

Revista da CGU

Brasília • Volume 10 • Nº 16 • Jan/Jun 2018



Ministério da Transparência e
Controladoria-Geral da União

Revista da CGU

Brasília • Volume 10 • Nº 16 • Jan/Jun 2018

Ministério da Transparência e
Controladoria-Geral da União

Wagner de Campos Rosário

Ministro da Transparência e Controladoria-Geral da União

José Marcelo Castro de Carvalho

Secretário-Executivo

Antônio Carlos Bezerra Leonel

Secretário Federal de Controle Interno

Antônio Carlos Vasconcellos Nóbrega

Corregedor-Geral da União

Gilberto Waller Júnior

Ouvidor-Geral da União

Cláudia Taya

Secretária de Transparência e Prevenção da Corrupção

Revista da CGU / Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

Semestral

https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/index

ISSN: 1981-674X

Multidisciplinar

Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

Setor de Autarquias Sul (SAS), Quadra 01, Bloco A, Edifício Darcy Ribeiro.

CEP: 70070-905 - Brasília/DF

Telefone: (61)2020-6826

E-mail: revista@cgu.gov.br

www.cgu.gov.br

Índice

Valor pago por aluno adicional nas universidades federais brasileiras com o programa Reuni

Value paid per additional student in the brazilian federal universities with the Reuni Program

César Augusto Tibúrcio Silva / Annalice de Melo de Brito / Juliana Legentil F. Faria

738

Decisões judiciais e representações orçamentárias: o caso das terceirizações

Judicial review and budgetary representaions: the case of outsourcing

Cyro Rodrigues de Oliveira Dornelas / João Henrique Pederiva

761

O problema da escolha de objetos em trabalhos de auditoria e controle: uma proposta de simplificação com o uso do Índice de Significância dos Controles (ISC)

The problem of choosing audit and accountability objects: a simplification proposal through the usage of the Significance Control Index of (ISC)

Fernando Souza de Vieira / Lys Marisa Gonçalves / Sergio Moura Duarte

788

Descobrimo a realidade por trás das afirmações da administração: Uma abordagem qualitativa para identificar achados de auditoria utilizando diagrama de evidências

Discovering the reality behind management assertions: A qualitative approach to identify audit findings using evidence diagram

Frederico Pinto de Souza

817

A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal

The institutionalization of the internal audit activity in the federal executive branch

Leonardo Lins Câmara Marinho / Antônio Francisco de Almeida da Silva Junior

842

O que sabemos sobre transparência pública? Uma revisão bibliográfica das abordagens normativa, conceitualista e empírica

What have we learned about public transparency? A literature review of the normative, conceptual and empirical approaches

Marcio Camargo Cunha Filho

878

Descobrimo a realidade por trás das afirmações da administração: Uma abordagem qualitativa para identificar achados de auditoria utilizando diagrama de evidências

Discovering the reality behind management assertions: A qualitative approach to identify audit findings using evidence diagram

Frederico Pinto de Souza*

Resumo

No âmbito do poder público, diversos órgãos e entidades têm publicado normas e procedimentos com o objetivo de orientar e padronizar as atividades de auditoria. Apesar disso, estes padrões técnicos não fornecem suporte adequado à etapa de organização das evidências de maneira que seja possível reconstruir a realidade por trás das afirmações feitas pelo administrador acerca do gasto público auditado. O objetivo do presente artigo é estabelecer e apresentar um método de análise qualitativa que possibilite organizar as evidências em achados relevantes capazes de capturar e expressar a realidade por trás das afirmações feitas pelos administradores acerca dos gastos públicos. Para isso, um diagrama de evidências é inicialmente construído de modo a representar o relacionamento entre as variáveis, que representam as afirmações implícitas e explícitas feitas pelos administradores, e seus correspondentes itens de evidência, que retratam as informações coletadas durante a auditoria e que possibilitam concluir sobre a existência de suporte, ou não, a estas afirmações. Após a construção do diagrama, é desenvolvida uma análise qualitativa que visa, dentre outros objetivos, identificar eventuais relações de causa-efeito entre os itens de evidência. Com base neste conjunto de informações, os achados relevantes são determinados e comunicados. O método desenvolvido pode ser empregado em complemento aos padrões técnicos de auditoria atualmente em uso no âmbito do poder público.

Palavras-chaves: Auditoria; Diagrama de Evidência; Achados de Auditoria

Abstract

In the public sector, several agencies and entities have published standards and procedures with the objective of guiding and standardizing audit activities. Nevertheless, these technical standards do not provide adequate support for the organization of evidences so that it is possible to reconstruct the reality behind the statements made by the administrator about the public expenditure being audited. The objective of the present paper is to establish and present a method of qualitative analysis that makes possible to organize the evidence into relevant findings capable of capturing and expressing the reality behind the statements made by the administrators about public expenditure. To do so, an evidence diagram is initially elaborated in order to represent the relationship between the variables, which represent the implicit and explicit statements made by the managers, and their corresponding items of evidence, which portray the information collected during the audit and which enable the conclusion on the existence of support or not, to these statements. After the construction of the diagram, a qualitative analysis is developed that aims, among other objectives, to identify possible cause-effect relationships between the evidence items. Based on this set of information, the relevant findings are determined and communicated. The developed method can be used in addition to the technical auditing standards currently in use within the public authority.

Key-words: Audit; Evidence Diagram; Audit Findings

* Formado em Ciência da Computação pelo Instituto Cândido Mendes - Campos dos Goytacazes; MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas; Pós-graduado em Governança de Tecnologia da Informação pela Universidade Católica de Brasília e em Gerenciamento de Projetos pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais; e Mestre em Informática pela Universidade Federal do Espírito Santo. Ocupa o cargo de Auditor do Estado do Espírito Santo, onde realiza atividades relacionadas ao aprimoramento e fiscalização dos controles internos dos diversos órgãos e entidades do Estado.

I. Introdução

No âmbito do poder público, diversos órgãos e entidades responsáveis pela realização de auditorias têm publicado normas e procedimentos com o objetivo de orientar e padronizar a execução desta atividade. No estado do Espírito Santo, por exemplo, a Secretaria de Estado de Controle e Transparência (SECONT), por meio da Resolução CONSECT nº 004/2018, instituiu um conjunto de procedimentos para planejamento e execução das auditorias. De acordo com estes procedimentos, a auditoria é desenvolvida ao longo de três grandes etapas: planejamento, execução e relatório (ESPÍRITO SANTO, 2018).

A etapa de planejamento consiste da obtenção de uma visão geral do objeto a ser auditado. Nela, é elaborado um plano de auditoria que contém o detalhamento das informações requeridas, dos atos e fatos objeto da

auditoria, da legislação aplicável e dos procedimentos e ações que deverão compor o programa de trabalho. É no plano de auditoria que são indicadas as questões a serem investigadas ao longo da auditoria (ESPÍRITO SANTO, 2018). Durante a execução dos trabalhos, são aplicados os procedimentos previstos no plano de auditoria em busca de constatações que ajudem a responder as questões formuladas no planejamento. As constatações obtidas devem ser relevantes e fundamentadas em evidências para que possam ser relatadas. As informações relacionadas às constatações são registradas em um documento denominado de matriz de constatações (ESPÍRITO SANTO, 2018). Por fim, o relatório de auditoria é elaborado. É nesta última etapa que as constatações são registradas e organizadas de modo que as questões formuladas possam ser respondidas e o resultado final comunicado ao auditado (ESPÍRITO SANTO, 2018).

No âmbito da União, o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) também adotam procedimentos para orientar as atividades de auditoria. Os padrões de auditoria de conformidade do TCU, por exemplo, abrangem as seguintes fases: planejamento, em que é elaborada a matriz de planejamento; execução, com registro dos achados em um documento denominado de matriz de achados; e relatório. De acordo com o padrão técnico citado, o achado de auditoria, deve ser relevante e estar fundamentado em evidências para que seja relatado (BRASIL, 2009).

O manual de orientações técnicas do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) organiza os trabalhos individuais de auditoria nas fases de planejamento, em que são definidos os objetivos e escopo do trabalho de auditoria e elaborados os programas de trabalho com identificação das questões de auditoria e dos procedimentos que serão aplicados; de execução, com registro dos achados de auditoria, que devem ser relevantes e fundamentados em evidências; e de comunicação dos resultados. A CGU também utiliza matrizes de planejamento e de achados de auditoria (BRASIL, 2017).

Os padrões técnicos acima citados guardam certa similaridade. Todos eles ressaltam o papel central da evidência na comunicação do resultado e tentam, por meio de matrizes, criar um fluxo organizado para o processo de auditoria de modo a garantir que este objetivo seja alcançado. No entanto, estes padrões técnicos não indicam critérios e métodos para determinar a relevância de uma informação obtida através da aplicação dos procedimentos de auditoria. É a relevância que irá permitir que esta informação seja considerada um achado de auditoria, conforme estabelecido nestes próprios padrões. Uma evidência isolada, por exemplo, seria suficientemente relevante para ser tratada como um achado ou estaria inserida em um contexto de maior relevância? Os padrões técnicos citados não ajudam a tratar este tipo de questão.

Além deste problema, de acordo com Gronewold (2006), de um modo geral, os padrões profissionais têm aumentado a exigência de ceticismo por parte dos auditores, estabelecendo a necessidade de uma avaliação crítica das evidências de auditoria e de que seja considerada explicitamente a possibilidade de fraude. Segundo ele, para atender a esta exigência deve haver uma comparação sistemática entre aquilo que é real (a "realidade relevante") e as afirmações feitas pela administração. No contexto da administração pública, estas afirmações tendem a estar relacionadas aos gastos públicos.

O uso de matrizes (matriz de planejamento e de constatações) pelos padrões técnicos mencionados anteriormente, não fornece suporte adequado para organizar as evidências de maneira que seja possível reconstruir a realidade por trás das afirmações feitas pelo administrador acerca do gasto público que está sendo auditado.

Diante deste hiato, temos a seguinte questão de pesquisa: como organizar, de forma precisa e concisa, as evidências coletadas durante a auditoria de modo que se possa reconstruir e comunicar a realidade relevante por trás das afirmações, implícitas ou explícitas, feitas pelos administradores públicos quando realizam gastos públicos?

O objetivo do presente trabalho é estabelecer e apresentar um método de análise qualitativo que possibilite organizar as evidências em achados relevantes que sejam capazes de capturar e expressar a realidade por trás das afirmações feitas pelos administradores acerca dos gastos públicos auditados.

Além da introdução, foram incluídas, neste trabalho, outras seis seções: metodologia de pesquisa (Seção 2), revisão da literatura (Seção 3), o papel da evidência na auditoria (Seção 4), diagrama de evidências (Seção 5), o diagrama de evidências no contexto das auditorias públicas (Seção 6) e discussões e conclusão (Seção 7).

2. Metodologia de pesquisa

Para responder à questão de pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa. O desenvolvimento do trabalho adotou o formato de pesquisa-ação. A pesquisa-ação emprega técnicas de pesquisa consagradas para estabelecer ações com o objetivo de melhorar a prática (TRIPP, 2005). Observando as orientações desta abordagem, as atividades de pesquisa foram desenvolvidas em ciclos de investigação, organizados nas seguintes fases: planejamento, implementação, monitoramento e avaliação. Em cada ciclo, a técnica proposta era empregada em uma auditoria real que estava em desenvolvimento. O resultado do emprego da técnica era avaliado e as melhorias identificadas eram incorporadas ao ciclo seguinte. Ao todo, foram realizados 06 ciclos de investigação, no período entre os anos de 2015 e 2017, até se obter o desenho final do método proposto.

As fases de monitoramento e avaliação de cada ciclo incluíram ainda a realização de pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica incluiu as etapas de investigação de soluções para o problema, compreendendo o levantamento do material bibliográfico e das informações nele contidas; de análise explicativa das soluções; e de síntese integradora, com a realização de leitura e anotações interpretativas e temáticas, conforme sugerido por Lima e Miotto (2007). O material bibliográfico foi obtido por meio de consulta às bases de dados de periódicos e sites de pesquisa especializados.

Durante a implementação da solução, foi realizada ainda pesquisa documental (SÁ-SILVA; ALMEIDA; GUINDANI, 2009). O objetivo era identificar normas aplicáveis ao universo dos gastos públicos, mapear os principais conceitos relacionados ao tema e compreender como os órgãos públicos executam a atividade de

auditoria governamental. Para isso, foram consultados sítios eletrônicos mantidos pelo poder público onde são disponibilizadas normas, padrões técnicos e manuais. Todo o conteúdo obtido foi analisado e os principais conceitos foram identificados e utilizados ao longo do desenvolvimento do presente trabalho.

3. Revisão da literatura

Como resultado da pesquisa bibliográfica, verificou-se que diagramas de evidências têm sido empregados para representar o relacionamento entre as afirmações, incluindo-se aquelas feitas no contexto de uma auditoria, e suas correspondentes evidências. Dutta e Srivastava (1993), por exemplo, apresentam um método baseado na teoria das probabilidades para agregar, em uma auditoria, medidas numéricas utilizadas para representar a força das evidências, que representa a qualidade da evidência como fonte para reconstruir a realidade (GRONEWOLD, 2006). A técnica é computada em três etapas: na primeira, o relacionamento e as dependências entre as contas financeiras e os objetivos de auditoria, que representam aquilo que se deseja confirmar, ou não, com as evidências, são identificados e representados; na segunda, é determinada, por meio de um valor numérico, a força de cada evidência; e, na terceira, os valores numéricos relacionados aos itens de evidência são agregados usando uma abordagem baseada na probabilidade.

Para a primeira etapa do processo de agregação de evidências, Dutta e Srivastava (1993) utilizam um gráfico denominado "rede de evidências". A rede é formada por variáveis (objetivos de auditoria, contas e a própria demonstração financeira), itens de evidências e arcos utilizados para conectar estes elementos, caso haja relação entre eles. Além desses elementos, um operador com valor lógico (*and*) é utilizado para indicar a dependência entre as variáveis. Srivastava (1995), de modo similar, utiliza funções de crença (*belief-functions*) para representar a força das evidências de auditoria e também emprega o diagrama de evidências no processo de agregação para representar a relação entre as variáveis e os itens de evidência em análise.

Srivastava e Mock (1999) entendem que o *WebTrust Assurance*, que é um tipo de serviço fornecido pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), pode fazer uso de uma rede de variáveis para agregar evidências de um modo similar ao que ocorre no caso de uma auditoria. Conceitualmente, essas variáveis seriam conectadas entre si através de vários relacionamentos lógicos. Srivastava e Mock (1999) identificam e classificam os princípios básicos aplicáveis a este tipo de serviço e os organizam em categorias de afirmações, objetivos e subobjetivos. Além disso, sugerem alguns procedimentos que proporcionariam elementos de evidência para algumas destas categorias de afirmações.

Bovee, Srivastava e Mak (2003) incluem o diagrama de evidências como parte de um modelo conceitual para avaliar a qualidade da informação. Itens de evidência são relacionados a atributos indicativos da qualidade da informação.

O nível de suporte que o item de evidência fornece ao atributo a que está relacionado é identificado e, posteriormente, todos os valores são agregados a fim de se obter uma medida geral acerca da qualidade da informação.

Sun, Srivastava e Mock (2006) utilizam o diagrama de evidências para avaliar os riscos relacionados à segurança de sistemas de informação. No diagrama, as variáveis representam afirmações e subafirmações sobre algum aspecto de segurança relacionado a um ativo que compõe o sistema de informação. Itens de evidência são relacionados às afirmações ou subafirmações com o intuito de confirmá-las ou negá-las. Após a agregação das evidências, uma medida geral sobre a segurança do sistema de informação é obtida.

O diagrama de evidências é também utilizado por Mock et al. (2009) para obter uma medida geral sobre a eficácia dos controles internos relacionados ao relatório financeiro de uma organização. No modelo proposto, o diagrama contém uma afirmação geral, mais à esquerda, que declara algo sobre o relatório financeiro como um todo, ou sobre uma conta financeira específica, e subafirmações, localizadas à direita da afirmação geral, que identificam os riscos e controles específicos aplicáveis. As relações entre as afirmações e subafirmações são representadas por operadores lógicos. Os itens de evidência representam informações que suportam ou negam as afirmações.

Desai, Roberts e Srivastava (2010) incluem o diagrama de evidência como parte de um modelo para avaliar a função de auditoria interna de uma organização. O diagrama representa o inter-relacionamento de três fatores, comumente utilizados por auditores externos para avaliar a força da função de auditoria interna: competência, performance do trabalho e objetividade. A relação entre estes fatores é modelada por operadores lógicos. Os itens de evidência se relacionam aos fatores de modo a fornecer informações sobre o grau de representatividade do respectivo fator.

Alguns modelos elaborados para avaliar o risco de fraudes nas demonstrações financeiras também fazem uso do diagrama de evidências. No modelo desenvolvido por Gao, Mock e Srivastava (2011), o diagrama representa, na forma de variáveis, afirmações que indicam a presença de fraude nas contas financeiras e subafirmações relacionadas à presença de esquemas de fraudes específicos sobre as contas. Estas variáveis (afirmações e subafirmações) são ligadas através de operadores lógicos, ficando a variável mais genérica e relevante posicionada à esquerda do diagrama. As afirmações e subafirmações podem ser conectadas a um ou mais itens de evidência, que representam as informações coletadas e utilizadas para avaliar as afirmações.

Ainda com o objetivo de avaliar riscos de fraude nas demonstrações financeiras, Fukukawa, Mock e Srivastava (2014) utilizam o diagrama de evidências de modo similar ao proposto por Gao, Mock e Srivastava (2011). A diferença mais significativa entre as abordagens é a inclusão de uma etapa inicial de avaliação mais genérica que precede a avaliação das contas financeiras. Nesta etapa inicial, é considerado o risco de fraude nas demonstrações financeira como um todo. Apesar da diferença na abordagem, variáveis e itens de evidência são tratados de forma similar.

Conforme se pode observar, os trabalhos citados, de um modo geral, realizam a etapa de criação do diagrama de evidências como parte de um método de agregação do valor probatório das evidências. O valor probatório da evidência equivale ao seu poder de persuasão, que é a qualidade e a força da evidência como fonte para reconstruir determinada realidade (GRONEWOLD, 2006). No contexto de uma auditoria sobre as demonstrações financeiras, Budescu, Peecher e Solomon (2012) afirmam que o valor probatório da evidência é a medida do quanto a evidência é capaz de diagnosticar o valor real que deveria aparecer nas demonstrações financeiras.

Segundo Gronewold (2006), os métodos de agregação que se encontram bem desenvolvidos utilizam a abordagem quantitativa, que permite agregar os valores probatórios dos itens de evidência individuais em uma medida geral de valor probatório, aplicando, por exemplo, como já citado, a teoria das probabilidades ou a teoria de *belief-functions*. Os trabalhos acima referenciados se enquadram nesta categoria, ou seja, utilizam uma abordagem matemática para agregar o valor probatório das evidências.

O presente trabalho difere dos demais neste ponto, pois, no presente contexto, não se está interessado em obter uma medida geral de valor probatório, mas em relacionar as evidências às variáveis correspondentes e, por meio de uma abordagem sistemática, compreender e comunicar como estas evidências afetam as afirmações representadas nas variáveis. No presente trabalho, o valor probatório das evidências é determinado através de uma avaliação qualitativa (GRONEWOLD, 2006). Além disso, aquele que aplica o presente método proposto deverá, segundo o seu julgamento, determinar se as evidências coletadas são suficientes, em termos de quantidade e qualidade, para sustentar a opinião emanada.

4. O papel da evidência na auditoria

A auditoria é um procedimento realizado por pessoal competente e independente, que tem por objetivo acumular e avaliar evidências sobre informações para determinar e relatar o grau de correspondência entre as informações e os critérios estabelecidos (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2012). Arens, Elder e Beasley (2012) ressaltam ainda que as informações avaliadas devem estar disponíveis em um formato verificável e que os padrões (critérios) para avaliação destas informações precisam ser previamente estabelecidos para que a auditoria possa ser realizada. Estes critérios tendem a variar de acordo com a informação que está sendo auditada.

As evidências de auditoria são um tipo de informação factual que fornece base para a formação do ponto de vista do auditor. Elas são informações documentadas e obtidas através de observações, entrevistas, registros e documentos e servem como prova para a opinião do auditor. A coleta e a avaliação das evidências são a cerne do trabalho de auditoria (ZAKARI, 2013).

Ainda sobre esta questão, Florea e Florea (2011) ressaltam que as evidências de auditoria incluem as informações escritas e em formato eletrônico utilizadas pelo auditor para desenvolver suas conclusões por meio do

raciocínio. As evidências de auditoria fornecem apoio para que os auditores estabeleçam um ponto de partida a partir do qual possam expressar suas conclusões sobre a entidade auditada. As evidências devem fornecer ao auditor uma razoável certeza de que as informações avaliadas estão corretas, ou seja, de que não existem distorções. De acordo com Zakari (2013), as evidências de auditoria podem assumir as seguintes formas:

- Evidência física: compreende o resultado do inventário ou do exame da existência quantitativa e da situação qualitativa dos ativos tangíveis;
- Evidência oral: constitui-se na informação oral obtida através de entrevistas com diferentes pessoas dentro da entidade, ou também, que conheçam bem as condições e outros problemas específicos relacionados às transações e operações auditadas, sendo amplamente utilizada como evidência primária na auditoria.
- Evidência documental: tradicionalmente definida como informação baseada em papel, sendo esta definição recentemente refinada para incluir qualquer tipo de informação gravada, como dados em um computador, vídeos e áudios.
- Confirmações: informações obtidas de terceiros, por exemplo: clientes, bancos e outros parceiros de negócios. Sendo constituída de declarações escritas fornecidas em resposta a pedidos feitos a organizações e indivíduos externos.

A evidência é um componente-chave em qualquer processo de auditoria. Os padrões profissionais exigem que as conclusões da auditoria sejam apoiadas por evidências suficientemente persuasivas capazes de sobreviver a uma análise de críticos céticos (HARRISON; SRIVASTAVA; PLUMLEE, 2002). Para garantir isso, é importante que o próprio auditor aja com ceticismo ao avaliar uma evidência, pois não basta confiar em documentos, recibos ou representações apresentadas que parecem, à primeira vista, legítimos. Em vez disso, o auditor deve ir além e questionar a verdade de qualquer informação recebida, buscando reconstruir a realidade por trás daquilo que está sendo afirmado (GRONEWOLD, 2006).

No âmbito do poder público, de igual forma, tem sido enfatizada a importância de as conclusões das auditorias serem devidamente suportadas pelas evidências. A Secretaria de Controle e Transparência do Estado do Espírito Santo (SECONT), por exemplo, exige o registro de todos os documentos, atos e fatos comprobatórios que fornecem respaldo às constatações de auditoria (ESPÍRITO SANTO, 2018). O Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) estabelece também a obrigatoriedade de documentar as evidências em papéis de trabalho e ressalta que a qualidade das conclusões e das recomendações depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências que sejam suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis (BRASIL, 2017).

5. Diagrama de evidências

5.1. Componentes do Diagrama

O diagrama de evidências representa a relação entre variáveis e itens de evidência (SRIVASTAVA, 1995). As variáveis, em geral, retratam afirmações relacionadas ao contexto no qual se desenvolve a avaliação. Estas afirmações podem estar relacionadas a uma conta financeira, um objetivo de auditoria, um risco, um controle interno, um atributo de qualidade da informação, dentre outros. O Quadro I apresenta um resumo dos diversos significados assumidos pelas variáveis de acordo com o assunto tratado em cada um dos trabalhos citados. No referido quadro, os assuntos são exibidos na primeira coluna e a segunda coluna descreve o significado assumido pela variável no contexto de cada trabalho.

Quadro I – Informações representadas pelas variáveis.

Assunto	Informação Representada na Variável
Auditoria (DUTTA; SRIVASTAVA, 1993) (SRIVASTAVA, 1995)	A demonstração financeira em sua totalidade, uma conta específica da demonstração financeira ou um objetivo da auditoria.
WebTrust Assurance (SRIVASTAVA; MOCK, 1999)	Afirmações, objetivos e subobjetivos relacionados ao serviço de WebTrust Assurance.
Qualidade da Informação (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003)	Afirmações e subafirmações em forma de atributos relacionados à qualidade da informação.
Segurança dos Sistemas de Informação (SUN; SRIVASTAVA; MOCK, 2006)	Afirmações e subafirmações sobre os riscos relacionados à segurança em sistemas de informação.
Controles Internos (MOCK et al., 2009)	Afirmações e subafirmações sobre os riscos e os controles internos de uma organização.
Auditoria Interna (DESAI; ROBERTS; SRIVASTAVA, 2010)	Fatores que determinam se a auditoria interna é forte ou fraca.
Risco de Fraude (GAO; MOCK; SRIVASTAVA, 2011)	Contas financeiras e esquemas de fraudes.
Risco de Fraude (FUKUKAWA; MOCK; SRIVASTAVA, 2014)	Afirmações sobre as demonstrações financeiras, contas, esquemas de fraude e fatores do triângulo de fraudes.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Em cada um dos trabalhos citados na Quadro I, as variáveis posicionadas mais à esquerda do diagrama tendem a representar elementos mais genéricos do contexto da avaliação e as variáveis mais à direita simbolizam características e outros aspectos relacionados a esta variável mais genérica. Bovee, Srivastava e Mak (2003), por exemplo, utilizam a variável mais à esquerda do diagrama para indicar o atributo “qualidade da informação”, mais genérico, e as variáveis mais à direita para descrever um conjunto de características em forma de afirmação que, caso confirmadas pelas evidências, permitiria concluir sobre a qualidade da informação avaliada, tais como: acessibilidade, interpretabilidade, relevância e integridade.

Os digramas de evidências elaborados nos trabalhos citados no Quadro 1 representam, graficamente, as variáveis de duas formas distintas, conforme a Figura 1: um retângulo com bordas arredondadas ou uma elipse. Neste trabalho, será adotada a representação em retângulo com bordas arredondadas.

Figura 1 – Representações gráficas de uma variável.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos trabalhos citados no Quadro 1.

As variáveis são relacionadas entre si através de operadores lógicos. Srivastava (2009) organiza alguns destes operadores sobre a classificação de operadores categóricos. A definição de parte destes operadores categóricos pode ser observada no Quadro 2.

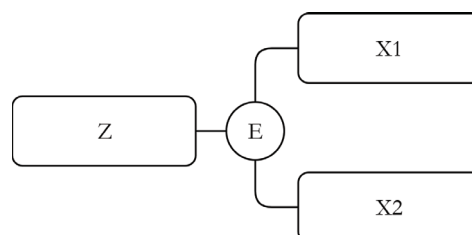
Quadro 2 – Operadores Lógicos

Operador Categórico	Definição
E (AND)	Um relacionamento "E" ou "AND" entre as variáveis Z, X1 e X2 implica que Z é verdadeira se e somente se X1 e X2 forem verdadeiras.
OU (OR)	O relacionamento "OU" ou "OR" implica que a variável Z é verdadeira se as variáveis X1 e X2 são ambas verdadeiras ou se apenas uma delas é verdadeira, mas é falsa se X1 e X2 são ambas falsas.
EOU (EOR)	Um relacionamento "EOU" ou "EOR" entre a variável Z, e as variáveis X1 e X2 implica que Z é verdadeira se X1 é verdadeira ou X2 é verdadeira, mas Z é falsa se ambas X1 e X2 são, ao mesmo tempo, verdadeiras ou falsas.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Srivastava (2009).

Graficamente, a relação entre as variáveis é representada conforme exibido na Figura 2. Observe-se que, neste caso, a relação é representada por meio de um círculo que contém a indicação do tipo de operador lógico aplicável (E). No exemplo da Figura 2, conforme o Quadro 2, a variável Z, localizada a esquerda, será verdadeira se e somente se as variáveis X1 e X2, localizadas a direita, também forem verdadeiras.

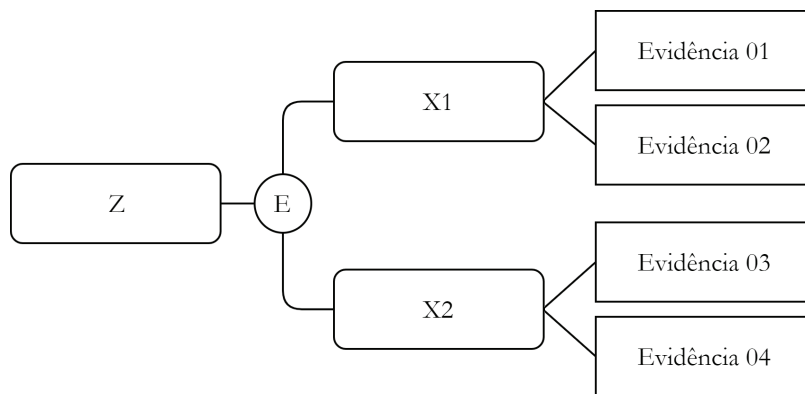
Figura 2 – Variáveis relacionadas através do operador lógico "E".



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Srivastava (2009)

Além das variáveis, o diagrama de evidências também exibe itens de evidência. Itens de evidências são informações que fornecem suporte, ou não, à afirmação representada pela variável com a qual se relaciona. Esta definição para item de evidência pode ser observada nos trabalhos de Mock et al. (2009), Gao, Mock e Srivastava (2011), Sun, Srivastava e Mock (2006) e Bovee, Srivastava e Mak (2003), Desai, Roberts e Srivastava (2010), Fukukawa, Mock e Srivastava (2014). Embora esta seja a definição predominante, Dutta e Srivastava (1993), Srivastava (1995) e Srivastava e Mock (1999) utilizam itens de evidência para representar os procedimentos de avaliação e não as informações que suportam as variáveis. Pelo fato desta última definição ser mais antiga, neste trabalho utilizaremos como base a primeira definição. Em todos os trabalhos citados, os itens de evidência são representados por meio de retângulos sem bordas arredondadas e são conectados diretamente às variáveis por meio de arcos, conforme a Figura 3.

Figura 3 – Diagrama contendo variáveis e itens de evidência.



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Srivastava (2009).

Pode-se observar ainda na Figura 3, que cada item de evidência está conectado a apenas uma variável. Quando isto ocorre, diz-se que o diagrama representa uma árvore (SRIVASTAVA; LU, 2002). No entanto, quando um item de evidência fornece suporte, ou não, a uma ou mais variáveis, o diagrama de evidências assume a forma de uma rede (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003).

5.2. Método de Elaboração do Diagrama

De acordo com Bovee, Srivastava e Mak (2003), a construção do diagrama de evidências envolve determinar as relações entre as variáveis (afirmações e subafirmações), que compõem o contexto da avaliação, a fim de representá-las. Para atender a este objetivo, nota-se que é preciso compreender o problema em questão. Em outras palavras, é preciso extrair do problema as principais variáveis que serão representadas e também identificar as suas inter-relações. Além da relação entre as variáveis, a estrutura do diagrama de evidências requer ainda que se tenha o conhecimento de como determinada evidência se conecta a uma ou mais variáveis.

Durante a elaboração do diagrama de evidências, para capturar estas variáveis e relações, podem ser utilizados métodos qualitativos como, por exemplo, estudos de cenários e questionários (SUN; SRIVASTAVA;

MOCK, 2006), ou ainda, análise de documentos e outros estudos relacionados ao tema (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003).

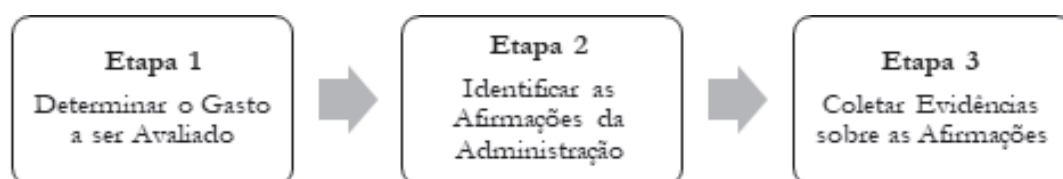
No contexto de uma auditoria, Dutta e Srivastava (1993) definiram, por exemplo, que uma conta financeira seria a variável de mais alto nível a ser avaliada, posicionando-a mais à esquerda no diagrama. Para determinar as demais variáveis associadas à conta, foram identificadas as afirmações (*assertions*) que o administrador, implícita ou explicitamente, acaba realizando ao apresentar o resultado daquela conta. De acordo com Arens, Elder e Beasley (2012), no caso de uma conta, padrões internacionais, como, por exemplo, o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), já estabelecem que estas afirmações estão relacionadas à:

- Existência - os ativos, os passivos e os patrimônios declarados de fato existem;
- Completude - todos os ativos, passivos e patrimônios que deveriam ter sido registrados foram registrados;
- Avaliação e Alocação - Os ativos, passivos e patrimônios foram registrados com valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de avaliações são apropriadamente registrados.

Os objetivos da auditoria estão intimamente ligados às afirmações da administração (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2012). Dutta e Srivastava (1993) utilizam-se deste fato para representar estas afirmações como objetivos de auditoria. De acordo com a necessidade, Dutta e Srivastava (1993) decompõem ainda mais as afirmações em subafirmações de modo a ter objetivos de auditoria ainda mais específicos. As evidências são então coletadas a fim de confirmar, ou não, estas afirmações.

Em auditoria realizada no âmbito da administração pública, uma abordagem similar à que foi utilizada por Dutta e Srivastava (1993) pode ser estabelecida. O método de elaboração do diagrama de evidências pode ser organizado em três etapas, conforme a Figura 4:

Figura 4 – Etapas para elaboração do diagrama de evidências em uma auditoria pública.



Fonte: Elaborado pelo autor

As atividades desenvolvidas em cada etapa são as seguintes:

- Etapa 1: determinar o montante de gasto público a ser avaliado. Este gasto pode estar associado, por exemplo, a um contrato, ou a um elemento de despesa;
- Etapa 2: determinar, com base nas normas, as afirmações implícitas e explícitas que o administrador público está fazendo ao realizar aquele gasto;
- Etapa 3: coletar evidências a fim de determinar se elas confirmam, ou não, estas afirmações.

6. O diagrama de evidências no contexto das auditorias públicas

6.1. Construção do Diagrama de Evidências

Nesta seção, será exemplificada a criação de um diagrama de evidências, utilizando-se como exemplo uma auditoria fictícia para avaliar a regularidade dos gastos associados a um contrato público. O contrato foi celebrado depois de realizada uma licitação pública. Ressalte-se que a decisão de apresentar a abordagem por meio de um exemplo fictício se dá por questões meramente didáticas e que toda a abordagem foi desenvolvida a partir de auditorias reais. A construção do diagrama deste exemplo irá observar as etapas definidas na Figura 4.

Como se pode constatar da Figura 4, a primeira etapa do processo de construção do diagrama consiste em identificar o montante do gasto a ser avaliado. No presente exemplo, o resultado desta primeira etapa pode ser observado no Quadro 3, que especifica, além do valor, o subelemento da despesa e a descrição resumida do objeto contratado.

Quadro 3 – Exemplo de gasto a ser avaliado durante a auditoria.

Subelemento da	Descrição do Objeto	Total do Gasto
Equipamentos de processamento de dados	Aquisição de 300 microcomputadores	R\$1.350.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

A segunda etapa do processo de construção consiste em identificar as afirmações implícitas e explícitas feitas pelo administrador público ao realizar o gasto que consta do Quadro 3. Neste ponto, é importante ressaltar que não é objetivo do presente trabalho apresentar um diagrama exaustivo que reflita todas as afirmações feitas pelo administrador público ao realizar o referido gasto, mas apenas demonstrar, de modo exemplificativo, como seria o processo de construção do diagrama. As afirmações identificadas dependem do escopo definido para a auditoria, que determina os limites do contexto da avaliação. Como este caso está limitado ao contexto de uma licitação pública, afirmações relacionadas às questões patrimoniais, por exemplo, não serão tratadas.

Para identificar as afirmações, é importante recorrer às normas aplicáveis às contratações públicas. A primeira norma relevante é a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. No caput do art. 70, a Constituição Federal de 1988 afirma o seguinte (BRASIL, 1988):

*A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à **legalidade, legitimidade, economicidade**, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (Grifo nosso)*

Desta forma, tem-se, portanto, que um administrador público, ao realizar um gasto, acaba implicitamente afirmando ter observado, em relação aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, três requisitos básicos: legalidade, legitimidade e economicidade. Sendo assim, o gasto só seria regular se atendesse simultaneamente a estes três requisitos. Este fato indica que a relação entre a afirmação “Gasto Regular” e as subafirmações “Legítimo”, “Legal” e “Econômico” é do tipo “E”, conforme Quadro 2.

De acordo com Carvalho e Silva (2004), a legalidade está relacionada ao fato de se observar o disposto nas normas, ela pressupõe que as ações dos agentes públicos estariam sendo realizadas em conformidade com os ditames legais; já a legitimidade se refere à obrigatoriedade de praticar atos tendo em vista o interesse público; e a economicidade trata da adequação econômica dos meios (bens e serviços), que são necessários à realização dos serviços públicos, bem como da compatibilidade dos preços com os praticados pelo mercado.

Quando se está no contexto de um gasto relacionado a uma aquisição mediante processo licitatório, que é o caso deste exemplo, a afirmação implícita feita pela administração de ter sido legítimo o gasto traria consigo outras duas subafirmações: a existência de interesse público e de que o benefício pretendido com a realização do gasto atende a este interesse. Desta forma, a afirmação “Legítimo” implicaria nas subafirmações “Existe Interesse Público” e “Benefício Atende ao Interesse Público”. Estas variáveis estariam relacionadas pelo operador do tipo “E”, conforme Quadro 2.

No que tange à legalidade, considerando o disposto por Carvalho e Silva (2004), é importante que sejam avaliados os aspectos formais, mais notadamente aqueles relacionados às questões procedimentais afetas a realização do gasto público. Para definir quais procedimentos devem ser avaliados é importante considerar a abrangência do sistema de controle que, conforme a Constituição Federal de 1988, art. 70, engloba a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (BRASIL, 1988). Embora a fiscalização de todos estes aspectos possa ser analisada, neste exemplo, iremos limitar o trabalho à avaliação das afirmações implícitas feitas pelo administrador público, quando da realização do gasto, em relação ao adequado cumprimento de alguns procedimentos formais relacionados à execução financeira e orçamentária.

De acordo com Giacomoni (2007), a despesa orçamentária é efetivada observando-se o cumprimento das etapas de empenho, liquidação e pagamento. O empenho se refere ao ato de enquadrar a despesa no crédito orçamentário apropriado deduzindo o seu valor da respectiva dotação orçamentária; a liquidação trata da verificação do direito adquirido pelo credor; e o pagamento encerraria a realização da despesa, sendo desenvolvido em dois momentos distintos: a emissão da ordem de pagamento e o pagamento propriamente dito.

Além do obrigatório cumprimento destas etapas, a realização de uma despesa relacionada à aquisição de bens e contratação de serviços e obras deve observar regras de licitação (GIACOMONI, 2007). Segundo Alexandrino e Paulo (2017), o procedimento licitatório pode ser organizado em duas fases distintas: fase interna e fase externa. A fase interna seria constituída de procedimentos preparatórios, como, por exemplo, a autuação do processo, a indicação do objeto, a autorização para realização da licitação, dentre outros.

Já a fase externa, que é a mais importante, iniciaria no momento em que a licitação é tornada pública e compreende as etapas de abertura, habilitação, julgamento, homologação e adjudicação.

Sendo assim, no contexto deste exemplo, ao apresentar que um determinado gasto foi realizado, no que tange à legalidade, o administrador estaria implicitamente afirmando o cumprimento dos procedimentos relativos ao empenho, licitação, contratação, liquidação e pagamento. Ou seja, a afirmação de que o gasto foi “Legal” implicaria nas subafirmações “Empenhado”, “Licitado”, “Contratado”, “Liquidado” e “Pago”. A relação entre estas variáveis seria também do tipo “E”. Além das variáveis citadas, pode-se ainda, sob o aspecto da legalidade, decompor também as afirmações “Licitado”, “Contratado” e “Pago”.

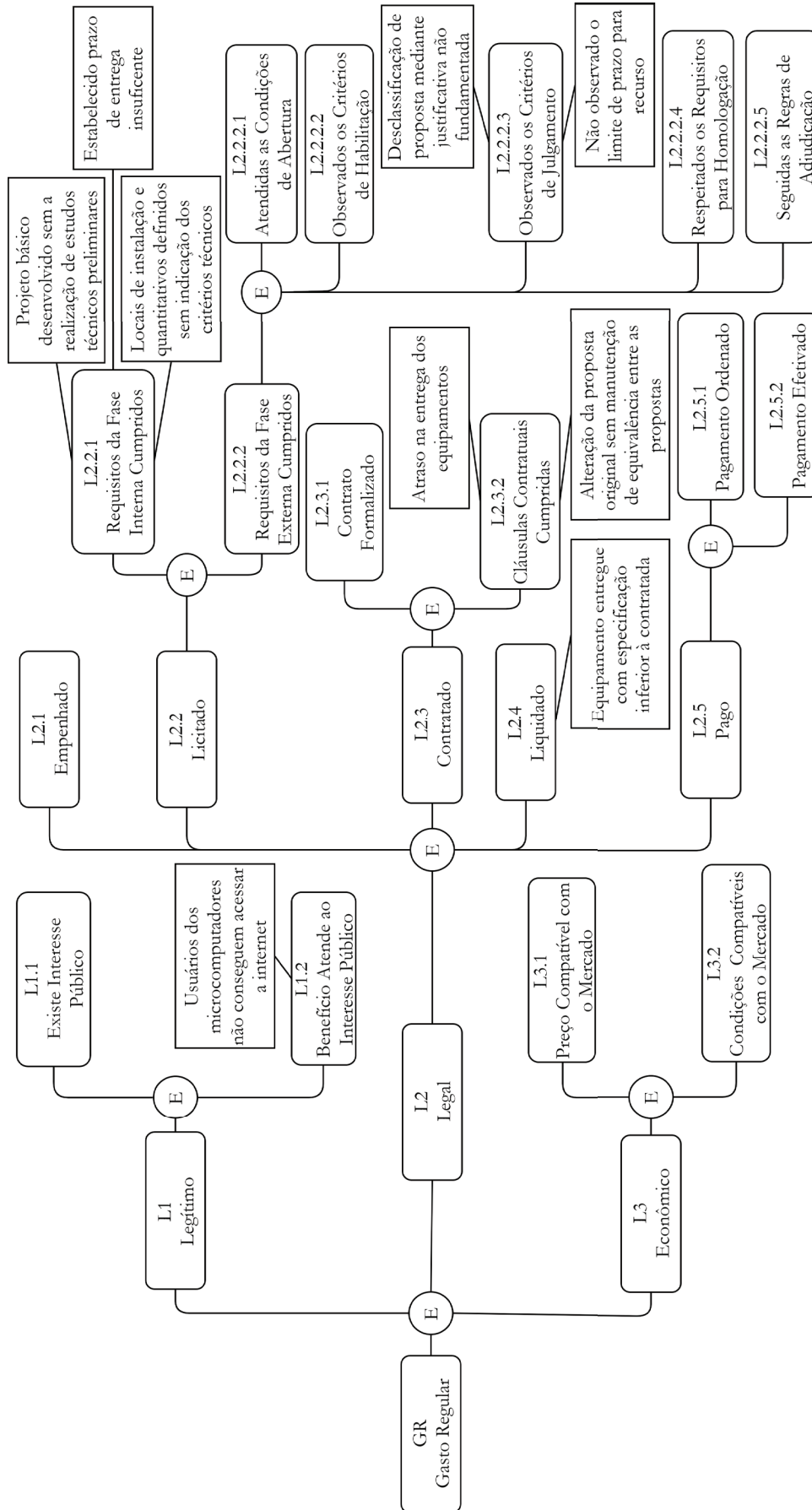
A afirmação “Licitado” implicaria nas subafirmações “Requisitos da Fase Interna Cumpridos” e “Requisitos da Fase Externa Cumpridos”. Ao afirmar “Requisitos da Fase Externa Cumpridos” o administrador estaria, implicitamente, afirmando também que foram “Atendidas as Condições de Abertura”, “Observados os Critérios de Habilitação”, “Observados os Critérios de Julgamento”, “Respeitados os Requisitos para Homologação” e “Seguidas as Regras de Adjudicação”. A relação entre as afirmações citadas e suas respectivas subafirmações seriam do tipo “E”.

A declaração de que um gasto foi “Contratado” envolve a afirmação de que há “Contrato Formalizado” e “Cláusulas Contratuais Cumpridas”. O operador “E” é empregado para representar a relação entre estas afirmações. Por fim, no que tange à legalidade, a variável “Pago” incluiria outras duas subafirmações “Pagamento Ordenado” e “Pagamento Efetivado”. Como um gasto só é considerado pago se tiver sido ordenado e efetivado, o operador “E” também será utilizado para marcar a relação entre estas variáveis.

Ao afirmar que um determinado gasto foi econômico, observando-se o entendimento de Carvalho e Silva (2004), pode-se considerar que o administrador está, implicitamente, afirmando que os preços contratados e as condições econômicas estabelecidas estão de acordo com o praticado no mercado. A afirmação de que o gasto foi “Econômico” implica nas subafirmações “Preços Compatíveis com o Mercado” e “Condições Compatíveis com o Mercado”. De modo semelhante às situações anteriores, o operador “E” é empregado para marcar a relação entre estas variáveis.

Finalmente, as variáveis identificadas para compor o diagrama de evidências do presente exemplo podem ser observadas na Figura 5. As variáveis posicionadas mais à direita do diagrama, que representam as afirmações feitas pela administração em um nível de granularidade mais detalhado, serão testadas por meio de procedimentos de auditoria. Por retratarem afirmações, as variáveis tendem a ser consideradas objetivos de auditoria (SRIVASTAVA; LU, 2002).

Figura 5 - Diagrama completo do exemplo exibindo variáveis e itens de evidências



No Quadro 4, pode-se observar o conteúdo resumido de um procedimento de auditoria elaborado para testar a afirmação L2.4 (Liquidade). O resultado da aplicação deste procedimento fornecerá os itens de evidência capazes de confirmar, ou não, a afirmação.

Quadro 4 – Exemplo de procedimento para testar a afirmação L2.4 (Liquidade).

Pr2.4 - Verificar se as especificações e quantidades do material entregue conferem com o contratado e se o recebimento foi devidamente realizado pela fiscalização
<ul style="list-style-type: none">• Obter cópia do contrato contendo a especificação e quantidade do equipamento adquirido;• Certificar-se, por meio de inspeção física em amostras, de que o equipamento entregue está de acordo com o contrato e funcionando adequadamente, registrando as informações por meio de fotos ou através de relatórios gerados por softwares capazes de capturar as configurações do computador.• Em caso de inconformidade, verificar se o equipamento foi recebido pelo fiscal do contrato e, em caso de recebimento, por meio de entrevista, identificar a razão de ter havido aceite mesmo diante da inconformidade.• Verificar o tratamento dado ao produto ou serviço rejeitado.• Por meio de inspeção física, realizar levantamento do quantitativo entregue a fim de verificar se há diferença em relação ao contratado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

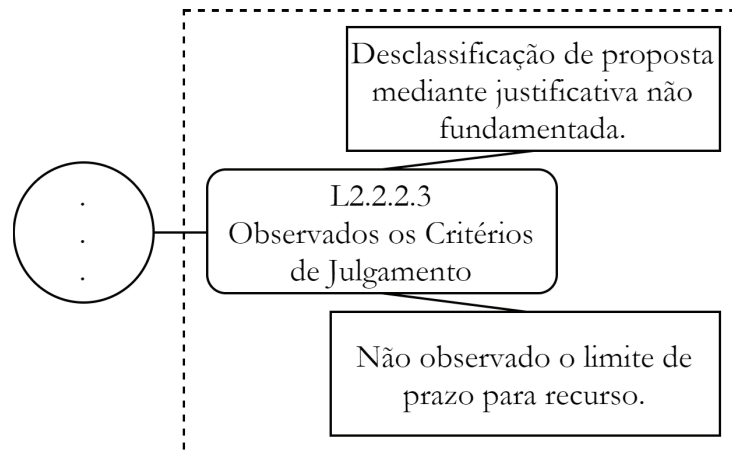
Conforme se pode observar da Figura 5, a aplicação, durante a auditoria, do procedimento descrito na Quadro 4, permitiu que fosse identificado um item de evidência, que é a ocorrência de entrega de equipamentos com especificação inferior à contratada. Os demais procedimentos elaborados com a finalidade de testar as afirmações representadas por cada uma das variáveis que constam da Figura 5, identificaram ainda outros oito itens de evidência. Os itens de evidência são os últimos elementos necessários à construção do diagrama de evidências, conforme a Figura 4. Cada um dos itens de evidência identificados foi conectado à variável correspondente. Note-se que, no presente caso, foram representados apenas os itens de evidência que refutam as afirmações do administrador.

6.2. Análise Qualitativa do Diagrama de Evidências

Uma forma intuitiva de agrupar os itens de evidência, representados na Figura 5, em achados de auditoria é considerando, individualmente, as variáveis posicionadas mais à direita no diagrama de evidências. Neste caso, um achado de auditoria seria descrito tendo por base uma variável que retrata uma subafirmação implícita ou explícita feita pelo administrador, que, como demonstrado, é derivada de uma obrigação imposta pela norma. Além da variável, os itens de evidência correspondentes que refutam esta subafirmação seriam também incluídos na descrição do achado.

Na Figura 6, é possível observar um ramo extraído do diagrama de evidências representado na Figura 5. O círculo com três pontos serve para indicar que uma parte do diagrama permanece oculta. O ramo destacado contém a afirmação implícita de que foram observados os critérios de julgamento durante a licitação. No entanto, após a aplicação dos procedimentos de auditoria, foram identificados dois itens de evidência que refutam esta afirmação.

Figura 6 – Achado do tipo horizontal.



Fonte: Elaborado pelo autor.

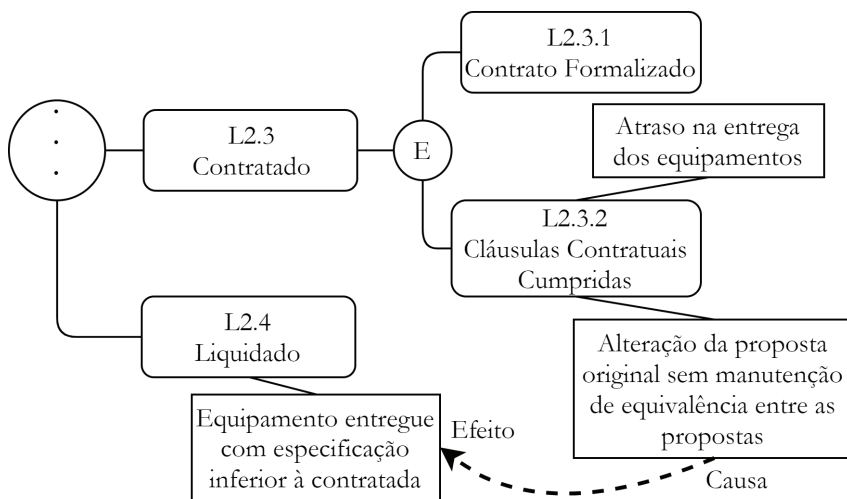
Do ponto de vista da comunicação, o ramo do diagrama representado na Figura 6 contém todas as informações necessárias para ser retratado como um achado. Ele representa algo relevante que foi afirmado, implicitamente, pelo administrador, mas que foi contradito pelas evidências. O achado de auditoria derivado diretamente de um único ramo do diagrama será identificado como achado horizontal.

No entanto, ao longo dos ciclos de investigação realizados para o presente trabalho, percebeu-se que, em alguns casos, as informações em um ramo do diagrama podem ter algum tipo de relação com informações contidas em outros ramos do mesmo. Observe novamente a Figura 5. Nela, consta a afirmação L2.3.2 (Cláusulas Contratuais Cumpridas) que está conectada a dois itens de evidência: atraso na entrega dos equipamentos e alteração da proposta original sem manutenção de equivalência entre as propostas.

O item de evidência referente à alteração da proposta original representa o fato de que, durante a licitação, o licitante vencedor, que é aquele a ser contratado para o fornecimento dos equipamentos, apresentou uma proposta ofertando computadores com características técnicas em conformidade com o estabelecido no edital. No entanto, antes da entrega efetiva do equipamento, o licitante, que agora já está contratado, alegou que o equipamento ofertado originalmente não estava mais disponível no mercado, fato comum de acontecer quando se trata deste tipo de equipamento (microcomputador), e solicitou que o equipamento ofertado fosse substituído por outro, mas com características técnicas inferiores. Sem identificar o problema, o contratante acabou aceitando a proposta de alteração.

A alteração da proposta original tem uma relação direta com o item de evidência “Equipamento entregue com especificação inferior à contratada”, que está conectado à variável L2.4 (Liquidadado). Ela teria sido uma das causas que fizeram com que o equipamento fosse entregue com especificação inferior à contratada. A Figura 7 mostra essa relação.

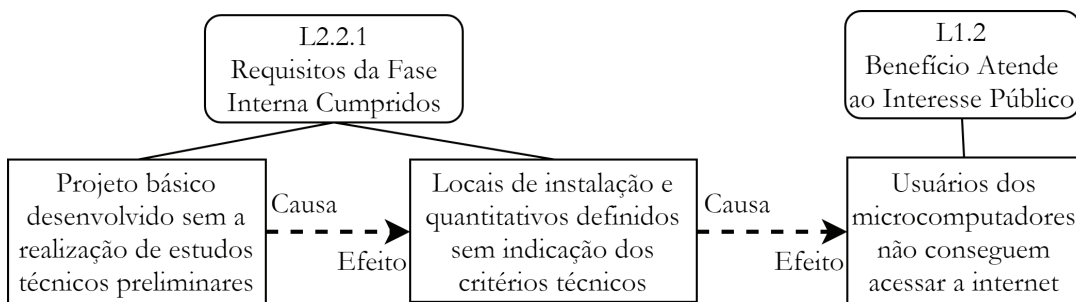
Figura 7 – Relação de causa e efeito entre os itens de evidência.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Observe, na Figura 7, que um item de evidência pode ajudar a compreender as circunstâncias que explicam a ocorrência de outro item de evidência. Na Figura 8, temos outro exemplo de uma relação causa-efeito, mas desta vez entre três itens de evidência. Esta cadeia de relação causa-efeito contribui para aumentar a relevância do item de evidência posicionando-o mais à direita na Figura 8. Sendo assim, o achado deve estar centrado no fato do benefício não atender ao interesse público em razão de usuários não conseguirem acessar a internet, que era um das justificativas para a compra. O descumprimento de requisitos da fase interna, que é a falta de elaboração dos estudos técnicos preliminares e a não utilização de critérios técnicos para a definição dos quantitativos, seria incorporado à descrição do achado de modo a explicar as suas circunstâncias. Este tipo de achado é identificado pelo nome de achado vertical.

Figura 8 – Cadeia de relação causa-efeito entre itens de evidência de um achado vertical.



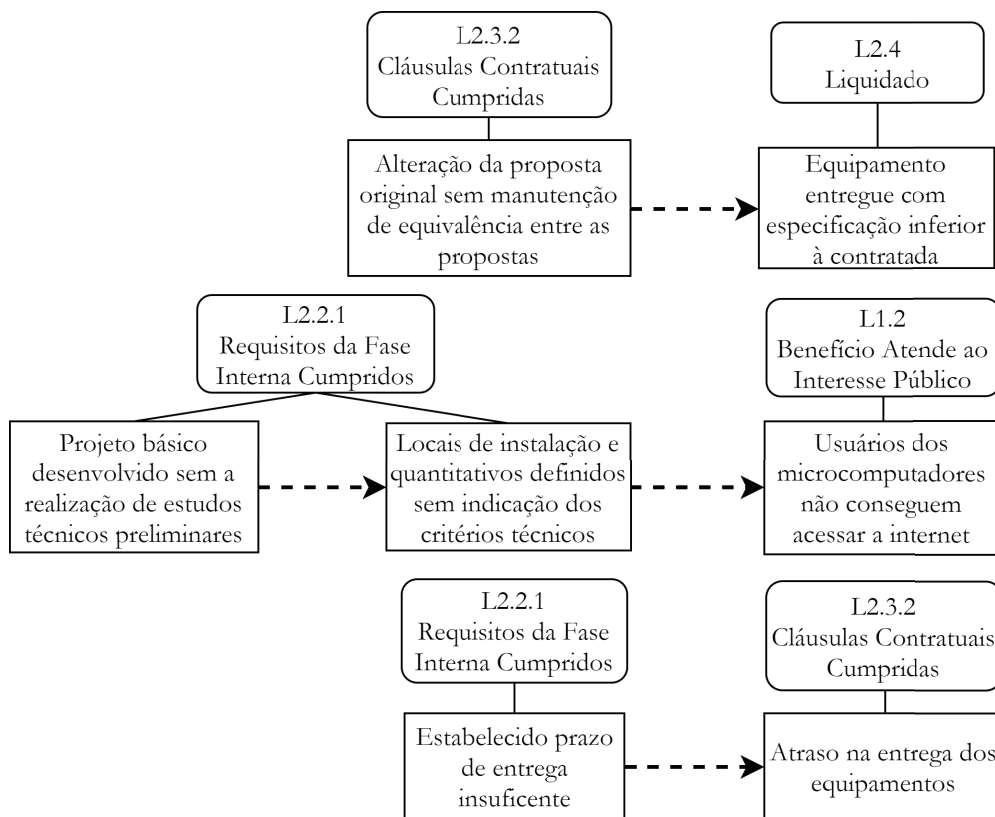
Fonte: Elaborado pelo autor.

Note, na Figura 5, que a variável L2.2.1 possui, na verdade, relação com três itens de evidência. Dois destes itens, conforme demonstrado na Figura 8, têm uma relação de causa-efeito, que termina em um item de evidência ligado a outra variável (L1.2). Embora a variável L1.2 tenha aumentado a sua relevância de modo que deva ser tratada e comunicada como um achado, a variável L2.2.1 perde parte de sua relevância. Se todos os itens de evidência de uma variável estiverem contidos em uma relação de causa-efeito, atuando como causa de outro item de evidência, será desnecessário comunicar esta variável e seus itens de evidência individualmente como um achado, pois estes já serão citados quando for descrita as circunstâncias da variável e do item de evidência que se posicionam ao final da cadeia assumindo o papel de efeito.

No exemplo da Figura 8, o achado seria comunicado de modo a informar que o benefício a ser obtido com a contratação, que é permitir o acesso do usuário à internet, não foi atingido, pois, na fase interna, não foram desenvolvidos estudos técnicos preliminares a fim de identificar e infraestrutura necessária e os locais de instalação dos equipamentos foram definidos sem considerar a necessidade dessa infraestrutura.

Todos os achados verticais identificados no diagrama de evidências que consta da Figura 5 são representados na Figura 9. As setas tracejadas indicam a existência de uma relação causa-efeito. Note que foram assinalados três achados verticais. Considerando ainda a existência de um achado horizontal, conforme indicado na Figura 6, será informado então um total de quatro achados no relatório final da auditoria.

Figura 9 – Todas as relações de causa-efeito do diagrama de evidência.



Fonte: Elaborado pelo autor.

7. Conclusão

Este trabalho teve como objetivo desenvolver e apresentar uma abordagem de análise qualitativa capaz de organizar itens de evidência em achados relevantes que possam ser comunicados de modo a expressar a realidade por trás das afirmações feitas pelos administradores públicos sobre os gastos auditados. De um modo geral, a evidência tem um importante papel na auditoria. De acordo com Harrison, Srivastava e Plumlee (2002), as conclusões da auditoria devem se apoiar em evidências suficientemente persuasivas. Esta exigência, conforme já relatado, se insere também no âmbito das auditorias desenvolvidas pelo poder público. O método apresentado apoia-se na relação existente entre a afirmação feita pela administração e as evidências que dão suporte a essa afirmação podendo ser aplicado em complemento aos padrões técnicos de auditoria atualmente adotados no âmbito do poder público em geral, de maneira a auxiliar na identificação dos achados de auditoria.

Esta pesquisa foi desenvolvida em ciclos de investigação que contemplavam as atividades de pesquisa bibliográfica e documental. Durante a pesquisa bibliográfica, identificou-se o emprego de diagramas de evidência com o objetivo de representar o relacionamento entre variáveis, que representam as afirmações implícitas e explícitas feitas pelos administradores sobre as contas financeiras, e seus correspondentes itens de evidência, que retratam as informações coletadas durante a auditoria e que possibilitam concluir sobre a existência de suporte, ou não, a estas afirmações. Neste sentido, destacam-se os trabalhos de Srivastava (1993), Dutta e Srivastava (1993), dentre outros. O diagrama de evidências utiliza um conjunto de símbolos gráficos para representar variáveis (afirmações da administração) e itens de evidência (SRIVASTAVA, 1995). O relacionamento entre as variáveis é representado através de operadores lógicos (SRIVASTAVA, 2009). O presente trabalho, ao sistematizar a forma de identificar achados de auditoria, tendo por base o uso de diagramas de evidência, acaba reforçando o papel central da evidência no contexto da auditoria.

No entanto, os trabalhos citados utilizavam diagramas de evidência como parte de métodos quantitativos (ex.: teoria das probabilidades ou teoria de belief-functions) com o objetivo de agregar os valores probatórios individuais dos itens de evidência em uma medida geral de valor probatório. Os valores probatórios são indicadores da qualidade e da força da evidência como fonte para reconstruir a realidade (GRONEWOLD, 2006). No contexto do presente trabalho, apenas a obtenção de uma medida geral de valor probatório não seria suficiente para comunicar como as evidências afetam as afirmações feita pelos administradores públicos acerca dos gastos auditados. Sendo assim, optou-se por desenvolver uma abordagem qualitativa que atendesse a esta finalidade.

A aplicação do método de análise qualitativo foi apresentada através do desenvolvimento de um exemplo. Neste exemplo, foram representadas, em um diagrama de evidências, as afirmações implícitas e explícitas feitas pelo administrador público ao realizar um gasto no contexto de uma licitação pública, tornando evidente a possibilidade de aplicação neste contexto. É importante frisar que não se objetivou exaurir todas as afirmações que podem ser feitas. Além disso, as afirmações representadas respeitam os limites impostos pelo escopo definido, que é o de uma licitação pública.

O diagrama de evidências desenvolvido foi construído considerando apenas itens de evidência negativos, ou seja, que refutam as afirmações expressas nas variáveis. A abordagem proposta no presente trabalho não estabelece como representar itens de evidência de significado positivo, que confirmam as afirmações. Neste caso, seria necessário estabelecer mecanismos que permitam analisar, interpretar e comunicar a possível existência de relação entre evidências positivas e negativas. A ausência destes mecanismos limita a aplicação do presente método a contextos onde somente sejam tratadas evidências de valor negativo.

Observa-se ainda que o método permite identificar dois tipos de achados: horizontal e vertical. O achado horizontal está restrito a uma variável localizada em um ramo externo do diagrama e seus respectivos itens de evidência. O achado vertical deriva de uma relação causa-efeito entre os itens de evidência localizados em ramos diferentes do diagrama. É importante destacar que o método não explicita a forma de determinar a existência de uma relação causa-efeito entre itens de evidência. Ao se aplicar o método, deve-se, através de outras técnicas, obter informações detalhadas que transmitam razoável certeza sobre a existência deste tipo de relação. Formas e métodos adicionais que permitam identificar estas relações podem ser desenvolvidos em complemento ao presente trabalho.

Dutta e Srivastava (1993) consideram ainda que um item de evidência pode fornecer suporte simultaneamente a mais de uma variável. No entanto, é importante destacar que no contexto daquele trabalho, os itens de evidência representam procedimentos de auditoria e não informações obtidas como resultado da aplicação destes procedimentos, que é o caso do presente trabalho. No método qualitativo proposto, ganha destaque a relação causa-efeito entre itens de evidência, que possui a característica de ser circunstancial. Esta relação causa-efeito não pode ser confundida com o suporte simultâneo de um item de evidência a mais de uma variável. Caso esse suporte simultâneo ocorra, estaremos diante de um diagrama de evidência na forma de rede (BOVEE; SRIVASTAVA; MAK, 2003).

É recomendável para a aplicação do método qualitativo que os diagramas de evidência em forma de rede sejam convertidos para o formato de árvore. Nos diagramas em forma de árvore os itens de evidência são ligados a apenas uma variável (SRIVASTAVA; LU, 2002). Esta conversão evita que sejam estabelecidas relações de causa-efeito indevidas. O método de conversão descrito por Harrison, Srivastava e Plumlee (2002), onde o item de evidência com suporte simultâneo a mais de uma variável é replicado em cada uma das variáveis envolvidas, pode ser utilizado para resolver o problema.

Por fim, embora o presente método possua certas limitações ao ser aplicado em determinados contextos, ele é simples e apropriado para boa parte dos casos de auditoria sobre gastos públicos e seu uso, conforme demonstrado, mostra-se útil para auxiliar na organização das evidências e na identificação e comunicação dos achados mais relevantes, que se apresentam como resultado dos testes realizados para confirmar, ou refutar, as afirmações feitas pelos administradores públicos acerca do gasto em análise.

8. Referências

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. de. *Direito Administrativo Descomplicado*. 25. ed. São Paulo: Editora Método, 2017.

ARENS, A. A.; ELDER, R. J.; BEASLEY, M. S. *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. Boston: Prentice Hall, 2012.

BOVEE, M.; SRIVASTAVA, R. P.; MAK, B. A Conceptual Framework and Belief-Function Approach to Assessing Overall Information Quality. *International Journal of Intelligent Systems*, vol. 18, n. 1, p. 51 – 74, 2003.

BRASIL. Constituição Federal Brasileira de 1988. Brasília: Senado, 1988. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/atividade/const/constituicao-federal.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2018.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal*. Brasília, 2017. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/auditoria-e-fiscalizacao>. Acesso em: 07 abr. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. *Padrões de Auditoria de Conformidade*. Brasília, 2009. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-de-conformidade.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

BUDESCU, D. V.; PEECHER, M. E.; SOLOMON, I. The joint influence of the extent and nature of audit evidence, materiality thresholds, and misstatement type on achieved audit risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 31, n. 2, p. 19 – 41, 2012.

CARVALHO, J. C. O. de; SILVA, L. M. da. A Fiscalização Exercida Pelo Tribunal De Contas Do Município Do Rio De Janeiro – O Caso Fundet. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, vol. 9, n. 1, 2004.

DESAI, V.; ROBERTS, R. W.; SRIVASTAVA, R. P. An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, vol. 27, n. 2, p. 537 – 575, 2010.

DUTTA, S. K.; SRIVASTAVA, R. P. Aggregation of Evidence in Auditing: A Likelihood Perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 12, p. 137, 1993.

ESPÍRITO SANTO. Secretaria de Estado de Controle e Transparência. Resolução CONSECT nº 004, de 30 de maio de 2018. Aprova a Norma de Procedimento SECONT nº 009 - Planejamento e Execução de Auditoria. *Diário Oficial do Espírito Santo, Espírito Santo*, 2018. Disponível em: <http://dio.es.gov.br/>. Acesso em: 06 jun. 2018.

- FLOREA, R.; FLOREA, R. Audit techniques and audit evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, vol. 14, n. 1, p. 350 – 358, 2011.
- FUKUKAWA, H.; MOCK, T. J.; SRIVASTAVA, R. P. Assessing the Risk of Fraud at Olympus and Identifying an Effective Audit Plan. *The Japanese Accounting Review*, vol. 4, n. 1, p. 1 – 25, 2014.
- GAO, L.; MOCK, T. J.; SRIVASTAVA, R. P. An Evidential Reasoning Approach to Fraud Risk Assessment under Dempster-Shafer Theory: A General Framework. In: 44th Hawaii International Conference on System Sciences, 04-07 jan., 2011, Kauai, Hawaii. *Anais. Kauai: HICSS*, 2011.
- GIACOMONI, J. *Orçamento Público*. 14. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- GRONEWOLD, U. The Probative Value of Audit Evidence The State of the Art and Avenues towards a General Theory. In: 16th National Auditing Conference, 31-01 abr., 2006, Manchester, Inglaterra. *Anais. Manchester: NAC*, 2006. Disponível em: <http://static.aston.ac.uk/asig/2006-NAC.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.
- HARRISON, K.; SRIVASTAVA, R. P.; PLUMLEE, R. D. Auditors' evaluations of uncertain audit evidence: Belief functions versus probabilities. In *Belief Functions in Business Decisions*. New York: Heidelberg, 2002. p. 161-183.
- LIMA, T. C. S. de; MIOTO, R. C. T. Procedimento Metodológico na Construção do Conhecimento Científico: a pesquisa bibliográfica. *Revista Katálysis*, Florianópolis, vol. 10, n. esp., p. 37 – 45, 2007.
- MOCK, T. J. et al. An evidential reasoning approach to Sarbanes-Oxley mandated internal control risk assessment. *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 10, n. 2, p. 65 – 78, 2009.
- SÁ-SILVA, J. R.; ALMEIDA, C. D. de; GUINDANI, J. F. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, vol. 1, n. 1, 2009.
- SRIVASTAVA, R. P. Belief Functions and Audit Decisions. *Auditor's Report*, vol. 17, n. 1, p. 8 – 12, 1993.
- SRIVASTAVA, R. P. The belief-function approach to aggregating audit evidence. *International Journal of Intelligent Systems*, vol. 10, n. 3, p. 329 – 356, 1995.
- SRIVASTAVA, R.; MOCK, T. Evidential reasoning for WebTrust assurance services. *Journal of Management Information Systems*, vol. 16, n. 3, p. 11 – 32, 1999.
- SRIVASTAVA, R. P.; LU, H. Structural analysis of audit evidence using belief functions. *Fuzzy Sets and Systems*, vol. 131, n. 1, p. 107 – 120, 2002.

SUN, L.; SRIVASTAVA, R. P.; MOCK, T. J. An Information Systems Security Risk Assessment Model Under the Dempster-Shafer Theory of Belief Functions. *Journal of Management Information Systems*, vol. 22, n. 4, p. 109 – 142, 2006.

SRIVASTAVA, R. P. Representation of Interrelationships among Binary Variables under Dempster-Shafer Theory of Belief Functions. *International Journal of Intelligent Systems*, vol. 24, n. 4, p. 459 – 475, 2009.

TRIPP, D. Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. *Educação e Pesquisa*, vol. 31, n. 3, 2005.

ZAKARI, M. A. Does audit evidence type effects on quality of auditor's opinion? In: International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues", 17-18 Out., 2013, Roma, Itália. *Anais. Roma: Financial Distress*, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2327827>. Acesso em: 07 abr. 2018.

A institucionalização da atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal

The institutionalization of the internal audit activity in the federal executive branch

Leonardo Lins Câmara Marinho *

Antônio Francisco de Almeida da Silva Junior **

Resumo

A atividade de auditoria interna exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), responsável pela função de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Scipecf), pode estar sujeita a uma baixa padronização e depender fortemente de iniciativas e da motivação pessoal de seus auditores. Considerando o papel fundamental exercido pelas auditorias internas no fortalecimento dos processos de governança das organizações, a presente pesquisa se propôs a investigar a função desse tipo de auditoria no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas. Diante disso, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: o nível de capacidade da atividade de auditoria interna (AAI) exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM), indica a institucionalização e aplicação uniforme de suas práticas? Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de natureza exploratória. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas e de revisão documental. Os resultados indicam que a aplicação do Modelo permite a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pela SFC. Ademais, verificou-se que a AAI exercida por esse Órgão não alcançou o nível de capacidade 2, ou seja, áreas de processos principais de auditoria interna previstas pelo Instituto dos Auditores Internos não são implementadas ou são executadas, mas não estão institucionalizadas ou inseridas na cultura do Órgão.

Palavras-chave: Auditoria interna governamental. Governança. Gerenciamento de riscos. Modelos de maturidade.

Abstract

The Federal Internal Control Department (SFC) is the central agency of the internal control system of the Federal Executive Branch. The SFC's internal audit activity (AAI) might have a low standardization and depend heavily on initiatives and personal motivation of its auditors. Considering the fundamental role played by these

auditores in strengthening the governance processes of organizations, this research investigates the role of this type of audit in the scope of the Brazilian Federal Executive, analyzing whether the level of capability in which it is found indicates the institutionalization and the uniform application of its practices. formulated research question is: does the level of capability of the internal audit activity exercised by the central agency of the internal control system of the federal executive branch indicates the institutionalization and uniform application of their practices, based on IA-CM? This is a qualitative-exploratory research. Data was produced through semi-structured interviews and document review. The results indicate that there is room for improvements in the internal audit processes currently developed by SFC. In addition, it was found that the AAI exercised by that agency did not reach maturity level 2, that is, key process areas of internal audit envisaged by the Institute of the Internal Auditors are not implemented, or if implemented are not institutionalized or embedded in the agency's culture.

Key-words: Government internal audit. Governance. Risk management. Maturity models.

(*) graduação em Comunicação Social - Publicidade e Propaganda pelo Instituto de Educação Superior de Brasília. Mestre em Administração pela UFBA. Atualmente é Auditor de Finanças e Controle na Controladoria-Geral da União.

(**) Pós-doutor como Pesquisador visitante na *New York University* 2015-2016 (*Finance and Risk Engineering Department*). Doutor em Engenharia Aeronáutica e Mecânica, em 2006, pelo departamento de Engenharia de Produção, do Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA). Professor Adjunto na Faculdade de Administração da UFBA.

I. Introdução

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Scipecf), instituído pela Lei nº 10.180/2001 em obediência ao art. 70 da Constituição da República, passou por importantes avanços nos últimos 15 anos, seja em sua estrutura, ou pela legitimação social conquistada. Nesse período, ganhou a supervisão do atual Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), que se subordina diretamente ao Presidente da República e que, por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), assume o papel de Órgão Central do Sistema; elevou seu prestígio perante a sociedade, o que se reflete, por exemplo, nas mobilizações sociais de setembro de 2015 contra a possível extinção ou fragmentação desse Órgão (PRAÇA, 2015); além de ter exercido importante papel na revelação e prevenção de grande parte dos casos de corrupção que tomaram conta dos noticiários nacionais do período.

Não obstante tais conquistas, os processos de auditoria executados pela SFC estão sujeitos a uma influência negativa de uma possível carência de gestão de qualidade nessa Secretaria, o que decorreria na baixa padronização de seus produtos, em uma maior dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores e em riscos à sua estabilidade institucional.

Nessa linha, a Fundação de Pesquisa do Instituto dos Auditores Internos (*Institute of The Internal Auditors Research Foundation – IIARF*) apresentou resultado de pesquisa na qual, a partir de questionários aplicados sobre profissionais de auditoria interna do setor público de 107 países, resultou na constatação de que a maioria das atividades de auditoria interna nesse setor estão em baixos níveis de maturidade (MACRAE; Van GILS, 2014). O exposto, somado à limitação orçamentária imposta ano a ano às suas atividades e à percepção, a partir de levantamentos preliminares empreendidos, de uma atuação concentrada na identificação de fraudes e erros cometidos por gestores, pode indicar uma menor atenção a um importante propósito do Scipef, qual seja a efetiva contribuição ao atingimento dos objetivos da Administração Pública Federal (APF) brasileira, por meio de atividades típicas de auditoria interna, ou seja, por meio de avaliações e consultorias independentes em processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Num cenário de conquistas e limitações operacionais, ao se estudar o Scipef enquanto função de auditoria interna do Poder Executivo Federal, à luz, como se discorrerá em seguida, da expansão técnica que essa função organizacional vem experimentando nos últimos anos, especialmente com relação ao seu papel nas estruturas de governança das organizações, abre-se caminho para uma vastidão de possibilidades acadêmicas ainda pouco abordadas no Brasil.

Estudos na área de gestão reforçam o papel fundamental exercido pelas auditorias internas no fortalecimento dos processos de governança das organizações, notadamente em dois aspectos, seja indiretamente, como integrante da própria estrutura de governança da organização (SOH; MARTINOV-BENNIE, 2011), ou diretamente, pela sua capacidade de avaliar os processos de governança e emitir opinião sobre sua adequação geral, gerando valor para as organizações e aumentando a probabilidade de que elas alcancem seus objetivos (D'SILVA; RIDLEY, 2007).

Assim, o presente artigo, baseado em dissertação (mestrado) defendida e aprovada em 28/07/2017 na Universidade Federal da Bahia (MARINHO, 2017), se propõe a investigar o papel desse tipo de auditoria no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas. Diante disso, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: o nível de capacidade da atividade de auditoria interna (AAI) exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)*¹, indica a institucionalização e aplicação uniforme de suas práticas?

Ademais, formulou-se a seguinte hipótese a ser testada: a atividade de auditoria interna exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal está, de forma geral, institucionalizada, contando com políticas estabelecidas e com profissionais capacitados. Entretanto, suas práticas não são uniformemente aplicadas e a qualidade de seus processos depende fortemente de habilidades e motivações individuais. Essa hipótese é compatível com o nível de capacidade 2 (IIARF, 2009).

¹ Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público da Fundação de Pesquisa do Instituto dos Auditores Internos

2. Fundamentação teórica

2.1. Controles internos, gestão de riscos e governança nas organizações

Os fundamentos que sustentam a necessidade de controle das organizações aparecem há décadas na literatura. Ainda na primeira metade do Século XX, Berle e Means (1932) já afirmavam que, nas organizações formadas por capital de um grande número de indivíduos, por eles denominadas corporações “quase públicas”, havia divergências entre os interesses dos proprietários, detentores do capital, e aqueles que controlam a organização, ou seus gestores. Essa divergência disseminada pelos autores ajudou a delinear a teoria popularizada no estudo de Jensen e Meckling (1976), segundo a qual as organizações precisam lidar com conflitos existentes entre o indivíduo que demanda (principal) por meio de uma relação contratual um determinado serviço a outra pessoa (agente), envolvendo a delegação de tomada de decisão, para que esta o execute no interesse daquela. É essa relação que embasa o chamado “problema de agência”.

Jensen e Meckling (1976) defendem que esse problema, comum a todas as organizações, ocorre, basicamente, pelo fato de o agente e principal buscarem maximizar sua utilidade pessoal, o que leva o primeiro a nem sempre agir em prol dos melhores interesses do segundo. Eisenhardt (1989) afirma que a teoria da agência se ocupa em explicar dois problemas que ocorrem em relações de agência: o primeiro ocorre quando os objetivos do agente e principal são divergentes e é difícil ou caro para o principal monitorar as tarefas do agente. O segundo problema ocorre quando o agente e principal possuem atitudes diferentes frente a riscos, devido às suas preferências pessoais.

Diante dessa relação conflituosa entre agente e principal, um modelo que mitigasse o problema existente seria a elaboração de contratos que disciplinassem, de forma exaustiva, todas as possibilidades provenientes da relação entre esses atores organizacionais. Entretanto, a elaboração desses contratos, demasiadamente extensos e detalhados, envolveriam custos que, na maioria das vezes, excederiam o benefício deles advindo (FAMA; JENSEN, 1983), especialmente em organizações com grande número de pequenos proprietários, como é o caso de empresas de capital aberto e organizações públicas (HART, 1995). Tais custos, também chamados de “custos de transação” ou de “custos de agência” envolveriam, segundo Hart (1995), três importantes questões a serem consideradas pelas organizações: a) a primeira se refere ao custo de pensar todas as diferentes possibilidades que poderiam ocorrer durante o curso da execução contratual e preparar as respectivas contingências; b) a segunda se relaciona ao custo de negociar com outras partes tais contingências; e c) a terceira é o custo de se elaborar um contrato juridicamente válido, de forma a permitir, por exemplo, ao poder judiciário obrigar o seu cumprimento.

Assim, com a presença do problema de agência e dos custos de transação a ele relacionados, as organizações se viram obrigadas a sistematizar medidas para mitigar tais custos, motivo pelo qual ganhou importância na literatura as estruturas de governança corporativa. Segundo definição clássica defendida por Shleifer e Vishny

(1997), governança corporativa consiste na forma como os investidores buscam garantir que terão retorno sobre seus investimentos.

Essa visão parece estar se expandindo. Conforme colocado por Daily e Dalton (2003) e corroborado por Chhotray e Stoker (2008), os estudos sobre governança corporativa concentraram-se durante muito tempo em uma perspectiva de eficiência microeconômica, tratando dos mecanismos disponíveis para proteger acionistas dos interesses divergentes dos gestores. Daily e Dalton (2003) indicam, entretanto, uma mudança nesse paradigma, uma vez que a área de governança corporativa vem se preocupando cada vez mais com as partes interessadas nas atividades das organizações, sejam internas ou externas, bem como com o bem estar gerado à sociedade.

Essa mudança ficou mais evidente com a ocorrência nas últimas décadas de crises e escândalos no setor financeiro mundial. Em face disso, vários governos e instituições dedicaram-se à produção de normas e padrões de governança corporativa no setor privado, incluindo em seu conceito novos padrões de gerenciamento de riscos organizacionais, de comportamento ético, de controles internos, transparência e de fortalecimento das responsabilidades dos agentes perante a sociedade (*accountability*).

O fortalecimento de ações em prol da governança nas organizações veio, nos últimos anos, em resposta a escândalos financeiros ocorridos, notadamente, na Europa e nos Estados Unidos. Spira e Page (2003, p. 641), ao citar Watts e Zimmerman (1986), justificam esse movimento pela pressão pública por respostas gerada em função de escândalos e casos de grande impacto no meio empresarial. Spira e Page (2003) defendem ainda que esse movimento enfatizou o papel do gerenciamento de riscos nas estruturas de governança corporativa, vinculando-o enfaticamente aos controles internos organizacionais – antes encarado de forma isolada – e elevando-o a um fundamental mecanismo de *accountability* das organizações. Segundo os autores, “[...] *the concept of ‘risk’ has become central to corporate governance and has become linked to the idea of internal control.*”

Ainda segundo Spira e Page (2003, p. 642), o aumento da ênfase dada ao gerenciamento de riscos nas organizações é revelado pela progressiva expansão na visão de controles internos, saindo de uma linha voltada meramente para questões legais e financeiras e passando a considerar uma ampla variedade de riscos experimentados pelas corporações. Para os autores, “[...] *internal control is now explicitly linked to risk management*” e “*this represents a change in the relationship between risk and accountability: recent developments in audit have appropriated risk management as an accountability process.*”

O resultado dessa crescente vinculação entre riscos e controles e do aumento de sua relevância na governança das organizações é observado principalmente com a evolução dos padrões de controles internos e gestão de riscos difundidos desde o início dos anos 1990. Ao considerar o caso do Reino Unido, Spira e Page (2003) apresentam essa evolução analisando os conteúdos dos padrões de governança corporativa elaborados pelo Comitê de Governança Corporativa do Reino Unido (colegiado formado pelo órgão estatal *Financial Reporting Concil*, pela Bolsa de Valores londrina e pela profissão contábil inglesa). Segundo os autores, a primeira

publicação, conhecida como *Cadbury Report* em 1992, recomendava reportes financeiros com alto grau de detalhes, além de possuir uma visão estreita de controles internos, sem tratar de riscos. Os documentos subsequentes – O *Rutterman Report*, em 1994, o *Hampel Report*, em 1998, e o *Turnbull Report*, em 1999 –, à medida que ampliaram a abrangência de aplicação, passaram a considerar áreas das organizações que perpassam as questões financeiras, e adotaram um caráter mais orientador, relevando a exigência de uma série de requerimentos de reporte financeiros.

Nessa linha evolutiva, o *Turnbull Reports* se apresenta como primeiro documento do tipo no Reino Unido a vincular expressamente gestão de riscos a controles internos. Entretanto, o *Turnbull* ainda possuía uma menor abrangência nessa área, se comparado ao *framework* americano conhecido mundialmente como Coso, de 1992, do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, e ao documento *Criteria of Control (CoCo)* publicado pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* em 1995 (SPIRA; PAGE, 2003).

A partir da primeira publicação do Coso, em 1992, várias estruturas de apoio à governança das organizações, com enfoque em controles internos e gestão de riscos, surgiram pelo mundo. Entre as mais conhecidas, além das já citadas², destacam-se: a) a *Australia/New Zealand Risk Management (AS/NZS)*, de 1999, e a *International Organization for Standardization (ISO) 31000, Risk management – Principles and guidelines*, da *International Organization for Standardization*, de 2009, de aplicação em organizações em geral; b) *The Orange Book: Management of Risk - Principles and Concepts*, de 2004, e *The Green Book: Standards for Internal Control in the Federal Government*, ambas voltadas para o setor público, a primeira produzida para o governo inglês e a segunda para o governo americano; e c) os padrões de governança em Tecnologia da Informação, entre os quais se destacam o *Control Objectives for Information and related Technology (Cobit)* e o *Information Technology Infrastructure Library (ITIL®)*.

Na esteira do desenvolvimento de novos e integrados padrões de governança, gestão de riscos e controles, e considerando os papéis assumidos pelos diferentes atores em uma organização, as melhores práticas internacionais passam a conduzir as organizações para a estruturação de seus controles internos a partir de uma lógica baseada em três linhas de defesa (IIA, 2013).

Na lógica do IIA (2013), a 1ª linha se refere às funções que gerenciam e possuem propriedade sobre os riscos, as quais são, em geral, executadas pela própria atividade operacional das organizações. São os controles implementados e monitorados diretamente pelo gestor operacional.

A 2ª linha se refere às funções que supervisionam os riscos e controles. O IIA (2013) apresenta como exemplo de melhor prática nessa linha a institucionalização de uma função ou um comitê de gerenciamento de riscos, visando facilitar e monitorar a gestão de riscos organizacionais, uma função de *compliance*, visando monitorar riscos atinentes ao descumprimento de normas e lei, e uma função de controladoria, ligada ao

2 A canadense CoCo e a americana Coso, esta possuindo uma versão focada em controles internos (*Internal Control: integrated framework*), atualizando em 2013 a primeira publicação de 1992, e outra voltada para gestão de riscos corporativos (*Enterprise Risk Management: integrated framework*), publicada em 2004.

monitoramento e supervisão de riscos sobre a produção de informações financeiras e não financeiras. Seago (2015) ensina que a segunda linha de defesa monitora riscos e *compliance*, e exerce uma função de supervisão e gerenciamento, além de fornecer expertise, conhecimento de processo e monitoramento para dar suporte às atividades da primeira linha de defesa. Já Widhanto (2016) afirma que as organizações devem se valer extensamente de recursos de tecnologia da informação atualizados, de modo que as funções de segunda linha de defesa sejam efetivas e cumpram seu papel. Já a 3ª linha definida pelo IIA (2013) se refere à avaliação com maior grau de independência. É a defesa fornecida pela função de auditoria interna.

2.2. Auditoria interna: a 3ª linha de defesa das organizações

No contexto de controle das atividades dos agentes organizacionais, de governança e de suas recentes mudanças paradigmáticas, ganha relevância a AAI. Segundo a definição atual e mais aceita, difundida pelo IIA, AAI seria:

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

Assim como a governança organizacional, as discussões, no meio profissional e acadêmico, sobre a importância da AAI nas organizações vêm ganhando cada vez mais destaque no mundo. Soh e Martinov-Bennie (2011) demonstram que há um crescimento na atenção dada a essa função, observando-se uma expansão nos seus papéis, o seu estabelecimento em um crescente número de organizações e um aumento em seu tamanho, além de afirmar que os estudos atuais embasam a importância dessa atividade e sua contribuição para a qualidade da governança organizacional.

2.3. Governança, controles e gestão de riscos nas organizações públicas brasileiras

No setor público do País, as bases para a governança das organizações existem e são abordadas já na Constituição Federal 1988, mesmo que em um contexto mais amplo e sob a influência de outras áreas do conhecimento. É o caso da instituição dos sistemas de controle interno e externo, de mecanismos de responsabilização e transparência pública e o sistema de freios e contrapesos.

Levando-se em conta a atuação dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no período recente, observa-se que suas funções de auditoria interna caminham para uma adesão cada vez mais significativa às normas e boas práticas internacionais. Isso tem se evidenciado, principalmente, em publicações de órgãos de controle do país que defendem a extensa utilização desses padrões. É o caso, por exemplo, de recomendação do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão auxiliar do controle externo exercido pelo

Congresso Nacional (BRASIL, 1988), para que seus técnicos verifiquem a atuação de auditorias internas em relação práticas estabelecidas pelo IIA (BRASIL, 2012), bem como em recente trabalho, também dessa Corte, que visou avaliar se a função de auditoria interna de órgãos estaria aderente ao IIA (BRASIL, 2015a).

Outrossim, mesmo sem a adesão explícita, as práticas positivadas na legislação do País vão ao encontro daquelas difundidas pelo IIA. Isso pode ser observado, por exemplo, ao se comparar o arcabouço normativo em que se pauta o Scipef³ com as principais características da AAI. É possível, assim, traçar um paralelo entre os conceitos-chaves definidos nas normas internacionais de auditoria interna – *International Professional Practices Framework* (IPPF), de IIA (2012) – e a realidade institucional do Poder Executivo Federal.

O IIA (2012, p. 2) estabelece que os serviços de avaliação “[...] compreendem a avaliação objetiva da evidência pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros pontos importantes.”

No Brasil, as atividades de avaliação do setor público começam a ser desenhadas pelo caput do art. 70 da Constituição da República, quando estabelece que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] será exercida pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (BRASIL, 1988, não paginado). Ademais, o art. 74 da Constituição atribui diretamente as atividades de avaliação aos sistemas de controle interno de cada poder. De outro modo, ensina a Estrutura Internacional para a Prática de Auditoria Interna que:

A atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e a suas partes interessadas), quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. (IIA, 2012, p. 9).

A previsão para que o Scipef trabalhe em prol da adição de valor ao Poder Executivo Federal e às organizações que o compõem pode ser inferida dos dispositivos constitucionais já citados, e mais expressamente de textos infralegais, como é o caso do inciso III do art. 7º do Decreto nº 3.591/2000, ao dispor que as atividades do Scipef destinam-se, preferencialmente, a subsidiar “o aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas;” (BRASIL, 2000, não paginado).

O IPPF diz ainda que a AAI deve auxiliar a organização a “[...] realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança” (IIA, 2012, p. 18). A missão do Scipef em auxiliar, de forma sistemática e disciplinada, as organizações do Executivo Federal para que atinjam seus objetivos é inerente ao arcabouço normativo que sustenta o Sistema (BRASIL, 2000, 2001a, 2001b).

3 Boa parte desse arcabouço normativo está na IN SFC/MF nº 01/2001, que aprova o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001a). Entretanto, essas normas foram substituídas em dezembro de 2017, com sua revogação e a entrada em vigor da IN CGU nº 03/2017, que Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017e).

Em que pese, até abril de 2016, as normas e padrões do serviço público brasileiro pouco terem avançado sobre a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, não era difícil verificar esses assuntos nos princípios e nas orientações insertos nas regras que tratam das atribuições e do método de trabalho do Scipef, em especial na Instrução Normativa (IN) SFC nº 01/2001 (BRASIL, 2001a). A partir da publicação, em 11/05/2016, da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016, da Controladoria-Geral da União e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, dispondo sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, observa-se um considerável avanço nessas questões (BRASIL, 2016a). A referida IN estabelece expressamente uma estrutura orientadora das atividades nessa área e, de forma expressa, atribui ao Órgão Central do Scipef a responsabilidade de avaliar controles e gestão de riscos nas organizações desse Poder.

O *The Institute of Internal Auditors* (2012) estabelece também que a independência para que a IIA desempenhe eficazmente suas funções é alcançada quando o chefe dessa atividade tem acesso direto e irrestrito ao dirigente máximo e ao conselho da organização.

A independência dos órgãos do Scipef, no caso dos setoriais, é perseguida em suas respectivas estruturas regimentais, quando subordinam suas secretarias de controle interno ao dirigente máximo desses órgãos. No caso do Órgão Central, a independência de atuação é buscada a partir da subordinação direta do Ministro de Estado Chefe da CGU à Presidência da República (BRASIL, 2003), ou seja, ao dirigente máximo do Poder Executivo Federal.

Na linha do que prega o Instituto, a objetividade dos auditores que atuam no Scipef também é perseguida pelas normas nacionais. Alguns exemplos podem ser encontrados nos art. 25, 26 e 29 da Lei nº 10.180/2001, ao tratarem da proibição dos dirigentes do Scipef de exercerem atividades incompatíveis com o seu desempenho funcional, ao tratarem da proibição da negativa aos servidores do Scipef de acesso a informações, pessoas e bens, e ao proibirem o ingresso na carreira funcional do Scipef de pessoas que tenham sido condenadas em julgamentos relacionados práticas nocivas à Administração Pública (BRASIL, 2001b).

Já as atividades de consultoria, também previstas pelo IIA como atividades de Auditoria Interna, são “[...] por natureza, de assessoria e geralmente são realizados a partir da solicitação específica de um cliente do trabalho.” (IIA, 2012, p. 2). No caso do Executivo Federal, o Decreto 3.591/2000 estabelece que:

Art. 6º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas, conforme disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. (BRASIL, 2000, p. 113).

2.4. Programa de garantia e melhoria da qualidade da auditoria interna

As melhores práticas de auditoria internas difundidas na literatura especializada orientam que a manutenção de uma AAI de alto nível, que atendam aos requisitos do conselho, da alta direção e de outras partes interessadas nas organizações, depende da implementação de um eficaz programa de melhoria e garantia de qualidade.

É rara a literatura acerca de avaliação de qualidade em auditoria interna quando se trata da área pública. A maior parte da bibliografia disponível é voltada para as avaliações de qualidade de auditoria interna realizadas por auditores externos da área privada (ROUSSY; BRIVOT, 2016).

Segundo Roussy e Brivot (2016), a literatura disponível aborda dois principais critérios relacionados à percepção de qualidade da auditoria interna pela auditoria externa: independência e competências de auditoria. Segundo os autores, auditores externos não se baseiam em uma série de características para embasar suas opiniões sobre a qualidade dos produtos entregues pela auditoria interna. Eles concentram suas conclusões em cima do que entendem como necessários para a garantia de qualidade, ou seja, no perfil de quem faz o trabalho (competências dos auditores) e no arranjo organizacional estabelecido (independência da AAI). Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015) também abordam critérios similares utilizados por auditorias externas para avaliar auditorias internas.

Segundo o IIA, um adequado programa de garantia e melhoria da qualidade deve incluir tanto avaliações externas quanto avaliações internas. As avaliações externas devem ser, segundo as normas do IIA, executadas pelo menos uma vez a cada 5 anos. A finalidade da avaliação é checar se a auditoria interna atua de acordo com as melhores práticas disponíveis (IIA, 2006). Já as avaliações internas consistem no monitoramento e em auto-avaliações periódicas que, em geral, avaliam: a) a conformidade da auditoria interna com as melhores práticas de auditoria interna; b) a qualidade da supervisão exercida sobre a AAI; c) a adequação das práticas e procedimentos dessa atividade; d) o valor que a AAI adiciona à organização e; e) o estabelecimento e alcance de indicadores de desempenho (IIA, 2006). Ainda segundo esse Instituto, as validações internas podem ser acompanhadas de validações externas realizadas por assessor externo independente e competente.

3. Modelos de maturidade e capacidade

Considerando que a qualidade dos produtos e serviços oferecidos pela função de auditoria interna exercida pelo Órgão Central do Scipef é fortemente influenciada pelos processos a ela relacionados, conforme é evidenciado, por exemplo, nos padrões da ISO/*International Electrotechnical Commission* (IEC) (ABNT, 2005), sua avaliação será a preocupação central do estudo.

SEI (2010) ensina que o processo, quando otimizado, é capaz de integrar pessoas, procedimentos, métodos, ferramentas e equipamentos em prol da melhoria de seus negócios, mesmo em um cenário de mudanças constantes, sobretudo de pessoas e tecnologias. Ainda segundo o SEI (2010), um modelo de capacidade e maturidade – *Capability Maturity Model*® (CMM)® – é uma representação simplificada do mundo a qual contém elementos essenciais para a efetivação de processos organizacionais. Pöppelbus e Röglinger (2011) defendem que os modelos de maturidade se baseiam na assunção de que padrões processuais de evolução e mudança são previsíveis. Destarte, modelos de maturidade geralmente incluem uma sequência de níveis (ou estágios) que, juntos, formam um caminho lógico a partir de um nível inicial de maturidade.

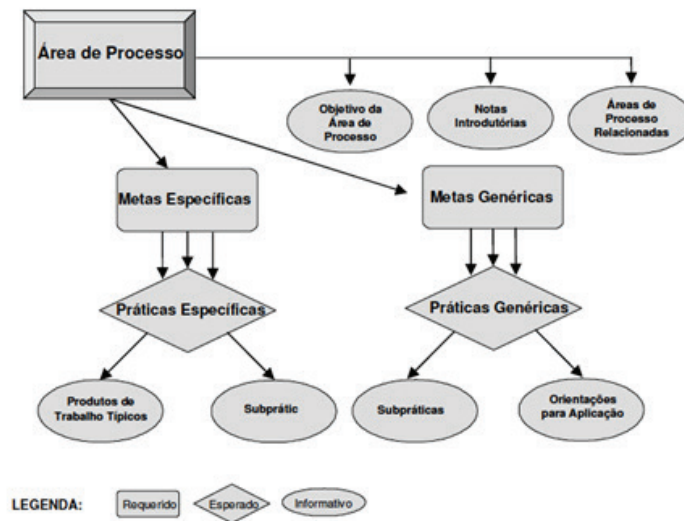
Vários são os modelos de maturidade disponíveis, sejam com foco na avaliação da maturidade do desenvolvimento de produtos, do gerenciamento de projetos ou da gestão de serviços. A maior parte desses modelos se baseia no trabalho do Instituto de Engenharia de Software (*Software Engineering Institute* – SEI) na *Carnegie Mellon University*, que criou um framework para avaliação do processo de desenvolvimento de software em organizações.

Com vistas a substituir as diversas estruturas de maturidade existentes que surgiram a partir do trabalho do SEI, considerando sobretudo a necessidade das organizações de um melhoramento integrado de processos que as envolva, o *CMMI Product Team* publicou, em 2000, a primeira integração do modelo de capacidade e maturidade, o *CMM Integration*® ou *Capability Maturity Model Integration* (CMMI) (SEI, 2010).

Os modelos de maturidade e capacidade do SEI trabalham com o conceito de “área de processo” (*process area*) que, segundo esse instituto, constitui-se em um “[...] conjunto de práticas relacionadas a uma área que, quando implementadas, satisfazem a um conjunto de metas consideradas importantes para realizar melhorias significativas naquela área.” (SEI, 2006, p. 19).

Essas “áreas de processo” são compostas por três tipos de componentes: os requeridos, os esperados e os informativos. Os componentes requeridos descrevem aquilo que deve ser implementado em cada área do processo, ou seja, as metas (ou objetivos) a serem alcançadas, que podem ser específicas, quando são exclusivas de uma área de processo, ou genéricas, quando se aplicam a várias áreas. Os componentes esperados são as práticas que podem ser implementadas para atender às metas (ou objetivos) do componente requerido. Ou seja, são subdivisões dos componentes requeridos. Eles também se subdividem em específicas e genéricas pelos mesmos motivos dos componentes requeridos. Já os componentes informativos fornecem as informações necessárias para que as organizações implementem os componentes requeridos e esperados. A figura 1 ilustra os componentes das áreas de processo.

Figura 1 - Componentes do Modelo CMMI



Fonte: Software Engineering Institute (2006, p. 18).

A fim de exemplificar o exposto, apresenta-se a seguir, na figura 2, uma relação de metas específicas (componentes requeridos) e de práticas específicas (componentes esperados) relacionada à área de processo “Treinamento na Organização”:

Figura 2 - Relação de Metas e Práticas específicas - “Treinamento na Organização”⁴

SG1 Estabelecer uma Capacidade de Treinamento na Organização	
SP 1.1	Estabelecer Necessidades Estratégicas de Treinamento
SP 1.2	Identificar as Necessidades de Treinamento sob Responsabilidade da Organização
SP 1.3	Estabelecer um Plano Tático de Treinamento na Organização
SP 1.4	Estabelecer Capacidade de Treinamento
SG 2 Proporcionar Treinamento Necessário	
SP 2.1	Fornecer Treinamentos
SP 2.2	Estabelecer Registros de Treinamento
SP 2.3	Avaliar a Eficácia dos Treinamentos

Fonte: Software Engineering Institute (2006, p. 18).

Outra questão conceitual trazida pelo CMMI é a divisão da avaliação em duas representações distintas: por estágios ou contínua. A avaliação por estágios adota uma perspectiva mais holística, e visa definir o estágio em que se encontra uma determinada organização, ou parte dela, a partir da verificação da institucionalização de um conjunto de áreas de processo organizadas em níveis pré-definidos. Já a representação contínua visa se aprofundar no exame do nível de institucionalização de determinadas áreas de processo escolhidas de acordo

4 Specific Goal (SG) ou Meta (objetivo) Específica. Specific Practices (SP), ou Práticas Específicas.

com os interesses da avaliação. Enquanto a representação por estágios trabalha com o conceito de níveis de maturidade, a representação contínua utiliza a proposta de níveis de capacidade. Sobre essas representações, o CMMI dispõe o seguinte:

A representação contínua oferece máxima flexibilidade na utilização de um modelo CMMI para melhoria de processo. Uma organização pode focar na melhoria do desempenho de um ponto problemático associado a um processo isolado, ou pode trabalhar em várias áreas que estejam fortemente ligadas aos objetivos estratégicos da organização. A representação contínua também permite que uma organização melhore diferentes processos com diferentes ênfases ao longo do tempo. Existem algumas limitações nas escolhas de uma organização devido a dependências entre algumas áreas de processo.

[...]

A representação por estágios oferece uma forma sistemática e estruturada para abordar a melhoria de processo, baseada em modelo, enfocando um estágio por vez.

[...]

As áreas de processo são organizadas em níveis de maturidade, o que reduz a necessidade de escolhas associadas à melhoria de processo. A representação por estágios prescreve uma ordem de implementação das áreas de processo de acordo com níveis de maturidade, definindo um caminho de melhoria para a organização, do nível 'inicial' ao nível 'em otimização'. (SEI, 2006, p. 10).

Os níveis de maturidade e os de capacidade prescritos pelo CMMI são os expostos na figura 3.

Figura 3 - Comparação entre os níveis de capacidade e os níveis de maturidade

<i>Nível</i>	<i>Representação Contínua Níveis de Capacidade</i>	<i>Representação por Estágios Níveis de Maturidade</i>
Nível 0	Incompleto	Não se aplica
Nível 1	Executado	Inicial
Nível 2	Gerenciado	Gerenciado
Nível 3	Definido	Definido
Nível 4	Gerenciado Quantitativamente	Gerenciado Quantitativamente
Nível 5	Em Otimização	Em Otimização

Fonte: SEI (2006, p. 33)

Como se observa, os níveis de maturidade se diferenciam dos níveis de capacidade, entre outros motivos, pela presença do nível 0 (incompleto). Essa diferença ocorre porque, como o foco da representação contínua é no processo, o modelo entendeu relevante considerar o nível em que ele pode não estar sendo executado ou estar sendo executado parcialmente. Já a representação por estágios, por estar preocupada com verificação de um conjunto de processos, partem do estágio inicial, quando, embora executados, não são repetíveis ou, segundo o CMMI, “são *ad hoc* e caóticos” (SEI, 2006, p. 38). Os níveis se equivalem a partir do 2 (gerenciado) por ser justamente o grau – de capacidade ou de maturidade – que representa a institucionalização de um processo (no caso da representação contínua) ou de um conjunto deles (no caso da representação por estágios).

Importante destacar a definição de processo institucionalizado. Segundo SEI (2006, p. 743):

[...] a institucionalização 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.

Nos períodos de stress, um processo institucionalizado tem maior probabilidade de continuar a ser praticado.

Ainda segundo o SEI (2006), o que define o grau de institucionalização apresentado é a implementação das metas e práticas genéricas. São elas que definem desde o nível de capacidade em que um processo não é executado até um nível em que o processo, além de enraizado na cultura da organização, encontra-se em constante melhoria.

Baseado no *CMMI for Development v. 1.2* (SEI, 2006), e considerando que sua utilização é adequada em organizações com múltiplos setores (SEI, 2010), como é o caso de uma AAI, o *The Institute of The Internal Auditor Foundation Research* (IIARF), instituto de pesquisa vinculado ao IIA, publicou em 2009 o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for The Public Sector*.

Apesar de expressamente afirmar que baseia seu modelo no *CMMI for Development v. 1.2*, o IA-CM adota apenas a denominação “capacidade” para se referir aos estágios por que passa uma atividade de auditoria interna, sem deixar clara a opção por esse termo ao invés de “maturidade”, utilizado pelo CMMI para se referir aos níveis de evolução relacionados a um conjunto de processos pré-definidos. Em que pese entendermos que o modelo do IIARF se alinha à proposta de representação “por estágios” oferecida por Software Engineering Institute, 2006, ou seja, à divisão em níveis de maturidade, esse estudo utilizará o termo original adotado pelo Instituto (capacidade) para se referir aos níveis de maturidade descritos no modelo.

A consequência prática da opção pelo termo “capacidade” é nula, tendo em vista que, com exceção da convenção adotada pelo CMMI para diferenciar suas representações, não foram identificadas distinções conceituais relevantes na literatura. É o que se observa em Duarte (2011), ao não trazer distinções entre os termos, e em Pöppelbus e Röglinger (2011), ao apresentar que os modelos de maturidade visam avaliar capacidades das organizações de acordo com um dado critério:

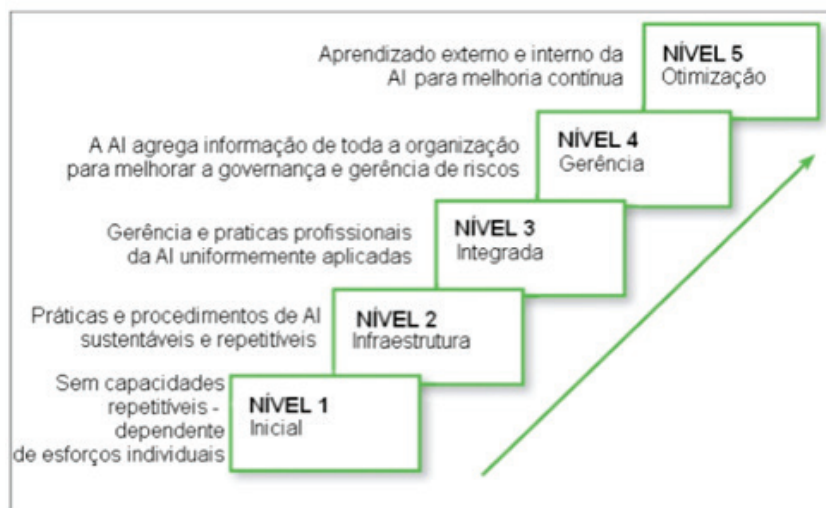
A maturity model serves a descriptive purpose of use if it is applied for as-is assessments where the current capabilities of the entity under investigation are assessed with respect to given criteria (Becker et al. 2009). The maturity model is used as a diagnostic tool (Maier et al. 2009). The assigned maturity levels can then be reported to internal and external stakeholders. (PÖPPELBUS; RÖGLINGER, 2011, p. 3).

Segundo IARF (2009), o IA-CM é uma estrutura destinada a identificar as necessidades fundamentais de uma função de auditoria interna. Ele foi desenhado para implementar e institucionalizar uma efetiva função de auditoria interna no setor público. Ainda segundo aquele Instituto, o IA-CM estabelece os passos para que uma função de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um estágio mais forte e efetivo, geralmente associado a organizações mais maduras e complexas.

O modelo prescreve que o nível de capacidade não precisa ser máximo para todas as áreas de processos. Segundo IARF (2009), o nível apropriado a ser alcançado vai depender da natureza e complexidade da organização além dos riscos a que ela se expõe.

Conforme ensina Macrae (2010), o IA-CM compreende 5 níveis de capacidade progressivos, nos quais são descritas as atividades de auditoria referentes àquele nível. A partir da implementação de processos sustentáveis e repetíveis (institucionalizados) em um determinado nível, constrói-se a fundação para que a atividade avance para o próximo nível. São os seguintes os níveis de capacidade do modelo apresentado na figura 4:

Figura 4 - Níveis de capacidade



Fonte: IARF (2009 p. 17, tradução nossa).

Para cada estágio ou nível de capacidade, foram pré-estabelecidas áreas de processo principal (*key process areas*) – equivalentes às áreas de processos de SEI (2010) – as quais, quando institucionalizadas, abrem caminho para evolução do nível de capacidade da AAI. As áreas de processo estão distribuídas em 6 diferentes elementos os quais, segundo o IARF, são essenciais na composição de uma típica AAI. Os elementos são: a)

Serviços e Função da Auditoria Interna; b) Gestão de Pessoas; c) Práticas Profissionais; d) Gestão de Desempenho e Responsabilidade; e) Relação Organizacional e Cultural; e f) Estruturas de Governança.

Para uma melhor compreensão do funcionamento do modelo, o IIARF apresenta o que denomina de “matriz de uma página” (figura 5):

Figura 5 – Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

	Serviços e Papel de AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do desempenho e responsabilização	Cultura e relacionamento organizacional	Estruturas de governança
Nível 5 - Otimização	AI reconhecido como agente chave de mudança	Envolvimento da Liderança com Organizações Profissionais Projeção da MO	Melhoria contínua em práticas profissionais Estratégia de planejamento de AI	Relatório público sobre sua efetividade	Relações efetivas e permanentes	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI
Nível 4 - Gerenciado	Avaliação da 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	CAE aconselha e influencia a mais alta gerência	Supervisão independente das atividades de AI
		A Atividade de AI apoia classes profissionais				CAE se reporta à Autoridade de mais alto nível
		Planejamento de mão-de-obra				
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	Supervisão gerencial da Atividade de AI
	Auditorias de desempenho/ operacionais	Profissionais qualificados coordenação de força de trabalho	Planos de auditoria baseados em riscos	Informações de custos Relatórios de gestão de AI	Componente essencial da equipe de gestão	Mecanismos de financiamento
Nível 2 - Infraestrutura	Auditoria de Conformidade	Desenvolvimento Profissional Individual	Práticas Profissionais e Processos Estruturais	Orçamento Operacional de AI	Gerenciamento dentro da atividade de AI	Acesso Pleno às Informações da Organização, Ativos e Pessoas
		Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas	Plano de Auditoria Baseado em Prioridades da gestão e stakeholders	Plano de Negócio de AI		Fluxo de relatórios de auditoria estabelecido
Nível 1 - Inicial	Ad hoc e sem estrutura; auditorias isoladas e únicas ou revisões de documentos e transações para exatidão e conformidade; saídas dependentes de habilidades de indivíduos específicos segurando a posição; sem práticas específicas de profissionais estabelecidos a não ser aquelas fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; ausência de infraestrutura; auditores provavelmente participantes de uma unidade de organização maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, sem áreas específicas de processo.					

Fonte: IIARF (2009, p. 43, tradução nossa).

Segundo o modelo, para que a AAI alcance um determinado nível, é preciso que todos os *Key process area* (*kpa*) – área de processo principal – presentes nos 6 elementos estejam institucionalizados. Por exemplo, para considerar que uma AAI alcançou o nível de capacidade 2, é preciso que os 10 *kpa* presentes nos 6 elementos estejam incorporados à cultura da auditoria interna. Basta que um deles não esteja institucionalizado para que a AAI seja classificada no nível 1. Já para alcançar o nível de capacidade 3, seria necessária a institucionalização dos 10 *kpa* referentes ao nível 2 e dos 14 *kpa* referentes ao nível 3. A mesma lógica se mantém para o alcance dos níveis superiores.

Além de apresentar um resumo do modelo, a “matriz de uma página” demonstra, por meio de tonalidades, a relação dos *kpa* com o ambiente externo à AAI:

A área escurecida na matriz de uma página do IA-CM retrata a extensão ou a influência que a atividade de AI tem sobre os elementos. Especificamente, movendo-se da esquerda para a direita, a capacidade da atividade de AI de independentemente desenvolver e institucionalizar os KPAs diminui. Por exemplo, a atividade de AI provavelmente vai ter um maior controle sobre a sua função e serviços do que sua estrutura de governança. Da mesma forma, a atividade de AI tem potencialmente menos capacidade de institucionalizar de forma independente os KPAs à medida que os níveis de capacidade de deslocam para cima na matriz de Níveis 2 para 5. Esta mudança ocorre porque a organização e o ambiente tendem a aumentar a influência sobre a capacidade da atividade de AI de institucionalizar as KPAs nos níveis mais elevados. (IIARF, 2009, p. 42, tradução nossa).

Na mesma linha, o modelo indica que 4 dos 6 elementos de uma típica AAI no serviço público – Serviços e Função da Auditoria Interna, Gestão de Pessoas, Práticas Profissionais e Gestão de Desempenho e Responsabilidade – estão relacionados ao ambiente interno da AAI e suas práticas. Os outros dois – Relação Organizacional e Cultural e Estruturas de governança – envolve a relação da AAI com a organização a que serve – no caso estudado, o Poder Executivo Federal – e com o ambiente externo – equivalente à sociedade, aos demais poderes da República, aos demais entes federados etc. Isso não obstante, a relação destes dois elementos com um amplo espectro de atores e elementos não significa que a avaliação da institucionalização das áreas de processo associadas deve abranger procedimentos aplicados no exterior da AAI. Isso ocorre porque as áreas de processo contidas no modelo para esses dois elementos envolvem uma avaliação qualitativa de dentro para fora, ou seja, as evidências que indicam sua institucionalização podem ser obtidas a partir da própria AAI.

O IIARF também define o que seria um *kpa* institucionalizado. Segundo a Fundação, ao se executar as atividades previstas relativas a um determinado *kpa*, ou seja, realizados os trabalhos necessários para se obter os produtos daquela área de processo principal, a AAI terá “dominado” o *kpa*. Todavia, para considerar o *kpa* institucionalizado, é preciso ir além. Segundo o modelo, além de dominar o *kpa*, a AAI deve incorporar as atividades essenciais à cultura organizacional.

A lógica adotada pelo Instituto dos Auditores vai ao encontro da proposta do CMMI quando este se refere

às suas práticas e metas específicas e genéricas. Ao mencionar as atividades que devem ser executadas, para, segundo o IIA, alcançar o domínio do *kpa*, o CMMI trabalha com os conceitos de metas e práticas específicas. O equivalente a isso, no modelo do IIA, seriam as “atividades realizadas”, que descrevem as atividades essenciais atinentes a uma determinada área de processo principal. Já, ao se referir às atividades que devem ser implementadas para que um processo avance em seu grau de institucionalização, o CMMI adota o conceito de metas e práticas genéricas. Enquanto isso, o IIA adota os conceitos de “compromisso de desempenho”, “capacidade de execução”, “medição” e “verificação” para se referir as metas e práticas e genéricas (IIARF, 2009).

O IIA apresenta o compromisso com o desempenho (“*commitment to perform*”) como um compromisso institucional para a realização daquele *kpa*. Aqui envolve, além da implementação de políticas e procedimentos formais, o comprometimento da alta direção da organização.

Já a capacidade de execução (“*ability to perform*”) diz respeito às competências dos executores e a disponibilidade de recursos para execução, sejam recursos humanos, financeiros, estruturais ou materiais. Envolve também o treinamento de pessoas e a disponibilização de ferramentas adequadas de tecnologia.

Com as atividades realizadas (“*activities performed*”), o IA-CM busca elencar quais as práticas específicas concernentes a cada área de processo principal.

Já as características de medição e verificação (“*measurement*” e “*verification*”) dizem respeito às avaliações contínuas de desempenho e de conformação das atividades com as políticas e procedimentos estabelecidos.

Para o sucesso na aplicação do modelo, é imprescindível a definição prévia de um nível de capacidade a ser tratado como alvo pela pesquisa (IIARF, 2009). Isso se deve tanto pela necessidade de orientar a seleção das áreas de processo que serão analisadas e sobre as quais devem ser coletadas evidências, quanto pelo fato de o objetivo final das análises não se limitar ao diagnóstico de capacidade dos processos de auditoria, mas também a identificação de pontos de melhoria e o caminho a ser percorrido pela organização para que alcance um dado nível de capacidade.

Isso posto, considerando o objetivo geral pretendido com a presente pesquisa, qual seja verificar se o nível de capacidade em que se encontra a AAI executada pelo Órgão Central do Scipef indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas, a capacidade alvo a ser considerada será a que possui maior relação com essa pretensão, ou seja, a de nível 3 (integrado). Segundo o modelo IA-CM:

At Level 3, all relevant internal audit policies, processes, and procedures are defined, documented, and integrated into each other and the organization's infrastructure. Internal audit management and professional practices are well established and uniformly applied across the IA activity. (IIARF, 2009, p. 51).

O nível 3 se diferencia do nível 2 (infraestrutura), por este ser caracterizado pela institucionalização das atividades básicas de auditoria, como as auditorias tradicionais de conformidade, e depender de habilidades individuais dos auditores, dificultando a aplicação de práticas de forma homogênea.

Em acréscimo ao exposto, as linhas a seguir apresentam uma breve descrição: a) de cada um dos seis elementos que integram uma típica AAI, segundo modelo IA-CM; b) das áreas de processo envolvidas para se alcançar o nível de capacidade 3 (integrado); e c) de práticas que indicam a institucionalização das áreas de processo principal selecionados para compor a pesquisa.

Para alcançar o nível de capacidade 3 (integrado) no elemento relacionado aos serviços e à função de auditoria interna, o IA-CM prescreve que devem estar institucionalizadas práticas relacionadas à execução, de forma sustentável e repetível, de auditorias de conformidade, de auditorias de desempenho ou “*value-for-money*”, bem como de serviços de consultoria.

Já para se chegar a um nível de capacidade 3 no que se refere ao gerenciamento de pessoas, a AAI deve institucionalizar práticas que levem: a) à identificação e ao recrutamento de pessoas competentes para a função de auditoria interna; b) ao estímulo e à promoção do desenvolvimento profissional contínuo; c) à coordenação da força de trabalho, de acordo com os recursos humanos disponíveis; e d) ao provimento da AAI com pessoal profissionalmente qualificado e retenção desse pessoal; ao desenvolvimento de competências de equipe.

Quanto às práticas profissionais, para que se chegue a um nível de capacidade 3 nesse elemento, o IIA orienta a institucionalização das seguintes áreas de processo principal: a) elaboração de planos de auditoria baseados nas prioridades da gestão e dos stakeholders; b) arcabouço/estrutura de processos e práticas profissionais; c) planos de auditoria baseado em risco; e d) arcabouço/estrutura de gestão de qualidade.

Sobre o elemento atinente à gestão de desempenho e *accountability*, o IA-CM orienta, para o alcance do nível 3 de capacidade, a institucionalização de práticas que sistematizem: a) a elaboração de um plano de negócio para a auditoria interna, contendo todos os serviços prestados pela AAI e os recursos necessários à sua prestação; b) a elaboração de um orçamento operacional próprio para a AAI; c) a elaboração de relatórios de gestão da auditoria interna; d) a disponibilidade de informações de custos, para que a AAI entenda seus custos e preste serviços da forma mais econômica e eficiente possível; e) além da disponibilidade de informações de desempenho da AAI.

Em relação à cultura e relacionamento organizacional, com o objetivo de se obter um nível 3 de capacidade para este elemento, devem ser institucionalizadas as seguintes áreas de processo principal: a) gerenciamento da AAI pela própria AAI, permitindo assim maior autonomia; b) participação ativa do Chefe de Auditoria na gestão da organização, sem, entretanto, assumir responsabilidades de gestão; c) coordenação com outros grupos de avaliação (por exemplo, TCU e Ministério Público), evitando retrabalho e possibilitando a troca de informações e experiências.

As práticas a serem institucionalizadas para que a AAI alcance o nível 3 de capacidade no elemento estruturas de governança são: a) a sistematização de canais de reporte (por exemplo, com a existência de um estatuto e de um adequado posicionamento institucional da AAI); b) o acesso pleno às informações, pessoas e ativos da organização, no caso, do Poder Executivo; c) mecanismos de financiamento robustos e transparentes; e d) a supervisão gerencial da AAI, por meio de instrumentos que garantam independência e aconselhamento à AAI.

4. Metodologia da pesquisa

A pesquisa se limitou a analisar as atividades de auditoria interna executadas e supervisionadas pelo Órgão Central do Scipec. Pelo art. 22 da Lei nº 10.180/2001, o Órgão Central do Sistema é a SFC. Já o art. 8º do Decreto nº 3.591/2000 estabelece que o Órgão Central desse Sistema seria a Controladoria-Geral da União. De modo atualizado, o Decreto 8.910/2016 dispõe que o Órgão Central é a CGU. Apesar da aparente incoerência entre esses normativos, o Regimento Interno da CGU (Decreto nº 8.910/2016) esclarece que a SFC, que integra a estrutura da CGU, é a responsável, no âmbito dessa Controladoria, por exercer as atividades de Órgão Central do Sistema. Destarte, o objeto de estudo da presente pesquisa é AAI exercida pelo Órgão Central do Scipec, ou seja, pela CGU por meio da SFC. Ressalte-se, assim, que as atividades que são desenvolvidas fora da SFC, mas no âmbito da CGU, só foram consideradas quando estiveram relacionadas ao apoio ou subsídio das atividades de auditoria interna daquela Secretaria.

A escolha dessa delimitação se deve, além da restrição operacional inerente à pesquisa, ao fato de o Órgão Central ser competente para supervisionar tecnicamente todas as atividades de auditoria interna do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001b), inclusive aquelas executadas pelos órgãos setoriais; bem como devido à abrangência de atuação do Órgão Central ser consideravelmente superior à dos órgãos setoriais, mesmo se considerados em conjunto⁵.

A pesquisa tem natureza qualitativa e foi baseada em um estudo exploratório, operacionalizado a partir da aplicação do Modelo IA-CM do IARF (2009) e dos subsídios oferecidos pelo modelo CMMI, os quais, como já exposto, focam na qualidade dos processos executados pelas organizações.

A coleta de dados foi realizada em três fases. A primeira preocupou-se em reunir subsídios com gerentes de áreas da SFC responsáveis por processos de auditoria interna, com vistas a validar e, se fosse o caso, adaptar o modelo IA-CM. As últimas duas foram voltadas à coleta de evidências de institucionalização das áreas de processos principais. A primeira delas voltada à coleta de evidências documentais e a segunda voltada a entrevistas com gestores de áreas principais no âmbito da AAI.

⁵ Segundo dados buscados no Portal da Transparência, em 2015, a proporção de recursos submetidos à atuação do Órgão Central ultrapassou 95% do total gasto pelo Governo Brasileiro.

A escolha por essas três fases se deveu à sugestão de metodologia presente no próprio modelo. Nessa sugestão, o modelo recomenda a revisão prévia da documentação necessária, seguida pela realização de grupo focal com o principal gerente de auditoria e auditor por ele indicado, além de entrevistas com indivíduos selecionados.

4.1. Definição da amostra e corte temporal

A seleção dos entrevistados buscou identificar as funções de gerência que abrangessem competências para a execução e supervisão da maior quantidade de atividades previstas no modelo. Destarte, a partir da estrutura na qual se organiza a SFC, definiram-se áreas chaves das quais se buscariam coletar as informações gerenciais. Foram elas: a) a alta direção da SFC; b) a área de planejamento das auditorias; c) as áreas de capacitação e de gestão da qualidade; d) a área de técnicas e procedimentos e; e) 5 áreas de execução das auditorias.

Com a definição das áreas, foi definido o período sobre o qual estariam limitadas as análises. Uma mudança de gestão na alta direção da SFC – cuja função, à luz do modelo, seria equivalente à de *Chief Audit Executive* (CAE), ou executivo chefe de auditoria – no início de 2015, levou à definição dessa mudança como marco inicial. O marco final foi definido com uma nova mudança de CAE no fim de 2016, restringindo, assim, o período de análise para os anos de 2015 e 2016.

Para a escolha das 5 áreas de auditoria que comporiam a amostra, optou-se por adotar um critério que refletisse sua importância na quantidade de auditorias anuais de contas⁶ realizadas no período de 2015 e 2016 pelas áreas localizadas na estrutura da SFC em Brasília. A escolha por essa linha de atuação se deve ao fato de ser a que possui a maior quantidade de normativos e orientações disponíveis na SFC, inclusive com Manual de execução próprio atualizado anualmente. Assim, considerou-se que é o tipo de trabalho com maior disponibilidade de instrumentos e com maior chance de domínio e institucionalização de suas atividades.

Assim, a partir de consulta ao Sistema que gerencia as auditorias na SFC (Sistema Novo Ativa), selecionaram-se as 5 áreas que mais realizaram auditorias anuais de contas nesse período:

- a) Auditoria em instituições financeiras (CGFIN);
- b) Auditoria em agricultura, pecuária e abastecimento (CGAGR);
- c) Auditoria em segurança pública (CGSEG);
- d) Auditoria na área da fazenda pública (CGFAZ);
- e) Auditoria na saúde (CGSAU).

⁶ As auditorias anuais de contas são trabalhos realizados pelos órgãos de controle interno dos Poderes da República, visando à emissão do relatório e certificado de auditoria que comporão o processo de tomada e prestação de contas previstos no art. 9º da Lei 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU).

5. Análises e resultados

A seguir são apresentadas as análises procedidas nas áreas de processo principal (*kpa*) – nível de capacidade 2 ao 3 – que compõem os 6 elementos constitutivos de uma típica auditoria interna no setor público, conforme definido pelo modelo IA-CM. A partir das análises realizadas, concluiu-se pela institucionalização ou não de cada área de processo. Por fim, é apresentada a consolidação dos resultados das análises e o nível de capacidade em que se encontra a AAI executada pelo Órgão Central do Scipef.

5.1. Serviços e função da auditoria interna

Quanto ao estudo do *kpa* Auditoria de Conformidade (nível 2), apesar de ressalvas verificadas nas atividades de planejamento dos trabalhos de auditoria, observou-se que são repetíveis as auditorias de conformidade no âmbito da SFC. Isso ocorreu principalmente por ter sido observada a entrega dos produtos e resultados previstos no modelo, como é o caso do fornecimento de relatórios às partes interessadas, a geração de arquivos de papéis de trabalho e a produção de planos de ação destinados aos gestores – nternamente Plano de Providências Permanente (PPP). Isso leva à conclusão de que o *kpa* em questão está institucionalizado.

No que tange à Auditoria de Desempenho (nível 3), Mesmo possuindo uma linha de atuação voltada para Avaliação de Programas de Governo (AEPG), com um arcabouço de orientações que indicam se tratar de auditorias operacionais (BALBE, 2013), os documentos coletados e as entrevistas revelaram que, de modo geral, os auditores não estão preparados para a execução de auditorias sob uma abordagem operacional, o que resulta, na maioria dos casos, em trabalhos tradicionais, de conformidade, mesmo quando a pretensão inicial do trabalho seria uma avaliação operacional. Foi possível observar essa ênfase aos trabalhos tradicionais em detrimento dos operacionais nos relatórios de avaliação analisados, produzidos seguindo a metodologia AEPG. Em face disso, conclui-se que a SFC não institucionalizou a área de processo principal em questão.

Quanto aos Serviços Consultivos (nível 3), o art. 6º do Decreto 3.591 prevê a possibilidade de que o SCI oriente os gestores públicos nos assuntos que forem de competência desse Sistema (BRASIL, 2000). Todavia, não se localizaram, tanto na principal norma orientativa do Scipef (Manual do SCI), quanto em outros procedimentos da SFC analisados, instruções que definam, minimamente, a execução de trabalhos de consultoria⁷.

O exposto, somado ao resultado de entrevistas e análises documentais efetuadas, e considerando ainda as atividades essenciais e os produtos e resultados previstos no modelo⁸, levam à conclusão de que a SFC não alcança, de forma sistemática, o seguinte objetivo previsto no modelo do IIA:

7 Apesar de não constar do escopo da pesquisa, vale anotar que atualmente há previsão e orientação para execução dos serviços consultivos no âmbito do Scipef, conforme Instrução Normativa nº 03, de 09/06/2017 (BRASIL, 2017e).

8 Produto: "Fornecimento de orientação ou aconselhamento aos gestores" (IIARF, 2009, p. 69, tradução nossa).

Analisar uma situação e/ou fornecer orientação e conselho aos gestores. Os serviços consultivos adicionam valor sem o auditor interno assumir responsabilidade de gestão. Os serviços consultivos são aqueles direcionados a facilitação ao invés de avaliação e incluem treinamento, revisões de desenvolvimento de sistemas, auto avaliação de performance e de controles, e aconselhamento. (IIARF, 2009, p. 69, tradução nossa).

5.2. Gerenciamento de pessoas

Em relação à área de processo principal “Pessoas habilitadas identificadas e recrutadas (nível 2)”, o IA-CM estabelece como produto advindo da institucionalização dessa área as “posições de auditoria interna preenchidas com pessoas apropriadamente qualificadas” (IIARF, 2009, p. 75). Em face do verificado nas análises das atividades essenciais, sobretudo pela incipiência da gestão por competências e por não considerar, no recrutamento, as “atitudes” e “habilidades” dos auditores em conjunto com a avaliação de conhecimentos, observa-se que há lacunas no preenchimento de posições de auditoria na SFC, segundo a visão do modelo, que impede a institucionalização do *kpa* em questão, não obstante ter se observado o domínio de boa parte das atividades relacionadas.

No que tange ao “Desenvolvimento profissional individual (nível 2)”, verificou-se que um relevante produto previsto no IA-CM para evidenciar a institucionalização dessa área de processo não está presente. É o caso de “relatórios periódicos de tipos e quantidade de treinamento realizado por cada auditor interno” (IIARF, 2009, p. 76, tradução nossa). Apesar de existir uma política anual de capacitações e ter se verificado a recorrência de capacitações relevantes, a SFC ainda não acompanha, de forma sistemática, as necessidades de treinamentos e aqueles efetivamente realizados por cada auditor, resultando na conclusão de que o *kpa* não está institucionalizado.

Já quanto ao produto elencado pelo modelo como resultante da institucionalização do *kpa* “Coordenação da força de trabalho (nível 3)”, qual seja, “Um Plano de auditoria e de serviços periódico que representa a plena utilização dos recursos orçados/autorizados disponíveis para completar o plano de trabalho” (IIARF, 2009, p. 77, tradução nossa), observou-se que existem esforços nessa linha, mas o plano de auditoria elaborado pela AI em questão não considera, de forma objetiva e quantificada, os recursos disponíveis. Em face do exposto, considerou-se como não institucionalizado o *kpa*.

Sobre o “Pessoal profissionalmente Qualificado (nível 3)”, as análises documentais corroboradas pela realidade encontrada durante as entrevistas levaram à conclusão de que o produto previsto no modelo, qual seja, a existência de “pessoas experientes qualificadas em todas as posições, sejam internas, colaboradoras ou terceirizadas”, não é dominado pela SFC, o que resultou na conclusão de não institucionalização do *kpa*.

Quanto à “Criação de equipes e competências (nível 3)”, muito embora tenha se verificado a não implementação de algumas das atividades essenciais previstas pelo IIA, a saída (produto) esperada pelo modelo para a institucionalização do *kpa* é observado na SFC: “auditorias e projetos são realizados por um ou mais grupos

de indivíduos (equipes de trabalho autogeridas e integradas) que trabalham em conjunto de forma produtiva” (IIARF, 2009, p. 80, tradução nossa). Observou-se, desse modo, que há domínio da área principal pela SFC, entretanto, em face da ausência de medidas que indiquem que esse produto está inserido na cultura da Secretaria, como a inclusão de critérios de trabalho em equipe no rol das competências de pessoal, por meio de treinamentos sistemáticos e da institucionalização da gestão por competências, não é possível concluir que o *kpa* esteja institucionalizado.

5.3. Práticas profissionais

Acerca do “Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos stakeholders (nível 2)”, apesar dos esforços, a SFC implementa apenas parcialmente as atividades essenciais previstas no modelo. Outrossim, entrega apenas parte do produto previsto como requisito para institucionalização do *kpa*, qual seja: “Um plano periódico (anual ou plurianual) de AI e de serviços, baseado em prioridades identificadas pela alta administração dentro da organização e/ou outras partes interessadas” (IIARF, 2009, p. 88, tradução nossa). Como não se observaram consultas à alta administração quanto às prioridades elencadas na elaboração do plano, concluiu-se pela ausência de domínio e institucionalização do *kpa*.

Em relação ao “Arcabouço/Estrutura de processos e práticas profissionais (nível 2)”, em face das análises e considerando que o modelo estabelece como produtos para institucionalização do *kpa*, um Manual de práticas profissionais para a atividade de AI, além de orientação, metodologia, abordagens padronizadas e processos repetíveis, os quais foram, de modo geral, observados na SFC, concluiu-se pela institucionalização do *kpa*.

Quanto aos “Planos de auditoria baseados em risco (nível 3)”, considerando as análises empreendidas e que não se observou a presença dos produtos elencados pelo modelo para institucionalização do *kpa*, quais sejam, um plano de auditoria baseado em avaliação sistemática de riscos, bem como a comunicação de riscos e controles dentro da organização, concluiu-se que não há domínio nem institucionalização do referido *kpa*.

No que concerne ao “Arcabouço/Estrutura de gestão da qualidade (nível 3)”, o passo inicial foi dado, com a recente edição de política de gestão da qualidade e a criação de área específica na SFC para tratar o assunto. Entretanto, a ausência de implantação de atividades essenciais previstas no modelo e a inexistência de ações de acompanhamento de recomendações visando à aderência aos padrões estabelecidos pelo IIA, concluiu-se que não há o domínio nem a institucionalização do *kpa*.

5.4. Gestão de desempenho e accountability/responsabilidade

Considerando as análises documentais e entrevistas, e que o produto esperado pelo modelo, qual seja, “um plano de negócio que identifique as atividades a serem executadas sobre o período relevante, inclusive todos os recursos necessários”, não está presente, concluiu-se, em que pese haver domínio da maior parte das atividades essenciais previstas, que o *kpa* “Plano de negócio de auditoria interna” (nível 2) não foi institucionalizado (IIARF, 2009, p. 100, tradução nossa, grifo nosso).

Quanto ao “Orçamento operacional de auditoria interna” (nível 2), como os produtos previstos para a institucionalização do *kpa* dizem respeito à existência de um orçamento operacional aprovado pela alta direção e conselho, e que seja condizente com as necessidades dos planos operacionais, concluiu-se que a área de processo foi institucionalizada, uma vez que tais produtos, ainda que com ressalvas identificadas nas análises, estão presentes e em funcionamento no âmbito da SFC.

Com base nas análises, também se observou-se que a maior parte das atividades essenciais e o produto “uma variedade de relatórios produzidos e fornecidos periodicamente e tempestivamente que contêm informações relevantes confiáveis que a gerência da auditoria interna precisa para cumprir as suas responsabilidades de gestão” estão sob o domínio da SFC (IIARF, 2009, p. 102, tradução nossa). Entretanto, as iniciativas observadas que se alinham ao modelo possuem caráter ainda pouco sistematizado, evidenciando o risco de a produção dos relatórios mencionados ser descontinuada se houver, por exemplo, mudanças em funções gerenciais chaves. Concluiu-se, assim, pela não institucionalização do *kpa* “Relatórios de gestão da auditoria interna” (nível 3).

Quanto à área de processo chave “Informações de custos” (nível 3), apesar dos esforços da Administração Federal, sobretudo da Secretaria do Tesouro Nacional, para a implantação do Sistema de Informações de Custos (Portaria STN 157/2011), no âmbito da CGU, o gerenciamento sistemático dessas informações ainda não é uma realidade. Tal fato, corroborado por entrevistas, levou à conclusão de que não há domínio sobre as atividades essenciais do modelo e, portanto, que o *kpa* não foi institucionalizado.

Ocorre algo semelhante com a área “Medidas de desempenho” (nível 3), haja vista que, em que pese os objetivos da organização de auditoria interna estarem definidos no arcabouço de planejamento estratégico da CGU, não foram encontradas políticas ou procedimentos que indicassem a documentação da gerência de desempenho ou o desenvolvimento de medidas de desempenho, como manda o IIA. Também não se observou o domínio das demais atividades essenciais, sobretudo quanto a mensuração de requisitos de insumo, produto e tempo.

Em face das análises, sobretudo das declarações do ocupante de função chave na área de monitoramento das atividades da SFC, não se verificou o domínio das atividades prescritas e, portanto, concluiu-se pela não institucionalização da referida área de processo principal.

5.5. Cultura e relacionamento organizacional

Sobre o “Gerenciamento dentro da atividade de AI” (nível 2) as análises demonstraram, no geral, sobretudo em face da forma como se estrutura a AAI exercida pela SFC, com estrutura e recursos próprios, apesar das limitações orçamentárias já detalhadas acima, a institucionalização dessa área de processo principal.

Quanto ao “Componente integral da equipe de gestão” (nível 3), em face da ênfase dada pelo modelo à participação em comitês e fóruns de gestão, e tendo em vista que esse tipo de participação é algo recorrente na SFC, considerou-se que a Secretaria domina, em grande medida, as atividades previstas no modelo. Todavia, por adotar um modelo centralizado de auditoria interna, que, pela própria natureza, dificulta sua aproximação

com a gestão, e por possuir capacidade operacional limitada, sobretudo de recursos humanos, esse órgão de auditoria deixa de atuar de forma uniforme em todas as principais organizações do PEF, restringindo sua ação a trabalhos pontuais ou mesmo atuando como atores externos, sem priorizar as necessidades gerenciais das organizações auditadas. Isso pode ser ilustrado pelos resultados da pesquisa empreendida por Arantes (2016) que observou que, na visão dos gestores, há um interesse maior dos auditores em encontrar problemas em detrimento de buscar avaliar e melhorar a gestão.

O exposto, também corroborado pelas análises contidas nos tópicos precedentes, levou esta pesquisa a concluir pela não institucionalização do *kpa*.

No que tange à área “Coordenação com outros grupos de revisão” (nível 3), em face da documentação analisada e das entrevistas realizadas, observou-se que a SFC domina apenas uma parte das atividades essenciais previstas. Ademais, produto previsto para o *kpa*, qual seja um “processo/mecanismo para compartilhar informações e comunicar e coordenar questões de interesse mútuo” (IIARF, 2009, p. 113, tradução nossa), não está em funcionamento. Assim, concluiu-se pela não institucionalização da área de processo principal.

5.6. Estruturas de governança

Considerando as análises empreendidas e que os produtos previstos no modelo estão presentes e em funcionamento, quais sejam a presença de um estatuto definido e de canais de reporte formalmente estabelecidos, conclui-se pela institucionalização da área de processo principal “Canais de reporte estabelecidos” (nível 2).

Já quanto o “Acesso total às informações, ativos, e pessoas da organização” (nível 2), apesar de haver previsão de acesso a processos, documentos e informações, como se depreende do texto da Lei 10.180/2001, observou-se uma limitação nessa concessão que vai de encontro ao previsto no modelo, uma vez que não se permite o acesso pleno a, por exemplo, pessoas e ativos. Ademais, não se localizaram políticas ou procedimentos que detalhem como esse acesso é efetivado, tampouco como proceder nos casos em que há negativa dos gestores em conceder a liberação desses recursos. Considerando que tais políticas e procedimentos consistem no produto esperado pelo modelo para caracterizar a institucionalização do *kpa*, conclui-se, em que pese o domínio de parte das atividades essenciais, pela sua não institucionalização.

Sobre os “Mecanismos de financiamento (nível 3)”, embora haja domínio sobre as atividades de identificação de limitações orçamentárias e comunicação à alta direção, observou-se que o produto previsto para o *kpa* não está em funcionamento, pois não se verificou que “um processo de financiamento robusto e transparente é estabelecido para a atividade de AI” e que esse processo “é suficientemente independente da influência da gestão” (IIARF, 2009, p. 120, tradução nossa). Assim, concluiu-se pela não institucionalização da área de processo principal.

Por fim, os produtos associados ao *kpa* “Supervisão gerencial da atividade de AI” (nível 3) não foram observados no funcionamento da SFC, quais sejam, um mecanismo de supervisão da AI, políticas e procedimentos

que orientem seu funcionamento, bem como processos para coordenar e compartilhar resultados relevantes do trabalho da atividade de AI e de outras fontes contratadas. Por esse motivo, concluiu-se pela não institucionalização do kpa em tela.

5.7. Consolidação das análises: o nível de capacidade da auditoria interna exercida pela SFC

O quadro I apresenta a síntese das áreas de processo principal considerados institucionalizados (repetíveis) e aqueles que ainda precisam desenvolver seus processos.

Quadro I - Resultado das análises das áreas de processo principal

Níveis estudados / Elementos	Serviços e Função da Auditoria Interna	Gerenciamento de Pessoas	Práticas Profissionais	Gestão de Desempenho e Accountability / Responsabilidade	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 3: não alcançado	Serviços Consultivos: não institucionalizado.	Criação de Equipes e Competências: não institucionalizado.	Arcabouço/ Estrutura de Gestão da Qualidade: não institucionalizado.	Medidas de Desempenho: não institucionalizado.	Coordenação com outros grupos de revisão: não institucionalizado.	Supervisão gerencial da Atividade de AI: não institucionalizado.
		Pessoal Profissionalmente Qualificado: não institucionalizado.		Informações de custo: não institucionalizado.		
	Auditoria de Desempenho / "Value-for-Money": não institucionalizado.	Coordenação da Força de Trabalho: não institucionalizado.	Planos de Auditoria baseados em Risco: não institucionalizado.	Relatórios de Gestão da Auditoria Interna: não institucionalizado.	Componente Integral da equipe de gestão: não institucionalizado.	Mecanismos de Financiamento: não institucionalizado.
Nível 2: não alcançado	Auditoria de Conformidade: institucionalizado.	Desenvolvimento Profissional Individual: não institucionalizado.	Arcabouço/ Estrutura de processos e práticas profissionais: institucionalizado.	Orçamento operacional de Auditoria Interna: institucionalizado	Gerenciamento dentro da Atividade de AI: institucionalizado	Acesso Total às informações, ativos, e pessoas da organização: não institucionalizado
		Pessoas Habilidade Identificadas e Recrutadas: não institucionalizado.	Plano de Auditoria baseado nas Prioridades da Gestão e dos Stakeholders: não institucionalizado.	Plano de Negócio de Auditoria Interna: não institucionalizado.		Canais de reporte estabelecidos: institucionalizado

Fonte: Dados da pesquisa realizada pelo autor.

6. Conclusões

O objetivo central da pesquisa é analisar, à luz do IA-CM, o nível de capacidade em que se encontra a AAI exercida pelo Órgão Central do Scipef, função atualmente exercida pela SFC do CGU. Destarte, buscou-se fundamentar a importância da auditoria interna em âmbito organizacional, suas origens nas práticas de governança das organizações e a necessidade de ela se manter em níveis razoáveis de qualidade.

Com base nessa fundamentação e no IA-CM, analisaram-se as rotinas e processos de trabalho executados na Secretaria Federal de Controle Interno, a partir da revisão de documentos e entrevistas semiestruturadas. As análises não confirmaram a hipótese de que a AAI exercida pela SFC teria alcançado o nível de capacidade 2.

A baixa capacidade identificada revela um extenso campo de melhorias a ser perseguido pela AAI exercida pela SFC e vai ao encontro dos resultados de pesquisa realizada pelo IIARF por meio do CBOK, a qual, a partir de questionários aplicados sobre profissionais de auditoria interna do setor público de 107 países, resultou na constatação de que a maioria das atividades de auditoria interna nesse setor estão localizadas entre os níveis 1 e 2 do modelo IA-CM (MACRAE; Van GILS, 2014).

Não obstante, iniciativas recentes do PEF indicam esforços visando formar a base de uma auditoria interna que cumpra seu papel de efetivamente fortalecer a governança, gestão de riscos e controles na Administração Pública Federal. Exemplos importantes desses esforços residem na publicação da já citada Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, de 10/05/2016, e na recente publicação da Instrução Normativa CGU nº 3, de 9/06/2017. O primeiro normativo, voltado a disciplinar a gestão de riscos, os controles e a governança no PEF, tende a contribuir decisivamente para uma mudança de paradigma na Administração Pública Federal, em linha com o fortalecimento da gestão estratégica e da governança das organizações que compõem esse Poder, a partir da geração de informações e indicadores de riscos que possibilitem maior consistência nas tomadas de decisão. Já o segundo, que aprova o Referencial Técnico da atividade de auditoria interna Governamental do PEF, segue a linha e se vale de forma positiva das consequências dessa mudança, uma vez que busca alinhar a atuação da auditoria interna governamental no âmbito do PEF às melhores práticas e padrões internacionais, sobretudo aqueles fornecidos pelo IIA. Em conjunto com as práticas inauguradas pela IN CGU/MP 01/2016, o novo referencial técnico trazido pela IN CGU 03/2017, com entrada em vigor a partir de dezembro de 2017, permitirá a atuação de uma auditoria interna mais focada em informações de riscos consistentes, possibilitando uma maior robustez no planejamento e um melhor direcionamento dos trabalhos.

Cabe ainda destacar as limitações a que esteve sujeita a pesquisa. Embora as conclusões estejam sustentadas em evidências documentais corroboradas por entrevistas, elas podem ter sido, em algum grau, influenciadas pela vivência do autor, que também é auditor interno governamental e atuou durante mais de 5 anos na Secretaria Federal de Controle Interno.

A pesquisa também está sujeita à possibilidade de o grau de institucionalização das áreas ser menor que o demonstrado, em face do critério de escolha da amostra ter privilegiado as áreas que mais executaram auditorias anuais de contas – tipo de auditoria com maior disponibilidade de políticas e procedimentos na SFC, conforme visto.

Não obstante, além do empenho de manutenção da imparcialidade, as argumentações foram construídas de modo que as conclusões alcançadas se mantenham caso haja repetição do método empregado por outro pesquisador.

Outra limitação consiste na impossibilidade de extrapolação dos resultados para todo o Poder Executivo Federal, sobretudo pelo caráter não estatístico da amostra, que se limitou à Secretaria Federal de Controle interno e as áreas da CGU que dão suporte às suas atividades.

Por fim, as conclusões alcançadas se limitam a avaliação dos processos de Auditoria Interna executados pela SFC na visão do modelo IA-CM. Portanto, a pesquisa não permite concluir sobre o grau de adequação das atividades da SFC com base nos normativos brasileiros ou com base em outros padrões de auditoria interna, tampouco sobre o alcance dos objetivos institucionais dessa Secretaria, seja por não estarem nos objetivos da pesquisa, ou seja por não ter havido uma ampla discussão institucional sobre se todas as práticas descritas no modelo e consideradas na pesquisa deveriam ser adotadas pelo Poder Executivo Federal.

Referências

ARANTES, R. E. O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos? uma análise sob a perspectiva dos gestores federais. Brasília, DF: IPEA, 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). NBR ISO 9000: sistemas de gestão da qualidade: fundamentos e vocabulário. 2. ed. Rio de Janeiro, 2005.

BALBE, R. da S. Controle Interno e Foco nos Resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Calculadora do cidadão. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

BARZELAY, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance: The International Journal of Business in Society*, Bingley, v. 10, n. 3, p. 235–260, 1997.

BERLE, A. A.; MEANS, G. C. Property in transition. In: _____; _____; _____. The Modern Corporation and Private Property. London: Transaction Publishers, 1932. p. 3-10.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 20.223, de 4 de dezembro de 2015. Aprovar o Planejamento Estratégico da Controladoria-Geral da União - CGU para o quadriênio 2016-2019, conforme Mapa Estratégico anexo a esta Portaria. Brasília, DF, 2015e.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 50.223, de 4 de dezembro de 2015. Aprova o Planejamento Estratégico da Controladoria-Geral da União - CGU para o quadriênio 2016-2019, conforme Mapa Estratégico anexo a esta Portaria. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 dez. 2015c. Seção 1, p. 4. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_27048230_portaria_n_50223_de_4_de_dezembro_de_2015.aspx>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 775, de 26 de abril de 2016. Aprova a versão abril/2016 do Manual de Auditoria Anual de Contas, destinado a orientar as diretorias da Secretaria Federal de Controle Interno e as unidades regionais da Controladoria-Geral da União sobre a organização e forma de execução das auditorias anuais de contas, bem como sobre a interlocução com as unidades prestadoras de contas. Brasília, DF, 2016f.

_____. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Orientação SFC05/2015/DC/SFC/CGU-PR. Diretrizes para avaliação dos resultados da Gestão (ARG). Brasília, DF, 2015d.

_____. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 set. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. Decreto nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006. Institui a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e regulamenta dispositivos da Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 fev. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5707.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 fev. 2001b. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 maio 2003. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 11.890, de 224 de dezembro de 2008. Dispõe sobre a reestruturação da composição remuneratória das Carreiras de Auditoria da Receita Federal do Brasil e Auditoria-Fiscal do Trabalho, de que trata a Lei no 10.910, de 15 de julho de 2004, das Carreiras da Área Jurídica, de que trata a Lei no 11.358, de 19 de outubro de 2006... Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11890.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 13.115, de 20 de abril de 2015. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2015. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 abr. 2015f. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2013.115-2015?OpenDocument>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Lei nº 13.255, de 14 de janeiro de 2016. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2016. Brasília, DF, 2016h. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13255-14-janeiro-2016-782268-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 jul. 2016b. p. 111. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13327.htm>. Acesso em: 2 set. 2016.

_____. Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016. Altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória no 717, de 16 de março de 2016. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 set. 2016d. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm>. Acesso em: 5 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.625, de 8 de abril de 1998. Cria a Gratificação de Desempenho e Produtividade - GDP das atividades de finanças, controle, orçamento e planejamento, de Desempenho Diplomático - GDD, de Desempenho de Atividade de Chancelaria - GDC e de Desempenho de Atividade de Ciência e Tecnologia - GDCT, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 abr. 1998. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9625.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 abr. 2001a. p. 5.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Competências. Brasília, DF, 2017c. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/competencias-e-organograma>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI). Brasília, DF, 2017d. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/comissao-de-coordenacao-de-controle-interno-ccci>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Operações Especiais. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/acoes-investigativas/operacoes-especiais>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Pesquisa de relatórios. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <<http://sistemas2.cgu.gov.br/relats/relatorios.php>>. Acesso em: 6 jun. 2016.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017e. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jun. 2017. Seção 1. p. 50.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Agenda de autoridades. Brasília, DF, 2014b. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/agenda-de-autoridades/agenda-de-autoridades>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Projeto de dinamização das auditorias internas. Brasília, DF, 2016i.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Orientação SFC nº 26/2016/DC/SFC/-CGU. Estabelece diretrizes decorrentes do Projeto de Reformulação de Relatórios. Brasília, DF, 2016g.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Portaria nº 896, de 12 de maio de 2016. Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade). Brasília, DF, 2016c. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2016/arquivos/19_13-05-2016.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 mai. 2016a. p. 14.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Versão 2. Brasília, DF, 2014a. v. I. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/entendendo-a-governanca/referencial-de-governanca/>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. Consolidação de Auditorias. FOC. Avaliação da Governança e Gestão de Aquisições na APF. Resultados gerais. Recomendações dirigidas aos órgãos governantes superiores. Arquivamento. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.328/2015 – Plenário (TC-017.599/2014-8). Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Ata nº 37/2015. Brasília, DF, 16 set. 2015a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Levantamento. Governança e gestão das aquisições na administração pública federal. Análise sistêmica das oportunidades de melhoria. Recomendações aos órgãos governantes superiores. 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, 21 out. 2015b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria Geral de Controle Interno. Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado. Levantamento Operacional para avaliar a atividade de Auditoria Interna e as competências e condições da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) para realizar Auditorias Financeiras: em atendimento aos Acórdãos 3.608/2014-TCU-Plenário (TC 016.937/2012-0) e 1.273/2015-TCU-Plenário (TC 020.830/2014-9); TC 011.759-2016-0. Brasília, DF, 2016e.

_____. Tribunal de Contas da União. TMS 6/20010. Gestão e uso de tecnologia da informação (TI). Relatório consolidado. 21 trabalhos, abrangendo 315 organizações públicas federais. Considerações a respeito das contratações de soluções de TI pelo sistema de registro de preços (SRP). Considerações sobre o tema “governança corporativa e governança de TI”. recomendações e determinações. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 1233/2012 – Plenário (TC 011.772/2010-7). Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Ata nº 19/2012. Brasília, DF, 23 maio 2012. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

BRUNI, A. L.; SILVA, S. M. DA G. Controladoria empresarial: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador: EDUFBA, 2010.

CHHOTRAY, V.; STOKER, G. Corporate governance. In: _____. Governance theory and practice: a cross-disciplinary approach. London: Palgrave Macmillan, 2008.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). Brasília: IA-CM é apresentado em Workshop “Papo Estratégico”. 2016. Disponível em: <<http://conaci.org.br/brasil-ia-cm-e-apresentado-em-workshop-papo-estrategico/>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

CROSBY, P. B. Aferidor de capacidade da gerência de qualidade. In: _____. Qualidade é Investimento. 4. ed. Rio de Janeiro: José Olympio. 1991.

D'SILVA, K.; RIDLEY, J. Internal auditing's international contribution to governance. *International Journal of Business Governance and Ethics*, Olney, v. 3, n. 2, p. 113-126, 2007.

DAILY, C. M.; DALTON, D. R.; CANELLA JÚNIOR, A. A. Corporate governance: decades of dialogue and data. *Academy of Management Review*, New York, v. 28, n. 3, p. 371-382, 2003.

DUARTE, G. Dicionário de administração e negócios. 4. ed. Fortaleza: KBR, 2011.

EISENHARDT, M. Agency theory: and assessment review. *Academy of Management Review*, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

EUROPEAN UNION. European Commission. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States. 2014. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/index.html>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. Separation of ownership and control. *The Journal of Law and Economics*, Chicago, v. 26, n. 2, p. 301-325, 1983.

GRANLUND, M.; TAIPALEENMÄKI, J. Management control and controllership in new economy firms - A life cycle perspective. *Management Accounting Research*, Lakewood Ranch, v. 16, n. 1, p. 21-57, 2005.

HART, O. Corporate governance: some theory and Implications. *The Economic Journal*, Medford, v. 105, p. 678-689, 1995.

HUMPHREY, W. S. Characterizing the software process: a maturity framework. 1987. Disponível em: <www.dtic.mil/get-tr-doc/pdf?AD=ADA182895>. Acesso em: 10 mar. 2017.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, New York, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LIMA, L. H. Controle externo : teoria, jurisprudência e mais de 500 questões. 3. ed. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MACRAE, E. A framework for audit evolution: a new capability model identifies the fundamentals needed for effective internal auditing in the public sector. *Internal Auditor*, v. 67, n. 1, p. 68-69, Feb. 2010.

MACRAE, E.; Van GILS, D. Internal audit capabilities and performance levels in public sector. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2014.

MARINHO, L. L. C. A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro. Salvador, BA: UFBA: 2017.

MAT ZAIN, M.; ZAMAN, M.; MOHAMED, Z. The Effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees. *International Journal of Auditing*, v. 19, n. 3, p. 134-147, 2015.

PIAUÍ. Controladoria Geral do Estado. Controlador propõe regulamentar metodologia para fortalecer órgãos de CI. 2016. Disponível em: <<http://www.cge.pi.gov.br/index.php/noticias/noticias-em-destaque/controlador-propoe-regulamentar-metodologia-para-fortalecer-orgaos-de-ci-do-brasil>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

PÖPPELBUS, J.; RÖGLINGER, M. What makes a useful maturity model? A framework of general design principles for maturity models and its demonstration in business process management. 2011. Disponível em: <<https://www.econbiz.de/Record/what-makes-useful-maturity-model-framework-general-design-principles-maturity-models-demonstration-business-process-management-r%C3%B6glinger-maximilian/10009138637>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

PRAÇA, S. Se CGU mudar, combate à corrupção regredirá décadas. *Veja*, São Paulo, 28 set. 2015. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/sergio-praca/corruptcao/se-cgu-mudar-combate-a-corrupcao-regredira-decadas/>>. Acesso em: 4 abr. 2016.

QUINTELLA, H. L. M. de M.; ROCHA, H. M. Nível de capacidade e comparação dos PDPs de produtos automotivos. *Produção*, v. 17, n. 1, p. 199-215, 2007.

RENSBURG, J. O. J. van; COETZEE, P. Internal audit public sector capability: a case study. *Journal of Public Affairs*, v. 16, n. 2, p. 181-191, 2016.

ROUSSY, M.; BRIVOT, M. Internal audit quality: a polysemous notion? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Wagon Lane, v. 29, n. 5, p. 714-738, 2016.

SEAGO, J. Defense in depth. *Internal Auditor*, p. 26-31, 2015.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, Aldan, v. 52, n. 2, p. 1689-1699, 1997.

SOFTWARE ENGINEERING INSTITUTE (SEI). CMMI® for Development. v. 1.2. Pittsburgh, 2006.

_____. CMMI® for Services: improving processes for providing better services. v. 1.3. Pittsburgh, 2010.

SOH, D. S. B.; MARTINOV-BENNIE, N. The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Wagon Lane, v. 26, n. 7, p. 605-622, 2011.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bingley, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Altamonte Springs, 2013.

_____. Implementation Guide 1310: requirements of the quality assurance and improvement program. 2006. Disponível em: <http://www.iiaweb.it/sites/default/files/imce/pdf/ig1310-2016-12_0.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna. [S. l.], 2012. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013_portuguese.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (IIARF). Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide. Altamonte Springs, 2009.

WIDHANTO, H. S. The three lines of defense model of tomorrow. 2016. Disponível em: <<https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-3linesofdefencemodel.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2017.