

idp

idm

MESTRADO PROFISSIONAL

EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS NOS
PLANOS DE AUDITORIA INTERNA DOS PODERES
EXECUTIVO E JUDICIÁRIO**

ROBSON LOPES DA GAMA JÚNIOR

Brasília-DF, 2025

ROBSON LOPES DA GAMA JÚNIOR

**ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS NOS
PLANOS DE AUDITORIA INTERNA DOS PODERES
EXECUTIVO E JUDICIÁRIO**

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 Breno Giovanni Adaid Castro.

Brasília-DF 2025

ROBSON LOPES DA GAMA JÚNIOR

ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS NOS PLANOS DE AUDITORIA INTERNA DOS PODERES EXECUTIVO E JUDICIÁRIO

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 29 / 05 / 2025

Banca Examinadora

Prof. Dr. Breno Giovanni Adaid Castro - Orientador

Prof. Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire

Prof. Dr. Thiago Gomes Nascimento

G185a Gama Júnior, Robson Lopes da
Análise da aplicação da gestão de risco nos planos de auditoria interna dos
poderes executivo e judiciário / Robson Lopes da Gama Júnior. – Brasília: IDP, 2025.

158 f.

Inclui bibliografia.

Dissertação – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa –
IDP, Mestrado profissional em Administração Pública, Brasília, 2025.

1. Administração de risco. 2. Fiscalização financeira e orçamentária. 3. Plano
de auditoria. I. Título.

CDD: 658.155

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

DEDICATÓRIA

A Deus, meu refúgio e fonte inesgotável de força e alegria, por me guiar e ensinar ao longo desta jornada. À Nossa Senhora e a seu esposo, São José, pela intercessão, proteção e exemplo.

Dedico também este trabalho à minha linda e abençoada família. Luciana, minha amada esposa, Sarah, Sophia e Maria Alice, alegrias da minha alma. Minha gratidão pelo amor, apoio e compreensão durante os momentos mais desafiadores desta caminhada.

Enfim, compartilho esta conquista com meus pais, Robson e Ozana; meus irmãos, Graziela e Felipe; e meus sogros, Jorge e Socorro, que foram e continuam sendo pilares fundamentais na minha formação. Seus exemplos de vida, valores transmitidos e apoio constante foram essenciais para que eu chegasse até aqui.

AGRADECIMENTOS

Não poderia deixar de expressar minha gratidão ao professor Dr. Breno Giovanni Adaid Castro pelo empenho e pela enriquecedora convivência ao longo dos últimos meses. Sou profundamente grato por todo o comprometimento, conhecimento e amizade compartilhados. A qualidade deste trabalho é reflexo direto de sua valiosa contribuição, dedicação, paciência e excelência nas orientações.

Agradeço, igualmente, ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), por meio de seus professores do curso de Mestrado Profissional em Administração Pública, que disponibilizaram os recursos e ferramentas necessárias para a construção desta dissertação.

Estendo meus agradecimentos aos professores Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire e Thiago Gomes Nascimento, membros da banca examinadora, cujas contribuições cuidadosas e precisas foram essenciais para o aprimoramento da pesquisa e o alcance de seus objetivos.

Registro, ainda, meu reconhecimento à instituição financiadora desta pesquisa, o Governo do Distrito Federal, e à Controladoria-Geral do Distrito Federal, nas pessoas de seu dirigente máximo, Dr. Daniel Alves Lima, e da Subcontroladora de Controle Interno, Graziella Brunale, pelo valioso apoio e respaldo à proposta do projeto.

Por fim, não posso deixar de mencionar os amigos Adalberto Pereira, Gustavo Poppius e Fredman Fernandes, companheiros de CGDF e do IDP, pelo convívio e parceria ao longo das aulas e trabalhos realizados durante o curso. A todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização desta dissertação, o meu mais sincero agradecimento.

RESUMO

A auditoria interna governamental exerce papel estratégico na promoção da eficiência, eficácia e conformidade, além de atuar como ferramenta da governança corporativa. Entretanto, desafios como o volume e complexidade dos objetos de auditoria, a pressão por ações preventivas, a limitação de recursos e o desconhecimento do papel da auditoria interna tornam essencial o uso de métodos eficazes na seleção das ações de controle a serem realizadas. A gestão de riscos surge, nesse contexto, como instrumento de diagnóstico e priorização dessas ações, oferecendo suporte ao processo de tomada de decisão dos gestores públicos. Diante desse cenário, a presente pesquisa busca responder à seguinte questão: em que medida e de que forma as unidades centrais de controle e auditoria interna dos Poderes Executivo e Judiciário adotam a gestão de riscos como instrumento na elaboração de seus planos anuais de auditoria interna? O referencial teórico foi organizado para proporcionar uma visão integrada, abordando a estrutura dos sistemas de controle interno nos Poderes Executivo e Judiciário, os fundamentos da auditoria interna, o Modelo de Três Linhas do IIA e sua aplicação no contexto governamental. Também foi apresentado o Modelo de Avaliação de Capacidade da Auditoria Interna e um diagnóstico das Controladorias Estaduais e Municipais. Discutiu-se, por fim, os conceitos de governança, gestão de riscos e controles internos administrativos, encerrando a análise teórica com a apresentação dos modelos para elaboração de PAINT propostos pelo IPPF e pelo Governo Federal. Utilizando uma abordagem qualitativa, a pesquisa se enquadrou como exploratória e descritiva, utilizando como amostra o conjunto de 27 UCCI do Poder Executivo estadual, 26 UCCI responsáveis pelas capitais dos estados brasileiros e as 94 UAI-Jud do Poder Judiciário. Por meio da aplicação de um questionário, abordou-se elementos de estrutura e práticas essenciais previstas no KPA 3.6 do modelo IA-CM. Os resultados demonstraram uma situação heterogênea entre as UCCI e as UAI-Jud. Embora tenham sido identificadas diferenças quanto ao número de servidores, tipos de objetos de auditoria, critérios utilizados para identificação da exposição a riscos e nível de execução dos PAINT, também foram observadas semelhanças estruturais e normativas. Ambas as unidades são compostas majoritariamente por servidores efetivos e possuem normas de auditoria interna recentes. Além disso, mais de 70% prestam consultorias em governança e gestão de riscos, ainda que de forma

inicial, submetendo seus planos de auditoria à aprovação da alta administração. No que se refere ao grau de alinhamento aos elementos previstos no KPA 3.6, os resultados contrariaram a hipótese de baixa aderência, demonstrando práticas consistentes de utilização de instrumentos estratégicos e de identificação de objetos de auditoria com maior exposição a riscos. As principais dificuldades estão na frequência de aplicação de critérios de integridade e na execução de rotinas de monitoramento dos planos. Por fim, ao analisar as correlações entre as características das unidades e seu alinhamento ao KPA 3.6, a pesquisa identificou associações estatisticamente significativas apenas entre variáveis do mesmo grupo, sem evidências de correlação entre grupos distintos.

Palavras chave: Gestão de riscos. Auditoria interna governamental. Planos de auditoria interna. Modelo IA-CM.

ABSTRACT

Government internal auditing plays a strategic role in promoting efficiency, effectiveness and compliance, in addition to acting as a corporate governance tool. However, challenges such as the volume and complexity of audit objects, pressure for preventive actions, limited resources and lack of knowledge about the role of internal auditing make it essential to use effective methods in selecting the control actions to be carried out. Risk management emerges, in this context, as an instrument for diagnosing and prioritizing these actions, offering support to the decision-making process of public managers. Given this scenario, this research seeks to answer the following question: to what extent and in what way do the central control and internal audit units of the Executive and Judicial Branches adopt risk management as an instrument in preparing their annual internal audit plans? The theoretical framework was organized to provide an integrated view, addressing the structure of internal control systems in the Executive and Judicial Branches, the fundamentals of internal auditing, the IIA Three-Line Model and its application in the governmental context. The Internal Audit Capacity Assessment Model and a diagnosis of State and Municipal Comptroller's Offices were also presented. Finally, the concepts of governance, risk management and administrative internal controls were discussed, concluding the theoretical analysis with the presentation of the models for developing PAINT proposed by the IPPF and the Federal Government. Using a qualitative approach, the research was classified as exploratory and descriptive, using as a sample the set of 27 UCCI of the state Executive Branch, 26 UCCI responsible for the capitals of the Brazilian states and the 94 UAI-Jud of the Judiciary Branch. Through the application of a questionnaire, the structural elements and essential practices provided for in KPA 3.6 of the IA-CM model were addressed. The results demonstrated a heterogeneous situation between the UCCI and the UAI-Jud. Although differences were identified regarding the number of servers, types of audit objects, criteria used to identify exposure to risks and level of PAINT execution, structural and normative similarities were also observed. Both units are staffed mainly by permanent employees and have recently implemented internal audit standards. In addition, more than 70% provide consulting services on governance and risk management, albeit initially, submitting their audit plans for approval by senior management. Regarding the degree of alignment with the elements

set forth in KPA 3.6, the results contradicted the hypothesis of low adherence, demonstrating consistent practices in the use of strategic instruments and in the identification of audit objects with greater exposure to risks. The main difficulties lie in the frequency of application of integrity criteria and in the execution of routines for monitoring the plans. Finally, when analyzing the correlations between the characteristics of the units and their alignment with KPA 3.6, the research identified statistically significant associations only between variables in the same group, with no evidence of correlation between different groups.

Keywords: Risk management. Government internal audit. Internal auditing plans. IA-CM model.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 Tipos de consultoria	38
Figura 2 Modelo de Três Linhas	39
Figura 3 Estágios e níveis de maturidade IA-CM	43
Figura 4 Cadeia de Governança	48
Figura 5 Ciclo de desenvolvimento do plano de auditoria interna	53
Figura 6 Processo de implantação da gestão de riscos	56
Figura 7 Momentos da elaboração do planejamento anual	58
Figura 8 Processo de seleção dos objetos auditados	58
Figura 9 Variáveis utilizadas no levantamento do contexto	60
Figura 10 Relação entre objetivos, macroprocessos e processos	61
Figura 11 Elementos do eixo estrutura	82
Figura 12 Análise entre os resultados obtidos	87
Figura 13 Teste de médias	106
Figura 14 Estatísticas de grupo - Médias	108
Figura 15 Teste t para amostras independentes	109
Figura 16	

Teste de correlação de Spearman	112
Figura 17	
Diagrama simplificado do processo de gestão de riscos	132
Figura 18	
Diagrama dos objetivos da pesquisa	135
Gráfico 1	
Grau de relevância dos objetos UCCI	98
Gráfico 2	
Grau de relevância dos objetos – UCCI estaduais e municipais	99
Gráfico 3	
Critério utilizado na identificação dos riscos – UCCI	100
Gráfico 4	
Grau de relevância – UAI-Jud	103
Gráfico 5	
Critério utilizado na identificação dos riscos – UAI-Jud	104
Gráfico 6	
Número de servidores – UCCI x UAI-Jud	123
Gráfico 7	
Média – Variáveis de avaliação	125

LISTA DE QUADROS

Quadro 1

Evolução da auditoria interna

36

Quadro 2

Matriz KPA – IA-CM

44

Quadro 3

Alinhamento entre as atividades ISO 31000:2018 e o modelo proposto pelo IPPF

57

Quadro 4

Alinhamento entre as atividades ISO 31000:2018 e o modelo proposto pela CGU

64

Quadro 5

Alinhamento entre os modelos proposto pelo IPPF (2020), CGU (2020) e pela ISO 31000 (2018)

65

Quadro 6

Objetivo específico, hipótese e embasamento teórico

72

Quadro 7

Etapa 1 do questionário - Elementos de estrutura

82

Quadro 8

Etapa 2 do questionário - Critérios do plano de auditoria

84

Quadro 9

Etapa 3 do questionário - Práticas Institucionalizadas

86

Quadro 10

Grupo de variáveis do tipo critério

92

Quadro 11

Variáveis do tipo avaliação

.....**93**

Quadro 12

Peso das variáveis de avaliação

.....**95**

Quadro 13

Objetivo específico, hipóteses e resultados da pesquisa

.....**138**

LISTA DE TABELAS

Tabela 1

Órgãos participantes

90

Tabela 2

Análise de estrutura – UCCI

96

Tabela 3

Análise de estrutura – UCCI estaduais e municipais

97

Tabela 4

Critério utilizado para identificar riscos (UCCI)

100

Tabela 5

Índice de execução PAINT – UCCI

101

Tabela 6

Análise de estrutura – UAI-Jud

102

Tabela 7

Critério utilizado para identificar riscos (UAI-Jud)

104

Tabela 8

Índice de execução PAINT – UAI-Jud

105

Tabela 9

Correlação de Spearman

113

Tabela 10

Análise de estrutura – UCCI x UAI-Jud

122

Tabela 11

Teste de média – UCCI x UAI-Jud

128

Tabela 12

Níveis de correlação

130

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 20

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA	20
1.2 APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA E DA PERGUNTA DE PESQUISA.....	25
1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS.....	28
1.3.1 OBJETIVO GERAL.....	28
1.3.2 ESPECÍFICOS	28
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	29

2. REFERENCIAL TEÓRICO32

2.1 ABORDAGEM GERAL DO CONTROLE	32
2.1.1 INTRODUÇÃO.....	32
2.1.2 CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	33
2.1.3 DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	34
2.1.4 DO SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA DO PODER JUDICIÁRIO	34
2.2 AUDITORIA INTERNA.....	35
2.2.1 CONCEITOS INICIAIS.....	35
2.2.2 O MODELO DE TRÊS LINHAS DO IIA.....	38
2.2.3 O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	41
2.3 A EVOLUÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	41
2.3.1 O MODELO IA-CM	41
2.3.2 ESTRUTURA DO MODELO IA-CM.....	43
2.3.3 UM BREVE DIAGNÓSTICO DAS CONTROLADORIAS ESTADUAIS E MUNICIPAIS.....	44
2.4 GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS	47
2.4.1 GOVERNANÇA PÚBLICA	47
2.4.2. GESTÃO DE RISCOS	48
2.4.3 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS.....	50
2.4.4 CONCLUSÃO	50
2.5 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA.....	51
2.5.1 PROPOSTA IPPF PARA PAINT BASEADO EM RISCOS	53
2.5.2 PROPOSTA DO GOVERNO FEDERAL PARA O PAINT BASEADO EM RISCOS.....	57

SUMÁRIO

2.5.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE OS MODELOS IPPF E DO GOVERNO FEDERAL	64
---	----

3. HIPÓTESES DO ESTUDO 68

4. MÉTODO.....77

4.1 NATUREZA E ABORDAGEM DA PESQUISA.....	77
4.2 UNIVERSO DE PESQUISA.....	78
4.3 AMOSTRA DE PESQUISA	79
4.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA (QUESTIONÁRIO)	80
4.4.1 ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO (DADOS).....	81
4.4.2 PROCESSO DE COLETA DOS DADOS E APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	87

5. RESULTADOS 90

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	90
5.2 ANÁLISE PRELIMINAR E TRATAMENTO DA BASE DE DADOS	91
5.3 CENÁRIO UCCI.....	96
5.4 CENÁRIO UAI-JUD	101
5.5 GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6.....	105
5.6 CORRELAÇÃO ENTRE ESTRUTURA E GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6 – RESULTADOS.....	109

6. DISCUSSÕES 115

6.1 CARACTERÍSTICAS DAS UNIDADES CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO (UCCI)	115
6.2 CARACTERÍSTICAS DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA (UAI-JUD).....	118
6.3 COMPARAÇÃO DAS UNIDADES DE CONTROLE (UCCI) E AUDITORIA INTERNA (UAI-JUD)	120
6.4 GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6	124
6.4.1 UMA LEITURA DO TESTE DE MÉDIA.....	124
6.4.2 COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS ENTRE UCCI E UAI-JUD.....	128
6.5 CORRELAÇÃO ENTRE ESTRUTURA E GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6	129

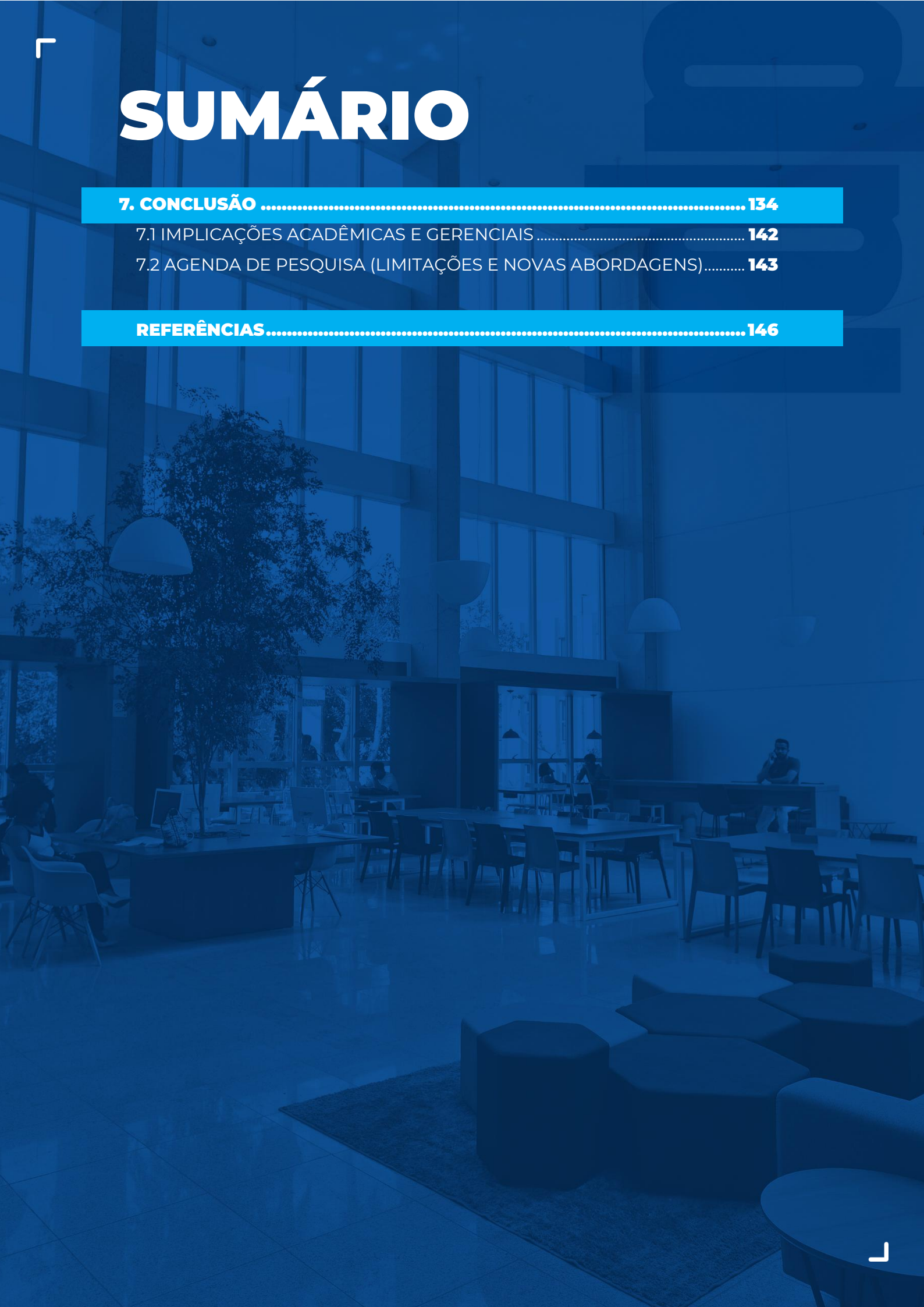
SUMÁRIO

7. CONCLUSÃO 134

7.1 IMPLICAÇÕES ACADÊMICAS E GERENCIAIS **142**

7.2 AGENDA DE PESQUISA (LIMITAÇÕES E NOVAS ABORDAGENS)..... **143**

REFERÊNCIAS..... 146





1

INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA

A implantação de sistemas de controle interno integrados pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário é uma exigência prevista pela Constituição. Nesse sentido, entre os objetivos previstos no artigo 74 da Carta Magna estão a avaliação da conformidade, da eficácia e da eficiência dos atos e gastos públicos, além do apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional (Brasil, 2025).

É nesse cenário que se destaca a relevância da auditoria interna governamental, caracterizada pela Controladoria Geral da União (CGU) como uma atividade contínua e independente, cuja finalidade é apoiar as organizações públicas na consecução de seus objetivos (Brasil, 2024a).

No âmbito federativo, as controladorias estaduais, municipais e distrital desempenham a função de órgão central dos sistemas de controle interno do Poder Executivo local, realizando avaliações e consultoria com a finalidade de apoiar a Administração Pública no alcance de seu objetivo, qual seja, promover políticas públicas. Já no caso do Poder Judiciário, a Resolução CNJ nº 308, de 2020, cria o Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário (SIAUD-Jud), com o objetivo de definir e organizar os processos, procedimentos, diretrizes e orientações para a atividade de auditoria interna do Judiciário (CNJ, 2020a).

Nesse sentido, Nakano (2017) reforça a importante oportunidade da atividade de auditoria interna governamental em propor e promover mecanismos que auxiliem as organizações na proteção do patrimônio público, na melhoria do uso e aplicação de recursos e no cumprimento de lei e normativos. Esse grupo de contribuições, em suma, auxilia no alcance de resultados e, principalmente, na promoção e implementação de ações de interesse e impacto social.

O mundo moderno apresenta uma série de desafios para as organizações, como a volatilidade, complexidade, ambiguidade e incerteza das relações. Crises econômicas, pandemias globais,

desigualdades sociais, degradação ambiental e inclusão são demandas que influenciam a formulação de políticas públicas por parte dos gestores públicos, em resposta à busca da sociedade por resultados, benefícios e melhoria da qualidade dos serviços prestados pelos governos.

Desta forma, nos últimos anos, tem ocorrido um movimento internacional para que a auditoria interna governamental participe ativamente da solução deste desafio, por meio de uma mudança na forma de abordagem, com o compromisso de gerar e agregar valor à gestão pública e promovendo uma cultura preventiva.

Em 2014, ocorreu um marco significativo no processo de incorporação de boas práticas de auditoria interna no setor público: a adoção, pelo Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci), do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público, conhecido como Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) (Conaci; Banco Mundial, 2019). Essa iniciativa visava fortalecer e promover, de maneira estratégica e em âmbito nacional, o desenvolvimento e a valorização da atividade de controle interno no Brasil.

Baseado em princípios, práticas e processos de aplicabilidade universal, ou seja, independentemente do tamanho e área de atuação da organização, o modelo propõe um fluxo de atividades a serem implantadas pela auditoria interna de maneira a buscar assegurar sua eficácia e alinhamento às necessidades de governança e expectativas profissionais (*Institute of Internal Auditors Research Foundation*, 2017).

Nessa direção, Nakano (2017) explica que, normalmente, esse processo de estruturação da atividade de auditoria interna passa por ações de desenvolvimento institucional, disponibilização de recursos e ferramentas, formulação e institucionalização de normatizações e procedimentos, os quais precisam ser internalizados e aplicados por todo corpo funcional da organização, de forma a se criar cultura e proporcionando a melhoria efetiva, estruturada e contínua da gestão pública.

A estrutura do modelo IA-CM apresenta cinco níveis de capacidade, os quais são considerados atingidos a partir da realização plena de processos-chave pré-estabelecidos, denominados KPA, ou *Key Process Areas*. Cada processo-chave é constituído por cinco elementos, denominados “áreas detalhadas”: objetivo, conjunto de

atividades essenciais, produtos ou evidências, resultados esperados e exemplos de práticas institucionalizadas.

Diante desse contexto inicial, a presente pesquisa teve por proposta central identificar o grau de aplicação, por parte das unidades centrais de controle interno (UCCI) do Poder Executivo e das unidades de auditoria interna (UAI-Jud) do Poder Judiciário, de elementos e conceitos de gestão de riscos na elaboração de seus Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINT), a partir das boas práticas internacionais de auditoria interna, como proposto no KPA 3.6 – Planos de auditoria baseados em risco do modelo IA-CM.

O número de pesquisas especificamente voltadas ao processo de elaboração de planos de auditoria com base em riscos é limitado. No entanto, alguns estudos abordam aspectos relacionados ao tema, os quais foram explorados ao longo deste trabalho.

Seif (2008) analisou o uso da gestão de riscos como ferramenta para a tomada de decisão, avaliando a importância atribuída à gestão de riscos por dirigentes e gestores e seu grau de internalização nas rotinas e processos decisórios. Os resultados obtidos indicaram um baixo nível de internalização na cultura da organização estudada.

A uso da gestão de riscos como elemento de tomada de decisão na elaboração dos planos de auditoria interna também foi objeto de estudo de Chaves (2018). Sua pesquisa tratou da aplicação da gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma instituição federal de ensino superior, especificamente na Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

Os resultados apontaram que a Auditoria Geral da UFU considera como fatores de risco a materialidade, a criticidade e a relevância para a identificação dos riscos relacionados aos objetos do universo de auditoria. A pesquisa também identificou, entretanto, subjetividade quando da escolha dos objetos de auditoria, na ausência da matriz de risco de impacto e probabilidade e no baixo engajamento da equipe no processo de elaboração e escolha dos objetos de auditoria.

Em âmbito nacional, o Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci; Banco Mundial, 2020), ao avaliar a realidade do controle interno nos Estados, identificou que, apesar de um alto número de estados

informarem utilizar metodologias internacionais de controle, entre elas o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) e o IA-CM, existe uma baixa participação das unidades controladas, clientes da auditoria interna, no processo de planejamento das ações de avaliação. Além disso, o estudo apontou que quase um terço dos respondentes não utilizam a ideia de risco durante a elaboração de seus planos de auditoria e aproximadamente metade dos estados declararam não possuir uma política de gestão de riscos interna, elemento essencial na construção de um sistema estruturado de gerenciamento de riscos corporativos.

Situação semelhante foi observada pelo Conaci ao conduzir uma pesquisa para avaliar o Diagnóstico do Controle Interno em 2022. Das 974 controladorias municipais consultadas, quase 70% indicaram não ter algum nível de estruturação apesar de se basearem em metodologias ou *frameworks* internacionais para orientar suas atividades (Conaci; Banco Mundial, 2022).

Em outra pesquisa de extrema relevância, Oliveira (2022) buscou identificar a geração de valor no contexto das unidades de auditoria interna governamental das universidades federais. Uma das hipóteses levantadas pelo autor foi a de que “o aumento da geração de valor na governança das UFs estará relacionado a um maior percentual de horas dos trabalhos realizados com base na avaliação de riscos” (Oliveira, 2022, p. 41).

Com um foco específico de estudo de caso, Sousa (2020) avaliou o alinhamento do plano anual de auditoria interna da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) à abordagem de riscos, conforme orientações da CGU, apurando, em seus resultados, limitações durante as etapas de definição do universo de auditoria, na seleção dos trabalhos, e a ausência de atividades de avaliação da maturidade da gestão de riscos da Agência.

A aplicação de critérios de riscos na elaboração de planejamento de auditoria interna no setor privado também foi o escopo do estudo realizado por Uez e Ramos (2014), tendo como foco a auditoria interna da Unimed Nordeste RS Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos. A análise conduzida pelos pesquisadores apontou, além de benefícios, a existência de lacunas e oportunidades de aprimoramento do processo de planejamento das atividades da auditoria interna.

Oliveira (2017) realizou um estudo comparativo entre a metodologia de auditoria baseada em riscos, conforme estabelecida pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), e as práticas adotadas pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da CGU, responsável pela auditoria interna do Poder Executivo Federal. Nesse estudo, ela concluiu que ambos os modelos compartilham pontos em comum, tanto em relação às diretrizes formalmente estabelecidas quanto na atuação das áreas técnicas. No entanto, também identificou que algumas práticas não estavam totalmente alinhadas à auditoria baseada em riscos e que os auditores internos não possuíam a preparação técnica necessária para implementar plenamente os modelos.

A presente pesquisa, em certo ponto, guardou relação com a realizada por Oliveira (2017), ampliando, entretanto, sua abrangência amostral para, neste caso, as controladorias estaduais, municipais e distrital, bem como para as unidades de auditoria interna do Poder Judiciário.

Ademais, buscou-se verificar pesquisas anteriores sobre a internalização do modelo IA-CM, uma vez que a elaboração de planos de auditoria baseados em risco é um elemento indicativo de maturidade da auditoria interna, conforme encontrado no nível integrado da matriz de KPA do modelo IA-CM. Nesse sentido, Farias e Bellen (2023), Paula (2022) e Rodrigues (2022), ao avaliarem a institucionalização do modelo em controladorias e auditorias internas governamentais, encontraram níveis iniciais de maturidade, alertando para que as instituições se estruturem e fortaleçam para conseguir implementar os KPA previstos.

Este instrumento de aplicação gerencial (PAINT) se traduz em documentos, normalmente anuais, emitidos pelas unidades centrais de controle interno das entidades da Administração Pública contemplando a programação de ações de controle, sejam elas avaliações ou consultorias, para um determinado exercício, devendo ter um caráter *ex ante*. Platt Neto e Vieira (2006) complementam a ideia enfatizando a importância de que a equipe tenha amplos conhecimentos sobre os procedimentos e em métodos próprios da atividade de auditoria.

Observa-se, dessa maneira, a pertinência e relevância de desenvolverem-se procedimentos de planejamento que auxiliem a

auditoria interna a traçar um diagnóstico fidedigno e selecionar assertivamente, diante da complexidade e amplitude dos universos e dos objetos de auditoria, ações que, de fato, contribuam para o alcance dos resultados propostos nas políticas públicas.

Dessa forma, esta pesquisa teve como objetivo identificar a aplicação prática da gestão de riscos como instrumento de tomada de decisão não apenas por parte da gestão, como foi estudo de Seif (2008), mas por parte da própria atividade de auditoria interna. Além disso, realizar uma avaliação do grau de alinhamento e institucionalização dos requisitos previstos no KPA 3.6 do modelo IA-CM, ampliando a análise das pesquisas anteriormente feitas por Farias e Bellen (2023), Paula (2022), Rodrigues (2022), Sousa (2020) e Uez e Ramos (2014), por exemplo.

Outrossim, foi possível revisitar alguns resultados da pesquisa feita pelo Conaci e Banco Mundial (2020) a respeito do uso de requisitos de risco durante a elaboração dos planos de auditoria nas unidades centrais de controle interno dos estados, municípios e do Distrito Federal, além de mapear sua aplicação por parte das unidades do Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário e incluir uma análise sobre possíveis influências de variáveis de ordem estrutural, dimensional e de complexidade.

Por fim, é importante registrar que, como escopo temporal, utilizou-se a última versão dos planos de auditoria interna elaborados. Já como variáveis estruturais, de dimensão e complexidade, foi levada em consideração a semelhança das UCCI e das UAI-Jud em termos de arranjo organizacional, recursos disponíveis e atividades realizadas.

1.2 APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA E DA PERGUNTA DE PESQUISA

No cenário contemporâneo, o enfrentamento da corrupção surge como um dos grandes desafios da sociedade em geral. Seja no âmbito privado ou público, seus efeitos trazem repercussão financeira e de confiança nas organizações (OAB, 2023). Henig (2019), após reforçar a ideia de que corrupção traz consigo situações muito negativas, reconhece na auditoria um instrumento importante na prevenção e no combate à corrupção no setor da Administração Pública.

Desse modo, como primeiro elemento para justificar a presente pesquisa, tem-se a crescente demanda da sociedade por uma atuação preventiva e efetiva da auditoria interna no sentido de aprimorar a eficiência na aplicação dos recursos e implementação das políticas públicas.

Outrossim, a problemática relacionada ao tema diz respeito à imagem e compreensão dos clientes e partes interessadas acerca da missão da auditoria interna. Não há, muitas vezes, por parte da própria organização, a percepção de que as recomendações ou orientações fornecidas pela auditoria, como produto do seu trabalho, geram e agregam valor, conforme estudos realizados por Araújo e Sanches (2016). Para se ter uma noção, o estudo revelou que, em 38,18% dos casos, a avaliação do desempenho dos profissionais da auditoria interna em relação aos trabalhos realizados foi classificada como regular ou insatisfatória.

Lélis e Pinheiro (2012), durante sua pesquisa para avaliar a percepção tanto dos clientes como das equipes de auditores internos acerca das práticas de auditoria interna em uma empresa brasileira do setor energético, comentaram que a geração de valor e o aprimoramento das operações de uma companhia podem ser alcançados por meio de melhoria de processos e atividades de avaliação e consultoria. Tais atividades, afirmam os autores (2012), permitem que as organizações reconheçam falhas e oportunidades de melhoria no negócio, além de identificarem ações para tratar os problemas eventualmente encontrados. Essa construção está em perfeito alinhamento com o conceito apresentado de auditoria interna, mas também com o entendimento e definição de gestão de riscos corporativos.

Além da demanda por uma ação preventiva, pela comunicação e aproximação da auditoria interna com os gestores da própria organização, existe um terceiro ponto de extrema importância e com potencial de impacto na limitação, relevância e capacidade de se construir um plano de auditoria interna eficaz, eficiente e efetivo, o qual se comunique e alinhe com as expectativas das partes interessadas (sociedade e alta administração), gerando valor: o contexto das próprias controladorias, também tratadas nesta pesquisa como UCCI, e das unidades de auditoria interna do Poder Judiciário, as quais foram referenciadas nesta pesquisa como UAI-Jud.

No caso das UCCI, o Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci; Banco Mundial, 2020), em parceria com o Banco Mundial, realizou uma avaliação nacional conjunta das estruturas responsáveis pelo controle interno nos âmbitos municipal e estadual. O estudo envolveu a participação de 22 dos 26 estados brasileiros, além do Distrito Federal, deixando de fora Acre, Maranhão, São Paulo e Sergipe.

Os resultados divulgados apontaram que, a respeito da existência de *frameworks* que servem de base para a atuação das UCCI, 73,91% afirmaram se balizar por alguma metodologia internacional de controle, com destaque para o modelo COSO e o IA-CM, mencionados em 56,52% e 52,17% das respostas, respectivamente. Importante registrar que, do grupo de controladorias que respondeu utilizar o IA-CM, 83,33% informaram apresentar nível 1, ou inicial, e os demais, representando 16,67%, o nível 02 do modelo que mede a capacidade de auditoria interna. Importa destacar também que, para o modelo IA-CM, a organização avaliada como nível 1 apresenta infraestrutura inadequada, com práticas não sustentáveis, dependentes de esforços individuais, e auditorias com foco em documentos e transações.

Soma-se ao contexto apresentado o fato de que o conjunto de objetos potencialmente auditáveis em uma organização, chamados de universo de auditoria, são extensos e muitas vezes formados por temas de elevada complexidade. Ademais, alguns órgãos possuem um baixo número de profissionais, além de não disporem, por vezes, de uma carreira específica e especializada para a execução da atividade de auditoria interna.

