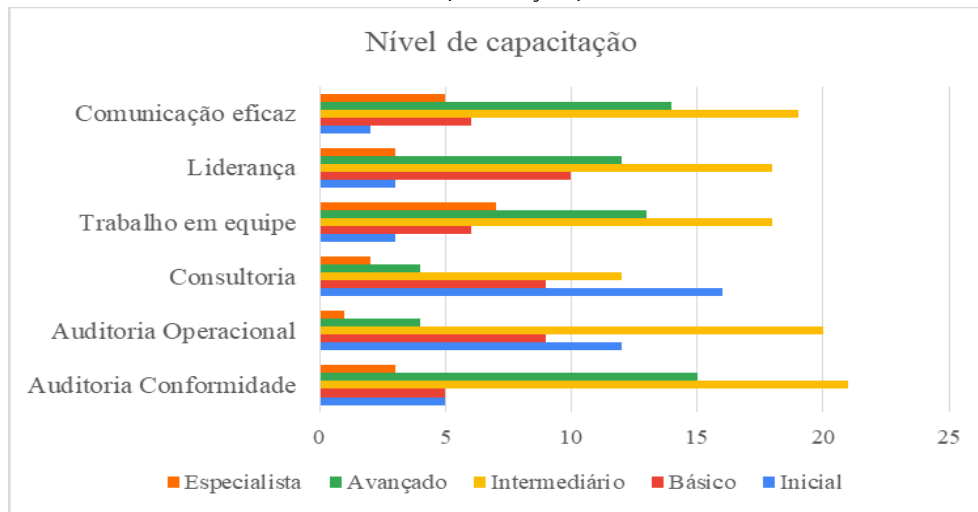
Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 4 - Gerenciamento de pessoas: gestão do conhecimento (tempo de capacitação)



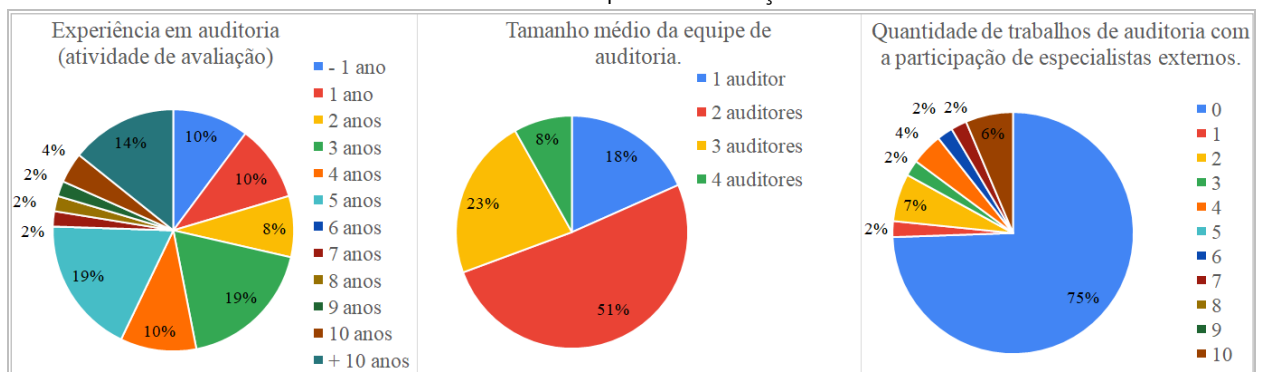
Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 5 - Gerenciamento de pessoas: gestão do conhecimento (nível de capacitação)



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 6 - Gerenciamento de pessoas: força de trabalho



Fonte: Dados da pesquisa

4.3. PRÁTICAS PROFISSIONAIS

As práticas profissionais abrangem o conjunto de políticas, processos e práticas que possibilitam que a atividade de auditoria interna seja conduzida com eficácia, proficiência e zelo profissional, além da capacidade de alinhar-se com as prioridades e estratégias da organização. Incluem também o desenvolvimento e a manutenção de um programa de garantia e melhoria da qualidade em todas as peculiaridades da atividade de auditoria interna (IIARF, 2017).

Nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado), o elemento é composto por quatro macroprocessos-chave (KPA), incluindo a elaboração de um plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas (KPA 2.4), a existência de uma estrutura de processos e de práticas profissionais estabelecidas (KPA

2.5), adoção de planos de auditoria baseados em riscos (KPA 3.6) e pelo estabelecimento e manutenção de uma estrutura de gestão da qualidade (KPA 3.7).

Para o nível 2 (infraestrutura), é previsto um plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas para que a atividade de auditoria possa auxiliar a organização no aprimoramento de suas operações e no alcance de seus objetivos. Para isso, a auditoria precisa estar apoiada no segundo macroprocesso deste nível, uma estrutura de processos e de práticas profissionais, ou seja, políticas, processos e procedimentos que orientarão a atividade de auditoria interna na condução de suas operações e na relatoria dos resultados dos trabalhos (IIARF, 2017).

O nível 3 (integrado) estabelece um plano de auditoria baseado em riscos, concentrando as prioridades da auditoria nas exposições ao risco da organização. O segundo macroprocesso corresponde à manutenção de uma estrutura de gestão da qualidade que estabeleça procedimentos de melhoria contínua, mediante monitoramento do desempenho e avaliações periódicas da qualidade da atividade de auditoria interna (IIARF, 2017).

No nível 1 (inicial), não existem políticas, processos ou práticas profissionais estabelecidas.

Detalhamento da análise por atividade essencial:

Quadro 10 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.4	
KPA 2.4 - Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas	
1. Objetivo do KPA Desenvolver planos periódicos (anuais ou plurianuais) para os quais serão fornecidas auditorias e/ou outros serviços, baseados em consultas com a gestão e/ou com outras partes interessadas (stakeholders).	
Atividades Essenciais	
2. Identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria.	
3. Em colaboração com a alta administração e/ou outros interessados (stakeholders), determinar o período a ser coberto pelo plano (ou seja anual, plurianual ou uma combinação).	

4. Por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas - stakeholders (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de AI.
5. Identificar os trabalhos de auditoria, incluindo auditorias periódicas, a serem inseridas no plano e que outros serviços a atividade de AI fornecerá à organização.
6. Determinar os objetivos e o escopo para cada trabalho de auditoria, assim como para quaisquer outros serviços, se for o caso.
7. Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, materiais) para realizar o plano e incluir o montante de recursos para cada trabalho de auditoria e para outros serviços a serem prestados, e quaisquer recursos adicionais que possam ser exigidos para responder a outras prioridades da gestão e/ou das partes interessadas (stakeholders) que possam surgir durante o período coberto pelo plano.
8. Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano (de dentro da atividade de AI ou por meio de colaboração ou terceirização).
9. Obter a aprovação da alta administração e/ou do Conselho para o plano e para os recursos requeridos a fim de implementá-lo.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 11 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.5
KPA 2.5 - Estrutura de práticas profissionais e de processos
<p>1. Objetivo do KPA</p> <p>Ajudar e facilitar a realização dos trabalhos de auditoria, com independência, objetividade, competência e zelo profissional devidos, previstos no Regulamento Interno/Estatuto de auditoria e na Missão de Auditoria Interna, na Definição de Auditoria Interna, no Código de Ética e nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (os Padrões). As práticas profissionais e a estrutura de processos incluem políticas, processos e procedimentos que orientarão a atividade de AI na gestão das suas operações, no desenvolvimento de seu programa de trabalho de auditoria interna e no planejamento, na execução e na relatoria dos resultados das auditorias internas.</p>
Atividades Essenciais
2. Reconhecer o caráter obrigatório da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas no Regulamento Interno da auditoria.
3. Desenvolver políticas relevantes para a atividade de AI (por exemplo, para recursos humanos, para gestão da informação e para finanças).
4. Desenvolver orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho da AI.

5. Documentar os processos vigentes para a elaboração do programa de trabalho.
6. Documentar os processos vigentes para planejar, para executar e para relatar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência.
7. Desenvolver metodologias, procedimentos e ferramentas padronizados a serem utilizados pela atividade de AI para planejar, para executar e para relatar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes dos papéis de trabalho.
8. Implementar os processos necessários para assegurar a qualidade dos trabalhos individuais de auditoria.
9. Estabelecer e manter um sistema para monitorar o andamento dos resultados comunicados à administração (por exemplo, um processo de acompanhamento para garantir que as ações de gerenciamento tenham sido efetivamente implementadas ou a administração aceitou o risco de não agir).

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 5 – Fontes de evidências (KPA 2.4 e KPA 2.5)																
FONTES*	Atividades Essenciais															
	KPA 2.4									KPA 2.5						
	2	3	4	5	6	7	8	9	2	3	4	5	6	7	8	9
EB10-IG-13.001	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
EB10-RI-13.001															X	
MOT/CGU	X	X	X	X	X	X	X	X					X	X		X
PAINT/22/23/24		X	X	X	X	X		X								X
PAAA/22/23/24		X	X	X	X	X					X	X				X
R ACOMP PAINT											X					
MP (SIAUD-EB)					X											
RA (SIAUD-EB)									X							
PPP (SIAUD-EB)																X
IN-CGU nº 5/21						X										
OP: SvAud													X			X
OP: PABR	X															
DIEx 216 CCIEX	X		X													
DIEx 31045 EME	X		X													

DIEx 281 DGP	X		X																
DIEx 12744 DECEX	X		X																
DIEx 98 COLOG	X		X																
DIEx39 CCIEX										X	X	X	X						
DIEx80 CCIEX										X	X	X	X						
PIV/2022/23/24						X													
SIAUD/EB																		X	
O Sv Gerência Aud																			X

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: Apêndice B

Em relação às atividades essenciais relacionadas ao **KPA 2.4 - Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas**, verificou-se que para o processo de levantamento do universo de auditoria foram identificadas como evidências os Documentos Internos do Exército (DIEx) que tramitaram entre o CCIEx e os órgãos da Alta Administração do Exército, incluindo as demais UAIG do SisCIEx (Tabela 5). Esses documentos tratam da identificação de áreas/temas prioritários, indicação de trabalhos específicos e sugestões de questões de auditoria a serem abordadas pela atividade de auditoria. Além disso, o Plano Anual de Auditoria (PAINT), aprovado pelo Comandante do Exército, estabelece os objetivos e o escopo de cada trabalho de auditoria, bem como define a alocação dos recursos humanos necessários para sua realização. Adicionalmente, a previsão dos recursos financeiros está especificada nos Planos de Inspeções e Visitas (PIV). Portanto, como conclusão da análise realizada, considera-se que o **KPA 2.4 está institucionalizado**.

Quanto ao **KPA 2.5 - Estrutura de práticas profissionais e de processos**, foi possível constatar, em relação a sua primeira atividade essencial, que o estatuto de auditoria vigente reconhece e adota como obrigatória a definição de auditoria interna, os requisitos de um código de ética e os princípios das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF). O CCIEx, órgão central do SisCIEx, desempenha funções de supervisão, coordenação geral, orientação técnica e capacitação para a atividade de auditoria. Suas diretrizes abrangem a elaboração do programa de trabalho e dos

documentos de planejamento, além dos procedimentos de execução e comunicação dos resultados, conforme detalhado nos manuais, planos de auditoria e nos documentos internos de comunicação mencionados na Tabela 5.

Igualmente, a adoção do Sistema de Auditoria do Exército Brasileiro (SIAUD-EB) contempla plenamente os requisitos previstos para as atividades essenciais 7, 8 e 9, que envolvem o desenvolvimento de metodologias, procedimentos e ferramentas padronizados para a atividade de auditoria, a asseguarção da qualidade dos trabalhos e as ações de monitoramento do atendimento das recomendações emitidas. Em vista disso, conclui-se pela **institucionalização do KPA 2.5.**

O Gráfico 7 ilustra a percepção dos auditores sobre as práticas profissionais em vigor, com foco no nível de conhecimento de normativos e orientações técnicas de auditoria produzidos pelo CCIEEx e pela CGU. Mais de 80% dos auditores se consideram nos níveis intermediário, avançado ou especializado nesse aspecto. Em contraste, apenas 37% afirmam ter o mesmo nível de conhecimento em relação às IPPF, publicadas pelo IIA

Quadro 12 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.6	
KPA 3.6 - Planos de auditoria baseados em riscos	
1. Objetivo do KPA Avaliar os riscos sistematicamente e focar as prioridades do plano periódico de auditoria e de serviços da atividade de AI nas exposições de risco de toda a organização.	
Atividades Essenciais	
2. Consultar a alta administração e o conselho para entender sua percepção dos riscos do ambiente e da organização.	
3. Considerar a estrutura de gerenciamento de risco da organização, se estabelecida.	
4. Entender as metas e os objetivos estratégicos da organização para alinhar adequadamente o plano de auditoria e de serviços a eles.	
5. Conduzir uma avaliação periódica de riscos:	5.1 Atualizando o universo de auditoria.
	5.2 Identificando os objetos de auditoria em que a exposição ao risco é mais elevada.

5.3 Determinando a probabilidade de que o risco identificado possa tornar-se uma deficiência significativa ou penetrante, impactando no atingimento dos objetivos da entidade.
5.4 Identificando as respostas aos riscos postas em prática ou as ações tomadas pela administração para lidar com tais riscos.
5.5 Identificando a necessidade de respostas adicionais ou diferentes aos riscos.
5.6 Considerando indicadores de fraude.
6. Incluir como trabalhos a serem realizados, no plano periódico, os objetos de auditoria em que a exposição ao risco para a organização seja alta e/ou em que as respostas aos riscos da gestão não sejam consideradas adequadas.
7. Obter da alta administração e/ou do Conselho a aprovação do plano.
8. Revisar e ajustar o plano da AAI, como e quando necessário, em resposta a mudanças nos negócios, nos riscos, nas operações, nos programas, nos sistemas e nos controles da organização.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 13 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.7	
KPA 3.7 - Estrutura de gestão da qualidade	
1. Objetivo do KPA	Estabelecer e manter processos para, continuamente, monitorar, avaliar e melhorar a eficácia da atividade de AI. Os processos incluem monitoramento interno contínuo do desempenho da atividade de AI, bem como avaliações de qualidade periódicas, internas e externas.
Atividades Essenciais	
2.	Desenvolver políticas, práticas e procedimentos, incluindo aqueles alavancados pela tecnologia, que contribuam para a melhoria contínua da atividade de AI.
3.	Desenvolver e documentar os papéis e as responsabilidades para realização, a revisão e a aprovação dos produtos de trabalho de auditoria interna em cada fase do processo de trabalho da auditoria.
4.	Implementar e manter um programa de garantia e de melhoria de qualidade, que inclua monitoramento interno contínuo, bem como avaliações periódicas da qualidade, internas e externas.
5.	Desenvolver sistemas e procedimentos para monitorar e relatar o programa de garantia e de melhoria de qualidade.

6. Desenvolver sistemas e procedimentos para monitorar e relatar o desempenho e a eficácia da atividade de AI, incluindo:	6.1 Conformidade com a Definição de Auditoria Interna, com o Código de Ética e com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas).
	6.2 Adequação ao Regimento Interno da auditoria, aos objetivos, às políticas e aos procedimentos.
	6.3 Adequação da relação de reporte da atividade de AI.
	6.4 Contribuição para a governança, para o gerenciamento de riscos e para os processos de controle da organização.
	6.5 Conformidade com as leis aplicáveis, com os regulamentos e com as normas governamentais ou industriais.
	6.6 Eficácia das atividades de melhoria contínua e adoção de práticas de liderança.
	6.7 Se a atividade AI agrega valor e melhora as operações da organização.
7. Desenvolver sistemas e processos para acompanhar a implementação das recomendações feitas para melhorar a eficácia e o desempenho da atividade de AI e sua conformidade com as Normas.	

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 6 – Fontes de evidências (KPA 3.6 e KPA 3.7)																								
FONTES*	Atividades Essenciais																							
	KPA 3.6									KPA 3.7														
	2	3	4	5.1	5.2	5.3	5.4	5.5	5.6	6	7	8	2	3	4	5	6.1	6.2	6.3	6.4	6.5	6.6	6.7	7
EB10-IG-13.001	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X
EB10-RI-13.001																		X	X					
MOT/CGU	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X				X					X
PAINT/22/23/24			X		X					X	X													
PAAA/22/23/24			X		X					X														
RAINT/22/23						X				X			X		X	X			X	X	X	X	X	

R ACOMP PAINT																X	X	X	X	X	X	X	X
MP (SIAUD- EB)				X									X	X									
RA (SIAUD- EB)				X									X	X									
PPP (SIAUD- EB)						X	X						X	X									
IN-CGU nº 3/17													X		X								
OP: SvAud		X	X		X	X	X	X	X														
OP: RA		X												X									
OP: PABR				X	X	X	X	X	X														
Plano Gestão														X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
DIEx 216 CCIEEX	X																						
DIEx 31045 EME	X																						
DIEx 281 DGP	X																						
DIEx 12744 DECEX	X																						
DIEx 98 COLOG	X																						
O Sv Gerência Aud																X	X	X	X	X	X	X	X
Feedbac k auditor																X	X	X	X	X	X	X	X

Feedback Gestor																		X	X	X	X	X	X	X		
PGMQ																			X	X	X	X	X	X	X	
RACE																						X				X
SISADE																	X									

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: Apêndice B

Para as atividades essenciais associadas ao **KPA 3.6 - Planos de auditoria baseados em riscos**, observou-se inicialmente que os documentos internos de comunicação listados no Tabela 6 podem ser considerados como evidências do cumprimento ao requisito de interlocução com os órgãos da alta administração do Exército. Essa comunicação tem por objetivo definir a priorização dos trabalhos de auditoria, levando em conta o gerenciamento de risco do órgão e o entendimento de suas metas e objetivos estratégicos (Brasil, 2017c).

Os requisitos de institucionalização para as atividades essenciais 6, 7, e 8 são plenamente atendidas pelo Plano de Anual de Auditoria Interna (PAINT), que é aprovado pelo Comandante do Exército. No entanto, a institucionalização da atividade essencial número 5 (conduzir uma avaliação periódica de riscos) e seus desdobramentos foi comprometida pela escassez de evidências que suportassem o domínio e a prática da atividade, indicando a necessidade de uma melhor documentação do processo de planejamento. Desse modo, observa-se que o **KPA 3.6 não está institucionalizado**.

As evidências correspondentes ao **KPA 3.7 - Estrutura de gestão da qualidade** são suportadas pelo Plano de Gestão do CCIEx, pela adoção do Sistema de Auditoria do Exército Brasileiro (SIAUD-EB) e pelo aprimoramento da atividade de coordenação dos trabalhos (gerência de auditoria). O Plano de Gestão contempla procedimentos para monitorar o Programa de Garantia e de Melhoria de Qualidade (PGMQ), enquanto o SIAUD registra e organiza todos os trabalhos de auditoria, contribuindo para a padronização, definição de responsabilidades, revisão e aprovação dos trabalhos. A gerência de auditoria, por sua vez, é responsável por monitorar e avaliar todos os trabalhos realizados no âmbito do SisCIEx.

Complementando essas evidências, estão os relatórios de acompanhamento do PAINT, o RAIINT e a divulgação de resultados pelo

Chefe do CCIEx (CAE) nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE). Esses procedimentos abrangem a adequação da relação de reporte, a contribuição para o aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles da organização. Por essas razões, considera-se que o **KPA 3.7 está institucionalizado**.

Em reforço às evidências quanto à gestão da qualidade, o Gráfico 8 (gestão da qualidade) mostra que 83% dos auditores têm uma percepção positiva em relação aos manuais, procedimentos e orientações de auditoria. Além disso, 71% confirmam a existência de um processo contínuo para monitorar, avaliar e aprimorar constantemente a eficácia e a qualidade da atividade de auditoria na sua UAIG. Ademais, 65% acreditam na relevância e utilidade do documento "Feedback dos Gestores", que é utilizado para obter informações sobre a percepção dos gestores em relação à atuação do auditor, à qualidade do trabalho e à agregação de valor à gestão promovida pela atividade de auditoria interna governamental.

Gráfico 7 – Práticas Profissionais: conhecimento de normativos e orientações técnicas.

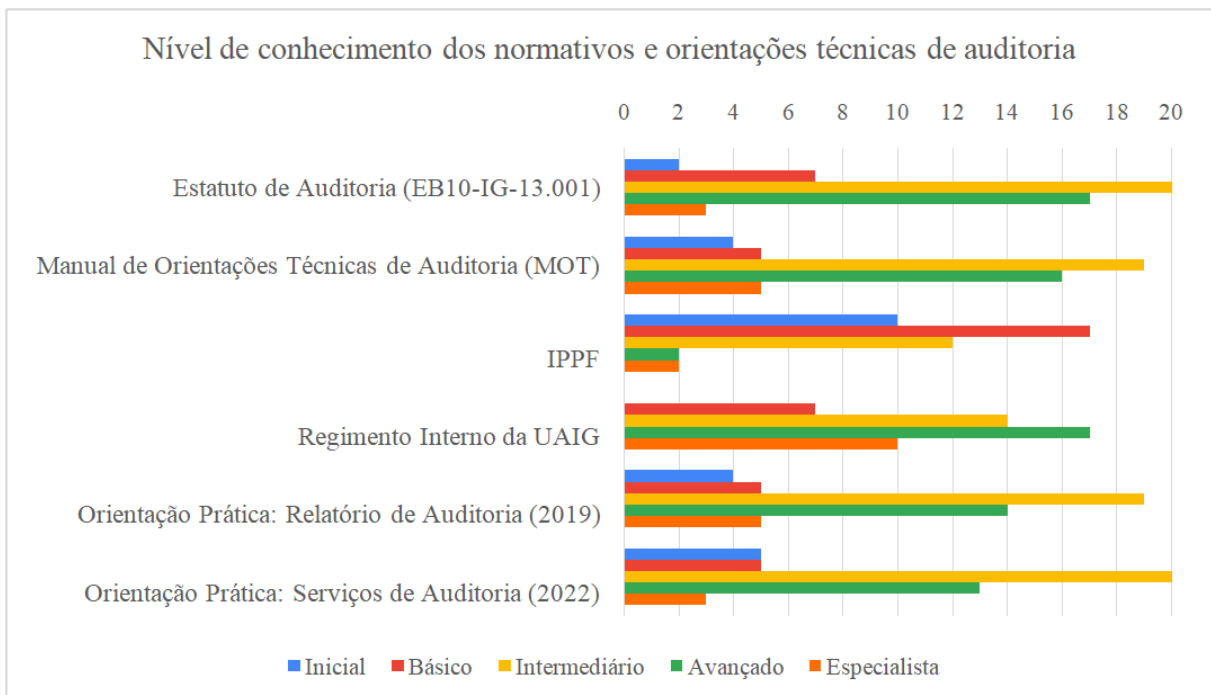
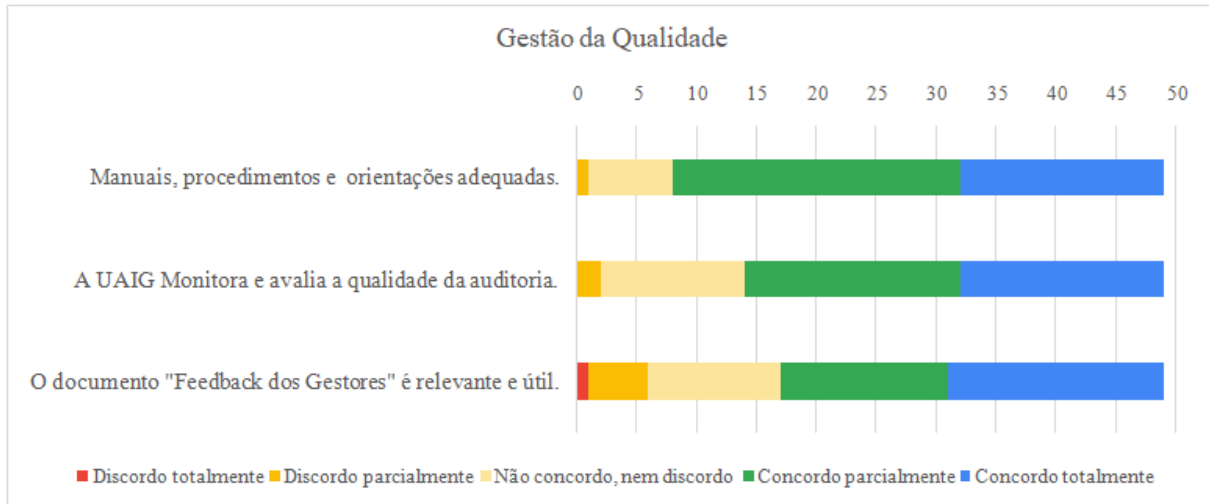


Gráfico 8 – Práticas Profissionais: gestão da qualidade



Fonte: Dados da pesquisa

4.4. GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO E ACCOUNTABILITY

A gestão de desempenho e *accountability* compreende “as informações necessárias para gerenciar, conduzir e controlar as operações da atividade de auditoria interna e prestar contas de seu desempenho e resultados” (IIARF, 2017, p. 56). Este elemento também contempla a identificação e a comunicação de informações relevantes, incluindo informações de desempenho financeiro e não financeiro. Além da gestão da integridade dos dados e a prestação de contas aos stakeholders sobre a eficácia e a contribuição da auditoria interna (IIARF, 2017, p. 56).

Nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado), esse elemento se divide em cinco macroprocessos-chave (KPA), abordando o estabelecimento de um plano de negócio da auditoria interna (KPA 2.6), a elaboração de um orçamento operacional para a atividade de auditoria interna (KPA 2.7), a apresentação de relatórios de gestão periódicos sobre a atividade de auditoria interna (KPA 3.8), o levantamento e o fornecimento de informações sobre custos (KPA 3.9) e a implementação de indicadores e de medidas de desempenho (KPA 3.10).

No nível 2 (infraestrutura), o plano de negócio de auditoria interna compreende o documento que define os objetivos, os serviços de auditoria que serão prestados, bem como outros serviços administrativos e de apoio, as estratégias que serão adotadas e os

resultados esperados. Para permitir o alcance dos objetivos delineados, o segundo macroprocesso aborda a definição de um orçamento que represente o custo financeiro necessário para implementar e executar o plano de negócios da auditoria interna.

O nível 3 (integrado) estabelece a responsabilidade pela apresentação de relatórios gerenciais sobre a atividade de auditoria interna, com o objetivo de coletar informações para administrar as operações cotidianas, apoiar a tomada de decisões e transparecer *accountability*. O segundo elemento refere-se ao rastreamento e levantamento financeiro, fornecendo informações adequadas e suficientes sobre os custos associados à atividade de auditoria interna. Complementando os dados de custo, o terceiro macroprocesso trata do desenvolvimento de indicadores que possibilitem avaliar e relatar o desempenho da auditoria interna, monitorando seu progresso em relação às metas.

No nível 1 (inicial), os processos são *ad hoc* e não estruturados, e o financiamento é aprovado pela administração conforme necessário.

Detalhamento da análise por atividade essencial:

Quadro 14 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.6	
KPA 2.6 - Plano de negócio de Auditoria Interna	
1. Objetivo do KPA	Estabelecer um plano periódico para entregar os serviços da atividade de AI, incluindo serviços de apoio e de administração, e os resultados esperados.
Atividades Essenciais	
2. Identificar a visão da auditoria interna e a estratégia geral para alcançá-la.	
3. De acordo com a estratégia geral, determinar os objetivos e os resultados de negócio a serem alcançados pela atividade de AI, levando em consideração o planejamento anual/periódico de auditoria e de serviços.	
4. Determinar os serviços de apoio e administrativos necessários para a entrega eficaz da atividade de AI (por exemplo, recursos humanos, materiais e de informática).	
5. Preparar cronogramas relevantes e determinar os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos.	
6. Desenvolver o plano de negócio necessário para alcançar os objetivos.	

7. Obter aprovação da Alta Administração ou do Conselho para o Plano de Negócio.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 15 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.7

KPA 2.7 - Orçamento operacional de Auditoria Interna

1. Objetivo do KPA

Receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de AI.

Atividades Essenciais

2. Estabelecer um orçamento realista para as atividades e para os recursos identificados como necessários no plano de negócio da atividade de AI, considerando os custos fixos e variáveis.

3. Desenvolver padrões orçamentários alinhados com os da organização.

4. Obter aprovação da alta administração ou do conselho para o orçamento operacional.

5. Revisar continuamente o orçamento para se certificar de que ele permaneça realista e exato, identificando e informando as mudanças.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 16 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.8

KPA 3.8 - Relatórios de Gestão da Auditoria Interna

1. Objetivo do KPA

Receber e usar informações para administrar as operações cotidianas da atividade de AI, apoiar a tomada de decisões e demonstrar accountability.

Atividades Essenciais

2. Identificar necessidades de reportes gerenciais para a auditoria interna.

3. Desenvolver mecanismos relevantes de coleta de dados.

4. Desenvolver relatórios para atender às necessidades de usuários e dos interessados.

5. Fornecer à gestão da auditoria interna informações relevantes e relatórios em tempo oportuno e periódicos.

6. Fornecer às partes interessadas informações relevantes e relatórios em tempo oportuno e periódicos.

7. Monitorar o uso das informações e dos relatórios gerenciais quanto a sua relevância continuada e revisá-los, se necessário.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 7 – Fontes de evidências (KPA 2.6, KPA 2.7 e KPA 3.8)

FONTES*	Atividades Essenciais															
	KPA 2.6						KPA 2.7				KPA 3.8					
	2	3	4	5	6	7	2	3	4	5	2	3	4	5	6	7
EB10-IG-13.001											X	X	X	X	X	X
EB10-R-13.001												X	X	X	X	X
RAINT/22/23											X	X	X	X	X	X
R ACOMP PAINT											X	X	X	X	X	X
RACE											X				X	
DIEx39 CCIEX												X	X	X	X	
DIEx80 CCIEX													X	X	X	
SIAUD/EB												X	X	X	X	
SPED													X		X	
OSv GerênciaAud													X		X	
RC(CCIEx/CGCFEx)													X		X	X
Diretriz ChCCIEx														X		
Plano de Gestão	X	X	X	X	X									X		
Indicadores	X	X	X	X	X											
PIV							X	X	X							
PVANA							X	X	X							
Plano Capacitação							X	X	X							
Plano Diretor TI							X	X	X					X		
PCA							X	X	X							
Estrutura EB													X		X	

Estrutura SisCIEEx												X		X	
--------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---	--	---	--

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: Apêndice B

Em relação às atividades essenciais do **KPA 2.6 - Plano de Negócio de Auditoria Interna**, foi observado que o planejamento estratégico organizacional do Órgão Central do SisCIEEx (CCIEEx) atende em grande parte aos requisitos de institucionalização do KPA. O planejamento estratégico organizacional do CCIEEx compreende o Plano de Gestão e os documentos que o compõem, tais como as diretrizes do Chefe CCIEEx (CAE), o mapa estratégico, as iniciativas estratégicas (planos de ação), as metas e os indicadores. Esses elementos abordam a identificação da visão da auditoria interna e a estratégia para alcançá-la, a definição dos objetivos e a indicação dos serviços necessários para uma entrega eficaz de auditoria, juntamente com a preparação de cronogramas relevantes e a estimativa de recursos. Contudo, não há previsão ou prática estabelecida quanto à aprovação do plano de negócio (plano de gestão) pela Alta Administração do Exército, apontando para a **não institucionalização do KPA 2.6**.

Os requisitos associados às atividades essenciais do **KPA 2.7 - Orçamento operacional de Auditoria Interna**, podem ser atendidos, em parte, pela existência dos documentos que abordam a previsão de necessidades de recursos. Entre esses documentos estão o Plano de Inspeções e Visitas (PIV) e o Plano de Visitas e outras atividades em Nações Amigas (PVANA), com previsão de recursos financeiros para viagens de auditoria e realização de cursos. O Plano de Capacitação prevê cursos e estágios, enquanto o Plano Diretor TI e o Plano de Contratação Anual (PCA) consolida as compras e contratações para o ano seguinte, contemplando bens, serviços e soluções de tecnologia da informação.

A única ressalva diz respeito ao objetivo principal do KPA, que é “receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de auditoria interna” (IIARF, 2017, p. 58). Isso resulta da não definição de um orçamento próprio e específico para a atividade de auditoria interna governamental do Comando do Exército. Ainda assim, considera-se o **KPA 2.7 institucionalizado**, por atender aos previsto para todas as atividades essenciais.

Quanto à percepção dos auditores sobre esse aspecto, o Gráfico 9 – Gerenciamento do Desempenho: nível de suficiência/adequação de recursos, revela que 83% dos auditores, em média, consideram suficientes, embora limitados, os recursos disponíveis para alcançar os objetivos da atividade de auditoria. Isso abrange categorias como recursos financeiros, disponibilidade de transporte, adequação de equipamentos e materiais de apoio, e de soluções de TI (software). No entanto, para a suficiência de recursos humanos e ao tempo disponível para a execução da atividade de auditoria, os percentuais são de 65% e 69%, respectivamente.

Quanto às atividades essenciais previstas para o **KPA 3.8 - Relatórios de Gestão da Auditoria Interna**, constatou-se que os requisitos para a institucionalização são atendidos pela estrutura de relato dos resultados da atividade de auditoria do SisCIEEx. Essa estrutura é representada pela apresentação do relatório de acompanhamento do PAINT e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), que têm o objetivo de acompanhar e apresentar os resultados dos trabalhos realizados pela auditoria. Além desses documentos, a participação do Chefe do CCIEEx (CAE) nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE), conforme verificado nas ordens de serviço correspondentes (Tabela 7), oferece outra oportunidade de divulgação dos resultados do trabalho. Nesse sentido, conclui-se que o **KPA 3.8 está institucionalizado**.

Quadro 17 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.9	
KPA 3.9 - Informações de Custos	
1. Objetivo do KPA	Fornecer informações suficientes do sistema de rastreamento financeiro de forma que a atividade de AI entenda suficientemente as informações de custo para usar e administrar os seus serviços o mais econômica e eficientemente possível. Essa prática vai ligeiramente além das variações orçamentárias e integra o relacionamento entre insumos e produtos.
Atividades Essenciais	
2. Desenvolver informações exatas dos custos da atividade de AI.	
3. Empregar um sistema de gestão para capturar custos por todo o processo de entrega de serviço.	

4. Alinhar sistemas de gestão de custos com os sistemas financeiros e operacionais da organização e com suas práticas de informação financeira.
5. Controlar custos reais a partir dos custos esperados ou dos custos-padrão em várias etapas de entrega.
6. Controlar o sistema de gestão de custo regularmente, assegurando que a estrutura de custo permaneça relevante e essas informações de custo sejam produzidas/obtidas de maneira mais eficiente e econômica.
7. Desenvolver um relatório sobre a utilização de seus recursos, de seus custos excedentes e de redução de custos, se houver.
8. Utilizar informações de custo em tomada de decisão e no gerenciamento das operações da atividade de AI.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 18 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.10	
KPA 3.10 - Medidas de Desempenho	
<p>1. Objetivo do KPA</p> <p>Além dos dados de custo, desenvolver indicadores e medidas significativas que permitam medir e reportar o desempenho da atividade de AI, e frequentemente controlar o seu progresso de acordo com as metas, visando que os resultados sejam alcançados o mais econômica e eficientemente possível. Estas serão, principalmente, medidas de entrada e de processo, com alguns resultados ou medidas de resultados qualitativos.</p>	
Atividades Essenciais	
2. Identificar o negócio da atividade de AI e os objetivos da organização.	
3. Determinar quais operações de auditoria interna devem ser medidas.	
4. Documentar o sistema de gerenciamento de desempenho, identificando:	4.1 Dados de desempenho a serem coletados.
	4.2 A frequência de coleta de dados.
	4.3 Quem é responsável pela coleta de dados.
	4.4 Controle de qualidade dos dados.
	4.5 Quem gera relatórios de dados de desempenho.
	4.6 Quem recebe os relatórios.
5. Desenvolver medidas de desempenho (relações de insumo/produto, produtividade).	
6. Estabelecer metas de desempenho.	

- 7. Usar as informações de desempenho para monitorar as operações e os resultados da atividade em relação aos objetivos estabelecidos e tomar as medidas apropriadas quando necessário.
- 8. Informar o desempenho da atividade de AI aos interessados relevantes e/ou à alta administração, se necessário (por exemplo, relatório trimestral/relatório anual da atividade de AI).
- 9. Avaliar periodicamente a relação custo-benefício e a relevância das medidas de desempenho.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 8 – Fontes de evidências de institucionalização (KPA 3.9, KPA 3.10)																				
FONTES*	Atividades Essenciais																			
	KPA 3.9								KPA 3.10											
	2	3	4	5	6	7	8	2	3	4.1	4.2	4.3	4.4	4.5	4.6	5	6	7	8	9
EB10-RI-13.001								X		X										
PAINT/22/23/24																			X	
RAINT 22/23															X				X	
R ACOMP PAINT															X					
RACE																			X	
IN-CGU nº 10/20															X					
IP PEO/SE-EB								X		X										
PIV/2022/23/24	X	X		X	X	X	X													
SIAUD/EB																				
SIAFI			X																	
Plano de Gestão								X	X		X	X	X	X	X	X	X	X		
Indicadores									X		X	X	X	X	X	X	X	X		
Custos (DCont)	X	X		X	X	X	X													

SISCUSTOS	X	X		X	X	X	X												
-----------	---	---	--	---	---	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: Apêndice B

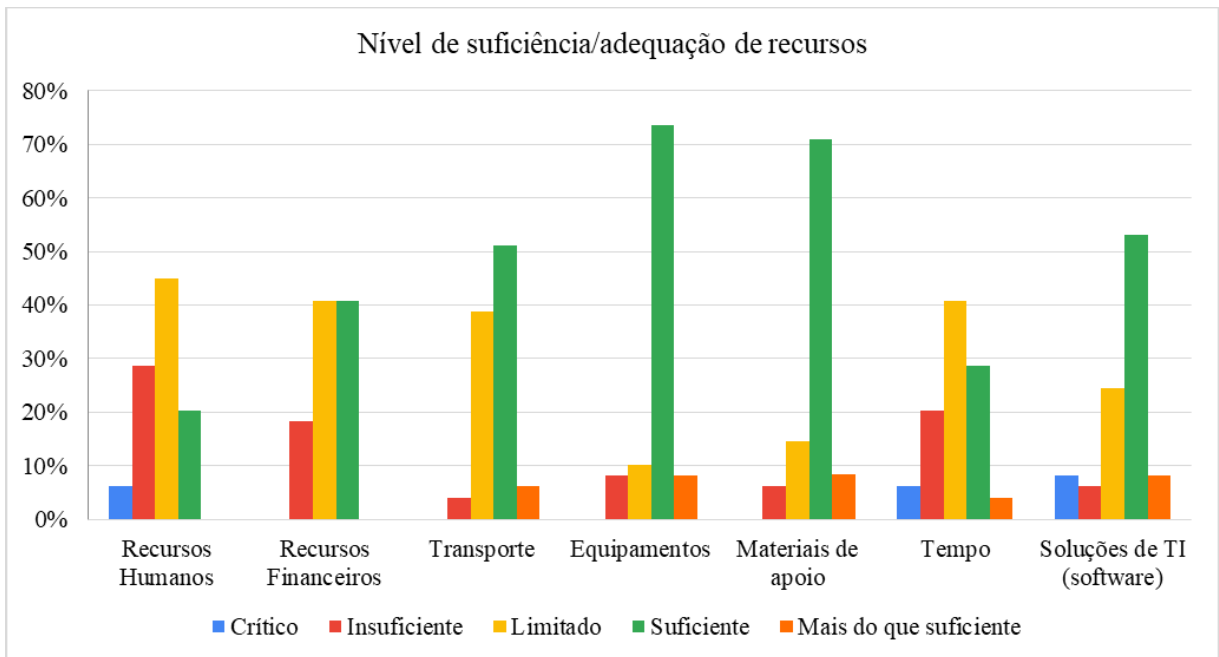
Para as atividades essenciais do **KPA 3.9 - Informações de Custos**, nota-se que o requisito de institucionalização não foi atendido. Embora a gestão de custos esteja prevista em normativos e orientações técnicas da Diretoria de Contabilidade (D Cont), e as informações de custos de pessoal, material e serviços relacionados às atividades-fim e atividades-meio estejam disponíveis, não há o detalhamento exigido no Quadro 17, como dados precisos sobre os custos da atividade de auditoria e a captura de custos ao longo de todo o processo de entrega do serviço. Além disso, não foram encontradas evidências que demonstrassem o controle dos custos reais em relação aos custos esperados. Portanto, o **KPA 3.9 não está institucionalizado**.

No que diz respeito ao **KPA 3.10 - Medidas de Desempenho**, verifica-se que as evidências relacionadas ao KPA 2.6 - Plano de Negócio de Auditoria Interna satisfazem em grande parte os requisitos de institucionalização do KPA 3.10. Essas evidências contemplam o Plano de Gestão que identifica o negócio e os objetivos da auditoria interna, define as metas de desempenho e especifica o que deve ser medido e por quem. As informações sobre o desempenho da atividade de auditoria são documentadas no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

Contudo não foram identificadas evidências que pudessem demonstrar o atendimento aos requisitos de institucionalização correspondentes às atividades essenciais que tratam da utilização de informações de desempenho para a avaliação periódica da relação custo-benefício e sobre a relevância das medidas de desempenho (IIARF, 2017). Por essa razão conclui-se pela **não institucionalização do KPA 3.10**.

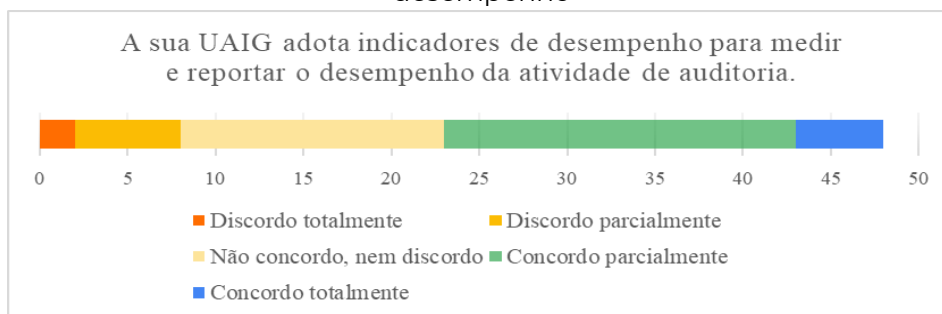
A percepção dos auditores quanto à medição de desempenho, conforme apresentado no Gráfico 10 (adoção de indicadores de desempenho), confirma parcialmente a conclusão pela não institucionalização. Apenas 52% dos auditores têm uma percepção positiva sobre a adoção da prática de coleta de dados para medir e relatar o desempenho, e monitorar o progresso da atividade de auditoria.

Gráfico 9 – Gerenciamento do Desempenho: nível de suficiência/adequação de recursos



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 10 – Gerenciamento do Desempenho: adoção de indicadores de desempenho



Fonte: Dados da pesquisa

4.5. CULTURA E RELACIONAMENTO ORGANIZACIONAL

Este elemento contempla a estrutura organizacional, a gestão interna e o relacionamento dentro da própria atividade de auditoria interna. Além disso, define como a auditoria interna deve estar posicionada na estrutura administrativa da organização, seu papel no modelo das Três Linhas de Defesa e sua interação com a primeira e segunda linhas, ou seja, sua relação com outras unidades dentro da organização (IIARF, 2017).

Dentro da infraestrutura administrativa, considera como as normas da organização, os processos e os métodos são interpretados e podem influenciar na capacidade da atividade de auditoria interna de

realizar seus objetivos, incluindo o acesso às informações e às pessoas necessárias para a realização de seu trabalho. O elemento também abrange o relacionamento do CAE com a alta administração, como parte da equipe de gestão, assim como a sua capacidade de aconselhar e de influenciar a gerência no mais alto nível. O elemento também se refere aos relacionamentos da atividade de auditoria interna com outros grupos de revisão, inclusive o auditor externo (MacRae e Van Gils, 2014).

Nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado), o elemento é composto por três macroprocessos-chave (KPA), compreendendo o gerenciamento dentro da atividade de auditoria interna (KPA 2.8), a participação e envolvimento do CAE como componente essencial da equipe de gestão (KPA 3.11) e as atividades de coordenação com outros grupos de revisão (KPA 3.12).

No nível 2 (infraestrutura), o gerenciamento dentro da atividade de auditoria interna se concentra na gestão de suas próprias operações e relações, tais como estrutura organizacional, gestão de pessoas, orçamento, planejamento anual, gestão de tecnologia da informação, relações de trabalho e comunicação eficaz (IIARF, 2017).

O nível 3 (integrado) compreende o relacionamento do CAE com a alta administração, participando das atividades de gestão da organização, como um valioso membro da equipe. “Embora o Auditor Chefe (CAE) não execute as responsabilidades da gestão, ele está incluído em comunicações e fóruns da equipe de gestão e, na condição de observador, mantém um canal de comunicação com a alta administração” (IIARF, 2017, p. 69). O segundo macroprocesso envolve coordenar atividades e compartilhar informações com outros fornecedores internos e externos de serviços de avaliação e consultoria, assegurando uma cobertura organizacional adequada e reduzindo a duplicação de esforços (IIARF, 2017).

O nível 1 (inicial) é caracterizado pela ausência de uma estrutura organizacional consistente e por um baixo nível de relacionamento institucional.

Detalhamento da análise por atividade essencial:

Quadro 19 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.8

KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da Atividade de AI

1. Objetivo do KPA

Focar o esforço de gestão da atividade de AI em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade, tais como estrutura organizacional, gestão de pessoas, 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 AI.

Atividades Essenciais

2. Determinar e estabelecer formalmente a estrutura organizacional apropriada dentro da atividade de AI.

3. Identificar os papéis (funções) e as responsabilidades dos cargos-chave/principais posições na atividade de AI.

4. Apoiar as necessidades organizacionais da atividade de AI e as relações de reporte das pessoas no interior da atividade.

5. Avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de AI.

6. Administrar, dirigir e comunicar-se dentro da atividade de AI.

7. Incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de AI.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 20 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.11

KPA 3.11 - Componente essencial da equipe de gestão

1. Objetivo do KPA

Participar das atividades de gestão da organização de alguma forma, como um valioso membro da equipe de gestão. Embora o CAE não realize as responsabilidades da gestão, ele está incluído nas comunicações e nos fóruns da equipe de gestão e, como um observador(a), é capaz de manter um canal de comunicação com a gerência sênior.

Atividades Essenciais

2. O CAE mantém-se a par das prioridades da gestão, das mudanças nos processos de negócio e das novas iniciativas.

3. A alta gestão compartilha os principais planos da gestão e os relatórios de informação da organização com o CAE (por exemplo, planos estratégicos e de negócios, relatórios financeiros).
4. O CAE compartilha os planos da gestão e as questões-chave da organização com a equipe da atividade de AI.
5. O CAE participa e contribui, conforme o caso, nos principais comitês/fóruns de gerenciamento como parte da equipe de gestão da organização.
6. O CAE incentiva o envolvimento da equipe de auditoria interna nos principais comitês organizacionais, conforme o caso.
7. A alta gestão é consultada e contribui para o desenvolvimento dos planos de auditoria interna.
8. Informações relativas aos planos e às atividades da AI são trocadas regularmente com a gerência sênior.
9. A atividade de AI estabelece uma relação de trabalho e coordena o trabalho dos auditores externos em nome da gestão.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 21 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.12
KPA 3.12 - Coordenação com outros grupos de revisão
1. Objetivo do KPA Compartilhar informações e coordenar as atividades com outros fornecedores internos e externos de serviços de avaliação e de consultoria para garantir a cobertura organizacional e minimizar a duplicação de esforços.
Atividades Essenciais
2. Identificar os fornecedores relevantes, internos e externos, de serviços de avaliação e de consultoria, incluindo as funções de risco e de controle na primeira e na segunda linhas de defesa dentro da organização.
3. Identificar as áreas em que compartilhar planos, informações e resultados das atividades possa ser benéfico.
4. Desenvolver processos/mecanismos para compartilhar informações, comunicar e coordenar questões de interesse mútuo.
5. Estabelecer um processo consistente para apoiar sua base de confiança, onde a atividade de AI considera a confiança no trabalho de outros prestadores de serviços de avaliação e de consultoria.

6. Articular relações regulares de trabalho com o auditor externo da organização para compartilhar planos e para incentivar a complementariedade do trabalho da atividade de AI com a do auditor externo.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 9 – Fontes de evidências (KPA 2.8, KPA 3.11 e KPA 3.12)																			
FONTES*	Atividades Essenciais																		
	KPA 2.8						KPA 3.11						KPA 3.12						
	2	3	4	5	6	7	2	3	4	5	6	7	8	9	2	3	4	5	6
EB10-IG-13.001	X	X	X		X	X		X	X					X	X	X			X
EB10-R-13.001	X	X	X		X														
EB10-RI-13.001	X	X	X	X	X	X				X				X					
EB10-R-08.006	X	X	X																
MOT															X	X			
Lei 10.180/2001														X					X
Decreto nº 3.591														X					X
PAINT/22/23/24					X								X	X	X	X			
PAAA/22/23/24					X												X		
RAINT/22/23					X												X		
R ACOMP PAINT					X														
RACE							X			X									
Reuniões Bilaterais										X									
Grupos de Trabalho											X				X	X	X		
PEEx							X	X											

PDR								X	X									
RI TCU														X				
DIEx14CCIEEx			X	X														
DIEx39CCIEEx			X	X														
DIEx80CCIEEx			X	X														
SIAUD/EB			X	X	X													
SPED			X	X														
DIEx 216 CCIEEx								X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
DIEx 31045 EME											X	X					X	
DIEx 281 DGP											X	X					X	
DIEx 12744 DECEX											X	X					X	
DIEx 98 COLOG											X	X					X	
O Sv GerênciaAud			X	X										X	X	X		
RC(CCIEEx/CG CFEX)			X															
Diretriz ChCCIEEx				X	X						X							
Plano de Gestão				X														
Estrutura EB			X	X														
Estrutura SisCIEx	X		X	X														

Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: Apêndice B

A existência de uma estrutura que organiza as UAIG do SisCIEx, a manutenção de canais de comunicação com os órgãos da Alta Administração, a regulação das atividades por normas específicas, bem como a utilização de um sistema de auditoria (SIAUD-EB), representam as principais evidências que comprovam o cumprimento dos requisitos de **institucionalização do KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da Atividade de AI.**

Relativamente às atividades essenciais previstas para o **KPA 3.11 - Componente essencial da equipe de gestão**, destacam-se como evidências de institucionalização, a participação do Chefe do CCIEx (CAE) nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE), e a inclusão da atividade de auditoria interna governamental no Plano Estratégico do Exército (PEEx). Outras evidências relevantes incluem a disponibilização dos Planos de Descentralização de Recursos (PDR) dos órgãos da Alta Administração do Exército e a manutenção de canais de comunicação permanentes com esses órgãos. Essas evidências demonstram a participação ativa da auditoria interna em atividades de gestão da organização e a sua inclusão em comunicações e em fóruns correspondentes, além do compartilhamento de planos com a alta administração, incluindo a consulta para o desenvolvimento dos planos de auditoria interna. Com base nesses pontos, considera-se o **KPA 3.11 institucionalizado**.

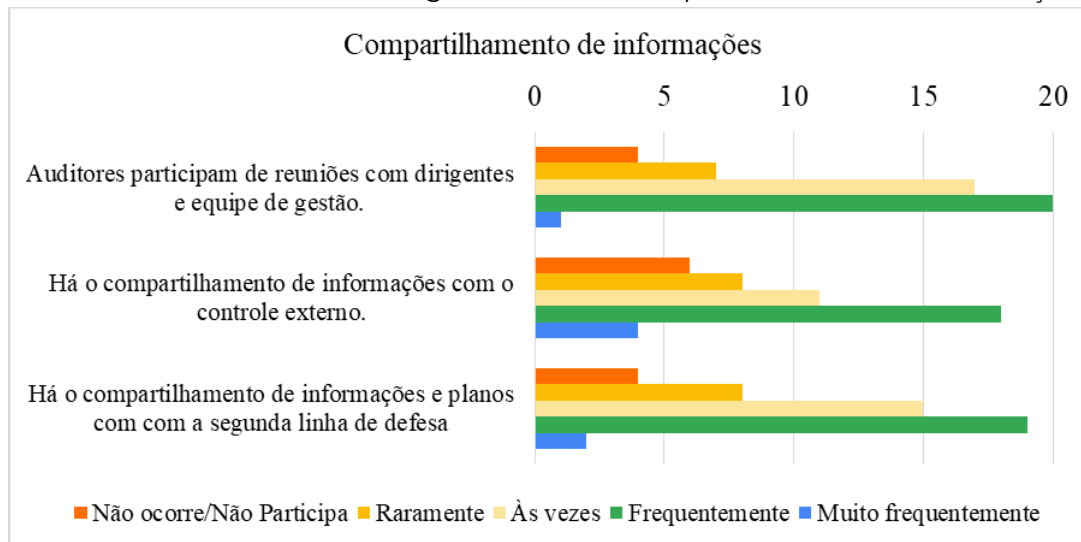
Quanto ao **KPA 3.12 - Coordenação com outros grupos de revisão**, embora exista uma estrutura de articulação com os órgãos da Alta Administração para o compartilhamento de informações, contribuindo para o desenvolvimento do PAINT, essa articulação se concentra na indicação e priorização dos trabalhos de auditoria. Isso, no entanto, não configura uma coordenação abrangente das atividades necessárias para “garantir uma cobertura organizacional adequada e minimizar a duplicação de esforços” (IIARF, 2017, p. 74). Da mesma forma, não foi possível identificar uma fonte de evidências que indicasse um processo estruturado para construir uma base de confiança no uso dos trabalhos de outros provedores de serviços de avaliação.

A articulação com a auditoria externa ocorre por obrigação normativa quanto ao apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, conforme estabelecido pela Lei 10.180/2001 e pelo Decreto nº 3.591/00. No entanto, isso não caracteriza uma coordenação regular de trabalho ou o compartilhamento de planos. Em vista disso, considera-se que **o KPA 3.12 não está institucionalizado**.

O Gráfico 11 (relacionamento organizacional e compartilhamento de informações) revela a percepção positiva dos auditores em relação à participação em reuniões com dirigentes e a equipe de gestão, com 75% dos respondentes confirmando essa prática, reforçando as evidências relativas ao KPA 3.11. O gráfico também indica que 61% dos respondentes confirmam o compartilhamento de informações com o

controle externo, e 70% apontam o compartilhamento de informações e planos com a segunda linha de defesa, conforme estabelecido no KPA 3.12.

Gráfico 11 – Relacionamento organizacional e compartilhamento de informações



Fonte: Dados da pesquisa

4.6. ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA

As estruturas de governança incorporam os meios pelos quais é assegurada a independência e a objetividade da auditoria interna, bem como o suporte administrativo e os recursos necessários para a atividade (MacRae e Van Gils, 2014). Contemplam as relações de reporte administrativo e funcional da atividade de auditoria, como a comunicação do CAE com a alta administração ou com o dirigente máximo, além de como a atividade de auditoria interna se integra na estrutura de governança da organização (IIARF, 2017). Por exemplo, através do estabelecimento de um mandato formal e de autoridade legal para o CAE, bem como da implementação de um comitê de auditoria e de mecanismos de supervisão da atividade de auditoria.

Nos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado), o elemento é composto por cinco macroprocessos-chave (KPA), compreendendo o estabelecimento de um fluxo de reporte de auditoria consistente (KPA 2.9), a prerrogativa de acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização (KPA 2.10), a disponibilidade de mecanismos robustos e transparentes de financiamento (KPA 3.13), a implementação de processos de supervisão e de apoio gerencial pela organização para a atividade de auditoria interna (KPA 3.14) e o

estabelecimento de um relacionamento de reporte funcional, onde o CAE informa à autoridade de mais alto nível dentro da organização (KPA 3.15).

No nível 2 (infraestrutura), os canais de reporte administrativo e funcional para a atividade de auditoria interna são apropriados e estão formalmente estabelecidos. A auditoria interna possui autoridade para acessar todas as informações, ativos e pessoas necessárias para executar suas funções.

No nível 3 (integrado), o processo de financiamento assegura recursos suficientes para que a auditoria interna cumpra suas responsabilidades. A organização implementa e mantém um processo de supervisão para revisar resultados e apoiar a auditoria interna, assegurando ações apropriadas para fortalecer sua independência. Esse nível também fortalece a independência do CAE, estabelecendo uma relação de reporte direto com a alta administração.

No nível 1 (inicial) a auditoria interna não está incluída na estrutura de governança da organização, os reportes administrativos e funcionais são *ad hoc* e, como não há uma estrutura organizacional adequada, “os auditores provavelmente fazem parte de uma unidade organizacional maior” (IIARF, 2017, p. 80).

Detalhamento da análise por atividade essencial:

Quadro 22 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.9	
KPA 2.9 - Fluxo de reporte de auditoria estabelecido	
1. Objetivo do KPA	Estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para a atividade de AI.
Atividades Essenciais	
2. Elaborar um estatuto ou outro documento que defina formalmente o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI.	
3. Certificar-se de que a alta administração e/ou o conselho, se aplicável, aprovem formalmente o estatuto.	
4. Adotar uma declaração de missão e/ou visão para a atividade de AI.	
5. Informar o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI para toda a organização.	

6. Certificar-se de que o CAE se reporta administrativa e funcionalmente ao nível da organização, o que permite que as atividades de AI atendam às suas responsabilidades.

7. Revisar e atualizar o estatuto regularmente e obter aprovação da alta administração ou do conselho.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 23 – Relação de atividades essenciais do KPA 2.10

KPA 2.10 - Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização

1. Objetivo do KPA

Fornecer autoridade para a atividade de AI obter acesso a todas as informações, aos ativos e às pessoas que sejam necessárias para executar suas funções.

Atividades Essenciais

2. Incluir no regimento autoridade para a atividade de AI obter acesso a todas as informações da organização, aos ativos e às pessoas que forem necessárias para executar suas funções.

3. Estabelecer uma política relacionada à autoridade específica da atividade de AI com respeito ao acesso total, livre e irrestrito aos registros da organização, às propriedades físicas e ao pessoal, relacionados a qualquer operação da organização.

4. Estabelecer procedimentos para acessar formalmente tais registros, propriedades físicas e pessoal, relacionados a qualquer operação da organização.

5. Estabelecer procedimentos para seguir quando o gestor decide não divulgar documentos necessários aos trabalhos de auditoria interna.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 10 – Fontes de evidências (KPA 2.9, KPA 2.10)

FONTES*	Atividades Essenciais										
	KPA 2.9						KPA 2.10				
	2	3	4	5	6	7	2	3	4	5	
EB10-IG-13.001	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Lei 10.180/01							X	X	X	X	

PAINT/22/23/24				X	X					
PAAA/22/23/24				X						
RAINT/22/23				X						
RAINT/22/23				X						
RACE				X	X					
DIEx 14 CCIEx	X									
DIEx 251 CCIEX	X									
EB20-D-02.010				X						
PEEx				X						
Diretriz CmtEx				X						
Estrutura EB				X						

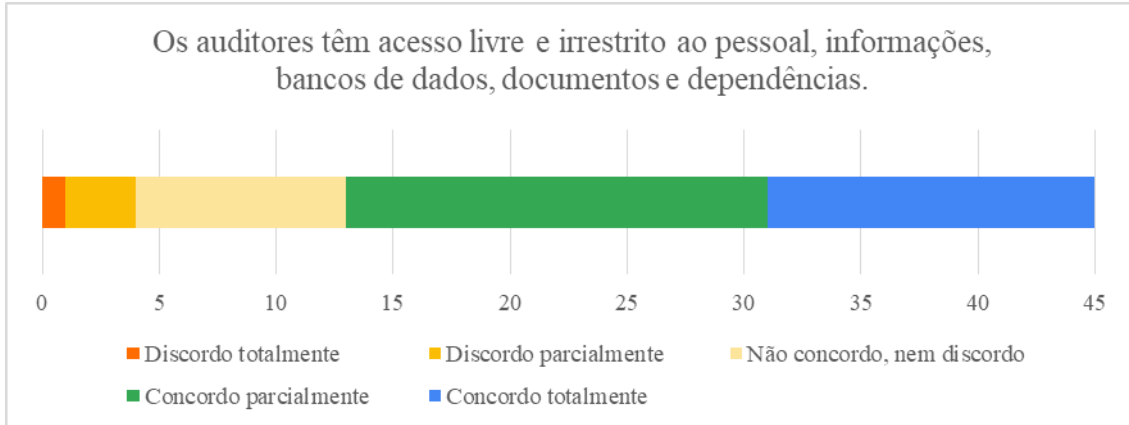
Fonte: Elaborado pelo autor

*Legenda: Apêndice B

A análise dos planos de auditoria, dos relatórios de resultado da auditoria, do Plano Estratégico do Exército e dos registros de participação do Chefe do CCIEx (CAE) nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE), indica que as atividades essenciais associadas ao **KPA 2.9 - Fluxo de reporte de auditoria estabelecido, estão institucionalizadas**. No entanto, deve ser verificada a necessidade de atualizar o estatuto de auditoria, conforme indicado na atividade essencial número 7 (Quadro 22).

Em relação às atividades essenciais relacionadas ao **KPA 2.10 - Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização**, verifica-se que o disposto no art. 26 da Lei 10.180/2001, que organiza e disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como o previsto no Estatuto de Auditoria do Comando do Exército, atendem plenamente aos requisitos de **institucionalização do KPA 2.10**. Esse atendimento é corroborado pelos resultados do levantamento realizado, conforme detalhado no Gráfico 12 a seguir, onde 71% dos respondentes concordam com a afirmativa de acesso pleno.

Gráfico 12 – Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização



Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 24 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.13

KPA 3.13 - Mecanismos de Financiamento

1. Objetivo do KPA

Estabelecer um processo de financiamento robusto e transparente que assegure recursos adequados para permitir que a atividade de AI cumpra suas obrigações.

Atividades Essenciais

2. Determinar os recursos necessários para executar de forma eficaz a atividade de AI.

3. Incluir como recursos todas as necessidades de financiamento para apoiar a atividade de AI, de caráter avaliativa e consultiva, necessária para cuidar dos riscos identificados (inclusive administrativos e serviços de apoio).

4. Estabelecer um processo/mecanismo para aprovar as necessidades de recursos da atividade de AI que seja transparente e suficientemente independente da influência da gerência.

5. Identificar o impacto de limitações de recursos e comunicar tal impacto à alta administração/conselho.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 25 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.14

KPA 3.14 - Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI

1. Objetivo do KPA

Estabelecer um mecanismo / processo dentro da organização para supervisionar e para aconselhar a atividade da AI, para revisar seus resultados e para assegurar que

ações apropriadas sejam tomadas para fortalecer sua independência. Os gerentes operacionais respeitam a independência da auditoria, respondem às solicitações de auditoria e fornecem feedback construtivo para facilitar o processo de auditoria.

O envolvimento de uma variedade de gerentes nas decisões relacionadas à atividade de AI ajuda a ampliar o suporte e o escopo da atividade para além de um único indivíduo e assegura sua independência.

Atividades Essenciais

2. Recomendar e contribuir para o estabelecimento de um mecanismo/processo apropriado para fornecer supervisão e aconselhamento.
3. Se um comitê de gestores for esse mecanismo, contribuir recomendando atributos aos membros, auxiliando no desenvolvimento do seu estatuto e fornecendo apoio de secretariado.
4. Estabelecer políticas e procedimentos para a atividade de AI comunicar, interagir e informar ao mecanismo de supervisão.
5. Encontrar-se regularmente com a alta administração para aumentar a consciência da gestão sobre governança, sobre gestão de risco, sobre auditoria interna e sobre o valor de um ambiente forte de controle.
6. Incentivar o apoio da alta administração para a independência da atividade de AI por meio, por exemplo, da comunicação por toda a organização do mandato da atividade de AI, da sua independência e dos seus benefícios.
7. Incentivar o apoio da alta administração a programas rotativos para ajudar a abordar as lacunas de habilidades da atividade de AI e a aumentar o número de embaixadores da auditoria interna dentro da organização.
8. Coordenar o trabalho da atividade de AI e compartilhar resultados e informações relevantes com outros prestadores de serviços de avaliação e de consultoria para a organização.
9. Trabalhando com a administração, defende a implementação e a coordenação de um modelo eficaz de Três Linhas de Defesa na organização para facilitar a compreensão de sua importância, os respectivos papéis e responsabilidades das diversas funções de controle e de risco, e para minimizar duplicações ou lacunas na cobertura de riscos e de controles.

Fonte: (IIARF, 2017)

Quadro 26 – Relação de atividades essenciais do KPA 3.15

KPA 3.15 - CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível

1. Objetivo do KPA

Fortalecer a independência do CAE estabelecendo um relacionamento de reporte funcional direto ao conselho e um reporte administrativo à alta administração ou ao conselho.

Atividades Essenciais
2. Refletir o relacionamento de reporte funcional direto do chefe da auditoria interna ao conselho e de reporte administrativo direto à alta administração ou ao conselho no estatuto da AI.
3. Assegurar que o chefe da auditoria interna se encontre regularmente e se comunique diretamente com a alta administração e com o conselho, se aplicável.

Fonte: (IIARF, 2017)

Tabela 11 – Fontes de evidências (KPA 3.13, KPA 3.14 e KPA 3.15)															
FONTES*	Atividades Essenciais														
	KPA 3.13				KPA 3.14									KPA 3.15	
	2	3	4	5	2	3	4	5	6	7	8	9	2	3	
EB10-IG-13.001	X	X			X		X	X	X		X		X	X	
EB10-RI-13.001	X	X			X		X	X	X						
PAINT/22/23/24									X			X			
PAAA/22/23/24												X			
RAINT/22/23					X		X	X	X		X				
RACE					X		X	X	X		X		X	X	
DIEx 216 CCIEEx					X						X				
DIEx 31045 EME					X						X				
DIEx 281 DGP					X						X				
DIEx 12744 DECEX					X						X				
DIEx 98 COLOG					X						X				
PLAMOGEX										X					
EB20-D-02.010					X				X			X			

PEEx					X				X					
Diretriz CmtEx					X		X	X	X					
OSvGerência Aud											X			
PIV	X	X												
PVANA	X	X												
Plano Capacitação	X	X												
Plano Diretor TI	X	X												
PCA	X	X												
Estrutura EB					X		X	X	X					

Fonte: Elaborado pelo autor

* Legenda: Apêndice B

No que se refere às atividades essenciais relativas ao **KPA 3.13 - Mecanismos de Financiamento**, observa-se que a previsão e estimativa de recursos para apoiar a atividade de auditoria interna estão disponíveis nos Planos de Inspeções e Visitas (PIV), Planos de Visitas e outras atividades em Nações Amigas (PVANA), nos Planos de Capacitação, Plano Diretor de TI e nos Planos de Contratação Anual (PCA), conforme já indicado no KPA 2.7 - Orçamento operacional de Auditoria Interna.

No entanto, não há um processo independente de aprovação das necessidades de recursos, uma vez que a estimativa de recursos integra o orçamento do Comando do Exército, seguindo as regras orçamentárias da Administração Pública Federal. Além disso, não existem normas ou procedimentos organizacionais que estabeleçam a comunicação do impacto das limitações de recursos à alta administração, exceto por eventuais solicitações de complementação de recursos. Em razão disso, conclui-se que o **KPA 3.13 não está institucionalmente dominado no âmbito do SisCIEx**.

Quanto ao **KPA 3.14 - Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de Auditoria Interna**, foram identificadas, como principais evidências da realização das atividades essenciais, a existência de políticas, normativos e procedimentos que contemplam os processos de suporte e de supervisão gerencial da atividade de auditoria.

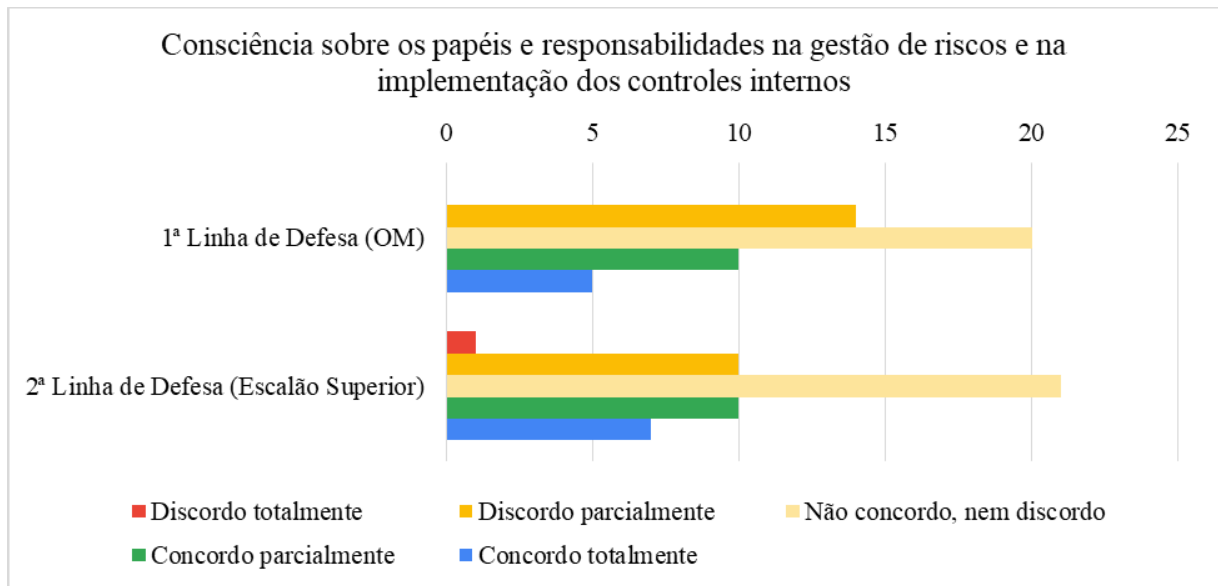
Exemplos incluem o Estatuto de Auditoria do Comando do Exército, o Regimento Interno do CCIEx, a Diretriz Reguladora da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro e a Diretriz Orçamentária e Financeira do Comandante do Exército. Outras evidências relevantes contemplam o posicionamento do CCIEx na Estrutura Organizacional do Exército, a participação do Chefe do CCIEx (CAE) nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE), a inclusão da atividade de auditoria interna governamental no Plano Estratégico do Exército e a articulação com os órgãos da Alta Administração para o desenvolvimento do PAINT.

Um programa de rotatividade é parcialmente atendido pela adoção do Plano de Movimentação do Gabinete do Comandante do Exército (PLAMOGEx), que estabelece um mínimo de efetivo a ser movimentado. No entanto, o PLAMOGEx se aplica apenas ao órgão central do SisCIEx (CCIEx) e não tem uma relação direta com o objetivo da atividade essencial correlata. Por outro lado, não existe na estrutura do Exército Brasileiro um comitê específico responsável por supervisionar as atividades de auditoria, à semelhança do previsto pela atividade essencial correspondente.

Quanto à atividade de coordenar o trabalho e compartilhar resultados e informações com outros prestadores de serviços de avaliação, a análise anterior relacionada ao KPA 3.12 - Coordenação com outros grupos de revisão, revelou que essa atividade ainda não está desenvolvida no âmbito do SisCIEx. Portanto, em síntese, observa-se que o **KPA 3.14 ainda não está institucionalizado**.

Em apoio a essa conclusão, o Gráfico 13 revela que apenas 32% dos auditores, em média, têm uma percepção positiva quanto à conscientização da equipe de gestão das unidades responsáveis pelas ações de 1ª e 2ª linhas sobre a importância dos papéis e das responsabilidades quanto à gestão de riscos e à implementação e manutenção de controles internos adequados.

Gráfico 13 – Consciência sobre papéis e responsabilidades na gestão de riscos e controles



Fonte: Dados da pesquisa

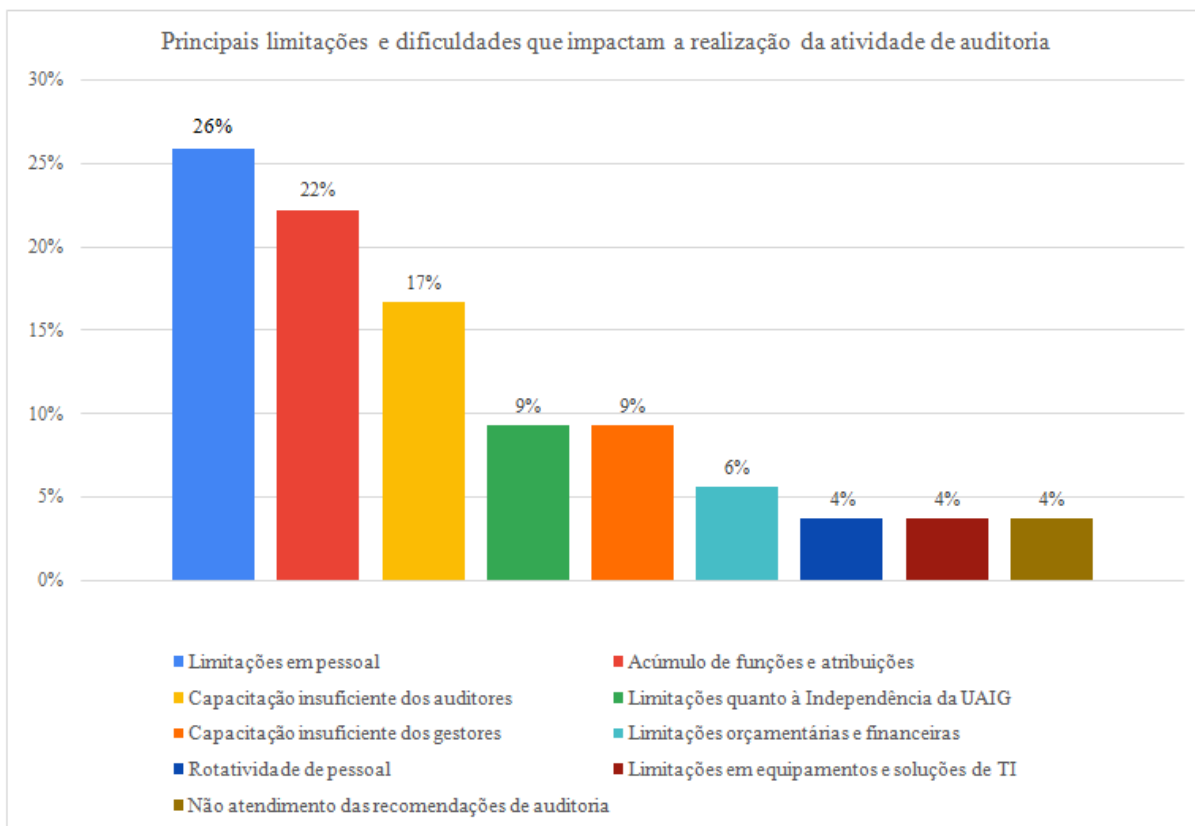
Por fim, as atividades essenciais do **KPA 3.15 - CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível** podem ser consideradas plenamente **institucionalizadas**. Isso se deve à existência de um Estatuto de Auditoria, aprovado pelo Comandante do Exército, que regula essa relação de reporte e a participação do Chefe do CCIEx (CAE) nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE) e em reuniões regulares com o Comandante da Força. Além disso, o Plano Estratégico do Exército e a Diretriz Orçamentária e Financeira do Comandante do Exército, assim como a articulação com os órgãos da Alta Administração para o desenvolvimento do PAINT, também fornecem evidências relevantes dessa institucionalização.

4.7. PERCEPÇÃO DOS AUDITORES SOBRE A ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA

O Gráfico 14 apresenta a percepção dos auditores sobre as principais limitações e dificuldades que afetam a realização da atividade de auditoria, influenciando seu alinhamento ao modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM). Foi observado que a escassez de pessoal foi apontada como o fator mais significativo por 26% dos respondentes, seguida pelo acúmulo de funções e atribuições (22%) e pela insuficiência em capacitação (17%). Esses resultados coincidem com as informações apresentadas no Gráfico 6 (força de trabalho), que revela que 75% dos auditores têm menos de 5 anos de experiência na

atividade de auditoria, e 70% dos respondentes relataram trabalhar em equipes compostas por no máximo dois auditores.

Gráfico 14 – Limitações e dificuldades que impactam a atividade de auditoria



Fonte: Dados da pesquisa

4.8. SÍNTESE DOS RESULTADOS

O Quadro 27 ilustra bem o resultado consolidado do trabalho, revelando um cenário de evolução significativa, mas com áreas que ainda necessitam de aprimoramento para alcançar a plena institucionalização, apontando para uma jornada de melhoria contínua. Nesse sentido, o estudo posiciona a atividade de auditoria do SisCIEx no nível inicial (nível 1). Pois, apesar dos avanços significativos em várias áreas, a plena institucionalização exige atenção a detalhes específicos, especialmente na documentação e na adequação das políticas de desenvolvimento profissional.

Quadro 27 – Resumo das avaliações dos níveis 2 e 3 do IA-CM (Por atividade essencial)

Nível	KPA	Atividades Essenciais													
NÍVEL 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5										
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5										
NÍVEL 3	KPA 3.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	4.1	4.2	4.3	5.1	5.2			
	KPA 3.2	2	3	4	5	6	7.1	7.2	7.3	7.4	7.5				
	KPA 3.3	2	3	4	5										
	KPA 3.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 3.5	2	3	4	5	6	7								
	KPA 3.6	2	3	4	5.1	5.2	5.3	5.4	5.5	5.6	6	7	8		
	KPA 3.7	2	3	4	5	6.1	6.2	6.3	6.4	6.5	6.6	6.7	7		
	KPA 3.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 3.9	2	3	4	5	6	7	8							
	KPA 3.10	2	3	4.1	4.2	4.3	4.4	4.5	4.6	5	6	7	8	9	
	KPA 3.11	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 3.12	2	3	4	5	6									
	KPA 3.13	2	3	4	5										
	KPA 3.14	2	3	4	5	6	7	8	9						

KPA 3.15	2	3																
----------	---	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Fonte: Elaborado pelo autor

■ Legenda: Conformidade ■ Conformidade parcial ■ Não conformidade

4.9. POPOSTA DE UM PLANO DE AÇÃO

Em atendimento ao quarto objetivo específico do trabalho, são sugeridas as seguintes ações em relação às oportunidades de melhoria identificadas em cada elemento da Matriz IA-CM:

a) Serviços e Papel da Auditoria Interna.

1. Expansão do serviço de consultoria (KPA 3.2):

- Elaborar e implementar um plano específico para a expansão do serviço de consultoria nas UAIG do SisCIEx, com metas e prazos definidos;
- Oferecer treinamentos específicos para os auditores internos sobre técnicas de consultoria, abordagens consultivas, relacionamentos interpessoais e comunicação; e
- Promover o compartilhamento de boas práticas e lições aprendidas entre as diferentes unidades, utilizando workshops, seminários e plataformas digitais de comunicação interna.

b) Gestão de Pessoas.

1. Desenvolvimento profissional (KPA 2.3):

- Criar políticas que incentivem e financiem a participação dos auditores em associações profissionais, conferências e eventos de networking;
- Estabelecer um plano anual de capacitação abrangente que inclua cursos técnicos, workshops e programas de certificação reconhecidos internacionalmente; e
- Implementar um sistema de monitoramento e avaliação dos treinamentos realizados, para assegurar que os conteúdos ministrados estejam alinhados com as necessidades e prioridades da auditoria interna.

2. Recompensas e incentivos (KPA 3.5):

- Realizar estudos de benchmarking com outras organizações públicas e privadas para identificar práticas de incentivos (não remuneratórios) para auditores internos.

c) Práticas Profissionais.**1. Documentação de processos e práticas (KPA 3.3 e 3.6):**

- Implementar sistemas de gestão documental que facilitem a atualização, armazenamento e recuperação de documentos e registros relacionados aos processos de auditoria.

d) Desempenho e Accountability.**1. Informações de custos (KPA 3.9) e avaliação da relação custo-benefício (KPA 3.10):**

- Desenvolver e implementar um sistema de controle de custos que permita a captura detalhada dos custos das atividades de auditoria;

- Realizar treinamentos para a equipe de auditoria e para os responsáveis pela gestão de custos sobre as melhores práticas de controle e monitoramento de custos; e

- Estabelecer indicadores de desempenho correspondentes à relação custo-benefício das atividades de auditoria.

e) Cultura e Relacionamento Organizacional.**1. Coordenação com a auditoria externa e com outros fornecedores de avaliação e consultoria (KPA 3.12):**

- Identificar e mapear todos os prestadores de serviços de avaliação relevantes para o SisCIEx;

- Firmar protocolos de cooperação com outros fornecedores de serviços de avaliação e consultoria para o compartilhamento de planos, boas práticas e resultados; e

- Agendar reuniões periódicas com representantes da auditoria externa para o fortalecimento das relações institucionais.

f) Estruturas de Governança.**1. Mecanismos de financiamento (KPA 3.13):**

- Buscar estabelecer, junto à Alta Administração do Exército, um processo de financiamento com destinação orçamentária específica que assegure recursos adequados para que a atividade de auditoria cumpra suas obrigações; e

- Desenvolver normas e procedimentos para comunicar formalmente as limitações de recursos e seu impacto à alta administração.



As ações propostas têm como objetivo não apenas atender aos requisitos do IA-CM, mas também fortalecer continuamente a capacidade da auditoria interna do Comando do Exército.





5

CONCLUSÃO

Diante dos resultados apresentados no capítulo anterior, conclui-se pelo pleno atendimento do objetivo principal deste estudo, que foi analisar o nível de aderência da auditoria do Comando do Exército ao Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (Internal Audit Capability Model - IA-CM) para o Setor Público. Também foi atingido o objetivo de identificar o grau de atendimento aos requisitos de institucionalização dos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado), além de medir o índice de maturidade da atividade de auditoria interna realizada pelo SisCIEx. Isso posto, a avaliação realizada conforme metodologia apresentada no capítulo 3 concluiu pelo posicionamento da atividade de auditoria do SisCIEx no nível inicial (nível 1).

O Institute of Internal Auditors (IIA) define um rigoroso conjunto de diretrizes para a classificação do nível de capacidade da auditoria interna, condicionando a institucionalização de todos os KPA de cada elemento correspondente a este nível. E para cada KPA, todas as atividades essenciais precisam estar institucionalizadas.

Das duas hipóteses que tratavam do requisito de aderência, somente a segunda hipótese foi confirmada, justamente pelo não atendimento a todos os requisitos de institucionalização previstos para o nível integrado (nível 3). A plena institucionalização do nível de infraestrutura (nível 2), correspondente à primeira hipótese, foi comprometida por detalhes específicos relativos a procedimentos formais, como a ausência de uma prática de aprovação do plano de gestão por autoridade superior ao CAE.

Além disso, observou-se que outros aspectos se chocam com as características particulares do órgão, destacando-se a classificação de remuneração associada ao exercício da atividade de auditoria, uma condição não contemplada pelo arcabouço normativo que trata da estrutura remuneratória das Forças Armadas. Nesse contexto, entende-se que é possível considerar o requisito correspondente como não aplicável às atividades de auditoria realizadas pelo SisCIEx.

Outro aspecto que se destaca como limitador da plena institucionalização do nível 2 diz respeito à participação dos auditores

em associações profissionais. Esta condição se constitui em verdadeiro desafio, tendo em vista as especificidades da carreira militar, como a alta rotatividade, uma vez que 75% dos respondentes do questionário têm menos de cinco anos na atividade de auditoria, o que dificulta a adesão a associações profissionais e impõe barreiras à motivação para tal adesão.

Apesar da confirmação da hipótese de não institucionalização do nível integrado (nível 3), percebe-se que as limitações elencadas para o nível 2 são as mesmas impostas para o nível 3, pelas especificidades da atividade militar. Exemplos incluem a falta de certificações profissionais para os auditores, incluindo CIA, CRMA e CGAP, entre outras, e a implementação de recompensas baseadas em trabalho em equipe, que diverge da estrutura remuneratória das Forças Armadas.

Outros fatores que comprometeram o resultado da avaliação incluem a necessidade de uma melhor documentação dos processos de planejamento e a implementação da coleta de dados precisos sobre os custos da atividade de auditoria. Isso inclui a utilização de informações de desempenho para a avaliação periódica da relação custo-benefício.

Dificuldades de articulação com a auditoria externa e com outros grupos de revisão também foram identificadas. A articulação com a auditoria externa ocorre basicamente por obrigação normativa, no caso do apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional. Enquanto que a coordenação com outros grupos de revisão ainda não está desenvolvida no âmbito do SisCIEEx.

No tocante ao objetivo específico de investigar a percepção dos auditores, constata-se que a escassez de pessoal foi apontada como o fator negativo mais relevante. Resultado diverso do afirmado na terceira hipótese, sustentada por levantamentos sobre a percepção de auditores de outros órgãos (Apêndice A), que apontava a capacitação como principal fator de insucesso. De certa forma essa escassez de pessoal é influenciada pela alta rotatividade, afetando também o nível de capacitação técnica dos auditores, devido ao acúmulo de atribuições a ao pouco tempo de permanência na função, conforme já destacado anteriormente.

Em suma, a análise revelou que a auditoria do Comando do Exército ainda se encontra no nível inicial (nível 1) de maturidade, conforme o IA-CM, devido a várias limitações institucionais e

operacionais, muitas das quais estão intrinsecamente ligadas à natureza da carreira militar e à estruturação e organização das Forças Armadas.

A contribuição prática do estudo contempla, inicialmente, a identificação, o levantamento, a preparação e o fornecimento de evidências que poderão embasar autoavaliações futuras e validações externas do nível de capacidade de auditoria interna. Além disso, o estudo estabelece uma base sólida para a evolução plena ao nível 2 e ao nível 3 do Modelo IA-CM.

O quarto objetivo específico do trabalho, que consistia em propor um plano de ação em resposta às oportunidades de melhoria identificadas, foi alcançado por meio das ações sugeridas no subitem 4.9. (Poposta de um Plano de Ação). Compreende-se que, para implementar as ações propostas, é essencial elaborar um cronograma detalhado com prazos específicos e responsáveis designados, além de formar equipes de implementação para cada KPA. Além disso, revisões periódicas devem ser realizadas para avaliar o progresso e ajustar as ações conforme necessário.

No tocante às limitações, o estudo enfrentou dificuldades na verificação do atendimento aos requisitos de institucionalização ao considerar todas as UAIG do SisCIEEx. Isso se deve à atuação descentralizada dessas unidades de auditoria, que operam em diferentes ambientes e auditam diversos objetos, além de variarem em tamanho de equipe. Adicionalmente, houve dificuldades na identificação e coleta de evidências para alguns procedimentos executados, que não possuem registros formalizados.

É importante destacar que estes estudos não são definitivos, mas sim um ponto de partida. O modelo IA-CM, antes de ser um roteiro para avaliação, é principalmente uma ferramenta dinâmica de monitoramento e melhoria contínua. Ele serve como uma base sólida para futuras verificações e para a manutenção e aprimoramento do nível de maturidade alcançado.

Por fim, este estudo destaca a importância de adaptar as práticas de auditoria às especificidades do contexto militar, promovendo uma evolução contínua e sustentável da capacidade de auditoria interna do SisCIEEx.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

AGRESTI, Alan; FINLAY, Barbara. **Métodos estatísticos para as ciências sociais. (Métodos de pesquisa)**. Porto Alegre: Penso, 2012. E-book. ISBN 9788563899651. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788563899651/>>. Acesso em: 07 abr. 2024.

ANDERSON, Urton; DAHLE, Andrew; MARIANO, Alice. **Tailoring IPPF Implementation: Maturity models can help internal audit departments of varying sizes scale their approach in applying the framework**. Internal Auditor, vol. 75, no. 3, June 2018, pp. 29+. Gale Academic OneFile, 2018. Disponível em: <<https://www.gale.com/apps/doc/A543466857/AONE?u=anon~c31bafa2&sid=googleScholar&xid=4b7ab5bc>>. Acesso em: 24 fev. 2024.

ANDERSON, Urton; HEAD, Michael J.; RAMAMOORTI, Sridhar; RIDDLE, Cris;

SALAMASICK, Mark; SOBEL, Paul. **Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition**. USA: Internal Audit Foundation, 2017. p. 31-36.

ANDRADE, Fernanda Costa de. **Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte-MG. UFMG. 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/30562/1/Disserta%20a7%203%20Fernanda%20Costa%20de%20Andrade%20-%20Final.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2024.

ARRUDA, Flavia dos Reis. **Prazer e sofrimento no trabalho: a percepção de auditores internos que atuam em universidades federais em Minas Gerais**. Rio Parnaíba-MG. Universidade Federal de Viçosa. 2018. Disponível em: <<https://profiap.ufv.br/wp-content/uploads/2018/08/DISSERTACAO-FLAVIA-DOS-REIS-ARRUDA.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2024.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31000:2018 – Gestão de Riscos: Princípios e Diretrizes**. ABNT. 2018. Disponível em: <<https://abrir.link/DVuCZ>>. Acesso em: 17 jun. 2024.

BANCO MUNDIAL. Diretoria Brasil Região da América Latina e do Caribe. **Relatório de validação externa da autoavaliação no grau de capacidade de nível 2 do modelo IA-CM da CGU.** Brasília-DF, 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2022/11/cgu-recebe-certificacao-no-nivel-2-do-modelo-ia-cm-pelo-banco-mundial/relatorio-banco-mundial-validacao-cgu-iacm-nivel-2.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2024.

_____. **Validação Independente da Auto-avaliação IA-CM da Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF).** Relatório Final. 2017. Disponível em: <https://www.cg.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/02/Validacao-Independente-da-Autoavaliacao_IACM-CGDF-17_04_2017-final.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2024.

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

BESSA, Francisco Eduardo de Holanda. **Auditoria Interna e desafios da atividade de consultoria no setor público.** Publicado em 20 de jul. de 2021. Disponível em: <<https://www.linkedin.com/pulse/auditoria-interna-e-desafios-da-atividade-de-setor-de-holanda-bessa>>. Acesso em: 14 jun. 2024.

BOYNTON, Willian C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter Gerry. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002. p.31.

BRASIL. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.** 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 24 fev. 2024.

_____. Decreto nº 3.998, de 5 de novembro de 2001. **Regulamenta, para o Exército, a Lei no 5.821, de 10 de novembro de 1972, que dispõe sobre as promoções dos Oficiais da Ativa das Forças Armadas, e dá outras providências.** 2001c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3998.htm>. Acesso em: 10 jun. 2024.

_____. Decreto nº 4.853, de 6 de outubro de 2003. **Aprova o Regulamento de Promoções de Graduados do Exército (R-196) e dá outras providências.** Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4853.htm>.

Acesso em: 10 jun. 2024.

_____. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.** 2017a. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm>. Acesso em: 2 jun. 2023.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.** 2001a. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em: 10 jun. 2024

_____. Medida Provisória nº 2.215-10, de 31 de agosto de 2001. **Dispõe sobre a reestruturação da remuneração dos militares das Forças Armadas, altera as Leis nos 3.765, de 4 de maio de 1960, e 6.880, de 9 de dezembro de 1980, e dá outras providências.** 2001b. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2215-10.htm#art26>. Acesso em: 10 jun. 2024.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa nº 3-CGU, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** 2017b. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa nº 8-CGU, de 06 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** 2017c. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/43837>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). Portaria nº 777, de 18 de fevereiro de 2019. **Publica a Deliberação CCCI nº 01/2019: Utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IA-CM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA).** Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41360/11/Portaria_CCCI_777_2019.pdf>. Acesso em: 6 mar. 2024.

_____. Controladoria Geral da União – CGU. **Relatório de Avaliação - Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) - Validação da Maturidade da Atividade de Auditoria Interna**. Brasília-DF. 2022. Disponível em: <<https://n9.cl/r2ua3>>. Acesso em: 10 jun. 2024.

_____. Controladoria Geral da União – CGU. **Relatório de Avaliação da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero. Validação da Maturidade da Atividade de Auditoria Interna**. Brasília-DF. 2022. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/gUOKMU>>. Acesso em: 10 jun. 2024.

_____. Exército Brasileiro. Portaria do Comandante do Exército nº 1.523, de 14 de maio de 2021. **Aprova as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, institui o Estatuto de Auditoria e regulamenta o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001)**, 1ª edição, 2021. Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/002_instrucoes_gerais_reguladoras/01_gerais/port_n_1523_cmdo_eb_14maio2021.html>. Acesso em: 06 mar. 2024.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**, 7ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597018455. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018455/>>. Acesso em: 29 mai. 2023.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa; PIRES, Roberto Rocha Coelho. **Governança Pública: das prescrições formais à construção de uma perspectiva estratégica para a ação governamental. Boletim de Análise Político-Institucional**, v. 1, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8958/1/bapi_19_cap_02.pdf>. Acesso em: 29 mai. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO - CONACI. **Relatório de Validação da Autoavaliação no Grau de Capacidade dos Níveis 2 e 3 do Modelo IA-CM da Controladoria Geral do Estado de Goiás**. 2022. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/zsnP5o>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO (CGE) MINAS GERAIS. **Relatório de Autoavaliação IA-CM**. Belo Horizonte. 2017. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/YjV18X>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA - CGE-RO. **Relatório de Autoavaliação IA-CM**. Porto Velho-RO. 2023. Disponível em: <https://rondonia.ro.gov.br/wp-content/uploads/2023/06/Relatorio-de-autoavaliacao_IA_CM_6.0__1_.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

COOPER, Donald; SCHINDLER, Pamela. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Bookman: Grupo A, 2016. E-book. ISBN 9788580555738. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580555738/>>. Acesso em: 09 set. 2023.

COORDENADORIA DE AUDITORIA GERAL - CGM. **Relatório de Diagnóstico – Modelo IA-CM Coordenadoria de Auditoria Geral CGM**. São Paulo. 2020. Disponível em:<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/RD_IA_CM_2020_publicacao_03_05_2021.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

COSTA JUNIOR, Lindolfo Batista da. **Emprego de questionário de autoexame como ferramenta de controle interno e gestão de riscos aos integrantes da 1ª linha de defesa (DPCN/MD)**. Brasília-DF. IDP. 2022. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/is6GTV>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

CRESWELL, John Ward; CRESWELL, J. David. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 5. ed. Porto Alegre: Grupo A, 2021. E-book. ISBN 9786581334192. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786581334192/>>. Acesso em: 06 fev. 2024.

FREITAS, Henrique; Oliveira, Mírian; Saccol, Amarolinda Zanella; Moscarola, Jean. **O método de pesquisa survey**. Revista de administração, São Paulo v.35, n.3, p. 105-112, julho/setembro de 2000. Disponível em: <<http://rausp.usp.br/wp-content/uploads/files/3503105.pdf>>. Acesso em: 06 mar. 2024.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559771653. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771653/>>. Acesso em: 06 fev. 2024.

GONÇALVES, Guilherme Corrêa; LIMA, Diego Gomes de; SILVA, Thiago Oliveira. **Auditoria no setor público**. Porto Alegre. Grupo A, 2020. E-book. ISBN 9786556900544. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556900544/>>. Acesso em: 15 jul. 2023.

GREY, Philippe de Faria Corrêa. **A avaliação de impacto de políticas públicas e a contribuição das auditorias internas dos institutos federais para a sua consecução: um estudo a partir da execução do PNAES no campus São Borja do Instituto Federal Farroupilha**. Universidade Federal do Pampa, São Borja, 2018. Disponível em: <<https://dspace.unipampa.edu.br/bitstream/rii/3741/1/Philippe%20de%20Faria%20Corr%C3%AAA%20Grey%202018.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2023.

IIA Brasil - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Modelo das Três Linhas do IIA**. 2020. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

_____. Declaração de Posicionamento do IIA: **Papel da Auditoria Interna na Governança Corporativa**. 2018. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>>. Acesso em: 4 abr. 2024

_____. **Definição de Auditoria Interna**. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>>. Acesso em: 30 ago. 2023

_____. **Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector - Assessment Tool**. Altamonte Springs. 2017. Disponível em: <<http://theiia.org/ia-cm>>. Acesso em: 10 mar. 2024

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

INSTITUTO FEDERAL DO SUDESTE DE MINAS GERAIS. **Relatório do diagnóstico IA-CM: modelo de capacidade de auditoria interna**. Juiz de Fora-MG. 2023. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/ebh4gX>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA – INEP. **Autoavaliação do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade – Relatório de Autoavaliação IA-CM**. Brasília-DF. 2023. Disponível em: <https://download.inep.gov.br/auditoria/relatorio_de_autoavaliacao_IA_CM_nivel_2.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

INSTITUTO NACIONAL DE METROLOGIA, QUALIDADE E TECNOLOGIA – INMETRO. **Relatório de Autoavaliação IA-CM**. Duque de Caxias-RJ. 2021. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/y740Uo>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

LÉLIS, Débora Lage Martins. **Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético**. Belo Horizonte-MG. UFMG. 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/42791/1/Disserta%3%a7%3%a3o%20171010_final.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

LOZADA, Gisele; NUNES, Karina da Silva. **Metodologia científica**. São Paulo: SAGAH Educação: Grupo A, 2019. E-book. ISBN 9788595029576. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595029576/>>. Acesso em: 09 set. 2023.

MACRAE, Elizabeth; VAN GILS, Diane. **Internal audit capabilities and performance levels in public sector**. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2014.

MARINHO, Leonardo Lins Câmara. **A Institucionalização da Atividade de Auditoria Interna no Poder Executivo Federal Brasileiro**. Salvador-BA. UFBA. 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/34506/14/V10.n16_Institucionalizacao.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

MARQUES, George Luis de Moraes. **Convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna na percepção de auditores e auditados em unidades do Exército Brasileiro**. Porto Alegre-RS. UNISINOS. 2021. Disponível em: <https://repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/10762/George%20Luis%20de%20Moraes%20Marques_.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 11 jun. 2024.

MELO, Marilene Barros de. **O Sistema Nacional de Auditoria do SUS: estruturação, avanços, desafios e força de trabalho**. Rio de Janeiro. ENSP/FIOCRUZ. 2007. Disponível em: <https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/handle/icict/4379/ve_Marilene_Melo_ENSP_2007.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. Acesso em: 11 jun. 2024.

Ministério Público da União – MPU. **Relatório de Diagnóstico IA-CM AUDIN-MPU, modelo de capacidade de auditoria interna**. Brasília-DF. 2023. Disponível em: <<https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/relatoriodiagnosticoiacm2023.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

OLIVEIRA, Tiago Chaves e Menke, Wagner Brignol. **Auditores Internos Governamentais da Controladoria-Geral da União: como preferem atuar, de forma didática ou repressiva?** Brasília-DF. IPEA. 2020. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/45857/8/Dissertacao_Tiago_Chaves_Oliveira_v1_11_final.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. 10ª ed. Campina: Papirus Editora, 2019.

PAULA, Jaime Almeida. **Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna, segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro-RJ. UERJ. 2022. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/IXU179>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PETERS, Brainard Guy. Revista do TCU. **O Que é Governança?** Brasília, ed. 127, p. 28-33, 1 maio 2013. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/87>>. Acesso em: 2 jun. 2024.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2ª ed. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2013.

REIS, Rogério Vieira dos. **A Performance Measurement Framework for the Brazilian Office of the Comptroller General (CGU) Based on International Frameworks**, 2012. Disponível em

<https://www2.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall2012/Rogério_Vieira_dos_Reis.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2024.

RODRIGUES, Maria Katarine Gomes. **Uma análise sobre a capacidade de auditoria interna da Controladoria Geral do Estado da Paraíba segundo o modelo IA-CM**. João Pessoa-PB. UFPB. 2022. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/27578/1/MKGR31072023.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

SCHMITZ, João Clovis. **Os Desafios Gerenciais das Unidades de Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino Superior**. Florianópolis-SC. UFSC. 2017. Disponível em: <<https://tede.ufsc.br/teses/PPAU0139-D.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

Superior Tribunal de Justiça – STJ. **Relatório do Diagnóstico IA-CM**. Brasília-DF. 2023. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/175746/Relat%c3%b3rio_do_diagn%c3%b3stico_IA_CM.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Manual de Auditoria Operacional**. 4ª ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (SEGCEX), 2020. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/cbTuK0>>. Acesso em: 15 mai. 2024.

_____. **Referencial Básico de Governança aplicável a organizações públicas**. Edição 3. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7AB5B041017BABE767F6467E>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ – TJPR. **Relatório de Autoavaliação - Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM)**. Curitiba-PR. 2023. Disponível em: <https://www.tjpr.jus.br/documents/d/nucleo-de-controle-interno/relatorio_ia_cm__diagnostico_2023_v5-pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL –UFFS. **Relatório de Diagnóstico do IACM – AUDIN/UFFS**. Chapecó-SC. 2023. Disponível em: <<http://li.cnm.org.br/r/lyKayk>>. Acesso em: 11 jun. 2024.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CARIRI. **Relatório Consolidado do PGMQ da Unidade de Auditoria Interna Governamental da UFCA**. Juazeiro do Norte-CE. 2023. Disponível em: <<https://documentos.ufca.edu.br/wp-folder/wp->

content/uploads/2024/02/AUDIN.UFCA-Relat%C3%B3rio-Consolidado-2023-UAIG.UFCA-PGMQ-20.02.2024.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

UNIVERSIDADE FEDERAL LAVRAS - UFLA. **Relatório de Autoavaliação do grau de maturidade da atividade de auditoria interna da UFLA com base no modelo IA-CM.** Lavras-MG. 2023. Disponível em: <https://auditoria.ufla.br/images/Relat%C3%B3rio_Autoavalia%C3%A7%C3%A3o_IA-CM.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2024.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e pesquisa em Administração.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2009.



APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICE A: BASE DE REFERÊNCIA PARA A FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES

Relatórios de autoavaliação e validação externa de outros órgãos de auditoria:

Órgão Avaliado	Validador Externo	Relatório	Resultado / Conclusão	Nível
Controladoria Geral da União - CGU	Banco Mundial - Diretoria - Brasil Região da América Latina e do Caribe	Relatório de validação externa da autoavaliação no grau de capacidade de nível 2 do modelo IA-CM da CGU - 2022	A Atividade de Auditoria Interna desempenhada pela CGU está "geralmente em conformidade" com os Padrões para Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (IPPF), e posicionada no 2 (infraestrutura).	2 (infraestrutura)
Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais	Autoavaliação	Relatório do diagnóstico IA-CM: modelo de capacidade de auditoria interna - Instituto Federal Sudeste MG - 2023	A Unidade de Auditoria do IF Sudeste MG permanece no nível 1, básico, em que as práticas ainda estão sendo estabelecidas ou amadurecidas. Também é possível concluir que algumas exigências do modelo superam as ações da unidade, dependendo do amadurecimento da organização.	1 (inicial)
Serviço Federal de Processamento de Dados - Serpro	Controladoria Geral da União - CGU	Relatório de Avaliação - Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) - Validação da Maturidade da Atividade de Auditoria Interna - 2022	A atividade de auditoria interna desempenhada pela Audin do Serpro está posicionada no nível 3 - Integrado, observando-se a consolidação de atividades essenciais de uma auditoria interna efetiva, conforme o IACM.	3 (integrado)
Controladoria-Geral do Estado (CGE)	Autoavaliação	Relatório de Autoavaliação	Após avaliação dos 24 KPA que compõem os níveis de capacidade 2 e 3, que a CGE está no Nível 1 (Inicial) de	1 (inicial)

Órgão Avaliado	Validador Externo	Relatório	Resultado / Conclusão	Nível
Minas Gerais		Modelo IA-CM – 2017/2018	maturidade da atividade de auditoria interna, significando que alguns trabalhos ainda dependem de competências individuais.	
Universidade Federal do Cariri	Autoavaliação	Relatório Consolidado do PGMQ da Unidade de Auditoria Interna Governamental da UFCA. Abrangência temporal da análise: 2023	As atividades essenciais dos KPAs 2.6 e 2.7 ainda estão pendentes de existência e de institucionalização.	1 (inicial)
Universidade Federal da Fronteira Sul -UFFS	Autoavaliação	Relatório de Diagnóstico do IACM – AUDIN/UFFS Ano 2023	A Audin encontra-se no Nível 1 (Inicial) do IA-CM. Foi possível constatar que 73% das atividades do nível 2 estão desenvolvidas ou em desenvolvimento e 27% não foram iniciadas.	1 (inicial)
Superior Tribunal de Justiça - STJ	Autoavaliação	Relatório do Diagnóstico IA-CM 2023	100% das atividades do nível 2 foram desenvolvidas e institucionalizadas. Quanto ao nível 3, 73% das atividades estão desenvolvidas e institucionalizada, 23% desenvolvidas, mas não institucionalizadas e 4% ainda não desenvolvidas	2 (infraestrutura)
Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero	Controladoria Geral da União - CGU	Relatório de Avaliação (CGU) Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero Validação da Maturidade da Atividade de Auditoria Interna 2022	Os objetivos do processo de validação externa realizado pela CGU da autoavaliação IA-CM da UAIG/Infraero (Nível 2) foram atingidos, confirmando um diagnóstico do nível de institucionalização de capacidades da atividade de auditoria interna governamental desenvolvida com base no modelo IA-CM	2 (infraestrutura)

Órgão Avaliado	Validador Externo	Relatório	Resultado / Conclusão	Nível
MPU	Autoavaliação	Relatório de Diagnóstico IA-CM AUDIN-MPU modelo de capacidade de auditoria interna - 2023	A avaliação interna realizada para verificar a eficácia das atividades de auditoria interna, considerando o progresso, os produtos desenvolvidos e as ações executadas até agosto de 2023, revelou que, embora diversos Pontos-chave de Avaliação (KPAs) do Nível 2 tenham apresentado notável evolução em comparação a 2020, a Audin-MPU ainda se mantém no Nível 1 - Inicial.	1 (inicial)
Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF)	Banco Mundial	Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF) Validação feita pelo Banco Mundial Relatório Final - 2017	Com base na validação independente da autoavaliação IA-CM da CGDF, verifica-se que a CGDF tem algumas atividades e processos que ainda precisam ser implementadas e sustentadas para alcançar o Nível 2 (infraestrutura). Todos os KPAs até e incluindo os que estão em um determinado nível devem ser institucionalizados para atingir esse nível. Neste caso, alguns KPAs no Nível 2 têm necessidade de reforço. A CGDF ainda depende em grande medida das competências específicas do auditor individual e não institucionalizou processos sustentáveis e repetíveis suficientes para mover totalmente do Nível 1 – (inicial) ao Nível 2.	1 (inicial)
Controladoria Geral do Estado De Goiás - CGE - GO	Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) - Câmara Técnica	Relatório de Validação da Autoavaliação no Grau de Capacidade de níveis 2 e 3 do modelo IA-CM da Controladoria Geral do	Com base na validação realizada, concordamos com as informações constantes do Relatório de Autoavaliação do IA-CM da Controladoria Geral do Estado de Goiás, incluindo as ações necessárias e recomendáveis propostas para atingir o nível 3 (integrado).	3 (integrado)

Órgão Avaliado	Validador Externo	Relatório	Resultado / Conclusão	Nível
	De Auditoria	Estado De Goiás 2022		
Universidade Federal Lavras - UFLA	Autoavaliação	Relatório de Autoavaliação do grau de maturidade da atividade de auditoria interna da UFLA com base no modelo IA-CM	O presente Relatório apresentou um diagnóstico do nível de capacidade da atividade de auditoria interna governamental desenvolvida pela Auditoria Geral da UFLA com base no modelo IA-CM, o qual demonstrou que esta Unidade de Auditoria Interna se encontra no Nível 1 – Inicial	1 (inicial)
Tribunal de Justiça do Estado do Paraná - TJPR	Autoavaliação	Relatório de Autoavaliação - Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) - 2023	Após a autoavaliação realizada no período de fevereiro a junho de 2023, foi possível identificar que a unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR) possui significativos índices de cumprimento em diversos KPA's, como pode se extrair do quadro abaixo, porém ainda não atingiu o nível 2 do modelo de avaliação do IA-CM.	1 (inicial)
Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – INMETRO	Autoavaliação	Relatório de Autoavaliação IA-CM - 2021	É possível verificar forte grau de institucionalização das atividades essenciais do nível 2, sendo 98,5% (65/66) das atividades institucionalizadas e somente 1,5% (1/66) não institucionalizadas.	1 (inicial)

Órgão Avaliado	Validador Externo	Relatório	Resultado / Conclusão	Nível
Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP	Autoavaliação	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade – Relatório de Autoavaliação IA-CM - 2023	Com base nas avaliações realizadas, conclui-se que a atividade de auditoria interna desempenhada pela Audin- Inep posiciona-se no Nível 1 – Inicial, observando-se a presença dos macroprocessos-chave (KPA) previstos no Nível 2 do IA-CM.	1 (inicial)
Controladoria-Geral do Estado de Rondônia -CGE-RO	Autoavaliação	Relatório de Autoavaliação IA-CM - 2023	Com base na análise realizada utilizando o Roteiro de Avaliação e a Planilha de Avaliação, observa-se que o nível de maturidade da auditoria interna da CGE-RO não está em conformidade com o nível 2 do IA-CM, haja vista que a maioria dos seus KPAs está classificada como não existente, o que a coloca no nível 1.	1 (inicial)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Levantamentos da percepção de auditores internos governamentais de outros órgãos.

Autor/Título	Metodologia	Resultado
LÉLIS, Débora Lage Martins. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. 2010	Questionário quanto a percepção do auditor sobre a qualidade do serviço de auditoria interna (Questão: Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria?)	A preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação para o risco como os três fatores mais relacionados à qualidade da auditoria interna.

Autor/Título	Metodologia	Resultado
<p>MARQUES, George Luis de Moraes. Convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna na percepção de auditores e auditados em unidades do Exército Brasileiro. 2021</p>	<p>Questionário quanto a percepção dos auditores do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna (Questão: De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de Atributos e de Desempenho na Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria?)</p>	<p>Na percepção dos respondentes, o processo de adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna, está em curso, contudo algumas opiniões deixam claro a necessidade de maior capacitação e recursos de pessoal para que o processo de convergência tenha êxito.</p> <p>Nota-se, também, a pouca experiência profissional apontada na pesquisa, pois mais da metade 138 (69%) dos respondentes estão na faixa de até 05 anos na função e 38 (19%) na faixa entre 05 a 10 anos na função. Somente 23 (12%) respondentes têm mais que 10 anos na função, isto denota a grande rotatividade dos militares do Exército Brasileiro.</p>
<p>COSTA JUNIOR, Lindolfo Batista da. Emprego de questionário de autoexame como ferramenta de controle interno e gestão de riscos aos integrantes da 1ª linha de defesa (DPCN/MD). 2022</p>	<p>Entrevista quanto à percepção da existência de limitações “capacitacionais” dos auditores.</p>	<p>Dos 6 (seis) entrevistados, 4 (quatro) responderam positivamente quanto à necessidade de maior capacitação por parte dos auditores, para fins de melhor aplicação do questionário de autoexame.</p>
<p>MARINHO, Leonardo Lins Câmara. A Institucionalização da Atividade de Auditoria Interna no Poder Executivo Federal Brasileiro. 2017</p>	<p>Entrevista sobre a existência de capacitações de auditores e de base orientativa suficiente na SFC, para a execução de trabalhos de auditoria operacional (de desempenho).</p>	<p>Os entrevistados revelaram deficiências, tanto pela afirmação de insuficiência e orientação, quanto pela inexistência de capacitações em auditoria de desempenho.</p> <p>As análises também demonstraram necessidades de capacitações das equipes, sobretudo quanto ao planejamento dos trabalhos e quanto à execução de serviços consultivos.</p>
<p>PAULA, Jaime Almeida. Análise do</p>	<p>Entrevista questionado se</p>	<p>A respeito do tópico, destacam-se as afirmações dos entrevistados</p>

Autor/Título	Metodologia	Resultado
<p>grau de institucionalização da atividade de auditoria interna, segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. 2022</p>	<p>existia algum dispositivo legal e/ou procedimento estabelecendo um número específico de horas/dias de treinamento pessoal, para cada indivíduo.</p>	<p>quanto a não existência de dispositivo legal e/ou procedimento estabelecendo um número específico de horas/dias de treinamento.</p> <p>Embora realize capacitações e treinamentos, por meio da Escola Superior de Controle Interno, a unidade não possui um Programa de Educação Continuada, que determine um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada servidor, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou certificações relevantes.</p>
<p>OLIVEIRA, Tiago Chaves. Auditores Internos Governamentais da Controladoria-Geral da União: como preferem atuar, de forma didática ou repressiva? 2020</p>	<p>Citação de NELSON, M. W. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, v. 28, n. 2, p. 1-34, 2009.</p>	<p>Pesquisas anteriores em psicologia e em contabilidade identificaram que os julgamentos dos auditores estão sujeitos a diversas dificuldades, tais como: reconhecer padrões de evidência, aplicar conhecimento prévio ao julgamento do trabalho em curso, e ponderar, com adequação, evidências e incentivos capazes de afetar o julgamento de maneira inconsciente. Essas dificuldades podem afetar a forma como os julgamentos refletem no ceticismo profissional dos auditores.</p>
<p>ANDRADE, Fernanda Costa de. Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. 2018</p>	<p>Questionário sobre a atividade de auditoria interna da CGE-MG (Questão: Com relação ao gerenciamento de pessoas, em sua opinião, a CGE-MG incentiva o aperfeiçoamento contínuo; desenvolve a capacidade de trabalho dos auditores; e fornece oportunidades de desenvolvimento profissional?</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>

Autor/Título	Metodologia	Resultado
ARRUDA, Flavia dos Reis. Prazer e sofrimento no trabalho: a percepção de auditores internos que atuam em universidades federais em Minas Gerais. 2018	Entrevista Semiestruturada de doze auditores que atuam em seis universidades federais do estado de Minas Gerais (Questão: Quais são as maiores dificuldades que você encontra na sua profissão?)	Ao se voltar o olhar para a forma como o trabalho é organizado nas seis universidades federais mineiras, pode-se detectar que dela se origina o sentimento de prazer ou de sofrimento nos auditores. Nessa dinâmica, as principais situações que suscitam sofrimento são: excesso e à complexidade do trabalho, à ausência de padronização do trabalho, à vinculação ao órgão auditado, às dificuldades advindas da descentralização do campus, à ausência de capacitação básica inicial para ingresso na carreira, à carga horária, à não institucionalização da cultura de fiscalização nas universidades, à indefinição da atuação/papel da auditoria no âmbito das entidades federais, à discricionariedade da alta gestão universitária na escolha do coordenador da auditoria interna e às demandas para atuação em atos de gestão.
SCHMITZ, João Clovis. Os Desafios Gerenciais das Unidades de Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino Superior. 2017	Questionário estruturado aos servidores que atuam nas Unidades de Auditoria Interna das 104 Instituições Federais de Ensino Superior (Questão: Dentre os itens abaixo, assinale os que você considera uma dificuldade para o efetivo cumprimento dos trabalhos de auditoria).	Os resultados obtidos com as respostas de 133 participantes de 84 Instituições distintas sinalizam que a capacitação continuada, a ausência de política de gestão de risco institucional, o tamanho da equipe, a ausência de sistemas informatizados e o apoio dos dirigentes são alguns desafios que têm prejudicado as Unidades de Auditoria Interna no cumprimento de sua missão
RODRIGUES, Maria Katarine Gomes. Uma análise sobre a capacidade de auditoria interna da Controladoria Geral do Estado da	Análise documental sobre o Relatório de Validação Independente da Autoavaliação da implementação do	Recomendações no elemento Gestão de Pessoas: Neste elemento as recomendações foram voltadas para a capacitação técnica e prática da equipe CGE/PB, com atenção aos incentivos de remuneração justa

Autor/Título	Metodologia	Resultado
Paraíba segundo o modelo IA-CM. 2022	modelo IA-CM na CGE/PB.	<p>aos servidores, para resultar em uma melhor e mais preparada gestão de processos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Investir em formação, treinamento para os servidores entenderem e trabalharem como auditores internos profissionais; - Desenvolver planos de formação específicos para as necessidades individuais; - Analisar se os níveis salariais/de compensação podem evoluir consoante a progressão na carreira de auditor.
Relatório de validação externa da autoavaliação no grau de capacidade de nível 2 do modelo IA-CM da CGU - 2022	Validação externa realizada pelo Banco Mundial.	<p>Recomendações (Capacitação):</p> <p>(i) desenvolver especificações técnicas das capacitações (termos de referência), e, se possível, que seja feito o monitoramento dos resultados das capacitações na melhoria da qualidade do trabalho executado pelos auditores; (ii) formulação de indicadores a serem monitorados em razão de cada capacitação; (iii) política interna de educação continuada, proativa (direcionada e/ou coordenada pela instituição) e não reativa (mediante demanda pessoal do próprio auditor).</p>
Relatório de Validação da Autoavaliação no Grau de Capacidade dos Níveis 2 e 3 do Modelo IA-CM da Controladoria Geral do Estado de Goiás. 2022	Validação externa realizada pelo Conselho Nacional De Controle Interno (CONACI).	<p>KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade - Ações Recomendáveis:</p> <p>Promover capacitação contínua das equipes de auditoria em temas que melhorem a qualidade das recomendações, planejamento, análise de dados etc.</p>
Relatório de Diagnóstico – Modelo IA-CM Coordenadoria de Auditoria Geral CGM São Paulo. 2020	Autoavaliação pela Coordenadoria de Auditoria Geral (CGM) São Paulo	<p>Recomendações: realizar treinamento para os colaboradores de AUDI sobre os diferentes manuais periodicamente e/ou sempre que houver atualizações relevantes destes.</p>

Autor/Título	Metodologia	Resultado
		Estabelecer procedimento que objetive a identificação do fluxograma para aprovação dos cursos / atividades / treinamentos em AUDI.
MELO, Marilene Barros de. O Sistema Nacional de Auditoria do SUS: estruturação, avanços, desafios e força de trabalho. 2007	Entrevista em grupo focal.	Alguns auditores dos grupos focais demarcaram a necessidade de uma formação específica do campo da auditoria, referindo-se à falta de cursos de formação e treinamentos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE B: CORPUS DE ANÁLISE (CONJUNTO DE DOCUMENTOS E SISTEMAS FONTES DE EVIDÊNCIAS)

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
Grupos de Trabalho	Registros de participação dos auditores em grupos de trabalho, comitês ou fóruns organizacionais	Cultura e Relacionamento Organizacional
Custos (DCont)	Normativos sobre custos da Diretoria de Contabilidade (DCont): Portaria nº 716, de 24/10/11. STN (Sistema de Custos do Governo Federal) e Portaria nº 932, de 19/12/07 (Normas para o funcionamento do sistema Gerencial de Custos do Exército).	Gerenciamento do Desempenho e Accountability
Decreto nº 3.591/00	Decreto nº 3.591, de 06.09.2000, Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Cultura e Relacionamento Organizacional
Decreto nº 3.998/01	Decreto nº 3.998, de 5/11/01, regulamenta promoções dos Oficiais das Forças Armadas.	Gerenciamento de Pessoas
Decreto nº 4.853/03	Decreto nº 4.853, de 6/10/03. Aprova o Regulamento de Promoções de Graduados do Exército (R-196)	Gerenciamento de Pessoas
DIEx 12744 DECEX	DIEx nº 12744-EGOFAGG-DECEX - Resposta do Departamento de Educação e Cultura do Exército sobre indicação de trabalhos para o PAINT2024	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
DIEx 216 CCIEX	DIEx nº 216-SPE_CCIEx - CIRCULAR, 05.10. 2023 - para a Alta Adm EB - Indicação de trabalhos para o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT/2024)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
		Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
DIEx 251 CCIEX	DIEx-nº 251-SPE_CCIEx/2024 e DIEx Nº 14-SPE/CCIEx/2023 (Capacitação SisCIEx)	Gerenciamento de Pessoas Estruturas de Governança
DIEx 281 DGP	DIEx Nº 281-DGGAPGVCh DGP - Resposta do Departamento-Geral do Pessoal sobre indicação de trabalhos para o PAINT2024	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
DIEx 31045 EME	DIEx Nº 31045-Asse GovGestVCh EME - Resposta do Estado-Maior do Exército sobre indicação de trabalhos para o PAINT2024	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
DIEx 98 COLOG	DIEx Nº 98-AGSCOLOG - Resposta do Comando Logístico sobre indicação de trabalhos para o PAINT2024	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
DIEx 14 CCIEx	DIEx 14-SPE CCIEx, de 3 FEV 2023 (Capacitação Auditores SisCIEx)	Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
DIEx 39 CCIEX	DIEx nº 39-SPECCIEx, de 2/5/2024 (Diretrizes aos CGCFEx sobre o Relatório de Acompanhamento do PAINT).	Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
		Cultura e Relacionamento Organizacional
DIEx 80 CCIEEx	DIEx nº 80-SPE/CCIEEx, 22/1/24. PAINT/24 - Elaboração PAAA/24 e PIV/24 – CGCFEx e DIEx nº 12-SPE CCIEEx, de 25/1/23 (Diretrizes aos CGCFEx sobre PAINT/23, elaboração do PAAA e PIV).	Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional
DIEx 124 CCIEEx	DIEx nº 124-SPE/CCIEEx, 31/1/24 - PAINT/2025 - Plano de Inspeções e Visitas (PIV/2025) e DIEx nº 9-SPE, 20/1/23 PAINT/2025 - Plano de Inspeções e Visitas (PIV/2025)	Gerenciamento de Pessoas
DIEx 113 CCIEEx	DIEx Nº 113-SPE/CCIEEx - CIRCULAR, 21.06.2023. PAINT/2024 - indicação de trabalhos de auditoria.	Gerenciamento de Pessoas
Diretriz Ch CCIEEx	Diretriz do Chefe do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx)	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional
Diretriz Cmt Ex	Diretriz Orçamentária e Financeira do CmtEx 2023/2024	Estruturas de Governança
EB10-IG- 13.001	Portaria nº 1.523 - CmtEx, de 14.05.2021 - Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, institui o Estatuto de Auditoria e regulamento do Sistema de controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001).	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
EB10-R- 08.006	Portaria nº 1.533-Cmt Ex, de 09.07.2021. Regulamento dos Centros de Gestão,	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
	Contabilidade e Finanças do Exército (EB10-R-08.006)	Cultura e Relacionamento Organizacional
EB10-R-13.001	Portaria – C Ex nº 1.604. 06.10.2021 Aprova o Regulamento do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-R-13.001)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional
EB10-RI-13.001	Portaria – C Ex nº 1.603. 06.10.2021 Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional
EB20-D-02.010	Portaria. nº 225-EME, de 26 JUL 2019 (Diretriz Reguladora da Política de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-D-02.010)	Estruturas de Governança
EB90-RI-08.002	Portaria – SEF nº 154, de 19/08/21. Regimento Interno dos Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (EB90-RI-08.002)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas
Estrutura EB	Estrutura organizacional do Exército Brasileiro	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
Estrutura SisCIEx	Estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Exército	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional
Feedback Auditores	Documento que visa obter avaliação dos auditores sobre a relevância e qualidade do trabalho de auditoria	Gerenciamento de Pessoas

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
Feedback Gestores	Documento que visa obter avaliação dos gestores sobre a relevância e qualidade do trabalho de auditoria	Gerenciamento de Pessoas
IN-CGU nº 10/20	Instrução Normativa n. 10, de 28/4/20. Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento do Desempenho e Accountability
IN-CGU nº 3/17	Instrução Normativa n. 3, de 9/6/17. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.	Práticas Profissionais
IN-CGU nº 5/21	Instrução Normativa Nº 5, de 27/8/21. Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna	Serviços e papel da auditoria interna Práticas Profissionais
Indicadores	Resultado dos Indicadores gerenciais do CCIEx	Gerenciamento do Desempenho e Accountability
IP PEO - PEG	Instruções Provisórias de Planejamento Estratégico Organizacional - IP PEO – PEG. 2006	Gerenciamento do Desempenho e Accountability
Lei nº 10.180/01	Lei nº 10.180, de 06/02/01, organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno.	Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
MOT/CGU	Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal (MOT), aprovado pela Instrução Normativa n. 8, de 6/12/17, da	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
	Controladoria-Geral da União.	Cultura e Relacionamento Organizacional
MP (SIAUD-EB)	Matriz de Planejamento: 53 matrizes relativas a 2022 e 208 matrizes relativas a 2023, disponíveis no Sistema de Auditoria do Exército (SIAUD-EB)	Serviços e papel da auditoria interna Práticas Profissionais
NT-CCIEEx (Consultoria)	Nota Técnica de Auditoria Interna Governamental - CCIEEx – Consultoria	Serviços e papel da auditoria interna
OP: PABR	Orientação Prática: Plano de Auditoria baseada em riscos – CGU (novembro de 2020)	Práticas Profissionais
OP: RA	Orientação Prática: Relatório de Auditoria – CGU (2019)	Serviços e papel da auditoria interna Práticas Profissionais
OP: SvAud	Orientação Prática: Serviços de Auditoria – CGU (novembro de 2022)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas
O Sv (gerência de auditoria)	Ordem de Serviço nº 1/ 2024 (sobre os trabalhos de gerência de auditoria)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
PAAA/2022	Plano Anual da Atividade de Auditoria/2022 (do CCIEEx, 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º e 12º CGCFEx) - 13 planos	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
PAAA/2023	Plano Anual da Atividade de Auditoria/2023 (do CCIEx, 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º e 12º CGCFEx) - 13 planos	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
PAAA/2024	Plano Anual da Atividade de Auditoria/2024 (do CCIEx, 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10º, 11º e 12º CGCFEx) - 13 planos	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
PAINT/2022	Portaria – CEX nº 1.653, de 14.12.2021, aprova o Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício de 2022 (EB10-P-13.001)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
PAINT/2023	Portaria - C EX nº 1895, de 15.12.2022. Aprova o Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício de 2023 (EB10-P-13.001)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
PAINT/2024	Portaria – C EX nº 2.151, 21.12.2023. Aprova o Plano Anual de Auditoria Interna para o exercício de 2024 (EB10-P-13.001)	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
		Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
PCA	Plano de Contratação Anual (PCA)	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Estruturas de Governança
PD TI	Plano Diretor de Tecnologia da Informação	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Estruturas de Governança
PDR	Plano de Descentralização de Recursos 2024	Cultura e Relacionamento Organizacional
PEEx	Plano Estratégico do Exército (2024-2027)	Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
PIV/2022/23/24	Plano de Inspeções e Visitas 2022, 2023 e 2024	Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Estruturas de Governança
PLAMOGEx	Plano de Movimentação do Gabinete do Comandante do Exército (PLAMOGEx)	Gerenciamento de Pessoas Estruturas de Governança
P Capacitação	Plano de Capacitação do CCIEx	Gerenciamento de Pessoas Gerenciamento do Desempenho e Accountability Estruturas de Governança
Plano de Gestão	Plano de Gestão Organizacional do CCIEx	Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade do SisCIEEx	Práticas Profissionais
PPP (SIAUD-EB)	Plano de Providências Permanentes (sistemática de monitoramento de recomendações): 42 PPP relativos a 2022 e 152 PPP de 2023, disponíveis no Sistema de Auditoria do Exército (SIAUD-EB)	Serviços e papel da auditoria interna Práticas Profissionais
PVANA	Plano de Visitas e outras atividades em Nações Amigas (PVANA)	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Estruturas de Governança
QCP	Quadro de Cargos Previstos (CCIEEx e CGCFEx)	Gerenciamento de Pessoas
R ACOMP PAINT	Relatório Trimestral de Acompanhamento do PAINT/2024	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional
RA (SIAUD-EB)	Relatórios de Auditoria: 49 relatórios relativos a 2022 e 197 relatórios relativos a 2023, disponíveis no Sistema de Auditoria do Exército (SIAUD-EB)	Serviços e papel da auditoria interna Práticas Profissionais
RACE	Ordens de Serviço das Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE)	Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
RAINT/2022	Relatório Anual da Atividade de Auditoria/2022	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
		Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
RAINT/2023	Relatório Anual da Atividade de Auditoria/2023	Serviços e papel da auditoria interna Gerenciamento de Pessoas Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional Estruturas de Governança
RC (CCIEEx/CGCF Ex)	Pautas e atas de reunião de coordenação (CCIEEx e CGCFEX)	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional
Reuniões Bilaterais	Participação em Reuniões Bilaterais com os órgãos da Alta Administração do Exército (OS Nr 045 Reu Bilateral SEF CMN, OS Nr 047 Reu Bilateral SEF CMSE, OS Nr 050 Reu Bilateral SEF CMNE Osv Nr 10 23 Reunião Bilateral CMSE)	Cultura e Relacionamento Organizacional
RI TCU	Registros de relações institucionais com o TCU/ Correspondência oficial / Cartilha - Comunicações do TCU.	Cultura e Relacionamento Organizacional
SGD	Portaria - DGP/C Ex nº 485, de 26/3/24, aprova as Instruções Reguladoras para o Sistema de Gestão do Desempenho do Pessoal Militar do Exército - SGD (EB30-IR-60.007)	Gerenciamento de Pessoas

Sigla/ Abreviatura	Descrição	Categoria
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal	Gerenciamento do Desempenho e Accountability
SIAUD/EB	Sistema de Auditoria do Exército Brasileiro	Práticas Profissionais Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional
SISADE	Sistema de Acompanhamento de Dano ao Erário e Informações Gerenciais - SISADE	Práticas Profissionais
SISCUSTOS	Relatório SISCUSTOS do CCIEEx e CGCFEx	Gerenciamento do Desempenho e Accountability
SPED	Sistema de Protocolo Eletrônico de Documentos	Gerenciamento do Desempenho e Accountability Cultura e Relacionamento Organizacional

APÊNDICE C: CODIFICAÇÃO DA ATIVIDADES ESSENCIAIS

Categoria: Serviços e Papel da Auditoria Interna
KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- estatuto contempla a auditoria de conformidade
- planejar os trabalhos de auditoria
- comunicar-se com os gestores
- identificar autoridades/critérios relevantes
- aceitação dos critérios de auditoria
- documentar a estrutura de controle
- identificar e avaliar riscos específicos
- identificar objetivos, escopo e metodologia
- plano detalhado de auditoria
- executar a auditoria
- aplicar procedimentos específicos
- documentar procedimentos e resultados
- avaliar informações obtidas
- elaborar recomendações
- comunicar os resultados
- relatório de auditoria
- comunicação clara dos resultados
- sistema de monitoramento de recomendações
KPA 3.1 - Auditoria de desempenho/"value-for-money"
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- estatuto contempla a auditoria de desempenho / operacional
- planejar os trabalhos de auditoria
- comunicar-se com os gestores
- entender o objeto da auditoria
- identificar e avaliar riscos específicos
- determinar objetivos, escopo, critérios e abordagem

- plano detalhado de auditoria
- executar a auditoria
- aplicar testes específicos
- elaborar recomendações
- comunicar os resultados
- preparar relatório de resultados
- sistema de monitoramento de recomendações
KPA 3.2 - Serviços Consultivos
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- estatuto contempla o serviço de consultoria
- desenvolver políticas e procedimentos
- condução de serviços consultivos
- assegurar prerrogativa do CAI estabelecer técnicas de auditoria
- comunicar riscos significativos
- implementar práticas de independência e objetividade
- divulgar compromissos
- zelo profissional
- conduzir serviços consultivos
- determinar metodologia e tipo
- informar e obter acordo dos gestores
- obter garantia de responsabilidade da gestão
- comunicar resultados
Categoria: Gerenciamento de pessoas
KPA 2.2 - Pessoas Qualificadas Identificadas e Recrutadas
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- identificar e definir tarefas de auditoria
- conhecimentos, habilidades e competências
- desenvolver descrições de cargos/posições
- classificação de remuneração

- processo de recrutamento
- candidatos adequados
KPA 2.3 - Desenvolvimento Profissional Individual
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- treinamento / desenvolvimento profissional
- horas de treinamento
- identificar cursos e fornecedores
- participação em associações profissionais
- controlar e documentar treinamento
- relatórios periódicos
- documentar treinamento
KPA 3.3 - Coordenação de Força de Trabalho
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- estimar serviços de auditoria
- escopo de auditoria
- comparar recursos requeridos
- quadro de pessoal
- filtros de priorização
- conectar projetos com capacidade da equipe
- recrutamento, compartilhamento, terceirização
KPA 3.4 - Profissionais Qualificados
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- quadro de competências
- progressão na carreira
- critérios de desempenho
- avaliação da equipe
- comparar desempenho periodicamente
- expectativas da posição
- criar plano de formação/treinamento

- melhoria e progresso
- programas de certificação profissional
- incentivos
- combinação de habilidades
KPA 3.5- Criação de Equipe e Competência
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- mecanismos de comunicação
- desenvolvimento da equipe
- critérios de trabalho em equipe
- quadro de competências
- oportunidades de desenvolvimento
- trabalho em equipe e liderança
- recompensas baseadas em equipe
- papéis de liderança
- funções explícitas e responsabilidades
- comportamentos desejados
- papéis de mudança
Categoria: Práticas profissionais
KPA 2.4- Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- identificar objetos de auditoria
- documentar universo de auditoria
- colaborar com alta administração
- determinar período do plano
- consultar partes interessadas
- identificar áreas prioritárias
- determinar objetivos e escopo
- avaliar recursos necessários

- obter aprovação do plano
KPA 2.5- Estrutura de práticas profissionais e de processos
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- reconhecer normas obrigatórias
- políticas relevantes
- elaboração de programa de trabalho
- documentar processos vigentes
- padronizar metodologias e ferramentas
- assegurar qualidade das auditorias
- monitorar resultados comunicados
KPA 3.6- Planos de auditoria baseados em riscos
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- consultar alta administração
- considerar estrutura de gerenciamento de risco
- alinhar plano de auditoria com objetivos estratégicos
- avaliação periódica de riscos
- identificar objetos de auditoria de alto risco
- determinar probabilidade de deficiências
- identificar respostas aos riscos
- incluir trabalhos de alto risco no plano
- obter aprovação do plano
- revisar e ajustar plano conforme necessário
KPA 3.7- Estrutura de gestão da qualidade
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- políticas e procedimentos de melhoria contínua
- documentar papéis e responsabilidades
- programa de garantia e melhoria de qualidade
- monitorar e relatar desempenho e eficácia
- avaliar conformidade com normas e regulamentos

- acompanhar implementação de recomendações
Categoria:Gerenciamento do Desempenho e Accountability
KPA 2.6- Plano de negócio de Auditoria Interna:
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- identificar visão e estratégia
- objetivos e resultados de negócio
- determinar serviços de apoio e administrativos
- preparar cronogramas e determinar recursos
- plano de negócio
- obter aprovação da alta administração/conselho
KPA 2.7- Orçamento operacional de Auditoria Interna
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- estabelecer orçamento
- padrões orçamentários
- obter aprovação
- revisar continuamente
- identificar mudanças
KPA 3.8- Relatórios de Gestão da Auditoria Interna
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- identificar necessidades de reportes
- desenvolver mecanismos de coleta de dados
- relatório de gestão
- informações relevantes e periódicas
- monitorar uso e revisar
- fornecer relatórios às partes interessadas
KPA 3.9- Informações de Custos
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):

- informações de custos
- sistema de gestão de custos
- alinhar sistemas de gestão
- controlar custos reais
- relatório de utilização de recursos
- utilizar informações de custo
KPA 3.10- Medidas de Desempenho
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- identificar objetivos
- determinar operações a medir
- documentar sistema de gerenciamento de desempenho
- desenvolver medidas de desempenho
- estabelecer metas
- usar informações de desempenho
- informar desempenho a interessados
- avaliar relação custo-benefício
Categoria: Cultura e Relacionamento Organizacional
KPA 2.8- Gerenciamento dentro da Atividade de AI
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- estrutura organizacional
- identificar papéis e responsabilidades
- apoiar necessidades organizacionais
- obter recursos e ferramentas de auditoria
- administrar e comunicar-se
- incentivar relacionamentos e comunicação
KPA 3.II- Componente essencial da equipe de gestão
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- manter-se informado das prioridades

- compartilhar planos e relatórios
- participar e contribuir em comitês/fóruns
- incentivar envolvimento da equipe
- consultar e contribuir com a gestão
- trocar informações regularmente
KPA 3.12- Coordenação com outros grupos de revisão
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- identificar fornecedores internos e externos
- compartilhar planos e informações
- processos para compartilhar informações
- estabelecer confiança no trabalho de outros prestadores
- articular relações com auditor externo
Categoria: Estruturas de Governança
KPA 2.9- Fluxo de reporte de auditoria estabelecido
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- obter aprovação da alta administração/conselho
- adotar missão/visão da atividade de auditoria
- informar propósito, autoridade e responsabilidade
- revisar e atualizar estatuto regularmente
KPA 2.10- Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- incluir autoridade no regimento
- política de acesso irrestrito
- procedimentos formais de acesso
- procedimentos para casos de não divulgação
KPA 3.13- Mecanismos de Financiamento
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):

- determinar recursos necessários
- incluir todas as necessidades de financiamento
- processo transparente e independente
- identificar impacto de limitações de recursos
KPA 3.14- Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- recomendar mecanismo/processo de supervisão
- contribuir para desenvolvimento de comitê de gestão
- políticas de comunicação
- encontrar-se regularmente com alta administração
- incentivar apoio à independência
- coordenar trabalho com outros prestadores de serviços
- definir e coordenar modelo de três linhas de defesa
KPA 3.15- CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível
Atividades Essenciais (CODIFICAÇÃO):
- relacionamento de reporte funcional direto
- assegurar reuniões regulares com alta administração/conselho

APÊNDICE D: QUESTIONÁRIO



Percepção dos auditores quanto ao alinhamento da auditoria do Exército ao Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) para o Setor Público.

Este levantamento tem como objetivo coletar a percepção dos auditores em relação ao alinhamento da auditoria do Exército com o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) do IIA, e por conseguinte com as normas internacionais que regem a prática profissional de auditoria interna (IPPF). Esta iniciativa faz parte do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) da atividade de auditoria do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) e integra uma pesquisa de mestrado conduzida pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - TCLE

Percepção dos auditores quanto ao alinhamento da auditoria do Comando do Exército ao IA-CM.

* Pesquisador Responsável: Genilson Xavier da Silva, aluno do IDP e integrante do Centro de Controle Interno do Exército.

INFORMAÇÕES SOBRE O LEVANTAMENTO

Sua participação é inteiramente voluntária e o(a) senhor(a) poderá interrompê-la a qualquer momento, sem prejuízo. Esclarecemos que o questionário está dividido em 42 questões e o tempo de resposta é de aproximadamente 20 minutos.

RISCOS E CONFIDENCIALIDADE

O questionário não coletará endereços de e-mail (automaticamente) nem abordará questões pessoais, limitando-se a experiências profissionais.

RESULTADO DA PESQUISA

Caso o(a) senhor(a) tenha interesse nos resultados da pesquisa e deseje recebê-los, por favor, informe seu e-mail ao final do questionário.

Agradeço antecipadamente pelo seu tempo e colaboração.

1. Após ser apresentado(a) e esclarecido(a) sobre o objetivo da pesquisa, caso concorde em participar, marque "sim" para iniciar.

Sim

Não

Percepção quanto à aderência da atividade de auditoria do SisCIEx ao Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) do IIA.

As questões a seguir se referem aos níveis de concordância quanto à institucionalização (domínio) dos macroprocessos correspondentes às áreas de atuação abaixo:

- a. O Papel e os Serviços da Auditoria Interna;
- b. O Gerenciamento de Pessoas;
- c. As Práticas Profissionais;

- d. O Gerenciamento do Desempenho e Accountability;
- e. A Cultura e o Relacionamento Organizacional; e
- f. As Estruturas de Governança.

Quanto ao "Papel e aos serviços da auditoria interna", indique o nível de concordância que melhor corresponda à sua percepção quanto às afirmações apresentadas:

Considere 1 para "Discordo totalmente", 2 para "Discordo parcialmente", 3 para "Não concordo, nem discordo", 4 para "Concordo parcialmente" e 5 para "Concordo plenamente". Se não estiver familiarizado ou não praticar a atividade mencionada, deixe sem resposta e prossiga para a próxima pergunta.

2. A sua UAIG realiza auditoria de conformidade, considerando a avaliação da aderência de uma área ou processo (objeto de auditoria) com critérios, diretrizes, planos, procedimentos, normas ou outros requisitos que regem a condução da área ou processo.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

3. A sua UAIG realiza auditoria operacional (auditoria de desempenho), considerando a capacidade de avaliar e relatar a eficiência, a eficácia e a economicidade das operações, das atividades ou processos.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

4. É dada ciência ao gestor sobre os documentos de planejamento da auditoria antes da execução dos trabalhos.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

5. Previamente à execução da auditoria, ocorre a identificação e a avaliação dos riscos, bem como o levantamento da estrutura de controle relacionada ao objeto da auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

6. A matriz de planejamento é suficientemente clara e detalhada para permitir a execução dos trabalhos de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

7. Os procedimentos de auditoria e o tempo disponível para sua realização são adequados para coletar evidências suficientes e apropriadas para sustentar as conclusões da auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

8. O modelo do relatório de auditoria adotado pelo SisCIEx permite a comunicação clara e abrangente das conclusões de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

9. O Plano de Providências Permanentes (PPP) viabiliza o registro apropriado dos planos de ação pelo gestor, assim como a execução do monitoramento das recomendações pelo auditor.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

10. A sua UAIG presta serviços de consultoria, considerando a capacidade de analisar uma situação e fornecer assessoramento ou aconselhamento aos gestores quanto aos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da gestão e cuja natureza e escopo são pactuados previamente com a unidade demandante do serviço.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Quanto ao elemento "Gerenciamento de pessoas" (quesito: gestão de competências), indique o nível de concordância que melhor corresponda à sua percepção quanto às afirmações apresentadas:

11. A sua UAIG realiza o mapeamento de competências, com a identificação de conhecimentos, habilidades (técnicas e comportamentais) e outras competências requeridas para realizar os trabalhos de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

12. A reposição de pessoal qualificado é imediata e suficiente para atender aos objetivos da atividade de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

13. Os recursos humanos disponíveis são prioritariamente alocados nas atividades de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

14. A maioria do pessoal profissionalmente qualificado é mantido na UAIG por tempo suficiente para aplicar seus conhecimentos na atividade de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Quanto ao elemento "Gerenciamento de pessoas" (quesito: perfil profissional), marque a opção que melhor representa o seu perfil.

15. Quantos anos de experiência o(a) senhor(a) possui em auditoria (atividade de avaliação)? (resposta única - RU)

- menos de 1 ano
- 1 ano
- 2 anos
- 3 anos
- 4 anos
- 5 anos
- 6 anos
- 7 anos
- 8 anos
- 9 anos
- 10 anos
- mais de 10 anos

16. Indique o percentual de alocação do seu tempo de trabalho durante o ano (homem-hora: HH) para cada atividade relacionada abaixo (se não praticar a atividade mencionada, deixe sem marcação):

Entre		Entre		Entre		Entre		Entre	
10%	e	30%	e	50%	e	70%	e	90%	e
20%		40%		60%		80%		100%	

Serviço de Avaliação

Serviço de Consultoria

Serviço de Apuração

Análise de Atos de Pessoal
(análise e emissão de parecer)

Encargos de chefia das seções/subseções de auditoria

Orientações, diligências e atendimento às OM

Capacitação para as unidades auditadas (pelos auditores)

Atuação em uma discussão, comissão ou reunião sobre temas relacionados aos objetos de auditoria

Respostas aos pedidos de informações e de consultas das OM, conforme orientado pela SEF

Acompanhamento da Gestão (licitações, pagamento de pessoal e execução orçamentária)

Controle de demandas dos órgãos de controle externo.

Gestão Interna da UAIG (encargos administrativos, sindicâncias, comissões diversas, representações, serviços de escala)

Outras Atividades

17. Em geral, qual o tamanho médio da equipe de auditoria para cada trabalho realizado pela sua UAIG?

- 1 auditor
- 2 auditores
- 3 auditores
- 4 auditores
- 5 auditores
- 6 auditores
- 7 auditores
- 8 ou mais auditores

18. Indique a seguir a quantidade de trabalhos de auditoria em que o senhor(a) participou e que houve a participação de especialistas externos à UAIG (anos de referência: 2022 e 2023).

- Nenhum
- 1 trabalho
- 2 trabalhos
- 3 trabalhos
- 4 trabalhos
- 5 trabalhos
- 6 trabalhos
- 7 trabalhos
- 8 trabalhos
- 9 trabalhos
- 10 ou mais trabalhos

Quanto ao elemento "Gerenciamento de pessoas" (quesito: gestão do conhecimento), indique a seguir o seu nível de conhecimento e experiência em auditoria e em outras áreas.

19. Quais cursos em auditoria o(a) senhor(a) já realizou?

- Formação Básica em Auditoria (independente da instituição - > 20 horas)
- Formação Intermediária e/ou Avançada em Auditoria (independente da instituição - > 20 horas)
- Técnicas de Auditoria Interna Governamental
- Papéis de Trabalho em Auditoria Interna Governamental
- Elaboração de Relatórios de Auditoria
- Auditoria Baseada em Risco
- Controles na Administração Pública
- Gestão de Riscos
- Auditoria Operacional
- Auditoria Financeira
- Auditoria de Obras Públicas
- Auditoria de Tecnologia da Informação
- Auditoria na Área da Saúde
- Contabilização de Benefícios
- Tomada de Contas Especial

20. Por gentileza, liste quaisquer outros cursos adicionais que o(a) senhor(a) tenha realizado ou esteja realizando, além dos já mencionados:

21. Indique abaixo o tempo empregado em sua capacitação em 2022, 2023 e no ano corrente (exclusivamente em auditoria).

	Menos de 40 horas-aula	40 horas-aula	Acima de 40 horas-aula
2022	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2023	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2024	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22. Classifique em uma escala de 1 a 5, o seu nível de capacitação profissional no desenvolvimento de habilidades técnicas e comportamentais quanto aos temas abaixo. Sendo 1 para "Iniciante", 2 para "Básico", 3 para "Intermediário", 4 para "Avançado" e 5 para "Especialista".

	1	2	3	4	5
Auditoria de Conformidade					
Auditoria Operacional					
Consultoria					
Trabalho em equipe					
Liderança de equipe					
Comunicação eficaz					

Quanto às "Práticas profissionais", indique o nível de concordância que melhor corresponda à sua percepção quanto às afirmações apresentadas:

23. Os manuais, os procedimentos e as orientações disponíveis para conduzir a atividade de auditoria são suficientes e claros.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

24. A sua UAIG mantém um processo contínuo para monitorar, avaliar e aprimorar constantemente a eficácia e a qualidade da atividade de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

25. O "Feedback dos Gestores" é um documento relevante e útil para obter informações sobre a percepção do gestor em relação à atuação do auditor, à qualidade do trabalho e à agregação de valor à gestão promovida pela atividade de auditoria interna governamental.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

"Normativos da Atividade de Auditoria.

Classifique em uma escala de 1 a 5, o seu nível de conhecimento em relação aos principais normativos de auditoria listados a seguir. Sendo 1 para "Inicial", 2 para "Básico", 3 para "Intermediário", 4 para "Avançado" e 5 para "Especialista".

26. Os manuais, os procedimentos e as orientações disponíveis para conduzir a atividade de auditoria são suficientes e claros.

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

Estatuto de Auditoria (EB10-IG-13.001)

Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria (MOT)

IPPF

Regimento Interno da UAIG

Orientação Prática: Relatório de Auditoria (2019)

Orientação Prática: Serviços de Auditoria (2022)

Quanto ao elemento "Gerenciamento do Desempenho e Accountability", indique o nível de concordância que melhor corresponda à sua percepção quanto às afirmações apresentadas:

27. Os procedimentos atuais e a rotina relacionada à atividade de auditoria permitem que a alocação da força de trabalho (homem-hora HH) seja contabilizada de forma adequada para cada trabalho realizado.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

28. A sua UAIG adota indicadores, quadro controle e/ou coleta de dados de desempenho para medir e reportar o desempenho da atividade de auditoria, e controlar o seu progresso de acordo com as metas estabelecidas.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Recursos Disponíveis:

29. Classifique em uma escala de 1 a 5 o nível de suficiência/adequação das categorias de recursos listadas abaixo, previstos para possibilitar o alcance dos objetivos da atividade de auditoria. Considere 1 para “Crítico”, 2 para “Insuficiente”, 3 para “limitado”, 4 para “Suficiente” e 5 para “Mais do que suficiente”

1	2	3	4	5
Crítico	Insuficiente	Limitado	Suficiente	Mais do que suficiente

Recursos Humanos

Recursos Financeiros

Transporte

Equipamentos

Materiais de apoio

Tempo

Soluções de TI (software)

Quanto à "Cultura e relacionamento organizacional", indique o nível de concordância que melhor corresponda à sua percepção quanto às afirmações apresentadas:

30. A estrutura de gerência de auditoria, estabelecida pelo CCIEx, mantém um canal permanente e atuante de coordenação e de comunicação com as equipes de auditoria de sua UAIG.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

31. As fases de planejamento e de execução da atividade de auditoria levam em consideração os objetivos e as prioridades da gestão da unidade auditada e os objetivos correspondentes ao objeto de auditoria.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

32. Os auditores participam de reuniões, fóruns de discussão, ou de eventos similares, com os dirigentes e a equipe de gestão da unidade auditada sobre temas relevantes para a gestão.

- Não participam
- Raramente
- Às vezes
- Frequentemente
- Muito frequentemente

33. Ocorre o compartilhamento recíproco de informações, de planos e dos resultados dos trabalhos entre a sua UAIG e o órgão de controle externo.

- Não ocorre
- Raramente
- Às vezes
- Frequentemente
- Muito frequentemente

34. Ocorre o compartilhamento recíproco de informações, de planos e dos resultados dos trabalhos entre a sua UAIG e os órgãos da segunda linha de defesa (escalão superior das OM)

- Não ocorre
- Raramente
- Às vezes
- Frequentemente
- Muito frequentemente

Quanto às "Estruturas de governança", indique o nível de concordância que melhor corresponda à sua percepção quanto às afirmações apresentadas:

35. Os auditores têm acesso livre e irrestrito ao pessoal e a todas as informações, processos, bancos de dados, sistemas, documentos e dependências do Cmdo Ex, conforme necessário para desempenhar suas funções.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

36. Os dirigentes e a equipe de gestão das unidades responsáveis pelas ações de 1ª Linha de Defesa (OM) têm consciência sobre a importância,

sobre os papéis e sobre as responsabilidades quanto ao gerenciamento de riscos e à implementação e manutenção de controles internos apropriados.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

37. Os dirigentes e a equipe de gestão das unidades responsáveis pelas ações de 2ª Linha de Defesa (Escalão Superior) têm consciência sobre a importância, sobre os papéis e sobre as responsabilidades quanto ao gerenciamento de riscos e à implementação e manutenção de controles internos apropriados.

	1	2	3	4	5	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo totalmente

Fatores críticos de sucesso para a atividade de auditoria do Comando do Exército.

38. De forma resumida, o que o(a) senhor(a) destacaria como as principais limitações e dificuldades que impactam a realização da atividade de auditoria.

Perfil do respondente:

39. O(A) senhor(a) tem quanto tempo de serviço? (resposta única - RU)

- até 5 anos
- mais de 5 até 10 anos
- mais de 10 até 15 anos
- mais de 15 até 20 anos
- mais de 20 até 25 anos
- mais de 25 até 30 anos
- mais de 30 anos

40. Em que Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) o senhor(a) trabalha? (RU)

- CCIEx
- 1º CGCFEx
- 2º CGCFEx
- 3º CGCFEx
- 4º CGCFEx
- 5º CGCFEx
- 6º CGCFEx
- 7º CGCFEx
- 8º CGCFEx
- 9º CGCFEx
- 10 CGCFEx
- 11º CGCFEx
- 12º CGCFEx

41. Em que círculo o senhor(a) se enquadra?



- Servidor Civil
- Subtenente / Sargento
- Oficial Subalterno
- Oficial Intermediário
- Oficial Superior





idp

Bo
pro
cit
ref
Noss
são e

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO