

A IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL: PARADIGMAS E DESAFIOS

Sérgio da Silva Corrêa¹

RESUMO

Em função dos perenes escândalos de corrupção e malversação de recursos públicos a auditoria governamental tem assumido preponderância na agenda pública brasileira. A necessidade de aperfeiçoamento da auditoria pública tem se tornando objeto de pauta dos órgãos de controle do Brasil, bem como de instituições como Banco Mundial e Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). O modelo de capacidade Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) tem se mostrado como um instrumento útil para o aperfeiçoamento ordenado da auditoria interna do setor público brasileiro. Este estudo tem como objetivo verificar qual é o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul (CGE), a partir da aplicação do modelo IA-CM. Para tanto, realizou-se uma pesquisa participante, documental e survey utilizando-se os seguintes métodos: coleta de dados, observação participante, e análise documental. Os resultados demonstraram que a auditoria interna da CGE domina, em média, 100% das práticas do modelo mencionado, alcançando a implementação de todas as práticas do Nível 2. Considerando que é necessário que o órgão domine todas as áreas de processos-chave de um nível para que seja classificado como pertencente àquele nível de capacidade, conclui-se que o nível de maturidade da auditoria interna da AGE é o Nível 2. Tal achado demonstra a evolução da auditoria interna da CGE para agregar valor à gestão governamental e para controlar suas operações e recursos necessários para alcançar os seus objetivos institucionais.

PALAVRAS-CHAVE: auditoria interna; setor público; Controladoria-Geral do Estado; Auditoria-Geral do Estado; desenvolvimento de projetos.

ABSTRACT

Due to the perennial scandals of corruption and misappropriation of public resources, government auditing has taken on preeminence in the Brazilian public agenda. The need for improvement in public auditing has become a topic on the agenda of Brazil's control bodies, as well as institutions such as the World Bank and the National Internal Control Council (CONACI). The Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) has proven to be a useful tool for the systematic improvement of internal audit in the Brazilian public sector. This study aims to assess the maturity level of internal audit at the State Comptroller's Office of Mato Grosso do Sul (CGE), based on the application of the IA-CM model.

¹ Sérgio S. Corrêa: Auditor do Estado de MS, chefe da Unidade de Auditoria Especializada em Governança, Gestão e Políticas Econômicas –UAGOV, formado em Ciências Contábeis na FUCMAT (1995), Pós-Graduado em Auditoria Tributária na UFSM (2005).

To achieve this, a participatory, documentary, and survey research was conducted, utilizing the following methods: data collection, participant observation, and documentary analysis. The results demonstrated that the internal audit at CGE, on average, fully encompasses 100% of the practices outlined in the mentioned model, achieving the implementation of all Level 2 practices. Considering that it is necessary for the organization to master all key process areas at a level to be classified as belonging to that level of capability, it is concluded that the maturity level of CGE's internal audit is Level 2. This finding illustrates the evolution of CGE's internal audit in adding value to government management and controlling its operations and resources necessary to achieve its institutional objectives.

INTRODUÇÃO

1 CONTEXTUALIZANDO E ESTABELECEENDO CONCEITOS

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

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

Nesse sentido, os processos de controle demandam, cada vez mais, maior competência e profissionalismo por parte dos auditores internos, que devem exercer a sua função de forma coordenada para o benefício da organização. As unidades de auditoria do setor público devem ter autoridade e competência para avaliar a conformidade, a eficácia, a economia e a eficiência das operações governamentais, protegendo, dessa forma, o interesse público.

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

A auditoria interna tem como finalidade agregar valor à organização e sua função básica se constitui no suporte à gestão, bem como a toda instituição. E, um caminho para se fazer isso, é comprovar a sua eficácia e a eficiência.

Contudo, as práticas de auditoria interna adotadas pelos órgãos de controle brasileiros são ineficazes, pouco contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública. Não obstante predominam ações de controle a posteriori, com objetivos eminentemente repressivos e punitivos, todavia, controles ex-post, calcados em punição, são contraproducentes.

A ausência de padronização dos procedimentos de auditoria interna, bem como a limitada

eficácia de seus relatórios também se constituem como um problema para os órgãos de controle do país. Destaca-se que a estrutura de governança está aquém da desejada e não existe um sistema de integridade adequado e funcional. Pois a maior lacuna, a respeito da qualificação da auditoria interna do setor público brasileiro, reside na precariedade dos mecanismos de governança e dos modelos de risco.

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

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

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

Por meio dessa parceria, verificou-se que o modelo de maturidade Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) se constitui como uma ferramenta útil para o aperfeiçoamento da atividade de auditoria pública brasileira, à medida que permite a consolidação de uma base para avaliação e de um mapa para orientar, ordenadamente, sua evolução.

O modelo IA-CM é uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público, constituindo-se como alicerce para a implementação de práticas eficazes de auditoria e como um roteiro para sua melhoria.

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

Na literatura internacional, os estudos realizados sobre essa temática, utilizando o modelo IA-CM como base para estabelecer uma escala de maturidade, abordam temas como motivação das entidades para profissionalizar programas de auditoria interna, avaliação do nível de capacidade da auditoria interna e a aplicação do modelo IA-CM em países em desenvolvimento.

Em geral, os estudos evidenciam que o IA-CM se constitui como um modelo global aplicável tanto a países desenvolvidos quanto a países em desenvolvimento, cujas estruturas possibilitem o levantamento dos requisitos fundamentais para uma função de auditoria interna eficaz no setor público.

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

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

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

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

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

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

O IA-CM destina-se a identificar as necessidades fundamentais de uma auditoria interna e foi estruturado para implementar essa atividade no setor público de forma efetiva. Esse modelo estabelece os passos para que uma função de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um mais avançado e efetivo. O modelo se presta à auto avaliação, construção de capacidades e promoção da profissão. Sua premissa fundamental é que um processo ou prática não pode ser melhorado, se não puder ser repetido.

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

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

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

para que a atividade de auditoria possa evoluir para o próximo estágio.

Os KPAs são compostos por um objetivo, o qual resume o resultado pretendido ou demonstra o que deve existir na respectiva área de processo; por atividades que, quando implementadas, atingem o objetivo. Por sua vez, essas atividades apresentam produtos e resultados. Para visão geral do modelo IA-CM, o IIARF apresenta a “Matriz de uma página” (Quadro 1).

Quadro 1 – Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IACM)

Figura 1.5
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 - KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3 Projeção da força de trabalho - KPA 5.2	Melhoria contínua de práticas profissionais - KPA 5.5 Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4 A atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3 Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	CAI aconselha e influencia a mais alta gerência - KPA 4.7	Supervisão independente da Atividade de AI - KPA 4.8
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2 Auditorias de desempenho / value-for-money - KPA 3.1	Criação de equipe e competência - KPA 3.5 Profissionais qualificados - KPA 3.4 Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7 Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Medidas de desempenho - KPA 3.10 Informações de custos - KPA 3.9 Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.12 Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11	CAI informa à autoridade de mais alto nível - KPA 3.15 Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14 Mecanismos de financiamento - KPA 3.13
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3 Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5 Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7 Plano de negócio de AI - KPA 2.6	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10 Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
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: Adaptado de The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009.

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

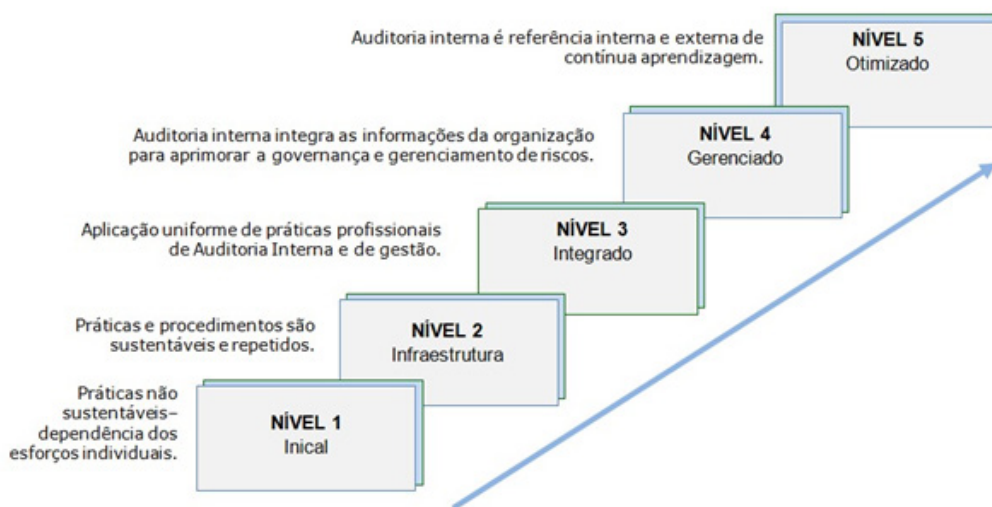
Assim, movendo-se da esquerda para a direita, a capacidade da auditoria interna de, independentemente, implementar os KPAs diminui. Da mesma forma, essa capacidade diminui à medida que os níveis de maturidade se deslocam para cima na matriz uma vez que tanto a organização quanto o ambiente externo tendem a aumentar a influência sobre o domínio dos KPAs nos níveis mais elevados.

Os níveis de capacidade são progressivos e, para cada nível foram identificadas e agrupadas atividades da auditoria e meios para institucionalizá-las, formando uma escala de maturidade.

Dessa forma, cada estágio de capacidade corresponde a um conjunto de necessidades fundamentais imprescindíveis para a evolução da organização para um ambiente mais implementado e mais

profissional. Sendo assim, cada nível de capacidade constitui a base para o desenvolvimento eficaz da atividade de auditoria interna e permite a implementação do próximo nível. Os níveis de maturidade são apresentados na Figura 1.

Figura 1 – Níveis de capacidade



Fonte: Adaptado de The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009, p. 7.

No Nível Inicial (nível 1), o mais baixo estágio, a auditoria não está estruturada e depende dos esforços e iniciativas dos indivíduos. Não há práticas profissionais estabelecidas e falta infraestrutura. As ferramentas e procedimentos de auditoria são *ad hoc* (não estruturadas), não repetíveis e não são documentadas. Como resultado, a atividade de auditoria interna é insustentável.

No segundo estágio (nível 2), a infraestrutura administrativa e de gestão são estabelecidas, o que significa que as políticas que estabelecem o propósito, autoridade e responsabilidade do programa da auditoria e sua relação de subordinação existem dentro da organização. A auditoria começa a identificar e recrutar pessoas com as competências e habilidades necessárias para o trabalho de auditoria, mas, ainda, não há um plano de desenvolvimento profissional claro. Os procedimentos e práticas profissionais começam a ser documentados e há conformidade com as normas. E, o principal desafio deste nível, é estabelecer e manter processos e procedimentos repetíveis e, portanto, ser sustentável.

No Nível Integrado (nível 3), o programa de auditoria preocupa-se com a capacidade, independência, profissionalismo e objetividade dos auditores. A gestão da atividade de auditoria e as práticas profissionais estão bem estabelecidas e aplicadas uniformemente. A auditoria está composta por profissionais qualificados e há um plano de desenvolvimento profissional. A auditoria começa a alinhar-se com os negócios e com os riscos enfrentados pela organização.

O programa de auditoria interna integra a governança e a gestão de riscos da organização no Nível Gerenciado (nível 4). A atividade de auditoria é gerida de forma quantitativa e qualitativa, por meio de métricas de desempenho e são utilizadas para monitorar os processos e seus resultados. Neste nível, as expectativas da função de auditoria estão alinhadas às das principais partes interessadas.

No Nível Otimizado (nível 5), o foco está na melhoria contínua e na inovação. A estrutura de governança é totalmente desenvolvida e a auditoria interna faz parte dessa estrutura. A auditoria é independente, possui poder, autoridade e é composta por profissionais com habilidade, altamente competentes

e especializados, os quais exercem papel de líderes-chave na instituição. Seu programa contribui, efetivamente, para a organização.

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

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

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

Os KPAs que constituem esse elemento tratam da equipe da auditoria, recrutamento, desenvolvimento, treinamento, retenção de talentos, envolvimento e desenvolvimento da gestão, assim como envolvimento com órgãos profissionais. É essencial não só recrutar auditores internos adequados, mas, também, capacitar, desenvolver e reter esses profissionais.

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

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

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

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

O último elemento apresentado no modelo se refere às “Estruturas de governança”. Este elemen-

to explana sobre os relatórios funcionais e administrativos do Chefe Executivo de Auditoria, bem como a posição organizacional da auditoria. Inclui os mandatos, autoridades, políticas e procedimentos que são estabelecidos para garantir a independência e objetividade de sua atividade. Os KPAs deste elemento demonstram os aspectos necessários para assegurar que a função de auditoria tenha acesso necessário às pessoas da organização, ativos e informações, mecanismos de financiamento e que a sua gestão e supervisão seja independente.

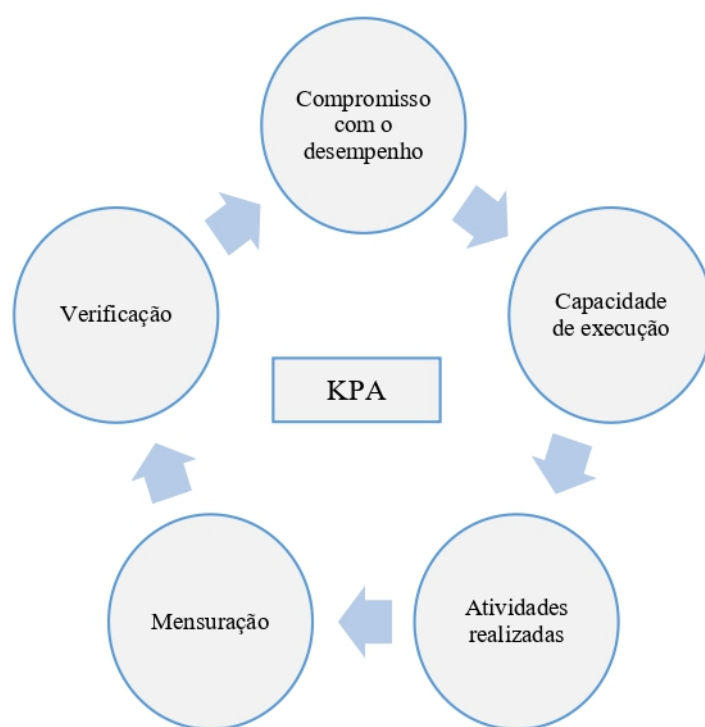
Quanto à implementação do KPA, o SEI (2010) explica que implementação significa que o processo está enraizado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação à sua execução. Para que a atividade de auditoria alcance um determinado nível, é preciso que todos os KPAs dos 6 (seis) elementos estejam implementados.

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

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

A implementação dos KPAs de um nível se constitui como base de práticas e capacidades para o estágio seguinte. Seu domínio exige que certas características comuns estejam presentes. Essas características descrevem os meios para implementar e garantir a sustentabilidade do KPA e compreende: compromisso com o desempenho, capacidade de execução, atividades realizadas, mensuração e verificação, como demonstrado na Figura 2.

Figura 2 – Características comuns para implementação de um KPA



Fonte: Adaptado de The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009, p. 17.

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

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

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

A primeira hipótese testada e confirmada pelos testes empíricos foi de que as pressões institucionais são necessárias, mas não suficientes para explicar a motivação para adoção e profissionalização da auditoria interna. Esses devem ser combinados com atributos de autonomia.

A maioria das unidades de auditoria situou-se em níveis de capacidade baixos, Nível 1 (Inicial) e Nível 2 (Infraestrutura), do IA-CM. A maior parte dos países desenvolve as melhores práticas no elemento “Práticas Profissionais”. Os Estados Unidos e o Canadá parecem ter uma auditoria mais avançada em comparação com outras regiões.

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

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

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

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

Dessa forma, o IA-CM se constitui em um modelo global, cuja estrutura possibilita a identificação dos requisitos fundamentais para uma função de auditoria interna eficaz no setor público. O modelo é capaz de ajudar a unidade de auditoria a identificar os KPAs que são necessários para construir uma base

sólida de um nível de capacidade, antes de passar para o próximo estágio. Os resultados do IA-CM podem ser utilizados como ferramenta de comunicação entre a organização e seus stakeholders, em todos os níveis de governo, para defender a funções essenciais da atividade de auditoria interna.

Nesse contexto, a verificação da maturidade da atividade de auditoria interna do setor público se mostra fundamental para seu aperfeiçoamento, uma vez que permite identificar áreas passíveis de aprimoramento e desenvolver uma estratégia para atingir uma função de auditoria mais eficiente.

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

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

2 O CONTROLE NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

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

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

O IIARF (2013) diferencia essas duas acepções por meio de um modelo denominado Três Linhas de Defesa, o qual esclarece os papéis e responsabilidades de cada agente dentro de uma organização. A acepção funcional corresponde a primeira e a segunda linha de defesa e a compreensão orgânica ou institucional é representada pela terceira linha de defesa conforme apresentado na Figura 3.

Figura 3 – Modelo de Três Linhas de Defesa



Fonte: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2013. *As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. p.2.

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

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

3 O MODELO PROPOSTO E A AUDITORIA-GERAL NA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

A Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul, promulgada em 1989, adotou, em seus Art. 82, alterado pela emenda Constitucional nº 72, prevendo que o controle interno será exercido pela CGE-MS, neste contexto descreverei abaixo um pequeno histórico da trajetória deste órgão para implantação e enraizamento da cultura do modelo IA-CM no Estado de Mato Grosso do Sul.

Figura 4 – Histórico IA-CM na CGE



Fonte: Powerpoint do relatório de validação IA-CM, CGE.

Até 08 de dezembro de 2016, Auditoria-Geral do Estado, órgão técnico do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual usava a estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, órgão central do referido Sistema. Sua função: auditoria governamental. Em 09 de dezembro de 2016, criação da Controladoria-Geral do Estado (CGE-MS), órgão central de Sistema de Controle Interno do Estado. Órgão independente, com subordinação direta ao Governador do Estado. Goza de autonomia funcional e financeira, dispondo de dotação orçamentária própria e de iniciativa para elaboração do seu orçamento. Novas funções: auditoria governamental, ouvidoria, correição e transparência pública e controle social. No 1º trim. 2019 – Implantação do Modelo IA-CM na AGE – Normatização das rotinas AGE-MS.

Neste sentido, o Estado de Mato Grosso do Sul celebrou, em 16 de setembro 2019, contrato de empréstimo junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), no âmbito do Projeto de Modernização da Gestão Fiscal (PROFISCO II MS), com o objetivo de apoiar a modernização da gestão fazendária.

ria, o aperfeiçoamento da administração tributária e da gestão do gasto público no Estado.

A autorização para contratação da referida operação, deu-se por intermédio da Lei Estadual nº 5.112, de 20 de dezembro de 2017, devendo ser investidos US\$ 47,7 milhões de recursos obtidos junto ao BID e US\$ 5,3 milhões como contrapartida do Estado, totalizando US\$ 53 milhões, para um período de cinco anos.

No 4º trim. 2019 – Avaliações da metodologia matriz IA-CM - Realização de relatório de auto avaliação da maturidade organizacional da atividade de auditoria interna exercida pela AGE-MS, com base no modelo IA-CM (dez/19); 1ºtrim. 2020: Realização de Plano de Ação para implementação das atividades essenciais dos macroprocessos da Matriz IA-CM (fev/2020); Relatório de Validação por consultores do Banco Mundial e Conaci da auto avaliação da maturidade da AGE-MS (março/2020); 2º trim. 2020 - Realização do Relatório Conclusivo de Avaliação IA-CM: Avaliação da maturidade organizacional da atividade de auditoria interna exercida pela AGE-MS, após a validação do relatório de auto avaliação por consultores do Banco Mundial /CONACI (abril/2020).

Foi instituído o Comitê Gestor do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (CGIA-CM) em 07/11/2022, com o objetivo de apoiar e contribuir para a implementação dos níveis 2 e 3 do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM). O Comitê irá realizar auto avaliação do nível de maturidade da AGE-MS e promover a implantação do Modelo.

Com o intuito de implantar o modelo da Matriz IA-CM, a AGE-MS realizou avaliações (denominada “auto avaliação”) de sua maturidade organizacional. Esse “auto avaliação” foi revisada por consultores do Banco Mundial e Conaci (Conselho Nacional de Controle Interno). Na escala de níveis progressivos de capacidade da Matriz, ficou estabelecido que a AGE-MS, está no nível 1 – Inicial.

A fim de se estabelecer as diretrizes para o alcance do nível 2 – Infraestrutura, a AGE-MS elaborou Plano de Ação para implementação das atividades essenciais dos macroprocessos da Matriz IA-CM. Para o alcance do nível 2, a AGE-MS deve atender aos macroprocessos-chave (KPAs) e referem-se a processos de auditoria interna, constituídos por atividades que devem ser desempenhadas e sustentadas para que a unidade de auditoria alcance os objetivos pretendidos, sendo compostos por objetivo, atividades essenciais, produtos, resultados e práticas institucionalizadas. As atividades essenciais dos respectivos KPAs devem ser dominadas institucionalmente, ou seja, estarem presentes e internalizadas na cultura da organização, para que a unidade de auditoria interna atinja um determinado nível de capacidade.

As normatizações propostas foram criadas (procedimentos internos como os manuais, as rotinas, os check-lists) e, o segundo passo será a execução prática dessas atividades (denominadas de institucionalização) para o alcance do nível pretendido (atenderá a todos os requisitos definidos para o Nível - 2 – Infraestrutura e no término do quinto ano a Auditoria estará atendendo a todos os requisitos previstos para o Nível 3 – Integrado).

Em 2020, com o Plano de Ação determinando prazos e responsáveis para cada ação, iniciamos a evolução pretendida, estabelecendo capacitações aos servidores. O treinamento presencial envolvia aos Procedimentos e Técnicas de Auditoria (métodos), Auditoria de Conformidade (planejamento e execução – teoria e prática) e Auditoria Operacional (planejamento e execução – teoria e prática), sendo que os Termos de Referência foram finalizados e aptos para a licitação e posterior execução do serviço, entretanto,

o impacto da pandemia COVID-19 fez com que as atividades de capacitação fossem paralisadas. Como medida de mitigação, as capacitações foram iniciadas a partir do início do ano de 2021.

O atraso na capacitação dos servidores e a pandemia COVID-19 acarretarão impactos relevantes para o atingimento dos resultados. Em comparação com outras controladorias que estão implantando a Matriz IA-CM, para atingir o nível 2 da Matriz, considera-se que haverá a necessidade de se aumentar o prazo para a AGE-MS atingir a meta estabelecida.

Conforme já discorrido a implantação do IA-CM vem ocorrendo de forma gradual, visto que todas as normatizações (procedimentos internos como os manuais, as rotinas, os check-lists) necessárias já foram estabelecidas, aguardando, portanto, o prazo normal para o enraizamento na cultura organizacional da AGE-MS.

3.1 Evolução e situação atual da implantação do Modelo IA-CM na CGE

A partir de 2022, iniciou-se nova fase nos processos de auditoria com a implantação de “riscos de auditoria” o que aumenta o nível de maturidade organizacional da AGE-MS.

A Auditoria está efetuando nova avaliação do grau de maturidade da AGE-MS no segundo semestre de 2023, onde no momento está em fase final de conclusão do relatório de auto avaliação para alcançar o nível 2.

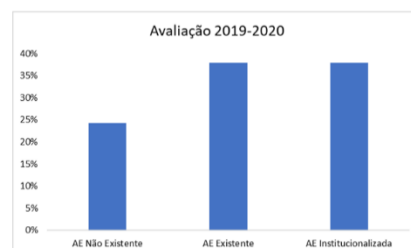
Figura 5 – Histórico IA-CM na CGE

Situação da CGE-MS em 2019-2020

Segunda autoavaliação e validação externa

• Relatório

N Í V E L 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5	6	7								



Fonte: Powerpoint do relatório de validação IA-CM da CGE.

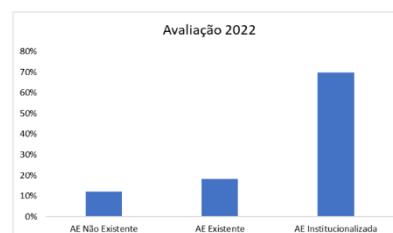
Figura 6 – Histórico IA-CM na CGE

Situação da CGE-MS em 2022

Terceira autoavaliação

• Relatório

N Í V E L 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5	6	7								



Fonte: Powerpoint do relatório de validação IA-CM da CGE.

Com isto a Auditoria Geral estabeleceu um conjunto de entregas pactuadas no âmbito interno a serem realizadas nos anos de 2023 e 2024.

Quadro 2 - Entregas pactuadas

ENTREGA/META	OBJETIVO (TEMA)	INICIATIVA
KPA 2.2 – Atividade Essencial nº 3 <i>Identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e as outras competências requeridas para realizar tarefas de auditoria.</i>	COMPETÊNCIAS DOS AUDITORES	Mapear as competências requeridas de acordo com o Framework de Competências do IIA.
KPA 2.3 – Atividade Essencial nº 4 <i>Incentivar as pessoas a serem membros de associações profissionais</i>	POLÍTICA DE INCENTIVO À FILIAÇÃO EM ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS	Propor uma resolução de incentivos.
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 2 <i>Identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria.</i>	UNIVERSO DE AUDITORIA	Aprimorar o universo de auditoria nos próximos PAINTs
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 4 <i>Por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas - stakeholders (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de AI.</i>	CONSULTA AOS STAKEHOLDERS	Aprimorar a consulta.
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 7 <i>Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, materiais) para realizar o plano e incluir o</i>	FERRAMENTAS/INSUMOS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA	Aprimorar o Plano Anual de Auditoria para incluir todos os recursos globais exigidos em um único documento
<i>montante de recursos para cada trabalho de auditoria, para outros serviços a serem prestados, e quaisquer recursos adicionais que possam ser exigidos para responder a outras prioridades da gestão e/ou das partes interessadas (stakeholders) que possam surgir durante o período coberto pelo plano.</i>		
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 8 <i>Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano (de dentro da atividade de AI ou por meio de colaboração ou terceirização).</i>	ESTABELECIMENTO DE PARCERIAS	Buscar mais termos de cooperação com universidades, TCE, MP e outros.
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 8 <i>Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano (de dentro da atividade de AI ou por meio de colaboração ou terceirização).</i>	BANCO DE TALENTOS	Estruturar um Banco de Talentos informatizado.
KPA 2.6 – Plano de Negócio de Auditoria Interna	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	Monitorar o Plano Estratégico (PE 2022-2025).
KPA 2.8 – Atividade Essencial nº 5 <i>Avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de AI.</i>	FERRAMENTAS/INSUMOS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA	Aprimorar o Plano Anual de Auditoria para incluir todos os recursos globais exigidos em um único documento
KPA 2.8 – Atividade Essencial nº 5 <i>Avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de AI.</i>	FERRAMENTAS/INSUMOS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA	Buscar parcerias para a utilização de outras ferramentas de base tecnológica.
KPA 2.9 – Atividade Essencial nº 4 <i>Adotar uma declaração de missão e/ou visão para a atividade de AI</i>	COMUNICAÇÃO INSTITUCIONAL	Incluir a identidade da CGE no site.
KPA 2.9 – Atividade Essencial nº 5 <i>Informar o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI para toda a organização</i>	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	Inserir o propósito da auditoria no Plano de Marketing, que será desenvolvido.
KPA 2.9 – Atividade Essencial nº 4 <i>Adotar uma declaração de missão e/ou visão para a atividade de AI.</i>	PAINT	Inserir missão, visão e valores da CGE/MS no PAINT 2024.
KPA 2.10 – Atividade Essencial nº 5 <i>Estabelecer procedimentos para seguir quando o gestor decide não divulgar documentos necessários aos trabalhos de auditoria interna.</i>	POLÍTICA DE ACESSO AOS DADOS E CONFIDENCIALIDADE	Propor uma Resolução da CGE/MS.

Fonte: Quadro de entregas pactuadas do relatório de validação IA-CM, CGE, 2023-2024.

A Situação atual encontrada na CGE durante a avaliação interna realizada no segundo semestre de 2023, demonstra que este Órgão de Controle Interno já possui condições de alcançar o nível 2 da Matriz IA-CM.

Figura 7 – Quadro da avaliação interna das atividades essenciais nível 2

Projeto CONACI

Nível	KPA	Atividades Essenciais														
N I V E L 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2	
	KPA 2.2	2	3	4	5	6										
	KPA 2.3	2	3	4	5	6										
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9							
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9							
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7	*								
	KPA 2.7	2	3	4	5											
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7									
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7									
	KPA 2.10	2	3	4	5											

Fonte: CGE. Quadro de atividades essenciais do relatório de validação IA-CM, 2023.

O Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI – órgão responsável pela avaliação nomeou uma comissão de Auditores de dois estados (GOIAS e MINAS GERAIS) que virão a Campo Grande - MS, a princípio no primeiro semestre de 2024 para avaliar se a CGE já possui as condições de alcançar o nível 2 da Matriz IA-CM.

Diante do trabalho realizado durante a condução das entregas pactuadas a auditoria conseguiu considerável avanço na busca do tão sonhado objetivo desta primeira fase, que é alcançar o nível 2, e assim igualar-se ao tão seletivo grupo como a CGU – controladoria Geral da União, os estados de Minas Gerais e Goiás e a Prefeitura de Belo Horizonte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Contudo, as práticas de auditoria interna adotadas pelos órgãos de controle brasileiros são ineficazes, pouco contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública (Rocha, 2002). A necessidade de aperfeiçoamento de suas atividades se tornou objeto de pauta dos órgãos de controle do país, de instituições como o Banco Mundial e o CONACI, assim como abordada em acórdãos do Tribunal de Contas da União (Acórdãos nº 1.273/2015-TCU-Plenário, nº 2.622/2015-TCU-Plenário e nº 1171/2017-TCU-Plenário).

Nesse contexto, a presente artigo teve como objetivo apresentar o modelo de maturidade Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) que se apresenta como uma ferramenta útil para o aperfeiçoamento da atividade de auditoria pública brasileira, à medida que permite a consolidação de uma base para avaliação e de um mapa para orientar, ordenadamente, sua evolução, bem como é uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público, constituindo-se como alicerce para a implementação de práticas eficazes de auditoria e como um roteiro para sua melhoria.

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

Este estudo também avaliou qual o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul (CGE) a partir da aplicação do Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM).

Para alcance do objetivo deste trabalho, realizou-se uma pesquisa participante, documental na Controladoria-Geral de Mato Grosso do Sul, sendo a atividade de auditoria exercida por este órgão de controle do Poder Executivo onde:

A partir de 2022, constatou-se nova fase nos processos de auditoria com a implantação de “riscos de auditoria” o que aumentou o nível de maturidade organizacional da AGE-MS, bem como a implantação e realização das entregas pactuadas no setor afim de a auditoria conseguir considerável avanço na busca do tão sonhado objetivo desta primeira fase, que é alcançar o nível 2, e assim igualar-se ao tão seletivo grupo como a CGU – controladoria Geral da União, os estados de Minas Gerais e Goiás e a Prefeitura de Belo Horizonte, que já alcançaram este nível.

A Auditoria efetuou nova avaliação interna do grau de maturidade da AGE-MS no segundo semestre de 2023, onde no momento está em fase final de conclusão do relatório para alcançar o nível 2.

Nesse sentido, conclui-se que apesar da falta de confirmação da avaliação final do órgão encarregado (CONASI) já marcada para o primeiro semestre de 2024, o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Mato grosso do Sul é hoje o de número 2, classificado como (Infraestrutura). Nesse nível, a infraestrutura administrativa e de gestão são estabelecidas, o que significa que as políticas que estabelecem o propósito, autoridade e responsabilidade do programa da auditoria e sua relação de subordinação existem dentro da organização. A auditoria começa a identificar e recrutar pessoas com as competências e habilidades necessárias para o trabalho de auditoria, mas, ainda, não há um plano de desenvolvimento profissional claro. Os procedimentos e práticas profissionais começam a ser documentados e há conformidade com as normas. E, o principal desafio deste nível, é estabelecer e manter processos e procedimentos repetíveis e, portanto, ser sustentável.

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

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, C. W. Prevenção x punição para o controle do setor público. *Revista do TCU*, v. 35, n. 101, 2004.
- BEHN, R. D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. *Revista do*

serviço público, v. 49, n. 4, p. 5, 1998. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/399/524>. Acesso em: 18 out 2023.

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

BRASIL. *Constituição* (1988). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 nov 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Crêterios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos paíes*. Brasília, DF: TCU, 2009. Acesso em: 08 nov 2023.

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

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

COELHO, J. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE, A. C.; AZEVEDO, M. V.; RIBEIRO, J. B. (Coords.). *Controladoria no setor público*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 61-73.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *Panorama do Controle Interno no Brasil*: CONACI 2016. 2. ed.. Brasília, DF: 2016.

COSTA, A. F. D.; PEREIRA, J. M.; BLANCO, S. R. Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Têkhne-Revista de Estudos Politécnicos*, v. 5, n. 6, p; 201-225, 2006. Disponível em: http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S164599112006000100010. Acesso em: 29 out 2023.

GIBBS, G. *Análise de dados qualitativos*. Bookman, 2009.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. 2012. Disponível em: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 30 nov 2023.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH Foudantion. *As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. 2013. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>. Acesso em: 01 nov 2023.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na administração pública. *Diversa*, v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008. Disponível em: http://capa.trers.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF. Acesso em: 04 nov 2023.

MARINHO, L. L. C. A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro. 2017. Dissertação (Mestrado) –Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24543>. Acesso em: 11 nov 2023.

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

PESSOA, M. F. O controle interno no Brasil e combate à corrupção administrativa. Foro Iberoamericano sobre el Combate a la Corrupción: Santa Cruz de la Sierra (CLAD). *Anais eletrônicos...* 1998. Disponível em: <http://old.clad.org/documentos/otros-documentos/o-control-interno-nobrasil-e-combate-a-corrupcao-administrativa>. Acesso em: 15 nov 2023.

PINHEIRO, J. L. *Auditoria Interna Auditoria Operacional: manual prático para auditores internos*. 3. ed. Lisboa: Letras e Conceitos. 2014.

RIBEIRO, A. C. D. S. O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental-universidade e politécnicos. 2016. Dissertação (Mestrado) –Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/6565>. Acesso em: 20 nov 2023.

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