Como exemplo, em 2022, o Conaci e o Banco Mundial (2022) divulgaram uma nova pesquisa voltada para as UCCI, dessa vez com foco nas controladorias municipais. O cenário identificado apresentou uma deficiência de estrutura em aproximadamente 25% dos municípios do país e revelou que, entre aqueles com algum nível de estrutura, 83% atuavam com equipes de até cinco pessoas (Conaci; Banco Mundial, 2022).

A partir do conjunto de desafios propostos, quais sejam: a crescente demanda por uma atuação com foco na prevenção e efetividade das ações de controle; a necessidade de estreitamento e aprimoramento da relação entre a auditoria interna e as partes interessadas, em especial a alta gestão; a limitação de recursos, estrutura e capacidade operacional das UCCI e UAI-Jud no Brasil; e a

complexidade e extensão de seus possíveis objetos auditáveis, percebe-se a premente necessidade de se estabelecerem métodos e critérios técnicos para a elaboração e priorização das ações de controle voltadas à geração de valor e efetividade.

Nesse ponto a gestão de riscos pode ser utilizada como uma ferramenta no diagnóstico e na priorização; ou seja, como instrumento de tomada de decisão. Dessa forma, chega-se ao foco da pesquisa: a partir dos problemas e contexto apresentados, em que medida e de que forma as unidades centrais de controle interno do Poder Executivo e de auditoria interna do Poder Judiciário aplicam a técnica de gestão de riscos como instrumento e critério de tomada de decisão na elaboração e priorização das ações de controle previstas em seus planos de auditoria interna governamentais?

1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Realizar uma análise comparativa, a partir dos cenários identificados nas UCCI estaduais, municipais e distrital do Poder Executivo, assim como das UAI-Jud, do grau de alinhamento na aplicação da gestão de riscos durante a construção da última versão de seus planos de auditoria interna governamentais. Para tanto, tomou-se como base o modelo IA-CM, as boas práticas e orientações do *International Professional Practices Framework* (IPPF, 2020; 2024), do Guia de Orientações Práticas publicado pela Controladoria-Geral da União (Brasil, 2020b) e do Manual de Auditoria do Poder Judiciário (CNJ, 2023).

1.3.2 ESPECÍFICOS

A partir da proposta central, foram considerados os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as principais características, no que diz respeito a alguns elementos de estrutura e arquitetura organizacional, das UCCI e UAI-Jud selecionadas na pesquisa;**
- b) Identificar o grau de alinhamento das UCCI e UAI-Jud aos critérios propostos no formulário de verificação do KPA - 3.6 Planos de Auditoria Baseados em Risco, do IA-CM;**

- c) Analisar, a partir dos resultados obtidos nos itens anteriores, possíveis correlações entre as características das UCCI e UAI-Jud e seu grau de alinhamento ao KPA - 3.6 do IA-CM.**

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Além da introdução, este trabalho é dividido em um referencial teórico que contempla uma abordagem geral sobre o controle, incluindo uma introdução ao tema, a conceituação e o funcionamento do controle interno na Administração Pública, bem como a estrutura dos sistemas de controle e auditoria interna dos Poderes Executivo e Judiciário, respectivamente. Em seguida, aborda-se a atividade de auditoria interna, tratando de seus conceitos iniciais, do Modelo das Três Linhas, proposto pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) e do papel específico da auditoria interna governamental.

Na sequência, apresenta-se a evolução da atividade de auditoria interna governamental, com destaque para o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), sua estrutura e um breve diagnóstico sobre a aplicação desse modelo nas Controladorias Estaduais e Municipais. O referencial teórico também contempla a relação entre governança, gestão de riscos e controles internos, abordando os fundamentos da governança pública, os conceitos e práticas associadas à gestão de riscos, bem como a importância dos controles internos administrativos.

Por fim, analisam-se as propostas de elaboração e construção de Planos Anuais de Auditoria Interna (Paint) baseados em riscos, apresentadas pelo International Professional Practices Framework (IPPF) e pelo Governo Federal, destacando as principais características de cada modelo e tecendo considerações sobre suas aplicações e convergências.

Na sequência, o trabalho apresenta as hipóteses do estudo, que orientam a investigação sobre o grau de alinhamento das unidades de controle e auditoria interna ao KPA 3.6 do modelo IA-CM. O método de pesquisa adotado é então detalhado, abordando sua natureza e abordagem, as delimitações e restrições do universo e da amostra, bem como a descrição do instrumento de coleta de dados — um questionário estruturado — incluindo sua elaboração, estrutura, processo de aplicação e coleta das respostas.

Os resultados e discussões são apresentados descrevendo os cenários das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI) e de Auditoria Interna do Poder Judiciário (UAI-Jud), bem como a análise do grau de alinhamento dessas unidades ao KPA 3.6. Por fim, são apresentados os resultados da correlação entre a estrutura organizacional das unidades e o seu grau de alinhamento ao referido KPA.

A conclusão, por sua vez, sintetiza os principais achados da pesquisa, destacando suas implicações acadêmicas e gerenciais, e propõe uma agenda de pesquisa, com a identificação das limitações do estudo e sugestões para futuras investigações e novas abordagens.



2

REFERENCIAL TEÓRICO

A constante evolução e mudança do mundo contemporâneo tem se mostrado um importante desafio para as organizações, sejam elas públicas ou privadas. A competitividade de mercado tem impulsionado um movimento de evolução tecnológica, onde o tempo e qualidade da informação para a tomada de decisão são elementos imprescindíveis e diferenciais para o alcance dos objetivos propostos.

Abordando a importância da auditoria interna para organizações públicas e privadas, Reinaldi *et al.* (2022) destacam a percepção de que, diante dos desafios do contexto atual, há uma crescente preocupação em aprimorar a condução das atividades de auditoria. Além disso, com o objetivo de reforçar tal ideia, citam Montoto (2018), afirmando a importância de que as corporações e entidades se esforcem na aplicação de ferramentas estratégicas (como a governança) e gestão com o propósito de auxiliá-las a atingir seus objetivos de forma eficiente e eficaz.

Resta, portanto, evidente a importância da auditoria interna como instrumento de governança no apoio a uma gestão eficiente e comprometida com cumprimento de seus objetivos institucionais.

2.1 ABORDAGEM GERAL DO CONTROLE**2.1.1 INTRODUÇÃO**

De acordo com Ribeiro (2002), o controle existe desde as primeiras formas de organização do trabalho, sendo apresentado como função administrativa. Sua relevância passa pelo fato de que sua correta aplicação auxilia as organizações nos processos de verificação e avaliação de objetivos, planos e outras metas.

Assim, ao contribuir para um diagnóstico e para a transparência dos processos e rotinas das instituições, as ações de controle dão garantia e segurança aos gestores, podendo ser consideradas, portanto, instrumentos e ferramentas de tomada de decisão e planejamento. O apoio à melhor e mais precisa informação possível, dessa maneira, permite realizar uma avaliação segura e embasar

processos decisórios, muitas vezes imersos em variáveis incertas e imprevisíveis.

2.1.2 CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Concluída a apresentação inicial da teoria geral do controle, passa-se ao estudo da atividade de controle interno no âmbito da Administração Pública. Em seu estudo sobre as controladorias estaduais brasileiras, Castelo (2013) cita que, em sentido amplo, pode-se dizer que o controle na Administração Pública constitui uma das principais características do Estado de Direito.

É importante destacar que a relevância do controle na Administração Pública está para além da simples e estrita verificação e obediência a dispositivos legais. Ao tratar da obrigatoriedade de manutenção, de forma integrada, de um sistema de controle interno pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a Constituição Federal brasileira (Brasil, 2025) deixa clara a importância de avaliarem-se os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão pública. Reforçando esse entendimento, observa-se o entendimento de Castro (2008, p. 95) ao afirmar que, em um sentido amplo, o controle na Administração Pública objetiva “verificar se o gestor aplica os recursos que lhe são repassados de maneira responsável, eficiente e moral”.

Outrossim, Balbe (2010, p. 63), na conclusão do seu estudo sobre o resultado da atuação do controle interno no contexto da Administração Pública Federal brasileira, traz uma importante observação quando busca abordar a sinergia e relação entre as atividades de gestão e controle interno ao afirmar que “a correlação entre a Administração Pública e o controle governamental não somente existe, como trafega em via de mão dupla”. Nota-se claramente o entendimento de que a atuação do controle interno na Administração Pública leva a desafios não apenas à legalidade e à conformidade, mas também perpassa conexões e gera impacto nas práticas de governança das organizações.

Foi justamente a compreensão do grau de complexidade e possibilidades em termos de atividades, conexões e formas de atuação por parte do legislador que definiu a necessidade de criação de um sistema que permitisse a coordenação e sustentabilidade do controle interno na Administração Pública.

2.1.3 DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A relevância e a exigência da implantação de mecanismos e estruturas de controle na Administração Pública são abordadas na Constituição Federal. A Carta Magna determina que os Três Poderes devem manter um sistema de controle interno com o objetivo de avaliar o cumprimento de metas e objetivos, assegurar a conformidade legal e apoiar o controle externo no exercício de sua função institucional (Brasil, 2025).

Outrossim, entende-se por sistema de controle interno o conjunto de órgãos descentralizados vinculados a uma unidade central de controle. No setor público, esses sistemas são compostos por diversas entidades e instâncias (órgãos), organizadas sob a coordenação de uma unidade central, normalmente chamada de Controladoria-Geral, que exerce um papel fundamental na normatização e orientação dos subsistemas. No âmbito federal, o sistema de controle interno é regulamentado pelo Decreto nº 3.591 de 06 de setembro de 2000, sendo composto pela CGU, que atua como órgão central responsável pela supervisão técnica e orientação normativa dos entes que compõem o sistema; pelas Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, que funcionam como órgãos setoriais; e pelas unidades de controle interno dos comandos militares, que são unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (Brasil, 2000).

2.1.4 DO SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA DO PODER JUDICIÁRIO

Instituído pela Resolução nº 308/2020 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário (SIAUD-Jud) é atualmente composto pelo próprio CNJ — órgão responsável por fornecer orientações técnicas e normativas, além de avaliar a atuação das unidades integrantes do sistema — e pelas Unidades de Auditoria Interna (UAI-Jud) dos Conselhos da Justiça Federal e Superior da Justiça do Trabalho, do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Superiores do Trabalho, Eleitoral e Militar, bem como dos Tribunais de Justiça dos Estados, do Distrito Federal e da

Justiça Militar, além dos Tribunais Regionais Federal, do Trabalho e Eleitoral.

2.2 AUDITORIA INTERNA

2.2.1 CONCEITOS INICIAIS

O Instituto dos Auditores Internos (IIA) define a auditoria interna como um serviço independente e objetivo, voltado para avaliação e consultoria (IPPF, 2024). Segundo o IIA, o propósito da auditoria interna é apoiar a gestão, proporcionando proteção e agregando valor aos processos e operações organizacionais. Dessa forma, o conjunto de atividades desempenhadas de auditoria interna deve auxiliar no alcance dos objetivos institucionais das organizações.

Como destacado na contextualização teórica desta pesquisa, o modelo e a forma de abordagem da auditoria interna têm sofrido diversas alterações, no sentido de alinhar-se às demandas recentes das partes interessadas. Nakano (2017) reforça esse discurso citando o trabalho realizado por Franz Uhl e João Teodorico F. S. Fernandes (1976).

Inicialmente, os “auditores internos” tinham a responsabilidade, quase que exclusiva, de revisar e conferir valores e documentos, sendo a função uma extensão da dos auditores públicos. Todavia, com o desenvolvimento da indústria e do comércio, verificou-se que os auditores internos tinham na realidade funções mais amplas, além da conferência de valores e documentos, transformando-se, de meros “conferentes e revisores”, em “olhos e ouvidos” da Administração, de força atuante para obter controles internos funcionais, análise de contas de despesas e rendas, e hoje até de setores de produção, colaborando com a diretoria para um melhor desempenho administrativo geral, em todos os setores da entidade (Nakano, 2017, p. 12).

A evolução metodológica e na forma de abordagem ocorrida na auditoria interna tem origem na expectativa e necessidade vivenciadas em cada época. Em sua publicação sobre a relação entre a auditoria interna e o gerenciamento de riscos, o Instituto dos Auditores Internos da Austrália (IIA, 2022) abordou, em fases, as constantes mudanças no referido campo desde a década de 1940.

Quadro 1 – Evolução da auditoria interna		
Abordagem	Período	Descrição
Verificação	Até a década de 1960	Verificação simples de transações, para garantir a exatidão, muitas vezes envolvendo verificar 100% das transações.
Conformidade	Décadas de 1960–1980	Auditorias de conformidade simples de atividades e transações comerciais individuais com uma abordagem cíclica, para cobrir todas as atividades da organização ao longo de vários anos.
Baseada em sistema	1980–1990	Introduziu o conceito de auditorias de ponta a ponta de controles de sistema, mas manteve uma abordagem cíclica, para cobrir todas as atividades da organização ao longo de vários anos.
Baseada em riscos	Décadas de 1990–2010	A auditoria interna aceitava que orçamentos limitados significavam que não poderia auditar tudo e que algumas atividades de menor risco poderiam não justificar o custo de uma auditoria.
Parceria	Década de 2010	A auditoria interna e a gestão trabalham ativamente juntas em prol do bem comum e do sucesso de sua organização, com a auditoria interna mantendo sua independência.
Baseada em valor	Emergente	Uma metodologia em que os auditores internos executam serviços de auditoria interna voltados para o futuro, para oferecer insights e buscar ativamente a inovação para melhorar a organização, procurando fazer isso da perspectiva do cliente de auditoria. A auditoria baseada em valor é o rumo que a profissão de auditoria interna está tomando – muitas funções de auditoria interna ainda não chegaram lá, mas é uma tendência emergente.

Fonte: Elaboração própria a partir de IIA (2022).

Observa-se claramente um movimento de constante preocupação em fazer com que a atividade desenvolvida pela auditoria interna deixe de ser uma execução meramente formal, passando a agregar valor e promover eficiência e eficácia, além de proteger as

organizações; respeitando, obviamente, os princípios e regramentos próprios da atividade e dos profissionais de auditoria.

A auditoria interna deve apoiar as organizações no alcance de sua missão por meio de atividades organizadas, sistematizadas e disciplinadas, e com foco na análise e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle (IPPF, 2024). Dessa definição, podem ser ressaltados alguns aspectos e atitudes, sendo o primeiro deles a Além disso, suas práticas podem se manifestar de duas formas: como atividades de avaliação ou de consultoria. A atividade de avaliação pode ser compreendida como o processo de verificação e evidenciação de um escopo a partir de um critério definido. Já a consultoria, de acordo com Sant’Anna (2023), pode ser traduzida em atividades de assessoramento, orientação, treinamento ou facilitação promovidas à gestão da organização.

O assessoramento prestado pela auditoria interna durante a consultoria prima por auxiliar os gestores das organizações na construção de soluções para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, controles internos e governança, podendo envolver todos os tipos ou apenas um (Sant’Anna, 2023). Já a orientação prestada pela auditoria interna se traduziria em atividades como a elaboração, publicação e divulgação de informativos, cartilhas, guias ou referências, isto é, orientações de qualquer natureza.

O modelo também estabelece que a auditoria interna atue como replicador e instrumento de disseminação de conhecimento relacionado àqueles três elementos: governança, riscos e controles internos; o que seria a consultoria por meio de treinamentos ou capacitações para fomentar e criar cultura organizacional. Como última opção de atuação enquanto consultoria, de acordo com o entendimento de Sant’Anna (2023), a facilitação permite que a auditoria interna apoie a gestão em processos e procedimentos de discussão, como durante a participação em reuniões estratégias das instâncias de governança ou até mesmo por meio de demandas e assuntos de órgãos de controle externo à organização.

Figura 1 – Tipos de consultoria



Fonte: Elaboração própria a partir de IPPF (2024) e Sant'Anna (2023).

Assim, por meio de métodos organizados e rigorosos, a auditoria interna contribui para melhorar a eficiência dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança das organizações.

2.2.2 O MODELO DE TRÊS LINHAS DO IIA

Com o objetivo de contribuir para o aprimoramento e a compreensão sobre os limites e funções que devem ser respeitados pelos atores de uma organização, incluindo unidades de gestão, governança e auditoria interna, o Instituto dos Auditores Internos (IIA), em 2020, elaborou o modelo conhecido como de “três linhas”. A proposta, que pode ser aplicada a qualquer tipo de organização, tem como finalidade apoiar na identificação de estruturas, processos e atividades, funcionando como uma ferramenta para alcançar os objetivos e fortalecer os elementos de governança e gestão de riscos corporativos.

Figura 2 – Modelo de Três Linhas



Fonte: IIA (2020).

De acordo com o modelo, a primeira linha é entendida como a própria gestão, a pessoa que executa o processo de trabalho em si. Seu propósito é contribuir com o mapeamento, acompanhamento e tratamento dos eventos de risco sob sua responsabilidade. Desta forma, quando se fala em primeira linha, pensa-se na pessoa que executa o processo de trabalho ou está mais próxima à entrega de produtos ou serviços (IIA, 2020).

Tanto a Resolução CNJ nº 309/2020, que aprova as Diretrizes Técnicas das atividades de auditoria interna governamental do Poder Judiciário (DIRAUD-Jud) (CNJ, 2020b), como a Instrução Normativa nº 03 de 2017, que aprova o Referencial Técnico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, esclarecem que esta linha contemplaria os controles primários, também chamados de controles internos da gestão, uma vez que devem ser propostos, implantados e mantidos pelos próprios gestores durante a execução de suas atividades e rotinas e das políticas públicas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de suporte (Brasil, 2017a).

Ainda sobre os controles internos, a norma também orienta que, durante sua elaboração e seleção, a fim de garantir adequação e eficácia, deve-se fundamentá-los na proporção dos riscos associados,

de acordo com sua natureza e complexidade, além de considerar a estrutura e capacidade de gerenciamento da organização.

Por outro lado, de acordo com o modelo proposto pelo IIA, a segunda linha seria responsável por dar apoio ao processo de gerenciamento de riscos da organização (IIA, 2020). Devido a esse motivo, acaba se tornando ponto focal nas organizações para a promoção de orientações e a realização de treinamentos dos atores do processo, sejam eles a primeira, segunda, terceira linhas ou até mesmo o corpo administrativo da organização. Além disso, espera-se que monitore o sistema de gerenciamento de riscos do órgão, o que acaba por exigir um certo grau de expertise no tema.

Por fim, a terceira linha é representada pela auditoria interna, a qual é responsável por realizar avaliações e fornecer consultoria de maneira independente e precisa em relação ao cumprimento dos objetivos organizacionais. Segundo o modelo, essa linha desempenha o papel de garantir a prestação de contas diretamente à administração e assegurar a independência das funções de gestão. Além disso, espera-se que a terceira linha seja responsável pelas ações de comunicação à gestão e ao corpo administrativo das informações e dos resultados identificados durante as avaliações e os assessoramentos independentes realizados (IIA, 2020).

Faz-se relevante mencionar um ponto destacado pelo IIA em seu modelo. A independência da auditoria interna não implica isolamento institucional com relação às demais partes interessadas. O modelo sugere que haja mecanismos contínuos de interação entre as atividades da auditoria interna e a gestão, funcionando como um controle para assegurar que a aquela mantenha sua relevância e esteja alinhada às demandas estratégicas e operacionais da organização. Para alcançar esse objetivo, é fundamental estabelecer planos de colaboração e comunicação entre os papéis da primeira e segunda linhas de gestão e a auditoria interna, evitando, assim, duplicações, sobreposições ou lacunas desnecessárias (IIA, 2020).

Por fim, é importante perceber que a definição de linha está atrelada à prática ou atuação e não a uma estrutura organizacional. Nesse sentido, a própria auditoria interna, quando realiza atos de gestão, atua como primeira linha. Esta pesquisa, inclusive, abordará um desses casos: o processo de trabalho realizado pela auditoria interna

para a elaboração de seu plano de ações de controle, por meio de avaliações ou consultorias.

2.2.3 O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Conforme apresentado anteriormente, o desafio das unidades de auditoria interna no âmbito da Administração Pública é proteger e gerar valor por meio das atividades públicas sob sua responsabilidade institucional. A própria definição trazida pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) apresenta as ferramentas necessárias para o cumprimento de tal tarefa: a governança pública, a gestão de riscos e os controles internos.

Trata-se de uma missão importante, na qual a auditoria interna tem a oportunidade de contribuir com a melhoria da capacidade institucional em servir o interesse público. Ainda nesse ponto merece destaque a participação da auditoria interna governamental quando realiza serviços consultivos capazes de identificar oportunidades, promover inovações, reduzir vulnerabilidades e contribuir com a avaliação de controles e o fortalecimento da governança corporativa, conforme comentam Reinaldi et al. (2022):

A AI se mostra de extrema relevância devido a fatores como: suas práticas como órgão fiscalizador, o aumento da confiança por parte da sociedade na gestão dos recursos públicos, promoção do maior comprometimento do gestor, o combate à corrupção e a promoção da maior responsabilidade na gestão dos recursos públicos (Reinaldi et al., 2022, p. 13, 14).

2.3 A EVOLUÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

2.3.1 O MODELO IA-CM

O *Institute of Internal Auditors Research Foundation* desenvolveu um modelo de avaliação da maturidade ou capacidade da auditoria interna - o *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) - aplicável ao setor público (IIARF, 2017). Nesse sentido, durante sua pesquisa sobre a aplicação do modelo na auditoria interna da Universidade de Brasília (UnB), Sousa (2021) comentou que, ainda em 2004, o Comitê do Setor Público (*Public Sector Committee* – PSC) do IIA sugeriu o

desenvolvimento de um modelo que permitisse aferir a capacidade da atividade de auditoria interna governamental. O modelo teria, ainda, como objetivo apoiar as organizações na avaliação de suas práticas internas, além de fortalecer e contribuir para a implementação de processos de governança corporativa, gestão de riscos e controles internos (IIARF, 2017).

O resultado do trabalho – realizado em parceria com o Departamento de Auditoria Interna do Banco Mundial – foi a construção de um modelo baseado em práticas denominadas KPA, necessárias para se alcançar uma auditoria interna eficaz, conforme ponderaram Paula (2022), que, em seu artigo, abordam o grau de institucionalização do modelo IA-CM na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro.

O modelo é considerado por Farias e Bellen (2023) como o mais adequado para avaliação das atividades de auditoria interna no setor público. A identificação de lacunas em termos de capacidade e práticas também é apontada como vantagem do uso do modelo, como se observa na pesquisa de Rodrigues (2022), cujo foco foi a aplicação do IA-CM na Controladoria-Geral do Estado da Paraíba.

Ainda nesse sentido, a Controladoria-Geral da União, como órgão central da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), recomendou, por meio da Portaria nº 777 de 18 de fevereiro de 2019, às unidades de auditoria interna governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal que, ao implementar seus Programas de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) e ao promover as respectivas avaliações externas de qualidade, utilizassem como referência, preferencialmente, a metodologia prevista no IA-CM (Brasil, 2019).

De maneira similar, a Resolução nº 308/2020 do CNJ destaca a importância do papel da auditoria interna para a boa governança das organizações públicas e considera, durante a formulação das orientações para a referida atividade na esfera judiciária, as diretrizes do IPPF promulgadas pelo IIA (CNJ, 2020a). Além disso, o artigo 17 da Resolução nº 309/2020, que aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário, estabelece que as UAI-Jud devem adotar “práticas profissionais de auditoria”, aderindo, para tanto, aos Princípios e Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria (IPPF), às Declarações de Posicionamento exaradas por entidades de auditoria, às boas práticas

internacionais de auditoria e aos guias práticos editados por entidades de auditoria (CNJ, 2020b).

2.3.2 ESTRUTURA DO MODELO IA-CM

A arquitetura do IA-CM é dividida em três componentes: 41 áreas de processos-chave (KPA), seis elementos de auditoria interna e cinco níveis de maturidade, os quais apresentam uma evolução entre os seguintes estágios.

Figura 3 – Estágios e níveis de maturidade IA-CM

	INICIAL	INFRAESTRUTURA	INTEGRADO	GERENCIADO	OTIMIZADO
Níveis de maturidade	Práticas não sustentáveis. Dependência do esforço individual	Práticas e procedimentos sustentáveis e repetidos	Aplicação uniforme de práticas profissionais da auditoria interna e de gestão	AI integra as informações da organização para aprimorar a governança, gerenciamento de riscos e controles internos	A auditoria interna é referência interna e externa de aprendizagem contínua
Estágios de nível de maturidade	Nível não desejado pelo risco da organização não poder se beneficiar rotineiramente da contribuição do valor agregado na auditoria interna (AI).	Nível cujo objetivo é o de instituir uma rotina de AI que permita uma execução dos trabalhos de forma regular e consistente. Para isso é preciso que a AI implemente procedimentos e práticas profissionais documentadas e em conformidade com as normas.	Tem como objetivo a uniformização da aplicação das práticas profissionais e do gerenciamento das atividades de AI.	Espera-se que a AI integre informações de toda a organização para a melhorar a governança, o gerenciamento de riscos e os controles internos. Existe um alinhamento entre as atividades de AI e as expectativas de seus colaboradores, sendo a auditoria reconhecida como fonte de contribuições significantes para a organização, por meio de seus serviços.	Neste nível espera-se que a unidade de AI tenha a capacidade de aprendizado pela melhoria contínua e inovação nos processos. Há o monitoramento dos contextos externo e interno para aperfeiçoamento das abordagens de análise de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com o modelo, a mudança de nível de maturidade ocorre após o atendimento de todos os processos-chave (KPA) por parte da organização. Esses componentes são considerados fundamentais para definir o nível de capacidade da auditoria interna, sendo que cada KPA (Área-Chave de Desempenho) inclui um propósito, atividades essenciais, produtos, resultados e práticas de institucionalização, além de estar associado a um único aspecto da auditoria interna, abrangendo os seguintes eixos temáticos: 1 - Serviços e papel da auditoria interna; 2 - Gestão de Pessoas; 3 - Práticas Profissionais; 4 - Gestão de Desempenho e Responsabilidade; 5 - Relações Organizacionais e Cultura; e 6 - Estruturas de Governança. Para que uma determinada unidade de auditoria interna alcance um determinado nível é preciso que todos os KPA dos seis eixos temáticos

daquele nível, bem como dos níveis inferiores, estejam implementados e mantidos, respectivamente (IIARF, 2017).

A respeito do assunto abordado neste estudo, nota-se que IA-CM estabelece diversos KPA que abordam práticas de governança, gestão de riscos e controles internos. Dentre eles, pode-se citar o KPA 4.5 – Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização; o KPA 5.4 – Planejamento estratégico da auditoria interna; o KPA 4.1 – Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles; e o KPA 3.6 – Planos de auditoria baseados em riscos, selecionado como objeto específico desta pesquisa.

Quadro 1 – Matriz KPA – IA-CM

Matriz do 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 reconhecida como agente-chave de mudança	Envolvimento da liderança com organizações profissionais	Melhoria contínua de práticas profissionais	Resultado e valor alcançados para a organização	Relações efetivas e permanentes	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI
		Projeção da força de trabalho	Planejamento estratégico da AI			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas	CAI aconselha e influencia a mais alta gerência	Supervisão independente da Atividade de AI
		A atividade de AI apoia classes profissionais				
		Planejamento da força de trabalho				
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria	Criação de equipe e competência	Estrutura de gestão da qualidade	Medidas de desempenho	Coordenação com outros grupos de revisão	CAI informa à autoridade de mais alto nível
	Auditorias de desempenho / value-for-money	Profissionais qualificados	KPA 3.6 - Planos de auditoria baseados em riscos	Informações de custos	Componente essencial da equipe de gestão	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI
		Coordenação de força de trabalho		Relatórios de gestão de AI		Mecanismos de financiamento
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade	Desenvolvimento profissional individual	Estrutura de práticas profissionais e de processos	Orçamento operacional de AI	Gerenciamento dentro da Atividade de AI	Acesso pleno às informações aos ativos e às pessoas da organização
		Pessoas Qualificadas identificadas e recrutadas	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas	Plano de negócio de AI		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido
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: Elaboração própria.

2.3.3 UM BREVE DIAGNÓSTICO DAS CONTROLADORIAS ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Estudos anteriores a respeito do ambiente das controladorias estaduais foram realizados por Castelo (2013) e Suzart, Marcelino e Rocha (2011). Ambas as pesquisas buscavam identificar a presença da função de gestão de riscos em controladorias estaduais, bem como seus possíveis efeitos. Castelo (2013) identificou essa ocorrência em 11% dos casos. Já Suzart, Marcelino e Rocha (2011) apontaram que a função de gestão de risco era executada em apenas 21,4% das instituições

analisadas, índices considerados baixos no que diz respeito à função preventiva e na proposta trazida pelo IIA sobre auditoria interna.

Conforme apresentado anteriormente, o Conselho Nacional de Controle Interno realizou, em 2020, uma pesquisa com o objetivo de avaliar a situação das UCCI. O estudo contou com a participação de 22 estados, além do Distrito Federal, sendo Acre, Maranhão, São Paulo e Sergipe as unidades federativas que não participaram da pesquisa.

Dentre os resultados obtidos com pertinência temática ao objeto deste estudo, destaca-se o fato de que 73,91% dos estados afirmaram que sua UCCI se baliza em alguma metodologia internacional de controle, sendo que, do grupo respondente, 56,62% citou utilizar o *framework* COSO e 52,71%, o modelo IA-CM (Conaci; Banco Mundial, 2020). Um ponto positivo da pesquisa, no que se refere às macrofunções do controle interno, foi o fato de que as atividades auditoria interna e transparência fizeram parte de todas as respostas.

Notadamente, acerca dos planos de auditoria interna, objeto desta análise, o questionário identificou que:

- a) 86,96% dos estados realizam o planejamento anual das auditorias;**
- b) apesar do alto índice de planejamentos, apenas em 21,74% dos casos o planejamento anual de auditorias é feito de forma coordenada com a unidade controlada, um critério de risco e boa prática, uma vez que a auditoria interna busca agregar valor e proteção à unidade auditada;**
- c) mais da metade dos estados (52,17% das UCCI) informaram não adotar alguma política de gestão de riscos interna; e**
- d) do universo de planos de auditoria elaborados (86,96%), 65,22% seriam baseados nos riscos da unidade auditada.**

Especificamente, o último elemento apresentado possui extrema relevância para a pesquisa. Esperava-se verificar a efetiva presença de critérios de riscos na construção dos planos de auditoria interna das UCCI. Além da simples existência, estimava-se identificar o grau e analisar a forma com que a técnica de gestão de riscos é aplicada em tais instrumentos de planejamento.

Um outro diagnóstico sobre o controle interno também foi realizado pelo Conaci e Banco Mundial em 2022 com o objetivo de avaliar o nível de estruturação das UCCI do Poder Executivo dos

municípios brasileiros, com base nos referenciais COSO I e IA-CM. Dentre os principais resultados apontados pela pesquisa, destaca-se que, em aproximadamente 75% dos municípios, as unidades centrais de controle interno foram consideradas estruturadas.

Outro ponto relacionado ao objetivo desta análise foi o baixo índice de aplicação de metodologias/frameworks internacionais para orientar os trabalhos das UCCI municipais (apenas 30%). A respeito dos resultados obtidos durante as pesquisas realizadas pelo Conaci e Banco Mundial em 2020 e 2022, destacam-se:

- a) Mais de 52% das UCCI estaduais informaram dispor de mais de 100 funcionários vinculados. A pesquisa também cita perceber que os melhores resultados foram encontrados nas unidades com maior número de funcionários;**
- b) No caso das UCCI vinculadas às capitais, observou-se que 31,82% possuem, em sua estrutura organizacional, entre 11 e 30 funcionários. Diferentemente do resultado anterior, os melhores números não foram relacionados a unidades de maior quantidade de funcionários;**
- c) 100% das UCCI estaduais e das capitais se encontravam entre os níveis 1 e 2 do IA-CM, sendo a maior representatividade obtida no nível inicial (83,33%);**
- d) Menos da metade (41,1%) das UCCI municipais dispõe de alguma ação voltada ao acompanhamento da execução de programas e políticas executadas pela prefeitura do município ou governo do estado, o que denota uma baixa cultura de monitoramento (Q54);**
- e) Apesar de não detalhar a quantidade de servidores de atuam especificamente na atividade de auditoria interna, nem abordar se a carreira é específica, a pesquisa apresentou que a maioria dos enquadramentos funcionais que atuam na UCCI municipal é de efetivos (66,04%);**
- f) Nesse sentido, a pesquisa diz que 76,1% dos órgãos possuem identificação de competências relacionadas ao controle interno, e que 82,6% desenvolvem exclusivamente atividades próprias de controle (Q30 e Q31).**

Entretanto, antes de tratar da estrutura de um plano de auditoria interna governamental, serão abordados os conceitos de governança, riscos e controles internos, os quais servirão de subcritérios de análise dos PAINT.

2.4 GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS

2.4.1 GOVERNANÇA PÚBLICA

O Tribunal de Contas da União (TCU) define governança pública organizacional como a adoção de práticas voltadas para os mecanismos de liderança, estratégia e controle que podem auxiliar os mandatários e partes interessadas das organizações a avaliar seu cenário, direcionar os recursos e atuação, e monitorar o funcionamento corporativo, sempre com o objetivo de aprimorar a capacidade de alcançar bons resultados, gerar valor público e entregar políticas públicas de qualidade e efetivas (Brasil, 2020c).

Ao abordar a governança corporativa nas controladorias estaduais brasileiras, Sousa et al. (2023) apresentam o entendimento de Benedicto et al. (2013) reforçando o consenso de que as instituições públicas e governos precisam abraçar as boas práticas de governança, aplicadas nas organizações privadas. Dessa forma, é notório que iniciativas voltadas à economicidade, à eficiência ou melhoria do gasto público, à eficácia na elaboração e implementação de políticas públicas, à integridade, aos controles internos e ao apoio no processo de tomada de decisão encontram-se alinhadas com os princípios da governança pública.

A esse respeito, vários estudos abordam os resultados alcançados com a implantação de aplicação da governança corporativa. Sousa Neto e Reis (2015), por exemplo, ao avaliarem os impactos da governança corporativa na Cooperativa de Crédito de Livre Admissão da Região de Varginha Ltda (Sicoob Credivar), identificaram como principais benefícios o aprimoramento da cultura organizacional com ganho de conhecimento acerca dos conceitos de gestão corporativa e das normas e legislações envolvidas.

Além disso, na pesquisa de Sousa Neto e Reis (2015) evidenciou-se a implantação de medidas de controles internos tais como a mitigação de conflitos de interesse; a implementação de ações de conformidade e *compliance* e de segregação de funções. Por fim, a governança contribuiu para a estruturação e elaboração de manuais de desempenho e competências; para a transparência e prestação de contas e para a disponibilização de capacitações e normativo específico para o gerenciamento dos riscos corporativos.

O estudo da governança como capacidade de governo foi analisado pelos professores Caio Marini e Humberto Falcão Martins no artigo denominado “Governança Pública, uma tentativa de dissecação conceitual”. Apesar de, inicialmente, tratarem o conceito (governança) como plural, complexo, ambíguo e fragmentado, Martins e Marini (2014) apresentam uma proposta em que a governança é vista como capacidade de governo, e composta por quatro elementos: qualidade e capacidade institucional, desempenho, colaboração e valor público.

Figura 4 – Cadeia de Governança



Fonte: Martins e Marini (2014).

Nesse sentido, Martins e Marini (2014) afirmam que a capacidade de governo estaria relacionada à cinco elementos: desenho institucional, potencial de desempenho, prontidão para a ação, domínio de competências e liderança.

2.4.2. GESTÃO DE RISCOS

Segundo a Organização Internacional de Normalização (ISO), risco é definido como o efeito da incerteza sobre os objetivos (ISO, 2018). Em consonância com a ideia apresentada, Seif (2008) afirma que o conceito de risco está inserido em qualquer organização que busque competir no seu ambiente de negócio.

Para além do olhar no setor privado, o desafio inerente à tomada de decisão gerencial, em um ambiente complexo e repleto de informações tempestivas e em grande volume, exige que os gestores públicos lancem mão de ferramentas que os auxiliem e subsidiem avaliar os cenários e opções antes do processo decisório. Ou seja, é fato que as escolhas estratégicas não podem ser feitas de forma apropriada sem que haja uma análise e avaliação precisa dos riscos envolvidos em

cada cenário, permitindo, assim que os executivos e suas respectivas empresas sejam competitivas no mercado (Madanoglu, 2005).

Observa-se daí a importância de estabelecer-se um sistema de gerenciamento de riscos eficiente, já que a incerteza tem a capacidade de influenciar o alcance de objetivos das organizações, sejam elas públicas ou privadas. Ou seja, quando se estabelece um objetivo, devem-se abordar os eventos de risco, os quais são normalmente expressos por meio de dois parâmetros: consequência (impactos) e causa (probabilidades).

Percebe-se, portanto, que o conjunto de ações voltadas para o gerenciamento das incertezas de uma organização (riscos), de forma organizada e disciplinada, não é algo acessório, mas um comportamento e modelo de boa governança corporativa. Considerada pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) como um processo estratégico para as organizações do setor público e um componente essencial da governança (IBGC, 2017), a gestão de riscos corporativos (GRC) possui diversas metodologias, sendo o COSO ERM e a ISO 31.000, que está na versão de 2018, as mais utilizadas no setor público.

Segundo o Instituto dos Auditores Internos, o gerenciamento de riscos pode ser definido como um processo que compreende as etapas de identificação, análise, tratamento e monitoramento de possíveis eventos incertos, com o propósito de oferecer uma garantia razoável quanto ao atingimento dos objetivos definidos (IPPF, 2012). Esse conceito está alinhado o da auditoria interna. No caso específico da Administração Pública, objeto deste estudo, um gerenciamento de riscos eficaz e eficiente permite que os órgãos aumentem a probabilidade de alcançar os objetivos, ou seja, de entregar as políticas públicas propostas; aprimorem o processo de tomada de decisão e fortaleçam os mecanismos de controles internos administrativos.

Ademais, olhando especificamente para os planos de auditoria interna elaborados pelas UCCI e UAI-Jud, a aplicação do gerenciamento de riscos serve como elemento de diagnóstico de cenário ou contexto e como critério de seleção de amostra de auditoria e priorização de ações, considerando fatores como práticas de governança, riscos mapeados, capacidade operacional da unidade de auditoria interna e expectativa das partes interessadas.

2.4.3 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS

Para Bergamini Junior (2005), controle interno é um processo implementado pela alta liderança da organização e envolve diretores, gerentes e colaboradores, com o propósito de oferecer uma garantia razoável para o cumprimento dos objetivos específicos da empresa, em diversas áreas. Assim, assegura-se que as ações estejam alinhadas à estratégia definida, promovendo a eficiência e eficácia nas operações, garantindo a confiabilidade das informações (particularmente nas demonstrações contábeis), além de assegurar o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis.

A esse respeito é importante lembrar que, conforme apresentado pelo modelo de três linhas do IIA, a primeira linha ou o gestor público deve estabelecer controles, de forma prévia, em todos os níveis, a fim de dar suporte a todos os seus atos decisórios. Ou seja, a administração dos controles internos da gestão é uma atribuição inerente a cada servidor público no desempenho de suas atividades cotidianas.

2.4.4 CONCLUSÃO

Até o momento, a revisão teórica apresentada trouxe um entendimento dos conceitos de Controle Interno e dos Sistemas de Auditoria e Controle Interno no âmbito da Administração Pública, sua forma de atuação e papel para o sucesso das práticas e governança das organizações. Em seguida, foi possível compreender a importância da atividade da auditoria interna como elemento fundamental no cenário da auditoria interna (AI) da Administração Pública.

Abordou-se também a atuação da AI como instrumento para geração e agregação de valor e melhoria às operações no setor público, utilizando-se, para tal, uma abordagem independente, objetiva, sistemática e disciplinada. Trata-se de um novo paradigma, onde prioriza-se a análise de riscos do órgão e uma maior atuação preventiva, a fim de que os trabalhos da auditoria interna sejam reconhecidos e capazes de adicionar valor, contribuam com a tomada de decisão estratégica, com o sistema de gerenciamento de riscos, o fortalecimento das medidas de controles internos administrativos e a continuidade da política pública ofertada. Ao final, sua atividade concorre para a garantia, a avaliação e o aprimoramento da eficácia da governança corporativa.

A esse respeito, apesar de a auditoria interna, sob o prisma do modelo de três linhas e quando exerce sua função precípua, atuar por meio de atividades de avaliação e assessoria independentes, sendo classificada como terceira linha; quando executa seus processos finalísticos de trabalho (como é o caso do processo de construção de seu instrumento de planejamento), atua como primeira linha.

A seguir, será iniciado o estudo detalhado sobre alguns documentos que abordam o processo e os critérios para a elaboração de PAINT e que guardam relação com o contexto das UCCI do Poder Executivo, bem como das unidades de auditoria interna do Poder Judiciário.

2.5 PLANO ANUAL DE AUDITORIA INTERNA

De acordo com o IPPF (2020), o ambiente corporativo contemporâneo exige da auditoria interna um planejamento preciso, assertivo e alinhado às constantes mudanças de cenário e riscos. Nesse sentido, para melhor gerar valor e aumentar a eficácia de suas organizações, a auditoria interna deve olhar e espelhar sua atividade à estratégia institucional, focando recursos e esforços na abordagem aos riscos-chave, ou seja, aqueles capazes de impactar fundamentalmente nos objetivos da própria organização (IPPF, 2020).

Elaborado pelo Diretor Executivo de Auditoria (DEA), o PAINT tem como finalidade identificar e selecionar o conjunto de ações que serão executadas pela auditoria interna durante um determinado período. Ademais, o plano deve considerar os riscos e o dinamismo das organizações, refletindo, sempre que necessário, as alterações e mudanças que possam afetar o contexto vivenciado (IPPF, 2024).

O processo de seleção de trabalhos considera elementos importantes. O primeiro deles é o volume de objetos passíveis de avaliação, conhecido como universo de auditoria. Nesse ponto, uma análise mais detalhada do referido universo encontrará diferenças entre os órgãos auditáveis, o que precisa, por óbvio, ser considerado no momento da escolha.

As normas globais de auditoria interna orientam a respeito da importância de se considerar parâmetros de riscos e avaliações relacionadas à ética e integridade, à estratégia e aos objetivos da organização, à eficácia e adequação das estruturas e processos de

controle, governança e gerenciamento de riscos, aos recursos necessários para a execução dos compromissos da auditoria, e à aprovação por parte da alta administração e conselho de administração, quando aplicável. Além disso, o PAINT deve considerar os serviços de auditoria interna acordados e prever ações de acompanhamento e monitoramento, sendo sua avaliação realizada, ao menos, uma vez por ano, conforme recomendação expressa (IPPF, 2024).

O estabelecimento de uma metodologia, contemplando critérios, procedimentos e normas necessárias para orientar a função de auditoria interna das organizações é preocupação do *The Institute of Internal Auditors*, com o propósito de garantir que a atividade seja estruturada, sistematizada e disciplinada entre os auditores (IPPF, 2024).

Por fim, além da individualidade de cada elemento, não se pode desconsiderar a capacidade operacional das unidades de auditoria interna, as quais, muitas vezes, não dispõem de um corpo técnico numeroso, especializado, com recursos e infraestrutura necessários para analisar o conjunto de itens e objetos sob seus cuidados.

Percebe-se novamente a importância de utilizar a governança, a gestão de riscos e os controles internos como instrumentos de diagnóstico, priorização e tomada de decisão, de forma a construir critérios e mecanismos para a seleção técnica alinhada à expectativa das partes interessadas.

Assim, a criação de um planejamento sólido e fundamentado em riscos possibilita que a auditoria interna aloque e concentre seus recursos limitados de maneira adequada, oferecendo avaliações e consultorias eficientes, proativas e orientadas para o futuro, com foco nas questões mais urgentes da organização (IPPF, 2020).

A presente pesquisa se propôs a identificar e analisar, a partir das características das UCCI e UAI-Jud, o grau de alinhamento e aplicação da gestão de riscos nos planos de auditoria interna, requisito encontrado no modelo de capacidade de auditoria interna, como o KPA – Plano de auditoria interna baseado em riscos, o qual pertence ao elemento práticas profissionais e integra o conjunto de KPA do nível 3 – integrado, do modelo IA-CM.

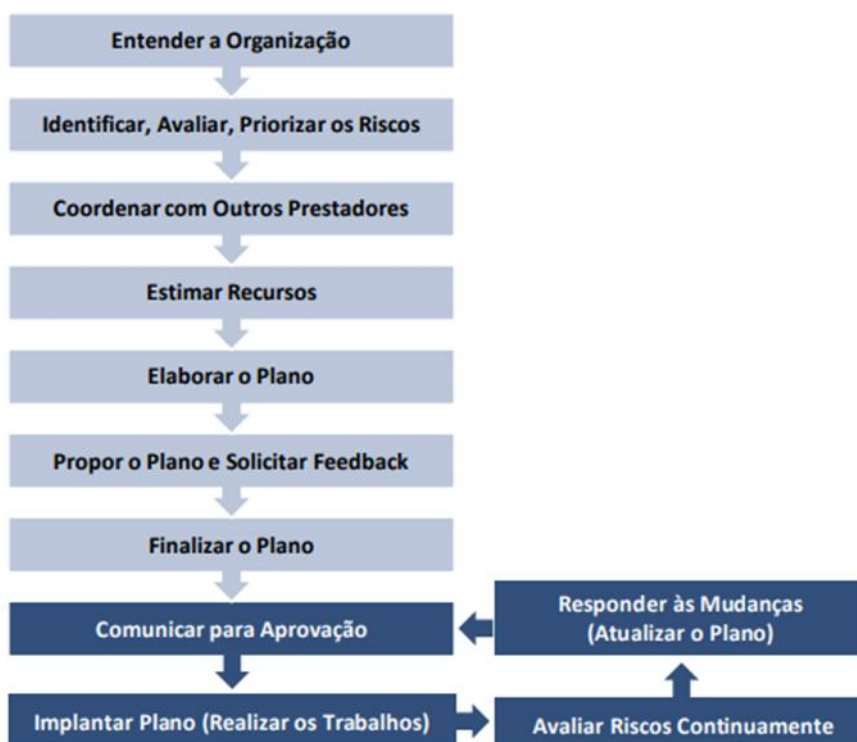
Passaremos agora a abordar duas propostas de aplicação prática da gestão de riscos em planos de auditoria: uma construída pelo IPPF e outra pelo Governo Federal brasileiro, utilizada como referência pelo Conselho Nacional de Justiça, conforme depreende-se da leitura do Manual de Auditoria do Poder Judiciário elaborado pelo órgão (CNJ, 2023).

2.5.1 PROPOSTA IPPF PARA PAINT BASEADO EM RISCOS

Publicado em 2020, o guia prático suplementar chamado “Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos” do IPPF traz uma proposta para a utilização do gerenciamento de riscos na construção inicial desse instrumento estratégico para a auditoria interna. De acordo com o guia, para assegurar que as prioridades da auditoria interna estejam baseadas em riscos e alinhadas às expectativas das partes interessadas, é necessário um planejamento bem estruturado, sendo o Diretor Executivo de Auditoria (DEA) da organização responsável por essa tarefa, conforme estabelecido na Norma 9.4 – Plano de Auditoria Interna (IPPF, 2024).

A estrutura proposta pelo IPPF (2020) é formada pelas seguintes etapas:

Figura 5 – Ciclo de desenvolvimento do plano de auditoria interna



Fonte: IPPF (2020).

a) Entendendo a Organização

De acordo com o guia a etapa inicial deve realizar um diagnóstico da organização. Para tanto, são previstas quatro tarefas: a identificação de objetivos, estratégias e estrutura da organização escopo; uma revisão dos principais documentos organizacionais, como o plano estratégico e organogramas; a consulta aos principais *stakeholders*; e a criação ou revisão do universo de auditoria da organização.

Essa diretriz foi reafirmada com a edição das novas normas globais de auditoria interna. Conforme estabelece o IPPF, versão 2024, ao elaborar um plano de auditoria interna eficaz, o Diretor Executivo de Auditoria deve levar em conta e compreender os processos relacionados à governança, riscos e aos controles da organização (Norma 9.1, IPPF 2024).

Nesse mesmo contexto, o guia prático do IPPF (2020) esclarece que, após a análise dos elementos que envolvem a estratégia e objetivos da organização, o DEA pode considerar necessário criar ou atualizar o universo de auditoria. Como exemplo, o documento cita quaisquer temas, projetos, departamentos, processos, entidades, funções ou outras áreas que, devido à exposição a riscos, possam justificar a realização de uma auditoria.

b) Avaliação de Riscos da Auditoria Interna

Trata-se de uma atividade que deve envolver toda a organização, permitindo que a auditoria interna tenha informações para priorizar os eventos de risco com maior severidade e mais significantes para a gestão. Isso contribuiria para a garantia de que a atividade de auditoria agregasse valor e proteção, conforme se espera.

Nesse sentido, é importante ressaltar dois pontos: a possibilidade de, durante essa etapa, trabalhar com riscos positivos, ou oportunidades de mercado e negócio; e a elaboração da documentação dos riscos exigir da organização a definição dos critérios que devem ser adotados. Assim, para uma correta identificação, análise e avaliação de riscos, é necessário que se tenham definido as categorias de riscos, os níveis de risco da organização, seus graus de probabilidade e impacto, além de sua abordagem frente às opções de risco.

c) Considerações Adicionais de Planejamento

Para o IPPF (2020), o processo de elaboração também deve prever possíveis pedidos da alta administração ou gestão organizacional para avaliação e consultoria, principalmente no caso de áreas ou processos que não tenham sido selecionados como prioridade durante a avaliação de riscos realizada. Desse modo, haveria oportunidade para que a atividade de auditoria interna atuasse na implementação de controles internos que reduzissem os riscos significativos, fortalecendo e aumentando a chance de alcance de objetivos por meio da implementação de medidas preventivas.

d) Estimando Recursos

O Princípio 10 - Gerir de Recursos (IPPF, 2024) estabelece que o responsável pela auditoria interna deve assegurar que seus recursos sejam apropriados, suficientes e aplicados de forma eficaz, de maneira a atender os compromissos estabelecidos no plano de auditoria interna aprovado pela alta administração ou gestão da organização. Dessa forma, para a análise dos planos de auditoria interna baseados em riscos deve-se realizar o levantamento dos recursos necessários, seja por meio da elaboração de um orçamento que garanta a execução das ações previstas no PAINT, considerando a quantidade de mão-de-obra disponível e ideal, o mapeamento das habilidades e infraestrutura tecnológica mínimas necessárias para a consecução do objetivos, ou identificando atores externos relacionados à prestação de serviço de avaliação e consultoria, os quais acabariam concorrendo com a atividade da auditoria interna.

Um exemplo dessa situação seria a verificação, por parte do controle interno, do planejamento de ações do controle externo, de maneira a não haver sobreamento ou uma dupla avaliação do mesmo objeto. Ainda a respeito do levantamento de habilidades para a execução das atividades de AI, o IPPF (2020) prevê a possibilidade de que, quando considerar necessário para garantir a qualidade do trabalho, o responsável pela unidade de auditoria interna busque o apoio de um especialista.

Por fim, mas igualmente importante, é preciso realizar a estimativa de capacidade operacional da equipe de trabalho. Nesse cálculo são considerados diversos fatores; entre eles, períodos de férias, horas de treinamento, tempo gasto em consultorias externas de apoio, mudanças de equipe e atividades de supervisão e de direção.

e) Rascunhando o Plano de Auditoria Interna

Apresentados os elementos, o IPPF (2020) propõe a seguinte estrutura de documento: sumário executivo; políticas e processos; resumo da avaliação de riscos; visão geral dos trabalhos; cobertura de avaliação e exclusões; justificativa para inclusões e exclusões; plano de recursos; requisitos de orçamento financeiro; as normas envolvidas e a área de aprovação.

f) **Propondo o Plano, Solicitando *Feedback* e Comunicação Contínua**

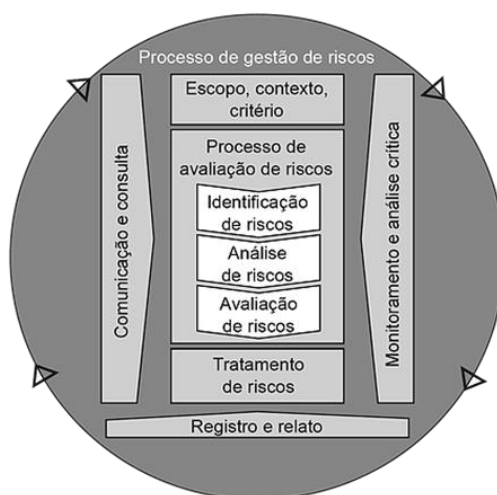
Por fim, é preciso submeter a proposta do PAINT para análise e aprovação das instâncias superiores da organização. Além disso, é importante que sejam instituídos fluxos de reporte contínuo entre as partes interessadas, de maneira a garantir que todos estejam cientes e sejam atualizados acerca do andamento das ações.

g) **Considerações Finais**

A leitura cuidadosa da norma para desenvolvimento de plano de auditoria baseado em riscos (IPPF, 2020) permite identificar similaridade entre a sequência proposta e o fluxo do processo de implantação da gestão de riscos sugerido pela ISO 31.000:2018 – Diretrizes gerais, conforme transcrito a seguir:

O processo de gestão de riscos consiste na aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas que abrangem atividades como comunicação e consulta, estabelecimento de contexto, avaliação, tratamento, monitoramento, análise crítica, registro e relato de riscos (ISO 31000:2018, 6.1 Generalidades).

Figura 6 – Processo de implantação da gestão de riscos



Fonte: ABNT (2018).

Quadro 3 – Alinhamento entre as atividades ISO 31000:2018 e o modelo proposto pelo IPPF

Gestão de Riscos: Diretrizes Gerais (ISSO-31000:2018)	Desenvolvendo plano de auditoria baseado em risco
Estabelecimento de escopo contexto e critério	Entender a organização Estimar Recursos
Avaliação e tratamento do risco	Identificar, avaliar, priorizar os riscos
Tratamento do risco	Coordenar com outros prestadores
Comunicação e consulta	Propor o plano e solicitar feedback Comunicar para aprovação
Monitoramento e análise crítica	Avaliar riscos continuamente Responder às mudanças (atualizar o plano)
Registro e relato	Elaborar o plano Finalizar o plano

Fonte: Elaboração própria.

2.5.2 PROPOSTA DO GOVERNO FEDERAL PARA O PAINT BASEADO EM RISCOS

A Orientação Prática – Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos, instituída no âmbito federal pela Portaria CGU nº 1055, de 30 de abril de 2020, tem como propósito apoiar as coordenações regionais e geral da Controladoria-Geral da União (CGU) na elaboração do planejamento anual das atividades de auditoria interna governamental (Brasil, 2020a).

Na proposta trazida pela CGU e utilizada como referência no Manual de Auditoria Interna do Poder Judiciário, o PAINT baseado em riscos deve conter instrumentos que otimizem os recursos das Unidades de Auditoria Interna Governamentais, conhecidas como UAIG, e atuar em objetos que tenham maior vulnerabilidade ou potencial de comprometer o alcance dos objetivos da organização em questão. Outro importante ponto destacado pelo normativo é a preocupação de que o PAINT esteja em harmonia com o instrumento estratégico institucional, no sentido de garantir que a ação da auditoria interna se alinhe às expectativas da alta administração e ao seu

processo de gestão de riscos, quando existir e caso seja considerado confiável.

Em termos de fluxo, o processo de elaboração dos planos anuais de auditoria interna proposto no manual da CGU prevê duas etapas em que, na primeira, é identificado, analisado e priorizado o conjunto de objetos que compõe o chamado “universo de auditoria”. Já no segundo momento são estabelecidos os objetos que integrarão o plano de auditoria interna para cada exercício. Faz-se oportuno destacar que toda análise deve partir de e considerar critérios como a capacidade operacional da equipe de auditoria interna, o arcabouço legal e possíveis oportunidades (riscos positivos).

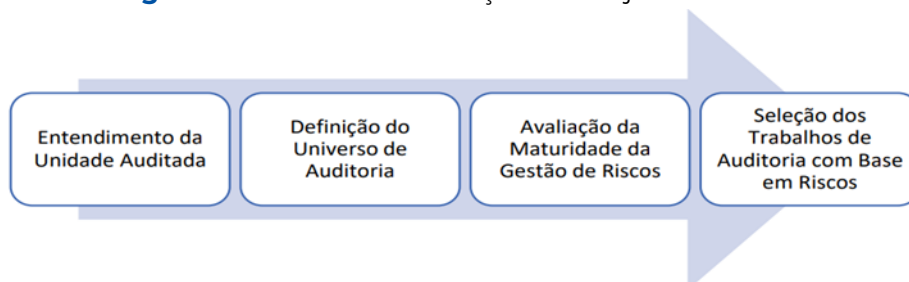
Figura 7 – Momentos da elaboração do planejamento anual



Fonte: Brasil (2020b).

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), aprovado pela IN SFC/CGU nº 8/2017, a etapa inicial de elaboração do plano consiste no mapeamento e priorização dos objetos que compõem o universo de auditoria da organização.

Figura 8 – Processo de seleção dos objetos auditados



Fonte: Brasil (2020b).

Observa-se que a orientação da CGU (2020), assim como no caso do modelo apresentado anteriormente (IPPF, 2020), preocupa-se em recomendar que haja um entendimento da unidade auditada, intitulada "Entendimento do Contexto". Essa etapa visa englobar tanto as instituições públicas (unidades) quanto as áreas de atuação do Governo Federal, assegurando uma visão abrangente do cenário a ser auditado.

Desta feita, como abordado anteriormente, o desafio precípua da primeira etapa é levantar a maior e melhor informação possível, a fim de que seja estabelecido um conhecimento suficiente para possibilitar o desenvolvimento das etapas subsequentes. Uma vez concluída a análise de contexto, inicia-se a subetapa denominada "definição do universo de auditoria". Nessa fase a equipe deve estabelecer, de maneira clara e objetiva, o conceito de objeto de auditoria que será aplicado e, somente então, iniciar a identificação dos objetos constantes no escopo em questão (Brasil, 2020b).

O passo seguinte consiste em avaliar a maturidade da gestão de riscos, que, de acordo com a Controladoria-Geral da União (2020), visa auxiliar as UAIG a decidirem se poderão contar com as informações de levantamentos de riscos que eventualmente já tenham sido realizados pela gestão.

A última subetapa da fase de planejamento almeja selecionar os trabalhos de auditoria considerando os riscos cadastrados pela própria unidade, quando o sistema de gestão de riscos for confiável. No caso de não existir tal produto, a própria UAIG pode realizar o mapeamento de riscos ou de fatores considerados de risco. Ao final, a partir da proposta da CGU, o plano operacional contabilizará um conjunto de projetos de avaliação, consultoria e apuração que devem ser realizados.

A seguir foi apresentado o detalhamento de cada subetapa do processo de planejamento baseado em riscos, com o objetivo de esclarecer e enriquecer o debate sobre a relevância dos elementos que o compõem, bem como sua interação com o modelo IPPF (2020) e a norma ABNT NBR ISO 31.000:2018 (ABNT, 2018), que traz diretrizes sobre gestão de riscos corporativos.

a) Entendimento do Contexto

Trata-se de uma subetapa cujo objetivo é fazer com que a auditoria interna estabeleça um entendimento geral sobre o cenário ou

contexto, interno e externo, no qual o órgão ou unidade está imerso. Durante esta fase, pode-se lançar mão do seguinte conjunto de informações: instrumentos de planejamento e estratégia; objetivos estabelecidos; normativos e leis; existência de práticas como a de mapeamento de processos; governança corporativa; integridade e gerenciamento de riscos; aspectos culturais; recursos disponíveis (humanos, financeiros, de infraestrutura e tecnológicos); relacionamento com as partes interessadas; e até mesmo indicadores de desempenho.

Figura 9 – Variáveis utilizadas no levantamento do contexto



Fonte: Brasil (2020b).

Assim como no caso do modelo proposto pelo IPPF, o correto entendimento dos elementos que compõem o contexto de uma organização permite uma identificação de riscos mais assertiva e eficaz, conforme esclarece a própria ABNT NBR ISO 31000 (ABNT, 2018, p. 6, 10):

Ao conceber a estrutura para gerenciar riscos, convém que a organização examine e entenda seus contextos externo e interno – (5.4.1) [...].

O propósito do estabelecimento do escopo, contexto e critérios é personalizar o processo de gestão de riscos, permitindo um processo de avaliação de riscos eficaz e um tratamento de riscos apropriado. Escopo, contexto e critérios envolvem a definição do escopo do processo, a compreensão dos contextos externo e interno (6.3.1).

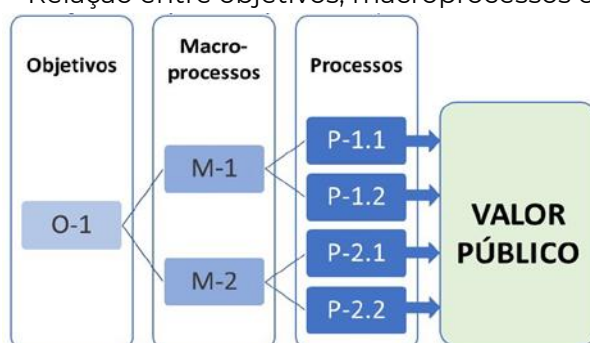
b) Definição do Universo de Auditoria

O Manual de Orientações Técnicas (MOT) da Controladoria-Geral da União define “universo de auditoria” como o conjunto de elementos possíveis de serem auditados durante a elaboração do Plano de

Auditoria Interna (Brasil, 2020b). Outra definição apresentada no manual é a de “objeto de auditoria”, compreendido como qualquer processo, programa, política pública, área de negócio, linha de produtos ou serviços, sistema, controle, operação, conta, setor, função, procedimento ou equivalente (Brasil, 2020b).

Dessa forma, o universo de auditoria é formado por um conjunto de vários objetos. Em muitos casos, a unidade de auditoria interna pode optar por selecionar as entregas ou objetivos por meio de macroprocessos, processos e ações, de forma a facilitar sua identificação e mapeamento de riscos. Nesse caso, é importante perceber que, normalmente, quanto mais detalhado for esse levantamento, menos estratégico será seu mapa de avaliação de riscos.

Figura 10 – Relação entre objetivos, macroprocessos e processos



Fonte: Brasil (2020b).

c) Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos

De acordo com a orientação contida na Instrução Normativa CGU nº 03 de 2017, existe uma sequência de prioridades na atividade de análise de maturidade da gestão de riscos para a elaboração do plano de auditoria interna (PAINT) (Brasil, 2017a). Inicialmente, a auditoria interna deve buscar considerar se houve avaliação de riscos pela própria unidade auditada (ou órgão), uma vez que ninguém melhor do que o dono do processo para conhecer suas incertezas e as tratar de maneira eficaz.

Contudo, ocorre que nem sempre o órgão possui um sistema de gestão de riscos ou este não se mostra confiável e em execução. Nesse caso, a auditoria interna deve realizar essa atividade para posterior aplicação na etapa de seleção dos objetos. Se ainda assim a equipe avaliar como impossível a realização do mapeamento, a orientação é de que utilize os fatores de riscos como critério.

As atividades de identificação e análise dos eventos que possuam capacidade de comprometer os objetivos do órgão também guardam relação com as etapas previstas na ISO (ABNT, 2018, p. 12, 13).

O propósito da identificação de riscos é encontrar, reconhecer e descrever riscos que possam ajudar ou impedir que uma organização alcance seus objetivos (6.4.2).

O propósito da análise de riscos é compreender a natureza do risco e suas características, incluindo seu nível, onde apropriado. O processo envolve a consideração detalhada de incertezas, fontes de risco, consequências, probabilidade, eventos, cenários, controles e sua eficácia. Um evento pode ter múltiplas causas e consequências e pode afetar múltiplos objetivos (6.4.3).

d) Seleção dos Objetos de Auditoria com Base em Riscos

Concluída a definição do universo, dos objetos, de seus critérios de priorização, bem como a avaliação de maturidade da gestão de riscos, parte-se, enfim, para a efetiva seleção ou escolha dos objetos. De acordo com a proposta da CGU, essa escolha pode ser feita pela unidade ou órgão auditado, pela unidade de auditoria interna governamental ou com base em fatores de risco.

Em síntese, o que o manual estabelece é um processo de tomada de decisão baseado na tolerância ou no apetite a riscos definido pela organização. Essa prática também é destacada no item 6.4.4 da ISO 31000:2018, que estabelece que o objetivo da etapa de avaliação de riscos é apoiar a tomada de decisões (ABNT, 2018, 6.4.4). Durante essa etapa ocorre a comparação do resultado encontrado anteriormente (nível do risco) com os parâmetros definidos pela organização (critérios de risco). A partir dessa comparação, determina-se onde é necessária uma ação adicional, ou seja, quando e onde será preciso desenvolver um plano de tratamento de riscos.

e) Elaboração do Plano Operacional

A esse respeito, durante a elaboração do plano, que prevê a consolidação das informações obtidas nas etapas anteriores, é importante considerar outros elementos, tais como a oportunidade e disponibilidade dos atores na realização do trabalho, a perspectiva de geração de valor do trabalho de auditoria interna para o órgão, os trabalhos que eventualmente tenham origem em uma obrigação normativa, a capacidade operacional da equipe técnica de auditores, a disponibilização dos recursos necessários, a previsão de capacitação

adicional profissional dos auditores e o monitoramento de recomendações de trabalhos anteriores.

f) Validação dos Resultados

Sob a ótica da gestão de riscos, esta subetapa pode ser considerada uma medida de controle para se evitar o risco de desalinhamento entre as partes interessadas: auditoria interna e gestão. A proposta, então, busca construir mecanismos ou instrumentos de diálogo, comunicação e consulta entre os atores do processo de elaboração do PAINT.

Outrossim, esta preocupação trazida pelo modelo guarda relação estreita com o item 6.2 da ISO 31.000:2018, quando afirma que o propósito da etapa chamada comunicação e consulta é justamente auxiliar as partes interessadas do sistema de gestão de riscos corporativos a compreenderem e terem uma informação com maior qualidade para a tomada de decisão (ABNT, 2018, 6.2).

g) Compartilhamento de Informações com a Gestão

Outra preocupação do modelo proposto pela CGU é que o produto desenvolvido seja elaborado de maneira colaborativa com a gestão, permitindo que seus resultados sejam aplicados para o fortalecimento do gerenciamento de seus riscos. O modelo colaborativo no mapeamento dos riscos também é referenciado na ISO 31000:2018:

O processo de avaliação de riscos é o processo global de identificação de riscos, análise de riscos e avaliação de riscos. Convém que o processo de avaliação de riscos seja conduzido de forma sistemática, iterativa e colaborativa, com base no conhecimento e nos pontos de vista das partes interessadas. (ABNT, 2018, 6.4.1).

A comunicação busca promover a conscientização e o entendimento do risco, enquanto a consulta envolve obter retorno e informação para auxiliar a tomada de decisão. (ABNT, 2018, 6.2).

h) Periodicidade de Reavaliação

Por fim, o modelo proposto pelo Governo Federal orienta que, considerando o grau de dinamismo que as informações organizacionais podem apresentar, o PAINT deve prever a possibilidade de revisões tempestivas, conforme a necessidade identificada pelas

partes interessadas, com reavaliação do universo de auditoria, no mínimo, a cada quatro anos (Brasil, 2020b).

Tal premissa novamente encontra amparo no processo de implantação de gestão de riscos previsto na ABNT NBR ISO 31.000:2018, quando apresenta a etapa denominada monitoramento e análise crítica. De acordo com o padrão internacional, deve-se estabelecer um fluxo de processos permanente para assegurar e garantir a qualidade, a eficácia e os resultados do sistema de gestão de riscos corporativos (ABNT, 2018). Ou seja, é fundamental que o desenho do processo de gestão de riscos preveja e estabeleça de forma clara as ações e responsabilidades relacionadas ao monitoramento e à reavaliação contínua.

Quadro 4 – Alinhamento entre as atividades ISO 31000:2018 e o modelo proposto pela CGU	
Gestão de Riscos – Diretrizes (ISO 31000:2018)	Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT)
Estabelecimento de escopo, contexto e critério	Entendimento do contexto Definição do universo de auditoria
Avaliação e tratamento do risco	Avaliação de maturidade da gestão de riscos Seleção dos objetos auditáveis Compartilhamento de informações com a gestão
Tratamento do risco	
Comunicação e consulta	Validação dos resultados Compartilhamento de informações com a gestão
Monitoramento e análise crítica	Compartilhamento de informações com a gestão Periodicidade de reavaliação

Fonte: Elaboração própria baseada em ABNT (2018) e Brasil (2017c).

2.5.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE OS MODELOS IPPF E DO GOVERNO FEDERAL

A análise dos modelos propostos pelo IPPF e pelo Governo Federal apresentou um forte alinhamento entre si e com a norma de gestão de riscos ABNT NBR ISO 31.000:2018, reconhecida como padrão internacional para a implementação de sistemas de gestão de riscos, conforme apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 – Alinhamento entre os modelos proposto pelo IPPF (2020), CGU (2020) e pela ISO 31000 (2018)		
Gestão de Riscos – Diretrizes (ISO 31000:2018)	Desenvolvendo plano de auditoria baseados em risco	Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos
Estabelecimento de escopo, contexto e critério	Entender a organização Estimar recursos	Entendimento do contexto Definição do universo de auditoria
Avaliação e tratamento do risco	Identificar, avaliar e priorizar os riscos; Coordenar com outros prestadores	Avaliação de maturidade da gestão de riscos
Comunicação e consulta	Propor o plano e solicitar <i>feedback</i>	Validação dos resultados Compartilhamento de informações com a gestão
Monitoramento e análise crítica	Comunicar para aprovação Avaliar riscos continuamente Responder às mudanças (atualizar o plano)	Periodicidade de reavaliação
Registro e relato	Elaborar o plano Finalizar o plano	Elaboração do Plano Operacional

Fonte: Elaboração própria baseada em IPPF (2020), CGU (2020) e ABNT (2018).

Cabe lembrar que, a despeito da similaridade identificada durante o estudo referencial e bibliográfico, o contexto encontrado durante o diagnóstico realizado pelo Conselho Nacional de Controle Interno em 2020 não foi animador sob o ponto de vista da internalização e institucionalização do uso da gestão de riscos como ferramenta de tomada de decisão para planos de auditoria interna. Na ocasião, 21,74% das UCCI aplicavam critérios de risco e elaboravam o PAINT de forma coordenada com a unidade auditada. Além disso, mais da metade das UCCI informaram não adotar alguma política de gestão de riscos interna, apesar de 65,22% responderem que seu planejamento anual de auditoria é baseado nos riscos das unidades auditadas.

Por conseguinte, um dos grandes desafios desta pesquisa foi identificar o grau de aplicação e alinhamento dos órgãos da

metodologia de gestão de riscos na elaboração de seus planos de auditoria interna, utilizando-se, para isso, as orientações e diretrizes previstas nos modelos apresentados e reconhecidos (IPPF, CGU ou CNJ) e possíveis variáveis que poderiam influenciar no resultado, de forma a permitir e contribuir para o atendimento ao KPA 3.6 previsto no Modelo de Capacidade de Auditoria Interna – IA-CM.



3

HIPÓTESES DO ESTUDO

A primeira hipótese apresentada neste estudo foi a de um cenário heterogêneo em termos de estruturação das unidades de controle e auditoria interna. A expectativa era de que, no âmbito do Poder Executivo, principalmente estadual e distrital, boa parte das unidades centrais de controle interno tinham uma carreira específica, recém-criada e com maior quantidade de servidores.

Essa premissa está fundamentada nos resultados apresentados pelas pesquisas realizadas pelo Conselho Nacional de Controle Interno nos anos de 2020 e 2022. Conforme revelado anteriormente, na ocasião, mais de 52% das UCCI estaduais reportaram dispor de mais de 100 funcionários vinculados. No caso das capitais, entretanto, esse número passou a estar entre 11 e 30 funcionários, em 31,82% dos respondentes.

Além disso, 66,04% dos servidores das UCCI municipais eram efetivos, 76,1% dos cargos tinham competências relacionadas ao controle interno e 82,6% dos servidores realizavam exclusivamente atividades classificadas como de controle, em conformidade com o princípio da segregação de funções. Destaca-se que os resultados obtidos em 2022 demonstraram uma piora nas questões apresentadas, quando comparados à pesquisa de 2020.

A discrepância esperada, em termos de estrutura, é igualmente reforçada por outros apontamentos da pesquisa mais recente do Conaci e Banco Mundial (2022, p. 10): “cerca de 25% dos municípios do país não apresentavam UCCI estruturadas. Dentre os que apresentam algum nível de estruturação, 83% dispunham de equipes com uma quantidade de funcionários inferior a cinco pessoas”.

Por outro lado, estimou-se que o cenário do Poder Judiciário guardaria situações particulares, como a ausência de uma carreira específica para a atividade de auditoria interna e uma quantidade mais padronizada de servidores lotados nas unidades de auditoria interna. Essa premissa é baseada no fato de a estrutura de cargos administrativos e operacionais do Poder Judiciário ser construída basicamente a partir dos cargos de analista e técnico judiciários, conforme consulta realizada no Portal de Transparência dos tribunais.

Ademais, devido ao baixo nível de avaliação dos órgãos no modelo IA-CM encontrado no estudo de 2020, quando 83.33% das UCCI estaduais apresentam nível 1 e as demais (16.67%), nível 2, esperava-se que a atividade de consultoria em gestão de riscos e governança, KPA presente no nível 3, ainda não estivesse consolidada entre eles.

A segunda hipótese selecionada para teste foi a de um cenário de baixo índice de aplicação, por parte dos órgãos, de critérios de governança, gestão de riscos e controles internos na elaboração de seus planos de auditoria interna. Novamente essa hipótese está justificada, fundamentalmente, pelos resultados encontrados nas pesquisas promovidas pelo Conaci e Banco Mundial (2020; 2022).

Das UCCI estaduais respondentes, quase 35% informaram não se basear em riscos para construção dos planos anuais de auditoria. Tal resultado foi corroborado pelo fato revelado anteriormente, de que 83% das UCCI apresentam um nível de avaliação do modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) classificado como inicial, situação em que existem práticas não sustentáveis, ou seja, que dependem de esforços individuais.

Outro elemento que amparou a hipótese anterior foi o fato de a realização de auditorias baseadas em risco ainda ser uma realidade presente em apenas 47.82% das unidades. O levantamento conduzido pelo Conaci revelou que as Unidades Centrais de Controle Interno municipais possuem um nível de estruturação classificado como intermediário a inferior (Conaci; Banco Mundial, 2022).

Comparativamente, esperava-se que os resultados alcançados na amostra composta por UAI-Jud fossem melhores se considerada a avaliação de maturidade institucional divulgada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2021. Na ocasião, o TCU conduziu um levantamento para avaliar o estado da governança no setor público e incentivar as organizações a adotarem boas práticas de governança. No consolidado, o índice geral de governança (iGG) alcançado pelas entidades representantes do Poder Judiciário foi superior ao do Executivo, exceto para o subcritério de avaliação “mecanismo de Liderança” (Brasil, 2021).

As pesquisas também alertaram para fragilidades quanto às ações de monitoramento e acompanhamento. Segundo o Conaci e o Banco Mundial (2022), menos da metade (41,1%) das UCCI municipais implementam ações voltadas ao acompanhamento da execução de

políticas e programas realizados pela prefeitura ou pelo governo estadual, o que indica uma cultura de monitoramento ainda pouco desenvolvida.

A deficiência nos instrumentos e processos estruturados para o acompanhamento e avaliação dos planos de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo também pode ser impactada pela presença representativa de terceirizados atuando em 30.43% das UCCI estaduais, afetando atividades de caráter continuado, como é o caso do monitoramento das ações de controle programadas. Além disso, fatores como a ausência ou baixa autonomia dos órgãos de controle foram encontrados em 26,09% das unidades avaliadas pelo Conaci e Banco Mundial (2020). A ausência de autonomia impactaria no atributo da independência para construir e implementar estruturas e processos para monitoramento de riscos e projetos do próprio órgão de controle interno, como também de seus *stakeholders*.

No caso da esfera Judiciária, assim como no caso da primeira hipótese, esperava-se que os resultados fossem melhores, quando comparados ao Poder Executivo, devido à previsão expressa contida no artigo 5º da Resolução CNJ nº 308/2020 de que as UAI-Jud reportem funcionalmente ao órgão colegiado competente do tribunal ou conselho, mediante apresentação anual das atividades exercidas, o desempenho do Plano Anual de Auditoria (CNJ, 2020a).

Por fim, a presente pesquisa verificou a relação entre a estrutura das UCCI e das UAI-Jud e o grau de aplicação de elementos de governança, gestão de riscos e controles internos durante a elaboração de seus planos de auditoria interna. A proposta foi utilizar variáveis de pesquisa como o tempo de instituição da atividade de auditoria interna (UCCI e UAI-Jud), a existência de uma carreira própria e efetiva de auditoria interna, a quantidade de auditores na execução da atividade avaliação, bem como a realização de consultorias, especificamente em processos de governança e gerenciamento de riscos, conforme previsto na definição de auditoria interna do IIA.

Desta forma, a terceira hipótese testada foi a de que unidades de controle ou auditoria interna mais maduras tenham os melhores resultados em termos de alinhamento e aplicação do KPA 3.6. Para classificar uma entidade como madura, a pesquisa adotará, dentre outros parâmetros: a realização de consultoria, a existência de uma

carreira específica para a atividade de auditoria interna, o tempo de criação da carreira específica e a quantidade de auditores.

A justificativa dessa hipótese basicamente foi fundamentada no estudo de impacto da governança cooperativa das cooperativas do ramo de crédito feito por Sousa Neto e Reis (2015) e no artigo escrito pelos professores Martins e Marini (2014). No caso da pesquisa conduzida por Sousa Neto e Reis (2015), os resultados confirmaram que a governança permitiu o aprimoramento do conhecimento acerca das normas e legislações, além da implantação de controles internos administrativos, como nos casos de conflitos de interesse; de conformidade ou *compliance* e segregação de funções.

O estudo apresentado por Sousa Neto e Reis (2015) revelou, como benefícios, a elaboração de manuais para padronização de competências e desempenho, além do aprimoramento da transparência na tomada de decisões. Destacaram-se, igualmente, o compartilhamento de materiais de capacitação e a criação de regulamentos específicos para a gestão de riscos.

Além disso, uma contribuição importante trazida no artigo de Martins e Marini (2014) foi o destaque à importância dos elementos de qualidade, capacidade institucional e desempenho. Tais elementos, de certa forma, guardam conexão com os parâmetros utilizados para identificar o cenário de estrutura das unidades de controle e auditoria internos.

A existência de uma carreira própria, normatizada e especializada, de uma estrutura independente e contemplando número suficiente de servidores para a execução de sua missão institucional contribuem para o desempenho e a geração de valor público em sua atividade finalística.

Dessa forma, a terceira e última hipótese buscou identificar se, quanto mais madura e consolidada a estrutura e a participação da auditoria interna nas atividades de apoio técnico consultivo nas áreas de governança e gestão de riscos, maiores seriam as chances de encontrar uma UCCI ou UAI-Jud com uma cultura enraizada e que aplicasse a gestão de riscos em seus processos internos, como no caso da elaboração dos planos de auditoria interna.

No Quadro 6 buscou-se apresentar, de maneira estruturada e visual, a relação entre objetivos geral e específicos, hipóteses desdobradas e o embasamento teórico aplicado na pesquisa.

Quadro 6 – Objetivo específico, hipótese e embasamento teórico		
Objetivo Geral		
Realizar uma análise comparativa a partir dos cenários identificados nas unidades centrais de controle interno estaduais, municipais e distrital (UCCI) do Poder Executivo e das unidades de auditoria interna no âmbito do Poder Judiciário, do grau de alinhamento na aplicação da gestão de riscos durante a construção da última versão de seus planos de auditoria interna governamentais, tomando como base o Modelo IA-CM, as boas práticas e orientações do International Professional Practices Framework (IPPF, 2020), do Guia de Orientações Práticas publicado pela Controladoria-Geral da União (Brasil, 2020b) e do Manual de Auditoria do Poder Judiciário (CNJ, 2023).		
Objetivos Específicos	Hipóteses (H)	Embásamento Teórico (ET)
a) Identificar as principais características , no que diz respeito a elementos de estrutura e arquitetura organizacional, das UCCI e UAI-Jud selecionadas para a pesquisa.	H1 - Cenário heterogêneo em termos de estruturação das unidades de controle e auditoria interna H1.1 - No âmbito do Poder Executivo, principalmente estadual e distrital, boa parte das unidades centrais de controle interno têm uma carreira específica, recém-criada e com maior quantidade de servidores. H1.2 - O cenário do Poder Judiciário guarda situações particulares, como a ausência de uma carreira específica para a atividade de auditoria interna e uma quantidade mais padronizada de servidores lotados nas unidades de auditoria interna.	ET1 - Mais de 52% das UCCI estaduais reportaram dispor de mais de 100 funcionários vinculados. No caso das capitais, entretanto, esse número passou a estar 11 e 30 funcionários em 31,82% dos respondentes - Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2020). ET2 - 66,04% dos servidores das UCCI municipais eram efetivos, 76,1% dos cargos possuíam identificação de competências relacionadas ao controle interno e 82,6% desenvolviam exclusivamente atividades próprias classificadas como de controle, observando o princípio de segregação de função - Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2022). ET3 - O cenário identificado apresentou uma deficiência de

		estrutura em aproximadamente 25% dos municípios do país e revelou que, entre aqueles com algum nível de estrutura, 83% atuavam com equipes de até cinco pessoas – Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2022). ET4 - A estrutura de cargos administrativos e operacionais do Poder Judiciário é construída basicamente a partir dos cargos de analista e técnico judiciários – Consulta realizada no Portal de Transparência dos Tribunais.
b) Identificar o grau de alinhamento das UCCI e UAI-Jud aos critérios propostos no formulário de verificação do KPA - 3.6 do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna - IA-CM.	H2 - Baixo índice de aplicação, por parte dos órgãos, de critérios de governança, riscos e controles internos na elaboração dos planos de auditoria interna. H2.1 - Os resultados alcançados na amostra composta por UAI-Jud serão melhores se considerarmos a avaliação de maturidade institucional divulgada pelo Tribunal de Contas da União em 2021.	ET1 - Das unidades centrais de controle interno estaduais (UCCI) respondentes, quase 35% não se baseavam em riscos para construção do planejamento anual de auditorias – Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2020). ET2 - 83% das UCCI apresentam um nível de avaliação do modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) classificado como inicial, situação em que existem práticas não sustentáveis, ou seja, que dependem de esforços individuais – Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2020). ET3 - A realização de auditorias baseadas em risco ainda é uma realidade presente em apenas 47.82% das unidades – Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2020). ET4 - O levantamento conduzido pelo Conaci revelou que as Unidades Centrais de Controle Interno municipais

		possuem um nível de estruturação classificado como intermediário a inferior – Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2022). ET5 - Menos da metade (41,1%) das UCCI municipais dispõe de alguma ação voltada ao acompanhamento da execução de políticas e programas executados pela prefeitura do município ou governo do estado, o que denota uma baixa cultura de monitoramento – Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2022). ET6 – Fatores como ausência ou baixa autonomia dos órgãos de controle foram encontrados em 26,09% das unidades avaliadas – Pesquisa Conaci e Banco Mundial (2020). ET7 - No levantamento realizado pelo TCU para conhecer a situação da governança no setor público e estimular as organizações a adotarem boas práticas de governança, o índice geral de governança (iGG) alcançado pelas entidades representantes do Poder Judiciário foi superior ao do Executivo, exceto na avaliação do mecanismo de Liderança (Brasil, 2021). ET8 - Previsão expressa contida no artigo 5º da Resolução CNJ nº 308/2020 de que as UAI-Jud reportem funcionalmente ao órgão colegiado competente do tribunal ou conselho, mediante apresentação anual das atividades exercidas, o desempenho
--	--	---

		do Plano Anual de Auditoria (CNJ, 2020a).
c) Analisar , a partir dos resultados obtidos nos itens anteriores, possíveis correlações entre as características das UCCI e UAI-Jud e seu grau de alinhamento ao KPA – 3.6 do modelo IA-CM.	H3 - Unidades de controle ou auditoria interna mais maduras terão os melhores resultados em termos de alinhamento e aplicação do KPA 3.6.	ET1 - Sousa Neto e Reis (2015) identificaram, em seu estudo, que a governança permitiu o aprimoramento do conhecimento acerca das normas e legislações, além da implantação de controles internos administrativos, como nos casos de conflitos de interesse, de conformidade ou <i>compliance</i> e segregação de funções. O estudo revelou, como benefícios, a elaboração de manuais para padronização de competências e desempenho, além do aprimoramento da transparência na tomada de decisões. Destacaram-se, igualmente, o compartilhamento de materiais de capacitação e a criação de regulamentos específicos para a gestão de riscos ET2 - Martins e Marini (2014) definem governança como capacidade de governo, atrelando-a aos elementos qualidade, capacidade, desempenho e colaboração. Nesse sentido, afirmam que a capacidade de governo estaria relacionada à cinco elementos: desenho institucional, potencial de desempenho, prontidão para a ação, domínio de competências e liderança.

Fonte: Elaboração própria.



4

MÉTODO

Segundo Castelo (2013), a metodologia científica proporciona um processo sistêmico de orientação acerca do caminho a ser percorrido na construção do conhecimento. Nesta seção serão detalhadas a natureza e a abordagem metodológica empregadas na pesquisa, visando alcançar os objetivos geral e específicos estabelecidos. Também serão descritos os métodos de coleta e análise de dados utilizados ao longo do estudo.

4.1 NATUREZA E ABORDAGEM DA PESQUISA

Em virtude dos objetivos apresentados, a presente pesquisa se enquadra como exploratória e descritiva. Segundo Gil (2008) e Menezes et al. (2019), as pesquisas exploratórias contribuem para que o pesquisador aprimore ideias, principalmente sobre temas pouco explorados, como é o caso da aplicação da metodologia de gestão de riscos na elaboração dos planos de auditoria interna governamental. Outrossim, o modelo exploratório também proporciona a geração de conhecimento sobre o tema em questão e contribui para o levantamento de novas hipóteses que podem possibilitar novas iniciativas de frentes de pesquisa (Menezes et al., 2019; Prodanov; Freitas, 2013).

Na mesma perspectiva, a pesquisa com objetivo descritivo, conforme Triviños (2007), tem como proposta investigar e descrever determinada situação ou fato a partir da tabulação e do tratamento dos dados estudados. Essa situação foi executada durante os trabalhos de coleta de informação, por meio de um questionário de autoavaliação enviado a um conjunto de controladorias estaduais, municipais e distrital do Poder Executivo, bem como a unidades de auditoria interna na esfera judiciária. Uma vez coletados, os dados foram trabalhados no intuito de formular um diagnóstico acerca do perfil dos órgãos e do grau de alinhamento dos planos de auditoria interna às práticas de gestão de riscos durante a elaboração.

Por fim, acerca da forma de abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa. No entendimento de Manzato e Santos (2012), os

métodos de pesquisa do tipo quantitativa, de uma maneira geral, seriam aplicáveis nos cenários em que se busca medir opiniões, hábitos, atividades e atitudes de um universo, ou público-alvo, a partir da seleção de uma amostra estatisticamente representativa, o que se aplica à proposta de abordagem para o problema de pesquisa estudado.

A abordagem estatística proposta por Manzato e Santos (2012) foi utilizada durante a pesquisa e possuiu a seguinte sequência: definição do problema a ser pesquisado, planejamento do universo amostral, planejamento e redação de questionário de autoavaliação, realização das atividades de campo (envio dos questionários e eventuais contatos com os órgãos pesquisados), obtenção de dados, análise estatística e discussão de dados.

Nessa perspectiva, este estudo se caracterizou como descritivo-exploratório quanto aos objetivos propostos e ao quantitativo em relação à forma de abordagem do problema.

4.2 UNIVERSO DE PESQUISA

Moresi (2003) define população (universo de pesquisa) como o conjunto de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo. No caso específico da presente pesquisa, a população (ou universo de pesquisa) foi organizada em três categorias: A, B e C.

O primeiro grupo, denominado A, envolve o conjunto de 26 unidades centrais de controle interno do Poder Executivo estadual, além da Controladoria-Geral do Distrito Federal, totalizando 27 objetos. O segundo grupo (B) abrange as UCCI do Poder Executivo na esfera municipal. As pesquisas realizadas não identificaram uma base centralizada que listasse esse universo de objetos, contudo, levou-se em consideração o censo de municípios divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2023, o qual apresentou o registro de mais de 5.500 municípios, número que representaria a quantidade potencial de unidades centrais de controle interno municipais no país.

Por fim, identificou-se o número total de unidades de auditoria interna que compõem o Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário, classificando-o na categoria do grupo C. De acordo com as

informações apresentadas no endereço eletrônico do Conselho Nacional de Justiça, existem sete Tribunais Superiores, seis Tribunais Regionais Federais, 27 Tribunais de Justiça, 27 Tribunais Regionais Eleitorais, 24 Tribunais Regionais do Trabalho e três Tribunais de Justiça Militar (CNJ, 2023). Assim, ao todo, contabilizam-se 94 unidades de auditoria interna.

- a) Grupo A (UCCI Estaduais e Distrital) = 27 unidades;**
- b) Grupo B (UCCI Municipais) = potencialmente 5.500 unidades;**
- c) Grupo C (UAI-Jud) = 94 unidades.**

4.3 AMOSTRA DE PESQUISA

Moresi (2003) conceitua amostra como a parcela da população ou do universo de uma determinada pesquisa que é selecionada com base em critérios previamente estabelecidos como parâmetro ou regra. No caso específico deste estudo, diante do volume de objetos possíveis para a pesquisa, foi preciso definir critérios para a escolha, de maneira a se obter uma isonomia na seleção dos órgãos pesquisados frente à classificação estabelecida (grupos A, B e C).

O primeiro critério, diante da relevância e abrangência federativa, foi considerar válido todo o conjunto de unidades centrais de controle interno dos Estados e do Distrito Federal. Dessa forma, conforme reportado anteriormente, esse primeiro grupo de UCCI totaliza 27 órgãos. Na sequência, procedeu-se à análise do grupo formado pelas unidades centrais de controle interno municipais, categorizado como “B”.

Diante da ampla dimensão identificada no grupo de órgãos municipais foi preciso criar uma segunda condição de corte, de maneira a respeitar o critério anterior de abrangência federativa e relevância. Para tanto, selecionou-se o conjunto de unidades centrais de controle interno do Poder Executivo municipal que respondem pelas capitais dos estados da federação, totalizando 26 possibilidades, uma vez que o Distrito Federal foi computado no bloco anterior.

Passou-se então a observar o cenário do Poder Judiciário. Neste caso, a partir da análise das ferramentas de contato e alcance das Unidades de Auditoria Interna, considerou-se todo universo da amostra. Ou seja, as 94 UAI-Jud do Sistema Judiciário.

Importante pontuar que a aplicação deste critério ao ambiente judiciário, considerou a capacidade de ampliar e enriquecer a pesquisa, uma vez que tornará possível promover uma análise comparativa entre os poderes, os grupos e os subgrupos de tribunais.

Dessa forma, após a aplicação dos quatro critérios, a pesquisa previu a aplicação do questionário em 147 órgãos, conforme detalhado a seguir:

- a) Bloco A – composto pelo conjunto de unidades centrais de controle interno do Poder Executivo estadual, totalizando 26 unidades estaduais e uma do Distrito Federal;**
- b) Bloco B – conjunto de unidades centrais de controle interno do Poder Executivo municipal que respondem às capitais dos estados, no total de 26 objetos; e**
- c) Bloco C – conjunto formado pelas 94 unidades de auditoria interna do Sistema Judiciário brasileiro.**

4.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA (QUESTIONÁRIO)

A coleta de dados foi realizada com base em dados primários e secundários das unidades centrais de controle interno dos estados, municípios e do Distrito Federal, bem como das unidades de auditoria interna dos Tribunais selecionados com o objetivo de verificar a estrutura e o nível de atendimento dos requisitos previstos para atender ao KPA. 3.6 – Planos de auditoria baseados em riscos do modelo IA-CM.

Isso posto, adotou-se como base a estrutura do modelo de questionário utilizado durante o processo de validação do KPA 3.6. Além disso, como o intuito é identificar o grau de atendimento, e não apenas se as UCCI e UAI-Jud cumprem ou não os requisitos, algumas questões do questionário foram adaptadas para utilizar, em alguns casos, uma escala tipo Likert, na qual os respondentes poderão selecionar o nível de cumprimento de cada critério estabelecido, tais como “Irrelevante”, “Pouco relevante”, “Relevante” e “Extremamente relevante”.

A seguir, esses itens foram convertidos em índices que permitiram apurar a média de atendimento de alguns dos subcritérios do questionário. Ou seja, esse recurso permitiu classificar e identificar, em alguns casos, órgãos ou grupos de órgãos que se encontravam em

graus maiores ou menores de atendimento, enriquecendo a capacidade de análise e avaliação dos dados.

De acordo com Feijó, Vicente e Petri (2020), a escala Likert, criada por Rensis Likert em 1932, é conhecida por ser uma escala somativa, amplamente utilizada para medir atitudes, preferências e perspectivas. Além disso, citando Edmonson (2005); Hodge e Gillespie (2003), os autores afirmam que o motivo de o modelo ser um dos mais utilizados está relacionado à sua facilidade de compreensão e aplicação, além da grande adaptabilidade a diferentes necessidades (Feijó; Vicente; Petri, 2020).

4.4.1 ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO (DADOS)

Tozoni-Reis (2009) define questionário como um instrumento de pesquisa composto por questões ou itens determinados antecipadamente. Além disso, destaca a preocupação quanto à clareza e isenção das informações e perguntas redigidas, o que exige do pesquisador a capacidade de identificar seu público em termos socioculturais.

No caso específico desta pesquisa, a ideia foi de que o questionário contivesse cinco partes: (1) apresentação da proposta da pesquisa; (2) orientações técnicas de preenchimento; (3) eixo 1 – compreendendo a estrutura da unidade de controle ou auditoria interna; (4) eixo 2 – elementos do plano de auditoria baseado em riscos (atividades essenciais); e (5) eixo 3 – práticas institucionalizadas do plano de auditoria baseado em riscos. A primeira seção teve como proposta apresentar ao participante o objetivo da pesquisa, de maneira que compreenda a importância do estudo e sua aplicação prática no contexto de suas unidades de controle e auditoria interna.

A seguir, o questionário trouxe orientações técnicas sobre o tempo estimado de preenchimento, a garantia de anonimização do órgão respondente e a autorização do participante, elemento essencial para o prosseguimento da aplicação. Uma vez autorizado pelo órgão, o primeiro conjunto de perguntas permitiu identificar características estruturais, como o nome do órgão responsável pela atividade de auditoria interna, o normativo mais recente que regulamenta a atividade de auditoria interna, a quantidade de auditores que realizam a atividade de auditoria, se a unidade desempenha atividades de

consultoria em processos de gerenciamento de riscos e governança e se possui uma carreira específica para a atividade de auditoria interna.

Tais informações permitiram verificar a existência de algum comportamento ou relação entre o resultado da aplicação dos planos de auditoria baseados em riscos e sua estrutura.

Figura 11 – Elementos do eixo estrutura



Fonte: Elaboração própria.

Quadro 7 – Etapa 1 do questionário - Elementos de estrutura	
Eixo 01 – Compreendendo a estrutura da unidade de controle ou auditoria interna	
Pergunta	Tipo de resposta (Opções)
1. Qual o NOME do seu órgão?	Texto [campo aberto]
2. Sua organização faz parte de qual PODER ?	Booleano – [Executivo, Judiciário]
3. Indique o TIPO da organização	Múltipla escolha – [Controladoria-Geral, Auditoria-Geral, Auditoria Interna, Contadoria-Geral, Corregedoria, Secretaria de Estado (Controle e/ou Transparência ou Outro)]

4. Qual o NORMATIVO MAIS RECENTE que regulamenta a atividade de auditoria interna da sua organização?	Texto [campo aberto]
5. Seu órgão possui CARREIRA ESPECÍFICA para a atividade de auditoria interna?	Booleano – [Sim ou Não]
6 Indique o NOME DA CARREIRA específica da atividade de auditoria interna?	Caixa de seleção – [Auditor, Analista, Técnico ou Outro]
7 Ainda sobre a carreira, qual o TIPO DE CARGO dos servidores que desempenham a atividade de auditoria interna da sua organização?	Caixa de seleção – [Efetivo, Não efetivo ou Outro]
8. Qual o NÚMERO DE AUDITORES disponíveis para a atividade de auditoria interna (desconsiderar aqueles que não atuam na área finalística de auditoria interna)?	Múltipla escolha – [Até 15 auditores, De 16 à 50 auditores, De 51 à 80 auditores ou Acima de 80 auditores]
9. Sua unidade de controle ou auditoria interna PRESTA APOIO CONSULTIVO aos órgãos do Estado nos processos de GOVERNANÇA ou GESTÃO DE RISCOS ?	Booleano – [Sim ou Não]
10 Em caso afirmativo, há QUANTO TEMPO a Unidade presta apoio consultivo para os órgãos do estado nos processos de governança ou gestão de riscos?	Múltipla escolha – [Não realizo consultoria, Menos de 1 ano, Entre 01 e 03 anos, Entre 03 e 05 anos ou Acima de 05 anos]

Fonte: Questionário de pesquisa.

Na sequência o questionário versou sobre a utilização dos requisitos técnicos previstos no formulário de avaliação do modelo IA-CM para o atendimento do KPA 3.6 – Planos anuais de auditoria interna baseados em riscos. O conjunto de perguntas continha, por exemplo, uma verificação sobre a existência de processos de consulta à alta gestão, de atualizações do universo de auditoria, avaliação dos riscos e a técnica de escolha de objetos de auditoria.

Cabe ressaltar que a proposta do IA-CM encontra amparo e é utilizada nas orientações dos modelos IPPF (2017), CGU (2020) e CNJ (2024), apresentados e estudados nesta pesquisa.

Quadro 8 – Etapa 2 do questionário - Critérios do plano de auditoria	
Eixo 2- Elementos do plano de auditoria baseado em riscos (atividades essenciais)	
Pergunta	Tipo de resposta – [Opções]
11. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle e auditoria interna CONSULTA A ALTA ADMINISTRAÇÃO dos ÓRGÃOS AUDITADOS e o CONSELHO , quando existente, para entender sua percepção dos riscos do ambiente e da organização?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca consultei; Outro]
12. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna CONSIDERA a ESTRUTURA ou sistema de GESTÃO DE RISCOS da organização auditada, quando estabelecido?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca considere; Outro]
13. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna CONSIDERA os INSTRUMENTOS ESTRATÉGICOS das organizações (ou unidades) auditadas e do estado (Planos Estratégicos Institucionais e de Governo)?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca considere; Outros]
14. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna REVIS a e ATUALIZA o UNIVERSO DE AUDITORIA ?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca houve revisão; Outro]
15 a 19. Em uma escala de 01 a 05, e de acordo com a metodologia de escolha do objeto do universo de auditoria, qual o GRAU DE RELEVÂNCIA dado aos tipos indicados a seguir : ▪ "Macroprocesso/processo" ▪ "Unidade gestora" ▪ "Programa de governo" ▪ "Objetivo estratégico" ▪ "Política pública"	Likert – [Extremamente relevante; Relevante; Pouco relevante; Irrelevante ou Não utilizo esse tipo de objeto]
20. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna identifica os objetos de auditoria onde a EXPOSIÇÃO DE RISCOS É MAIS ELEVADA? (considerando o mapeamento de riscos)	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca houve indicação; Outro]
21. Ainda sobre a questão anterior, qual o CRITÉRIO UTILIZADO para a identificação da exposição aos riscos?	Múltipla escolha – [Abordagem de risco específico; Abordagem de risco por processo;

	Abordagem por fator de risco; Nenhum; Outro]
22. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a escolha dos objetos de auditoria considera o NÍVEL DO RISCO , por meio da identificação de sua PROBABILIDADE e IMPACTO nos objetivos do órgão auditado?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca foram considerados; Outro]
23. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a escolha dos objetos de auditoria CONSIDERA a existência de TRATAMENTO e respostas aos riscos adotadas pelos órgãos auditados (considera a existência e efetividade dos controles existentes)?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca foram considerados; Outro]
24. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a escolha dos objetos de auditoria considera a NECESSIDADE DE RESPOSTAS ou ações de controle ADICIONAIS por parte dos órgãos auditados (considera a existência e elaboração de planos de tratamento - novos controles)?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca foram considerados; Outro]
25. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna considera INDICAÇÕES DE INTEGRIDADE , como atos de fraude ou corrupção? (considera eventos de risco de integridade e/ou planos/programas de integridade pública, por exemplo)?	Múltipla escolha – [Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Nunca foram considerados; Outro]
26. O PAINT é APROVADO pela alta administração e/ou conselho da unidade de controle ou auditoria interna?	Booleano – [Sim ou Não]
27. Com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna MONITORA, REVISA e AJUSTA o PAINT, como e quando necessário? (considera possíveis mudanças de negócio, riscos, programas, sistemas e controles)?	Múltipla escolha – [Bimestralmente; Semestralmente; Anualmente; Nunca são monitorados/revisados e ajustados; Outro]
28. Ainda a respeito do processo de monitoramento, revisão e ajuste do PAINT, qual o ÍNDICE percentual (%) DE EXECUÇÃO (conclusão) das ações de controle propostas na última avaliação concluída?	Múltipla escolha – [Menos de 25% das ações programadas, Menos de 50% das ações programadas, Menos de 75% das ações programadas, Acima de 75% das ações programadas]

Fonte: Questionário de pesquisa.

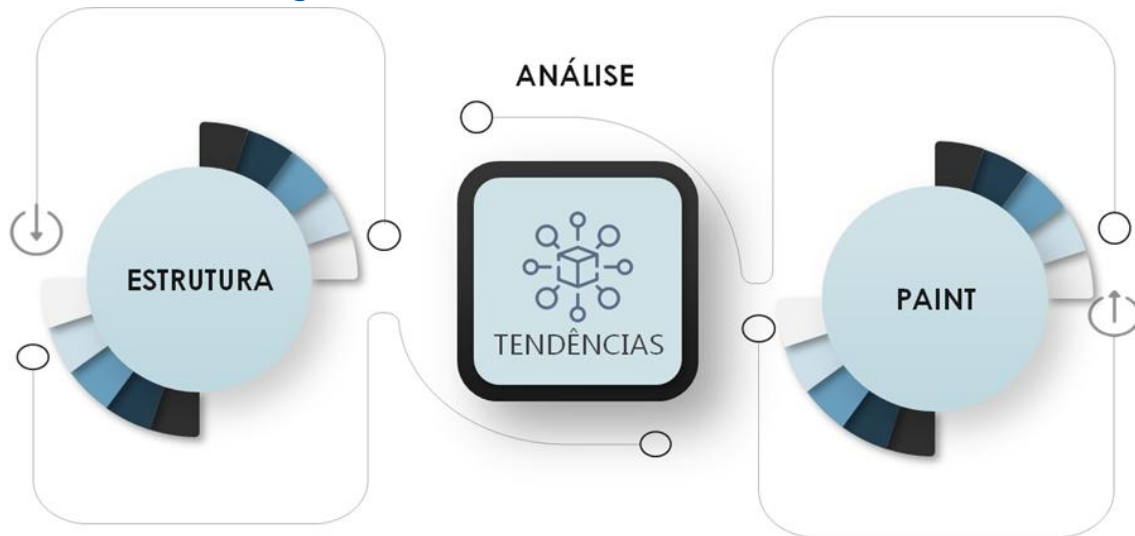
Por fim, o formulário verificou a institucionalização de práticas de comunicação entre as partes interessadas e a capacitação dos servidores das UCCI e UAI-Jud.

Quadro 9 – Etapa 3 do questionário - Práticas Institucionalizadas	
Eixo 3- Práticas Institucionalizadas do Plano de Auditoria Baseado em Riscos	
Pergunta	Tipo de resposta – [Opções]
29. Caso a unidade de controle ou auditoria interna realize ações de COMUNICAÇÃO a respeito das informações de risco e de controle, indique o PÚBLICO-ALVO ?	Múltipla escolha – [Para o público em geral (interno e externo); Para as unidades auditadas (público interno); Apenas para os servidores da unidade de controle ou auditoria interna; Não realizo divulgação das informações]
30. Com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna provê TREINAMENTO de seus auditores no planejamento de auditoria baseada em riscos?	Múltipla escolha – [Semestralmente; Anualmente; A cada dois anos; A cada quatro anos; Outro]

Fonte: Questionário de pesquisa.

Apesar de não significar uma relação de causalidade entre as variáveis expressas nos eixos estrutura e PAINT, em resposta à terceira hipótese, foram verificados os resultados obtidos nos eixos anteriores, de forma a buscar identificar alguma tendência ou aumento de chance de que se encontre algum elemento a partir de determinado cenário.

Figura 12 – Análise entre os resultados obtidos



Fonte: Elaboração própria.

4.4.2 PROCESSO DE COLETA DOS DADOS E APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

O processo de coleta de dados previu o uso de algumas ferramentas e instrumentos de acesso à informação. O primeiro deles foi a Lei de Acesso à Informação, ou Lei nº 12.527/2011 (Brasil, 2011), que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do artigo 5º, no inciso II do § 3º do artigo 37 e no § 2º do artigo 216 da Constituição Federal (Brasil, 2025).

De acordo com a Lei, à qual os órgãos que são objeto de estudo da presente pesquisa estão subordinados, é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão. Sendo assim, os formulários de pesquisa foram encaminhados como solicitações de informação nos canais oficiais de cada órgão (site institucional e ouvidoria geral do estado ou município).

Nos casos em que não houve resposta dentro do prazo definido por lei, considerando a possibilidade de prorrogação, os formulários foram encaminhados por e-mail, diretamente para a autoridade máxima das UCCI ou UAI-Jud, fazendo menção à tentativa de contato anterior. Ainda assim, nas situações de não resposta ou devolução automática do e-mail, optou-se pelo contato telefônico para reforçar a importância da participação da amostra selecionada.

Importa pontuar que, de maneira a obter-se uma maior participação dos órgãos da amostra, os dados receberam a anonimização dos campos que de alguma forma permitiam a identificação das UCCI e UAI-Jud. Dessa forma, para os fins da pesquisa, somente será considerado o grupo ou categoria do órgão.



5

5

RESULTADOS

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os dados da pesquisa foram coletados no período de 9 de janeiro de 2025 e 7 de março de 2025. Dos 147 órgãos consultados, conforme amostra selecionada para a pesquisa, 125 encaminharam respostas. A participação, dentro de cada segmento, é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 – Órgãos participantes			
Unidade/Órgão	Total	Respostas	% de participação
Unidades de Controle Interno dos estados	27	27	100%
Unidades de Controle Interno das capitais	26	20	77%
Tribunais de Justiça Estaduais	27	23	85%
Tribunais Regionais do Trabalho	24	21	88%
Tribunais Regionais Federais	06	04	67%
Tribunais Superiores e Conselhos da Justiça	07	06	86%
Tribunais da Justiça Militar	03	02	67%
Tribunais Regionais Eleitorais	27	24	89%

Fonte: Elaboração própria.

Observou-se, dessa forma, um índice de participação superior a 85% do total da amostra selecionada nos casos das Controladorias-Gerais Estaduais, dos Tribunais Regionais do Trabalho, Tribunais Regionais Eleitorais, Tribunais de Justiça Estaduais, Tribunais Superiores e Conselhos de Justiça.

No caso das unidades de controle interno do Poder Executivo, não responderam à pesquisa as Controladorias Municipais de Rio Branco, Macapá, Vitória, São Luís, Belém e Natal. Já no âmbito do Poder Judiciário, não houve participação dos Tribunais de Justiça de Mato Grosso, do Rio Grande do Norte, do Rio Grande do Sul e do Tocantins;

Tribunais Regionais do Trabalho da 23ª, 21ª e 9ª Regiões; Tribunais Regionais Federais da 3ª e 6ª Regiões; Tribunal Superior Eleitoral; Tribunal de Justiça Militar do Rio Grande do Sul; bem como dos Tribunais Regionais Eleitorais do Amazonas, Maranhão e Pará.

Em alguns casos, as unidades respondentes não se identificaram, o que fez com que as respostas fossem descartadas. Além disso, alguns órgãos preencheram mais de uma vez o questionário. Nesse caso, optou-se por considerar como válida a última resposta encaminhada.

Sendo assim, conforme informado anteriormente, ao final a base de dados contou com 125 respostas, amostra classificada como válida se o nível de confiança for considerado igual a 95% e a margem de erro, de 5%.

5.2 ANÁLISE PRELIMINAR E TRATAMENTO DA BASE DE DADOS

Antes de iniciar a análise dos resultados, foi preciso promover o tratamento dos dados da pesquisa. Para isso, aplicou-se o cálculo da distância de Mahalanobis com o objetivo aferir estatisticamente a proximidade entre duas amostras distintas (Damiani, 2021).

A distância de Mahalanobis é utilizada para calcular a distância ou intervalo entre um ponto e uma distribuição, geralmente normal multivariada. Sua aplicação se dá principalmente nas situações em que se visa identificar *outliers*, ou seja, pontos que estão anormalmente distantes da média de uma distribuição, e analisar a similaridade ou a diferença entre dois pontos, levando em consideração a correlação entre as variáveis.

Para o cálculo da distância de Mahalanobis, utilizou-se a plataforma IBM SPSS, um software estatístico para análise de dados. Ao final, foram identificados 06 *outliers*, fazendo com que a base de dados final passasse a 119 registros.

Outra ação realizada foi a separação das variáveis de pesquisa nas categorias “critério” e “avaliação”. O primeiro grupo, classificado como do tipo critério, foi formado pelos dez elementos de estrutura do questionário (variáveis de 01 a 10), além dos itens que avaliavam o grau de relevância dos objetos macroprocesso, unidade gestora, programa

de governo, objetivo estratégico e política pública (variáveis de 15 a 19), o critério de risco adotado na identificação dos riscos (variável 21), a aprovação dos planos de auditoria pela alta administração ou pelo conselho do órgão (variável 26) e o índice de execução das ações de controle propostas no plano (variável 28).

Nesse sentido, é importante reforçar que o propósito do bloco de variáveis do formulário de pesquisa era auxiliar na identificação e análise de algumas características das unidades centrais de controle e auditoria interna selecionadas, um dos objetivos específicos propostos na pesquisa.

Quadro 10 – Grupo de variáveis do tipo critério	
Permitir a identificação e análise de algumas características das UCCI e UAI-Jud	
Pergunta	Identificador
1. Qual o NOME do seu órgão?	Var. 01
2. Sua organização faz parte de qual PODER ?	Var. 02
3. Indique o TIPO da organização.	Var. 03
4. Qual o NORMATIVO MAIS RECENTE que regulamenta a atividade de auditoria interna da sua organização?	Var. 04
5. Seu órgão possui CARREIRA ESPECÍFICA para a atividade de auditoria interna?	Var. 05
6. Indique o NOME DA CARREIRA específica da atividade de auditoria interna.	Var. 06
7. Ainda sobre a carreira, qual o TIPO DE CARGO dos servidores que desempenham a atividade de auditoria interna da sua organização?	Var. 07
8. Qual o NÚMERO DE AUDITORES disponíveis para a atividade de auditoria interna (desconsiderar aqueles que não atuam na área finalística de auditoria interna)?	Var. 08
9. Sua unidade de controle ou auditoria interna PRESTA APOIO CONSULTIVO aos órgãos do Estado nos processos de GOVERNANÇA ou GESTÃO DE RISCOS ?	Var. 09
10. Em caso afirmativo, há QUANTO TEMPO a unidade presta apoio consultivo aos órgãos do Estado nos processos de governança ou gestão de riscos?	Var. 10

15 a 19. Em uma escala de 01 a 05, e de acordo com a metodologia de escolha do objeto do universo de auditoria, qual o GRAU DE RELEVÂNCIA dado aos tipos indicados a seguir?	
"Macroprocesso/processo"	Var. 15
"Unidade gestora"	Var. 16
"Programa de governo"	Var. 17
"Objetivo estratégico"	Var. 18
"Política pública"	Var. 19
21. Ainda sobre a questão anterior, qual o CRITÉRIO UTILIZADO para a identificação da exposição aos riscos?	Var. 21
26. O PAINT é APROVADO pela alta administração e/ou conselho da unidade de controle ou auditoria interna?	Var. 26
28 Ainda a respeito do processo de monitoramento, revisão e ajuste do PAINT, qual o ÍNDICE percentual (%) DE EXECUÇÃO (conclusão) das ações de controle propostas na última avaliação concluída?	Var. 28

Fonte: Questionário de pesquisa.

Por sua vez, o segundo grupo de variáveis, denominado como do tipo avaliação, foi constituído a partir do bloco de questões que buscavam verificar o grau de atendimento dos elementos previstos e relacionados ao KPA 3.6 – Planos de auditoria baseados em risco, outro objetivo específico da presente pesquisa. A lista de variáveis que representam o bloco de avaliação está descrita no Quadro 11.

Quadro 11 – Variáveis do tipo avaliação	
Permitir a identificação e análise do grau de alinhamento das UCCI e UAI-Jud	
Pergunta	Identificador
11. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle e auditoria interna CONSULTA A ALTA ADMINISTRAÇÃO dos ÓRGÃOS AUDITADOS e o CONSELHO , quando existente, para entender sua percepção dos riscos do ambiente e da organização?	Var. 11
12. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna CONSIDERA a ESTRUTURA ou o sistema de GESTÃO DE RISCOS da organização auditada, quando estabelecido?	Var. 12

13. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna CONSIDERA os INSTRUMENTOS ESTRATÉGICOS das organizações (ou unidades) auditadas e do estado (Planos Estratégicos Institucionais e de Governo)?	Var. 13
14. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna REVISa e ATUALIZA o UNIVERSO DE AUDITORIA ?	Var. 14
20. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna identifica os objetos de auditoria nos quais a EXPOSIÇÃO DE RISCOS É MAIS ELEVADA (considerando o mapeamento de riscos)?	Var. 20
22. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a escolha dos objetos de auditoria considera o NÍVEL DO RISCO , por meio da identificação de sua PROBABILIDADE e IMPACTO nos objetivos do órgão auditado?	Var. 22
23. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a escolha dos objetos de auditoria CONSIDERA a existência de TRATAMENTO e respostas aos riscos adotadas pelos órgãos auditados (considera a existência e efetividade dos controles existentes)?	Var. 23
24. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a escolha dos objetos de auditoria considera a NECESSIDADE DE RESPOSTAS ou ações de controle ADICIONAIS por parte dos órgãos auditados (considera a existência e elaboração de planos de tratamento – novos controles)?	Var. 24
25. Durante a elaboração do PAINT, com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna considera INDICAÇÕES DE INTEGRIDADE , como atos de fraude ou corrupção (considera eventos de risco de integridade e/ou planos/programas de integridade pública, por exemplo)?	Var. 25
27. Com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna MONITORA, REVISa e AJUSTA o PAINT, como e quando necessário (considera possíveis mudanças de negócio, riscos, programas, sistemas e controles)?	Var. 27
29. Caso a unidade de controle ou auditoria interna realize ações de COMUNICAÇÃO a respeito das informações de risco e de controle, indique o PÚBLICO-ALVO .	Var. 28
30. Com qual frequência a unidade de controle ou auditoria interna provê TREINAMENTO de seus auditores no planejamento de auditoria baseada em riscos?	

Fonte: Elaboração própria.

Dando continuidade ao tratamento dos dados da pesquisa, além da categorização das questões utilizadas, no caso do grupo “Variáveis do Tipo Avaliação”, foi aplicada uma escala de pesos que variavam de 01 a 04, em que o maior valor foi atribuído à situação ideal, recomendada pelas normas internacionais de auditoria interna ou pelo modelo IA-CM, a fim de converter a avaliação de atendimento ao KPA de um modelo bivalente (atende ou não atende ao KPA 3.6) em uma proposta que indicasse, por meio da média, o grau de alinhamento, tanto para cada subcritério (cada variável), quanto do processo-chave como um todo (conjunto de variáveis do KPA 3.6). Assim, a partir da aplicação desse critério, foi possível verificar se uma determinada categoria de unidades estaria mais próxima de atender às exigências do modelo IA-CM.

A regra de utilização dos pesos é apresentada no Quadro 12.

Quadro 12 – Peso das variáveis de avaliação	
Descrição (grupo de variáveis 11 a 14, 20, 22 a 25 e 30)	Peso
Não elabora PAINT, não realiza a atividade ou não tem prazo/critério definido	1
Realiza a atividade a cada quatro anos	2
Realiza a atividade a cada dois anos	3
Realiza a atividade anualmente	4
Descrição (variável 27)	Peso
Não elabora PAINT, não realiza monitoramento/revisão ou não tem prazo definido	1
Anualmente	2
Em prazos inferiores a um ano	3
Em prazos inferiores a seis meses	4
Descrição (variável 29)	Peso
Não elabora PAINT, ou não realiza divulgação das informações	1
Apenas servidores da unidade de controle ou auditoria interna	2
Unidades auditadas (público interno)	3
Público em geral (interno e externo)	4

Fonte: Questionário de pesquisa.

5.3 CENÁRIO UCCI

As respostas encaminhadas pelas unidades de controle interno no âmbito do Poder Executivo demonstraram que 88,89% dos órgãos encontram-se estruturados na forma de Controladorias-Gerais e 64,44% das normas que regulamentam a atividade de auditoria interna datam de menos de 6 anos de publicação. A existência de uma carreira específica para a atividade de auditoria interna foi confirmada em 77,78% dos órgãos respondentes, predominantemente com o nome de auditor (62,22%) e ocupada por servidores efetivos ou híbridos (84,44% efetivos e não efetivos).

Ademais, os resultados apontam que a maior parte dos órgãos de controle (42,22%) possui menos de 16 pessoas para a execução das atividades de auditoria interna, fato que parece não influenciar a capacidade de prestar consultoria em governança e gestão de riscos, uma vez que 73,33% das unidades de controle interno informaram realizar tal atividade. O tempo médio de experiência na prática de consultoria foi de 1 a 3 anos, representando 45,55% dos casos avaliados. Dessa forma, o panorama geral das UCCI é apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 – Análise de estrutura – UCCI							
Forma de estruturação (Var. 03)		Data da última norma (Var. 04)		Tem carreira específica (Var. 05)		Nome da carreira (Var. 06)	
Controladoria	Outros	< 6 anos	> de 6 anos	Sim	Não	Auditor	Outros
88,89%	11,11%	64,44%	35,56%	77,78%	22,22%	62,22%	37,78%
Tipo cargo efetivo/ambos (Var. 07)		Número de servidores na atividade de auditoria interna (Var. 08)					
Sim/ambos	Não	Até 15	De 16 a 50	De 51 a 80	Acima de 80		
84,44%	15,56%	42,22%	37,78%	8,89%	11,11%		
Faz consultoria (Var. 09)		Tempo de consultoria - (Var. 10)					
Sim	Não	Menos de 1 ano	De 1 a 3 anos	De 3 a 5 anos	Acima de 5 anos		

73,33%	26,67%	15,15%	45,45%	21,21%	18,18%
--------	--------	--------	--------	--------	--------

Nota. Outros na forma de estruturação (Var. 03) corresponde à Secretaria de Estado, Contadoria e Auditoria-Geral.

Tempo de consultoria (Var. 10) implica nos valores obtidos desconsiderando as UCCI que informaram não realizar consultorias.

Fonte: Questionário de pesquisa (var. 03 a 10).

A partir da associação da variável de critério 01 (nome do órgão) com a lista de opções apresentadas na Tabela 1 – Órgãos participantes, foi possível distribuir os dados entre os cenários UCCI estaduais e municipais, enriquecendo a avaliação dos resultados. O resultado da divisão por esfera de atuação (estadual e municipal) é apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Análise de estrutura – UCCI estaduais e municipais								
	Forma de estruturação (Var. 03)		Data da última norma (Var. 04)		Tem carreira específica (Var. 05)		Nome da carreira (Var.06)	
	Controladoria	Outros	< 6 anos	> de 6 anos	Sim	Não	Auditor	Outros
Estados	81%	19%	61,54%	38,46%	76,92%	23,08%	69,23%	30,77%
Municípios	100%	0%	68,42%	31,58%	78,95%	21,05%	52,63%	47,37%
	Tipo cargo efetivo/ambos (Var. 07)		Número de servidores na atividade de auditoria interna (Var. 08)					
	Sim/ambos	Não	Até 15	De 16 a 50	De 51 a 80	Acima de 80		
Estados	88,46%	11,54%	26,92%	46,15%	15,38%	11,54%		
Municípios	78,95%	21,05%	63,16%	26,32%	0%	10,53%		
	Faz consultoria (Var. 09)		Tempo de consultoria - (Var. 10)					
	Sim	Não	Menos de 1 ano	De 1 a 3 anos	De 3 a 5 anos	Acima de 5 anos		
Estados	76,92%	23,08%	15%	45%	20%	20%		

Municípios	68,42%	31,58%	15,38%	46,15%	23,08%	15,38%
------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Nota. Outros na forma de estruturação (Var. 03) corresponde à Secretaria de Estado, Contadoria e Auditoria-Geral.

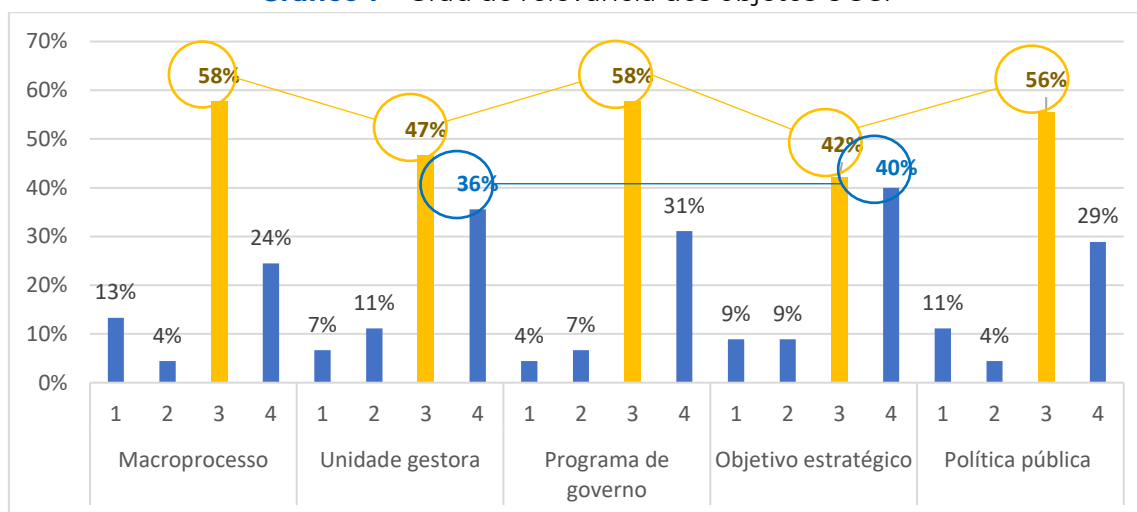
Tempo de consultoria (Var. 10) implica nos valores obtidos desconsiderando as UCCI que informaram não realizar consultorias.

Fonte: Questionário de pesquisa (var. 03 a 10).

Nesse caso, destaca-se o resultado da variável 08, número de servidores atuantes na atividade de auditoria interna. De acordo com as respostas encaminhadas, 46,15% das UCCI estaduais funcionam com um quadro de 16 a 50 servidores. No caso das Controladorias Municipais, em 63,16% dos casos esse número não ultrapassa 15 pessoas.

No que diz respeito ao grau de relevância atribuído pelas UCCI aos tipos de objeto de auditoria “Macroprocesso”, “Política pública”, “Unidade gestora” e “Objetivo estratégico”, os resultados gerais são apresentados no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Grau de relevância dos objetos UCCI



Fonte: Elaboração própria (var. 15 a 19).

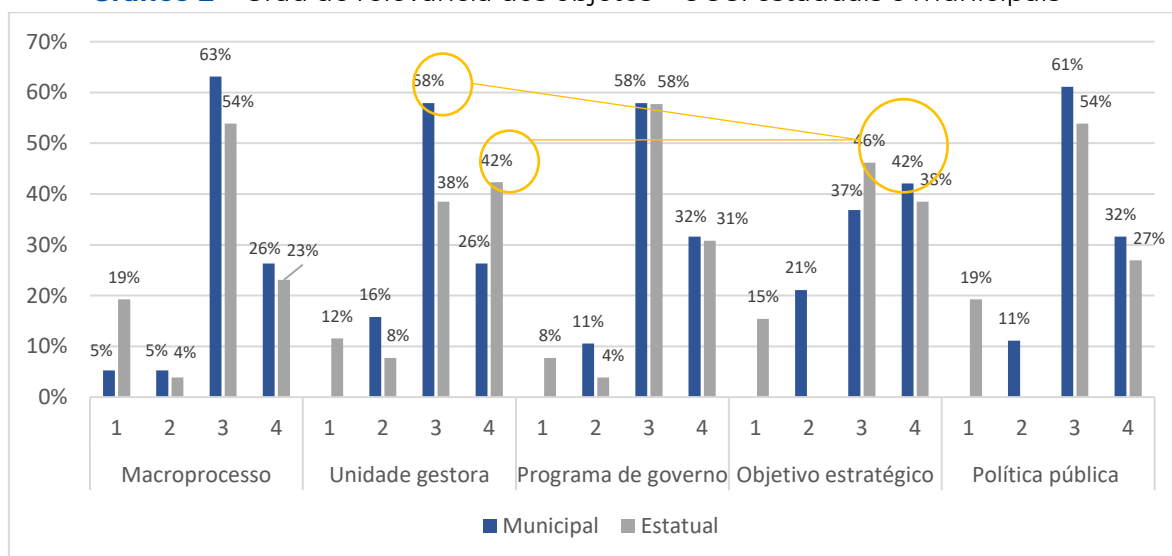
Ainda que o questionário tenha solicitado a avaliação independente de cada tipo de objetivo, percebeu-se que os itens foram predominantemente classificados como “3 – Relevante”, obtendo os maiores percentuais nas opções “Macroprocesso” (58% dos casos), “Programa de governo” (58% dos casos) e “Política pública” (56% dos casos). Chamaram a atenção, todavia, os valores alcançados na opção “4 – Extremamente relevante” nos tipos “Unidade gestora” (36% dos casos) e, especialmente, “Objetivo estratégico” (40% dos casos), cujo

valor se igualou ao item “3 – Relevante”, conforme destacado no Gráfico 1.

Ao decompor o resultado anterior, sob a visão das UCCI estaduais e municipais, observou-se que o comportamento se manteve para os tipos “Macroprocesso”, “Programa de governo” e “Política pública”. Ou seja, o item “3 – Relevante” foi predominante independentemente de o tipo de órgão ser estadual e municipal. Para os tipos “Unidade gestora” e “Objetivo estratégico”, entretanto, foi possível evidenciar uma inversão da tendência.

Para a maioria das UCCI estaduais, o objeto “Unidade gestora” é considerado relevante (58% das respostas) e o “Objetivo estratégico”, extremamente relevante (42%). Por sua vez, na visão das Controladorias Municipais, o tipo “Objetivo estratégico” é extremamente relevante para 42% dos respondentes e as unidades gestoras são relevantes para 46%. Essa divergência de priorização explica a pouca diferença entre as opções 3 e 4 na visão geral apresentada no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Grau de relevância dos objetos – UCCI estaduais e municipais



Fonte: Elaboração própria (var. 15 a 19).

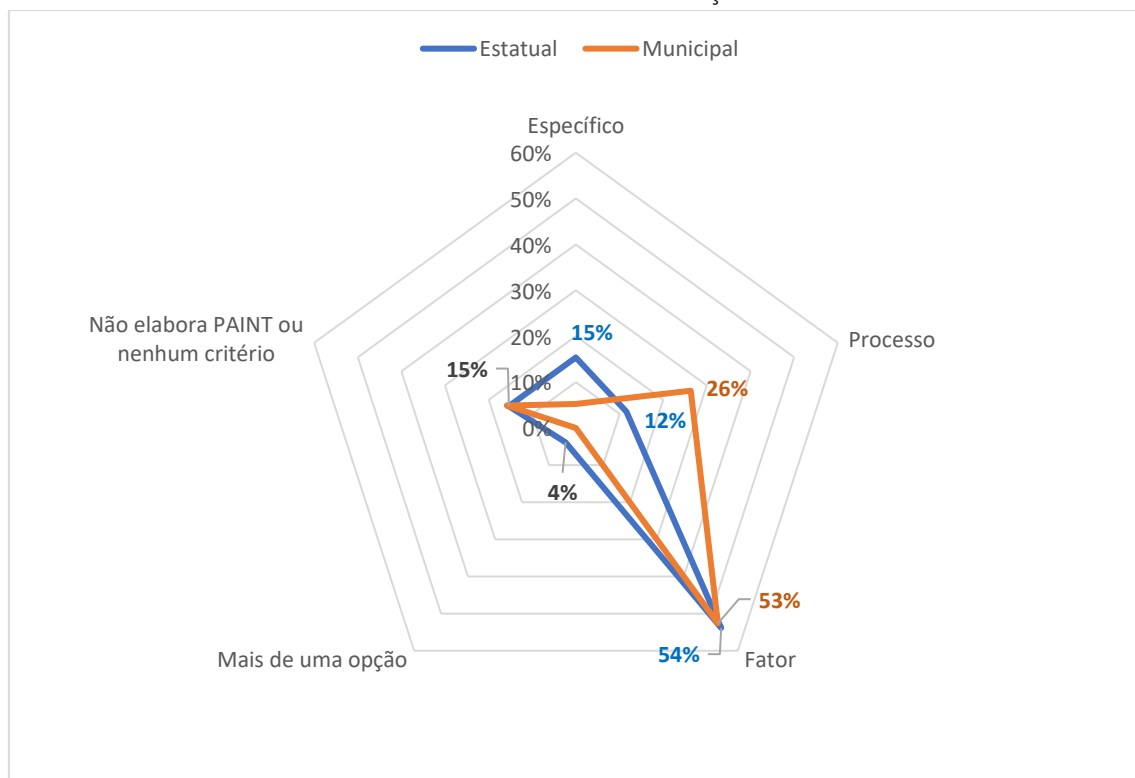
Outro elemento avaliado por meio do questionário foi, a partir da metodologia própria de cada unidade, o critério adotado no PAINT para a identificação da exposição aos riscos. As opções apresentadas para a escolha foram: abordagem de risco específico, por processo ou por fator de risco, sendo dada a possibilidade de indicação de mais de um critério.

Nesse caso, observou-se que 54% das UCCI estaduais optam pelo uso da abordagem por fator de risco. As unidades municipais, por sua vez, ainda que com um resultado maior para o mesmo critério “fator” (53%), dividiram-se na escolha pela opção de critério “por processos” (26%), conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 – Critério utilizado para identificar riscos (UCCI)					
	Critério utilizado para a identificação da exposição aos riscos? (Var. 21)				
	Risco específico	Risco por processo	Fator de risco	Mais de um critério	Nenhum critério ou não elabora PAINT
Estadual	15%	12%	54%	4%	15%
Municipal	5%	26%	53%	0%	16%
UCCI	11%	18%	53%	2%	16%

Fonte: Questionário de pesquisa (var. 21).

Gráfico 3 – Critério utilizado na identificação dos riscos – UCCI



Fonte: Elaboração própria (var. 21).

A pesquisa identificou que 84,44% das UCCI têm seu plano de auditoria aprovado pela alta gestão. Nesse ponto é importante destacar que essa premissa é estabelecida nas Normas Globais de Auditoria Interna, com o intuito de garantir que o plano e suas alterações estejam alinhados às expectativas e abordando as informações atualizadas das organizações (IPPF, 2024).

O último elemento de estrutura mapeado foi o índice de execução dos planos de auditoria por parte dos órgãos. Conforme apresentado a seguir, metade das UCCI estaduais (50%) informaram executar até 75% das ações de controle propostas em seus planos de auditoria. Por outro lado, 47% das unidades de controle municipais reportaram conseguir atender acima desse valor (75%).

Dessa forma, o percentual de órgãos que executam acima de 50% das ações de controle planejadas foi de 76% da amostra.

Tabela 5 – Índice de execução PAINT – UCCI				
	Índice de execução das ações de controle previstas no PAINT (Var. 27)			
	< 25%	< 50%	< 75%	> 75%
Estadual	19%	4%	50%	27%
Municipal	11%	16%	30%	47%
UCCI	16%	9%	40%	36%

Fonte: Questionário de pesquisa (var. 27).

5.4 CENÁRIO UAI-JUD

A mesma análise foi realizada para as unidades de Auditoria Interna que integram o Poder Judiciário. Os resultados comprovaram a hipótese de que o cenário judiciário guarda particularidades como a ausência de uma carreira específica para a atividade de auditoria interna e uma quantidade mais padronizada de servidores lotados nas unidades de auditoria interna.

Por conseguinte, justamente devido a essa especificidade de estrutura, as respostas aos itens que abordaram o tipo do órgão (var. 03), o tempo da última norma (var. 04), a existência de carreira

específica (var. 05), o nome da carreira (var. 06) e o tipo do cargo (var. 07) apresentaram comportamento uniforme, sendo, portanto, desconsideradas nesta etapa.

Tabela 6 – Análise de estrutura – UAI-Jud						
	Número de servidores na atividade de auditoria interna (Var. 08)				Faz consultoria (Var. 09)	
	Até 15	16 a 50	50 a 80	> de 80	Sim	Não
TJ	85%	15%	0%	0%	85%	15%
TRT	100%	0%	0%	0%	66,67%	33,33%
TRF	100%	0%	0%	0%	75%	25%
TS e Conselhos	16,67%	50%	16,67%	0%	100%	0%
TJM	100%	0%	0%	0%	50%	50%
TRE	90,48%	9,52%	0%	0%	76,19%	23,81%
UAI – Judiciário	88%	10,81%	1,35%	0%	77,03%	22,97%
	Tempo de consultoria (Var. 10)					
	< 1 ano	1 a 3 anos	3 a 5 anos	> de 5 anos		
TJ	17,65%	58,82%	11,76%	11,76%		
TRT	7,14%	64,29%	14,29%	14,29%		
TRF	0%	0%	100%	0%		
TS e Conselhos	16,67%	33,33%	33,33%	16,67%		
TJM	0%	100%	0%	0%		
TRE	6,25%	75,00%	12,50%	6,25%		
UAI – Judiciário	10,53%	59,65%	19,30%	10,53%		

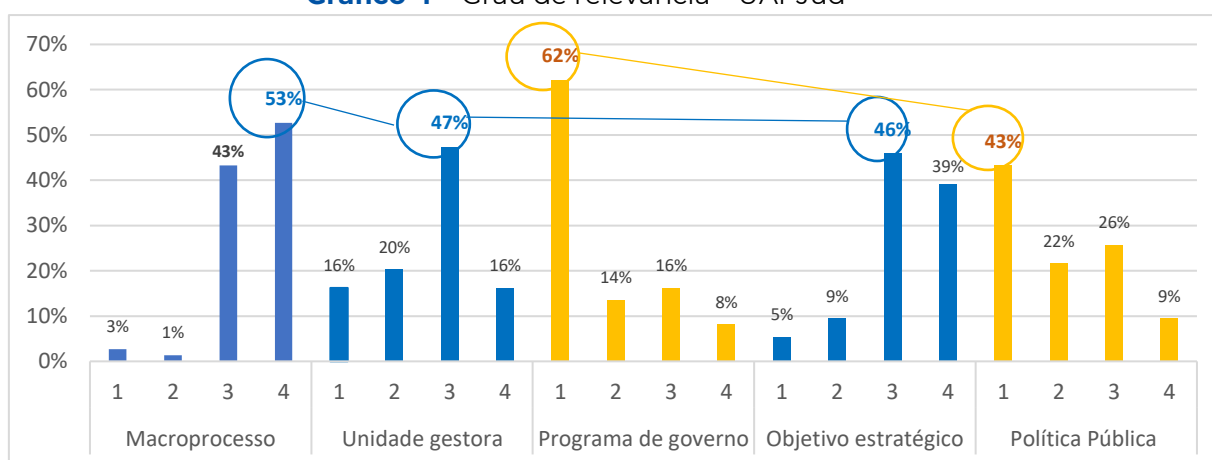
Fonte: Questionário de pesquisa (var. 08 a 10).

Os resultados demonstraram que 88% das UAI-Jud atuam com um quadro de até 15 servidores. Apesar do quadro reduzido, observou-se que 77,03% dos órgãos desempenham a atividade de consultoria em

governança e gestão de riscos, sendo que em pouco mais de 70,18% (10,53% + 59,65%) dos casos realizam a atividade há menos de três anos.

Além disso, as respostas a respeito do grau de relevância atribuído aos tipos de objeto de auditoria estão apresentadas no Gráfico 4. Os tipos de objeto que alcançaram os melhores resultados foram “Unidade gestora”, representando 47% dos casos, “Macroprocesso”, em 53%, e “Objetivo estratégico”, totalizando 46% das respostas, ainda que com valores divididos entre as opções “Relevante” e “Extremamente relevante”, no caso dos últimos dois tipos, conforme indicado no Gráfico 4 - Grau de relevância – UAI-Jud.

Gráfico 4 – Grau de relevância – UAI-Jud



Fonte: Elaboração própria (var. 15 a 19).

Conforme esperado, os itens “Programa de governo” e “Política pública” tiveram os resultados mais baixos. De acordo com a pesquisa, 76% das UAI-Jud classificaram “Programa de governo” como pouco relevante, irrelevante ou não aplicado. No caso de “Política pública”, o índice alcançado foi de 65%.

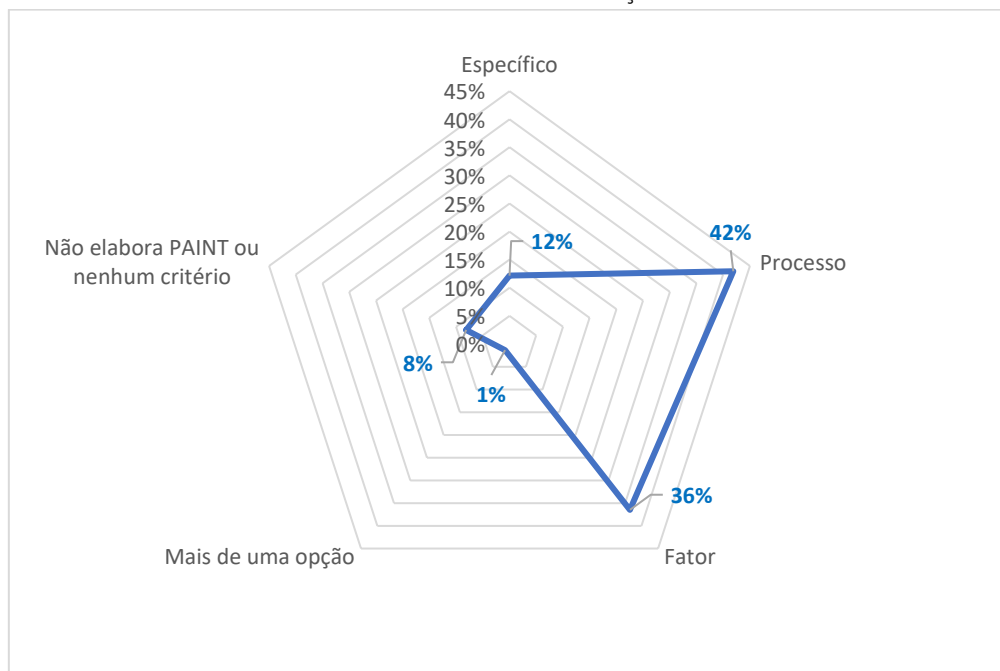
Outrossim, os resultados do questionário evidenciaram que o critério mais adotado pelas unidades de auditoria interna para a identificação da exposição aos riscos é a abordagem por processo, seguido da abordagem por fator de risco, conforme apresentado na Tabela 7. O resultado dialoga com a variável anterior (tipo de objeto), uma vez que o critério predominante escolhido para mapear e aplicar a técnica de gerenciamento de riscos deu-se por meio de uma abordagem focada em processos.

Tabela 7 – Critério utilizado para identificar riscos (UAI-Jud)

	Critério utilizado para a identificação da exposição aos riscos? (Var. 21)				
	Risco específico	Risco por processo	Fator de risco	Mais de um critério	Nenhum critério ou não elabora PAINT
TJ	10%	40%	45%	0%	5%
TRT	19%	38%	38%	5%	0%
TRF	0%	75%	25%	0%	0%
TS e Conselhos	17%	33%	50%	0%	0%
TJM	0%	0%	100%	0%	0%
TRE	10%	48%	19%	0%	24%
UAI-Jud	12%	42%	36%	1%	8%

Fonte: Questionário de pesquisa (var. 21).

Gráfico 5 – Critério utilizado na identificação dos riscos – UAI-Jud



Fonte: Elaboração própria (var. 21).

Os dados da pesquisa evidenciaram que 98,65% das UAI-Jud têm seu plano de auditoria aprovado pela alta gestão e que seu percentual médio de execução (84%) está majoritariamente enquadrado na faixa “acima de 75%”, conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Índice de execução PAINT – UAI-Jud				
	Índice de execução das ações de controle previstas no PAINT (Var.27)			
	< 25%	< 50%	< 75%	> 75%
TJ	10%	0%	20%	70%
TRT	0%	0%	5%	95%
TRF	0%	0%	0%	100%
TS e Conselhos	0%	0%	33%	67%
TJM	0%	0%	0%	100%
TRE	0%	5%	10%	86%
UAI - Judiciário	3%	1%	12%	84%

Fonte: Questionário de pesquisa (var. 27).

5.5 GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6

Concluída a análise dos aspectos classificados como “de estrutura”, deu-se início à verificação do grau de atendimento e alinhamento aos elementos e componentes abordados no KPA 3.6 – Planos de Auditoria Baseados em Riscos. Conforme explicado anteriormente, o processo de avaliação do modelo IA-CM traz uma resposta dual (atendido ou não atendido) ao conjunto de elementos que compõem o processo-chave.

A proposta apresentada na presente pesquisa, entretanto, é identificar o grau de atendimento das atividades essenciais previstas, verificando se a unidade de controle ou de auditoria interna já atende algum procedimento, ainda que parcialmente; se está em processo de implementação ou localiza-se distante do cumprimento dos subcritérios propostos. Para tanto, utilizou-se o grupo de 12 variáveis classificadas como do tipo “Avaliação”, conforme descrito no Quadro 11 – Variáveis do tipo avaliação.

Neste ponto, é importante reforçar que, conforme proposta apresentada no Quadro 12 – Peso das variáveis de avaliação, para cada resposta foi aplicada uma escala de pesos, que variavam de 01 a 04, sendo o maior valor atribuído à situação considerada ideal. Dessa forma, será possível transformar a avaliação absoluta de atendimento do KPA em uma média que represente o grau de alinhamento, tanto para cada subcritério, quanto para o processo-chave como um todo (KPA 3.6).

Os resultados, conforme apresentados na Figura 13, extraída do próprio software IBM SPSS, demonstraram uma variação das médias de 2,042 a 3,437. Os desvios-padrão, por sua vez, variaram de 0,09111 a 0,13358.

Figura 13 – Teste de médias
Descritivos

		Estatística	Desvio Padrão
Freq. consulta a alta adm	Média	3,0840	,12028
Freq. considera estrutura de GRC	Média	3,1345	,11989
Freq. considera estratégia	Média	3,4370	,09887
Freq. atualiza universo de auditoria	Média	3,1345	,11063
Freq. mapeia riscos	Média	3,4370	,10030
Freq. considera nível de risco	Média	2,9748	,12768
Freq. considera controles existentes	Média	2,5462	,13276
Freq. considera novos controles	Média	2,3361	,13358
Freq. considera integridade	Média	2,2521	,13355
Freq. monitoramento	Média	2,0420	,09275
Público alvo de comunicação	Média	2,6639	,09111
Freq. treinamento dos auditores	Média	2,9832	,11570

Fonte: Software estatístico da IBM SPSS.

Na sequência, a partir do software estatístico da IBM SPSS, aplicou-se o teste t para variáveis independentes, que permite comparar as médias de duas populações ou grupos e verificar se existe, entre elas, diferença significativa, sob o ponto de vista estatístico, conforme apresentam Rodrigues, Lima e Barbosa (2017). O teste permite verificar se os resultados estatísticos das variáveis do tipo “Avaliação” seriam significativamente diferentes, quando observados a partir de grupos distintos, ou seja, sob a ótica dos órgãos dos Poderes Executivo (UCCI) e Judiciário (UAI-Jud).

Trata-se de um recurso estatístico utilizado quando se almeja comparar dois grupos de amostra, determinar sua significância estatística e generalizar seus resultados para o universo da amostra. De acordo com Capp e Nienov (2020, p. 126), os testes estatísticos podem ser paramétricos ou não paramétricos, diferenciando-se pela distribuição da variável de estudo. No caso, os testes paramétricos são utilizados ao assumir-se que a variável possua uma distribuição normal quando se considera o próprio grupo.

O olhar estatístico entre os cenários propostos (Poder Executivo e Judiciário), a partir dos resultados das médias, identificou que as maiores diferenças, ou seja, aquelas situações potencialmente significativas, ocorreram para as variáveis “Frequência que considera a integridade” (var. 25, $\Delta = 0,4888$), “Frequência que atualiza o universo de auditoria” (var. 14, $\Delta = 0,3556$) e “Frequência que considera novos controles” (var. 24, $\Delta = 0,2903$). Outrossim, as menores discrepâncias foram encontradas nas variáveis “Frequência que mapeia riscos” (var. 20, $\Delta = 0,012$), “Frequência que consulta a alta administração” (var. 11, $\Delta = 0,0279$), “Frequência que considera o nível de risco” (var. 22, $\Delta = 0,1381$) e, conforme identificado na Figura 14, igualmente gerada a partir do IBM SPSS:

Figura 14 – Estatísticas de grupo - Médias

Estatísticas de grupo					
	Poder	N	Média	Erro Desvio	Erro padrão da média
Freq. consulta a alta adm	Executivo	45	3,0667	1,37179	,20449
	Judiciário	74	3,0946	1,28393	,14925
Freq. considera estrutura de GRC	Executivo	45	3,0222	1,35661	,20223
	Judiciário	74	3,2027	1,28190	,14902
Freq. considera estratégia	Executivo	45	3,3111	1,18364	,17645
	Judiciário	74	3,5135	1,01013	,11743
Freq. atualiza universo de auditoria	Executivo	45	3,3556	1,19003	,17740
	Judiciário	74	3,0000	1,20501	,14008
Freq. mapeia riscos	Executivo	45	3,4444	1,15907	,17270
	Judiciário	74	3,4324	1,06090	,12333
Freq. considera nível de risco	Executivo	45	2,8889	1,43372	,21373
	Judiciário	74	3,0270	1,37465	,15980
Freq. considera controles existentes	Executivo	45	2,4000	1,43654	,21415
	Judiciário	74	2,6351	1,45785	,16947
Freq. considera novos controles	Executivo	45	2,1556	1,41350	,21071
	Judiciário	74	2,4459	1,48178	,17225
Freq. considera integridade	Executivo	45	2,5556	1,48562	,22146
	Judiciário	74	2,0676	1,41742	,16477
Freq. monitoramento	Executivo	45	2,2000	1,07872	,16081
	Judiciário	74	1,9459	,96361	,11202
Público alvo de comunicação	Executivo	45	2,8000	,96766	,14425
	Judiciário	74	2,5811	1,00692	,11705
Freq. treinamento dos auditores	Executivo	45	3,1556	1,24235	,18520
	Judiciário	74	2,8784	1,27088	,14774

Fonte: Software estatístico da IBM SPSS.

Posteriormente, com o propósito de identificar diferenças estatisticamente significativas entre os grupos Executivo e Judiciário, utilizou-se do teste de Levene, uma vez que este permite avaliar a igualdade entre variâncias, a partir do valor encontrado no campo *Sig*, conforme esclarece Almeida, Elan e Nobre (2008). Na situação em que o parâmetro (*Sig*) encontrado for maior que 0,05, haveria um cenário de variâncias iguais. Caso contrário, ou seja, sendo o *Sig*. menor ou igual a 0,05, utilizam-se os valores apresentados no campo "Variâncias iguais não assumidas".

Em seguida, iniciou-se o teste t para igualdade de médias, com o objetivo de identificar se a diferença de médias é estatisticamente significativa. Nesse caso, se a variável *Sig*. (2 extremidades) for menor ou igual a 0,05, a diferença entre as médias é considerada estatisticamente significativa. Por outro lado, se o valor for acima de

0,05, assume-se que não há evidência estatística de diferença entre os grupos.

Os resultados encontrados com os dados da pesquisa são apresentados na Figura 15.

Figura 15 – Teste t para amostras independentes

Teste de amostras independentes										
		Teste de Levene para igualdade de variâncias		teste-t para igualdade de Médias					95% Intervalo de Confiança da Diferença	
		Z	Sig.	t	df	Sig. (2 extremidades)	Diferença média	Erro padrão de diferença	Inferior	Superior
Freq. consulta a alta adm	Variâncias iguais assumidas	,819	,367	-,112	117	,911	-,02793	,24909	-,52123	,46538
	Variâncias iguais não assumidas			-,110	88,266	,912	-,02793	,25317	-,53103	,47517
Freq. considera estrutura de GRC	Variâncias iguais assumidas	,733	,394	-,729	117	,468	-,18048	,24774	-,67111	,31015
	Variâncias iguais não assumidas			-,718	88,948	,474	-,18048	,25121	-,67963	,31866
Freq. considera estratégia	Variâncias iguais assumidas	,2815	,606	-,993	117	,323	-,20240	,20391	-,60623	,20143
	Variâncias iguais não assumidas			-,955	81,920	,342	-,20240	,21195	-,62404	,21924
Freq. atualiza universo de auditoria	Variâncias iguais assumidas	,698	,495	1,568	117	,120	,35556	,22673	-,09348	,80459
	Variâncias iguais não assumidas			1,573	93,959	,119	,35556	,22604	-,09325	,80436
Freq. mapeia riscos	Variâncias iguais assumidas	,057	,811	,058	117	,954	,01201	,20772	-,39938	,42340
	Variâncias iguais não assumidas			,057	86,691	,955	,01201	,21228	-,40994	,43397
Freq. considera nível de risco	Variâncias iguais assumidas	,733	,394	-,523	117	,602	-,13814	,26412	-,66121	,38493
	Variâncias iguais não assumidas			-,518	89,994	,606	-,13814	,26686	-,66831	,39203
Freq. considera controles existentes	Variâncias iguais assumidas	,401	,528	-,858	117	,393	-,23514	,27408	-,77794	,30767
	Variâncias iguais não assumidas			-,861	94,120	,391	-,23514	,27309	-,77736	,30709
Freq. considera novos controles	Variâncias iguais assumidas	,4470	,637	-,1055	117	,294	-,29039	,27533	-,83567	,25489
	Variâncias iguais não assumidas			-,067	96,486	,289	-,29039	,27216	-,83059	,24981
Freq. considera integridade	Variâncias iguais assumidas	,2684	,6104	1,788	117	,076	,48799	,27287	-,05241	1,02839
	Variâncias iguais não assumidas			1,768	89,640	,080	,48799	,27604	-,06043	1,03641
Freq. monitoramento	Variâncias iguais assumidas	,2832	,095	1,333	117	,185	,25405	,19063	-,12349	,63160
	Variâncias iguais não assumidas			1,296	84,999	,198	,25405	,19598	-,13560	,64371
Público alvo de comunicação	Variâncias iguais assumidas	,1437	,233	1,167	117	,246	,21892	,18759	-,15259	,59043
	Variâncias iguais não assumidas			1,178	95,947	,242	,21892	,18577	-,14983	,58767
Freq. treinamento dos auditores	Variâncias iguais assumidas	,503	,479	1,163	117	,247	,27718	,23823	-,19463	,74898
	Variâncias iguais não assumidas			1,170	94,703	,245	,27718	,23691	-,19316	,74752

Fonte: Software estatístico da IBM SPSS.

5.6 CORRELAÇÃO ENTRE ESTRUTURA E GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6 – RESULTADOS

Por fim iniciou-se a etapa de análise dos dados, com o intuito de testar a terceira e última hipótese da pesquisa, qual seja: analisar, a partir dos resultados obtidos nos itens anteriores, possíveis correlações entre as características das UCCI e UAI-Jud e seu grau de alinhamento

ao KPA - 3.6 do IA-CM. Para tanto, utilizou-se o coeficiente de correlação de Spearman.

Conforme afirma Sousa (2019), estatisticamente, a associação entre duas variáveis quantitativas é, preferencialmente, expressa por um coeficiente de correlação, como o de Spearman. Conhecido também como coeficiente de correlação ordinal de Spearman, e variando entre -1 e +1, sua aplicação se mostra amplamente favorável justamente por não depender das unidades de medida.

Além disso, a avaliação de intensidade e sentido de uma relação monótona entre duas variáveis, promovida por meio da aplicação do coeficiente de Spearman, pode ser aplicada tanto no caso de dados lineares como não lineares. Contudo, vale ressaltar que as tais variáveis precisam estar, pelo menos, em um formato de escala ordinal (Sousa, 2019).

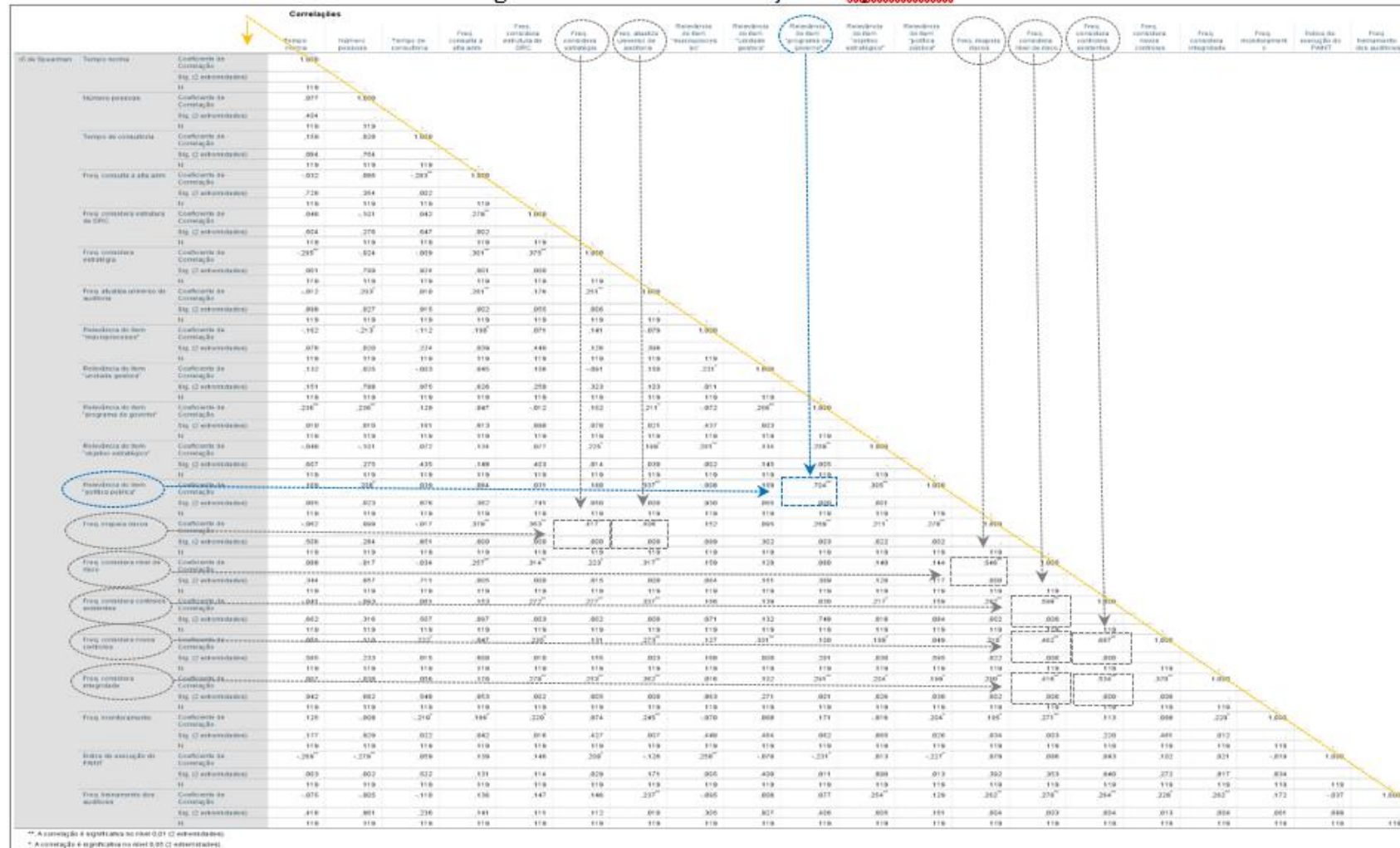
Desse modo, a partir do software IBM SPSS, foi possível obter o coeficiente de correlação de Spearman (ρ ou ρ ho), utilizando, para isso, o seguinte conjunto de variáveis: 04 – tempo da norma; 08 – número de servidores; 10 – tempo de consultoria; 11 – frequência que consulta a alta administração; 12 – frequência que considera a estrutura de GRC; 13 – frequência que considera a estratégia; 14 – frequência que considera o universo de auditoria; 15 – grau de relevância do macroprocesso; 16 – grau de relevância da unidade gestora; 17 – grau de relevância do programa de governo; 18 – grau de relevância do objetivo estratégico; 19 – grau de relevância da política pública; 20 – frequência que mapeia riscos; 22 – frequência que avalia o nível de risco; 23 – frequência que considera os controles existentes; 24 – frequência que considera novos controles; 25 – frequência que considera integridade; 27 – frequência de monitoramento; 28 – índice de execução do PAINT e 30 – frequência de treinamento dos auditores.

Antes de iniciar a análise dos resultados é importante, entretanto, compreender que a força de uma correlação encontrada estar próxima de 0 indica uma relação fraca ou inexistente. A direção da correlação é, por sua vez, representada pelos valores positivos, o que retrataria um cenário de relação direta, ou negativos, situação que indica uma relação indireta entre as variáveis estudadas. Por fim, um último ponto importante a ser observado é o fato de a diagonal da matriz sempre conter valores iguais a 1,00, uma vez que representa a correção da variável consigo mesma, bem como o eixo de

espelhamento dos índices de correlação entre o conjunto de variáveis selecionadas para análise.

Os resultados são apresentados na Figura 16.

Figura 16 – Teste de correlação de Spearman



Fonte: Software estatístico da IBM SPSS.

Os resultados obtidos não apresentaram correlações negativas com valores significativos. Por outro lado, 20 correlações positivas enquadraram-se acima de 0,3, sendo que, em cinco situações esse valor ficou acima de 0,5, conforme indicado na Figura 16. As situações mais relevantes (estatisticamente significativas), representadas na Tabela 9, foram:

Tabela 9 – Correlação de Spearman			
Variável A	Variável B	Coefficiente de correlação de Spearman (ρ ou ρ)	Sig. (2 extremidades)
Var. 17 – Grau de relevância programa de governo	Var. 19 – Grau de relevância política pública	0,704	0,000
Var. 23 - Frequência que considera controles existentes	Var. 24 - Frequência que considera novos controles	0,687	0,000
Var. 22 - Frequência que considera o nível de risco	Var. 23 - Frequência que considera controles existentes	0,599	0,000
Var. 21 - Frequência que mapeia riscos	Var. 22 - Frequência que considera o nível de risco	0,546	0,000
Var. 25 - Frequência que considera integridade	Var. 23 - Frequência que considera os controles existentes	0,534	0,000

Fonte: Software estatístico da IBM SPSS.



6

DISCUSSÕES

6.1 CARACTERÍSTICAS DAS UNIDADES CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO (UCCI)

A sub-hipótese de cenário heterogêneo (H1.1), nos aspectos de carreira específica, recém-criada e em maior quantidade no ambiente das UCCI estaduais e municipais foi comprovada. No que diz respeito à dimensão dos órgãos estudados, 46,15% das UCCI estaduais informaram atuar com um quadro que varia de 16 a 50 servidores. Por outro lado, no cenário municipal, essa quantidade não ultrapassa o total de 15 pessoas em quase 63,16% dos órgãos respondentes.

Esta situação indica que, apesar de 52% das UCCI estaduais informarem, durante a pesquisa promovida pelo Conaci em 2020, que dispõem de mais de 100 funcionários vinculados, a quantidade efetiva de servidores que atuam na atividade de auditoria interna se mostrou inferior, correspondendo, na pesquisa, a 11,54%. O mesmo raciocínio se aplica ao grupo de Controladorias Municipais, uma vez que, de acordo com a pesquisa divulgada em 2022 pelo Conaci, 31,82% disseram possuir entre 11 e 30 funcionários, valor diferente do identificado por meio do questionário, o qual abordou exclusivamente o número de servidores que atuam na atividade finalística.

A discrepância encontrada no tamanho das UCCI entre os níveis estadual e municipal pode ser atribuída a fatores relacionados à forma de organização político-territorial brasileira, ou seja, ao federalismo, gerando diferenças estruturais, orçamentárias e de complexidade entre as administrações. Esses desafios do federalismo são discutidos por Nogueira (2020), ao alertar sobre a importância de se equalizar o volume de obrigações dos entes subnacionais com suas fontes de financiamento, bem como por Gomes e Mac Dowell (2000) quando trazem para reflexão o aumento da criação de municípios e de receitas postas à sua disposição.

Outro item divergente foi o grau de execução das ações de controle previstas no plano anual de auditoria interna, onde 50% das UCCI estaduais reportaram executar menos de 75% das ações. No caso

das unidades municipais, 47% informaram realizar mais de 75% das atividades planejadas.

Por outro lado, observou-se pouca variação no resultado da maior parte das variáveis, o que denota um padrão ou modelo de estrutura. Os resultados encontrados demonstraram que a maior parte das UCCI (88,89%) foram criadas sob a forma de Controladorias-Gerais, predominantemente compostas por servidores efetivos ou híbridos (efetivos e não efetivos, 84,44%) e de carreira específica (77,78%), majoritariamente denominada de auditor (62,22%), o que pode ser considerado um cenário favorável ao alcance dos objetivos institucionais.

A criação de Controladorias-Gerais pode demonstrar uma tendência para a centralização e fortalecimento das atividades de controle interno, possibilitando o aprimoramento de sua coordenação e a garantia de maior autonomia e independência aos órgãos responsáveis. Além disso, a maior presença de servidores efetivos, pertencentes à uma carreira efetiva, específica e especializada, denominada auditoria, contribui para a profissionalização, qualificação, identificação e valorização da função. Nesse sentido, o estudo realizado por Mendes, Kruger e Lunkes (2017), com o objetivo de identificar variáveis relacionadas à estruturação de controladorias em empresas industriais, comerciais e de serviço, concluiu que organizações com maior tempo, faturamento e quantidade de funcionários tendem a apresentar estruturas formais de controladorias.

Além disso, a análise das datas de publicação dos normativos mais recentes que regulamentam a atividade de auditoria interna das UCCI apresentou o resultado de que 64,44% são relativamente recentes, ou seja, não possuem mais do que seis anos de publicação. Essa situação também pode ser considerada uma força se compreendida como a capacidade e preocupação organizacional em se manter atualizada aos normativos internacionais e responder às constantes demandas sociais na forma e abordagem da atividade de auditoria interna. A importância da atualização normativa, teoria especular, ou mecanismo de constante adaptação é abordada por Rodrigues (2024).

Outrossim, o cenário de atuação de serviços de consultoria em governança e gestão de riscos mostrou-se favorável e igualmente próximo, com um valor médio de 73,33% dos órgãos do Poder Executivo

prestando essa atividade. Nesse quesito, as UCCI estaduais se mostraram cerca de 8,5% mais atuantes do que as municipais.

Com relação ao tempo médio de experiência na execução da atividade de consultoria, identificou-se que 60,61% dos respondentes possuem menos de três anos de prática consultiva em governança e gestão de riscos, o que demonstra uma maturidade ainda inicial. Além disso, outro aspecto relevante identificado foi que menos de 20% das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI) possuem mais de cinco anos de experiência na prestação de consultoria em Governança, Riscos e Controles (GRC).

A adoção da gestão de riscos no setor público brasileiro é relativamente recente, conforme apontado nas pesquisas realizadas pelo Conaci e Banco Mundial (2020; 2022). Além disso, o KPA do modelo IA-CM voltado aos serviços de consultoria encontra-se localizado no nível 3, maturidade superior àquela encontrada na maioria das UCCI.

Em um estudo publicado pelo Conaci em 2020, observou-se que 83,33% das UCCI estaduais encontravam-se no nível 1 do IA-CM. No caso das UCCI municipais, das 12 unidades que declararam se inspirar em alguma metodologia internacional de controle interno, oito apontaram o IA-CM como metodologia inspiradora (36.36%). Deste grupo, apenas uma realizou a autoavaliação, atingindo como resultado o nível 1 do modelo (Conaci; Banco Mundial, 2020).

Percebeu-se também, que, em média, os objetos de auditoria foram predominantemente classificados como relevante, obtendo seus melhores resultados nos casos de programa de governo (58%), macroprocesso (58%) e política pública (56%). Entretanto, chamaram a atenção os valores expressivos para a opção “Extremamente relevante” apurados nos tipos “Unidade gestora” (36%) e “Objetivo estratégico” (40%), praticamente iguais ao grau “Relevante”.

O comportamento identificado guarda alinhamento às diretrizes e recomendações de atuação dos órgãos de controle com foco na estratégia e fortalecimento das organizações (ou unidades gestoras), por parte das normas de governo e internacionais (Brasil, 2017b; COSO, 2017). Todavia, os resultados igualmente poderiam levar ao questionamento de que a opção “Extremamente relevante” deveria ser prioridade nas categorias “Programa de governo” e “Política pública”, pois sua formulação, implementação e avaliação competem ao Poder Executivo.

Esse argumento é reforçado pelas palavras de Guardia (Brasil, 2018b) no Guia de Avaliação de Política Públicas *Ex Post* (2018), elaborado pelo Governo Federal. Em seu comentário, o então Ministro de Estado da Fazenda comenta que não é suficiente destacar as necessidades da sociedade e a relevância das políticas públicas. Para o ministro, é essencial analisar a solidez das estruturas e o desenho dos programas de governo, de sua governança e do efetivo retorno para a sociedade.

Guardia (Brasil, 2018b) destaca ainda a importância da qualidade do gasto público, evidenciando-o como dilema que exige dos gestores públicos a racionalização da despesa e a priorização de políticas eficazes e eficientes no atendimento das demandas da sociedade, o que classifica como “atributo essencial à boa gestão pública”. Ao final, enfatiza a importância de olhar o desenho e a implementação de políticas públicas, bem como dos programas de governo como entregáveis do Poder Público.

Por fim, em ambos os casos, a maior parte das UCCI estaduais e municipais, cerca de 53%, informou utilizar a abordagem por “fator de risco” como metodologia própria e critério adotado para a identificação da exposição aos riscos. Os resultados mostraram-se aderentes a referências metodológicas consolidadas, como a ISO 31.000:2018 e o COSO-ERM, os quais enfatizam a necessidade de avaliação de fatores internos, externos e que contribuam para a ocorrência de riscos.

6.2 CARACTERÍSTICAS DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA (UAI-JUD)

No caso das unidades de auditoria interna do Poder Judiciário, os resultados igualmente comprovaram a sub-hipótese H1.2, de que o cenário guardaria certas particularidades, tais como a ausência de uma carreira específica para a atividade de auditoria interna e uma quantidade mais padronizada de servidores lotados nas unidades de auditoria interna. Uma das explicações para esse cenário pode ser identificada na norma que estabelece as diretrizes para as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, organizando-as em forma de sistema (CNJ, 2020a).

A Resolução determina a obrigatoriedade de criação de uma unidade de auditoria interna vinculada diretamente à autoridade máxima dos órgãos que compõem a estrutura do Poder Judiciário,

sejam eles tribunais ou conselhos (CNJ, 2020a). Além disso, institui o SIAUD – Jud, Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário, com o propósito de organizar, em âmbito nacional, as atividades e processos de auditoria interna, uniformizando diretrizes e procedimentos (CNJ, 2020a, art. 9).

Dessa forma, a partir da análise dos dados pode-se comprovar que 88% das UAI-Jud são formadas por um quadro de até 15 pessoas. Apesar da limitação, observou-se um forte engajamento das unidades na execução de consultorias em governança e gestão de riscos (77,03%), ainda que com menos de três anos prática consultiva (70,18%). Essa situação ratificou a hipótese de as atividades de consultoria ainda estarem na fase de consolidação entre as unidades de auditoria interna do Poder Judiciário.

O tempo de experiência identificado também guarda conexão com o dos normativos emitidos pelo Conselho Nacional de Justiça, neste caso com a Resolução nº 309 de 2020, que trata das diretrizes da atividade de auditoria interna a serem observadas pelos tribunais e conselhos sujeitos ao CNJ. O normativo, que tem pouco mais de cinco anos, estabelece a realização de serviços de consultoria em processos de governança e de gerenciamento de riscos (artigo 59) e que os planos anuais de auditoria prevejam a realização de tais atividades (CNJ, 2020b, art. 2).

Ademais, percebeu-se que, em média, os tipos de objeto que alcançaram as melhores avaliações em termos de grau de relevância foram “Macroprocesso” e “Objetivo estratégico”. A situação pode ser explicada pelo próprio alinhamento com as diretrizes técnicas da atividade de auditoria interna (CNJ, 2020a) e a missão institucional do Poder Judiciário, uma vez que sua atuação estaria direcionada à garantia, ao suporte e ao fortalecimento de processos e políticas internas, contribuindo com o alcance dos objetivos estratégicos da organização (IPPF, 2024).

Além disso, a estratégia e a análise de riscos conduzidas pelos órgãos auditados constituem fatores contemplados nas diretrizes estabelecidas pelo CNJ, o que reforça e corrobora os resultados identificados (CNJ, 2020b). Outrossim, conforme esperado, os itens “Programa de governo” e “Política pública” apresentaram menor relevância, sendo classificados como pouco relevantes, irrelevantes ou não aplicáveis por 76% e 65% das unidades respondentes,

respectivamente. Importante reforçar que os resultados são previstos, tendo em vista que essas categorias guardam mais alinhamento e proximidade com as atribuições e atividades de formulação, implementação e avaliação de programas e políticas públicas exercidas pelo Poder Executivo, conforme reportado anteriormente (Brasil, 2017b).

Ao contrário das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI), que majoritariamente priorizam o fator de risco (53%), nas Unidades de Auditoria Interna do Poder Judiciário (UAI-Jud) prevaleceu a abordagem por processo (42%), acompanhada pelo fator de risco (36%), evidenciando a ausência de um consenso na aplicação desse critério.

Essa diversidade de abordagens pode ser atribuída à ausência de diretrizes ou orientações específicas nas resoluções do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2020a) direcionadas ao Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário, o que confere autonomia a cada órgão na seleção e aplicação do método de mapeamento de riscos. A título de ilustração, observa-se que a maioria dos Tribunais de Justiça (45%), Tribunais Superiores (50%) e Tribunais de Justiça Militar (100%) priorizou o critério "Fator de risco", enquanto os Tribunais Regionais Federais (75%) e Tribunais Regionais Eleitorais (48%) optaram pela categoria "Processo".

Por fim, como último elemento de estrutura avaliado, a pesquisa identificou que praticamente todos os planos de auditoria das UAI-Jud (98,65%) são aprovados pela alta gestão e que, em sua grande maioria (84%), executam acima de 75% das ações nesse previstas. Nesse ponto, o resultado igualmente guarda amparo nas orientações contidas no artigo 32 da Resolução nº 309/2020, quando determina que o plano anual de auditoria seja submetido e aprovado pelo presidente do tribunal ou do conselho (CNJ, 2020b).

6.3 COMPARAÇÃO DAS UNIDADES DE CONTROLE (UCCI) E AUDITORIA INTERNA (UAI-JUD)

Concluída a análise e discussão dos cenários apresentados, observou-se um atendimento da hipótese de heterogeneidade inicialmente formulada (H1). Ou seja, a comparação entre os cenários encontrados demonstrou diferenças, conforme previsto, mas também similaridades entre o conjunto de variáveis escolhidas para avaliar a

estruturas das unidades de controle e auditoria interna dos Poderes Executivo e Judiciário.

No tocante às semelhanças, observou-se um modelo de estrutura predominante em cada um dos cenários, o qual, no contexto das UCCI, é formado por Controladorias-Gerais, ocupadas por servidores efetivos e de carreira específica, normalmente chamada de auditor. No caso das UAI-Jud, sua organização se dá em auditorias internas, conduzidas por analistas e técnicos efetivos, carreira própria do judiciário.

Conforme apresentado no referencial teórico desta pesquisa, o processo de formação e estruturação da atividade de auditoria interna envolve um conjunto de ações de desenvolvimento pessoal e institucional, de disponibilização de recursos financeiros e de humanos, de implantação de ferramentas e sistema de suporte e apoio, além da formulação e institucionalização de normas e procedimentos atualizados. Dessa forma, a garantia de uma melhoria efetiva, estruturada e contínua da auditoria interna passaria pela internalização e aplicação, por todo o corpo funcional da organização, desses elementos, contribuindo, assim, para a criação de uma cultura organizacional sólida (Nakano, 2017).

Em ambos os cenários, a análise das datas de publicação dos normativos mais recentes que regulamentam a atividade de auditoria interna das UCCI e UAI-Jud indicou relativa modernidade, uma vez que, em sua grande maioria, foram publicados ou revisados nos últimos seis anos. A atualização legal e normativa se mostra como elemento fundamental para garantir que as organizações disponham de ferramentas para aumentar sua efetividade e resiliência em um ambiente dinâmico e em constante transformação; além de assegurar que suas ações estejam sempre alinhadas com os anseios das partes interessadas.

Além disso, a inovação e modernização regulatórias contribuem para a instrumentalização da capacidade das instituições de enfrentarem seus desafios e acompanharem os avanços tecnológicos, como resposta à complexidade da formulação, implementação, do monitoramento e da avaliação das políticas públicas. Trata-se, portanto, de um elemento de fortalecimento das estruturas de controle interno governamental, colaborando para que alcancem seu objetivo. Os benefícios e resultados desse processo bem-sucedido de revisão e

atualização normativa foram apontados por Paiva e Pinheiro (2021) durante avaliação do impacto das alterações regulatórias na política de Benefício de Prestação Continuada (BPC).

Outros itens que apresentaram resultados semelhantes foram aqueles relacionados à atividade de consultoria em gestão de riscos e governança. Os dados apontaram para um percentual acima de 70% das UAI-Jud e UCCI na execução de tais atividades, apesar de indicarem que, em sua maioria, os órgãos encontram-se na fase inicial de experiência prática (até três anos), conforme demonstrado na Tabela 10.

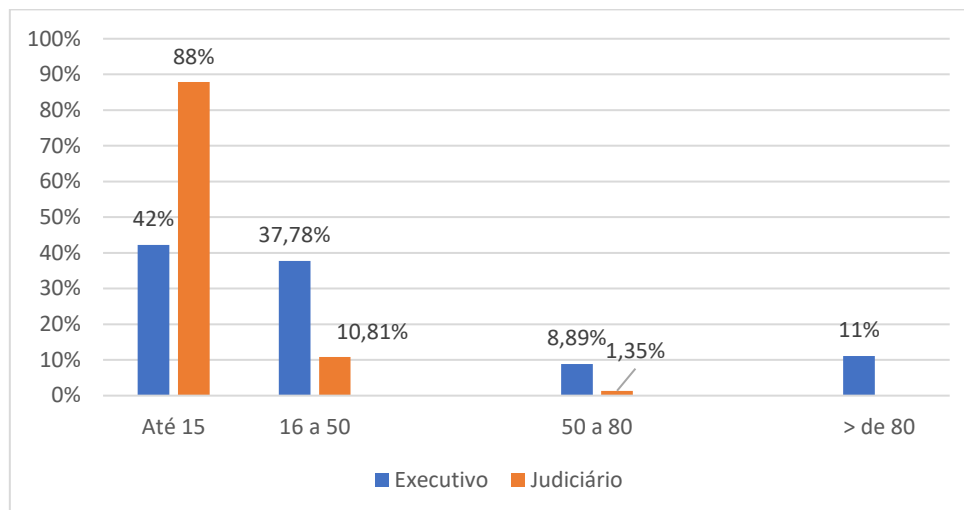
Tabela 10 – Análise de estrutura – UCCI x UAI-Jud						
	Faz consultoria (Var. 09)		Tempo de consultoria (Var. 10)			
	Sim	Não	< 1 ano	1 a 3 anos	3 a 5 anos	Mais de 5 anos
Executivo	73,33%	26,67%	15,15%	46,15%	23,08%	15,38%
Judiciário	77,03%	22,97%	10,53%	59,65%	19,30%	10,53%

Fonte: Questionário de pesquisa (var. 09 e 10).

O último elemento que apresentou comportamento semelhante dentro da amostra estudada foi a quantidade de órgãos que submetem o plano de auditoria para aprovação da alta administração. Os valores encontrados reportam que a prática é predominantemente adotada, independentemente do cenário. Trata-se de uma prática que ilustra a conexão das ações do controle interno com a gestão ou estratégia dos órgãos, ponto destacado por Balbe (2010, p. 63).

Outrossim, foi possível identificar heterogeneidade no caso das variáveis de dimensão, objetos de auditoria, critério de mapeamento de riscos com exposição mais elevada e índice de execução dos planos de auditoria. Conforme apresentado no Gráfico 6, as UAI-Jud possuem, em sua maioria (88%), até 15 pessoas, ao passo em que, no caso das UCCI, foi possível identificar que 58% dos órgãos atuam com uma estrutura superior a 15 servidores.

Gráfico 6 – Número de servidores – UCCI x UAI-Jud



Fonte: Elaboração própria (var. 08).

A respeito do grau de relevância dos objetos de mapeamento, observou-se um comportamento padronizado, exceto no caso dos itens “Programa de governo” e “Política pública” que, para as UAI-Jud, teve um baixo índice de avaliação como relevante. Conforme explicado anteriormente, o resultado encontrado mostra-se justificável pelo fato de tais categorias estarem mais vinculadas às atividades essenciais realizadas no âmbito da esfera do Poder Executivo (Brasil, 2018b). Em ambos os cenários, entretanto, os tipos “Macroprocesso” e “Objetivo estratégico” têm resultados expressivos, demonstrando uma preocupação da auditoria interna com o fortalecimento e eficiência das próprias organizações, situação alinhada às diretrizes previstas nas normas do ambiente das UCCI (Brasil, 2017b), como também das UAI-Jud (CNJ, 2020b).

A avaliação comparativa revelou diferenças nos critérios adotados pelos órgãos para o mapeamento de riscos. Enquanto 53% das UCCI optaram pela abordagem baseada em fator de risco, as UAI-Jud apresentaram uma distribuição mais equilibrada, com 36% adotando o mesmo critério e 42% utilizando a abordagem por processo.

Por fim, os órgãos do Poder Judiciário e as UCCI municipais apresentaram os melhores resultados quanto ao percentual de execução das ações de controle previstas em seus planos de auditoria interna, com 84% dos casos indicando um índice de conclusão superior a 75% do planejado. Destaca-se, ainda, que 25% das UCCI relataram a conclusão de menos de 50% de seus planos de auditoria interna.

6.4 GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6

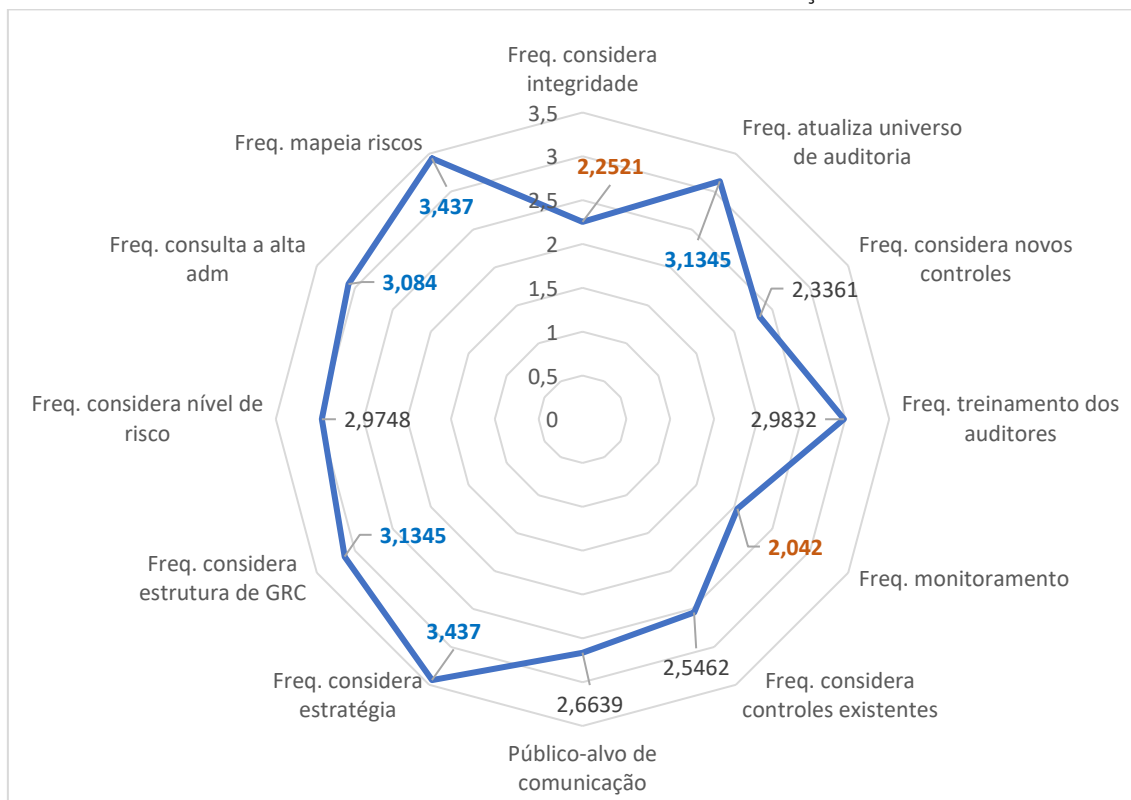
A segunda hipótese da pesquisa — que previa um baixo índice de aplicação, por parte dos órgãos, de critérios relacionados à governança, à gestão de riscos e aos controles internos durante a elaboração dos planos de auditoria interna — não foi confirmada. Ao contrário do esperado, os dados da pesquisa demonstram a aplicação de diversos elementos previstos no modelo IA-CM e práticas relacionadas a esses temas.

6.4.1 UMA LEITURA DO TESTE DE MÉDIA

Segundo Gomes (2000), o teste t pode ser utilizado para comparar médias de variáveis. Além disso, Rodrigues, Lima e Barbosa (2017) explicam que o teste t para variáveis independentes possibilita comparar as médias de duas populações ou grupos, permitindo verificar, do ponto de vista estatístico, se há uma diferença significativa entre elas.

Dessa forma, utilizando o Software estatístico da IBM SPSS, os resultados demonstraram uma variação nas médias, com valores que oscilaram entre 2,042 para a variável 27 (frequência que realiza monitoramento) e 3,437 para as variáveis 13 (frequência que considera estratégia) e 20 (frequência que mapeia riscos). Além disso, sugerem que, olhando para os elementos previstos no KPA 3.6, as unidades de controle e auditoria interna incorporam com mais frequência as práticas relacionadas à utilização de instrumentos estratégicos na elaboração dos planos de auditoria, a consulta à alta administração, a identificação periódica dos objetos de auditoria onde a exposição a riscos é mais elevada ou sensível, a aplicação de critérios de GRC e atenção a alterações do universo de auditoria.

Gráfico 7 – Média – Variáveis de avaliação



Fonte: Questionário da pesquisa.

O cenário demonstra uma preocupação e tendência de alinhamento das unidades de controle e auditoria interna às demandas e necessidades da estratégia das organizações, bem como uma sensibilização quanto à importância do mapeamento de riscos como ferramenta atrelada à estratégia, convergindo com as exigências apresentadas nas Normas Globais de Auditoria interna (IPPF, 2024, p. 68).

Norma 9.4 – Plano de Auditoria Interna

Requisitos: O diretor executivo de auditoria deve basear o plano de auditoria interna em uma avaliação documentada das estratégias, dos objetivos e riscos da organização.

Considerações para implementação: Esta norma exige que uma avaliação de risco em toda a organização seja concluída pelo menos anualmente como base para o plano.

Além disso, o fato de as normas adotadas pelas UCCI e UAI-Jud serem modernas e alinhadas às diretrizes internacionais favorece o diagnóstico encontrado. A título exemplificativo pode-se citar a importância expressa dada pelas resoluções do Conselho Nacional de Justiça ao tema (CNJ, 2020b, p. 10).

§ 1º Caso a unidade auditada não tenha instituído processo formal de gerenciamento de riscos, a unidade de auditoria interna poderá coletar informações com a alta administração e com gestores para obter entendimento sobre os principais processos e riscos associados e assim definir o planejamento das atividades de auditoria.

§ 2º Os auditores internos devem considerar em seu planejamento os conhecimentos adquiridos em decorrência dos trabalhos de avaliação e consultoria realizados sobre os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

§ 4º O planejamento da unidade de auditoria interna deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da unidade auditada, a exemplo de alterações no planejamento estratégico, revisão dos objetivos, alterações significativas nas áreas de maior risco ou mesmo alterações de condições externas.

Outrossim, as médias indicam que as UCCI e UAI-Jud enfrentam maior dificuldade na implementação de uma cultura e de práticas de monitoramento contínuo de seus planos de auditoria interna. Nesse ponto é importante destacar que a ausência ou fragilidade na construção e execução de atividades de monitoramento pode, inclusive, impactar na eficiência e no índice de execução das ações de controle.

Os resultados corroboram com os apontamentos feitos pelo Conselho Nacional de Controle Interno quando avaliou as UCCI municipais. Na ocasião, a pesquisa também alertou para fragilidades quanto às ações de monitoramento e acompanhamento, uma vez que menos da metade das unidades avaliadas (41,1%) haviam implementado ações voltadas ao acompanhamento da execução de políticas e programas realizados pela prefeitura ou pelo governo estadual (Conaci; Banco Mundial, 2022).

Do mesmo modo, o resultado evidencia que a aplicação de critérios de diagnóstico de fraude e integridade são utilizados ou revisados pelas unidades de controle e auditoria interna numa frequência próxima a cada quatro anos, fato que pode ensejar uma redução da eficiência e efetividade na escolha dos objetos de avaliação e prejuízos de credibilidade ou confiabilidade das ações de controle. Além disso, é imprescindível pautar e considerar o papel da integridade para a boa governança na administração pública, conforme abordam Amorim e Oliveira (2022).

Das 12 variáveis utilizadas na pesquisa, cinco alcançaram uma média superior a três, valor próximo da situação considerada ideal, representada pela média igual a quatro. Dessa maneira, é possível inferir que, geralmente, a maior parte das UCCI e UAI-Jud considera os instrumentos de estratégia (var. 13, $\mu = 3,4370$), mapeia os riscos da organização (var. 21, $\mu = 3,4370$), atualiza o universo de auditoria (var. 14, $\mu = 3,1345$), considera a estrutura de governança e riscos do órgão (var. 12, $\mu = 3,1345$) e consulta a alta administração (var. 11, $\mu = 3,0840$) em uma faixa de frequência de um a dois anos.

Conclui-se, dessa forma, que tais elementos são constantemente reavaliados e considerados a cada elaboração de seus planos de auditoria interna.

Os resultados também sugerem que a realização de treinamentos das equipes de auditoria interna (var. 30) e a utilização de critérios de nível de riscos para a escolha dos objetos de auditoria (var. 22), com médias próximas de três ($\mu = 2,9832$ e $2,9748$, respectivamente), ocorrem, na maioria dos órgãos, em uma frequência próxima a dois anos, e que a utilização de medidas de controle (var. 23, $\mu = 2,5462$ e 24, $\mu = 2,3361$), sejam elas novas ou existentes, a execução de ações de comunicação com o público-alvo da auditoria (var. 29, $\mu = 2,6639$), o uso de critérios de integridade (var. 25, $\mu = 2,2521$) e a frequência de monitoramento (var. 27, $\mu = 2,0420$) do plano de auditoria são promovidos em uma periodicidade mais espaçada, variando, em sua maioria, de dois e quatro anos.

Nesse contexto, a análise pode revelar uma baixa utilização ou revisão pouco frequente desses elementos, o que, em alguns casos, pode comprometer a efetividade e aderência do plano de auditoria aos seus objetivos. Por exemplo, isso poderia ocorrer se o planejamento não considerasse adequadamente o monitoramento contínuo dos riscos ou se fosse intempestivo nesse aspecto. A elaboração de um planejamento consistente e baseado em critérios de riscos permite que a auditoria interna direcione e utilize seus recursos limitados de forma estratégica, proporcionando avaliações e consultorias eficazes, proativas e voltadas para o futuro, com ênfase nas questões mais prioritárias da organização (IPPF, 2020).

Além disso, o teste de média apresentou os menores valores de desvio padrão para as variáveis 29 (público-alvo das ações de comunicação, $\sigma = 0,09111$), 13 (frequência que considera estratégia, $\sigma =$

0,09887) e 27 (frequência de monitoramento, $\sigma = 0,09275$), o que representa uma relação de maior consistência ou convergência entre as respostas. Especificamente no caso da variável 29, sua variabilidade (desvio padrão) indica um consenso entre os órgãos pesquisados sobre o público-alvo para comunicação dos planos de auditoria interna.

Nesse aspecto, destaca-se o estudo publicado por Araújo e Sanches (2016) alertando sobre o fato de que, muitas vezes, a própria organização não reconhece nas práticas da auditoria a capacidade de gerar e agregar valor. Desta forma, é importante que a auditoria interna se preocupe em promover ações de comunicação com as partes interessadas a respeito da relevância e do resultado de suas ações (Reinaldi *et al.*, 2022).

As variáveis que apresentaram maior desvio padrão, por sua vez, ilustram práticas mais divergentes. Ou seja, a frequência de utilização dos controles existentes (variável 23, $\sigma = 0,13276$), de novos controles (variável 24, $\sigma = 0,13358$) e elementos de integridade (variável 25, $\sigma = 0,13355$) na elaboração dos planos de auditoria possuem um comportamento menos uniforme, denotando que tais subcritérios ou elementos são mais divergentes e variam conforme o contexto, a cultura organizacional e requisitos normativos das unidades de controle e auditoria interna.

6.4.2 COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS ENTRE UCCI E UAI-JUD

Para responder à sub-hipótese H2.1, que indicava resultados melhores no ambiente das UAI-Jud, foi preciso separar os dados por tipo do órgão. Das 12 variáveis estudadas, seis apresentaram médias superiores nas unidades de auditoria interna (UAI-Jud), enquanto as demais obtiveram os melhores resultados entre as UCCI.

Tabela 11 – Teste de média – UCCI x UAI-Jud			
	Média UCCI	Média UAI-Jud	Diferença de média (UCCI – UAI-Jud)
Frequência que considera integridade	2,5556	2,0676	0,4880
Frequência que atualiza universo de auditoria	3,3556	3,0000	0,3556

Frequência que considera novos controles	2,1556	2,4459	-0,2903
Frequência de treinamento dos auditores	3,1556	2,8784	0,2772
Frequência de monitoramento	2,2000	1,9459	0,2541
Frequência que considera controles existentes	2,4000	2,6351	-0,2351
Público-alvo de comunicação	2,8000	2,5811	0,2189
Frequência que considera estratégia	3,3111	3,5135	-0,2024
Frequência que considera estrutura de GRC	3,0222	3,2027	-0,1805
Frequência que considera nível de risco	2,8889	3,0270	-0,1381
Frequência que consulta a alta administração	3,0667	3,0946	-0,0279
Frequência que mapeia riscos	3,4444	3,4324	0,0120

Fonte: Questionário de pesquisa.

Após a aplicação do teste t para amostras independentes, os resultados, entretanto, revelaram não haver evidências estatísticas de diferenças relevantes entre as UCCI e UAI-Jud para nenhuma das variáveis analisadas.

Dessa forma, a sequência da análise — iniciada com os dados gerais, seguida pela comparação entre grupos e concluída com a aplicação do teste estatístico — levou à conclusão de que as práticas analisadas apresentam frequência de aplicação semelhante nos poderes Executivo e Judiciário. As médias dos dois grupos são próximas, e as discrepâncias observadas não possuem relevância estatística, indicando, em síntese, a existência de um padrão comum no conjunto de variáveis avaliadas.

6.5 CORRELAÇÃO ENTRE ESTRUTURA E GRAU DE ALINHAMENTO AO KPA 3.6

A terceira hipótese da pesquisa — que previa encontrar maiores níveis de utilização das variáveis de análise em unidades de controle ou auditoria interna com melhores resultados nas variáveis de estrutura — não foi confirmada. Os dados da pesquisa demonstram que as correlações significativas se organizaram dentro dos próprios grupos de variáveis — estrutura e análise — e não entre variáveis de grupos diferentes.

Com o objetivo de identificar possíveis correlações entre os dois conjuntos de variáveis – as características das UCCI e UAI-Jud e seu grau de alinhamento ao KPA - 3.6 do IA-CM –, utilizou-se o coeficiente de correlação de Spearman. Essa abordagem possibilitou uma série de discussões.

Nesse sentido, Alsaqr (2021) define os seguintes níveis de significância para os resultados de correlação, conforme Tabela 12.

Tabela 12 – Níveis de correlação	
Coeficiente de correlação (r)	Classificação
Abaixo de 0,20	Muito fraca ou insignificante
Entre 0,30 e 0,40	Baixa, razoável ou leve
Entre 0,40 e 0,70	Boa ou moderada
Entre 0,70 e 0,90	Forte ou alta
Acima de 0,90	Muito alta

Fonte: Elaboração própria baseada em Alsaqr (2021).

Os achados não indicaram correlações negativas com valores significativos. Por outro lado, nove correlações positivas apresentaram coeficientes acima de 0,4, Tabela 9 – Correlação de Spearman.

A correlação mais forte e significativa ocorreu entre as variáveis “Relevância de programa de governo (var. 17)” e “Política pública (var. 19)”. O resultado sugere que, quando o programa de governo é considerado altamente relevante para a elaboração de um plano de auditoria, a política pública também tende a ser vista como altamente relevante, e vice-versa.

Nesse sentido, é fundamental observar que os programas de governo são instrumentos para a implementação de políticas públicas e que a auditoria interna, ao avaliar a relevância de um programa, deve analisar seu impacto na política que o originou. Assim, para ser eficaz, um planejamento de auditoria precisa considerar tanto a estruturação desses programas quanto seu alinhamento com as políticas públicas vinculadas, garantindo maior efetividade no alcance da estratégia dos órgãos e agregando valor às próprias UCCI e UAI-Jud.

A relação entre essas variáveis também é mencionada nos manuais de avaliação de políticas públicas do Governo Federal, que ressaltam a necessidade de verificar se os objetivos das políticas públicas estão alinhados aos programas de governo definidos no Plano Plurianual (Brasil, 2018a). Destacam ainda que, durante esse processo, é essencial avaliar até que ponto o problema identificado e tratado pela política pública dialoga com as dimensões estratégica (eixos e diretrizes estratégicos) e tática (programas temáticos) do PPA (Brasil, 2018b).

Do grupo de correlações classificadas como moderadas, ou seja, com o coeficiente superior a 0,40, destacam-se os seguintes casos: a correlação entre as variáveis frequência de consideração de controles existentes e novos (variáveis 23 e 24, $\rho = 0,687$), a frequência de consideração do nível dos riscos e de controles existentes (variáveis 22 e 23, $\rho = 0,599$) e a frequência de mapeamento de riscos e consideração do nível do risco (variáveis 21 e 22, $\rho = 0,546$), os quais podem ser explicados pelo fluxo lógico e sequencial do próprio processo de implantação da gestão de riscos.

É esperado que as unidades de controle e auditoria interna, após considerarem o elemento “Controles existentes” no momento de elaboração ou revisão de seus planos de auditoria, sejam levadas a discutir e avaliar a necessidade de eventuais incrementos ou aprimoramentos dos mecanismos de tratamento de riscos propostos pelos órgãos, ou seja, os “Novos controles” (ABNT, 2018).

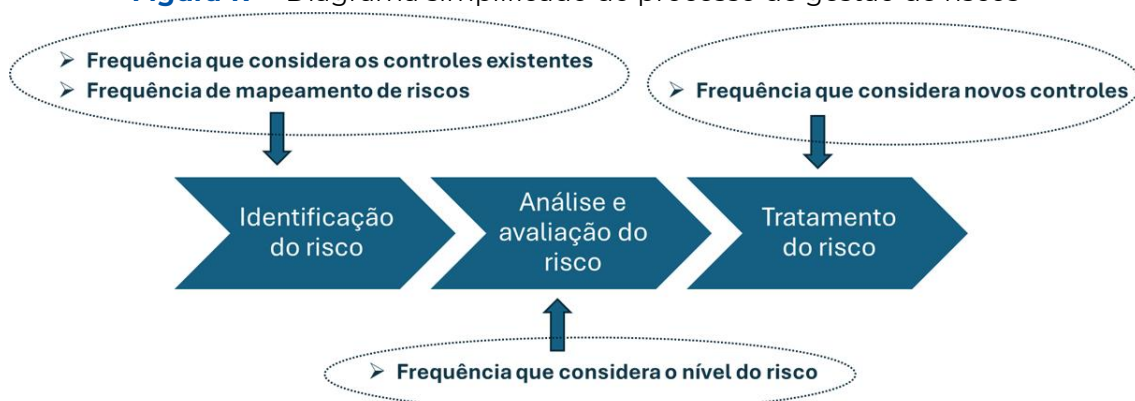
O mesmo raciocínio se aplica ao caso das variáveis “Frequência que considera o nível do risco” e os controles existentes (variáveis 22 e 23, respectivamente), uma vez que, para se chegar a um determinado nível de risco (residual), é preciso considerar, previamente, as medidas de tratamento já implementadas pelos órgãos, ou seja, os controles existentes (ABNT, 2018). Dessa forma, espera-se que órgãos com maior cultura de revisão e reavaliação dos níveis de riscos expostos pelas organizações igualmente considerem a existência e efetividade dos controles já implantados.

Ademais, os resultados demonstram que, quanto mais integrado e frequente for o uso do nível de risco exposto pelos órgãos, maior a possibilidade de identificar a avaliação de seus controles implantados, ou existentes. Novamente o comportamento obedece às etapas do processo previsto nas normas internacionais, em especial à ISO 31.000:2018, uma vez que a análise e avaliação de riscos deve considerar

a eficiência e efetividade das medidas de tratamento (controles) existentes.

Assim, a necessidade de mapeamento dos riscos antecede a etapa de avaliação deles e, por isso, a correlação significativa encontrada entre essas variáveis é indicação de alinhamento e aplicação das boas práticas de gestão de riscos pelas UCCI e UAI-Jud (ABNT, 2018).

Figura 17 – Diagrama simplificado do processo de gestão de riscos



Fonte: Elaboração própria a partir da ISO 31000:2018.

Dessa forma, foi possível observar uma coerência entre os resultados da correlação de Spearman e o processo previsto nos *frameworks* e modelos de gestão de riscos.



7

CONCLUSÃO

A auditoria interna governamental desempenha um papel na promoção da eficiência, eficácia e conformidade da Administração Pública, sendo um instrumento para os sistemas de controle interno e o apoio à governança corporativa (IIA, 2022). Entretanto, a complexidade e extensão de seus possíveis objetos de avaliação, a crescente demanda da sociedade por uma atuação preventiva e efetiva, o desconhecimento das partes interessadas acerca do seu papel, bem como a limitação de recursos, estrutura e capacidade operacional exigem que as unidades de controle e auditoria interna estabeleçam métodos e critérios eficientes para a identificação e seleção das ações de controle a serem realizadas anualmente.

Nesse ponto, a gestão de riscos pode ser utilizada como uma ferramenta no diagnóstico e na priorização de ações, servindo, portanto, como um instrumento estratégico para a tomada de decisão (Chaves, 2018; Seif, 2008). Assim, chega-se ao ponto-chave desta pesquisa: considerando os problemas e o contexto apresentados, em que medida e de que forma as unidades centrais de controle interno do Poder Executivo e de auditoria interna do Poder Judiciário adotam a gestão de riscos como metodologia, critério e instrumento na seleção e priorização das ações de controle previstas em seus planos de auditoria interna governamentais?

Abordado no capítulo 2 da pesquisa, o referencial teórico foi estruturado para proporcionar ao leitor uma visão holística e abrangente do controle e da auditoria interna, especialmente voltados ao setor público. Inicialmente, apresentou-se uma abordagem geral do controle, destacando a estrutura e o funcionamento, dentro da Administração Pública, dos sistemas de controle e auditoria interna dos Poderes Executivo e Judiciário (Brasil, 2025).

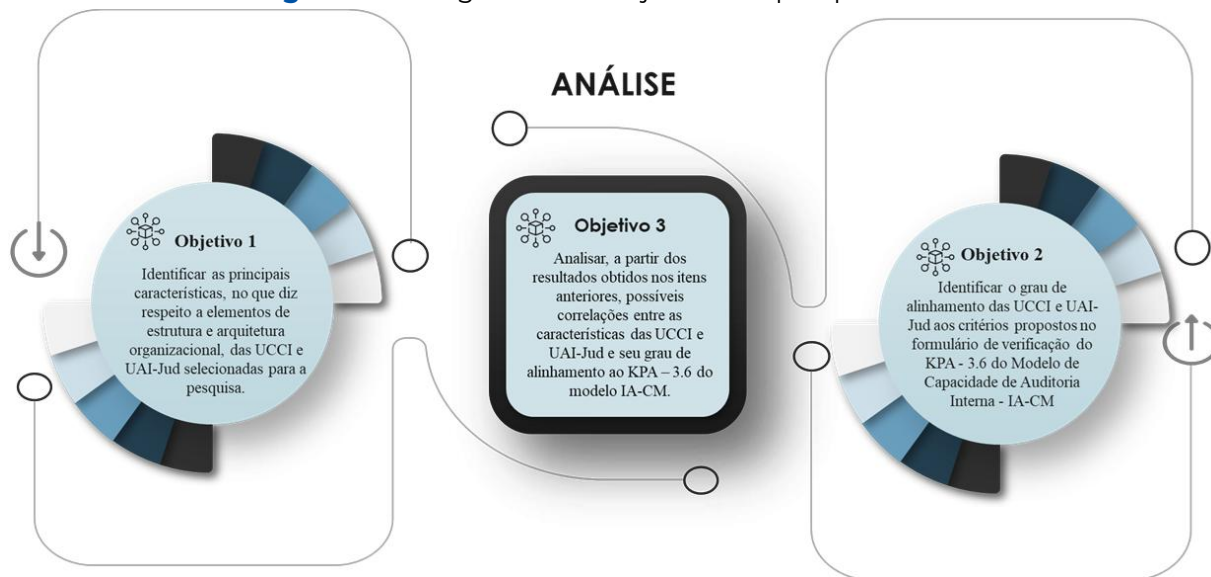
Em seguida, a atividade de auditoria interna foi estudada a partir de seus fundamentos e evolução, do Modelo de Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos e de seu papel no contexto governamental (IIA, 2020). Seu diagnóstico e evolução também foram explorados, sendo dado destaque ao contexto encontrado pelo Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci; Banco Mundial, 2020; 2022) nas

Controladorias Estaduais e Municipais, bem como ao modelo para avaliação da capacidade de auditoria interna (IA-CM).

Em seguida discutiu-se a relação entre governança pública, gestão de riscos e controles internos, ressaltando a importância e o impacto desses elementos na qualidade e eficiência das entregas da auditoria interna. Por fim, a pesquisa abordou os principais modelos e orientações voltadas à construção dos Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINT) baseados em gestão de riscos, avaliando e comparando as propostas apresentadas pelo modelo IA-CM, pelo IPPF (2020), pelo Governo Federal (Brasil, 2020b) e pelo Poder Judiciário (CNJ, 2023).

Desta forma, por meio da aplicação de um questionário a 147 órgãos de controle e auditoria interna integrantes dos Poderes Executivo estadual e Judiciário, foi possível identificar características, no que tange aos elementos de estrutura e arquitetura organizacionais, do grau de alinhamento de seus processos de elaboração dos planos de auditoria aos critérios propostos no KPA 3.6 – Plano de Auditoria Baseados em Risco, do modelo IA-CM, e uma eventual correlação entre os dois pontos anteriores.

Figura 18 – Diagrama dos objetivos da pesquisa



Fonte: Elaboração própria.

A análise das características estruturais e de processo das UCCI e UAI-Jud foi o primeiro objetivo trabalhado na pesquisa, sob a hipótese de identificar um cenário heterogêneo das unidades de controle auditoria interna. Os resultados demonstraram o atendimento da premissa apresentada.

Os principais pontos de divergência identificados foram a quantidade de servidores, com um cenário mais favorável nas UCCI estaduais; os graus de relevância dos tipos de objetos de auditoria “Macroprocesso”, “Unidade gestora”, “Programa de governo”, “Política pública” e “Objetivo estratégico”; os critérios utilizados para identificar a exposição aos riscos (processo, fator ou risco específico) e o índice de execução dos planos de auditoria.

Por meio da pesquisa, entretanto, foi possível encontrar semelhanças como no caso do modelo de estruturação predominante adotado em cada cenário (Controladorias-Gerais e Auditorias Internas) e na sua forma de composição, majoritariamente formada por servidores efetivos e de carreira específica, denominada auditoria, no caso dos órgãos do Poder Executivo. Ademais, em ambos os cenários, observou-se que as normas mais recentes que regulamentam a atividade de auditoria interna guardam relativa modernidade, já que, em sua maioria, foram publicadas ou revisadas nos últimos seis anos.

Outros elementos que apresentaram similaridades estão relacionados à execução de apoio técnico consultivo aos órgãos e à homologação dos planos de auditoria pela alta administração. Os dados apontaram um percentual de órgãos superior a 70% na execução de consultorias em governança e gestão de riscos, ainda que de uma maneira considerada inicial, ou seja, menos de três anos.

O segundo objetivo da pesquisa foi identificar o grau de alinhamento das UCCI e UAI-Jud aos critérios e elementos propostos no KPA 3.6 do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM). Contrariando a hipótese inicial, que previa um baixo índice de aplicação dos critérios de governança, gestão de riscos e controles internos, os dados obtidos na pesquisa evidenciaram a adoção e práticas de diversos elementos ou atividades essenciais do modelo IA-CM.

Utilizando 12 variáveis do questionário, classificadas em uma escala de 1 a 4, na qual o cenário ideal correspondia ao maior índice, os resultados apontaram uma variação nas médias, com valores oscilando entre 2,042 para a variável “Frequência em que realiza o monitoramento” e 3,437 para as variáveis “Frequência em que considera critérios e instrumentos estratégicos para a elaboração do PAINT” e “Frequência em que identifica os objetos de auditoria com exposição a riscos mais elevada”.

Além disso, os dados encontrados sugerem que, em relação aos subcritérios ou atividades essenciais previstas no KPA 3.6 do modelo IA-CM, as UCCI e UAI-Jud tendem a implantar, com maior frequência, práticas voltadas ao uso de seus instrumentos estratégicos na elaboração dos planos de auditoria, à consulta regular à alta administração, à identificação periódica dos objetos de auditoria com maior exposição a riscos elevados ou sensíveis, bem como à utilização de critérios de GRC e ao acompanhamento contínuo das mudanças no universo de auditoria.

Os maiores desafios, entretanto, encontram-se na incorporação consistente das práticas de monitoramento e na aplicação de critérios de integridade nos planos de auditoria interna. Em alguns casos, essa dificuldade na construção de uma cultura periódica de acompanhamento poderia comprometer tanto a efetividade e a aderência do plano de auditoria aos seus objetivos quanto a qualidade da auditoria e sua capacidade de agregar valor à gestão (Amorim; Oliveira, 2022).

Ainda sobre esse ponto, é importante destacar que a sub-hipótese H2.1, a qual estimava alcançar resultados melhores no ambiente das UAI-Jud, também não foi confirmada. O teste t para amostras independentes revelou não haver evidências estatísticas de diferenças relevantes entre as unidades centrais de controle e auditoria interna avaliadas para nenhuma das variáveis.

Por fim, o terceiro objetivo da pesquisa foi analisar, a partir dos resultados obtidos nos itens anteriores, possíveis correlações entre as características das UCCI e UAI-Jud e seu grau de alinhamento ao KPA – 3.6 do modelo IA-CM. Os resultados revelam que as correlações estatisticamente significativas ocorreram entre variáveis pertencentes ao mesmo grupo — seja de estrutura ou de análise — não sendo identificadas associações relevantes entre variáveis de grupos distintos.

Aplicando-se o coeficiente de correlação de Spearman, foi possível selecionar e discutir quatro casos em que a relação entre duas variáveis foi considerada alta ou moderada (Alsaqr, 2021). Especificamente, a correlação mais significativa observada indicou que, quando um programa de governo é considerado altamente relevante para a elaboração de um plano de auditoria, a política pública associada também tende a ser percebida da mesma forma, e vice-versa, situação

justificada conforme literatura sobre avaliação de políticas públicas (Brasil, 2018a; 2018b).

Além disso, a forte correlação identificada entre as variáveis “Frequência de consideração dos controles existentes e novos”, “Frequência que considera o nível de risco e os controles existentes” e “Frequência que mapeia riscos da organização e que considera o nível de risco” pode ser explicada por meio das etapas do processo de implantação da gestão de riscos corporativa (ABNT, 2018). Esse processo prevê, essencialmente, que o fluxo tenha um rito sistematizado e estruturado, composto pelas seguintes etapas: identificação do risco, que passa pela identificação dos controles existentes; análise e avaliação do risco e identificação de novos controles necessários.

Isso posto, considera-se que o objetivo da pesquisa foi alcançado, permitindo construir um entendimento a respeito do modelo de estrutura e atuação das unidades centrais de controle e auditoria interna dos Poderes Executivos estaduais e Judiciário, em especial durante a atividade de elaboração de seus planos anuais de auditoria interna. O quadro 13 apresenta um resumo dos objetivos e resultados alcançados na pesquisa.

Quadro 13 – Objetivo específico, hipóteses e resultados da pesquisa		
Objetivo Geral		
Realizar uma análise comparativa a partir dos cenários identificados nas unidades centrais de controle interno estaduais, municipais e distrital (UCCI) do Poder Executivo e das unidades de auditoria interna no âmbito do Poder Judiciário, do grau de alinhamento na aplicação da gestão de riscos durante a construção da última versão de seus planos de auditoria interna governamentais, tomando como base o Modelo IA-CM, as boas práticas e orientações do International Professional Practices Framework (IPPF, 2020), do Guia de Orientações Práticas publicado pela Controladoria-Geral da União (Brasil, 2020b) e do Manual de Auditoria do Poder Judiciário (CNJ, 2023).		
Objetivos Específicos	Hipóteses (H)	Resultados (R)
a) Identificar as principais características , no que diz	H1 - Cenário heterogêneo em termos de estruturação das	R1 - A hipótese de cenário heterogêneo (H1) em termos de estruturação das unidades de controle e auditoria interna foi comprovada . A comparação entre os cenários demonstrou

respeito a elementos de estrutura e arquitetura organizacional, das UCCI e UAI-Jud selecionadas para a pesquisa.	unidades de controle e auditoria interna H1.1 - No âmbito do Poder Executivo, principalmente estadual e distrital, boa parte das unidades centrais de controle interno têm uma carreira específica, recém-criada e com maior quantidade de servidores. H1.2 - O cenário do Poder Judiciário guarda situações particulares, como a ausência de uma carreira específica para a atividade de auditoria interna e uma quantidade mais padronizada de servidores lotados nas unidades de auditoria interna.	diferenças, conforme previsto, mas também similaridades. Semelhanças encontradas: Modelo de estrutura, o qual, nas UCCI, é formado por Controladorias-Gerais, ocupadas por servidores efetivos e de carreira específica, normalmente chamada de auditor. No caso das UAI-Jud, sua organização se dá em auditorias internas, conduzidas por analistas e técnicos efetivos, carreira própria do judiciário. Em ambos os cenários, a análise das datas de publicação dos normativos mais recentes que regulamentam a atividade de auditoria interna indicou relativa modernidade (menos de seis anos). Outros itens que apresentaram resultados semelhantes foram a atividade de consultoria em gestão de riscos e governança e a submissão do plano de auditoria para aprovação da alta administração. Diferenças encontradas: Identificou-se heterogeneidade no caso das variáveis de dimensão (UCCI > UAI-Jud), tipos de objetos de auditoria, critério de mapeamento de riscos com exposição mais elevada e índice de execução dos planos de auditoria. R1.1 (UCCI) - A sub-hipótese de cenário homogêneo (H1.1), nos aspectos de carreira específica, recém-criada e em maior quantidade no ambiente das UCCI estaduais e municipais foi parcialmente comprovada. Semelhanças encontradas (médias gerais): Tipo Controladoria-Geral (88,89%), formada por servidores efetivos ou híbridos (84,44%), de carreira específica (77,78%) e predominantemente denominada de auditor (62,22%). Normas recentes (64,44%), práticas de consultoria (73,33%) há menos de três anos (60,61%). Tendência para adoção dos tipos de objeto de auditoria em Programa de governo (58%), Macroprocesso (58%) e Políticas públicas (56%), além da metodologia "Fator de risco" (53%) como critério para identificação da exposição aos riscos. Divergências encontradas: Quantidade de servidores - UCCI estaduais (entre 16 e 50 servidores) e UCCI municipais (até 15 servidores), grau de execução das ações de controle - UCCI estaduais (até 75%) e UCCI municipais (acima de 75%). R1.2 (UAI) - A sub-hipótese de cenário que guarde situações particulares, como a ausência de uma carreira específica para a atividade de auditoria interna e uma
--	---	--

		quantidade mais padronizada de servidores lotados nas unidades de auditoria interna foi comprovada. Situação encontrada: Normativos recentes, quantidade de até 15 servidores em 88% das UAI-Jud, prestam consultoria (77,03%), há menos de três anos (70,18%) e tipos de objeto de auditoria “Macroprocesso” e “Objetivo estratégico”. Abordagem por processo (42%), aprovação dos PAINT pela alta gestão e 98,65% dos casos e execução acima de 75% das ações nesse previstas (84% das UAI-Jud).
b) Identificar o grau de alinhamento das UCCI e UAI-Jud aos critérios propostos no formulário de verificação do KPA - 3.6 do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna - IA-CM.	H2 - Baixo índice de aplicação, por parte dos órgãos, de critérios de governança, riscos e controles internos na elaboração dos planos de auditoria interna. H2.1 - Os resultados alcançados na amostra composta por UAI-Jud serão melhores se considerarmos a avaliação de maturidade institucional divulgada pelo Tribunal de Contas da União em 2021.	R2 - A segunda hipótese da pesquisa, de baixo índice de aplicação, por parte dos órgãos, de critérios de governança, gestão de riscos e controles internos durante a elaboração dos planos de auditoria interna não foi comprovada. Ao contrário do esperado, os dados da pesquisa demonstraram a aplicação de diversos elementos (práticas essenciais) previstos no modelo IA-CM. A partir do teste t de média (entre 1 e 4, onde 4 representa o melhor cenário) os dados apontaram uma variação com valores que oscilaram entre 2,042 para a variável 27 (frequência que realiza monitoramento) e 3,437 para as variáveis 13 (frequência que considera estratégia) e 20 (frequência que mapeia riscos). O cenário demonstrou, dessa forma, uma preocupação e tendência de alinhamento dos órgãos às demandas e necessidades da estratégia, bem como uma sensibilização quanto à importância do mapeamento de riscos como ferramenta estratégica. Das 12 variáveis utilizadas na pesquisa, 05 alcançaram uma média superior a três. Dessa maneira, foi possível inferir que, geralmente, a maior parte das UCCI e UAI-Jud considera os instrumentos de estratégia (var. 13, $\mu = 3,4370$), mapeia os riscos (var. 21, $\mu = 3,4370$), atualiza o universo de auditoria (var. 14, $\mu = 3,1345$), considera a estrutura de governança e de riscos do órgão (var. 12, $\mu = 3,1345$) e consulta a alta administração (var. 11, $\mu = 3,0840$) em uma faixa de frequência de um a dois anos. No entanto, os resultados indicaram que as UCCI e UAI-Jud enfrentam maior dificuldade na implementação de uma cultura e de práticas de monitoramento contínuo de seus planos de auditoria interna, e que a aplicação de critérios de diagnóstico de fraude e integridade é utilizada ou revisada numa

		frequência próxima a cada quatro anos, fato que pode ensejar uma redução da eficiência e efetividade na escolha dos objetos de avaliação e prejuízos de credibilidade ou confiabilidade das ações de controle. R2.1 (UAI) – A sub-hipótese de que cenário nas UAI-Jud apresentaria resultados melhores não se comprovou. Situação encontrada: Das 12 variáveis estudadas, seis apresentaram médias superiores nas unidades de auditoria interna (UAI-Jud), enquanto as demais obtiveram os melhores resultados entre as UCCI. Após a aplicação do teste t para amostras independentes, os resultados, entretanto, revelaram não haver evidências estatísticas de diferenças relevantes entre as UCCI e UAI-Jud para nenhuma das variáveis analisadas. Assim, conclui-se que as médias dos dois grupos são semelhantes e que as discrepâncias observadas não possuem relevância estatística.
c) Analisar, a partir dos resultados obtidos nos itens anteriores, possíveis correlações entre as características das UCCI e UAI-Jud e seu grau de alinhamento ao KPA – 3.6 do modelo IA-CM.	H3 - Unidades de controle ou auditoria interna mais maduras terão os melhores resultados em termos de alinhamento e aplicação do KPA 3.6.	R3 – A terceira hipótese da pesquisa, de encontrar maiores níveis de utilização das variáveis de análise (atendimento ao KPA 3.6) em unidades de controle ou auditoria interna com melhores resultados nas variáveis de estrutura, não foi confirmada. Os dados da pesquisa demonstram que as correlações significativas se organizaram dentro dos próprios grupos de variáveis — estrutura ou análise. Com o objetivo de identificar possíveis correlações entre os dois conjuntos de variáveis, utilizou-se o coeficiente de correlação de Spearman. Os achados não indicaram correlações negativas com valores significativos. Por outro lado, nove correlações positivas apresentaram coeficientes acima de 0,4, sendo que, em um caso, esse valor ultrapassou 0,7, sendo consideradas moderadas e alta, respectivamente (Alsaqr, 2021). A correlação mais significativa ocorreu entre as variáveis “Relevância de programa de governo (var. 17)” e “Política pública (var. 19)”, sugerindo que, quando o programa de governo é considerado altamente relevante durante a elaboração de um plano de auditoria, a política pública tende a ser vista igualmente importante, e vice-versa. Do grupo de correlações classificadas como moderadas, ou seja, com o coeficiente

		superior à 0,40, destacaram-se os seguintes casos: a correlação entre a frequência de consideração de controles existentes e novos (variáveis 23 e 24, $\rho = 0,687$), a frequência de consideração do nível dos riscos e de controles existentes (variáveis 22 e 23, $\rho = 0,599$) e a frequência de mapeamento de riscos e consideração do nível do risco (variáveis 21 e 22, $\rho = 0,546$). O cenário foi explicado compreendendo o fluxo do próprio processo de implantação da gestão de riscos, o qual propõe como sequência as etapas de identificação, análise, avaliação e posterior tratamento de riscos (ABNT, 2018).
--	--	--

Fonte: Elaboração própria.

7.1 IMPLICAÇÕES ACADÊMICAS E GERENCIAIS

Além de contribuir teoricamente para o conjunto de pesquisas relacionadas à auditoria interna, gestão de riscos e ao modelo IA-CM, a pesquisa oferece orientações e validações importantes para as unidades de controle e auditoria interna do setor público. Os resultados demonstraram que a maior parte dos órgãos possuem práticas alinhadas, ainda que, em alguns casos, iniciais, às atividades essenciais previstas no processo-chave que aborda a elaboração dos instrumentos de planejamento de auditoria.

Outrossim, os resultados apresentados na pesquisa podem auxiliar o DEA na coordenação e execução das atividades de construção dos planos de auditoria interna de suas organizações, contribuindo para a probabilidade de atingirem seu propósito de proteger e agregar valor institucional (IPPF, 2024). Os apontamentos, direcionamentos e dificuldades identificados servem como elementos orientadores para ações prioritárias e correções, principalmente quanto à periodicidade de execução das atividades exigidas no modelo de avaliação de capacidade de auditoria interna (IA-CM).

Nesse sentido, é oportuno reconhecer que, diante dos resultados de estrutura e práticas identificados na pesquisa, considera-se que as adequações necessárias não exigem grandes mudanças ou esforços por parte dos órgãos avaliados.

Por fim, ainda no campo das implicações acadêmicas, considera-se que a pesquisa contribuiu para a validação de que a proposta

apresentada pelo modelo de avaliação de capacidade da auditoria interna é aplicável ao setor público e contribui para seu crescimento de eficiência e efetividade, conforme apresentado por Farias e Bellen (2023).

7.2 AGENDA DE PESQUISA (LIMITAÇÕES E NOVAS ABORDAGENS)

Apesar de atingir sua proposta inicial, alguns fatores se apresentaram como limitação na pesquisa, o que pode, entretanto, ensejar e contribuir para futuros ensaios.

Inicialmente é importante apontar a reduzida quantidade de estudos específicos sobre este tema, tornando a proposta apresentada um desafio de pesquisa ainda maior. A falta de publicações sobre a aplicação da gestão em plano de auditoria impacta na construção da base teórica e no volume de parâmetros consolidados e testados para comparações e discussões dos resultados encontrados.

O primeiro elemento que poderia ser aprimorado é o modelo de coleta de dados. A obtenção de dados por meio do envio de formulários diretamente pelo pesquisador apresentou dificuldades, fazendo com que fosse preciso ampliar o prazo inicialmente previsto para a coleta de respostas. Como proposta, seria possível utilizar um ente integrador oficial, como conselhos representativos, associações específicas de auditoria interna ou até mesmo de pesquisa como intermediador dessa etapa, dando mais respaldo à solicitação de informações.

A falta de exigência de comprovação das informações apresentadas e o tamanho da amostra da população de unidades centrais de controle interno municipais também são pontos que apresentam oportunidade de adequações e aprimoramentos. Dessa forma, pesquisas futuras poderiam ampliar a amostra para permitir a obtenção de outros parâmetros e formas de análise e visualização, tais como a comparação entre grupos de UCCI municipais que não sejam capitais ou entre unidades de auditoria interna de um determinado ente subnacional de governo.

Um exemplo, dentro desta última possibilidade, seria identificar o grau de aplicação da gestão de riscos na elaboração dos planos de auditoria de empresas estatais, haja vista a exigência de aplicação da técnica encontrada na Lei das Estatais nº 13.303/2016 e na atuação dos

órgãos reguladores governamentais. Será que a maturidade na aplicação e adoção das atividades essenciais previstas no KPA 3.6 é superior àquela identificada nas UCCI estaduais, das capitais e das UAI-Jud?

Outra possibilidade seria prever uma abordagem qualitativa à pesquisa, incluindo a realização de entrevistas ou questões abertas no questionário, de forma a buscar identificar causas ou outros fatores que influenciam e repercutem nas dificuldades de implementação, bem como validar parâmetros que possam favorecer o avanço na institucionalização das atividades essenciais dos KPA previstos no IA-CM.

Por fim, além dos pontos apresentados, novas pesquisas podem aprofundar a qualidade das análises, por meio da expansão dos critérios para outros processos-chave (KPA) e da forma de avaliação das respostas, adaptando o formulário e fluxo para que, ainda que mantendo o formato de autoavaliação, exista uma etapa posterior de comprovação de alguns itens considerados mais relevantes.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A.; ELIAN, S. N.; NOBRE, J. S. Modificações e alternativas aos testes de Levene e de Brown e Forsythe para igualdade de variâncias e médias. **Revista Colombiana de Estadística**, [s.l.], v. 31, n. 2, p. 241-260, 2008. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/41465/1/2008_art_aalmeida.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

ALSAQR, A. M. Remarks on the use of Pearson's and Spearman's correlation coefficients in assessing relationships in ophthalmic data. **African Vision and Eye Health**, [s.l.], v. 80, n. 1, p. 10, 2021. Disponível em: <https://avehjournal.org/index.php/aveh/article/view/612/1464>. Acesso em: 10 abr. 2025.

AMORIM, D. A.; OLIVEIRA, N. B. M. O princípio da integridade na governança pública brasileira: uma revisão sistemática. **RAGC**, [s.l.], v. 10, n. 43, 2022.

ARAÚJO, J. A. O.; SANCHES, J. S. A percepção dos gestores de uma empresa do setor de autopeças estabelecida no Brasil, frente atuação da auditoria interna. In: ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS. 9. 2016, Passo Fundo **Anais** [...]. Passo Fundo, 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR ISO 31000**: Gestão de riscos: Diretrizes. Rio de Janeiro, 2018.

BALBE, R. **O Resultado da atuação controle interno no contexto da Administração Pública Federal Brasileira**. 2010. 158 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2010. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/42550/16/Dissertacao_Ronald_Balbe.pdf#:~:text=Este%20trabalho%20descreve%20o%20funcionamento%20e%20apresenta%20os%20resultados%20da. Acesso em: 10 abr. 2025.

BENEDICTO, S. C. *et al.* Governança corporativa: uma análise da aplicabilidade dos seus conceitos na administração pública. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 15, n. 2, p. 286-300, 2013. Disponível em:

<https://www.revista.dae.ufla.br/index.php/ora/article/view/683/410>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BERGAMINI JUNIOR, S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-187, 2005. Disponível em: <http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/13474>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm#:~:text=DECRET%20No%203.591,%20DE%206%20DE%20SETEMBRO%202000.%20\(Vide%20Decreto](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm#:~:text=DECRET%20No%203.591,%20DE%206%20DE%20SETEMBRO%202000.%20(Vide%20Decreto). Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, 2017a. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/links/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf#:~:text=Minist%C3%A9rio%20da%20Transpar%C3%Aancia%20e%20Controladoria-Geral%20da%20Uni%C3%A3o%20Secretaria%20Federal%20de. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2017b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 3 abr. 2025.

Brasil. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e

dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: CGU, 2017c. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/xmlui/bitstream/handle/1/64815/Manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf?sequence=11&isAllowed=y. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Portaria nº 777, de 18 de fevereiro de 2019**. Publica a Deliberação da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), conforme proposto em sessão realizada em 30 de janeiro de 2019, que recomenda a utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IA-CM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA) na implementação do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ). Brasília, DF: CGU, 2019. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41360>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Portaria nº 1055 de 30 de abril de 2020**. Aprova a Orientação Prática referente ao Plano de Auditoria Interna baseado em Riscos, que estabelece diretrizes e orientações relativas à elaboração do planejamento anual da Atividade de Auditoria Interna Governamental no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno e das Controladorias-Regionais da União nos Estados. Brasília, DF: CGU, 2020a. Disponível em: https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Portaria_n%C2%BA_1.055,_de_30_de_abril_de_2020#:~:text=A%20%22Orienta%C3%A7%C3%A3o%20Pr%C3%A1tica:%20Plano%20de%20auditoria%20interna%20baseado%20em%20riscos%22. Acesso em: 3 out. 2024.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Avaliação de Políticas Públicas**: guia prático de análise ex ante. (Volume 1). Brasília, DF: Casa Civil da Presidência da República, 2018a. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/downloads/guiaexpost.pdf/view>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Avaliação de Políticas Públicas**: guia prático de análise ex post. (Volume 2). Brasília, DF: Casa Civil da Presidência da República, 2018b. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/downloads/guiaexpost.pdf/view>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Controladoria-Geral da União. **Auditoria Interna Governamental**. Brasília, DF: CGU, 2024a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Controladoria-Geral da União. **Orientação Prática**: plano de auditoria interna baseado em riscos. Brasília, DF: CGU, 2020b. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44970/5/Orientacao_Pratica_PABR_v1.1.pdf#:~:text=Esta%20Orienta%C3%A7%C3%A3o%20Pr%C3%A1tica%20tem%20por%20objetivo%20auxiliar%20as%20Coordena%C3%A7%C3%B5es-Gerais%20de. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança Organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3ª ed. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2020c.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Tabela de Legenda dos indicadores 2021**. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2021. Disponível em: <https://iesgo.tcu.gov.br/wp-content/uploads/sites/12/igg2021/arquivos/Legenda-indicadores-iGG-2021.xlsx>. Acesso em: 5 out. 2024.

CAPP, E.; NIENOV, O. H. **Bioestatística quantitativa aplicada**. Porto Alegre: UFRGS, 2020. 260 p. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/213116/001117616.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CASTELO, A. D. M. **Controladoria governamental: estudo das controladorias estaduais brasileiras**. 2013. 94 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/16100/1/2013_dis_admcastelo.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CHAVES, P. M. **A gestão de riscos no planejamento de auditoria interna e no monitoramento das recomendações de auditoria em uma Instituição Federal de Ensino Superior**. 2018. 117 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Organizacional) – Faculdade de Gestão e Negócios, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/23502/1/Gest%c3%a3oRiscosPlanejamento.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Manual de Auditoria do Poder Judiciário**. Brasília, DF: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/04/manual-de-auditoria-pjr-23-05-24-1.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº 308, de 11 de março de 2020**. Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria. Brasília, DF: CNJ, 2020a. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado190525202109296154b8f5e4315.pdf#:~:text=RESOLU%C3%87%C3%83O%20No%20308,%20DE%2011%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%202020.Organiza%20as>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº 309, de 11 de março de 2020**. Aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário – DIRAUD-Jud e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2020b. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado192215202109296154bce76f8ce.pdf#:~:text=A%20auditoria%20deve%20auxiliar%20aorganiza%C3%A7%C3%A3o%20no%20alcance%20dos%20objetivos%20estrat%C3%A9gicos,#:~:text=A%20auditoria%20deve%20auxiliar%20aorganiza%C3%A7%C3%A3o%20no%20alcance%20dos%20objetivos%20estrat%C3%A9gicos>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DO CONTROLE INTERNO. BANCO MUNDIAL. **Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM**. Banco Mundial no Brasil, 2020. Disponível em: https://conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/20200711_IC-WB_Final_Report%5Bpt%5D.pdf#:~:text=Tabela%201.%20Objetivos%20e%20Import%C3%A2ncia%20do%20Controle%20Interno%20ao%20longo. Acesso em: 10 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DO CONTROLE INTERNO. BANCO MUNDIAL. **Diagnóstico Nacional do Controle Interno**. Banco Mundial no Brasil,

2022. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Digital-Diagnostico-Nacional-do-Controle-Interno.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

CONSELHO NACIONAL DO CONTROLE INTERNO. BANCO MUNDIAL. **Resolução CONACI nº 006/2019**. Aprova o modelo IA-CM (*Internal Audit Capability Model*) como referencial metodológico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Vitória: CONACI, 2019. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/resolucao-conaci-n-006-2019-2.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. COSO. **Enterprise Risk Management**: integrating with Strategy and Performance. 2017.

DAMIANI, E. J. **Uso da distância de Mahalanobis para a detecção de rompimentos em linhas de injeção de gás**. 2021. 44 f. Monografia (Bacharelado em Engenharia Química) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2021. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/235773/001136697.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 abr. 2025.

FARIAS, G. O.; BELLEN, H. M. Avaliando a qualidade da Auditoria-Geral do Sistema Único De Saúde-AUDSUS, a partir do modelo IA-CM. **Caderno de Administração**, [s.l.], v. 31, n. 1, p. 110-135, 2023. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/7338/733876313006/733876313006.pdf#:~:text=FARIAS,%20Germano%20de%20Oliveira;%20BELLEN,%20Hans%20Michael%20VAN%20AVALIANDO%20A>. Acesso em: 10 abr. 2025.

FEIJÓ, A. M.; VICENTE, E. F. R.; PETRI, S. M. O uso das escalas Likert nas pesquisas de contabilidade. **Revista Gestão Organizacional**, [s.l.], v. 13, n. 1, p. 27-41, 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/340459953_THE_USE_OF_LIKERT_SCALES_IN_ACCOUNTING_RESEARCH#:~:text=RESUMO.%20igos%20cient%C3%ADficos%20no%20XII%20Congresso%20ANPCONT%20fundamentaram,%20em%20seus. Acesso em: 10 abr. 2025.

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

GOMES, F. P. **Curso de estatística experimental**. 14^a ed. Piracicaba, SP: Editora da Universidade de São Paulo, 2000. 477p.

GOMES, G. M. R.; MAC DOWELL, M. C. **Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios**: o que é mau para o econômico nem sempre é bom para o social. Brasília, DF: IPEA, 2000. (Texto para discussão nº 706). 27 p. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2339/1/TD_706.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

HENIG, E. V. Reflexões sobre as contribuições da auditoria contábil no combate a corrupção. **Revista Estudos e Pesquisas em Administração**, [s.l.], v. 3, n. 1, p. 33-49, 2019. Disponível em: <https://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/repad/article/view/8166>. Acesso em: 10 abr. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Gerenciamento de riscos corporativos**: evolução em governança e estratégia. São Paulo: IBGC, 2017. (Série Cadernos de Governança Corporativa, 19). 64 p.

INTERNATIONAL PROFESSIONAL PRACTICES FRAMEWORK. **Coordenando o gerenciamento e a avaliação de riscos**. Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IPPF), 2012. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/coordenandooger-ippf-00000001-24012018101856.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

INTERNATIONAL PROFESSIONAL PRACTICES FRAMEWORK. **Desenvolvendo um Plano de Auditoria Interna Baseado em Riscos**. Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IPPF), 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/ippf/downloads/pg-desenvolvend-ippf-00000008-15062020112900.pdf#:~:text=Este%20guia%20explica%20os%20passos%20que%20levam%20%C3%A0%20cria%C3%A7%C3%A3o%20inicial>. Acesso em: 10 abr. 2025.

INTERNATIONAL PROFESSIONAL PRACTICES FRAMEWORK. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IPPF), 2024.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista de Contabilidade e Finanças**, [s.l.], v. 23, n. 60, dez. 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000300006>. Acesso em: 10 abr. 2025.

MADANOGLU, M. **Underlying risk dimensions in the restaurant industry**: A strategic finance approach. 2005. 222 f. Dissertation (Doctorate in Philosophy) - Faculty of the Virginia Polytechnic Institute, State University, Blacksburg, Virginia, 2005. Disponível em: <https://vtechworks.lib.vt.edu/server/api/core/bitstreams/aba05be1-d362-4a86-8944-c7bd21b2ff5e/content#:~:text=The%20purpose%20of%20this%20study%20was%20to%20investigate%20the%20concept>. Acesso em: 10 abr. 2025.

MANZATO, A. J.; SANTOS, A. B. **A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa**. São Paulo: Departamento de Ciência de Computação e Estatística, IBILCE–UNESP, 2012.

MARTINS, H. F.; MARINI, C. Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do TCU**, [s.l.], n. 130, p. 42-53, maio/ago. 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/40/35>. Acesso em: 10 abr. 2025.

MENDES, A. C. A.; KRUGER, S. D.; LUNKES, R. J. Características da estrutura de controladoria: um estudo empírico em empresas do oeste catarinense. **Contabilidade Vista & Revista**, [s.l.], v. 28, n. 2, p. 121-140, 2017. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4658>. Acesso em: 10 abr. 2025.

MENEZES, A. H. N. *et al.* **Metodologia científica**: teoria e aplicação na educação a distância. Petrolina: Universidade Federal do Vale do São Francisco, 2019. 83 p.

MONTOTO, E. **Contabilidade geral e avançada esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. 1120 p.

MORESI, E. **Metodologia da pesquisa**. Brasília, DF: Universidade Católica de Brasília, 2003.

NAKANO, C. T. **Auditoria interna**: a importância da auditoria interna para a gestão pública. 2017. Monografia (Especialização em finanças Públicas e Administração Orçamentária) – Escola de Direito de Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2017. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/3754/1/ARTIGO_CRISTINA%20TAMIKO%20NAKANO_2017.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

NOGUEIRA, J. **Federalismo fiscal brasileiro**: crise e consequências. 2020. 170 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06052021-193337/publico/6540675_Dissertacao_Parcial.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

OLIVEIRA, C. M. P. P. M. de. **Geração de valor no contexto das unidades de auditoria interna governamental das universidades federais**. 2022. 89 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2022. Disponível em: http://icts.unb.br/jspui/bitstream/10482/45091/1/2022_CibeleMariaPintoPereiraMenezesdeOliveira.pdf#:~:text=CIBELE%20MARIA%20PINTO%20PEREIRA%20MENEZES%20DE%20OLIVEIRA%20Gera%C3%A7%C3%A3o%20de%20valor. Acesso em: 10 abr. 2025.

OLIVEIRA, T. F. de. Avaliação das práticas de auditoria interna da SFC/CGU sob a ótica da auditoria baseada em riscos. **Revista da CGU**, Brasília, v. 11, n. 19, p. 84-101, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/xmlui/bitstream/handle/1/44424/V11.n19_Avalia%C3%A7%C3%A3o%20das%20pr%C3%Aalticas.pdf?sequence=14&isAllowed=y. Acesso em: 10 abr. 2025.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Comissão de Estudos sobre Compliance e Anticorrupção Empresarial. **Dez anos da Lei Anticorrupção Brasileira e as tendências de compliance**. OAB, 2023.

PAIVA, A. B.; PINHEIRO, M. B. **BPC em disputa**: como alterações regulatórias recentes se refletem no acesso ao benefício. Brasília, DF: IPEA, 2021. (Texto para Discussão). Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10890/3/TD_BPC_em_disputa_Publicacao_Preliminar.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

PAULA, J. A. **Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna, segundo o modelo IA-CM**: um estudo de caso na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. 2022. 192 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Gestão Pública) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/19987/2/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Jaime%20de%20Almeida%20Paula%20-%202022%20-%20Completa.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

PLATT NETO, O. A.; VIEIRA, A. L. Planejamento das atividades de auditoria interna na UFSC. *In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE GESTÃO UNIVERSITÁRIA NA AMÉRICA DO SUL*. 6. 2006, Blumenau, **Anais** [...], 2006. Blumenau: UFSC, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/75107/t0153.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 abr. 2025.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013.

REINALDI, M. A. A. *et al.* Relevância da Auditoria Interna para as Organizações Públicas e Privadas: uma revisão sistemática da literatura Internal Audit Relevance for Public and Private Organizations: a systematic review of the literature. **Brazilian Journal of Development**, [s.l.], v. 8, n. 1, p. 3948-3967, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.34117/bjdv8n1-260>. Acesso em: 10 abr. 2025.

RIBEIRO, R. J. B. O problema central do controle na Administração Pública pode ser resumido ao debate sobre modelos? **Revista do TCU**, Brasília, v. 33, n. 93, p. 55-73, jul./set. 2002. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/851/912>. Acesso em: 10 abr. 2025.

RODRIGUES, M. K. G. **Uma análise sobre a capacidade de auditoria interna da Controladoria Geral do Estado da Paraíba segundo o modelo IA-CM**. 2022. 43 f. Monografia (Bacharelado em Gestão Pública) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/27578/1/MKGR31072023.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

RODRIGUES, J. G. Força normativa, teoria especular e imperativo constitucional. **Ministério Público do Estado de Minas Gerais**, [s.l.], v. 21, n. 38, 2024. Disponível em: <https://dejure.mpmg.mp.br/dejure/article/view/443>. Acesso em: 10 abr. 2025.

RODRIGUES, C. F. S.; LIMA, F. J. C.; BARBOSA, F. T. Importância do uso adequado da estatística básica nas pesquisas clínicas. **Brazilian Journal of Anesthesiology**, [s.l.], v. 67, n. 6, p. 619-625, 2017. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0034709417300673>. Acesso em: 10 abr. 2025.

SANT'ANNA, D. **Consultoria em auditoria governamental**: o que é, para que serve, como fazer. Belo Horizonte: Fórum, 2023. 181 p.

SEIF, A. D. **Avaliação da internalização do conceito de gestão de riscos no processo de tomada de decisão**. 2008. 111 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Dom Cabral, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Administracao_SeifAD_1.pdf. Acesso em: 10 abr. 2025.

SOUSA NETO, J. A.; REIS, D. A. Os Impactos da Governança Corporativa na Cooperativa de Crédito Sicoob Credivar. **Revista Gestão & Tecnologia**, [s.l.], v. 15, n. 2, p. 211-234, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.20397/2177-6652/2015.v15i2.728>. Acesso em: 10 abr. 2025.

SOUSA, A. P. et al. Governança corporativa nas controladorias estaduais brasileiras: nível de adoção de boas práticas. **Revista de Gestão e Secretariado**, [s.l.], v. 14, n. 3, p. 3021-3041, 2023. Disponível em: <https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1775>. Acesso em: 10 abr. 2025.

SOUSA, A. **Coeficiente de correlação de Pearson e coeficiente de correlação de Spearman**: o que medem e em que situações devem ser utilizados? Correio dos Açores: Gráfica Açoreana, Lda, 2019.

SOUSA, F. S. A. de. **Auditoria interna governamental**: indicador KPA 2.10: acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização: de avaliação do PGMQ Modelo IA-CM. 2021. 48 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2021. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/34251/1/2021_FernandaSinaraAvelinaSousa_tcc.pdf#:~:text=fernanda%20sinara%20avelina%20de%20sousa%20auditoria%20interna%20governamental:%20indicador%20kpa. Acesso em: 10 abr. 2025.

SOUSA, P. H. P. de. **Plano anual de auditoria interna**: a seleção dos trabalhos de auditoria interna sob a ótica dos riscos em uma unidade da administração pública federal. 2020. 17 f. Monografia (Bacharelado em Administração Pública) – Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/26014/Pedro%20Henrique%2>

Ode%20Sousa_RT.pdf?sequence=1#:~:text=PLANO%20ANUAL%20DE%20AUDITORIA%20INTERNA:%20a%20sele%C3%A7%C3%A3o%20dos%20trabalhos%20de. Acesso em: 10 abr. 2025.

SUZART, J. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de Controladoria Pública: teoria versus prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s.l.], v. 14, p. 44-56, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/14999>. Acesso em: 10 abr. 2025.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide**. IIA RF, 2017. Disponível em: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Auditoria Interna e Gerenciamento de Riscos: Juntos ou Separados?** Folha Informativa. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Austrália: IIA, 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Modelo de Três Linhas do IIA 2020**. Like Mary, Flórida: IIA, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2025.

TOZONI-REIS, M. F. C. **Metodologia da pesquisa**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 2007.

UEZ, J.; RAMOS, D. B. Auditoria interna baseada em riscos de uma cooperativa do ramo da saúde, com foco no risco financeiro. *In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG*. 8. Caxias do Sul, 2014, **Anais** [...], p. 144-163.

UHL, F.; FERNANDES, J. T. F. S. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1976. 246 p.



idn

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO