



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLE DE GESTÃO

Germano de Oliveira Farias

**Avaliação da qualidade da auditoria interna da Auditoria-Geral do Sistema
Único de Saúde – SUS (AudSUS)**

Florianópolis/SC

2023

Germano de Oliveira Farias

**Avaliação da qualidade da auditoria interna da Auditoria-Geral do Sistema
Único de Saúde – SUS (AudSUS)**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Controle de Gestão.
Orientador: Prof. Dr. Hans Michael Van Bellen, Dr.

Florianópolis/SC

2023

Ficha de identificação da obra

FARIAS, GERMANO DE OLIVEIRA

Avaliação da qualidade da auditoria interna da Auditoria Geral do Sistema Único de Saúde - SUS (AudsUS) / GERMANO DE OLIVEIRA FARIAS ; orientador, HANS MICHAEL VAN BELLEN, 2022.

136 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP*), Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Controle de Gestão (MP*). 2. Auditoria interna governamental. 3. Avaliação da qualidade da auditoria interna. 4. Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público. 5. Auditoria interna do Sistema Único de Saúde. I. BELLEN, HANS MICHAEL VAN. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (MP*). III. Título.

Germano de Oliveira Farias

**Avaliação da qualidade da auditoria interna da Auditoria-Geral do Sistema
Único de Saúde – SUS (AudSUS)**

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca
examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Hans Michael van Bellen, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Fernando Richartz, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Lucas Martins Dias Maragno, Dr.
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi
julgado adequado para obtenção do título de Mestre em Controle da Gestão.

Coordenação do Programa de Pós-Graduação

Prof. Dr. Hans Michael van Bellen, Dr.
Orientador

Florianópolis, 2023.

Este trabalho é dedicado à minha família e aos meus colegas de turma e do trabalho

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus pela força e ânimo que para concluir o Mestrado. À minha esposa, filhos e mãe pela paciência e compreensão, em especial ao meu filho Enzo que sempre disponibilizava seu computador, quando o meu, lento e travando, não ajudava muito, e ao meu irmão Doutor em Economia Helano Farias que me ajudou na revisão dos meus textos. Ao meu orientador Prof. Dr. Hans Michael Van Bellen sempre prestativo em responder as minhas dúvidas. E aos demais colegas de trabalho pela compreensão mantida durante todo esse tempo de mestrado.

RESUMO

A auditoria interna governamental é um importante instrumento de governança e é uma atividade que precisa ser avaliada em sua qualidade de trabalho, de modo a apresentar os resultados com eficácia e efetividade. Apresenta-se o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna do Setor Público (*Internal Audit Capability Model of the Public Sector - IA-CM*) que pretende ser um modelo universal com comparabilidade em torno princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para melhorar a eficácia da auditoria interna. Este trabalho se propôs a avaliar e aplicar o Modelo IA-CM na Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde – AudSUS (antigo DENASUS), por meio de dois Artigos. O Artigo 1 teve por objetivo verificar se o modelo IA-CM preenche as condições para avaliar qualitativamente a auditoria interna, a partir da observação de um conjunto de nove atributos mais indicados na literatura para se avaliar a qualidade de uma auditoria interna. Após a comparação desses atributos com os macroprocessos chave (KPA) do modelo IA-CM, os resultados obtidos indicam que o modelo se utiliza também das mesmas características dos elementos empregados na literatura para estudar a avaliação da qualidade da auditoria interna, sendo que, dos nove atributos indicados, existem maior aderência em seis e menor em três atributos, tendo em vista a abordagem de uma perspectiva mais adaptada a auditoria interna, o que revela como justificável ao modelo. A partir dos resultados do Artigo 1, desenvolveu-se o Artigo 2 com o objetivo de verificar o nível de capacidade da Auditoria-Geral do SUS, com base nos KPAs do Nível 2 de Capacidade do Modelo IA-CM. Utilizando-se de *survey* com chefes, supervisores e coordenadores de auditores da AudSUS, bem como efetuou-se análise documental para suportar as evidências da existência e institucionalização dos macroprocessos-chave (*Key Process Areas - KPA*). Os resultados obtidos no Artigo 2 permitem inferir que a AudSUS não alcançou o Nível de Capacidade 2 do modelo IA-CM, tendo em vista que não foi institucionalizado todos os dez KPAs do referido nível avaliado. Assim, depreende-se que o órgão de auditoria permanece no Nível de Capacidade 1 do modelo IA-CM. O resultado demonstra ainda que a Auditoria-Geral do SUS necessita avançar em seus processos, operações e recursos para alcançar os seus objetivos institucionais e avançar para o próximo nível do modelo, uma vez que nem todos os processos e procedimentos são definidos e poucas práticas são executadas consistentemente.

Palavras-chave: Auditoria interna governamental. Avaliação da qualidade da auditoria interna. Auditoria interna do Sistema Único de Saúde. Modelo de Capacidade de Auditoria Interna no Setor Público.

ABSTRACT

The governmental internal audit is an important instrument of governance and it is an activity that needs to be evaluated in terms of its work quality, in order to present the results with efficiency and effectiveness. The Internal Audit Capability Model of the Public Sector (IA-CM) is presented, which aims to be a universal model with comparability around principles, practices and processes that can be applied globally to improve the effectiveness of internal audit. This work aimed to evaluate and apply the IA-CM Model in the General Audit of the Unified Health System – AudSUS (formerly DENASUS), through two Articles. Article 1 aimed to verify whether the IA-CM model fulfills the conditions to qualitatively evaluate the internal audit, based on the observation of a set of nine attributes most indicated in the literature to evaluate the quality of an internal audit. After comparing these attributes with the key macro processes (KPA) of the IA-CM model, the results obtained indicate that the model also uses the same characteristics of the elements used in the literature to study the evaluation of the quality of the internal audit, and, of the nine attributes indicated, there is greater adherence in six and lower in three attributes, considering the approach from a perspective more adapted to internal auditing, which reveals how justifiable the model is. Based on the results of Article 1, Article 2 was developed with the objective of verifying the capacity level of the General Audit of the SUS, based on the KPAs of Level 2 of Capacity of the IA-CM Model. Using a survey with heads, supervisors and coordinators of AudSUS auditors, as well as a documental analysis to support the evidence of the existence and institutionalization of key macro-processes (Key Process Areas - KPA). The results obtained in Article 2 allow us to infer that AudSUS did not reach Capacity Level 2 of the IA-CM model, considering that all ten KPAs of that evaluated level were not institutionalized. Thus, it appears that the audit body remains at Capability Level 1 of the IA-CM model. The result also demonstrates that the General Audit of the SUS needs to advance its processes, operations and resources to achieve its institutional objectives and advance to the next level of the model, since not all processes and procedures are defined and few practices are implemented. consistently performed.

Keywords: Internal audit in the Public Sector. Evaluation of the quality of the internal audit. Internal audit of the Unified Health System. Internal Audit Capacity Model in the Public Sector.

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

Figura 1: Níveis de maturidade.....	36
Gráfico 1: Graduação dos respondentes.....	74
Gráfico 2: Percentual de conhecimento do modelo IA-CM.....	74
Gráfico 3: Existência de Estatuto de Auditoria na AUDSUS.....	76
Gráfico 4: Percentual de Implementação dos KPAs do Nível 2.....	105

LISTA DE QUADROS

Artigo 1

Quadro 1: Definições da auditoria interna do IIA.....	24
Quadro 2: Definições da auditoria interna pela CGU.....	25
Quadro 3: Atributos indicados para avaliação da qualidade da auditoria na literatura	26
Quadro 4: Níveis de Capacidade IA-CM.....	33
Quadro 5: Elementos do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna	34
Quadro 6: Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna	35
Quadro 7: Nível de capacidade 2 com os 10 KPAs.....	36
Quadro 8: Relação dos trabalhos pesquisados.....	38
Quadro 9: Atributos para avaliação da qualidade/eficácia da Auditoria.....	39
Quadro 10: Relação de KPAs até o Nível 3.....	40
Quadro 11: Atributos mais indicados na literatura.....	41
Quadro 12: Atributo “Qualificação/proficiência do auditor” x Modelo IA-CM.....	44
Quadro 13: Atributo “Independência da auditoria” x Modelo IA -CM.....	45
Quadro 14: Atributo “Filiação ao IIA e Cumprimento das Normas do Instituto” x Modelo IA – CM.....	45
Quadro 15: Atributo “Apoio/suporte da Alta Administração” x Modelo IA-CM.....	46
Quadro 16: Atributo “Tamanho da Auditoria” x Modelo IA-CM.....	47
Quadro 17: Atributo “Atingimento dos resultados e metas da organização” x Modelo IA-CM “.....	48
Quadro 18: Atributo “Tempo de mandato da auditoria” x Modelo IA-CM.....	48
Quadro 19: Atributo “Atender as expectativas Auditado/Cliente” x Modelo IA-CM.....	49
Quadro 20: Atributo “Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração” x Modelo IA-CM.....	49
Quadro 21: Comparativo KPAs x Atributos para avaliar a qualidade da auditoria	50

LISTA DE QUADROS

Artigo 2

Quadro 1: Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.....	69
Quadro 2: Resultados com base nas verificações adotadas - Planejamento (KPA 2.1).....	78
Quadro 3: Resultados com base nas verificações adotadas – Execução (KPA 2.1)	80
Quadro 4: Resultados com base nas verificações adotadas - Resultados (KPA 2.1)	81
Quadro 5: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.2)	84
Quadro 6: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.3)	87
Quadro 7: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.4)	90
Quadro 8: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.5)	92
Quadro 9: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.6)	96
Quadro 10: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.7)	97
Quadro 11: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.8)	100
Quadro 12: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.9)	102
Quadro 13: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.10)	104
Quadro 14: Atendimento das atividades essenciais para o KPA de nível 2.....	106

LISTA DE TABELAS

Artigo 2

Tabela 1: Composição de gênero dos entrevistados.....	73
---	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2. DESENVOLVIMENTO.....	16
2.1 ARTIGO 1 - AVALIAÇÃO DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO - IA-CM	18
2.2 ARTIGO 2 - AVALIANDO A QUALIDADE DA AUDITORIA-GERAL DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – AUDSUS A PARTIR DO MODELO IA-CM.....	61
3 CONCLUSÃO.....	116
REFERÊNCIAS	119
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO	128
ANEXO A – COMPROVANTE DE SUBMISSÃO DOS ARTIGOS EM PERIÓDICOS.....	137

1 INTRODUÇÃO

A auditoria interna tem contribuído continuamente para o desenvolvimento das práticas de governança em todo o mundo. Atualmente, é reconhecido como estratégico para a governança corporativa em todos os setores (D’Silva; Ridley, 2007). No setor público, espera-se que a auditoria interna contribua para que as organizações do governo façam bom uso dos recursos públicos e entregue serviços de qualidade aos seus usuários.

Como instrumento de governança, a auditoria interna é uma atividade que precisa ser avaliada em sua qualidade de trabalho, de modo a apresentar os resultados com efetividade. É um modelo que está evoluindo e, por isso, precisa se adequar as melhores práticas mundial, e, como parte essencial da governança, pode ser um ativo valioso para as instituições do setor público. Todavia, para que apoie eficazmente a gestão, a auditoria interna deve estar preparada para desempenhar seu papel com qualidade e relevância (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014).

Nesse sentido, o Instituto dos Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors – IIA*) desenvolveu em 2009, sob coordenação da Fundação de Pesquisa do Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors Foundation Research - IIA RF*) e apoio do Banco Mundial, um modelo de capacidade denominado *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) que é um modelo universal de avaliação de capacidade que possibilita a identificação dos elementos necessários para o estabelecimento de uma atividade de auditoria interna efetiva no setor público, de modo a fornecer um plano sequencial, lógico e evolutivo para o seu desenvolvimento, em alinhamento às necessidades da organização e aos padrões profissionais aplicáveis à atividade de auditoria interna (CONACI, 2019).

No Brasil, o CONACI expediu a Resolução nº 06, de 2019, recomendando o IA-CM como referencial metodológico de avaliação da atividade de auditoria interna (CONACI, 2019).

No âmbito da Administração Pública Federal, as orientações para promover programas de melhoria de qualidade da auditoria interna com avaliações internas e externas foram expedidas pela Controladoria-Geral da União – CGU, por meio da Instrução Normativa SFC/CGU nº 3, de 9 de junho de 2017, da Instrução Normativa SFC/CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017; além da Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019, e da Portaria nº 363/2020, as quais recomendam como referência a adoção da metodologia *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) do Instituto dos Auditores Internos - IIA.

Registra-se também que a Auditoria-Geral do SUS - AudSUS (antigo DENASUS) não instituiu programas de avaliação da qualidade de suas atividades de auditoria interna, em que pese ter recebido determinação do Tribunal de Contas da União – TCU nesse sentido, por meio do Acórdão nº 1.246/2017 – Plenário, para seguir as melhores práticas internacionais de auditoria interna, recomendadas pelo IIA, na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*), incluindo a adoção do referido Programa de Avaliação para permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as Normas do IPPF e para avaliar a eficiência e a eficácia da atividade de auditoria interna, identificando oportunidades de melhoria (BRASIL, 2017).

O modelo IA-CM estabelece seis elementos essenciais para uma atividade de auditoria interna e cinco níveis progressivos de capacidade, com cada nível descrevendo as características e os recursos de uma atividade de auditoria nesse nível. Os níveis ilustram as etapas pelas quais a auditoria interna pode evoluir à medida que define, implementa, mede, controla e melhora seus processos e práticas.

Considerando a indicação do modelo IA-CM como referencial de avaliação da atividade de auditoria interna, este estudo se propõe a responder a seguinte pergunta: (a) O modelo IA-CM preenche as condições para avaliar qualitativamente uma auditoria interna do setor público? e (b) Qual o nível de capacidade da Auditoria-Geral do SUS, tendo por base os KPAs do Nível de capacidade 2 do Modelo IA-CM?

Como objetivo específico, pretende-se:

- a) analisar comparativamente o conjunto de atributos, a partir dos referenciais teóricos, com os macroprocessos-chaves (*Key Process Area – KPA*) do modelo IA-CM;
- b) avaliar se o modelo IA-CM preenche as condições de avaliar qualitativamente a auditoria interna do setor público, a partir dos resultados encontrados na literatura;
- c) conhecer as práticas e procedimentos exigidos nas áreas de processos-chave KPAs, em especial o Nível de Capacidade 2, do modelo IA-CM; e
- e) detectar quais práticas e procedimentos de auditoria do Nível de Capacidade 2 estão implementados na auditoria interna e aqueles que necessitam ser implementados na AudSUS, a partir da estrutura do modelo IA-CM.

Nesse contexto, verifica-se que alguns estudos acadêmicos foram realizados sobre a utilização do modelo IA-CM para verificação da maturidade da auditoria interna de determinada entidade pública, observando-se trabalhos de avaliação do modelo IA-CM na auditoria interna da Universidade de Brasília (UnB) por Almeida (2020) que se baseou no KPA 2.1, tendo por

resultado que a Universidade atende aos requisitos do referido KPA; Domingues (2020) se concentrou no indicador do KPA 2.4, concluindo que a instituição não atingiu totalmente aos requisitos desse KPA; e Santos (2020) que avaliou a implementação do KPA 2.3, concluindo que não houve a implementação total desse macroprocesso pela Universidade.

Outros estudos verificaram a maturidade da auditoria interna, como Andrade (2018) que verificou o nível de maturidade da atividade da auditoria interna na Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE), a partir da aplicação dos KPAs de todos os níveis do modelo IA-CM. Os resultados demonstraram que a auditoria interna da CGE não alcançou a implementação de todas as práticas do Nível 2. Marinho (2017) efetuou análises de qual o nível de capacidade do modelo IA-CM da atividade de auditoria interna pela Secretaria Federal de Controle Interno - SFC da Controladoria-Geral da União, tendo por resultado que a atividade de auditoria interna da SFC não alcançou o Nível de capacidade 2. Macrae e Gils (2014) aplicaram questionários a profissionais de auditoria interna do setor público de 107 países, tem por resultado de que a maioria das atividades de auditoria interna se situam nos níveis 1 e 2 do modelo IA-CM.

A escolha deste trabalho com foco no nível 2 do modelo IA-CM para a AudSUS, justifica-se pelos objetivos apresentados nas pesquisas acadêmicas, mencionadas no parágrafo anterior, em que tiveram também como foco os estudos do nível 2 do referido modelo, e em razão de que o nível 1 é o inicial, considerado o ponto de partida de qualquer auditoria interna.

Esta pesquisa visa contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria interna da AudSUS, mediante a aplicação do modelo IA-CM na unidade de auditoria, além de avaliar se o referido modelo guarda consonância com os atributos indicados na literatura para avaliar a eficácia e qualidade da auditoria interna, buscando assim as melhores práticas. Segundo Marinho (2017), a auditoria interna do setor público brasileiro não acompanhou o ritmo de evolução de outros países, motivo pelo qual torna relevante a realização de estudos para o desenvolvimento de atividade de avaliação da sua qualidade da auditoria.

2. DESENVOLVIMENTO

Neste capítulo são apresentadas as avaliações que foram desenvolvidas baseadas na avaliação da qualidade da auditoria interna com a utilização do modelo IA-CM. Na primeira seção, buscou-se demonstrar os resultados de uma análise comparativa do modelo IA-CM com estudos na literatura sobre o assunto, envolvendo os atributos mais indicados por autores para se avaliar uma auditoria interna, e com base nos resultados, inferir se o modelo IA-CM preenche

as condições para avaliar uma auditoria interna. Na segunda seção, apresentou-se os resultados da aplicação da metodologia do IA-CM na Auditoria-Geral do SUS.

Cabe destacar que na fase de realização da *survey*, os dados foram coletados com a utilização de questionário a auditores - público-alvo, quando o órgão de auditoria denominava DENASUS. Atualmente o órgão de auditoria denomina-se Auditoria-Geral do SUS - AudSUS, sendo que nos estados da federação, as unidades regionais da AudSUS são denominadas Seções de Auditoria - SEAUD.

Os artigos respondem ao objetivo do trabalho, na medida em que se buscou compreender a metodologia do IA-CM e verificar sua aderência sob a ótica da literatura, para posteriormente aplicar sua metodologia na Auditoria-Geral do SUS. Assim, a estruturação desse capítulo ficou da seguinte forma a saber:

Artigo 1: AVALIAÇÃO DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO - IA-CM

Artigo 2: AVALIANDO A QUALIDADE DA AUDITORIA-GERAL DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – AUDSUS A PARTIR DO MODELO IA-CM

2.1 ARTIGO 1 - AVALIAÇÃO DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO - IA-CM

Assessment of the Internal Audit Capacity Model for The Public Sector - IA-CM

RESUMO

Este artigo se propôs a verificar se o modelo de capacidade denominado *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) preenche as condições para avaliar qualitativamente a auditoria interna, a partir da observação de um conjunto de atributos mais indicados na literatura para se avaliar uma auditoria interna. Para tanto, foi efetuado um levantamento ou uma revisão da literatura nacional e internacional, sendo elencados nove atributos mais utilizados nos estudos da literatura. Após a verificação dos atributos, comparou-se com os macroprocessos chave (KPA) do modelo IA-CM, os quais são utilizados para avaliar o nível de capacidade da auditoria interna, de modo a verificar se o modelo guarda consonância com os atributos adotados pela literatura. Os resultados obtidos indicam que o modelo se utiliza também das mesmas características dos elementos empregados na literatura para estudar a avaliação da qualidade da auditoria interna, sendo que, dos nove atributos indicados, existem maior aderência em seis e menor em três atributos, tendo em vista a abordagem de uma perspectiva mais adaptada a auditoria interna, o que revela como justificável ao modelo. Dessa forma, pode-se concluir que o modelo do IA-CM dialoga com a literatura, por meio de seus macroprocessos-chave (KPA), o que fortalece o seu uso como uma ferramenta para avaliação da capacidade das auditorias internas.

Palavras-chave: Auditoria Interna do setor público; eficácia e eficiência da auditoria interna; avaliação da qualidade da auditoria interna

ABSTRACT

This article aimed to verify if the capacity model called Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) fulfills the conditions to qualitatively evaluate the internal audit, from the observation of a set of attributes most indicated in the researched literature for evaluating an internal audit. For that, an analysis was carried out in the national and international literature, being listed nine attributes most used in the literature studies. After verifying the attributes, it was compared with the key macro processes (KPA) of the IA-CM model, which are used to assess the level of capacity of the internal audit, in order to verify if the model is in line with the attributes adopted by the literature, with the result that the model also uses the same characteristics of the elements used in the literature to study the evaluation of the quality of internal audit, considering that for some attributes there is greater adherence and others less, in view of approaching from a more adapted to internal audit, which reveals how justifiable the model. Thus, it can be concluded that the IA-CM model dialogues with the literature, through its key macro-processes (KPA), which strengthens its use as a tool for evaluating the capacity of internal audits.

Keywords: Public Sector Internal Audit; Public Sector Internal Auditing; Internal Audit Effectiveness and Efficiency.

1 INTRODUÇÃO

Os papéis da auditoria interna e do controle interno, incluindo sua contribuição para a governança corporativa eficaz e o desempenho da empresa, expandiram-se, sobretudo, após os eventos como a crise financeira e os escândalos contábeis a partir dos anos 2000. Temas relacionados à globalização, transparência, integridade e melhoria da prestação de serviços governamentais aumentam a necessidade de melhor governança e responsabilidade das organizações, o que leva à importância da qualidade da auditoria interna nas organizações públicas (YUSOF *et al*, 2018).

Como instrumento de governança, a auditoria é também uma atividade que precisa ser avaliada em sua qualidade de trabalho, de modo a apresentar os resultados com efetividade e, como parte essencial da governança, pode ser um ativo valioso para as instituições do setor público. Todavia, para que apoie eficazmente a gestão, a auditoria interna deve estar preparada para desempenhar seu papel com qualidade e relevância (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014).

Para tanto, há uma necessidade de considerar a questão da eficácia da auditoria, sendo a avaliação da sua qualidade um importante instrumento para tal. O estudo sobre a auditoria interna do setor público evoluiu com a publicação do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), após o qual novos caminhos surgiram para a auditoria. O IA-CM é um abrangente guia internacional para ajudar qualquer organização pública a identificar os fundamentos necessários para IA eficaz (Van Rensburg e Coetzee, 2011) e oferece indiscutivelmente uma estrutura para melhorar a eficácia das funções de auditoria interna dentro do público setor (Coetzee e Erasmus, 2017). Este modelo universal despertou interesse de acadêmicos e profissionais, pois pode ser usado globalmente como um meio de implementação e institucionalizar uma auditoria interna eficaz do setor público e ser usado como um guia para fortalecer as capacidades dentro da auditoria interna (Macrae, 2010).

O modelo IA-CM foi desenvolvido pelo IIA em 2009, sob coordenação do *The Institute of Internal Auditors Foundation Research* (IIARF) com o apoio do Banco Mundial. Trata-se de modelo universal de avaliação de capacidade que possibilita a identificação dos elementos necessários para o estabelecimento de uma atividade de auditoria interna efetiva no setor público, de modo a fornecer um plano sequencial, lógico e evolutivo para o seu

desenvolvimento, em alinhamento às necessidades da organização e aos padrões profissionais aplicáveis à atividade de auditoria interna (CONACI, 2019).

No Brasil, a Resolução nº 06/2019 do CONACI, reconhecendo a necessidade de fortalecimento do sistema de controle e da função de auditoria interna no Brasil, recomendou a instituição do modelo IA-CM como referencial metodológico de avaliação da atividade de auditoria interna.

Considerando a adoção do modelo IA-CM como referencial de avaliação da atividade de auditoria interna, este estudo se propõe a responder a seguinte pergunta: O modelo IA-CM preenche as condições para avaliar qualitativamente uma auditoria interna do setor público?

Como objetivo específico, pretende-se:

- a) construir um conjunto de atributos, a partir dos referenciais teóricos, mais indicados e considerados relevantes para determinar o nível de qualidade da auditoria;
- b) analisar comparativamente o conjunto de atributos, a partir dos referenciais teóricos, com os macroprocessos-chaves (*Key Process Area – KPA*) do modelo IA-CM; e
- c) avaliar se o modelo IA-CM preenche as condições de avaliar qualitativamente a auditoria interna do setor público, a partir dos resultados encontrados na literatura.

Esta pesquisa visa contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria interna do setor público, avaliando se o modelo IA-CM guarda consonância com os atributos indicados na literatura para avaliar a eficácia e qualidade da auditoria interna, buscando assim as melhores práticas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico está distribuído da seguinte forma: no item 2.1 é apresentada a literatura relacionada a auditoria interna, procurando tratar do seu histórico, conceitos e importância para as organizações privadas e públicas. No item 2.2 passa-se a descrever sobre as definições de avaliação da qualidade na auditoria, incluindo as dificuldades de se obter entendimentos uniformes entre os autores sobre o tema. Acrescenta-se as pesquisas da literatura destacando os importantes atributos a serem observados para avaliar a eficácia e qualidade da auditoria interna, com o objetivo de utilizá-los como base para a análise dos resultados. Por fim, no item 2.3 é abordado o modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público *Internal Audit Capability Model for The Public Sector* (IA-CM), como o seu surgimento, definições e a sua evolução, referenciando os métodos e técnicas utilizados no modelo.

2.1 Auditoria Interna

Em relação a origem da auditoria, segundo CrepalDI (2013) acredita-se que o termo auditar surgiu no final do século XIII na Inglaterra, sob o reinado de Eduardo I que mencionava auditor sempre que se reportava ao exame de contas, evoluindo na Revolução Industrial na segunda metade do século XVII. Com isso, a Inglaterra é indicada como o berço da moderna auditoria que exportou suas técnicas para outros países.

Na realidade, a auditoria nasce na contabilidade e começa a ser usada como ferramenta de confirmação da própria contabilidade, evoluindo junto com o desenvolvimento dos países e o crescimento das organizações privadas e públicas, em razão da crescente complexidade nos negócios das empresas (ATTIE, 2011).

Nos tempos mais modernos, cabe destacar na história da auditoria no pós-crash da bolsa de 1929 onde a auditoria ganhou bastante ênfase nos Estados Unidos da América (EUA), com a criação do Comitê *May*, tornando obrigatória a auditoria independente das demonstrações financeiras (PINHEIRO, 2013). Com efeito, uma crescente evolução atingiu a auditoria. Em 1930, surge o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American of Certified Public Accountants* -AICPA), com desenvolvimento das práticas contabilísticas e de auditoria. Nos anos posteriores, continuaram os avanços da auditoria, com destaque para a publicação em 1948 das Normas de Auditoria Geralmente Aceitas – NAGA pela *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA associação profissional representativa dos profissionais de contabilidade e auditoria nos Estados Unidos (RIBEIRO, 2016).

Do termo geral da auditoria, releva destacar as diferenças entre as classificações dos serviços quanto a forma de intervenção, distinguindo-se entre auditorias internas e externas (CREPALDI, 2013). A auditoria interna, objeto deste estudo, é efetuada por quadros da entidade ou não, normalmente organizados em um departamento, com subordinação à autoridade máxima e são sempre auditorias permanentes; ao contrário da auditoria independente que se efetua por profissionais externos não sendo subordinados à organização que normalmente são auditores eventuais (MORAIS; MARTINS, 2013). A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa e tem por objetivo o exame dos controles operacionais e promover melhorias nesses controles, já a auditoria independente o objetivo é o exame das demonstrações financeiras e a finalidade opinar sobre as demonstrações financeiras (CREPALDI, 2013).

Podem ser registradas como causas do surgimento da auditoria interna a expansão dos negócios as empresas, em que as normas ou procedimentos internos deveria ter maior atenção

da organização, uma vez que o próprio proprietário não poderia mais supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Além disso, seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também a outras áreas não relacionadas com a contabilidade, o que a auditoria externa ou independente não poderia atender, pois o trabalho estava direcionado aos exames das demonstrações contábeis (CREPALDI, 2013).

O ano de 1941 se tornou emblemático para a auditoria interna, com a fundação do Instituto de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors* – IIA) que acelerou a importância da auditoria e da profissão de auditor com a promulgação de normas de auditoria. Todavia, até a emissão da primeira versão da Declaração de Responsabilidades pelo IIA, em 1947, a maioria dos auditores internos concentrava-se somente em tarefas de rotina de buscar erros administrativos em documentos contábeis (ASARE, 2009).

O IIA é a entidade de defesa dos direitos, formação, normatização, orientação e certificação dos auditores internos profissionais mais amplamente reconhecida. O IIA atende a mais de 200.000 membros de mais de 170 países e territórios e sua sede mundial fica em Lake Mary, na Flórida. No Brasil foi fundado em 20 de novembro de 1960 na cidade de São Paulo/SP (IIA, 2021).

Em relação aos conceitos da auditoria interna, as definições elencam a importância da auditoria interna para as organizações. Segundo Moraes (2008, p. 3) “a auditoria, em especial a auditoria interna, é uma ferramenta de apoio à alta gestão e ajuda a organização a alcançar os seus objetivos”. Crepaldi (2013, p. 65) conceitua a auditoria interna como uma atividade de “avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração”.

A auditoria interna é importante e se justifica porque auxilia a organização a alcançar seus objetivos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria dos processos de gestão de risco, de controle e governança corporativa (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014).

Destacam Franco e Marra (2011, p. 219) que o auditor interno apesar do seu vínculo à empresa “deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento das condições que lhe cabem”.

Khoury (2011) descreve a importância da auditoria interna no setor público, afirmando que:

- a auditoria governamental é a base da boa governança do setor público, pois fornece avaliações imparciais e objetivas se os recursos públicos são geridos de forma responsável e eficaz para alcançar os resultados pretendidos;
- auxiliam as organizações governamentais a alcançar responsabilidade e integridade, e melhorar o desempenho organizacional;
- auxilia o governo no desempenho eficaz de suas funções de supervisão e monitoramento;
- é uma ferramenta eficaz para garantia dos controles das finanças públicas e uma ferramenta para acompanhamento e avaliação gerencial das atividades;
- contribui para aprimorar e garantir a transparência, justiça, redução da corrupção e garantir relação custo-benefício na contratação pública;
- trabalham com a gestão para melhorar a prestação de serviços e garantir a conformidade com as leis aplicáveis; e
- serve como um instrumento para melhorar a performance na gestão no setor público, desempenhando um papel fundamental por meio das Auditorias de Desempenho, vislumbrando a economia, eficiência e eficácia de despesas do governo.

As definições de auditoria interna para o Instituto dos Auditores Internos (IIA) apresentaram uma evolução de conceitos entre 1978 e 1999. Segundo Asare (2009), o último conceito do IIA aborda a proeminência da objetividade nas atividades de auditoria interna e a ênfase na avaliação e melhoria da eficácia na gestão de risco e governança dos processos, com a contemplação dos dois principais serviços de auditoria interna: serviços de garantia e consultoria, além da importância da função de adicionar valor à organização. Antes disso, até meados do século 20, os auditores internos estavam principalmente preocupados em verificar registros contábeis e detecção de erros e irregularidades financeiras, e de analisar se as políticas e os procedimentos da organização estavam em vigor e devidamente cumpridos (ASARE, 2009).

A mudança principal do conceito ocorreu em junho de 1999, quando o IIA aprovou a nova definição para auditoria interna, uma vez que se concluiu que existia uma defasagem significativa entre as normas disponíveis e as práticas correntes na profissão de auditor (IIA, 2003), sendo que o conceito de 2017 mantém o entendimento de 1999.

Quadro 1: Definições da auditoria interna do IIA

1978	1999	2017
Uma função de avaliação independente, estabelecida na organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço para a organização. O objetivo da Auditoria Interna é apoiar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com este fim, a Auditoria Interna fornece-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos, e informação concorrente às atividades revistas. O objetivo da auditoria inclui a promoção de um controle eficaz a um custo razoável.	Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (<i>assurance</i>) e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa.	Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Fonte: Adaptado pelos autores com base em Asare (2009) e Pinheiro (2013).

Para Behrend e Eulerich (2019), a auditoria interna passou a ser vista de modo diferente a partir de 1999, pois as empresas foram subsequentemente encorajadas a alocar recursos da função de auditoria interna para a avaliação e melhoria dos processos de gestão, controle e governança de riscos. De um corpo de funcionários limitados à área da contabilidade, aos poucos passaram a ter um enfoque de controle administrativo, com objetivo de avaliar a eficácia e a efetividade dos controles internos. Consequentemente, o seu campo de ação funcional foi estendido para todas as áreas da empresa, e, para garantir sua total independência, passou a ter subordinação direta à alta administração da organização (ROCHA; SILVEIRA FILHO; SANT'ANNA, 2002).

No Brasil, a ênfase nas competências da auditoria em agregar valor e contribuir no alcance dos objetivos da organização é evidenciada também no Decreto de Governança do Setor Público, Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 (BRASIL, 2017). Segundo o art. 18 do referido decreto, a auditoria interna é conceituada na mesma linha do IIA, com abordagem nos tipos de trabalhos de avaliação e consultoria, e na utilização da auditoria baseada em riscos e na promoção a prevenção de fraudes.

A Controladoria-Geral da União – CGU também avançou na definição da auditoria interna governamental. Em 2001, a então Secretaria Federal de Controle publicou a Instrução Normativa SFC/MF nº 1, de 06/04/2001 (BRASIL, 2001), conceituando a auditoria como um conjunto de técnicas. Em 2017, com a edição da Instrução Normativa CGU nº 3, a Controladoria Geral da União apresenta uma definição de auditoria interna mais robusta e com uma importância maior para a organização, em consonância com o Decreto de Governança nº 9.203/2017 e com os padrões internacionais, conforme quadro a seguir:

Quadro 2: Definições da auditoria interna pela CGU

2001 (IN SFC 01)	2017 (IN CGU 03)
Consiste no conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.	A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos

Fonte: Adaptado pelo autor com base em Brasil (2001; 2017).

2.2 Avaliação da Qualidade da Auditoria Interna

A evolução do conceito da auditoria interna, impulsionando o seu papel mais estratégico para a organização, exige que novas habilidades sejam necessárias aos auditores para atender às mudanças que ocorrem no ambiente organizacional (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014). Os governos e partes interessadas em todo o mundo reconheceram a importância crítica da auditoria interna para melhorar a economia, a eficiência e a eficácia de todos os níveis da administração do setor público (MACRAE, 2010). Para isso, é necessário que as auditorias internas estejam desenvolvendo suas funções com qualidade e operando mediante uma avaliação contínua de melhoria de sua eficiência e eficácia (PITT, 2014). Neste contexto, as unidades ou departamentos de auditoria interna no Brasil necessitam realizar medição de desempenho de seus resultados, de modo a apresentar respostas satisfatórias e eficazes e adicionando valor as suas organizações públicas ou privadas.

O tema da avaliação da qualidade na auditoria tem sido abordado por autores de diversas maneiras, entretanto, quando se refere a avaliação da qualidade da auditoria interna na área pública a literatura ainda é escassa (MARINHO, 2017). Lenz, Sarens e Hoos (2017) também apontam que a avaliação da eficácia da auditoria interna é uma área relativamente inexplorada que merece mais atenção. Nesse mesmo sentido, Knechel *et al.* (2013) também reconhecem a dificuldade de se avaliar a qualidade da auditoria, destacando que a percepção da qualidade da auditoria pode depender muito do avaliador, pois as partes interessadas podem ter visões muito diferentes sobre o que constitui a qualidade da auditoria, uma vez que as partes interessadas não podem observar a qualidade da auditoria em sua totalidade, apenas os atributos que se manifestam nas várias fases da própria auditoria.

Na literatura há diversos autores que apontam que para que se tenha qualidade na auditoria interna devem ser observados alguns ou vários atributos ao mesmo tempo, e a partir de uma análise bibliográfica sobre a temática, destacam-se estudos relacionados a atributos que

podem (ou devem) ser utilizados na mensuração da qualidade da auditoria interna. A análise foi realizada com base no conjunto de nove atributos mais indicados pelos autores estudados.

Quadro 3: Atributos indicados para avaliação da qualidade da auditoria na literatura

Atributos
Qualificação/proficiência do auditor
Independência da auditoria
Filiação ao IIA e cumprimento das Normas do Instituto
Apoio/suporte da Alta Administração
Tamanho da Auditoria
Contribuição da Auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização
Tempo de mandato da auditoria
Atender às expectativas do auditado/cliente
Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração

Fonte: Elaborado pelo autor com base na literatura avaliada.

• **Qualificação/proficiência do auditor**

A qualificação/proficiência e realização de treinamentos de auditores é destacado como atributo para manter uma boa qualidade da auditoria interna. Nessa linha, Flesher e Zanzig (2000) ensinam que os esforços devem ser direcionados para a atualização do conhecimento dos auditores internos, em vez de se envolver na busca interminável de procedimentos de auditoria interna à prova de erros (PITT, 2014). Camargo *et al.* (2013) destacou também a importância de se contar com auditores experientes que se obtém com desenvolvimento, aprimoramento e qualificação das competências. Mihret e Yismaw (2007) indicaram a importância tanto da competência técnica quanto do treinamento contínuo da equipe de auditoria interna para a eficácia da auditoria interna, corroborado por George, Theofanis e Konstantinos (2015), Knechel *et al.* (2013), Tackie, Marfo-Yiandom e Achina (2016), Rudhani, Vokshi e Hashani (2017), Baharud-din, Shokiyah e Ibrahim (2014), Al-Matari, Al-Swidi e Fadzil (2014). Embora Cohen e Sayag (2010) tenham concluído que a eficácia da auditoria interna depende mais de características organizacionais do que na qualificação e ambiente de trabalho do pessoal de auditoria interna.

• **Independência da auditoria**

Sobre a questão da independência da auditoria, os autores apresentam bastante ênfase no cumprimento desse atributo para que a auditoria interna tenha qualidade e eficácia nos seus trabalhos. Para George, Theofanis e Konstantinos (2015), os auditores internos precisam ter acesso irrestrito a todos os departamentos e funcionários da organização. Khoury (2011) enfatiza a necessidade de se manter uma verdadeira independência na organização, incluindo um mandato formal do conselho ou do comitê de auditoria que daria à auditoria interna função

da autoridade para auditar qualquer coisa. Roussy e Brivot (2016) indicam a importância da independência para a qualidade da auditoria, pois a noção de independência está relacionada à capacidade de garantir a confidencialidade dos trabalhos e achados. Tackie, Marfo-Yiandom e Achina (2016) define a independência organizacional como o estado, condição, qualidade ou processo de ser independente por meio de posicionamento organizacional e linhas de subordinação do departamento de auditoria interna. Rudhani, Vokshi e Hashani (2017) ensinam que a independência da unidade de auditoria tem um impacto positivo na sua eficácia. Acompanha nessa linha Sampaio (2010), Santana *et al.* (2021), Zhang, Zhou, Zhou (2007), Salehi (2016), Jackson, Moldrich e Roebuck (2008), Cohen e Sayag (2010), Francis (2011), Morais (2008) e Teodoro (2020), este último complementa que quanto maior nível de independência organizacional o auditor interno possuir, menor será a probabilidade de ceder a pressões e/ou ameaças por parte de outros colaboradores da organização.

- **Filiação/Associação dos auditores ao IIA e cumprimento aos padrões profissionais do Instituto**

Um dos atributos destacados se trata da filiação dos auditores ao IIA e o cumprimento pelo órgão de auditoria dos padrões profissionais do Instituto dos Auditoria Internos (IIA), incluindo a importância de se obter as certificações internacionais da profissão. D’Silva e Ridley (2007) entendem que cumprir os padrões profissionais é o mais importante contribuinte para o valor agregado da auditoria interna. Arena e Azzone (2009) justifica alguns fatores para a eficácia da auditoria interna como a relevância de ser o Chefe da Auditoria Interno associado ao Instituto dos Auditores Internos – IIA. Lélis e Pinheiro (2012) apontaram que a certificação do IIA pelos auditores foi considerada um item importante no estudo sobre a qualidade da auditoria interna. Coetzee, Fourie e Burnaby (2015) explicam que há um crescimento nos indicadores relacionados à qualidade quando ocorre também um aumento em relação ao número de associados de auditores no IIA, sendo que a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos (BRANDES; CUNHA; ARAÚJO JÚNIOR; RESENDE, 2020) ou mesmo uma das verificações da qualidade da função de auditoria interna (PITT, 2014).

- **Apoio/suporte da Alta Administração**

O apoio/suporte da gestão a área da auditoria interna pode influenciar a eficácia da auditoria interna, conforme Mihret e Yismaw (2007), uma vez que o apoio da gestão com

recursos e comprometimento para implementar as recomendações da auditoria interna é essencial para alcançar a eficácia da auditoria, pois os departamentos de Auditoria Interna devem ter os recursos necessários para manter a qualidade dos trabalhos (COHEN; SAYAG, 2010). A alta administração deve ser mais ciente das necessidades da auditoria interna (GEORGE; THEOFANIS; KONSTANTINOS, 2015). Por outro lado, o estudo de Tackie, Marfo-Yiadom e Achina (2016) destacaram que o apoio da alta administração ao setor de auditoria não teve efeito sobre a eficácia da auditoria interna.

- **Tamanho da Auditoria**

Alguns estudos abordam a questão se o tamanho da auditoria é considerado relevante para a qualidade de auditoria. Embora a análise permeie as auditorias externas, merece atenção a metodologia adotada para a auditorias internas, como mensuração da eficácia e qualidade da auditoria. Cabe apontar o estudo de DeAngelo (1981) onde ensina que os auditores com um maior número de clientes têm "mais a perder" por não conseguir relatar uma violação descoberta nos registros de um cliente específico. Este aspecto colateral aumenta a qualidade de auditoria fornecida por firmas de auditoria maiores. Seguindo esse raciocínio, Alareeni (2018) e Salehi (2016) apontam que a maioria dos estudos apoia uma relação positiva entre o tamanho da auditoria e a qualidade da auditoria. Prazeres e Pais (2017) concluíram em pesquisas que a dimensão da firma de auditoria e os honorários de auditoria no total dos serviços de auditoria influenciam a qualidade de auditoria. Por outro lado, o estudo de Marçal e Alberton (2020) indica que as características das firmas de auditoria, como o seu tamanho não são relevantes para a determinação de uma auditoria de qualidade perante os CEO's. No mesmo sentido, o estudo de Al-Thuneibat, Issa e Baker (2011) mostra que o tamanho da firma de auditoria não aumenta o efeito da duração do relacionamento da firma de auditoria com os respectivos clientes na qualidade das auditorias na Jordânia.

- **Contribuição da Auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização**

Dittenhofer (2001) discorre a importância das medidas de desempenho da auditoria interna ir além do padrão tradicional adotado pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA (Independência; Proficiência profissional; Escopo de trabalho; Desempenho do trabalho de auditoria e Gestão do Departamento da auditoria) e relacionar as medidas de desempenho com as identificação das metas e objetivos do auditado; a identificação de critérios para realização desses objetivos e metas; a quantificação desses critérios; a observação, análise e relato desses critérios; e a medição da eficácia da operação de auditoria interna ajudando a garantir a

realização das metas e objetivos do auditado. Nesse sentido de efetuar medidas de desempenho da auditoria com as metas e objetivos do auditado, acompanham Teixeira (2006), Morais (2008) e Mihret, James e Mula (2010) que concordam que a contribuição da Auditoria interna para o desempenho das empresas é válida e que é preciso estudos que examinam a associação da eficácia da auditoria interna com o desempenho da empresa, considerando o nível de ações da administração sobre as recomendações da auditoria.

- **Tempo de mandato da auditoria**

O tempo do mandato do auditor ou da firma de auditoria é apontada por estudos como melhoria da qualidade da auditoria (GHOSH; MOON, 2005), com relações positivas significantes entre os atributos do tempo de serviço do auditor e qualidade de auditoria (ALAREENI, 2018). De mesma forma, estudos apontam que o aumento da qualidade aumenta com o mandato fixo da auditoria e que os custos adicionais associados à mudança de auditores não compensam os benefícios de rotação obrigatória de firmas de auditoria (JACKSON; MOLDRICH; ROEBUCK, 2008). De outro lado, Al-Thuneibat, Al Isa e Ata Baker (2011) ensinam que o mandato longo da firma de auditoria afeta negativamente a qualidade da auditoria, e Marçal e Alberton (2020) indicam que o tempo de permanência de uma firma de auditoria em um determinado cliente é um dos fatores não relevantes para a determinação de uma auditoria de qualidade aos olhos dos *Chief Executive Officers* - CEO's.

- **Atender às expectativas do auditado/cliente**

Outro atributo indicado é o de atender às expectativas do cliente de auditoria que é defendida por alguns como característica para avaliar a qualidade da auditoria interna. Chadegani (2011) entende que para avaliar a qualidade de auditoria várias áreas devem ser exploradas como a satisfação do serviço ao cliente, fidelidade do cliente, troca de auditores e rotatividade de auditores. Imoniana, Matheus e Perera (2014) apontam que o cliente da auditoria também pode ser uma referência para medir resultados, pois se trata do seu principal contato e o maior interessado no trabalho dos auditores, com isso possui condições plenas de contribuir para uma avaliação sobre o staff. Entretanto, Lenz, Sarens e Hoos (2017) destacam o perigo de ver a satisfação do cliente como a chave medida da eficácia da auditoria interna, uma vez que, na prática, as expectativas podem variar significativamente e, às vezes, muito pouco pode ser exigido.

- **Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração**

Os resultados dos estudos de Lenz, Sarens e Hoos (2017) mostram que o padrão de interação entre Chefe da Auditoria e a alta administração é um determinante chave da eficácia da auditoria interna, seguido por Khoury (2011) que reforça a relevância da comunicação proativa da auditoria interna com a gestão, para garantir a eficácia da auditoria, sendo que os líderes da auditoria interna devem acompanhar os eventos na organização de perto e manter um diálogo contínuo com a gestão.

Após os autores mencionarem os vários atributos que podem ser utilizados de forma isolada ou de forma conjunta, cabe ser apontado o que e como utilizar esses atributos na avaliação da qualidade da auditoria interna. Imoniana, Matheus e Perera (2014) mencionam que auditores internos podem usar modelos lógicos para determinar a eficácia de sua entrega de serviço resultados e modelos de maturidade para identificar seus níveis reais e ideais de capacidade e maturidade. Este último, trata-se do modelo de capacidade e maturidade (*Capability Maturity Model – CMM*), com o objetivo de medir o valor que a auditoria oferece para a empresa.

Rensburg e Coetzee (2011) levantam a questão de como a capacidade das auditorias internas do setor público podem ser medidas, ao mesmo apresenta como solução o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), para fornecer uma capacidade ferramenta de autoavaliação para auditorias internas do setor público. Macrae (2010) enfatiza que o modelo o IA-CM pode ajudar as atividades de auditoria interna a desenvolver capacidades necessárias para uma auditoria interna eficaz na esfera pública, também ajudará as partes interessadas e os tomadores de decisão da auditoria interna a compreender o importante papel e o valor que a auditoria interna tem na governança e prestação de contas do setor público

No desenvolvimento do modelo do IA-CM houve ampla consulta e interação com profissionais de auditoria interna, principais partes interessadas e comunidades de interesse em todo o mundo, foram consultadas para garantir que o IA-CM fosse utilizável, útil, prático e relevante para as atividades de auditoria do setor público (MACRAE, 2010).

2.3 O modelo Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – *Internal Audit Capability Model for The Public Sector (IA-CM)*

O Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – IA-CM (*Internal Audit Capability Model for The Public Sector*) é uma estrutura destinada a identificar as necessidades fundamentais de uma função de auditoria interna, conforme o *The Institute of The*

Internal Auditor Foundation Research - IIARF (2009), vinculado ao Instituto dos Auditores Internos – IIA.

O modelo é baseado em uma adaptação do modelo de maturidade e capacidade (*Capability Maturity Model Integration – CMMI*) do Instituto de Engenharia de *Software* (*Software Engineering Institute - SEI*) da Universidade de Carnegie Mellon nos EUA, tendo sido desenvolvida uma primeira versão em 1991 como uma ferramenta para avaliar a capacidade de uma organização de construir aplicativos de software (IIARF, 2009).

A criação oficial de um Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – *Internal Audit Capability Model for The Public Sector Internal Audit Capability Model* (IA-CM) foi primeiramente expressa em 2004 pelo Comitê do Setor Público (PSC) do IIA Global que apontou a necessidade de um modelo universal do Setor Público (PSC), e que pudesse ser aplicado em qualquer setor público de um país (IIARF, 2009).

Em setembro de 2006, a Fundação de Pesquisa do Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors Research Foundation – IIARF*) aprovou o projeto para desenvolver um IA-CM para ser usado globalmente contribuindo para desenvolver a auditoria interna do setor público, fortalecendo sua capacidade e melhorando sua eficácia. Em 2009, o IA-CM foi finalmente publicado pelo IIARF, no qual destacou que o modelo é uma evolução do caminho para uma organização do setor público para o desenvolvimento da auditoria interna de modo a atender às necessidades de governança da organização e profissionais (IIARF, 2009).

Segundo o IIARF (2009), o IA-CM pretende ser um modelo universal com comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para melhorar a eficácia da auditoria interna, bem como 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 nível apropriado será compatível com a natureza e complexidade da organização e os riscos aos quais a organização pode estar exposta a ser alcançado (IIARF, 2009).

Para a implementação do projeto foram realizados encontros entre grupos focais e oficinas, as quais contaram com a participação de mais de 50 (cinquenta) profissionais de auditoria interna de mais de 20 (vinte) países (IIARF, 2009; ANDRADE, 2018).

A autoavaliação é a base do modelo, junto com a construção de capacidades e a promoção da profissão. Sua premissa fundamental é que um processo ou prática não pode ser melhorado, se não puder ser repetido (IIARF, 2009; ANDRADE, 2018).

Segundo o IIARF (2009), o IA-CM é:

a) um veículo de comunicação, pois é uma base para demonstrar o que é uma auditoria interna efetiva e qual sua importância a uma organização e as partes interessadas;

b) uma estrutura de avaliação que mensura a capacidade de uma atividade de auditoria interna em relação aos padrões e práticas profissionais; e

c) um roteiro para a melhoria ordenada da atividade de auditoria, estabelecendo um roteiro que define os passos a serem seguidos para estabelecer e reforçar a auditoria interna.

O IA-CM pode ser utilizado como uma ferramenta para que uma organização do setor público possa (IIARF, 2009):

- determinar seus requisitos de auditoria interna de acordo com a natureza, complexidade e riscos de suas operações;
- avalie seus recursos de auditoria interna existentes em relação aos requisitos que determinou; e
- identificar quaisquer lacunas significativas entre esses requisitos e seus recursos de auditoria interna existentes e trabalhar para desenvolver o nível apropriado de capacidade de auditoria interna.

Macrae (2010) destaca que os níveis ilustram os estágios por meio dos quais a auditoria pode evoluir à medida que define, implementa medidas, controles e melhorias. Pitt (2014) explica que o modelo de maturidade promove a melhoria contínua do processo, por meio da evolução etapas adicionais em vez de inovações revolucionárias e geralmente utiliza cinco níveis de maturidade (ou capacidade), e cada nível incorpora diversas áreas-chave de processo (KPA) que descrevem os principais processos necessários para atingir esse nível de capacidade.

Rensburg e Coetzee (2011) assinala que o IA-CM é um abrangente guia internacional para ajudar qualquer organização pública a identificar os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz.

Segundo o documento do IIARF (2009), o IA-CM está estruturado em 5 níveis de capacidade, conforme a seguir:

Quadro 4: Níveis de Capacidade IA-CM

Nível 1 - Inicial	<p>Processos da Auditoria Interna são informais, esporádicas, não estruturadas e dependentes do esforço individual dos colaboradores.</p> <p>Não há macroprocessos (KPA) e nem prática profissional específica estabelecida além das fornecidas pelos próprios profissionais de auditoria.</p> <p>Os resultados dependem das habilidades de indivíduos específicos que estão na auditoria.</p> <p>Há ausência de infraestrutura para a auditoria e a capacidade institucional não é desenvolvida.</p>
Nível 2 Infraestrutura	<p>Planejamento de auditoria com base principalmente nas prioridades de gestão.</p> <p>As práticas e procedimentos da auditoria interna são executados de forma regular e repetidos ao longo de sua atuação.</p> <p>Existe uma conformidade parcial com as Normas Internacionais de Auditoria Interna e o Estatuto/Regimento da Auditoria estabelece propósito, autoridade e responsabilidades da Auditoria Interna.</p>
Nível 3 – Integrado	<p>Políticas, processos e práticas de Auditoria Interna definidas, documentadas e aplicadas de forma uniforme.</p> <p>Alinhamento com negócios e riscos da organização auditada.</p> <p>Foco na construção da equipe e na capacidade da atividade da auditoria interna e sua independência e objetividade.</p>
Nível 4 – Gerenciado	<p>A Auditoria Interna e as expectativas das principais partes interessadas estão alinhadas.</p> <p>A Auditoria Interna integra as informações da organização para aprimorar a governança e a gestão de riscos, e é estabelecida como parte essencial da estrutura de governança.</p> <p>A Auditoria Interna é reconhecida por fornecer contribuições significativas para a organização.</p> <p>As habilidades e competências necessárias estão atualizadas e com capacidade de renovação e compartilhamento de conhecimento (dentro da Auditoria Interna e em toda a organização).</p> <p>Existem métricas de desempenho para medir e monitorar os processos e resultados da auditoria interna.</p>
Nível 5 – Otimizado	<p>Desempenho de classe mundial.</p> <p>Foco em melhoria contínua, inovação e aumento da capacidade institucional, independência, poder e autoridade da Auditoria Interna plenamente estabelecidos.</p> <p>A Auditoria Interna é reconhecida como agente-chave de mudança e peça fundamental da estrutura de governança da organização.</p> <p>Os profissionais são qualificados, especializados e referência para toda a organização.</p> <p>Desempenho de classe mundial.</p>

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIA (2009)

Cada nível de capacidade identifica macroprocessos-chave (KPA) e práticas essenciais que deverão ser institucionalizados dentro de seis elementos de uma atividade de auditoria interna. Os seis elementos do IA-CM identificados para uma atividade de auditoria interna são: 1. Serviços e função da auditoria interna. 2. Gestão de pessoas. 3. Práticas Profissionais. 4. Gestão de desempenho e responsabilidade. 5. Relações Organizacionais e Cultura. 6. Estruturas de governança.

Quadro 5: Elementos do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

1. Serviços e função da auditoria interna	Os serviços incluem a prestação de serviço de garantias (asseguração) e de aconselhamento, bem como serviços obtidos de prestadores de serviços externos, podendo ser pela própria atividade de auditoria interna, em conjunto com o serviço externo fornecedores ou terceirizados.
2. Gestão de pessoas	O processo de criação de um ambiente de trabalho que permite às pessoas realizar o melhor desempenho de suas habilidades. A gestão de pessoas inclui as descrições de trabalho claras, recrutamento de pessoas, padrões de desempenho, desenvolvimento profissional, treinamento, coaching e desenvolvimento de carreira, fornecer orientação eficaz, educação continuada, desenvolvimento profissional e Treinamento, oferecer oportunidades adequadas de promoção e desenvolvimento de carreira.
3. Práticas Profissionais	Reflete o cenário completo de políticas, processos e práticas, que permitem a atividade de Auditoria Interna ser realizada de forma eficaz e com a proficiência e o zelo profissional devidos.
4. Gestão de desempenho e responsabilidade	Refere-se às informações necessárias para administrar, gerir e controlar as operações da atividade de Auditoria Interna e responder por seu desempenho e resultados.
5. Relações Organizacionais e Cultura	Inclui a estrutura organizacional e da gestão interna e os relacionamentos dentro da atividade de Auditoria Interna em si, bem como a relação do Chefe Executivo de Auditoria Interna (CAI) com a alta administração.
6. Estruturas de governança	A relação de subordinação (administrativa e funcional) do CAI e como a atividade de Auditoria Interna se encaixa dentro da estrutura organizacional e de governança da organização.

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IARF (2009) e Maranhão (2020).

Além dos seis elementos organizacionais e cinco níveis de maturidade, a estrutura é composta de um conjunto de 41 macroprocessos-chaves (*Key Process Area* – KPA). Segundo o IARF (2009), KPAs são blocos de construção que determinam a capacidade de uma atividade de auditoria interna e eles identificam o que devem estar em funcionamento e sustentado nesse nível de capacidade, antes da atividade de auditoria interna avançar para o próximo nível, e quando uma atividade de auditoria interna institucionalizou todos os KPA associados a um determinado nível de capacidade de auditoria interna, pode ser considerado como tendo atingido esse nível.

Alcançar um determinado nível de capacidade envolve dominar todos os KPAs encontrados nos elementos incluídos nesse nível e garantir que esses KPAs sejam

institucionalizados dentro da atividade de auditoria interna e a institucionalização de KPAs em um nível que estabeleça a base para práticas e capacidades no próximo nível (IIARF, 2009).

O quadro a seguir mescla os seis elementos com os cinco níveis, além dos KPAs separados por itens:

Quadro 6: Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

	Serviços e Papel da Auditoria Interna - AI	Gerenciamento de Pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	Auditoria Interna - AI reconhecida como agente-chave de mudança - KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3	Melhoria contínua de práticas profissionais - KPA 5.5	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4 A atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	Chefe de Auditoria aconselha e influencia a mais alta gerência - KPA 4.7	Supervisão independente da Atividade de AI - KPA 4.8
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2	Criação de equipe e competência - KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7	Medidas de desempenho - KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.12	Chefe de Auditoria informa à autoridade de mais alto nível - KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / <i>valuefor-money</i> - KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4 Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9 Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14 Mecanismos de financiamento - KPA 3.13
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Plano de negócio de AI - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	<i>Ad hoc</i> não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

Fonte: CGU – Apresentação IA-CM CECAD e NOTA TÉCNICA Nº 843/2019/CGMEQ/SFC.

O quadro representa todo o esquema do IA-CM com os níveis e os elementos do IA-CM, juntamente com os macroprocessos chave para cada nível e elemento. Segundo o modelo, para que a Auditoria Interna 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 no nível 2 - infraestrutura é necessário que os 10 KPA, demonstrado a seguir, estejam em prática e funcionando na auditoria interna:

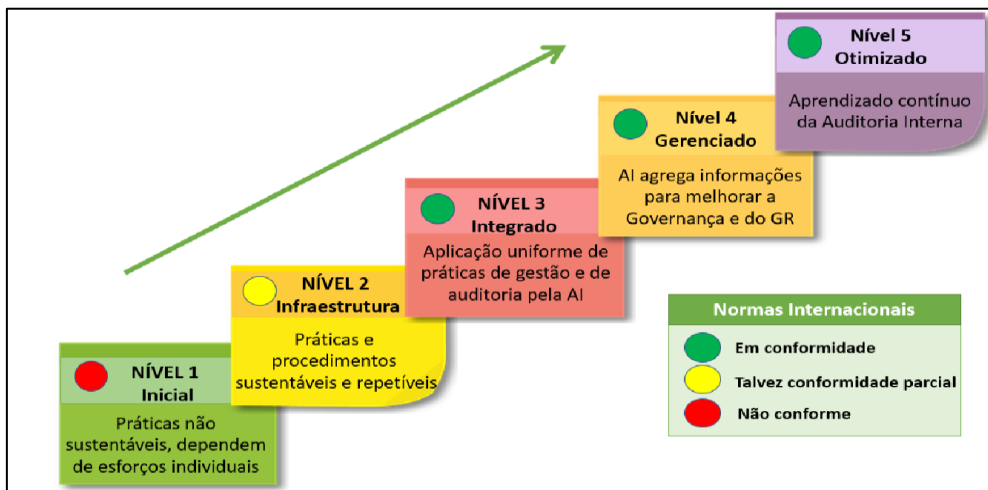
Quadro 7: Nível de capacidade 2 com os 10 KPAs

Nível 2 - Infraestrutura					
KPA 2.1 Auditoria de Conformidade	KPA 2.3 Desenvolvimento Profissional Individual	KPA 2.5 Estrutura de Processos e Práticas Profissionais	KPA 2.7 Orçamento Operacional de Auditoria Interna	KPA 2.8 Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna	KPA 2.10 Acesso Total a Informações, Ativos e Pessoas da Organização
	KPA 2.2 Identificação e Recrutamento de Pessoas Habilidosas	KPA 2.4 Plano de Auditoria baseado nas Prioridades da Gestão e dos Stakeholders	KPA 2.6 Plano de Negócios da Auditoria Interna		KPA 2.9 Fluxo de Reportes da Auditoria Estabelecido

Fonte: Adaptação de Brasil (2019).

A figura a seguir apontada pela IIARF (2009) demonstra como os níveis se apresentam, destacando-se o nível 3 já em conformidade com as normas internacionais:

Figura 1: Níveis de maturidade



Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009).

Apesar de haver cinco níveis no modelo IA-CM, no nível 3 todas as políticas, processos e procedimentos de auditoria interna relevantes são definidos, documentados e integrados entre si; a infraestrutura, a gestão da auditoria interna e as práticas profissionais estão bem estabelecidos e aplicados uniformemente em toda a atividade de auditoria interna, conforme sumário executivo do IIARF (2009). A assertiva é corroborada com o entendimento da Controladoria-Geral da União (BRASIL, 2019) que destacam que o posicionamento no nível 3

está em plena conformidade das práticas de auditoria interna com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) do IIA e, por conseguinte, com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo se caracteriza como qualitativo e descritivo, e contempla o levantamento e análise bibliográfica especializada, utilizando-se para isso livros, periódicos, normas, orientações e julgados do Tribunal de Contas da União, entendimentos da Controladoria Geral da União, orientações internacionais sobre auditoria, bem como de acesso a fontes disponibilizadas na internet.

A coleta das informações decorreu de pesquisas às metodologias aplicadas e à avaliação da qualidade da auditoria interna. Pesquisou-se temáticas e tipologias utilizadas para avaliar a auditoria interna, e a seleção da bibliografia foi efetuada por meio de escolhas das palavras-chave com o intuito de auxiliar e embasar o tema no *Google Scholar* e *Spell*. Foram utilizadas nas pesquisas, a partir do ano de 2000, as palavras-chave “Auditoria Interna do setor público”, “eficácia e eficiência da auditoria interna” e “avaliação da qualidade da auditoria interna” obtendo-se 64 resultados. No caso da literatura internacional, pesquisou-se da seguinte forma: “*public sector internal auditing*” e “*internal audit effectiveness and efficiency*”, utilizando-se de aspas para a melhor delimitação da palavra, resultando em 375 publicações.

Posteriormente, foram descartados artigos que não continham a indicação de atributos ou indicadores para avaliar a qualidade da auditoria interna, mantendo-se preferencialmente artigos envolvendo o setor público.

Após a busca, efetuou-se a leitura dos títulos e resumos dos artigos encontrados para selecionar aqueles que tratassem de estudo de casos (*cases study*) sobre desenvolvimento de atributos para avaliar o desempenho da auditoria interna, preferencialmente do setor público. Também foram analisados estudos relacionados a avaliação e a utilização de indicadores de desempenho para Auditoria Interna de instituições públicas brasileira. Para tanto, obteve-se um total de 114, entre artigos e trabalhos acadêmicos. Deste total, filtrou-se a experiência nacional e internacional de avaliação da qualidade da auditoria, sendo sete nacionais e 33 internacionais relacionados a indicação de nove atributos.

Quadro 8: Relação dos trabalhos pesquisados

Item	autores	Atributos centrais	País
1	Chadegani (2011)	Independência da auditoria. Expectativa/satisfação do cliente. Tamanho da auditoria. Qualificação dos auditores	Cingapura
2	Al-Matari, Al-Swidi e Fadzil (2014)	Qualificação do Chefe da Auditoria. Tamanho da auditoria. Foco no desempenho, resultados e metas da empresa	Malásia
3	Al-Thuneibat Al-Thuneibat, Al Isa e Ata Baker (2011)	Tamanho das auditorias internas. Tempo de mandato da firma de auditoria e rodízios das firmas. Relacionamento com o cliente da auditoria.	Jordânia
4	Alareeni (2018)	Tamanho da auditoria. Qualificação e especialização da auditoria. Tempo de mandato da firma de auditoria	Bahrein
5	Arena e Azzone (2009)	Chefe auditoria associado ao IIA.	Itália
6	Ashagre (2018)	Experiência dos auditores internos: treinamentos, qualificação e capacitação. Independência da auditoria interna.	Etiópia
7	Baharud-din <i>et al.</i> (2014)	Independência da auditoria. Qualificação e competência dos auditores. Suporte/apoio da administração a auditoria	Malásia
8	Brandes <i>et al.</i> (2020)	Cumprimento às Normas internacionais de auditoria - IIA - IPPF	Brasil
9	Cohen e Sayag (2010)	Independência da auditoria interna. Proficiência (qualificação) dos auditores	Israel
10	Coetzee, Fourie e Burnaby (2015)	Capacitação/qualificação auditores. Aderência/cumprimento às normas internacionais do IIA	África do Sul
11	Costa e Moreira (2010)	Experiência dos auditores: Capacitação e qualificação	Portugal
12	Deangelo (1981)	Tamanho da firma de auditoria	EUA
13	Dittenhofer (2001)	Atingimento do objetivo e das metas da organização	EUA
14	Prazeres e Pais (2017)	Tamanho da auditoria.	Portugal
15	Enofe, Mgbame, Osa-Erhabor e Ehiorobo (2013)	Qualificação dos auditores	Nigéria
16	Feizizadeh (2012)	Expectativas dos Clientes/ <i>Stakeholders</i>	Índia
17	Francis (2011)	Qualificação/Competência dos auditores. Independência da auditoria	EUA
18	George, Theofanis e Konstantinos (2015)	Independência da auditoria. Qualificação/Competência da equipe de auditores. Apoio da alta administração.	Grécia
19	Ghosh e Moon (2005)	Tempo de Mandato da auditoria. Independência e percepções da qualidade da auditoria	EUA
20	Imoniana, Matheus e Perera (2014)	Medição do resultado com expectativa do cliente	Brasil
21	Jackson, Moldrich e Roebuck (2008)	Mandato da firma de auditoria. Independência e qualidade da auditoria.	Austrália
22	Knechel <i>et al.</i> (2013)	Mandato com rotação dos sócios de auditoria. Conformidade com as normas de auditoria do IIA. Independência da auditoria	EUA
23	Khoury (2011)	Qualificação dos auditores. Independência e autonomia da auditoria. Interação auditoria com alta administração	Inglaterra
24	Lélis e Pinheiro (2012)	Qualificação do auditor. Certificação do IIA e cumprimento das normas internacionais	Brasil
25	Lenz, Sarens e Hoos (2017)	Interação do chefe da auditoria com a alta administração	Austrália
26	Marçal e Alberton (2020)	Tempo de mandato da firma de auditoria. Tamanho da firma de auditoria.	Brasil

Continua

Quadro 8: Relação dos trabalhos pesquisados*Continuação*

Item	autores	Atributos centrais	País
27	Matheus (2012)	Expectativa/Satisfação do cliente da auditoria. Qualificação dos auditores. Foco da auditoria no objetivo da organização.	Brasil
28	Mihret e Yismaw (2007)	Independência. Suporte da gestão a Auditoria. Conformidade com as normas internacionais do IIA.	Etiópia
29	Mihret, James e Mula (2010)	Qualificação e competências dos auditores. Cumprimento das normas internacionais do IIA. Atingimento das metas organizacionais	Etiópia
30	Morais (2008)	Atingimento das metas e resultados da organização. Independência da auditoria.	Portugal
31	Pitt (2014)	Cumprimento das normas internacionais do IIA. Qualificação dos auditores.	EUA
32	Reif (2015)	Apoio da gestão. Características do auditor.	Brasil
33	Rudhani, Vokshi e Hashani (2017)	Qualificação e Competência da equipe de auditoria interna. Independência da auditoria interna. Apoio da administração à auditoria interna.	Kosovo
34	Salehi (2016)	Qualificação e capacitação de pessoal da auditoria. Tamanho do departamento de auditoria interna. Apoio/Suporte da administração a auditoria. Independência da auditoria	Irã
35	Santana <i>et al.</i> (2021)	Independência da auditoria. Suporte/apoio da gestão.	Brasil
36	Tackie, Marfo-Yiadom e Achina (2016)	Cumprimento das Normas internacionais do IIA. Qualificação dos auditores internos. Apoio da alta administração	Gana
37	Teixeira (2006)	Qualificação do auditor. Contribuição da auditoria para o atingimento das metas e resultados da organização	Portugal
38	Teodoro (2020)	Independência da auditoria. Qualificação dos auditores. Apoio da gestão	Portugal
39	Udeh e Eugene (2016)	Qualificação e capacitação dos auditores internos.	Nigéria
40	Zhang, Zhou, Zhou (2007).	Independência da auditoria	EUA

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise foi realizada com base no conjunto de atributos indicados pelos autores que foram sintetizados em um total de nove atributos, a saber:

Quadro 9: Atributos para avaliação da qualidade/eficácia da Auditoria

Atributos	
1	Qualificação/proficiência do auditor
2	Independência da auditoria
3	Filiação ao IIA e cumprimento das Normas do Instituto
4	Apoio/suporte da Alta Administração
5	Tamanho da Auditoria
6	Contribuição da auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização
7	Tempo de mandato da auditoria
8	Atender às expectativas do auditado/cliente
9	Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração

Fonte: elaborada pelo autor

A partir desses nove atributos foram efetuadas comparações ao conjunto de 25 macroprocessos-chaves (*Key Process Area – KPA*) utilizados no Modelo de Capacidade de Auditoria Interna do Setor Público (IA-CM) até o nível 3, considerando que nesse nível a auditoria interna está em conformidade com os padrões do IIA, de acordo com a Controladoria-Geral da União (BRASIL, 2019), objetivando verificar se o referido modelo guarda consonância com o entendimento da literatura.

Quadro 10: Relação de KPAs até o Nível 3

KPAs dos Níveis 2 e 3 de capacidade/maturidade
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.1 (Auditoria de Conformidade)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.2 (Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.3 (Desenvolvimento Profissional Individual)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.4 (Plano de Auditoria Baseado nas Prioridades da Gestão e dos <i>Stakeholders</i>)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.5 (Arcabouço/Estrutura de Processos e Práticas Profissionais)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.6 (Plano de Negócio de Auditoria Interna)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.7 (Orçamento Operacional da Auditoria Interna)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.8 (Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.9 (Fluxo de Reporte de Auditoria Estabelecido)
Nível 2 (Infraestrutura) / KPA 2.10 (Acesso total às Informações, Ativos e Pessoas da Organização)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.1 (Auditoria de Desempenho/ <i>Value-for-Money</i>)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.2 (Serviços Consultivos)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.3 (Coordenação de Força de Trabalho)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.4 (Pessoal Profissionalmente Qualificado)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.5 (Criação de Equipes e Competências)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.6 (Planos de Auditoria Baseados em Risco)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.7 (Estrutura de Gestão da Qualidade)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.8 (Relatórios de Gestão da Auditoria Interna)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.9 (Informações de Custos)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.10 (Medidas de Desempenho)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.11 (Componente essencial da equipe de gestão)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.12 (Coordenação com outros grupos de revisão)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.13 (CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.14 (Mecanismos de Financiamento)
Nível 3 (Integrado) / KPA 3.15 (Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI)

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados do estudo quanto às revisões identificadas nos trabalhos selecionados. Primeiramente, são indicados os atributos mais mencionados e considerados relevantes na literatura estudada para serem utilizados na avaliação da qualidade da auditoria interna, e na segunda parte da seção é feita a comparação desses atributos com os macroprocessos-chaves (*Key Process Area – KPA*) do modelo IA-CM, apresentando os resultados sobre a conformidade do modelo com os atributos selecionados na literatura.

4.1 Atributos relevantes considerados na literatura estudada

De acordo com as pesquisas da literatura, identificou-se os atributos comuns mais indicados para avaliação da qualidade da auditoria interna, considerando que os autores apontaram mais de um fator relevante aceitável para a avaliação da eficácia e da qualidade da auditoria. Os 40 trabalhos pesquisas apontaram mais de um atributo, com isso, chegou-se aos seguintes resultados:

Quadro 11: Atributos mais indicados na literatura

Atributos para avaliação da eficácia da Auditoria	Total (a)	Percentual (a/b).100
Qualificação/proficiência do auditor	23	57,5
Independência da auditoria	16	40
Filiação ao IIA e cumprimento das Normas do Instituto	9	22,5
Apoio/suporte da Alta Administração	9	22,5
Tamanho da Auditoria	8	20
Contribuição da auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização	6	15
Tempo de mandato da auditoria	6	15
Atender às expectativas do auditado/cliente	5	12,5
Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração	2	5
*Total Geral de menções feitas pelos autores	84	-
Total de estudos (b)	40	-

Nota: *foram feitas mais de uma menção a atributos por estudo.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na literatura avaliada.

Como resultado da presente análise, verifica-se que os atributos de qualificação e proficiência do auditor (Competência) apresentaram mais menções (57,5%) dos autores analisados, os quais esperam que a qualificação/proficiência do corpo de auditores melhore o desempenho da auditoria e, conseqüentemente, a qualidade da auditoria interna. A competência da equipe de auditoria interna é considerada como fator mais mencionado para uma auditoria interna eficaz, e vai ao encontro das colocações dos autores, a exemplo de George, Theofanis e Konstantinos (2015), Mihret e Yismaw (2007), Al-Matari, Al-Swidi e Fadzil (2014), Alareeni (2018), Baharud-din *et al.* (2014), Knechel *et al.* (2013), Camargo *et al.* (2013), Tackie, Marfo-Yiadam e Achina (2016), Rudhani, Vokshi e Hashani (2017), Chadegani (2011), Coetzee, Fourie e Burnaby (2015), Enofe *et al.* (2013), Lélis e Pinheiro (2012), Matheus (2012), e Pitt (2014).

A independência da auditoria também teve relevância significativa nos trabalhos, sendo o segundo atributo mais mencionado pelos autores estudados, com cerca de 40% do total das pesquisas avaliadas. Sem independência, a auditoria interna simplesmente se torna parte da equipe de gestão, perdendo sua capacidade de oferecer uma nova perspectiva, conforme

George, Theofanis e Konstantinos (2015), corroborados por Tackie, Marfo-Yiadom e Achina (2016), Santana *et al.* (2021), Salehi (2016), e Rudhani, Vokshi e Hashani (2017).

A importância do cumprimento da auditoria interna às normas internacionais do IIA, bem como a filiação de auditores internos ao Instituto dos Auditores Internos – IIA, representou 22,5% do total das pesquisas dos autores, estando como terceiro aspecto mais apontado pelos autores, em conformidade com Coetzee, Fourie e Burnaby (2015) que aduzem que o crescimento do número de membros do IIA pode estar relacionado à melhoria dos indicadores de qualidade da auditoria interna, e Khoury (2011) que ensina que o chefe da auditoria interna deve ser obrigado a manter a designação profissional apropriada (membro do IIA).

O apoio/suporte da alta administração também representou 22,5% do total dos estudos e é um atributo mencionado positivamente nas pesquisas, pois proporciona mais confiança para o trabalho da auditoria interna, dentre outros aspectos (REIF, 2015). Tem-se como exceção a pesquisa de Tackie, Marfo-Yiadom e Achina (2016) que conclui, dentre outros aspectos, que o apoio da alta administração não teve efeito sobre a eficácia da auditoria interna.

A relação entre o tamanho da auditoria e a qualidade dos serviços de auditoria foi objeto de estudo por uma parcela menor dos trabalhos pesquisados pelos autores (20%) e não há unanimidade entre eles, a exemplo de DeAngelo (1981) que entende que a proxy “tamanho da firma de auditoria” está positivamente relacionada à qualidade da auditoria, e no sentido contrário Al-Thuneibat, Issa e Baker (2011) no qual evidencia que o tamanho da firma de auditoria não aumenta o efeito da duração do relacionamento firma de auditoria e cliente, e Marçal e Alberton (2020) que indicam que o tamanho da firma de auditoria não é fator relevante para a determinação de uma auditoria de qualidade aos olhos dos CEO’s.

O atributo da atuação da auditoria interna para o atingimento dos resultados e metas da organização mostrou-se positivamente abordado por alguns autores, tendo sido mencionado por 15% dos estudos analisados. Importante salientar as pesquisas de Teixeira (2006), Moraes (2008) e Imoniana, Matheus e Perera (2014) que destacam que o profissional da auditoria deve ter sua postura nas organizações pautando-se em uma atuação voltada para atingir resultados, e não somente para exercer atividades de controles internos, uma vez que a eficácia de uma auditoria interna pode estar positivamente associada ao desempenho da organização, na medida em que o departamento de auditoria enquanto faz a sua entrega com qualidade, consegue fornecer apoio à gestão, obtém redução de custos e despesas e faz recomendações de alto valor (MIHRET; JAMES; MULA, 2010).

O tempo de mandato da auditoria foi mencionado em 15% das pesquisas, analisando se seria um atributo válido para analisar a qualidade da auditoria. Os autores não são unânimes quanto a essa questão. Alguns apontam como positivo o prolongamento do mandato do auditor ou da firma de auditoria como Ghosh e Moon (2005), Alareeni (2018), Jackson *et al.* (2008), e outros de forma negativa se houver um longo mandato da empresa de auditoria, a exemplo de Al-Thuneibat, Issa e Baker (2011) e Marçal e Alberton (2020).

O atributo de atender a expectativa e satisfação do cliente da auditoria interna é apontado por 12,5% dos autores, em pesquisas realizadas por eles, para se avaliar a qualidade da auditoria interna. Assim, como do item do parágrafo anterior, não há uniformidade entre os autores. Uns demonstraram a preocupação em utilizar a satisfação do cliente da auditoria como medida da eficácia da auditoria interna, a exemplo de Lenz, Sarens e Hoos (2017). Outros, por outro lado, entendem que o cliente da auditoria também pode ser uma referência para medir resultados, como Imoniana, Matheus e Perera (2014), Matheus (2012) e Feizizadeh (2012).

Por fim, a análise da interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração foi analisado por 5% dos autores. Segundo Lenz, Sarens e Hoos (2017), o padrão de interação entre ambos é um fator determinante da eficácia da auditoria interna, seguido por Khoury (2011) que reforça a relevância da comunicação proativa da auditoria interna com a gestão, para garantir a eficácia da auditoria, sendo que os líderes da auditoria interna devem acompanhar os eventos na organização de perto e manter um diálogo contínuo com a gestão.

4.2 Comparação dos atributos indicados pela literatura com o modelo IA-CM

Do cotejamento efetuado do total dos nove atributos pesquisados na literatura com os KPAs do modelo IA-CM, percebe-se que dos 25 KPA utilizados no modelo IA-CM até o nível 3, que é considerado em conformidade com os padrões do IIA (BRASIL, 2019), 17 KPAs contemplam diretamente seis atributos e indiretamente os três restantes. Mesmo com a indicação indireta dos três atributos, infere-se que o modelo IA-CM está em consonância com a literatura, uma vez que se pode considerar que esses atributos estão presentes mais em auditorias independentes do que nas auditorias internas. Cabe ressaltar que os três atributos restantes se relacionam ao: tamanho da auditoria; tempo de mandato da auditoria; e expectativa/satisfação do auditado/cliente da auditoria.

Quanto ao tamanho da firma de auditoria, o modelo IA-CM não contempla diretamente esse atributo, mas apresenta recomendação para que a estrutura e o tamanho da auditoria dependam da realidade de cada organização e de cada país. O enfoque dado pelo modelo difere

do obtido nas pesquisas coletadas, uma vez que os autores focam no tamanho da firma da auditoria independente e sua relação com os resultados positivos para a organização, enquanto o modelo traz a questão da suficiência da estrutura da auditoria interna.

Outra exceção se trata do tempo de mandato da auditoria, o modelo IA-CM não se reporta diretamente ao tempo de mandato longo ou curto, mas a importância de se ter um mandato fixo para o chefe da auditoria interna. Na auditoria externa ou independente, o tempo do mandato do auditor ou da firma de auditoria é testada por autores, a exemplo de Ghosh e Moon (2005), Thuneibat, Al Isa e Ata Baker (2011) e Marçal e Alberton (2020). Na auditoria interna, os estudos da relação tempo de mandato x qualidade da auditoria são escassos na literatura, e são focados principalmente nas Normas do IPPF do IIA.

Por fim, em relação a satisfação do cliente, o modelo dá enfoque às partes interessadas da auditoria (*stakeholders*) e não somente cliente de auditoria.

Seguem os comparativos dos atributos apontados na literatura versus o modelo IA-CM.

Quadro 12: Atributo “Qualificação/proficiência do auditor” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Qualificação, Proficiência do Auditor	Gerenciamento de Pessoas	Identificar e atrair pessoas com competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de Auditoria.
	KPA 2.2 – Pessoas preparadas são identificadas e recrutadas.	
	KPA 2.3 – Desenvolvimento profissional individual.	Assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais.
	KPA 3.3 – Coordenação de força de trabalho.	Coordenar o desenvolvimento do plano periódico de auditoria e dos serviços para os níveis de recursos humanos autorizados para a atividade de Auditoria Interna.
	KPA 3.4 – Profissionais qualificados.	Prover a atividade de Auditoria Interna com pessoal profissionalmente qualificado e reter os indivíduos que tenham demonstrado um nível mínimo de competência.
	KPA 3.5 – Construção de equipes e competências.	Desenvolver a capacidade dos membros da equipe para trabalhar eficazmente em um ambiente de equipe, começando com foco na equipe de projeto individual.

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009) e Brasil (2019).

Os resultados encontrados para o atributo mais indicado pelos autores nesta pesquisa contam no modelo IA-CM com cinco KPAs do elemento de Gerenciamento de Pessoas, reconhecendo a importância do elemento com a qualificação e competência necessária do auditor. Tanto a literatura quanto o modelo denotam a importância do referido atributo.

Segundo o IARF (2009), auditores apropriadamente qualificados e recrutados são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna.

Quadro 13: Atributo “Independência da auditoria” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Independência da auditoria	Práticas profissionais	Ajudar e facilitar a realização dos trabalhos de auditoria, com independência, objetividade, competência e zelo profissional devidos, previstos no Regulamento Interno/Estatuto de auditoria e na Missão de Auditoria Interna, na Definição de Auditoria Interna, no Código de Ética e nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (os Padrões).
	KPA 2.5 – Estrutura de Processos e Práticas Profissionais.	
Independência da auditoria	Estrutura de governança	Estabelecer um processo de financiamento robusto e transparente que assegura recursos adequados para permitir que a atividade de Auditoria Interna cumpra suas obrigações.
	KPA 3.13 – Mecanismos de financiamento.	
	KPA 3.14 – Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI.	Estabelecer um mecanismo/ processo dentro da organização para supervisionar e para aconselhar a atividade da Auditoria Interna, para revisar seus resultados e para assegurar que ações apropriadas sejam tomadas para fortalecer sua independência.
	KPA 3.15 – Chefe da auditoria – CAI informa a autoridade de alto nível.	Fortalecer a independência do Chefe da auditoria – CAI estabelecendo um relacionamento de reporte funcional direto ao conselho e um reporte administrativo à alta administração ou ao conselho.

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IARF (2009) e Brasil (2019).

Outro atributo apontado na literatura é o da importância da independência da auditoria que ficou em segundo lugar entre os atributos importantes para a eficácia da auditoria interna. No modelo IA-CM, verificou-se a existência de quatro KPAs divididos em dois elementos: Práticas Profissionais e Estrutura de Governança, corroborando o modelo do IA-CM com a literatura pela relevância do atributo para avaliar a qualidade da auditoria interna.

Quadro 14: Atributo “Filiação ao IIA e Cumprimento das Normas do Instituto” x Modelo IA - CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Filiação ao IIA e Cumprimento das Normas do Instituto	Gerenciamento de Pessoas	Assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais.
	KPA 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual. Práticas Profissionais.	
	Práticas profissionais	Estabelecer e manter processos para, continuamente, monitorar, avaliar e melhorar a eficácia da atividade de Auditoria Interna. Os processos incluem monitoramento interno contínuo do desempenho da atividade de Auditoria, bem como avaliações de qualidade periódicas, internas e externas.
KPA 3.7 - Estrutura de Gestão da qualidade.		

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IARF (2009) e Brasil (2019).

O atributo de qualidade da eficácia da auditoria interna relacionado ao grau de cumprimento das normas do IIA e de filiação dos auditores ao Instituto dos Auditores Internos encontra paralelo em dois KPAs, conforme quadro anterior, nos elementos de Gerenciamento de Pessoas e Práticas Profissionais e está relacionado ao processo de evolução do conhecimento e das capacidades profissionais dos auditores internos. Coetzee, Fourie e Burnaby (2015) e Mihret, James e Mula (2010) concordam que o cumprimento das normas do IIA representa manter a unidade de auditoria dentro das melhores práticas internacionais com preocupações nas avaliações internas e externas da qualidade da auditoria.

Quadro 15: Atributo “Apoio/suporte da Alta Administração” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Apoio/suporte da Alta Administração	Estrutura de governança	Estabelecer um mecanismo/ processo dentro da organização para supervisionar e para aconselhar a atividade da Auditoria Interna, para revisar seus resultados e para assegurar que ações apropriadas sejam tomadas para fortalecer sua independência. Incentivar o apoio da alta administração para a independência da atividade de Auditoria Interna, por meio, por exemplo, da comunicação por toda a organização do mandato da atividade de Auditoria, da sua independência e dos seus benefícios.
	KPA 3.14 – Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de Auditoria Interna.	
Apoio/suporte da Alta Administração	Práticas profissionais	Desenvolver planos periódicos (anuais ou plurianuais) para os quais serão fornecidas auditorias e/ou outros serviços, baseados em consultas com a gestão e/ou com outras partes interessadas (<i>stakeholders</i>). Por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas – <i>stakeholders</i> (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de Auditoria.
	KPA 2.4 – Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e partes interessadas.	
	KPA 2.6 – Plano de negócio de Auditoria Interna.	
	KPA 2.7 – Orçamento operacional de Auditoria Interna.	
KPA 2.9 – Fluxo de reporte de auditoria estabelecido.	Estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para a atividade de Auditoria Interna. Certificar-se de que a alta administração e/ou o conselho, se aplicável, aprovem formalmente o estatuto.	

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIA (2009) e Brasil (2019).

Ao apoio/suporte da alta administração é reconhecido como de fundamental importância para que a auditoria preste serviços de qualidade. O requisito também foi indicado por 22,5% dos autores pesquisados, estando presente em cinco KPAs no IA-CM, o que demonstra a relevância dada pelo KPA ao apoio da alta administração à auditoria interna, como exemplo, elaborar o planejamento anual da auditoria, desenvolver planos de negócios, formalizar o estatuto, estabelecer um canal formal de reporte e ter apoio para o orçamento são tópicos que necessitam da participação e apoio da alta administração.

Quadro 16: Atributo “Tamanho da Auditoria” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Tamanho da Auditoria	Cultura e Relacionamento Organizacional	Focar o esforço de gestão da atividade de Auditoria Interna em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade, tais como estrutura organizacional, gestão de pessoas, preparação do orçamento e monitoramento, planejamento anual, fornecendo a tecnologia e as ferramentas de auditoria necessárias, e realizando auditorias. Nem toda organização requer a mesma capacidade ou sofisticação de auditoria interna. O nível apropriado será compatível com a natureza e complexidade da organização e os riscos aos quais a organização pode estar exposta. Não existe um tamanho único para todas as auditorias (IIARF, 2009).
	KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da Atividade da Auditoria Interna.	

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009) e Brasil (2019).

Observa-se que o tamanho da auditoria e de sua influência na qualidade da auditoria foi o quinto atributo mais citado com 20% das pesquisas analisadas. Entre os autores demonstra-se que o assunto não guarda unanimidade, já que enquanto uns perceberam aumento da conformidade com firmas de auditorias grandes, outros não obtiveram correlação entre o tamanho de uma firma de auditoria e a auditoria de qualidade, conforme Marçal e Alberton (2020), além de que o tamanho da firma de auditoria não aumenta a qualidade das auditorias, de acordo com Al-Thuneibat, Issa e Baker (2011).

Para o modelo IA-CM, as regras do modelo não abordam o tamanho propriamente dito da firma de auditoria. A recomendação adotada no modelo é o de que a estrutura e o tamanho da auditoria interna das organizações dependam em propósitos da auditoria e no ambiente da organização, além de levar em conta os costumes e as normas de cada país, conforme os conceitos do IIARF (2009) que assinala que uma organização tem a obrigação de determinar o nível ideal de capacidade de auditoria interna para apoiar suas necessidades de governança e alcançar e manter a capacidade desejada, mas que nem toda organização requer a mesma

capacidade ou sofisticação de auditoria interna. Ademais, devem ser consideradas a realidade de que a capacidade de gestão, infraestrutura e arranjos de governança são diferentes em países desenvolvidos e em desenvolvimento (IIARF, 2009). Assim, não existe um tamanho único para todas as auditorias internas.

Quadro 17: Atributo “Atingimento dos resultados e metas da organização” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Atingimento dos resultados e metas da organização	Práticas Profissionais	Entender as metas e objetivos estratégicos da organização para alinhar adequadamente o plano de auditoria.
	KPA 3.6 – Planos de Auditoria Baseados em Risco.	
	Cultura e Relacionamento Organizacional	Participar das atividades de gestão da organização de alguma forma como um membro valioso da equipe de gestão.
	KPA 3.11 - Componente essencial da equipe de gestão.	

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009) e Brasil (2019).

A temática da contribuição da auditoria interna para o atingimento das metas e resultados da organização é evidenciado por alguns autores. Na literatura é indicado por 15% dos estudos avaliados, a exemplo de Mihret *et al.* (2010) os quais indicam que a contribuição esperada da auditoria interna para a meta organizacional seria uma das razões para a existência da Auditoria Interna.

No modelo IA-CM, a função da auditoria interna inclui fornecer avaliações independentes e objetivas para auxiliar a organização em cumprir seus objetivos e melhorar as operações da organização. É encontrada no modelo nos KPA 3.6 – Planos de Auditoria Baseados em Risco e KPA 3.11 - Componente essencial da equipe de gestão.

Quadro 18: Atributo “Tempo de mandato da auditoria” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Tempo de mandato da auditoria	Estrutura de Governança	Estabelecer um mecanismo/processo dentro da organização para supervisionar e para aconselhar a atividade da Auditoria Interna, para revisar seus resultados e para assegurar que ações apropriadas sejam tomadas para fortalecer sua independência. Incentivar o apoio da alta administração para a independência da atividade de Auditoria Interna por meio, por exemplo, da comunicação por toda a organização do mandato da atividade de Auditoria Interna , da sua independência e dos seus benefícios. (grifo nosso)
	KPA 3.15 - Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de Auditoria Interna.	

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009) e Brasil (2019).

O tema abordado pela literatura da relação existente entre o tempo do mandato da auditoria e a qualidade da auditoria não é o adotado diretamente pelo modelo do IA-CM, vez que na literatura os estudos se concentram no tempo de mandato de firmas de auditorias independentes. O modelo aborda, entretanto, a importância da existência de se ter um mandato para o chefe da auditoria interna no KPA 3.15, registrando-se, por exemplo, da comunicação pela alta administração para a organização a respeito do mandato da atividade de Auditoria Interna.

Quadro 19: Atributo “Atender as expectativas Auditado/Cliente” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Atende as expectativas do auditado/cliente	Perspectiva do Cliente KPA 2.4 - Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos <i>stakeholders</i> .	Desenvolver planos periódicos (anuais ou plurianuais) para os quais auditorias e/ou outros serviços serão prestados, com base em consultas à gestão e / ou outras partes interessadas.

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009) e Brasil (2019).

O atributo de “atender as expectativas do auditado/cliente” para avaliar a qualidade da auditoria interna não é consenso entre os autores na literatura, conforme demonstrado neste artigo. Em relação ao IA-CM não se verifica a abordagem dada pela literatura em relação ao cliente da auditoria e suas nuances apontadas pela literatura. Por sua vez, a atenção dada pelo modelo se reporta as partes interessadas da auditoria (*stakeholders*) com entregas de produtos de alto valor agregado, como exemplo a elaboração dos planos de auditoria baseados nas prioridades da gestão e nos *stakeholders* e as consultas que são realizadas pela auditoria a alta administração e as partes interessadas que envolvem não somente o cliente/auditado.

Quadro 20: Atributo “Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração” x Modelo IA-CM

Atributos apontados na Literatura pesquisada	KPA relacionados ao atributo	Objetivo do KPA do IA-CM
Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração	Estrutura de governança	Fortalecer a independência do Chefe de Auditoria Interna, estabelecendo um relacionamento de reporte funcional direto ao conselho e um reporte administrativo à alta administração ou ao conselho.
	KPA 3.15 – Chefe de Auditoria Interna - CAI Informa à autoridade de mais alto nível.	

Fonte: Adaptado pelo autor com base em IIARF (2009) e Brasil (2019).

No modelo IA-CM, a interação entre o membro da auditoria e da alta administração é mencionado explicitamente no objetivo do KPA 3.15, a exemplo da importância de o chefe da auditoria manter um canal de reporte ao conselho e à alta administração, o que representa para a auditoria a percepção de uma maior relevância no seu papel para a organização, com uma

independência mais fortalecida, resultando com isso trabalhos de auditoria com menos influências interna e externa, maior respaldo nas conclusões dos seus trabalhos, e por fim maior qualidade nas entregas.

Em resumo, os KPAs (até o nível 3) compatíveis com os atributos indicados nas pesquisas consultadas para avaliar qualitativamente uma auditoria interna são os seguintes:

Quadro 21: Comparativo KPAs x Atributos para avaliar a qualidade da auditoria

KPAs (até o nível 3)	Atributos para avaliar a qualidade da auditoria interna mencionados na literatura
KPA 2.1 (Auditoria de Conformidade)	
KPA 2.2 (Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas)	Qualificação, Proficiência do Auditor
KPA 2.3 (Desenvolvimento Profissional Individual)	- Qualificação, Proficiência do Auditor - Filiação ao IIA e Cumprimento das Normas do Instituto
KPA 2.4 (Plano de Auditoria Baseado nas Prioridades da Gestão e dos <i>Stakeholders</i>)	- Apoio/suporte da Alta Administração - Atende as expectativas do auditado/cliente
KPA 2.5 (Arcabouço/Estrutura de Processos e Práticas Profissionais)	Independência da auditoria
KPA 2.6 (Plano de Negócio de Auditoria Interna)	Apoio/suporte da Alta Administração
KPA 2.7 (Orçamento Operacional da Auditoria Interna)	Apoio/suporte da Alta Administração
KPA 2.8 (Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna)	Tamanho da Auditoria
KPA 2.9 (Fluxo de Reporte de Auditoria Estabelecido)	Apoio/suporte da Alta Administração
KPA 2.10 (Acesso total às Informações, Ativos e Pessoas da Organização)	
KPA 3.1 (Auditoria de Desempenho/ <i>Value-for-Money</i>)	
KPA 3.2 (Serviços Consultivos)	
KPA 3.3 (Coordenação de Força de Trabalho)	Qualificação, Proficiência do Auditor
KPA 3.4 (Pessoal Profissionalmente Qualificado)	Qualificação, Proficiência do Auditor
KPA 3.5 (Criação de Equipes e Competências)	Qualificação, Proficiência do Auditor
KPA 3.6 (Planos de Auditoria Baseados em Risco)	Contribuição para o atingimento dos resultados e metas da organização
KPA 3.7 (Estrutura de Gestão da Qualidade)	Filiação ao IIA e Cumprimento das Normas do Instituto
KPA 3.8 (Relatórios de Gestão da Auditoria Interna)	
KPA 3.9 (Informações de Custos)	
KPA 3.10 (Medidas de Desempenho)	
KPA 3.11 (Componente essencial da equipe de gestão)	Contribuição para o atingimento dos resultados e metas da organização
KPA 3.12 (Coordenação com outros grupos de revisão)	
KPA 3.13 (CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível)	Independência da auditoria
KPA 3.14 (Mecanismos de Financiamento)	- Independência da auditoria - Apoio/suporte da Alta Administração
KPA 3.15 (Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI)	- Independência da auditoria - Tempo de mandato da auditoria - Interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração

Fonte: Elaborado pelo autor

5 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo verificar se o modelo do IA-CM preenche as condições para avaliar qualitativamente a auditoria interna. Para isso, foi considerada a ordem de relevância dos atributos mais utilizados pela literatura especializada. A partir de uma amostra de 114 trabalhos, após a aplicação de critérios de seleção, foram utilizados 40 trabalhos de autores nacionais e internacionais, de onde se observou nove principais atributos utilizados para se avaliar a qualidade da auditoria interna, sendo eles: qualificação/proficiência do auditor; independência da auditoria; filiação ao IIA e cumprimento das Normas do Instituto; apoio/suporte da alta administração; tamanho da auditoria; contribuição da auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização; tempo de mandato da auditoria; atender às expectativas do cliente/auditado; e interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração.

Após a seleção dos atributos, comparou-se com os macroprocessos-chave (KPAs) do modelo IA-CM, de modo a verificar se o modelo guarda consonância com os atributos adotados pela literatura, e como resultado dessa análise comparativa, confirmou-se que os KPAs possuem uma forte aderência com os requisitos abordados pela literatura.

Os atributos referentes a qualificação/proficiência do auditor; independência da auditoria; filiação ao IIA e cumprimento das normas do IIA; apoio/suporte da alta administração; contribuição da auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização; e interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração, encontrados no modelo IA-CM, correspondem a 77,38% de aderência àqueles adotados pela literatura pesquisada, levando-se em conta que esses atributos foram mencionados 65 vezes de um total de 84 menções da literatura avaliada.

Os atributos denominados tamanho da auditoria; atender as expectativas do auditado/cliente; e tempo de mandato da auditoria; não são exatamente iguais aos atributos indicados no modelo do IA-CM, porém no modelo são abordadas atividades de uma perspectiva mais adaptada à auditoria interna, e não a auditoria independente. Foram mencionados apenas 22,62% (19) das menções dos autores, em relação ao total de 84 citações de atributos, nos 40 estudos avaliados.

O atributo referente ao tamanho da auditoria é abordado no modelo IA-CM, diferentemente de alguns estudos que abordam a questão da influência do tamanho da firma de auditoria independente e de seus reflexos para a qualidade da auditoria, portanto mais específicos. O modelo trata a questão de que a estrutura e o tamanho da auditoria interna das organizações devem variar, conforme a finalidade da auditoria e do ambiente e estrutura da

organização, e dos costumes e das normas de cada país. A diferença demonstra que o modelo IA-CM se reporta exclusivamente à auditoria interna.

Quanto ao atributo atender às expectativas/satisfação do auditado/cliente, o modelo IA-CM não reporta exclusivamente aos clientes da auditoria, mas a importância de envolver as partes interessadas da auditoria (*stakeholders*), sendo que essas partes interessadas no setor público se referem a altos funcionários do governo, auditores externos, auditados e outros.

Por último, o tempo de mandato da auditoria, também não encontra paralelo exato no modelo do IA-CM, no entanto o modelo aborda a importância da existência de se ter um mandato para o chefe da auditoria interna.

Dessa forma, pode-se dizer que, do total de 25 macroprocessos chave (KPAs) adotados pelo modelo IA-CM até o nível 3, 17 trazem a mesma abordagem dos nove atributos mais indicados pela literatura pesquisada, ainda que não sejam todos exatamente iguais em abordagem.

Portanto, os resultados da análise comparativa evidenciaram que o modelo IA-CM adotado pelo IIA guarda consonância com os estudos dos pesquisadores, demonstrando que os seus atributos estão alinhados às principais questões de auditoria e sua avaliação de qualidade.

Este estudo apresentou algumas limitações, como no caso da bibliografia encontrada, pois em sua maioria, aborda as questões tanto da ótica da auditoria independente como da auditoria interna, requerendo uma depuração das informações, tendo em vista que o foco deste trabalho foi em auditoria interna do setor público. Consoante, o modelo IA-CM apresenta outros atributos além daqueles avaliados, que não foram utilizados neste estudo, pois se empregou até o Nível de capacidade 3 do modelo IA-CM, sendo que o máximo é o nível 5. Tal opção se justifica pelo fato de que no nível 3 o órgão de auditoria já se encontra em conformidade com as normas e práticas internacionais.

A partir da evolução das pesquisas sobre qualidade de auditoria, diferenciando cada vez mais as realidades da auditoria interna e da auditoria independente, sugere-se a realização de trabalhos futuros que possam captar tais nuances, utilizando atributos em maior quantidade e com maior nível de aderência à essas realidades.

Não obstante, a realização de outras pesquisas voltadas às auditorias internas do setor público, empregando diferentes tipos de análise e possibilitando a inserção de outras formas de abordagens dos macroprocessos chave previstos no IA-CM.

REFERÊNCIAS

- AL-MATARI, E. M.; AL-SWIDI, A. K.; FADZIL, F. H. B. The measurements of firm performance's dimensions. **Asian Journal of Finance & Accounting**, v. 6, n. 1, p. 24, fev. 2014. Disponível em: <https://www.macrothink.org/journal/index.php/ajfa/article/view/4761>. Acesso em: 05 set. 2021.
- AL-THUNEIBAT, A. A.; ISSA, R. T. I. A.; BAKER, R. A. A. Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 26, n. 4, p. 317-334, abr. 2011. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686901111124648/full/html>. Acesso em: 18 nov. 2021.
- ALAREENI, B. A. The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 34, n. 1, p. 6-43, dez. 2018. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-05-2017-1559/full/html>. Acesso em: 28 nov. 2021.
- ANDRADE, F. C. de. **Atividade De Auditoria Interna Da Controladoria-Geral Do Estado De Minas Gerais**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30562>. Acesso em: 25 nov. 2021.
- ARENA, M.; AZZONE, G. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. **International Journal of Auditing**, Malden, v. 13, n. 1, p. 43-60, fev. 2009. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>. Acesso em: 28 nov. 2021.
- ASARE, T. Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. **International Journal on Governmental Financial Management**, Alexandria, v. 9, n. 1, p. 15-28, 2009. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/14878188/Asare-Internal-Auditing-in-the-Public-Sector-Promoting-Good-Governance-and-Performance-Improvement>. Acesso em: 28 nov. 2021.
- ASHAGRE, Y. **Determinants of Internal Audit Quality of Economy Budgetary Public Sectors in Ethiopia**. 2018. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Addis Ababa University, Addis Ababa, 2018. Disponível em: <http://etd.aau.edu.et/handle/123456789/13737>. Acesso em: 30 jun. 2022.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- BAHARUD-DIN, Z.; SHOKIYAH, A.; IBRAHIM, M. S. Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. **International Proceedings of Economics Development and Research**, v. 70, p. 126, 2014. Disponível em: http://ipedr.com/vol70/024-ICEMI2014_H10016.pdf. Acesso em: 10 nov. 2021.
- BEHREND, J.; EULERICH, M. The evolution of internal audit research: A bibliometric analysis of published documents (1926-2016). **Accounting History Review**, Londres, v. 29, n. 1, p. 103-139, maio 2019. Disponível em:

<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/21552851.2019.1606721>. Acesso em: 30 nov. 2021.

BRANDES, G. S. B.; CUNHA, J. H. da C.; ARAÚJO JÚNIOR, R. H.; RESENDE, A. L. Análise da Auditoria Interna aos Princípios do Processo de Produção de Informações Estratégicas. **Encontros Bibli: Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, v. 25, p. 1-21, set. 2020. Disponível em: <https://brapci.inf.br/index.php/res/v/145810>. Acesso em: 28 nov. 2021.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF, 12 jun. 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/17/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 5 nov. 2021.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Nota Técnica nº 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019**. Apresentar os resultados das análises realizadas pela Coordenação-Geral de Métodos, Capacitação e Qualidade (CGMEQ), com o objetivo de avaliar o grau de maturidade da atividade de auditoria interna da CGU, com base no Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (*Internal Audit Capability Model - IA-CM*). Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/ouvidorias/pt-br/ouvidorias/modelo-de-maturidade-em-ouvidoria-publica/referencial-teorico>. Acesso em: 28 nov. 2021.

BRASIL. 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. 2001. Disponível em: https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106_ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view. Acesso em: 5 nov. 2021.

CAMARGO, R. de C. C. P.; CAMARGO, R. V. W.; DUTRA, M. H.; ALBERTON, L. A. percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes: Um estudo empírico na Região da Grande Florianópolis/SC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 7, n. 18, p. 37-47, maio/ago. 2013. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55303>. Acesso em: 28 nov. 2021.

CHADEGANI, A. A. Review of studies on audit quality. *In*: INTERNATIONAL CONFERENCE ON HUMANITIES, SOCIETY AND CULTURE, 20., 2011. Singapore. **Anais [...]**. Singapura: IACSIT Press, 2011, p. 312-317. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2227359. Acesso em: 30 nov. 2021.

COETZEE, P.; FOURIE, H.; BURNABY, P. A. The growth of the internal audit profession is more than just numbers: Fact or fiction? Evidence from South Africa. **Managerial Auditing Journal**, v. 30, n. 6/7, p. 514-538, jul. 2015. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-10-2014-1122/full/html>. Acesso em: 30 nov. 2021.

COHEN, A.; SAYAG, G. The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. **Australian Accounting Review**, v. 20, n. 3, p. 296-

307, ago. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>. Acesso em: 30 nov. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI. **Modelo IA-CM é aprovado como referencial metodológico para o Conaci**. 2019. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/noticias/modelo-ia-cm-e-aprovado-como-referencial-metodologico-para-o-conaci>. Acesso em: 30 nov. 2021.

COSTA, M.; MOREIRA, J. A Experiência do Auditor como Determinante da Qualidade da Auditoria: Uma análise para o caso português. **Revista Contabilidade & Gestão**, v. 9, p. 9-47, 2010.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

D'SILVA, K.; RIDLEY J. Internal auditing's international contribution to governance. **International Journal Business Governance and Ethics**, Londres, v. 3, n. 2, p. 113-126, fev. 2007. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/ids/ijbget/v3y2007i2p113-126.html>. Acesso em: 2 dez. 2021.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. **Journal of accounting and economics**, v. 3, n. 3, p. 183-199, dez. 1981. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1). Acesso em: 6 set. 2021.

DITTENHOFER, M. Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of the Present Methods. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 16, n. 8, p. 443-450, nov. 2001. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/EUM0000000006064>. Acesso em: 3 set. 2021.

ENOFÉ, A. O.; MGBAME, C. J.; OSA-ERHABOR, V. E.; EHIOROBO, A. J. The role of internal audit in effective management in public sector. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 4, n. 6, jan. 2013. Disponível em: <https://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/5660/5772>. Acesso em: 3 mar. 2022.

FEIZIZADEH, A. Strengthening internal audit effectiveness. **Indian Journal of Science and Technology**, v. 5, n. 5, p. 2777-2778, maio 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/297328457_Strengthening_internal_audit_effectiveness. Acesso em: 3 mar. 2022.

FLESHER, D. L.; ZANZIG, J. S. Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 15, n. 7, p.331-337, out. 2000. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900010344601/full/html>. Acesso em: 6 set. 2021.

FRANCIS, J. R. A framework for understanding and researching audit quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 30, n. 2, p. 125-152, maio 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>. Acesso em: 10 dez. 2021.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

GEORGE, D.; THEOFANIS, K.; KONSTANTINOS, A. Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. **Journal of Accounting and Taxation**, v. 7, n. 7, p. 113-122, jul. 2015. Disponível em: <https://academicjournals.org/journal/JAT/article-abstract/9A5352054234>. Acesso em: 14 ago. 2021.

GHOSH, A.; MOON, D. Auditor tenure and perceptions of audit quality. **The Accounting Review**, v. 80, n. 2, p. 585-612, abr. 2005. Disponível em: <https://meridian.allenpress.com/accounting-review/article-abstract/80/2/585/53535/Auditor-Tenure-and-Perceptions-of-Audit-Quality?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 15 ago. 2021.

IMONIANA, J. O.; MATHEUS, C. P.; PERERA, L. C. J. Medição de desempenho de auditoria interna: Um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 3, p. 65-93, jul./set. 2014. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/32802/medicao-de-desempenho-de-auditoria-interna--um--->. Acesso em: 5 set. 2021.

JACKSON, A. B.; MOLDRICH, M.; ROEBUCK, P. Mandatory audit firm rotation and audit quality. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 23, n. 5, p. 420-437, maio 2008. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900810875271/full/html>. Acesso em: 11 fev. 2021.

KHOURY, H. M. Internal audit in the public sector. The quiet revolution. **A Middle East Point of View**, p. 41-45, 2011. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/iq/en/pages/about-deloitte/articles/deloittemepov4/mepov4-internal-audit-in-the-public-sector.html>. Acesso em: 10 fev. 2022.

KNECHEL, W. R.; KRISHNAN, G. V.; PEVZNER, M.; SHEFCHIK, L. B.; VELURY, U. K. Audit quality: Insights from the academic literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 32, n. Supplement 1, p. 385-421, nov. 2013. Disponível em: <https://meridian.allenpress.com/ajpt/article-abstract/32/Supplement%201/385/54493/Audit-Quality-Insights-from-the-Academic?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 13 fev. 2021.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 212-222, set./dez. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/tSgP7SXqJPKsKD4Hcb8XVkc/?lang=pt>. Acesso em: 13 fev. 2022.

LENZ, R.; SARENS, G.; HOOS, F. Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management. **EDPACS - The EDP Audit, Control, and Security Newsletter**, v. 55, n. 1, p. 1-17, fev. 2017. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/07366981.2017.1278980?needAccess=true>. Acesso em: 13 fev. 2022.

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. 68-70, fev. 2010. Disponível em: <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA219107009&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=00205745&p=AONE&sw=w&userGroupName=anon%7Eb358369e>. Acesso em: 10 fev. 2022.

MARANHÃO, D. **Aperfeiçoamento GGCI: Introdução à auditoria interna e aos fundamentos do modelo IA-CM**. Recife. Centro de Formação dos Servidores e Empregados Públicos do Poder Executivo Estadual, 2020. Disponível em: http://www.cefospe.pe.gov.br/c/document_library/get_file?p_1_id=30580954&folderId=61591351&name=DLFE-475601.pdf. Acesso em: 2 fev. 2022.

MARINHO, L. L. C. **A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro**. 2017. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/30562/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Fernanda%20Costa%20de%20Andrade%20-%20Final.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2021.

MARÇAL, R. R.; ALBERTON, L. Percepções dos CEO's da [B]³ sobre a Qualidade de Auditoria: Uma aplicação da Escala SERVQUAL. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 1, p. 1-22, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/29847>. Acesso em: 13 ago. 2021.

MATHEUS, C. P. **Medição de Desempenho de Auditoria Interna: Um estudo empírico**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/924>. Acesso em: 28 set. 2021.

MIHRET, D. G.; JAMES, K.; MULA, J. M. Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. **Pacific Accounting Review**, v. 23, n. 3, p. 224-252, nov. 2010. Disponível em: https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/01140_581011091684/full/html. Acesso em: 13 fev. 2022.

MIHRET, D. G.; YISMAW, A. W. Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 22, n. 5, p. 470-484, maio 2007. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900710750757/full/html>. Acesso em: 20 ago. 2021.

MORAIS, M. G. da C. T. A importância da auditoria interna para a gestão: Caso das empresas portuguesas. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18. 2008. **Anais [...]** Gramado, 2008, p. 1-15. Disponível em: <https://docplayer.com.br/684140-A-importancia-da-auditoria-interna-para-a-gestao-caso-das-empresas-portuguesas.html>. Acesso em: 21 ago. 2021.

MORAIS, G.; MARTINS, I. **Auditoria interna: função e processo**. 4. ed. Lisboa: Editora Áreas, 2013.

NERANTZIDIS, M.; PAZARSKIS, M.; DROGALAS, G.; GALANIS, S. Internal auditing in the public sector: A systematic literature review and future research agenda. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 34, n. 2, p. 189-209, out. 2020. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015/full/html>. Acesso em: 8 set. 2021.

PINHEIRO, C. G. de A. **Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2013. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1804/1/DM_CatarinaPinheiro_2013.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

PITT, S. A. **Internal audit quality: Developing a quality assurance and improvement program**. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1002/9781118777213>. Acesso em: 29 jun. 2022.

PRAZERES, C. M. A.; PAIS, C. A. F. A qualidade de auditoria e as características das firmas de auditoria em Portugal. *In: IBERIAN CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGIES (CISTI)*, 12, 2017. Lisboa. **Anais [...]**. Lisboa: IEEE, 2017, p. 325-330. Disponível em: <https://ciencia.iscte-iul.pt/publications/a-qualidade-de-auditoria-e-as-caracteristicas-das-firmas-de-auditoria-em-portugal/37840>. Acesso em: 3 mar. 2022.

REIF, E. **Fatores determinantes para a eficácia da auditoria interna**. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2015. Disponível em: https://bu.furb.br/docs/DS/2015/360793_1_1.pdf. Acesso em: 29 jun. 2022.

RENSBURG, J. O. J. V.; COETZEE, G. P. Elements of the internal audit capability model addressed by South African public sector legislation and guidance. **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, v. 11, n. 1, p. 47-62, jan. 2011. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10520/EJC93869>. Acesso em: 7 fev. 2021.

RIBEIRO, A. C. dos S. **O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental-universidade e politécnicos**. 2016. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/6565>. Acesso em: 1 nov. 2021.

ROCHA, E. E. M.; SILVEIRA FILHO, I. B.; SANT'ANNA, T. R. F. **A importância da auditoria no sistema único de saúde**. 2002. Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2002. Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_enock_ilbenez_tome.pdf. Acesso em: 1 nov. 2021.

ROUSSY, M.; BRIVOT, M. Internal audit quality: A polysemous notion? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 29, n. 5, p. 714-738, jun. 2016. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AAAJ-10-2014-1843/full/html>. Acesso em: 2 out. 2021.

RUDHANI, L. H.; VOKSHI, N. B.; HASHANI, S. Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo. **Journal of**

Accounting, Finance and Auditing Studies, v. 3, n. 4, p. 91-108, 2017. Disponível em: <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/27336>. Acesso em: 10 set. 2021.

SALEHI, T. Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: Case study Iran. **Review of European Studies**, v. 8, n. 2, p. 224, maio 2016. Disponível em: <https://ccsenet.org/journal/index.php/res/article/view/59885>. Acesso em: 22 ago. 2021.

SAMPAIO, S. M. S. **A importância da Auditoria Interna nas Organizações**. 2010. Monografia (Pós-Graduação em Auditoria e Controladoria) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k212293.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

SANTANA, A. M.; OLIVEIRA, E. S. C.; CARVALHO, K. M.; SILVA, R. S. Eficácia da auditoria interna municipal - Um estudo de caso do poder executivo do município de Laranjeiras. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 7, n. 8, p. 85724-85744, ago. 2021. Disponível em: <https://brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/35219>. Acesso em: 22 jun. 2022.

TACKIE, G.; MARFO-YIADOM, E.; ACHINA, S. O. Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. **International Journal of Business and Management**, v. 11, n. 11, p. 184-195, out. 2016. Disponível em: <https://ir.ucc.edu.gh/xmlui/handle/123456789/4549>. Acesso em: 8 set. 2021.

TEIXEIRA, M. de F. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Universidade Aberta, Coimbra, 2006. Disponível em: <https://repositorioaberto.uab.pt/handle/10400.2/581>. Acesso em: 8 jun. 2022.

TEODORO, A. F. L. **Determinantes da qualidade em auditoria interna**. 2020. Dissertação (Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais) – Universidade de Lisboa, Lisboa, 2020. Disponível em: <https://www.proquest.com/openview/6a671fc5ae61189a53e579adfaec1a52/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>. Acesso em: 30 ago. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **About IAA: Mission and history**. Lake Mary: IIA, 2021. Disponível em: <https://global.theiia.org/about/about-the-iiia/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>. Acesso em: 8 set. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. 2003. Disponível em: <https://silo.tips/download/no-rmas-internacionais-para-o-exercicio-profissional-da-auditoria-interna>. Acesso em: 28 jun. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Orientações de Implantação. Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna**. 2019. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2021.

THE WORLD BANK. Conselho Nacional de Controle Interno. **Validação Independente da Auto-avaliação IA-CM da Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF)**. Relatório Final, 2017. Disponível em: http://www.cg.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/02/Validacao-Independente-da-Autoavaliacao_IACM-CGDF-17_04_2017-final.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

UDEH, S. N.; EUGENE, O. N. Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector. **European Journal of Business, Economics and Accountancy**, v. 4, n. 3, p. 44-58, 2016. Disponível em: <http://eprints.gouni.edu.ng/188/>. Acesso em: 8 set. 2021.

VIEIRA, L. dos S. **Pesquisa e monografia jurídica: Na era da informática**. 2. ed. Brasília: Editora Brasília Jurídica, 2005.

ZEYN, E. The effect of internal audit quality on financial accountability quality at local government. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 9, n. 1, p. 34-43, 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/234632211.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2021.

ZHANG, Y.; ZHOU, J.; ZHOU, N. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. **Journal of accounting and public policy**, v. 26, n. 3, p. 300-327, maio/jun. 2007. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425407000208?via%3Dihub>. Acesso em: 2 dez. 2021.

2.2 ARTIGO 2 - AVALIANDO A QUALIDADE DA AUDITORIA-GERAL DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – AUDSUS A PARTIR DO MODELO IA-CM

Assessment of the internal audit quality of the General Audit of the unified health system – AUDSUS based on the IA-CM model

RESUMO

A auditoria interna do setor público é um importante instrumento de governança e é uma atividade que precisa ser avaliada em sua qualidade de trabalho, de modo a apresentar os resultados com eficácia e efetividade. O *Internal Audit Capability Model of the Public Sector* (IA-CM) é um modelo para ajudar a desenvolver a auditoria interna do setor público, fortalecendo sua capacidade e melhorando sua eficácia no setor público em geral. Este artigo se propôs a aplicar o modelo IA-CM na auditoria interna da Auditoria-Geral do Sistema Único de Saúde – AudSUS (antigo DENASUS), tendo por objetivo verificar qual o nível de capacidade da Auditoria-Geral do SUS, tendo por base os KPAs do Nível de capacidade 2 do modelo IA-CM. Para tanto, realizou-se uma *survey* com servidores da AudSUS, compreendendo chefes e supervisores regionais em 26 estados e coordenadores de auditoria em Brasília-DF, e análise documental que inclui manuais, normas e orientações internas, e planos anuais de auditoria. Os resultados demonstraram que dos dez KPAs existentes do nível 2, seis KPAs (60%) estão abaixo de 50% de implementação, e quatro KPAs (40%) estão iguais ou acima de 50% de institucionalização, com efeito pode-se concluir que a AUDSUS não alcançou o Nível de capacidade 2 do modelo IA-CM, tendo em vista que é necessário que o órgão de auditoria domine todas as áreas de processos-chave (KPA) de um determinado nível para que seja classificado como pertencente àquele nível de capacidade. Assim, depreende-se que o órgão de auditoria permanece no Nível de capacidade 1. Tal nível é considerado Ad Hoc, com processos não estruturados, não existem práticas profissionais específicas, sendo que as auditorias são individuais e isoladas e os resultados são dependentes das habilidades de indivíduos específicos que ocupam o cargo. O resultado demonstra ainda que a auditoria interna do SUS no plano federal, necessita avançar em seus processos, operações e recursos para alcançar os seus objetivos institucionais e avançar para o próximo nível do modelo. Este estudo procura contribuir não somente para a AUDSUS, mas para outros órgãos de auditoria interna do setor público, com a ênfase na avaliação da capacidade da auditoria interna pelo modelo IA-CM no Brasil.

Palavras-chave: auditoria interna do Sistema Único de Saúde; Modelo de Capacidade de Auditoria Interna no Setor Público.

Abstract

The public sector's internal audit is an important governance instrument and it is an activity that needs to be evaluated in terms of its work quality, in order to present the results efficiently and effectively. The *Internal Audit Capability Model of the Public Sector* (IA-CM) is a model to help develop public sector internal audit, strengthening its capacity and improving its effectiveness in the public sector overall. This article proposed to apply the IA-CM model in

the internal audit of the General Audit of the Unified Health System - AudSUS (formerly DENASUS), with the objective of verifying the level of capacity of the General Audit of the SUS, based on the IA-CM Model Capability Level 2 KPAs. To this end, a survey was carried out with AudSUS employees, comprising heads and regional supervisors in 26 states and audit coordinators in Brasília-DF, and document analysis that includes manuals, internal standards and guidelines, and annual audit plans. The results showed that of the ten existing KPAs of level 2, six KPAs (60%) are below 50% of implementation, and four KPAs (40%) are equal to or above 50% of institutionalization, in fact it can be concluded that AUDSUS did not reach Capability Level 2 of the IA-CM model, as it is necessary for the audit sector to master all key process areas (KPA) of a given level in order to be classified as belonging to that level of capacity. Thus, it appears that the auditing body remains at Capacity Level 1. This level is considered Ad Hoc, with unstructured processes, there are no specific professional practices, and audits are individual and isolated and results are dependent on skills specific individuals occupying the position. The result also demonstrates that the SUS internal audit at the federal level needs to advance in its processes, operations and resources to achieve its institutional objectives and advance to the next level of the model. This study seeks to contribute not only to AUDSUS, but to other internal audit bodies in the public sector, with an emphasis on assessing the capacity of internal auditing using the IA-CM model in Brazil.

Keywords: Internal Audit; Public Sector Internal Audit; Unified Health System; Internal Audit Capability Model.

1. INTRODUÇÃO

A auditoria interna possui uma grande importância nas organizações públicas e privadas. Ao longo das últimas décadas a auditoria interna foi conceituada de várias maneiras, conforme o crescimento de sua importância nessas organizações, e mais recentemente a definição tem apresentado maior foco no aperfeiçoamento dos processos de gestão da organização, com isso passou a ser frequentemente discutida seus objetivos e finalidades para as organizações, como uma atividade que realmente agregue valor ao negócio.

Não é diferente no setor público, em que a auditoria interna governamental, além de contribuir para que a administração pública faça bom uso dos recursos públicos e entregue serviços de qualidade aos seus usuários. A gestão pública deve reconhecer o papel de valor agregado da auditoria interna e contribuir para sua eficácia. Como instrumento de governança, a auditoria interna governamental também necessita se autoavaliar, se aperfeiçoar constantemente e melhorar sua qualidade (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014).

Os padrões internacionais do Instituto de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors* – IIA) recomendam um programa de avaliação e melhoria da qualidade para permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as normas do IIA, além de avaliar a sua eficiência e eficácia, identificando oportunidades de melhoria.

No âmbito da Administração Pública Federal, as orientações para promover programas de melhoria de qualidade da auditoria interna com avaliações internas e externas foram expedidas pela Controladoria-Geral da União – CGU, a exemplo da IN SFC/CGU nº 3, de 9 de junho de 2017, da IN SFC/CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017. Destacam-se ainda a Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019, e a Portaria nº 363/2020, as quais recomendam como referência a adoção da metodologia *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) do Instituto dos Auditores Internos - IIA.

O modelo IA-CM, portanto, é o considerado mais indicado para ser utilizado como referencial de metodologia de avaliação da atividade de auditoria interna do setor público. Ele estabelece seis elementos essenciais para uma atividade de auditoria interna: (1) Serviços e papel da auditoria interna; (2) Gerenciamento de Pessoas; (3) Práticas Profissionais; (4) Gerenciamento de desempenho e responsabilidade; (5) Relações Organizacionais e Cultura; e (6) Estruturas de governança.

Além disso, o modelo identifica cinco níveis progressivos de capacidade, com cada nível descrevendo as características e os recursos de uma atividade de auditoria nesse nível. Os

níveis ilustram as etapas pelas quais a auditoria interna pode evoluir à medida que define, implementa, mede, controla e melhora seus processos e práticas.

Dessa forma, considerando a adoção do modelo IA-CM como referencial de avaliação da atividade de auditoria interna, este estudo se propõe a verificar qual o nível de capacidade da Auditoria-Geral do SUS, tendo por base os KPAs do Nível de capacidade 2 do Modelo IA-CM. Como objetivo específico, pretende-se:

a) conhecer as práticas e procedimentos exigidos nas áreas de processos-chave KPAs para o Nível de capacidade 2, conforme o modelo IA-CM; e

b) detectar quais práticas e procedimentos de auditoria do Nível de capacidade 2 – Infraestrutura estão implementados na auditoria interna e aqueles que necessitam ser implementados na AudSUS, a partir da estrutura do modelo IA-CM.

A escolha deste trabalho com foco no nível 2 do modelo IA-CM para a AudSUS, justifica-se pelos objetivos e resultados apresentados em outras pesquisas acadêmicas em órgãos públicos, em que tiveram também como foco os estudos do nível 2 do referido modelo, destacando-se três estudos de avaliação do modelo IA-CM na auditoria interna da Universidade de Brasília (UnB), tendo por base KPAs do nível 2. Além de pesquisas na Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG), com base nas práticas do Nível 2; na Secretaria Federal de Controle Interno - SFC da Controladoria-Geral da União, que não alcançou o nível 2 do modelo, e em estudos internacionais destaca-se a pesquisa de Macrae e Gils (2014) em auditorias internas do setor público de 107 países, tendo por resultado de que a maioria das atividades de auditoria interna se situam nos níveis 1 e 2 do modelo IA-CM.

Esta pesquisa visa contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria interna do SUS, por meio da sua avaliação utilizando-se da melhor ferramenta indicada nas práticas internacionais, qual seja, o modelo IA-CM, compreendendo onde o órgão de auditoria se situa no referido modelo e como pode ter suas atividades melhoradas, evoluindo nos níveis de capacidade do IA-CM. Sem exercer o papel da auditoria interna do SUS com qualidade e sem estar inserido nas melhores práticas internacionais, a AudSUS não consegue contribuir para o fortalecimento da gestão, e não deve apresentar a eficiência e eficácia necessária para constatar a adequada aplicação dos recursos públicos e a eficácia na qualidade das ações e serviços oferecidos aos cidadãos usuários do SUS.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico está distribuído da seguinte forma: no item 2.1 é apresentado o conceito de auditoria interna e o Programa de Avaliação da Qualidade de Melhoria da Auditoria Interna. No item 2.2 passa-se a descrever sobre o modelo Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM), e no item 3 refere-se aos Procedimentos Metodológicos e no item 4 a Apresentação e Análise dos Resultados.

2.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa e tem por objetivo o exame dos controles operacionais e finalidade promover melhorias nesses controles (CREPALDI, 2013). Segundo Moraes (2008, p. 3) “a auditoria, em especial a auditoria interna, é uma ferramenta de apoio à alta gestão e ajuda a organização a alcançar os seus objetivos”. D’Silva e Ridley (2007) apontam que a auditoria interna tem contribuído continuamente para o desenvolvimento das práticas de governança em todo o mundo, sendo reconhecido como um forte ator internacional em governança corporativa em todos os setores.

A auditoria interna é importante e se justifica porque auxilia a organização a alcançar seus objetivos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria dos processos de gestão de risco, de controle e governança corporativa (IMONIANA; MATHEUS; PERERA, 2014).

O Instituto dos Auditores Internos – IIA (2017) conceitua a auditoria interna como uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

No Brasil, a ênfase nas competências da auditoria em agregar valor e contribuir no alcance dos objetivos da organização é evidenciada também no Decreto de Governança do Setor Público, Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 (BRASIL, 2017). Segundo o art. 18 do referido decreto, a auditoria interna é conceituada na mesma linha do IIA, com abordagem nos tipos de trabalhos de avaliação e consultoria, e na utilização da auditoria baseada em riscos e na promoção a prevenção de fraudes, o que foi corroborado pela edição da Instrução Normativa CGU nº 3/2017 que define a auditoria interna com uma importância maior para a organização, em consonância com o Decreto de Governança e com os padrões internacionais.

As normas e práticas internacionais do IIA (2017) para auditorias internas recomendam que sejam realizadas avaliações internas e externas na auditoria interna, mediante a instituição de um programa de avaliação da qualidade da auditoria interna, o que foi recepcionado na Administração Pública Federal pela Controladoria-Geral da União (CGU) mediante a Instrução Normativa SFC nº 3/2017 (BRASIL, 2017) que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, dispondo, dentre outros aspectos, que a unidade de auditoria interna governamental deve instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), que contemple toda a atividade de auditoria interna governamental.

De acordo com o guia prático do IIA (2017), o Programa de Avaliação de Qualidade de Melhoria deve incluir avaliações internas e externas. As avaliações internas de qualidade compreendem duas partes relacionadas entre si: o monitoramento contínuo e a autoavaliação periódica.

O monitoramento contínuo consiste em avaliação de que os processos em prática funcionam eficientemente para garantir que a qualidade seja entregue de auditoria em auditoria, incluindo em geral: a) planejamento e supervisão de trabalhos; b) práticas de trabalho padrão; c) procedimentos de papéis de trabalho e autorização e revisões de relatórios (IIA, 2017).

A autoavaliação periódica relaciona-se ao monitoramento contínuo e tem como foco: a) a conformidade com o estatuto de auditoria interna, com a definição de Auditoria Interna do IIA, Código de Ética e as Normas; b) a qualidade do trabalho de auditoria, incluindo aderência à metodologia de auditoria interna; c) a qualidade da supervisão; d) a infraestrutura, incluindo as políticas e procedimentos, apoiando a atividade de auditoria interna; e) as formas como o trabalho de auditoria interna agrega valor à organização; f) o cumprimento com os padrões/indicadores de desempenho (IIA, 2017).

Segundo a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework - IPPF*) (IIA, 2019) as duas mensurações (monitoramento contínuo e autoavaliações *periódicas*) são interligadas da avaliação interna é tem por objetivo avaliar a conformidade da atividade de auditoria interna com os normativos da prática internacional de auditoria e verificar se os auditores internos estão aplicando o Código de Ética. Além disso, podem permitir a identificação de oportunidades de melhoria.

As avaliações externas devem ser realizadas pelo menos uma vez a cada cinco anos, por um avaliador ou equipe de avaliação qualificada e independente, externa à organização. O

avaliador externo deve concluir quanto à conformidade com o Código de Ética e com as Normas (IIA, 2019).

Na Administração Pública Federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) publicou a Instrução Normativa SFC nº 3/2017 (BRASIL, 2017) que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, dispondo, dentre outros aspectos, que a unidade de auditoria interna governamental deve instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), que contemple toda a atividade de auditoria interna governamental, tendo por base os requisitos estabelecidos no próprio Referencial Técnico, os preceitos legais aplicáveis e as boas práticas nacionais e internacionais relativas ao tema.

A adesão da metodologia *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) do Instituto dos Auditores Internos - IIA ganhou respaldo pela Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019, e pela Portaria CGU nº 363/2020, as quais preveem como referência ao implementar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade, a adoção da metodologia *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) do Instituto dos Auditores Internos - IIA.

2.2 O modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – *Internal Audit Capability Model for The Public Sector* (IA-CM)

O Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – IA-CM (*Internal Audit Capability Model for The Public Sector*) é uma estrutura destinada a identificar as necessidades fundamentais de uma função de auditoria interna, conforme o *The Institute of The Internal Auditor Foundation Research* - IIA RF (2009), vinculado ao Instituto dos Auditores Internos – IIA.

O modelo é baseado em uma adaptação do modelo de maturidade e capacidade (*Capability Maturity Model Integration – CMMI*) do Instituto de Engenharia de *Software* (*Software Engineering Institute* - SEI) da Universidade de Carnegie Mellon nos EUA, tendo sido desenvolvida uma primeira versão em 1991 como uma ferramenta para avaliar a capacidade de uma organização de construir aplicativos de software (IIARF, 2009).

A autoavaliação é a base do modelo, junto com a construção de capacidades e a promoção da profissão. Sua premissa fundamental é que um processo ou prática não pode ser melhorado, se não puder ser repetido (IIARF, 2009; ANDRADE, 2018).

O IA-CM foi publicado em 2009 e atualizado em 2017 pelo IIARF (2009), no qual destacou que o modelo engloba uma estrutura em blocos encadeados, demonstrando a

progressão dos macroprocessos-chaves de uma unidade de auditoria interna governamental menos madura para uma com capacidades fortes, estruturadas e eficazes (IIARF, 2009; DOMINGUES, 2020). Ademais, o modelo destaca-se por ser:

a) um veículo de comunicação, pois é uma base para demonstrar o que é uma auditoria interna efetiva e qual sua importância a uma organização e as partes interessadas;

b) uma estrutura de avaliação que mensura a capacidade de uma atividade de auditoria interna em relação aos padrões e práticas profissionais;

c) um roteiro para a melhoria ordenada da atividade de auditoria, estabelecendo um roteiro que define os passos a serem seguidos para estabelecer e reforçar a auditoria interna;

d) um modelo universal com comparabilidade em torno princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para melhorar a eficácia da auditoria interna; e

e) 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 IA-CM compreende cinco níveis de capacidade progressivos, nos quais são descritas as atividades de auditoria referentes àquele nível. Os níveis são: 1 – Inicial; 2 – Infraestrutura; 3 – Integrado; 4 – Gerenciado; 5 – Otimizado. A partir da implementação de processos sustentáveis e institucionalizados em um determinado nível, constrói-se a fundação para que a atividade avance para o próximo nível.

No nível 1 (inicial) os processos da Auditoria Interna são informais, esporádicas, não estruturadas e dependentes do esforço individual dos colaboradores e não há macroprocessos (KPA) e nem prática profissional específica estabelecida. No nível 2 (infraestrutura) o planejamento de auditoria com base principalmente nas prioridades de gestão, as práticas e procedimentos da auditoria interna são executados de forma regular e repetidos e existe uma conformidade parcial com as Normas Internacionais de Auditoria Interna. Em relação ao nível 3 (Integrado) verifica-se a existência de políticas, processos e práticas de Auditoria Interna definidas, documentadas e aplicadas de forma uniforme, com foco na construção da equipe e na capacidade da atividade da auditoria interna e sua independência e objetividade. No nível 4 (Gerenciado) a Auditoria Interna e as expectativas das principais partes interessadas estão alinhadas, a Auditoria Interna integra as informações da organização para aprimorar a governança e a gestão de riscos, e é estabelecida como parte essencial da estrutura de governança. Finalmente no nível 5 (Otimizado) o mais avançado de todos, há um desempenho

de classe mundial da auditoria, com foco em melhoria contínua, inovação e aumento da capacidade institucional, independência, poder e autoridade da Auditoria Interna plenamente estabelecidos. Além disso, a Auditoria Interna é reconhecida como agente-chave de mudança e peça fundamental da estrutura de governança da organização.

Cada nível de capacidade identifica macroprocessos-chave (KPA) e práticas essenciais que deverão ser institucionalizados dentro de seis elementos de uma atividade de auditoria interna. Os seis elementos do IA-CM identificados para uma atividade de auditoria interna são: 1. Serviços e Papel da auditoria interna. 2. Gerenciamento de pessoas. 3. Práticas Profissionais. 4. Gerenciamento do desempenho e *accountability*. 5. Relações Organizacionais e Cultura. 6. Estruturas de governança.

Além dos seis elementos organizacionais e dos cinco níveis de maturidade, a estrutura é composta de um conjunto de 41 macroprocessos-chaves (*Key Process Area – KPA*), conforme quadro a seguir:

Quadro 1: Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

	Serviços e Papel da Auditoria Interna - AI	Gerenciamento de Pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e <i>Accountability</i>	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	Auditoria Interna - AI reconhecida como agente-chave de mudança - KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3	Melhoria contínua de práticas profissionais - KPA 5.5	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4 A atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	Chefe de Auditoria aconselha e influencia a mais alta gerência - KPA 4.7	Supervisão independente da Atividade de AI - KPA 4.8
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2	Criação de equipe e competência - KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7	Medidas de desempenho - KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.12	Chefe de Auditoria informa à autoridade de mais alto nível - KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / <i>valuefor-money</i> - KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4 Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9 Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14 Mecanismos de financiamento - KPA 3.13

Continua

Quadro 1: Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna*Continuação*

	Serviços e Papel da Auditoria Interna - AI	Gerenciamento de Pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e <i>Accountability</i>	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Plano de negócio de AI - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	<i>Ad hoc</i> não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

Observação: a cor cinza escura do quadro representam os KPAs que a auditoria tem mais independência para implementá-los

Fonte: CGU – Apresentação IA-CM CECAD e NOTA TÉCNICA Nº 843/2019/CGMEQ/SFC

Os KPAs são blocos de construção que determinam a capacidade de uma atividade de auditoria interna. Eles identificam o que deve estar em vigor e sustentado no referido nível de capacidade antes da atividade de auditoria interna avançar para o próximo nível. Quando uma atividade de auditoria interna institucionalizou todos dos KPAs associados a um determinado nível de capacidade de auditoria interna, considera-se atingido o nível (IIARF, 2009).

Segundo o IIARF (2009), os elementos de cada KPA estão dispostos horizontalmente e na vertical os níveis de capacidade, com capacidade aumentando da base para o topo, sendo que os KPAs destacados na cor mais escura são aqueles em que a auditoria tem mais oportunidade de institucionalizá-los de forma independente (IIARF, 2009). Além de dominar o KPA, a unidade de auditoria interna deverá torná-lo sustentável e repetível ao incorporar as atividades em sua cultura organizacional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Vieira (2005), a metodologia é o conjunto de métodos que guiam o acadêmico em sua investigação. Este estudo se caracteriza como de forma qualitativa e descritiva, com a utilização de *survey* e análise bibliográfica especializada, utilizando-se para isso normas, orientações e julgados do Tribunal de Contas da União, entendimentos da Controladoria Geral da União, orientações internacionais sobre auditoria, bem como de acesso a fontes

disponibilizadas na internet. A coleta das informações decorreu de pesquisas às metodologias aplicadas e à avaliação da qualidade da auditoria interna.

De modo a avaliar se o nível de capacidade em que se encontra a atividade de auditoria interna da Auditoria-Geral do SUS - AudSUS, indica a institucionalização e a aplicação de práticas no Nível 2 do IA-CM, foram a aplicação de questionários e levantamento documental, que tem como objetivo verificar a institucionalização no referido nível de capacidade, adotando-se os KPAs pertencentes ao nível de capacidade 2.

As avaliações dos KPAs do nível 2 tiveram como referência as práticas de auditoria interna aplicadas nos processos de trabalho, verificados pelas respostas aos questionários pelos auditores, de modo a caracterizar a efetiva institucionalização; e a existência de normativos, manuais e planejamentos anuais existentes no órgão de auditoria, conforme a seguir:

- Avaliação quanto à Institucionalização: consideradas existentes pelas informações prestadas pelos auditores, se estão presentes na cultura da organização, mediante processos sistematizados e repetíveis.
- Avaliação quanto à Existência: existência de norma ou procedimento interno que estabeleça ou regulamente a aplicação da respectiva atividade essencial na AudSUS.

Os questionários foram aplicados aos chefes e supervisores nos estados da federação e coordenadores de auditoria em Brasília na unidade central do AUDSUS, totalizando 60 auditores. Cabe destacar que na fase de realização da *survey*, os dados foram coletados com a utilização de questionário a auditores - público-alvo, quando o órgão de auditoria denominava DENASUS. Atualmente o órgão de auditoria denomina-se Auditoria-Geral do SUS - AudSUS, sendo que nos estados da federação, as unidades regionais da AudSUS são denominadas Seções de Auditoria - SEAUD.

Em relação aos procedimentos adotados para a coleta de dados, utilizou-se um questionário com perguntas com o uso da escala *likert* de cinco pontos, no qual (1) Discordo totalmente, (2) Discordo Parcialmente, (3) Não concordo nem discordo, (4) Concordo Parcialmente, e (5) Concordo totalmente. O questionário foi dividido em blocos de perguntas nos seis grupos de elementos pertencentes ao modelo IA-CM. São eles: (1) Serviços e papel da auditoria interna; (2) Gerenciamento de pessoas; (3) Práticas Profissionais; (4) Gestão de desempenho e *accountability*; (5) Relações Organizacionais e Cultura; e (6) Estruturas de governança. Além disso, utilizou-se campo de “comentários” de modo opcional para que os respondentes pudessem colocar suas percepções.

O questionário foi elaborado de forma eletrônica por meio da ferramenta denominada *google forms*. Adicionalmente, foram ainda recolhidos os dados relativos à faixa etária, tempo de experiência profissional, sexo, nível de instrução acadêmica, cargo ocupado na entidade onde labora, região de lotação e se o respondente conhece o Modelo IA-CM para auditoria interna. Antes da aplicação do questionário, foi realizado um pré-teste com quatro respondentes, com o objetivo de identificar possíveis modificações em determinada pergunta, alteração no formato ou a eliminação de perguntas. No geral, algumas alterações em enunciados foram feitas para oferecer mais clareza no entendimento das perguntas. A elaboração e o envio dos questionários ocorreram no período compreendido entre julho e setembro de 2022.

Dos 60 questionários enviados aos respondentes, foram recebidas 45 respostas, o que corresponde a uma taxa de 75%, tendo sido apresentados um total de 31 comentários em relação a um quantitativo total de 65 perguntas.

Em relação à análise documental, com finalidade de se obter evidências que apoiem a implementação dos KPAs, conforme Macrae (2010) deve-se revisar a documentação relevante que apoia a implementação dos KPAs identificados, isso poderia incluir a documentação relativa ao ambiente externo como legislação, regulamentos, relatórios de auditoria externa, ambiente de controle e estrutura de governança; e ambientes internos como estatuto, políticas e planos.

No presente estudo foram analisados os seguintes documentos:

- Planos Anuais de Auditoria dos exercícios de 2021 e 2022
- Decreto nº 11.098/2022 - Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Saúde e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança.
- Portaria MS nº 1.419/2017 - Aprova os Regimentos Internos e o Quadro Demonstrativo de Cargos em Comissão e das Funções de Confiança das unidades integrantes da Estrutura Regimental do Ministério da Saúde.
- Manual de Auditoria no SUS – Noções Básicas sobre Sistemas de Informação (2004)
- Manual de Auditoria do SUS – Orientações Básicas (2011).
- Manual de orientação para Implantação de um componente do Sistema Nacional de Auditoria (2014).
- Manual de Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017).
- Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017).

- Orientação Técnica nº 07/2021: Papeis de Trabalho.
- Orientação Técnica nº 08/2021: Modelos matrizes de auditoria (planejamento, achados, riscos).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos respondentes

O perfil dos participantes da pesquisa que atuam na AUDSUS se restringiu aos chefes e supervisores localizados nos 26 estados da federação e coordenadores de auditoria em Brasília, totalizando 60 servidores que exercem cargos de comando no órgão de auditoria, dos quais 45 responderam ao questionário, perfazendo 75% do público-alvo. Dos respondentes, 51% são do sexo feminino e 49% do sexo masculino.

Tabela 1: Composição de gênero dos entrevistados

Gênero	Frequência	Porcentagem (%)
Masculino	23	51
Feminino	22	49
Total	45	100

Fonte: elaborador pelo autor

Relativamente a faixa etária dos chefes, supervisores e coordenadores de auditoria na AudSUS, destaca-se que nenhum servidor se situa na faixa de 20 a 30 anos. A idade dos respondentes tem uma concentração maior nos intervalos de 60% entre 31 e 50 anos, e 17,78% se situam acima de 60 anos. Considerando que não há servidor acima de 70 anos na AudSUS, a média de idade é de aproximadamente 48 anos, sendo a mediana de aproximadamente de 46,88 anos, com um desvio padrão de 10,83.

Dessa forma, verifica-se que há uma concentração maior em servidores em meia idade que, somados aos resultados do próximo parágrafo, infere-se que a experiência é algo consolidado no órgão.

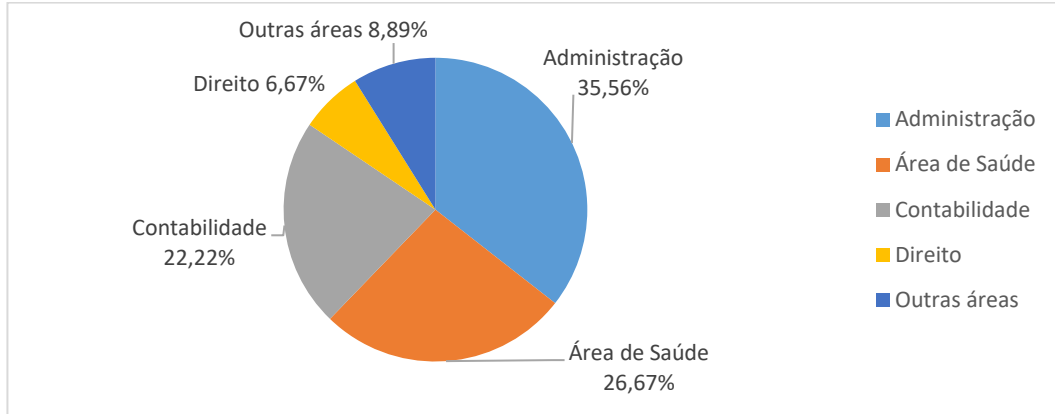
Dos auditores respondentes da AudSUS, mais da metade (57,8%) tem de 06 a 10 anos de experiência no órgão de auditoria. Entre os situados entre 11 a 30 anos, verifica-se um percentual de 20% dos respondentes que se enquadram neste perfil, o que denota a experiência em auditoria dos respondentes desta pesquisa.

Quanto ao nível de escolaridade, percebe-se um grau elevado no nível de instrução dos respondentes sendo 39 (86,6%) dos respondentes possuem, no mínimo, o nível de especialização de titulação, incluindo nesse percentual sete (15,5%) de mestres e doutores.

Dos servidores com titulação, a predominância é do curso de Administração com 16 respondentes (35,6%), contudo, outros cursos guardam relevância, como o da área de saúde e

de contabilidade que somados representam 46,9%, o que demonstra que o órgão dispõe de profissionais de várias áreas de formação, importante para o desempenho das atividades de auditoria (Gráfico 1).

Gráfico 1: Graduação dos respondentes

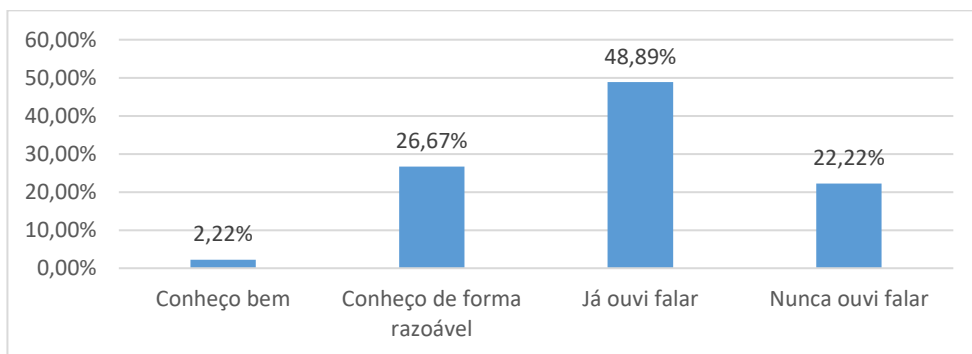


Fonte: elaborador pelo autor

4.2 Entendimento sobre o IA-CM

No que diz respeito ao nível de entendimento do modelo de capacidade IA-CM para a auditoria interna, as respostas demonstraram que a compreensão ao modelo está aquém de uma situação ideal para um órgão de auditoria interna, uma vez que o corpo técnico da auditoria interna deveria ter entendimentos consolidados sobre as práticas e procedimentos internacionais de avaliação da qualidade da auditoria e do Modelo IA-CM preconizado pelo Instituto dos Auditores Internos. Nesse sentido, quase a metade dos entrevistados (48,9%) somente ouviram falar e os que “nunca ouviram falar” representaram 22,2%, portanto, se trata de um elevado percentual de desconhecimento desses dois grupos, que somados totalizam 71,1% do total dos respondentes, se levarmos em consideração a importância da temática para o órgão de auditoria.

Gráfico 2: Percentual de conhecimento do modelo IA-CM



Fonte: elaborador pelo autor

4.3 Análise dos Dados

Quanto aos resultados obtidos para o modelo IA-CM, as respostas permitem conhecer as percepções dos auditores de quais práticas e procedimentos de auditoria interna são executados pela AUDESUS, de forma sustentáveis e repetíveis (IIARF, 2009), fazendo parte da cultura organizacional, de modo a verificar quais os KPAs estão implementados e conseqüentemente concluir se o órgão de auditoria está enquadrado no Nível de capacidade 2 do modelo IA-CM.

Esta pesquisa se limitou a analisar os KPAs existentes do Nível 2 – Infraestrutura - no total de dez KPAs, referentes aos KPA 2.1 a 2.10 do referido nível do modelo IA-CM. Para tanto, foi analisada a percepção dos respondentes por meio de pesquisa, bem como foi avaliada a documentação do órgão, tais como: manuais existentes no órgão, Regimento Interno e as legislações e orientações internas que versam sobre a auditoria interna do SUS, e a partir dessas análises, concluir pela institucionalização ou não de cada área de processo. Além disso, é apresentada a consolidação dos resultados das análises em que se encontra o AUDESUS, conforme os resultados divididos por Elemento do Modelo IA-CM.

As análises procedidas nas áreas do macroprocesso – chave (KPA) do Nível de capacidade 2 do modelo IA-CM, abrangem os seis elementos do modelo IA-CM e para atingimento esse nível de capacidade é necessário que todos os dez KPAs sejam atingidos e institucionalizados.

4.3.1 Elemento de Serviços e papel da auditoria interna

Os serviços e papel da auditoria interna incluem a prestação de garantia e aconselhamento, bem como serviços de *co-sourcing* com prestadores de serviços externos. O papel da auditoria é fornecer avaliações independentes e objetivas para ajudar a organização a atingir seus objetivos e melhorar as operações (MACRAE, 2010).

Segundo o IIARF (2009), o objetivo do Elemento é realizar uma auditoria de conformidade e aderência de uma área particular, processo ou sistema para políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos, ou outros requisitos que regem a conduta da área, processo ou sistema sujeito a auditoria. Neste nível, a função de fornecer avaliações independentes e objetivas para auxiliar a organização em cumprir seus objetivos e melhorar as operações é encontrada em algum grau na maioria das atividades de auditoria interna no setor público.

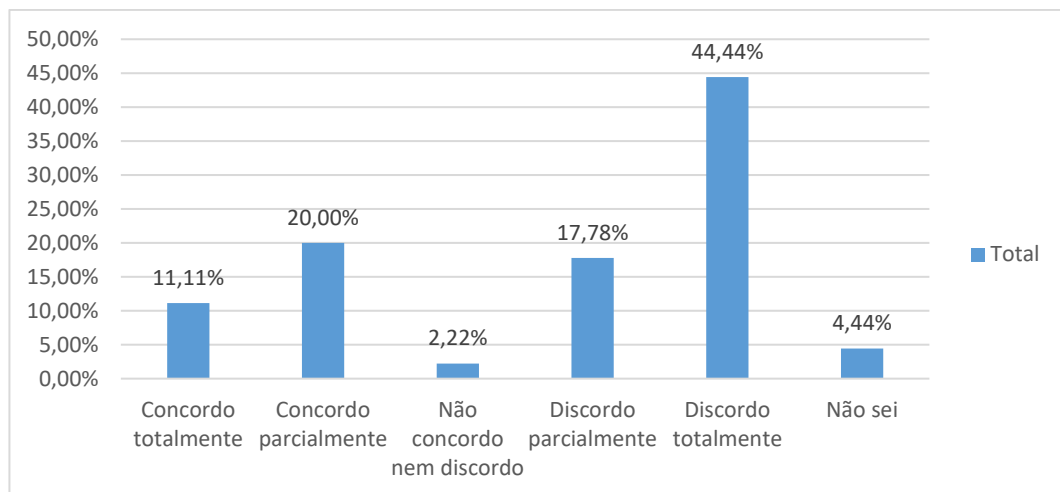
De modo a fortalecer a percepção para este elemento foi questionado inicialmente se o órgão de auditoria possui um Planejamento Anual de Auditoria, e da mesma forma, se possui e mantém um Estatuto de Auditoria, tendo por resultado que 89% dos respondentes indicaram a concordância da existência de um Planejamento Anual de Auditoria - PAA, não se obtendo nenhum respondente discordando totalmente da assertiva. Este resultado é corroborado pela existência do documento físico de Planejamento Anual de Auditoria da AUDESUS de 2021 e 2022, autorizado pelo Ministro da Saúde. Por outro lado, quanto ao Estatuto, não houve concordância dos respondentes com relação a sua existência formal.

Com relação a aplicabilidade do PAA, o entrevistado 5 apresentou a seguinte informação a respeito do período de aplicação, revelando uma deficiência nesse aspecto:

Há um documento denominado PAA, mas que há pelo menos 5 anos começa a ser aplicado apenas em meados do ano, o que dificulta e muito o trabalho, as demandas chegam todas juntas, e passamos meses de ociosidade. (Entrevistado 5)

No que tange ao questionamento sobre se a AUDESUS dispõe de um Estatuto de Auditoria no AUDESUS, obteve-se os seguintes resultados na pesquisa:

Gráfico 3: Existência de Estatuto de Auditoria na AUDESUS



Fonte: Elaborado pelo autor

Os resultados do questionário apontam que a AUDESUS não dispõe de um Estatuto formalizado, segundo 62,2% dos respondentes, e realmente verificou-se a ausência desse documento formal na AUDESUS, corroborando com a maioria dos respondentes. Quanto aos demais respondentes, conclui-se que não há conhecimento suficiente sobre a falta desse documento formalizado no órgão. Salienta-se que na documentação avaliada referentes as

orientações, manuais e legislação da AudSUS não há qualquer menção a respeito da obrigatoriedade de se elaborar um Estatuto de Auditoria.

Para o atingimento dos KPAs do nível 2 há possibilidade de utilização de outro instrumento formal contemplando as exigências dos KPAs, que não seja o Estatuto, entretanto, o Estatuto é peça fundamental para um órgão ou unidade de auditoria interna, conforme Norma de Implantação 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade do Instituto dos Auditores Internos – IIA que dispõe (IIA, 2017):

O propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem estar formalmente definidos em um estatuto de auditoria interna, consistente com a Missão da Auditoria Interna e os elementos mandatórios do *International Professional Practices Framework* (os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, o Código de Ética, as Normas e a Definição de Auditoria Interna).

Além disso, o Estatuto estabelece o posicionamento da atividade de auditoria interna dentro da organização, autoriza o acesso aos registros, ao pessoal e às instalações físicas relevantes para o desempenho dos trabalhos de auditoria e define o escopo das atividades de auditoria interna (IIA, 2017). Na Administração Pública Federal, a Controladoria-Geral da União – CGU elaborou a Instrução Normativa nº 13, de 6 de maio de 2020, que aprova os requisitos mínimos a serem observados nos estatutos das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

4.3.1.1 Auditoria de Conformidade (KPA 2.1)

Trata-se do único KPA do elemento “Serviço e Papel da Auditoria Interna” no Nível 2, tendo por objetivo o de realizar uma auditoria de conformidade e de aderência de uma área, de um processo ou de um sistema específico a políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos que regem a condução da área, do processo ou do sistema sujeito à auditoria (IIARF, 2009).

Ainda segundo o IIARF (2009), as atividades para implementação do referido KPA se referem a/ao: a) incluir no estatuto/regulamento da auditoria interna a natureza dos serviços de avaliação fornecidos à organização; b) planejar os trabalhos com comunicados prévios ao gestor, e mais: com discussão dos critérios de auditoria que devem ser aceitos pelos gestores; com levantamento da estrutura de controle da unidade a ser auditada; com a identificação dos objetivos, escopo e metodologia (incluindo amostragem); com a elaboração de um plano individual e detalhado de auditoria; e com levantamento preliminar de informações do objeto da auditoria, do seu ambiente, dos objetivos da organização; c) Na fase de executar os trabalhos,

com a aplicação dos procedimentos (ou protocolos) de auditorias e com a documentação dos procedimentos executados, conforme previsto na fase de planejamento, além de avaliar as informações e as evidências obtidas na auditoria, de modo a apresentar as conclusões do trabalho; e ainda sobre a finalização dos relatórios de auditoria com a emissão dos achados e conclusões do trabalho e as respectivas recomendações; d) Na fase de comunicação dos resultados, a previsão interna de uso de relatório de auditoria, além de estabelecer e manter um procedimento de monitoramento do atendimento das recomendações emitidas.

Quanto a alínea “a”, sobre a inclusão em normas internas da natureza dos serviços de avaliação/conformidade e, conseqüentemente, a sua institucionalização no órgão, a prática foi confirmada por 86% dos respondentes. Ademais, verifica-se que regras e procedimentos para a auditoria de conformidade constam do Manual da Auditoria do SUS - Orientações Básicas – capítulo 3 - tipos de auditoria (2011) e Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017). Sendo assim, considera-se atendida e implementada a prática de realização de auditoria de conformidade.

No que tange aos demais itens que abordam as verificações realizadas para concluir sobre a existência e institucionalização da atividade para planejamento, execução e comunicação de auditoria, tem-se as seguintes verificações que foram feitas junto aos respondentes e os respectivos resultados:

Planejamento: 1) *Os manuais e/ou as orientações do DENASUS tratam no processo de planejamento da comunicação prévia com os gestores;* 2) *tratam no processo de discussão da concordância dos gestores sobre os critérios de auditoria;* 3) *tratam do levantamento e avaliação preliminar da estrutura de controles da unidade;* 4) *tratam da realização de avaliação de riscos e de controles internos da área sob análise na auditoria;* 5) *tratam da identificação dos objetivos de auditoria, do escopo e da metodologia;* 6) *tratam da elaboração de plano individual do trabalho detalhado;* 7) *tratam da comunicação do trabalho de auditoria;* 8) *tratam do levantamento preliminar de informações do objeto da auditoria, do seu ambiente, dos objetivos da organização.*

Quadro 2: Resultados com base nas verificações adotadas - Planejamento (KPA 2.1)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Sobre o item 1 - 86% dos respondentes apontam que são feitas comunicações prévias do trabalho de auditoria ao gestor.	Sobre os itens 1, 5, 6, 7 e 8 - As regras e procedimentos foram verificadas nos Manuais de Orientações Básicas (2011); Auditoria do SUS no contexto do SNA (2017) e Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017). Em relatórios de Auditoria consta o campo de apresentação de comunicação prévia ao gestor e há modelos de comunicação ao gestor.	X	X

Continua

Quadro 2: Resultados com base nas verificações adotadas - Planejamento (KPA 2.1)*Continuação*

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Sobre o item 2 - 75,6% dos respondentes não concordam que há discussão da concordância dos gestores sobre os critérios de auditoria antes do início da execução do trabalho.	Sobre os itens 2, 3, 4 - Não constam os referidos assuntos em Manuais e orientações técnicas da AUDSUS ou em legislações que mencionam o órgão de auditoria. Não consta também essa informação nos modelos de relatório de auditoria. Ademais, não consta a abordagem de avaliação de riscos no planejamento da auditoria da AUDSUS e nem em Manuais e orientação técnicas.	-	-
Sobre o item 3 - 60% dos respondentes não concordam que existe e é institucionalizado a prática do levantamento e avaliação preliminar da estrutura de controles da unidade/processo auditado.	Ver o item 2	-	-
Sobre o item 4 - 68,9% dos respondentes não concordam de alguma forma sobre a existência de prática na AudSUS de realização da avaliação de riscos e de controles internos da área sob análise na auditoria.	Ver o item 2	-	-
Sobre o item 5 - 86,7% dos respondentes concordam de alguma forma que são identificados os objetivos de auditoria, o escopo e a metodologia (incluindo método de amostragem).	Ver o item 1	X	X
Sobre o item 6 - 77,8% dos respondentes concordam de alguma forma que é realizada a elaboração de plano individual do trabalho detalhado identificação dos objetivos de auditoria, do escopo e da metodologia (incluindo método de amostragem).	Ver o item 1	X	X
Sobre o item 7 - 86,6% dos respondentes concordam que na AudSUS tratam do levantamento preliminar de informações do objeto da auditoria, do seu ambiente, dos objetivos da organização.	Ver o item 1	X	X
Sobre o item 8 - 86,6% dos respondentes concordam de alguma forma que realizam a prática.	Ver o item 1	X	X

Nota: I – Institucionalizado E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto à execução da auditoria, tem-se as seguintes verificações realizadas e os respectivos resultados da pesquisa e da análise da documentação:

Execução: 1) Os manuais e/ou as orientações de auditoria tratam na fase de execução sobre a aplicação dos procedimentos de auditorias; 2) tratam sobre como documentar os procedimentos executados na auditoria e os seus resultados obtidos; 3) tratam sobre como avaliar as informações e

as evidências obtidas na auditoria, de modo a apresentar as conclusões do trabalho; 4) tratam sobre a finalização dos relatórios de auditoria com a emissão dos achados e conclusões e as respectivas recomendações.

Quadro 3: Resultados com base nas verificações adotadas – Execução (KPA 2.1)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Sobre o item 1 - 84,5% dos respondentes concordam de alguma forma que realizam a prática de aplicação dos procedimentos (ou protocolos) de auditorias, conforme previsto na fase de planejamento;	Sobre o item 1 - As regras e procedimentos para a aplicação dos procedimentos (ou protocolos) de auditorias constam dos seguintes Manuais: Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011); Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011) e Princípios, Diretrizes e Regras (2017).	X	X
Sobre o item 2 - 71,1% dos respondentes concordam de alguma forma que realizam a prática durante a fase de execução de documentar os procedimentos executados na auditoria e os seus resultados obtidos.	Sobre o item 2 - Essa prática consta dos seguintes Manuais: Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011) e Princípios, Diretrizes e Regras (2017). Há campo de evidenciação de auditoria em relatório.	X	X
Sobre o item 3 - 84,4% dos respondentes concordam de alguma forma que realizam a prática de avaliar as informações e as evidências obtidas na auditoria, de modo a apresentar as conclusões do trabalho.	Sobre os itens 3 e 4 - As práticas de conclusões e de finalização de relatórios constam dos Manuais na fase de execução da auditoria, são eles: Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011), Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017) e Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017).	X	X
Sobre o item 4 - 93,3% dos respondentes concordam de alguma forma que realizam a finalização dos relatórios de auditoria com a emissão dos achados e conclusões do trabalho e as respectivas recomendações.	Ver o item 3	X	X

Nota: I - Institucionalizado E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Ainda no que tange aos procedimentos/protocolos de auditoria, cabe registrar comentário de um entrevistado que menciona a necessidade de atualizar essa documentação:

Protocolos de auditorias desatualizados e em desuso no departamento, poucas orientações normativas (Entrevistado 6).

Sobre a comunicação dos resultados da auditoria, tem-se os seguintes resultados com base nas verificações a seguir:

Comunicação dos resultados: 1) Os manuais e/ou as orientações de auditoria preveem a comunicação dos resultados do trabalho, por meio de relatórios de auditoria; 2) estabelecem um procedimento para monitorar o atendimento das recomendações emitidas.

Quadro 4: Resultados com base nas verificações adotadas – Resultados (KPA 2.1)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Sobre o item 1 - 93,3% dos respondentes concordam de alguma forma que realizam a prática de comunicação dos resultados do trabalho, por meio de relatórios de auditoria.	Sobre o item 1 - Essa prática consta dos Manuais na fase de execução da auditoria. São eles: Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011), Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017) e Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017). Os relatórios de auditorias são divulgados pelo site do SNA.	X	X
Sobre o item 2 - 64,5% não concordam que exista, no âmbito do órgão, procedimento para monitorar o atendimento das recomendações emitidas.	Sobre o item 2 - Consta o assunto de forma sucinta nos seguintes nos Manuais: Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011), Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017) e Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017). Entretanto, não há regras e diretrizes e o como fazer o monitoramento	-	-

Nota: I - Institucionalizado E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação ao item 2 de monitoramento das recomendações, entrevistados apresentaram deficiências no âmbito da AudSUS, tanto pela realização insuficiente do monitoramento, quanto pela falta de orientação para se efetuar o procedimento de monitorar as recomendações.

Não há processo de monitoramento implantado (...) fizemos monitoramento das ações de auditoria do Protocolo de Atenção Básica, mas logo não fomos mais autorizados a fazer (...). A equipe gostou muito de ver as mudanças na gestão, sentindo motivação por ver o resultado do trabalho inicial (Entrevistado 4).

Não sabemos após o encerramento da Auditoria se o auditado atendeu as recomendações. É uma deficiência (...)o monitoramento das recomendações. Ponto importante são os Protocolos de auditoria que ajuda as equipes em temáticas pré-determinadas. Seria interessante a volta desses Protocolos e aplicá-los. Por exemplo: Protocolo Covid-19 (Entrevistado 7).

Comentários Finais do KPA 2.1

Como pode-se observar, a partir das entrevistas realizadas e da análise da documentação do AudSUS, que não foram atendidas todas as atividades do KPA 2.1. Verifica-se que das quatro atividades essenciais (incluir no estatuto da auditoria interna a natureza dos serviços de conformidade; planejar os trabalhos de auditoria; executar a auditoria; e comunicar os resultados da auditoria), duas atividades essenciais estão implementadas (“incluir no estatuto da auditoria interna a natureza dos serviços de conformidade” e “executar a auditoria”) e duas necessitam serem institucionalizadas no órgão que são: planejar a auditoria e comunicar os resultados da auditoria. Resultando em 50% de implementação no referido KPA.

No que tange as verificações para certificar as quatro atividades essenciais, observa-se que das 15 verificações avaliadas, um quantitativo de dez verificações foi atendido, com 67% de implementação, o que leva à conclusão de que o KPA 2.1 ainda não está institucionalizado totalmente na AudSUS com normativos e/ou orientações dando o suporte legal.

Apresenta-se a seguir uma síntese das principais evidências de implementação encontradas:

- São realizadas auditorias de conformidade no órgão.
- No planejamento dos trabalhos é elaborada comunicação prévia do trabalho de auditoria ao gestor e é efetuada a identificação dos objetivos de auditoria, do escopo e da metodologia.
- Ainda no planejamento são elaboradas de plano individual do trabalho com os detalhamentos necessários para o trabalho de auditoria; são emitidas comunicações do trabalho de auditoria (ex: ofícios de apresentação) ao gestor auditado; e é efetuado o levantamento preliminar de informações do objeto da auditoria.
- Na fase de execução da auditoria são aplicados procedimentos (ou protocolos) de auditorias e durante essa fase são documentados os procedimentos executados e de seus resultados específicos.
- Existem práticas de finalização dos trabalhos com a emissão de relatório, incluindo conclusões específicos do trabalho e respectivas recomendações.
- São feitas comunicações dos resultados por meio de relatórios de auditoria.

No entanto, as atividades não implementadas no referido KPA são as seguintes:

- Na fase de planejamento do trabalho não se verificou discussão da concordância dos gestores sobre os critérios de auditoria antes do início da execução do trabalho e não se verificou levantamento e avaliação preliminar da estrutura de controles da unidade/processo auditado.
- Também nessa fase não se observou a realização de avaliação de riscos e de controles internos da área sob análise na auditoria na fase do planejamento do trabalho e não há procedimentos institucionalizados para monitorar o atendimento das recomendações emitidas.

4.3.2 – Elemento de Gerenciamento (ou Gestão) de Pessoas

Trata o elemento “Gerenciamento de Pessoas” do processo de criação de um ambiente de trabalho que permita que as pessoas tenham o melhor desempenho de suas habilidades. De acordo com o modelo constam para este elemento dois KPAs (KPA 2.2 Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas e KPA 2.3 Desenvolvimento Profissional Individual). Sintetiza Macrae e Gils (2014) que o elemento Gerenciamento (ou Gestão) de Pessoas envolve o

recrutamento, treinamento e desenvolvimento profissional para garantir que a atividade de auditoria interna tenha a equipe adequada para cumprir sua função e prestar os serviços esperados pela alta administração e partes interessadas.

Segundo o IIARF (2009), o Gerenciamento de Pessoas inclui:

- identificar atributos específicos e desenvolver descrições de trabalho claras;
- recrutar pessoas adequadas por meio de um processo de seleção apropriado;
- identificar os requisitos de trabalho e objetivos de trabalho com base em padrões de desempenho, resultados e medidas;
- fornecer orientação eficaz, educação continuada, desenvolvimento profissional e treinamento;
- fornecer treinamento e feedback contínuos;
- projetar sistemas eficazes de compensação e reconhecimento; e
- oferecer oportunidades adequadas de promoção e desenvolvimento de carreira.

Os resultados a seguir referem-se as verificações realizadas por meio da pesquisa com os entrevistados, bem como o resultado da análise documental em relação aos KPA 2.2 (Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas) e 2.3 (Desenvolvimento Profissional Individual).

4.3.2.1 – Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas (KPA 2.2)

O KPA 2.2 tem por objetivo identificar e atrair pessoas com competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de auditoria interna, uma vez que auditores internos adequadamente qualificados e recrutados são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna. As atividades essenciais previstas neste KPA são as seguintes (IIARF, 2009): a) identificar e definir as tarefas específicas de auditoria a serem realizadas; b) identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e outras competências requeridas para realizar tarefas de auditoria; c) desenvolver descrições de trabalho para os cargos; d) determinar classificação de remuneração apropriada para as posições, e; e) realizar um processo de recrutamento válido, credível para selecionar candidatos adequados.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes assertivas apresentadas aos respondentes:

- 1. Há definição das atribuições e responsabilidades para o auditor interno do DENASUS em normativos, manuais ou orientações.*
- 2. Os manuais e/ou as orientações de auditoria definem as principais atividades a serem realizadas pelos auditores, bem como os requisitos técnicos e profissionais que são necessários para eles atuarem.*

3. Foi efetuado (ou existe) levantamento das competências básicas requeridas para o desempenho da atividade de auditoria interna.
4. Os manuais e/ou as orientações de auditoria estabelecem a identificação dos conhecimentos, das habilidades (técnicas e comportamentais) e de outras competências requeridas para realizar os trabalhos de auditoria.
5. Os manuais e/ou as orientações de auditoria descrevem os cargos/posições e as descrições de trabalho aplicáveis ao processo de auditoria. (Por exemplo, cargos específicos e funções específicas (membro, coordenador, supervisor da auditoria); estrutura e níveis do cargo etc).
6. A estrutura de atribuições de cargos, posições e papéis na função de auditoria prevê classificações de remuneração equivalentes à relevância de cada uma das suas posições.
7. Existe previsão de que o provimento de profissionais seja realizado por meio de processo de recrutamento (interno ou externo), contemplando as competências requeridas ao adequado desempenho da atividade de auditoria interna.

A seguir apresentam-se os resultados das avaliações com base nas verificações para cada atividade essencial.

Quadro 5: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.2)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Item 1 - 84,5% dos respondentes concordam de alguma forma que a definição das atribuições e responsabilidades para o auditor interno da AudSUS em normativos internos.	Item 1 - Verifica-se que consta do capítulo 3 do Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017) sobre atribuições dos servidores de nível superior e nível médio, bem como dos chefes das seções de auditoria, supervisores e coordenadores de equipes.	X	X
Item 2 - 82,3% concordam que as orientações de auditoria do órgão definem as principais atividades a serem realizadas pelos auditores, bem como os requisitos técnicos e profissionais que são necessários para eles atuarem.	Item 2 - Consta o assunto no Manual de Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017).	X	X
Item 3 - 82,3% dos respondentes concordam que são efetuados levantamentos das competências básicas requeridas para o desempenho da atividade de auditoria interna.	Item 3 - Consta o assunto no Manual de Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017) regras de atuação em razão das competências que o auditor deve possuir e no Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017) orientação e definição de atribuições dos servidores ocupantes de cargo de nível superior e intermediário, no âmbito da Auditoria do SUS, bem como as atribuições dos chefes das seções de auditoria, dos supervisores e dos coordenadores das equipes de auditoria.	X	X

Continua

Quadro 5: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.2)*Continuação*

Item 4 - 71,2% concordam que a AudSUS estabelece a identificação dos conhecimentos, das habilidades (técnicas e comportamentais) e de outras competências requeridas para realizar os trabalhos de auditoria.	Item 4 - Verifica-se normas internas que versam sobre as atribuições do profissional de auditoria interna. Consta o assunto nos Manuais: Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017) e Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017).	X	X
Item 5 - 73% dos respondentes confirmam de alguma forma que os manuais do órgão descrevem os cargos/posições e as descrições de trabalho aplicáveis ao processo de auditoria. (Por exemplo, cargos específicos e funções específicas (membro, coordenador, supervisor da auditoria); estrutura e níveis do cargo etc).	Item 5 - Verifica-se normas internas que versam sobre as atribuições do profissional de auditoria interna. Consta o assunto nos Manuais: Auditoria do SUS no contexto do SNA – Qualificação do Relatório de Auditoria (2017) aborda a questão da competência e capacidade profissional para auditores do SUS. Na AudSUS há cargos de chefias como: chefe de divisão, coordenadores, supervisores, bem como funções gratificadas.	X	X
Item 6 - 71% dos respondentes discordam de alguma forma sobre a assertiva da existência de estrutura de atribuições de cargos, posições e papéis na função de auditoria prevendo classificações de remuneração equivalentes à relevância de cada uma das suas posições.	Item 6 - Não há diferenciação e nem classificação de remuneração em razão da relevância de cada posição, uma vez que não há carreira específica para o órgão de auditoria. Existe tão somente a diferença em cargos de chefia e remuneração de padrões com tempo de serviço. Em relação as atribuições, na função de auditoria consta competências para coordenadores, supervisores, chefes e outros no Manual de Princípios, Diretrizes e Regras (2017).	-	-
Item 7 - 71% dos respondentes concordam que a prática de provimento de profissionais é adotada no órgão de auditoria.	Item 7 - A evidência é corroborada por processos seletivos realizados em 2020, 2021 e 2022 na AudSUS, comprovado pelo boletim de serviço publicado na página do Ministério da Saúde (2022) a respeito do processo seletivo, contemplando as competências exigidas pelo órgão.	X	X

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação as atividades analisadas, destacam-se as dificuldades no que tange a definição das atividades para profissionais do nível médio que trabalham na AUDSUS e aqueles lotados no apoio à gestão, conforme apresentado pelo entrevistado:

Os normativos que temos ainda carecem de maiores detalhamentos das atividades. Temos dificuldades com pessoal de nível médio que se esquivam de fazer atividades além das de seu cargo, embora esteja previsto no manual, pois quando fez o concurso eram daquelas as atividades. Também carece de atribuições e reorganização de organograma, especialmente relacionadas àquelas de apoio à gestão. (Entrevistado 1)

Dos resultados obtidos, verifica-se que das sete atividades avaliadas apenas uma demonstrou não estar institucionalizada no órgão, resultando em 85% do KPA institucionalizado. A atividade não implementada se refere a não existência de atribuições de cargos e papéis na função de auditoria, com previsão de classificações de remuneração

conforme as posições do cargo. Na AudSUS não há estrutura de carreira específica para auditor, uma vez que o órgão de auditoria faz parte da administração direta do Ministério da Saúde, sendo que os processos seletivos são feitos internamente no próprio Ministério da Saúde, segundo consta do Edital de Seleção nº 03/2022, sendo que o servidor selecionado não altera seu cargo na AudSUS, apenas passam a ser lotado no órgão de auditoria. A política de remuneração segue a maioria dos serviços públicos da Administração Direta, diferenciando-se os servidores apenas o cargo do concurso original (administrador, enfermagem, assistente social etc) e do tempo de serviço, além da política de remuneração de chefias (cargo em comissão ou função gratificada), motivo pelo qual não se configura a institucionalização do KPA em análise, seguindo os padrões do modelo.

4.3.2.2 – Desenvolvimento Profissional Individual (KPA 2.3)

O KPA 2.3 tem o objetivo de assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais. Em cada atividade essencial avaliada foram verificadas evidências da existência e da institucionalização da atividade, por meio do resultado da pesquisa, bem como pela análise das políticas, legislações, manuais e orientação do órgão de auditoria.

De modo a cumprir esse KPA, é necessário que as seguintes atividades/práticas sejam dominadas e executadas em sua totalidade: a) determinar um número de horas de treinamento para cada auditor, de acordo com as normas de auditoria; b) identificar os cursos de formação suficientes para realizar o desenvolvimento profissional dos auditores; c) incentivar os auditores a serem membros de associações profissionais; d) controlar e documentar horas/dias de treinamento, tipos de cursos e prestadores para verificar a conformidade com os requisitos de formação pessoal e para apoiar o desenvolvimento profissional contínuo; e e) desenvolver relatórios periódicos para documentar o treinamento cumprido por cada auditor interno.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes assertivas, levando em consideração as atividades do parágrafo anterior, apresentadas aos respondentes:

- 1. As orientações de capacitação e de treinamento do DENASUS preveem número de horas de treinamento para cada auditor.*
- 2. As orientações de capacitação e treinamento estabelecem a identificação dos cursos/temas de formação suficientes para o desenvolvimento profissional dos auditores.*
- 3. As orientações de capacitação estabelecem incentivos aos auditores a ser tornarem membros de associações profissionais relacionada a auditoria interna (exemplo: Instituto dos auditores internos – IIA).*

4. *Os manuais ou orientações do DENASUS sobre capacitação preveem processo de controle e de documentação dos treinamentos realizados.*
5. *Os manuais ou orientações do DENASUS sobre capacitação preveem a geração de relatórios periódicos sobre os treinamentos realizados por cada auditor interno.*

Os resultados encontrados por meio das respostas do questionário foram os seguintes.

Quadro 6: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.3)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Item 1 - 44,5% dos respondentes concordam em algum grau com a prática de se prever número de horas de treinamento.	Item 1 - Consta do Planejamento Anual de Auditoria a previsão de treinamento com 60 horas por servidor ano.	X	X
Item 2 - 51% dos respondentes concordam de alguma forma com essa prática.	Item 2 - Consta do Plano de Desenvolvimento Profissional – PDP 2022, a relação de cursos e temas voltados para os servidores da AUDSUS, o que leva a crer que a atividade existe e está institucionalizada	X	X
Item 3 - 75,6% dos respondentes discordam de alguma forma da assertiva de que há incentivos para se tornar membros de associações como o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA.	Item 3 - Não constam dos manuais e orientações do órgão informações a respeito e nem no Plano de Desenvolvimento Profissional – PDP 2022, o que corrobora com a não concordância da assertiva pelos respondentes.	-	-
Item 4 - Essas atividades não fizeram parte do questionário, mas de informação direta da área que lida com treinamento e capacidade de servidores do órgão de auditoria que informou não existir processo de controle dos treinamentos realizados.	Item 4 - Não consta da documentação existente no órgão orientação relacionada a treinamentos para os servidores.	-	-
Item 5 - Essas atividades não fizeram parte do questionário, mas de informação direta da área que lida com treinamento e capacidade de servidores do órgão de auditoria que informou não existir relatórios periódicos de treinamentos realizados.	Item 5 - Não consta da documentação existente no órgão orientação relacionada a treinamentos realizados pelos servidores.	-	-

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Sobre a questão da capacitação e treinamento, os entrevistados assim expuseram a necessidade de planos de formação do profissional na auditoria do SUS:

As capacitações são orientações e sempre são autorizadas. Até hoje não vi sendo impedidas. No entanto, acredito que seria importante que fosse definido um plano de capacitação para a formação do auditor do SUS, uma vez que já temos estabelecidas as competências e habilidades. Um currículo mínimo seria o adequado, pois além de parametrizar, qualificaria mais as especificidades da nossa auditoria enquanto atividade governamental (Entrevistado 1).

O SUS é muito complexo, dizer que as orientações de capacitação e treinamento que são indicados estabelecem a identificação dos cursos/temas de formação suficientes para o desenvolvimento profissional dos auditores não cabe” (Entrevistado 2).

A avaliação concluiu que o KPA 2.3 não foi institucionalizado, destacando-se que das cinco atividades essenciais somente duas atividades foram dominadas e três atividades ainda permanecem pendentes de institucionalização, representando 40% de implementação. Foram atendidas a atividade de determinação de horas específicas para treinamento ante a previsão de 60 horas de capacitação por servidor no planejamento anual do órgão de auditoria e em relação a existência de identificação de cursos/temas de formação suficientes para o desenvolvimento profissional dos auditores.

Por outro lado, verificou-se que o órgão necessita aprimorar em relação a:

- a) ausência de orientações de incentivos de capacitação aos auditores a ser tornarem membros de associações profissionais relacionada a auditoria interna (exemplo: Instituto dos auditores internos – IIA);
- b) não existem processo de controle e de documentação dos treinamentos realizados; e
- c) não existem relatórios periódicos sobre os treinamentos realizados por cada auditor interno, de modo a permitir um acompanhamento estruturado e sistematizado das capacitações realizadas por cada auditor.

4.3.3 Elemento de Práticas Profissionais

Segundo o IIARF (2009), no elemento “Práticas Profissionais” são incluídas as políticas, processos e práticas que permite a auditoria a realizar o seu trabalho com proficiência e devido cuidado profissional, o que, como consequência, permite a eficácia da auditoria interna.

O referido elemento tem por objetivo facilitar o desempenho de trabalhos de auditoria com a independência e objetividade, e proficiência e zelo profissional devido, previsto no estatuto de auditoria interna e na definição de auditoria interna do IIA, Código de Ética e Normas. Além disso, as práticas profissionais incluem as políticas, processos e procedimentos que irá orientar a atividade de auditoria no gerenciamento de suas operações; o desenvolvimento de programa de trabalho de auditoria interna; e planejamento, execução e relatórios sobre os resultados das auditorias internas.

Para Macrae (2010), o elemento Práticas Profissionais reflete o pano de fundo completo de políticas, processos e práticas que permitem que a atividade de auditoria interna seja realizada de forma eficaz e com proficiência e o devido zelo profissional.

No Nível de capacidade 2, a atividade de auditoria interna desenvolve planos periódicos para os quais serão prestadas auditorias e/ou outros serviços, com base em consultas com a gestão e/outras partes interessadas (IIARF, 2009).

Os resultados a seguir referem-se as verificações realizadas por meio da pesquisa com os entrevistados, bem como o resultado da análise documental em relação aos dois KPAs que fazem parte do Nível de capacidade 2 do modelo. São eles: Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas (KPA 2.4) e Estrutura de práticas profissionais e de processos (KPA 2.5).

4.3.3.1 Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas (KPA 2.4)

O referido KPA tem o objetivo de desenvolver planos periódicos (anuais ou plurianuais) para os quais serão fornecidas auditorias e/ou outros serviços, baseados em consultas com a gestão e/ou com outras partes interessadas (*stakeholders*).

Para o modelo IA-CM as atividades que precisam ser dominadas são as seguintes (IIARF, 2009): a) identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria; b) realizar consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas, a fim de identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade da Auditoria; c) identificar os trabalhos de auditoria, incluindo auditorias periódicas, a serem inseridas no plano e que outros serviços a atividade de Auditoria fornecerá à organização; d) determinar a previsão do montante global de recursos necessários para a realização de cada trabalho de auditoria. (*estimativa, custos financeiros, viagens, horas de trabalho etc.*); e) determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano; e f) obter aprovação dos planos anuais de auditoria pela alta administração do Ministério.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes assertivas, levando em consideração as atividades que precisam ser dominadas, apresentadas aos respondentes:

1. *Os manuais e/ou as orientações de auditoria do DENASUS preconizam a identificação e documentação do universo de auditoria (objetos passíveis de serem auditados pelo Departamento).*

2. *O processo de planejamento periódico do DENASUS prevê a realização de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas, a fim de identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade da Auditoria.*

3. *O processo de planejamento do DENASUS prevê a realização de outros serviços à organização (por exemplo: serviços de consultoria, de acordo com a IN CGU n° 03/2017).*

4. O processo de planejamento do DENASUS prevê orientação quanto à previsão do montante global de recursos necessários para a realização de cada trabalho de auditoria.

5. A política e/ou as orientações do DENASUS consideram a possibilidade de previsão de outras estratégias, além do disponível no quadro de pessoal do Departamento, para obtenção das capacidades humanas necessárias para cumprir o plano periódico de auditoria.

6. Os manuais ou orientações do DENASUS preconizam a necessidade de aprovação dos planos anuais de auditoria pela alta administração do Ministério.

As respostas obtidas pelo questionário aplicado com base nas atividades do KPA são as seguintes:

Quadro 7: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.4)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Item 1 - 68,8% concordam com a assertiva de que o órgão de auditoria preconiza a identificação e documentação do universo de auditoria (objetos passíveis de serem auditados pelo órgão).	Item 1 - Esse tema consta no Manual da Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011).	X	X
Item 2 - 40% concordam de alguma forma com a assertiva, entretanto, o número de respondentes que “não sabe” totaliza 28,9% referente a previsão de consultas à alta administração, a fim de identificar as áreas/temas considerados prioritários.	Item 2 - No Planejamento Anual de Auditoria prevê atividades oriundas de demandas da alta administração.	X	X
Item 3 - 51,1% discordam em algum grau sobre a prática de realização de outros serviços da AUDSUS ao ministério (por exemplo: serviços de consultoria).	Item 3 - Não consta do Planejamento de Auditoria de 2022 informações a respeito do serviço de consultoria.	-	-
Item 4 - 48,9% dos respondentes concordam de alguma forma de que o processo de planejamento da AudSUS prevê orientação quanto à previsão do montante global de recursos necessários para a realização de cada trabalho de auditoria.	Item 4 - Não consta da documentação analisada informações a respeito do montante global de recursos.	X	-
Item 5 - 64,4% dos respondentes concordam de alguma forma com a prática de que na AudSUS é considerada a possibilidade de previsão de outras estratégias, além do disponível no quadro de pessoal do órgão de auditoria.	Item 5 - Não constam dos manuais e orientações do órgão de auditoria a previsão de obtenção de recursos humanos adicionais, tais como compartilhamentos, terceirização, parceiras com órgãos específicos.	X	-
Item 6 - 73,4% dos respondentes concordam que os manuais ou orientações da AudSUS preconizam a necessidade de aprovação dos planos anuais de auditoria pela alta administração do Ministério.	Item 6 - Consta ao art. 7º da Portaria MS nº 761, de 19 de abril de 2016 que o Plano Anual de Auditoria será encaminhado à apreciação e encaminhamento ao Gabinete do Ministro de Estado da Saúde (GM/MS) para aprovação.	X	X

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Destaca-se, a respeito do item 2, o seguinte comentário de entrevistado: “(...) falta aproximação da AUDSUS com as áreas técnicas do Ministério da Saúde na discussão de solução para o SUS” (Entrevistado 3).

A partir dos resultados obtidos, pode-se observar que das seis atividades avaliadas, três demonstraram estar totalmente institucionalizada no órgão de auditoria, representando 50% das verificações totais do KPA, sendo que duas atividades estão parcialmente implementadas, e uma atividade sem nenhuma implementação. Segundo os resultados, infere-se que estão institucionalizadas as atividades de:

- Existência de práticas e manualização para a identificação e documentação do universo de auditoria (objetos passíveis de serem auditados pela AudSUS).
- previsão em planejamento de realização de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas, a fim de identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade da Auditoria; e
- previsão em Portaria Ministerial de que o planejamento de auditoria deve ser aprovado pela alta administração do Ministério.

Em contrapartida, não há implementação comprovada de atividades como a previsão na AudSUS de realização de serviços de consultoria. Quanto as atividades parcialmente atendidas, registra-se a falta de normatização sobre a previsão de outras estratégias, além da disponível no quadro de pessoal da AudSUS, para obtenção das capacidades humanas necessárias para cumprir o plano periódico de auditoria. Além disso, não consta documentado à previsão de montante global de recursos necessários para a realização de cada trabalho de auditoria.

4.3.3.2 Estrutura de práticas profissionais e de processos (KPA 2.5)

O objetivo do KPA 2.5 é ajudar e facilitar a realização dos trabalhos de auditoria, com independência, objetividade, competência e zelo profissional devidos, previstos no Regulamento Interno/Estatuto de auditoria e na missão de Auditoria Interna, na definição de Auditoria Interna, no Código de Ética e nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA, sendo que as práticas profissionais e a estrutura de processos incluem políticas, processos e procedimentos que orientarão a atividade de Auditoria Interna na gestão das suas operações, no desenvolvimento de seu programa de trabalho de auditoria interna e no planejamento, na execução e na relatoria dos resultados das auditorias internas (IIARF, 2009).

Nesse sentido, o modelo prescreve como atividades as seguintes (IIARF, 2009): a) reconhecer o caráter obrigatório da definição de auditoria interna, do código de ética e das normas e regulamento interno da auditoria; b) desenvolver políticas relevantes para a auditoria (por exemplo, recursos humanos, gestão da informação); c) desenvolver orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho da auditoria; d) desenvolver metodologias, procedimentos e ferramentas padrão a serem utilizados pela auditoria para planejar, executar e relatar os resultados do trabalho, incluindo as diretrizes dos papéis de trabalho; e) implementar os processos para assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria; e f) estabelecer e manter um sistema para monitorar o andamento dos resultados comunicados à administração.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes assertivas, levando em consideração as atividades que precisam ser dominadas, apresentadas aos respondentes:

1. Há disseminação junto aos auditores do DENASUS sobre o caráter obrigatório da definição de auditoria interna, do Código de ética, dos Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais aplicáveis a atividade de auditoria.

2. O DENASUS desenvolve políticas ou orientações para o gerenciamento da atividade de auditoria interna (por exemplo, para recursos humanos, gerenciamento de informações, orçamento, regimento interno, estrutura organizacional).

3. No DENASUS existem manuais ou orientações que contemplam orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho periódico de auditoria.

4. O DENASUS estabelece procedimentos e ferramentas padrão a serem utilizados para planejar, executar e relatar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes de elaboração de papéis de trabalho.

5. Há processos e controles adequados e suficientes para assegurar a qualidade dos trabalhos individuais de auditoria.

6. Há processos para acompanhar/monitorar o atendimento das recomendações emitidas.

Seguem as respostas obtidas pelo questionário aplicado com base nas atividades do KPA 2.5.

Quadro 8: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.5)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidência da documentação	I	E
Item 1 - 71,1% dos respondentes concordam sobre a disseminação junto aos auditores da AUDSUS do caráter obrigatório da definição de auditoria interna, do Código de ética, dos Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais aplicáveis a atividade de auditoria.	Item 1 - Foi elaborado no exercício de 2022 o Código de Ética para os auditores, com divulgação ampla aos servidores. Entretanto, os manuais não registram as orientações mais atuais a respeito dos Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais aplicáveis a atividade de auditoria.	X	-

Continua

Quadro 8: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.5)*Continuação*

Resultados da pesquisa	Resultados da evidência da documentação	I	E
Item 2 - 44,4% concordam com essa prática e outros 44,4% dos respondentes discordam dessa prática, demonstrando que não há consenso dessa prática no órgão.	Item 2 - Em relação a consulta a documentação, verifica-se que não há normas ou planos operacionais na AudSUS, incluindo os planos para as gestões orçamentária e humanas.	-	-
Item 3 - 71,4% dos respondentes concordam que existem manuais ou orientações que contemplam orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho periódico de auditoria.	Item 3 - Essa prática consta de forma geral do Manual da Auditoria do SUS - Orientações Básicas (2011) – item 3.4.	X	X
Item 4 - 75,6% dos respondentes concordam que o órgão de auditoria estabelece procedimentos e ferramentas padrão a serem utilizados para planejar, executar e relatar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes de elaboração de papéis de trabalho.	Item 4 – A AudSUS conta com manuais que discorrem sobre as etapas da auditoria. Quanto ao papel de trabalho, foi expedido a Orientação Técnica DENASUS nº 7/2021.	X	X
Item 5 - 68,9% dos respondentes concordam que há processos e controles adequados e suficientes para assegurar a qualidade dos trabalhos individuais de auditoria.	Item 5 - Não há planos operacionais ou táticos. O sistema informatizado não monitora o desempenho das atividades e não há capacitações em programas de qualidade da auditoria. Ademais, as normas de revisão de relatórios estão desatualizadas e não há <i>checklist</i> de revisão/supervisão dos trabalhos.	X	-
Item 6 - 71,1% dos respondentes discordam que há processos para acompanhar/monitorar o atendimento das recomendações emitidas.	Item 6 - Consta do Manual de Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais menções a respeito da realização de atividades de monitoramento, entretanto, conforme resultado da pesquisa, não é uma prática observada no órgão de auditoria.	-	X

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir das respostas abertas, foi apresentado o seguinte comentário por um entrevistado:

(...) devemos rever os critérios de avaliação que deve ser mais objetivo do que subjetivo. Por exemplo, codificar quantidade de auditoria que o servidor participou, em quantas ele foi coordenador, auditorias que cumpriram ou não o cronograma, quantidade de relatórios que foram devolvidos por falhas apontadas pela supervisão de Brasília e assim por diante (Entrevistado 2).

A avaliação concluiu que o KPA 2.5 – “Estrutura de práticas profissionais e de processos” não está totalmente institucionalizado em relação ao modelo IA-CM. Das seis atividades essenciais somente duas (33,33%) atenderam integralmente, relacionado à existência de manuais de orientação para elaboração do programa de trabalho periódico de auditoria e no que fiz respeito a existência de procedimentos e ferramentas a serem utilizados para planejar,

executar e relatar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes de elaboração de papéis de trabalho.

Outras três atividades atendem de forma parcial e se referem à disseminação junto aos auditores da AudSUS sobre o caráter obrigatório da definição de auditoria interna, do Código de ética, dos Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais aplicáveis a atividade de auditoria, uma vez que os manuais se encontram desatualizado e não há registros dessas orientações no órgão de auditoria.

A atividade não implementada se refere a ausência de políticas sedimentadas em planos de auditoria para as gestões orçamentária e humanas.

Dos três atendimentos parciais, registra-se para o item 1 a ausência nos manuais de orientações mais atuais a respeito dos Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais aplicáveis a atividade de auditoria. Quanto ao item 5 da existência de controles adequados para assegurar a qualidade dos trabalhos individuais de auditoria, verifica-se que não há planos operacionais ou táticos e nem medidas de avaliação dessas atividades e nem capacitações em programas de qualidade da auditoria. No que concerne ao item 6 das verificações, embora conste o assunto monitoramento em manuais, o resultado da pesquisa aponta que não é uma prática observada na AudSUS.

Com isso, o órgão de auditoria não atende de forma integral as atividades essenciais do KPA 3.5.

4.3.4 Elemento de Gerenciamento do Desempenho e *Accountability*

De acordo com o IIARF (2009), o elemento “Gerenciamento do Desempenho e *Accountability*” objetiva que a auditoria interna tenha seu próprio orçamento operacional e seja alocado e usado para planejar os serviços de atividade de auditoria, além de que o Plano de Negócios de Auditoria Interna deve estabelecer um plano periódico para a prestação dos serviços da atividade de auditoria, incluindo serviços administrativos e de suporte, e os resultados esperados.

Ensina Macrae (2010) que o elemento Gestão de Desempenho e *Accountability* refere-se às informações necessárias para gerenciar, conduzir e controlar as operações da atividade de auditoria interna e contabilizar seu desempenho e resultados.

Os resultados referem-se as verificações realizadas em relação aos KPAs: Plano de negócio de Auditoria Interna (KPA 2.6) e Orçamento operacional de Auditoria Interna (KPA 2.7).

4.3.4.1 Plano de Negócio de Auditoria Interna (KPA 2.6)

Tem-se como objetivo do KPA estabelecer um plano periódico para entregar os serviços da atividade de Auditoria Interna, incluindo serviços de apoio e de administração, e os resultados esperados (IIARF, 2009). As atividades essenciais no KPA são as seguintes: a) identificar a visão da auditoria interna e a estratégia geral para alcançá-la; b) determinar os objetivos e os resultados de negócio a serem alcançados pela atividade de Auditoria Interna, levando em consideração o planejamento anual/periódico de auditoria; c) determinar os serviços de apoio e administrativos necessários para a entrega eficaz da atividade de auditoria (por exemplo, recursos humanos, materiais e de informática); d) preparar cronogramas relevantes e determinar os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos; e) desenvolver o plano de negócio necessário para alcançar os objetivos; e f) obter aprovação da Alta Administração ou do Conselho para o Plano de Negócio.

Seguem as verificações adotadas na pesquisa:

1. O DENASUS mantém processo formal de planejamento de longo prazo (mais de um exercício) para entregar os serviços da atividade de Auditoria e os resultados esperados, bem como os serviços de apoio.

2. O DENASUS mantém processo formal de planejamento de longo prazo para entregar os serviços da atividade de auditoria, incluindo serviços de apoio e de administração, e os resultados esperados.

3. O DENASUS mantém processo formal de planejamento de longo prazo contemplando os serviços administrativos e suporte necessários para apoiar a atividade de auditoria interna (por exemplo, recursos humanos, materiais e de TI).

4. O DENASUS prepara cronogramas relevantes para atingimento dos resultados esperados do planejamento de longo prazo e determina os recursos necessários para alcançar os objetivos da atividade de auditoria.

5. O DENASUS mantém processo formal de planejamento de longo prazo para entregar os serviços da atividade de auditoria interna, incluindo serviços de apoio e de administração, e os resultados esperados.

6. O Planejamento Estratégico do DENASUS foi formalmente aprovado pela alta administração do Ministério e/ou por Conselho.

As respostas obtidas pelo questionário aplicado com base nas atividades do KPA foram as seguintes:

Quadro 9: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.6)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Item 1 - 57,8% dos respondentes discordam que a AudSUS mantém um processo formal de planejamento de longo prazo (mais de um exercício).	Item 1 - Não existe um plano de negócio ou um plano operacional no órgão de auditoria.	-	-
Item 2 – conforme pergunta do item 1, 57,8% dos respondentes discordam que a AudSUS mantém um processo formal de planejamento de longo prazo (mais de um exercício).	Item 2 - A atividade ainda não foi institucionalizada. Não existe um plano de negócio ou um plano operacional no órgão de auditoria.	-	-
Item 3 - conforme pergunta do item 1, 57,8% dos respondentes discordam que a AudSUS mantém um processo formal de planejamento de longo prazo (mais de um exercício).	Item 3 - A atividade ainda não foi institucionalizada. Não existe um plano de negócio ou um plano operacional no órgão de auditoria.	-	-
Item 4 - 48,9% dos respondentes discordam que a AudSUS prepara cronogramas para atingimento dos resultados.	Item 4 - Não existe um plano de negócio ou um plano operacional no órgão de auditoria.	-	-
Item 5 - conforme pergunta do item 1, 57,8% dos respondentes discordam que a AudSUS mantém um processo formal de planejamento de longo prazo (mais de um exercício).	Item 5 - A atividade ainda não foi institucionalizada. Não existe um plano de negócio ou um plano operacional no órgão de auditoria.	-	-
Item 6 - O maior índice captado foi de 37,8% dos respondentes que não sabem se há aprovação do Plano Estratégico do órgão pela alta administração do Ministério.	Item 6 - A atividade ainda não foi institucionalizada. Não existe um plano de negócio, plano estratégico ou um plano operacional no órgão de auditoria.	-	-

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Com relação a planejamento de longo prazo (estratégico ou operacional), um entrevistado se posicionou da seguinte maneira: “Se existe, desconheço o plano estratégico do DENASUS”. De fato, no âmbito do Ministério da Saúde há somente um planejamento estratégico para todo o ministério, e não há um plano do órgão de auditoria de médio e/ou longo prazo que podem tratar de questões operacional/negócios/tático.

Das seis atividades essenciais, observa-se que nenhuma foi atendida, ressaltando a importância de se ter o plano de longo prazo e/ou plano operacional/negócio de modo a cumprir as atividades de auditoria interna.

4.3.4.2 Orçamento operacional de Auditoria Interna (KPA 2.7)

Segundo o IIARF (2009), o objetivo do KPA é o de receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de Auditoria Interna. As atividades essenciais no KPA 2.7 são as seguintes: a) estabelecer um orçamento realista para as atividades e para os recursos identificados como necessários no plano de negócio da atividade de auditoria, considerando os custos fixos e variáveis; b) desenvolver padrões orçamentários

alinhados com os da organização; c) obter aprovação da alta administração ou do conselho para o orçamento operacional; e d) revisar continuamente o orçamento para se certificar de que ele permaneça realista e exato, identificando e informando as mudanças.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes assertivas, levando em consideração as atividades que precisam ser dominadas:

1. *O DENASUS estabelece uma previsão orçamentária realista para execução das atividades previstas no plano periódico de auditoria, considerando os custos existentes.*

2. *As diretrizes para a elaboração do orçamento da atividade de Auditoria contemplam a utilização de padrões orçamentários alinhados com os da organização.*

3. *O processo de elaboração do orçamento do DENASUS estabelece a necessidade de sua aprovação pela alta administração do Ministério.*

4. *As diretrizes do DENASUS contemplam a necessidade de monitoramento e revisão do orçamento do Departamento, sempre que necessário.*

Seguem as respostas obtidas pelo questionário aplicado com base nas atividades do KPA 2.7.

Quadro 10: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.7)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	E	I
Item 1 - 51,1% dos respondentes concordam que o órgão <i>estabelece uma previsão orçamentária realista.</i>	Item 1 – A AudSUS possui um orçamento anual, segundo técnico da área e procura estabelecer um orçamento realista para as atividades, conforme proposta orçamentária.	X	X
Item 2 - 33,4% concordam de alguma forma sobre essa prática e 42,2% dos respondentes responderam não saber sobre essa prática, o que denota o desconhecimento sobre o assunto pelos auditores.	Item 2 – A AudSUS possui um orçamento anual, segundo técnico da área e procura estabelecer um orçamento realista para as atividades e seguindo anualmente os padrões orçamentários do Ministério da Saúde, conforme proposta orçamentária.	X	X
Item 3 - 53,4% dos respondentes concordam em algum grau com essa prática.	Item 3 - O órgão de auditoria seguindo as regras na Administração Pública Federal necessita ter seu orçamento aprovado pela alta administração.	X	X
Item 4 - 53,3% dos respondentes não sabem responder sobre essa prática.	Item 4 - Procedimento não formalizados e disciplinado em manuais, orientações ou em planos operacionais.	-	-

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se que das quatro atividades essenciais com suas respectivas verificações, apenas uma não atende ao modelo IA-CM, estando institucionalizada 75% do total dessas atividades.

Destaque para a única atividade não institucionalizada e nem manualizada que se refere a necessidade de monitoramento e revisão do orçamento da AudSUS, sempre que necessário,

uma vez que este procedimento não é formalizado e nem disciplinado na Auditoria-Geral do SUS.

De resto, cumpre registrar que a AudSUS estabelece uma previsão orçamentária realista para execução das atividades previstas nos planos de auditoria; as diretrizes para a elaboração do orçamento da atividade de Auditoria contemplam a utilização de padrões orçamentários alinhados com os da organização; e o processo de elaboração do orçamento da AudSUS estabelece a necessidade de sua aprovação pela alta administração do Ministério.

4.3.5 Elemento de Cultura e Relacionamento Organizacional

Tem-se por objetivo no elemento de cultura e relacionamento organizacional, no Nível de capacidade 2, o esforço de gestão da atividade de auditoria em suas próprias operações e relacionamentos dentro da própria atividade, como estrutura organizacional, gestão de pessoas, preparação e monitoramento de orçamento, planejamento anual, fornecendo as ferramentas e tecnologia de auditoria necessárias, e realização de auditorias. As interações com gerentes organizacionais são focadas na realização das atividades da atividade de auditoria interna (IIARF, 2009).

Segundo o IIARF (2009), a Cultura e Relacionamento Organizacional referem-se à/às:

- estrutura organizacional e à gestão e relacionamentos internos dentro da própria atividade de auditoria interna;
- relações do chefe de auditoria com a alta administração e como parte da equipe de gestão, bem como a habilidade de assessorar e influenciar a alta gestão e desenvolver relacionamentos eficazes e contínuos;
- políticas, processos e práticas da organização são interpretados e podem impactar na capacidade da atividade de auditoria interna para acessar as informações e as pessoas necessárias na condução do seu trabalho;
- relacionamentos internos e à cultura interna da organização e ambiente, e como esses relacionamentos e a cultura organizacional podem impactar principais interessados e outros fora da organização; e
- relações com outros grupos de revisão, incluindo o auditor externo ou o auditor legislativo, se aplicável.

Macrae (2010) esclarece que Cultura e Relacionamento Organizacional inclui a estrutura organizacional e a gestão interna e as relações dentro da própria atividade de auditoria interna, bem como a relação do Chefe da Auditoria com a Alta Administração.

Ressalta-se a existência de um KPA para o Nível de capacidade 2. Trata-se do “Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna (KPA 2.8)”.

4.3.5.1 Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna (KPA 2.8)

Tem-se como objetivo do KPA 2.8 (IIARF, 2009) o de focar o esforço de gestão da atividade de Auditoria Interna em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade, tais como estrutura organizacional, gestão de pessoas, preparação do orçamento e monitoramento, planejamento anual, fornecendo a tecnologia e as ferramentas de auditoria necessárias, e realizando auditorias. As interações com os gestores organizacionais estão focadas em realizar o negócio da atividade de Auditoria Interna.

O modelo prescreve como atividades as seguintes (IIARF, 2009): a) determinar e estabelecer formalmente a estrutura organizacional apropriada dentro da atividade de auditoria interna; b) identificar os papéis e as responsabilidades dos cargos-chave na atividade de auditoria interna; c) apoiar as necessidades organizacionais da atividade de auditoria e as relações de reporte das pessoas no interior da atividade; d) avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de auditoria interna; e) administrar, dirigir e comunicar-se dentro da atividade de auditoria interna; e f) incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de auditoria interna.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes:

- 1) *O DENASUS possui estrutura organizacional formalmente estabelecida.*
- 2) *A estrutura organizacional do DENASUS contempla a definição formal de papéis e de responsabilidades dos cargos-chave/principais posições na atividade de Auditoria.*
- 3) *A estrutura organizacional do DENASUS contempla mecanismos/processos de apoio às relações de reporte dentro da atividade de Auditoria.*
- 4) *O DENASUS possui processo de avaliação de requisitos e de obtenção de recursos necessários e de ferramentas baseadas em tecnologia, necessárias para gerenciar e executar a atividade de Auditoria.*
- 5) *O DENASUS possibilita um processo adequado para administrar, para coordenar e para se comunicar dentro da atividade de Auditoria Interna.*
- 6) *A estrutura organizacional do DENASUS possibilita o desenvolvimento de relações de trabalho profissionais e promove a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de Auditoria.*

Quadro 11: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.8)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Item 1 - 84,4% dos respondentes concordam que o órgão de auditoria possui uma estrutura organizacional formalmente estabelecida.	Item 1 - O órgão possui regimento interno. Tem sua estrutura estabelecida em decreto, com quadro demonstrativo de cargos em comissão e funções gratificadas.	X	X
Item 2 - 88,9% dos respondentes concordam que a estrutura organizacional da AudSUS contempla a definição formal de papéis e de responsabilidades dos cargos principais na atividade de Auditoria.	Item 2 - Apesar de não haver carreira estrutura no órgão existem funções na auditoria como membro e supervisor dos trabalhos. Além disso, existem Chefes de Divisão, Coordenadores de área, Coordenadores-Gerais, Chefes Regionais e Diretor do órgão. A progressão funcional se dá com o tempo de serviço de cada servidor com incremento salarial.	X	X
Item 3 - 80% dos respondentes concordam que a AudSUS contempla mecanismos/processos de apoio às relações de reporte dentro da atividade de Auditoria.	Item 3 - O fluxo de reporte funcional ocorre pela estrutura hierárquica do órgão, tais como as chefias de divisão; coordenações de área e coordenações-gerais, chefias regionais e a direção do órgão. Assim, o reporte interno segue essa lógica.	X	X
Item 4 - 44,5% dos respondentes discordam em algum grau com a prática na AudSUS de possuir processo de avaliação de requisitos e de obtenção de recursos necessários e de ferramentas de tecnologia.	Item 4 - Na estrutura da AudSUS, o órgão conta com um setor de inovação de projetos tecnológicos, com proposta de identificar melhorias e propor inovação nos processos de trabalho de auditoria interna, entre outros, entretanto não há planos operacionais ou de negócios que poderiam abordar o assunto.	-	-
Item 5 - 80% dos respondentes concordam que a AudSUS tem processo adequado para administrar, para coordenar e para se comunicar dentro da atividade de Auditoria Interna.	Item 5 - No órgão de auditoria a comunicação muitas vezes é apoiada na tecnologia disponível (sistemas virtuais, e-mails etc) e apoiada por manuais, orientações e sistemas.	X	X
Item 6 - 78,1% dos respondentes concordam que a estrutura organizacional da AudSUS possibilita o desenvolvimento de relações de trabalho profissionais e promove a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de Auditoria.	Item 6 - Tal prática são adotadas dentro da unidade central e das regionais com o apoio tecnológico (reuniões online) que incentivam os relacionamentos e comunicação contínua.	X	X

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação ao KPA 2.8, conclui-se que das seis atividades essenciais com suas respectivas verificações, o órgão cumpre cinco atividades plenas e uma não atende. De forma que 83,3% das atividades essenciais existem e são institucionalizadas pela Auditoria-Geral do SUS no referido KPA, de acordo com o modelo IA-CM, o que representa em síntese que:

- O órgão de auditoria possui regimento interno;
- tem sua estrutura estabelecida em decreto, com quadro demonstrativo de cargos em comissão e funções gratificadas;

- existem funções na auditoria como membro e supervisor dos trabalhos, em que pese de não haver carreira estrutura no órgão, além da existência de Chefes de Divisão, Coordenadores de área, Coordenadores-Gerais, Chefes Regionais e Diretor do órgão;
- o fluxo de reporte funcional ocorre pela estrutura hierárquica do órgão, tais como as chefias de divisão; coordenações de área e coordenações-gerais, chefias regionais e a direção do órgão; e
- no órgão de auditoria a comunicação muitas vezes é apoiada na tecnologia disponível (sistemas virtuais, e-mails etc) e apoiada por manuais, orientações e sistemas.

Somente em relação a atividade essencial “avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de auditoria interna”, evidencia-se que não há implementação por parte da AudSUS, vez que que o procedimento de avaliação de requisitos e de obtenção de recursos necessários e ferramentas baseadas em tecnologia não é formalizado e nem disciplinado no órgão de auditoria.

4.3.6 Elementos de Estrutura de Governança

O objetivo deste elemento para o IIARF (2009) é fornecer autoridade para a atividade de auditoria interna para obter acesso a todos as informações, bens e pessoas de que necessita para o desempenho das suas funções e estabelecer relações formais de subordinação (administrativa e funcional) para a atividade de auditoria interna.

Macrae (2010) destaca que as estruturas de governança são outro elemento importante, pois sustentam e asseguram a independência e a objetividade da atividade de auditoria interna. Inclui as relações de subordinação (administrativas e funcionais) do Chefe de Auditoria. Além disso, também se refere às políticas e processos estabelecidos para fornecer a autoridade, suporte e recursos necessários para garantir que a atividade de auditoria interna desempenhe seu papel e responsabilidades de forma eficaz e independente. Para Macrae (2010) no Nível de capacidade 2, a atividade de auditoria interna tem autoridade para obter acesso a todas as informações, ativos e pessoas de que necessita para desempenhar suas funções. A atividade de auditoria interna tem um mandato formal e relacionamentos formais de subordinação.

4.3.6.1 Fluxo de reporte de auditoria estabelecido (KPA 2.9)

O objetivo do referido KPA é de estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para a atividade de Auditoria Interna. O IIARF (2009) estabelece que para atingir

esse objetivo devem ser atendidas as seguintes atividades: a) elaborar um estatuto (ou outro documento) definindo o propósito, autoridade e a responsabilidade da auditoria; b) certificar-se de que a alta administração e/ou o conselho, se aplicável, aprovem formalmente o estatuto; c) adotar uma declaração de missão e/ou visão para a auditoria; d) certificar-se de que o chefe da auditoria interna se reporta ao nível da organização; e e) revisar e atualizar o estatuto regularmente e obter aprovação da alta administração.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes:

1. *O DENASUS possui estatuto ou outro instrumento formal que defina o propósito, a autoridade, a responsabilidade e os padrões profissionais a serem observados pela atividade de Auditoria Interna.*

2. *O estatuto ou outro instrumento formal que defina o propósito, a autoridade, a responsabilidade e os padrões profissionais da atividade de auditoria interna foi formalmente aprovado pela alta administração e/ou pelo conselho.*

3. *O estatuto ou outro instrumento formal estabelece missão e/ou visão do DENASUS.*

4. *O estatuto ou outro instrumento formal estabelece as relações de reporte administrativo e funcional do DENASUS em níveis adequados (Ministro, Conselho ou Comitê de governança).*

5. *Há previsão de processo de revisão e de atualização do estatuto ou do regulamento da atividade de Auditoria, com a aprovação da alta administração (Ministro ou equivalente).*

A seguir os resultados da pesquisa e da análise documental.

Quadro 12: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.9)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Item 1 - 57,7% dos respondentes concordam em algum grau que o órgão possui estatuto ou outro instrumento formal que defina o propósito, a autoridade, a responsabilidade e os padrões profissionais a serem observados pela atividade de Auditoria Interna.	Item 1 – A AudSUS não dispõe em seus manuais e orientações definindo os critérios estabelecidos nessas atividades.	X	-
Item 2 - Conforme pesquisa anterior, 57,7% dos respondentes concordam com a existência do estatuto.	Item 2 – A AudSUS não dispõe em seus manuais e orientações definindo os critérios estabelecidos nessas atividades.	X	-
Item 3 - 53,3% dos respondentes concordam em algum grau com essa prática. O estatuto ou outro instrumento formal estabelece missão e/ou visão da AudSUS.	Item 3 - Não há evidências em instrumentos formais da AudSUS, além disso não foi elaborado ainda o Estatuto do órgão.	X	-
Item 4 - 44,4% dos respondentes discordam em algum grau com essa prática.	Item 4 - O Diretor se reporta ao Ministro, conforme estrutura do MS no Decreto 11.098 de 20.06.2022, sendo que as Coordenações Gerais se reportam ao Diretor.	-	X

Continua

Quadro 12: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.9)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidência da documentação	Continuação	
		I	E
Item 5 - 42,2% dos respondentes discordam que há previsão de processo de revisão e de atualização do estatuto ou do regulamento da atividade de Auditoria.	Item 5 - O estatuto e o Manual estão em processo de atualização, segundo informações de técnicos do órgão de auditoria.	-	-

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto ao KPA 2.9, verificou-se que das cinco atividades essenciais com suas respectivas verificações, o órgão não atende plenamente a nenhuma dessas atividades, sendo atendida parcialmente quatro verificações e uma não há nenhum atendimento. Com os resultados dos questionários e análise da documentação, pode-se afirmar que a AudSUS ainda não possui um estatuto ou outro instrumento formal que:

- Defina o propósito, a autoridade, a responsabilidade e os padrões profissionais a serem observados pela atividade de auditoria interna;
- defina a missão e/ou visão do órgão; e
- defina as relações de reporte administrativo e funcional da AudSUS em níveis adequados (Ministro, Conselho ou Comitê de governança).

4.3.6.2 Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização (KPA 2.10)

Consta do IIARF (2209) que o objetivo do KPA 2.10 é de fornecer autoridade para a atividade de auditoria interna para obter acesso a todas as informações, bens e pessoas de que necessita para o desempenho das suas funções, e de estabelecer relações formais de subordinação (administrativa e funcional) para a atividade auditoria interna.

As atividades essenciais se referem: a) incluir no regimento autoridade para a atividade de auditoria obter acesso a todas as informações da organização, aos ativos e às pessoas que forem necessárias para executar suas funções; b) estabelecer uma política relacionada à autoridade específica da atividade de auditoria com respeito ao acesso total, livre e irrestrito aos registros da organização, às propriedades físicas e ao pessoal, relacionados a qualquer operação da organização; e c) estabelecer procedimentos para acessar formalmente tais registros, propriedades físicas e pessoal, relacionados a qualquer operação da organização.

As verificações adotadas na pesquisa referem-se as seguintes:

1) O DENASUS possui estatuto ou outro instrumento formal que estabeleça sua autoridade para acessar de forma irrestrita todas as informações e as pessoas do órgão auditado, de forma a permitir o pleno desempenho de suas funções.

2) O estatuto, normativo ou outro instrumento formal estabelece acesso livre e irrestrito aos registros e ao pessoal da organização contempla procedimentos a ser seguido quando o gestor não fornece acesso durante a execução de um trabalho de auditoria interna.

A seguir os resultados da pesquisa e da análise documental.

Quadro 13: Resultados com base nas verificações adotadas (KPA 2.10)

Resultados da pesquisa	Resultados da evidenciação da documentação	I	E
Item 1 - 60% dos respondentes discordam que a AudSUS possui estatuto ou outro instrumento formal que estabeleça sua autoridade para acessar de forma irrestrita todas as informações e as pessoas do órgão auditado.	Item 1 - Consta do art. 40 da Lei nº 11.344/2006 “Na hipótese de existência de situações de risco, resistência ou dificuldade ao exercício das atribuições de execução e apoio técnico à auditoria de saúde, (...) o servidor responsável pela ação em curso poderá acionar as instâncias específicas do Poder Público Federal, inclusive as autoridades policiais(..)”. Consta também do art. 11 do Decreto nº 1.651/1995 que os órgãos do SUS e as entidades privadas, que dele participarem de forma complementar, ficam obrigados a prestar, quando exigida, ao pessoal em exercício no SNA (...), toda informação necessária ao desempenho das atividades de controle, avaliação e auditoria, facilitando-lhes o acesso a documentos, pessoas e instalações.	-	X
Item 2 - 62,2% dos respondentes discordam que o estatuto, normativo ou outro instrumento formal estabelece acesso livre e irrestrito aos registros e ao pessoal da organização.	Item 2 - Consta do art. 40 da Lei nº 11.344/2006 “Na hipótese de existência de situações de risco, resistência ou dificuldade ao exercício das atribuições de execução e apoio técnico à auditoria de saúde, (...) o servidor responsável pela ação em curso poderá acionar as instâncias específicas do Poder Público Federal, inclusive as autoridades policiais(..)”. Consta também do art. 11 do Decreto nº 1.651/1995 que os órgãos do SUS e as entidades privadas, que dele participarem de forma complementar, ficam obrigados a prestar, quando exigida, ao pessoal em exercício no SNA (...), toda informação necessária ao desempenho das atividades de controle, avaliação e auditoria, facilitando-lhes o acesso a documentos, pessoas e instalações..	-	X

Nota: I – Institucionalizado. E – Existência

Fonte: Elaborado pelo autor

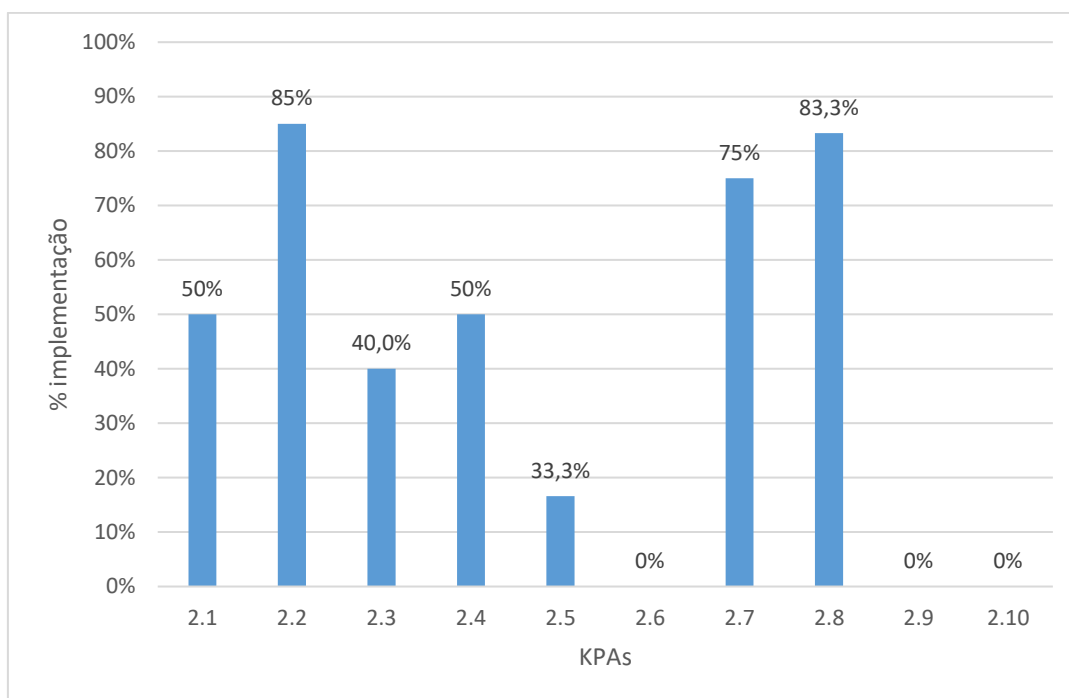
Os resultados da pesquisa e da avaliação da documentação no KPA 2.10 demonstram que não há nenhuma atividade dominada completamente, estando parcialmente atendidas as duas atividades. Verifica-se a existência de instrumentos formais que versam sobre a questão do acesso livre e irrestrito aos registros pelos auditores, entretanto, os normativos necessitam

de fluxos e orientações em manuais e normas internas mais atualizadas para que as auditorias possam se resguardar nas situações de embarço e de negativas no acesso as informações. Dessa forma, o KPA 2.10 não foi implementado.

4.4 Síntese dos resultados – Nível de Capacidade da AudSUS

A avaliação de dez área de processo-chave (KPA) do nível 2 – Infraestrutura do modelo IA-CM identificou que não houve nenhum KPA atendido de forma plena. Cabe ressaltar que cinco KPAs se situam igual ou acima de 50% de institucionalização (KPAs 2.1, 2.2, 2.4, 2.7 e 2.8), e desses KPAs, dois estão acima de 80%. Outros cinco KPAs (50% dos KPAs) estão abaixo de 50% de implementação, inclusive em três KPAs não há nenhuma atividade implementada, conforme gráfico a seguir:

Gráfico 4: Percentual de Implementação dos KPAs do Nível 2



Fonte: elaborado pelo autor.

O quadro a seguir demonstra o percentual de atendimento das dez atividades essenciais para cada o KPA do Nível de capacidade 2 com a identificação de cada KPA:

Quadro 14: Atendimento das atividades essenciais para o KPA de nível 2

Nível 2 - Infraestrutura					
Serviços e papel da auditoria interna	Gerenciamento de pessoas	Práticas Profissionais	Gestão de desempenho e <i>accountability</i>	Relações Organizacionais e Cultura	Estruturas de governança
KPA 2.1 Auditoria de Conformidade Avaliação: 50%	KPA 2.3 Desenvolvimento Profissional Individual Avaliação: 40%	KPA 2.5 Estrutura de Práticas Profissionais e de processos Avaliação: 33,3%	KPA 2.7 Orçamento Operacional de Auditoria Interna Avaliação: 75%	KPA 2.8 Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna Avaliação: 83,3%	KPA 2.10 Acesso Pleno a Informações, Ativos e Pessoas da Organização Avaliação: 0%
	KPA 2.2 Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas Avaliação: 85%	KPA 2.4 Plano de Auditoria baseado nas Prioridades da Gestão e das partes interessadas Avaliação: 50%	KPA 2.6 Plano de Negócios da Auditoria Interna Avaliação: 0%		KPA 2.9 Fluxo de Reportes da Auditoria Estabelecido Avaliação: 0%
80% >					
50% ≥ 80%					
0% > 50%					

Fonte: Elaborada pelo autor

Os resultados indicam que, na prática, o órgão de auditoria necessita manter esforços para melhoria de sua capacidade relacionada aos KPAs, sobretudo, naqueles em que não houve nenhuma implementação (0% de implementação), como o “KPA 2.6 - Plano de Negócios da Auditoria Interna”; “KPA 2.9 - Fluxo de Reportes da Auditoria Estabelecido” e “KPA 2.10 - Acesso Pleno a Informações, Ativos e Pessoas da Organização Avaliação”. Além daqueles KPAs que ficaram em um grau de implementação bem aquém do almejado, tais como:

- KPA 2.3 - Desenvolvimento Profissional Individual” com 40% de implementação de atividades; e o
- “KPA 2.5 - Estrutura de Práticas Profissionais e de processos” com avaliação de 33,3% de implementação.

Em contrapartida, o órgão de auditoria necessita adotar um esforço adicional para complementar as implementações de atividades em relação aos KPAs que não foram totalmente implementados, mas que se situam em patamar acima de 50% de implementação. Trata-se dos KPAs:

- “KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade” com nível de 50% de implementação;

- “KPA 2.2 - Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas”, com avaliação de 85% de implementação;
- “KPA 2.4 - Plano de Auditoria baseado nas prioridades da Gestão e das partes interessadas” com atingimento de 50%;
- “KPA 2.7 - Orçamento Operacional de Auditoria Interna” com implementação de 75% do total das atividades; e
- “KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna” avaliado em 83,3% de implementação de atividades.

Sendo assim, considerando que para que um determinado nível seja atingido, é preciso que todos os KPAs estejam institucionalizados, conclui-se que a AudSUS não atingiu o Nível 2 do modelo, permanecendo a AudSUS no Nível 1 do IA-CM, sendo que nesse nível, a auditoria é considerada ad hoc, nem todos os processos são definidos, poucas práticas são executadas consistentemente, e dependente de esforços individuais.

Cabe acrescentar que o órgão de auditoria deve adotar as providências necessárias para que sejam implementadas todas as práticas dos níveis mais baixos, a exemplo do nível 2, conforme cada exigência do KPA, para que a partir daí possa almejar dominar as atividades de níveis altos, adotando o entendimento de Macrae e Gils (2014) de que as atividades de auditoria interna em níveis mais baixos de capacidade não são sustentáveis e não evoluirão para níveis mais altos, a menos que as práticas essenciais desses níveis mais baixos sejam totalmente incorporadas à atividade.

5. CONCLUSÕES

A auditoria interna governamental ou do setor público é um importante instrumento de governança e tem apresentado maior foco no aperfeiçoamento dos processos de gestão da organização como uma atividade que realmente agregue valor ao negócio. De modo a contribuir para que a administração pública faça bom uso dos recursos públicos e entregue serviços de qualidade aos seus usuários, a auditoria interna governamental necessita se aperfeiçoar em seus métodos de trabalho com avaliações da qualidade e a identificação de oportunidades de melhoria em suas práticas, de modo a apresentar os resultados com eficácia e efetividade.

Nesse sentido, apresenta-se o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (*Internal Audit Capability Model - IA-CM*) que é um *framework* que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público, a ser usado globalmente para ajudar a evoluir a auditoria interna governamental, fortalecendo sua capacidade e melhorando sua eficácia (IIARF, 2009). O modelo é composto por cinco níveis de capacidade (1 – Inicial; 2 – Infraestrutura; 3 – Integrado; 4 – Gerenciado; 5 – Otimizado) atrelados às práticas da auditoria, e seis elementos essenciais para uma atividade de auditoria interna. O Nível 1 é considerado o inicial, o mais básico, para uma auditoria interna, e o Nível 5 é o grau máximo, é visto pelo modelo como nível mais inspirador (Macrae; Gils, 2014).

Dessa forma, o presente trabalho teve por objetivo de verificar o nível de capacidade da Auditoria-Geral do SUS, com base nos KPAs do Nível de Capacidade 2 do Modelo IA-CM, tendo em vista que o nível 1 é o inicial de toda e qualquer auditoria. Para tanto, realizou-se uma *survey* com servidores do Auditoria-Geral do SUS, compreendendo as lideranças do órgão, como chefes e supervisores regionais em 26 estados da federação e coordenadores de auditoria em Brasília-DF, além disso foi efetuada uma análise as documentações inerentes as atividades e práticas do órgão de auditoria.

Salienta-se que para atingir um nível de capacidade no Modelo de Capacidade do IA-CM, 100% dos macroprocessos-chave (KPAs) em um determinado nível devem ser alcançadas. Os KPAs são constituídos por atividades que devem ser desempenhadas e sustentadas para que a unidade de auditoria alcance os objetivos pretendidos.

Os resultados encontrados demonstraram que nenhum dos dez KPAs avaliados no Nível de Capacidade 2 do modelo foram totalmente atingidos, sendo que:

- ✓ cinco KPAs atingiram um patamar igual ou acima de 50% de institucionalização (KPAs 2.1, 2.2, 2.4, 2.7 e 2.8), com destaque para dois KPAs que estão iguais ou acima de 80%.

- ✓ outros cinco KPAs (KPAs 2.3, 2.5, 2.6, 2.9 e 2.10) estão abaixo de 50% de implementação.

Dessa forma, levando em consideração para que um determinado nível seja atingido, é preciso que todos os KPAs estejam institucionalizados, conclui-se que a AudSUS não atingiu o Nível 2 do modelo, permanecendo a AudSUS no Nível 1 do IA-CM, sendo que nesse nível, a auditoria é considerada ad hoc, onde nem todos os processos são definidos, poucas práticas são executadas consistentemente, e dependente de esforços individuais.

Como limitação desta pesquisa, denota-se o extenso questionário aplicados aos respondentes, mas necessário para obter as conclusões sobre o modelo IA-CM, sendo que os questionários elaborados procuraram seguir os padrões do próprio modelo, sob pena de desconfigurar o método da avaliação adotado. Outra limitação refere-se às respostas do questionário, uma vez que estão sujeitas a diferenças de entendimento e de interpretação pelos respondentes, principalmente, quando se refere a temáticas que envolvem a área meio do órgão, não usual para os auditores, como questões de suficiência de orçamento, treinamento de pessoal etc. Complementa-se como a problemática de uma compreensão ainda reduzida por parte dos respondentes sobre os conceitos do modelo IA-CM.

Esta pesquisa visa contribuir para a melhoria da qualidade da AudSUS, utilizando-se, como ferramenta de avaliação do órgão de auditoria interna, o modelo IA-CM. Sem exercer o papel da auditoria interna do SUS com qualidade e sem estar inserido nas melhores práticas internacionais, o órgão de auditoria interna do SUS não consegue contribuir para o fortalecimento da gestão, e não deve apresentar a eficiência e eficácia necessária para constatar a adequada aplicação dos recursos públicos e a eficácia na qualidade das ações e serviços oferecidos aos cidadãos usuários do SUS.

Pretende-se que esta pesquisa possa ser utilizada como guia e/ou referência para a adoção de um Programa de avaliação de qualidade da auditoria na AudSUS, por meio do modelo do IA-CM no âmbito federal, com a adoção do modelo IA-CM. Não obstante, a realização de outras pesquisas voltadas às auditorias internas do setor público, empregando diferentes tipos de análise e possibilitando a inserção de outras formas de abordagens dos macroprocessos chave previstos no IA-CM.

A partir das análises realizadas, foram elaboradas proposições para o órgão de auditoria, objetivando incorporar aos processos internos as atividades essenciais ainda não

existentes e/ou promover sua institucionalização na cultura da organização, ou, ainda, aperfeiçoar processos internos já institucionalizados, a saber:

- Auditoria de conformidade - KPA 2.1 (Elemento Serviços e Papel da Auditoria Interna)

- Elaborar o Estatuto ou outro documento formal que contenha o propósito, a autoridade e a responsabilidade estabelecem o posicionamento da atividade de auditoria interna dentro da organização.
- Incluir no Manual de Auditoria da AudSUS e institucionalizar informações adicionais ao planejamento quanto à necessidade de apresentação dos critérios de auditoria, a ser utilizado pelos auditores, ao auditado.
- Prever e institucionalizar em Manual a prática de se realizar planejamento com base em riscos.
- Capacitar os auditores nas práticas de utilização de auditoria baseada em riscos.
- Prever e institucionalizar em Manual e/ou em orientações de auditoria procedimentos para monitorar o atendimento das recomendações emitidas.

- Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2 (Elemento de Gerenciamento de Pessoas)

- Elaborar estudos no âmbito da AudSUS com vistas a apresentar soluções ao Ministério da Saúde de recrutamento próprio de profissionais de auditoria e de implantação de gratificação inerentes aos cargos de liderança, chefias ou assessoramento no órgão de auditoria (cargos de carreiras), em consonância com as responsabilidades dos cargos ocupados, sem prejuízo dos cargos em comissão.

- Desenvolvimento Profissional Individual - KPA 2.3 (Elemento de Gerenciamento de Pessoas)

- Instituir políticas que incentivem os auditores a tornarem-se membros de associações profissionais, a exemplo do Conselho Regional de Contabilidade – CRC e/ou do Instituto dos Auditores Internos - IIA, incluindo políticas de incentivos para obter registros em conselho e de certificações internacionais.
- Desenvolver um acompanhamento estruturado e sistematizados de controle e documentação dos treinamentos realizados anualmente pelos auditores, com dados gerenciais dos cursos e carga horária dos servidores, avaliando a possibilidade de instituição de Plano de Desenvolvimento Individual como boa prática.

- Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4 (Elemento de Práticas Profissionais)

- Incluir no PAA previsão de outros serviços, tais como consultoria, se houver, e trabalhos de auditorias contínuas e/ou cíclicas e de parcerias com outras instituições e órgão de controles interno e externo.
- Adotar metodologias específica para cálculo de recursos necessários para a realização dos trabalhos de auditoria.
- Regulamentar a possibilidade de previsão de estratégias para obter recursos humanos necessários, por meio de alocação de recursos por competência e/ou formação, conforme a necessidade de cada trabalho, bem como a possibilidade de se utilizar *expert* em temáticas de saúde em outros entes da federação.

- Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5 (Elemento de Práticas Profissionais)

- Atualizar os Manuais com orientações atualizadas a respeito dos Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais aplicáveis a atividade de auditoria, baseados nos normativos da Controladoria-Geral da União – CGU e nas normas internacionais de auditoria.
- Prever e institucionalizar em Planos Operacionais procedimento de gerenciamento da atividade de Auditoria Interna, no que tange, por exemplo, a política de recursos humanos e o gerenciamento de informações e finanças, dentre outras áreas.
- Prever e institucionalizar em Planos Operacionais processos e controles adequados e suficientes que garantam a qualidade dos trabalhos de auditoria, por meio de métodos e sistemas informatizados, bem como a promoção de capacitação em programas de qualidade da auditoria.
- Adotar controles informatizados, bem como processos adequados e tempestivos para acompanhamento/monitoramento do atendimento das recomendações emitidas.
- Incluir em Planos e manuais a necessidade de se efetuar acompanhamento/monitoramento das recomendações emitidas.

Plano de Negócio de Auditoria Interna - KPA 2.6 (Elemento de Gerenciamento do Desempenho e *Accountability*)

- Elaborar planejamentos de longo prazo com as estratégias e objetivos a serem alcançados, incluindo os serviços de apoio e administração, materiais e de TI, contemplando

cronogramas para atingimento de resultados e os recursos necessários para alcançar os objetivos.

- Encaminhar o planejamento de longo prazo para a aprovação da alta administração.

Orçamento operacional de Auditoria Interna - KPA 2.7 (Elemento de Gerenciamento do Desempenho e *Accountability*)

- Prever e institucionalizar em Manuais a necessidade de monitoramento e revisão do orçamento anual da AudSUS.

Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna - KPA 2.8 (Elemento de Cultura e Relacionamento Organizacional)

- Prever e institucionalizar procedimentos de avaliação e de obtenção de recursos necessários e ferramentas baseadas em tecnologia, necessárias para gerenciar e executar a atividade de Auditoria.

Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9 (Elementos de Estrutura de Governança)

- Elaborar o Estatuto ou outro documento formal que defina o propósito, a autoridade, a responsabilidade e os padrões profissionais a serem observados pela atividade de Auditoria Interna, encaminhando-o a aprovação da alta administração.
- Incluir no Estatuto ou outro documento formal a missão e/ou visão da AudSUS, assim como o estabelecimento de relações de reportes com os níveis da alta administração e previsão de atualização e revisão do documento.

Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10 (Elementos de Estrutura de Governança)

- Incluir em Manual a autoridade da auditoria para acessar de forma irrestrita todas as informações e as pessoas do órgão auditado, de forma a permitir o pleno desempenho de suas funções.
- Capacitar e disseminar as informações sobre a autoridade da auditoria de acesso de forma irrestrita das informações e de pessoas do órgão auditado.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Braga de. **Auditoria Governamental: Procedimentos da Auditoria de Conformidade**. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/30422>. Acesso em: 13 jul. 2022.
- ANDRADE, F. C. de. **Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado De Minas Gerais**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30562>. Acesso em: 25 nov. 2021.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF, 12 jun. 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/17/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 5 nov. 2021.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. **Nota Técnica nº 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019**. Apresentar os resultados das análises realizadas pela Coordenação-Geral de Métodos, Capacitação e Qualidade (CGMEQ), com o objetivo de avaliar o grau de maturidade da atividade de auditoria interna da CGU, com base no Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (*Internal Audit Capability Model - IA-CM*). Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/ouvidorias/pt-br/ouvidorias/modelo-de-maturidade-em-ouvidoria-publica/referencial-teorico>. Acesso em: 28 nov. 2021.
- BRASIL. 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. 2001. Disponível em: https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106_ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view. Acesso em: 5 nov. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.246/2017**. Auditoria Operacional. Fiscalização de orientação centralizada para avaliar a atuação do Denasus e as medidas adotadas pelo referido departamento para promover a implantação e o bom desempenho dos componentes estaduais e municipais do Sistema Nacional de Auditoria do SUS. Apreciação do relatório de auditoria. Relator: Bruno Dantas. Ata nº 21/2017. Brasília, DF, 14 jun. 2017b. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1246%2520ANOACORDAO%253A2017/DTRELEVA NCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=70c05670-3239-11eb-9f21-9379dccdd3bc. Acesso em: 28 nov. 2020.
- CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI. **Modelo IA-CM é aprovado como referencial metodológico para o Conaci**. 2019. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/noticias/modelo-ia-cm-e-aprovado-como-referencial-metodologico-para-o-conaci>. Acesso em: 30 nov. 2021.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

D'SILVA, K.; RIDLEY J. Internal auditing's international contribution to governance. **International Journal Business Governance and Ethics**, Londres, v. 3, n. 2, p. 113-126, fev. 2007. Disponível em: <https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJBGE.2007.012606>. Acesso em: 2 dez. 2021.

DOMINGUES, Allan Gabriel Silva. **Auditoria Interna Governamental: Um estudo do Indicador KPA 2.4 de avaliação do PGMQ na Universidade de Brasília**. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/28854>. Acesso em: 13 jul. 2022.

IMONIANA, J. O.; MATHEUS, C. P.; PERERA, L. C. J. Medição de desempenho de auditoria interna: Um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 3, p. 65-93, jul./set. 2014. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/3965/2734>. Acesso em: 5 set. 2021.

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. 68-70, fev. 2010. Disponível em: <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA219107009&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=00205745&p=AONE&sw=w&userGroupName=anon%7Eb358369e>. Acesso em: 10 fev. 2022.

MACRAE, Elizabeth; VAN GILS, Diane. Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector. Florida: **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, 2014. Disponível em: <https://www.interniaudit.cz/download/novinky/Internal-Audit-Capabilities-and-Performance-Levels-in-the-Public-Sector.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2022.

MARINHO, L. L. C. **A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro**. 2017. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/30562/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Fernanda%20Costa%20de%20Andrade%20-%20Final.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2021.

MORAIS, M. G. da C. T. A importância da auditoria interna para a gestão: Caso das empresas portuguesas. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18. 2008. **Anais [...]** Gramado, 2008, p. 1-15. Disponível em: <https://docplayer.com.br/684140-A-importancia-da-auditoria-interna-para-a-gestao-caso-das-empresas-portuguesas.html>. Acesso em: 21 ago. 2021.

SANTOS, Erisvaldo Alves dos. **Auditoria Governamental: A importância do Desenvolvimento Profissional da equipe de Auditores Internos**. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/28916>. Acesso em: 13 jul. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **About IAA: Mission and history**. Lake Mary: IIA, 2021. Disponível em: <https://global.theiia.org/about/about-the-iaa/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>. Acesso em: 8 set. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Orientações de Implantação. Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna**. 2019. Disponível em:
<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. 2017. Disponível em:
<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em: 22 jul.2021.

THE WORLD BANK. Conselho Nacional de Controle Interno. **Validação Independente da Auto-avaliação IA-CM da Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF)**. Relatório Final, 2017. Disponível em: http://www.cg.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/02/Validacao-Independente-da-Autoavaliacao_IACM-CGDF-17_04_2017-final.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

VIEIRA, L. dos S. **Pesquisa e monografia jurídica: Na era da informática**. 2. ed. Brasília: Editora Brasília Jurídica, 2005.

3 CONCLUSÃO

Este trabalho buscou analisar o modelo de avaliação da qualidade de auditoria interna denominado Modelo de Capacidade de Auditoria Interna do Setor Público (*Internal Audit Capability Model of the Public Sector - IA-CM*) com intuito de aplicar sua metodologia na avaliação da qualidade da Auditoria-Geral do SUS – AudSUS. No artigo 1 procurou verificar se o modelo IA-CM preenche as condições para avaliar qualitativamente uma auditoria interna, a partir da observação de um conjunto de atributos mais indicados na literatura pesquisada. A partir dos resultados do Artigo 1, desenvolveu-se o Artigo 2 com o objetivo de verificar o nível de capacidade da Auditoria-Geral do SUS, com base nos KPAs do Nível 2 de Capacidade do Modelo IA-CM, utilizando-se de *survey* com chefes, supervisores e coordenadores de auditores da AudSUS, bem como efetuou-se análise documental para suportar as evidências da existência e institucionalização dos macroprocessos-chave (*Key Process Areas - KPA*). O Nível 2 já contempla avanços em relação ao Nível 1 com algumas práticas e procedimentos de auditoria executados de forma regular e repetidos ao longo de sua atuação.

Os resultados obtidos no Artigo 1 demonstraram que o modelo IA-CM guarda consonância com os atributos adotados pela literatura na avaliação da qualidade da auditoria interna, concluindo-se que o modelo dialoga com a literatura, por meio de seus macroprocessos-chave (KPA), o que fortalece o seu uso pelas auditorias internas. Quanto aos resultados do Artigo 2, estes permitiram inferir que a AudSUS não alcançou o Nível 2 de Capacidade do modelo IA-CM, tendo em vista que não foi institucionalizado todos os dez KPAs do referido nível avaliado, se situando no Nível 1 que é o inicial no modelo IA-CM.

Esses resultados demonstram ainda que a Auditoria-Geral do SUS, necessita avançar em seus processos, operações e recursos para alcançar os seus objetivos institucionais e avançar para o próximo nível do modelo.

De forma sucinta, a análise efetuada no Artigo 1 permitiu identificar que os macroprocessos-chave (*Key Process Area - KPA*) do modelo IA-CM possuem aderência com nove atributos indicados na literatura pesquisada para avaliação da qualidade e eficiência da auditoria interna. Os 40 autores pesquisados citaram estudos envolvendo nove atributos, sendo que alguns autores mencionaram mais de um atributo, o que totalizou 84 indicações para os nove atributos. Do total de nove atributos extraídos da literatura, apresentam-se o seguinte resultado:

- Seis atributos encontram-se diretamente relacionados nos KPAs do modelo do IA-CM, o que correspondem a 77,38% de aderência àqueles adotados pela literatura pesquisada, levando-se em conta que esses atributos foram mencionados 65 vezes de um total de 84 menções da literatura avaliada. São eles: qualificação/proficiência do auditor; independência da auditoria; filiação ao IIA e cumprimento das normas do Instituto; apoio/suporte da alta administração; contribuição da auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização; e interação entre o Chefe da Auditoria e a Alta Administração.
- Três atributos não são exatamente iguais aos KPAs do modelo IA-CM, uma vez que esses atributos são voltados a uma perspectiva mais adaptada à auditoria independente, em vez da auditoria interna, uma vez que as pesquisas envolvendo esses atributos foram realizadas em auditorias independentes, tendo aderência de apenas 22,62% das menções dos autores em relação ao total de 84 citações de atributos. São eles: tamanho da auditoria, atender às expectativas do auditado/cliente e tempo de mandato da auditoria. Entretanto, mesmo que não se encontre paralelo exato entre esses atributos com o modelo do IA-CM, o modelo aborda o tamanho, com a assertiva de que a estrutura e o tamanho da auditoria interna das organizações devem variar, conforme a finalidade da auditoria e do ambiente e estrutura da organização. Quanto ao atributo atender às expectativas/satisfação do auditado/cliente, o modelo IA-CM não reporta exclusivamente aos clientes da auditoria, mas a importância de envolver as partes interessadas da auditoria (*stakeholders*), sendo que essas partes interessadas no setor público se referem a altos funcionários do governo, auditores externos, auditados e outros. Por último, o tempo de mandato da auditoria, também não encontra paralelo exato no modelo do IA-CM, no entanto o modelo aborda a importância da existência de se ter um mandato para o chefe da auditoria interna.

Dessa forma, pode-se dizer que, do total de 25 macroprocessos chave (KPAs) adotados pelo modelo IA-CM até o nível 3, 17 trazem a mesma abordagem dos nove atributos mais indicados pela literatura pesquisada, ainda que três não sejam todos exatamente iguais em abordagem.

Portanto, os resultados da análise comparativa evidenciaram que o modelo IA-CM adotado pelo IIA guarda consonância com os estudos dos pesquisadores, demonstrando que os seus atributos estão alinhados às principais questões de auditoria e sua avaliação de qualidade.

Quanto ao Artigo 2, cabe mencionar que, de forma resumida, os resultados encontrados demonstraram que nenhum dos dez KPAs avaliados pertencentes ao Nível 2 de Capacidade do modelo IA-CM foram totalmente atingidos. Do total de dez KPAs, cinco atingiram um patamar

igual ou acima de 50% de institucionalização (KPAs 2.1, 2.2, 2.4, 2.7 e 2.8) e cinco KPAs (KPAs 2.3, 2.5, 2.6, 2.9 e 2.10) abaixo de 50% de implementação. Sendo assim, considerando que para que um determinado nível seja atingido, é preciso que todos os KPAs estejam institucionalizados, conclui-se que a AudSUS não atingiu o Nível 2 do modelo, permanecendo a AudSUS no Nível 1 do IA-CM, sendo que nesse nível, a auditoria é considerada ad hoc, nem todos os processos são definidos, poucas práticas são executadas consistentemente, e dependente de esforços individuais.

Como contribuição ao trabalho, apresentou-se recomendações no Artigo 2 para que o órgão adote diversas providências para que implemente e/ou complete os KPAs do Nível 2.

Em síntese, por meio dos resultados deste trabalho, constata-se que o órgão de auditoria necessita aprimorar seus processos de trabalho, operações e recursos para alcançar os seus objetivos institucionais e avançar para o próximo nível do modelo. Com efeito, sugere-se novas pesquisas para corroborar os pontos fortes e fracos da AudSUS, por meio de estudos de avaliação da sua qualidade.

REFERÊNCIAS

- AL-MATARI, E. M.; AL-SWIDI, A. K.; FADZIL, F. H. B. The measurements of firm performance's dimensions. **Asian Journal of Finance & Accounting**, v. 6, n. 1, p. 24, fev. 2014. Disponível em: <https://www.macrothink.org/journal/index.php/ajfa/article/view/4761>. Acesso em: 05 set. 2021.
- AL-THUNEIBAT, A. A.; ISSA, R. T. I. A.; BAKER, R. A. A. Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 26, n. 4, p. 317-334, abr. 2011. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686901111124648/full/html>. Acesso em: 18 nov. 2021.
- ALAREENI, B. A. The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 34, n. 1, p. 6-43, dez. 2018. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-05-2017-1559/full/html>. Acesso em: 28 nov. 2021.
- ALMEIDA, Marcelo Braga de. **Auditoria Governamental: Procedimentos da Auditoria de Conformidade. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020.** Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/30422>. Acesso em: 13 jul. 2022.
- ANDRADE, F. C. de. **Atividade De Auditoria Interna Da Controladoria-Geral do Estado De Minas Gerais.** 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30562>. Acesso em: 25 nov. 2021.
- ARENA, M.; AZZONE, G. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. **International Journal of Auditing**, Malden, v. 13, n. 1, p. 43-60, fev. 2009. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>. Acesso em: 28 nov. 2021.
- ASARE, T. Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. **International Journal on Governmental Financial Management**, Alexandria, v. 9, n. 1, p. 15-28, 2009. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/14878188/Asare-Internal-Auditing-in-the-Public-Sector-Promoting-Good-Governance-and-Performance-Improvement>. Acesso em: 28 nov. 2021.
- ASHAGRE, Y. **Determinants of Internal Audit Quality of Economy Budgetary Public Sectors in Ethiopia.** 2018. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Addis Ababa University, Addis Ababa, 2018. Disponível em: <http://etd.aau.edu.et/handle/123456789/13737>. Acesso em: 30 jun. 2022.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- BAHARUD-DIN, Z.; SHOKIYAH, A.; IBRAHIM, M. S. Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. **International Proceedings of Economics**

Development and Research, v. 70, p. 126, 2014. Disponível em: http://ipedr.com/vol70/024-ICEMI2014_H10016.pdf. Acesso em: 10 nov. 2021.

BEHREND, J.; EULERICH, M. The evolution of internal audit research: A bibliometric analysis of published documents (1926-2016). **Accounting History Review**, Londres, v. 29, n. 1, p. 103-139, maio 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/21552851.2019.1606721>. Acesso em: 30 nov. 2021.

BRANDES, G. S. B; CUNHA, J. H. da C.; ARAÚJO JÚNIOR, R. H.; RESENDE, A. L. Análise da Auditoria Interna aos Princípios do Processo de Produção de Informações Estratégicas. **Encontros Bibli: Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, v. 25, p. 1-21, set. 2020. Disponível em: <https://brapci.inf.br/index.php/res/v/145810>. Acesso em: 28 nov. 2021.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF, 12 jun. 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/17/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 5 nov. 2021.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Nota Técnica nº 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019**. Apresentar os resultados das análises realizadas pela Coordenação-Geral de Métodos, Capacitação e Qualidade (CGMEQ), com o objetivo de avaliar o grau de maturidade da atividade de auditoria interna da CGU, com base no Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (*Internal Audit Capability Model - IA-CM*). Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/ouvidorias/pt-br/ouvidorias/modelo-de-maturidade-em-ouvidoria-publica/referencial-teorico>. Acesso em: 28 nov. 2021.

BRASIL. 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. 2001. Disponível em: https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106_ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view. Acesso em: 5 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.246/2017**. Auditoria Operacional. Fiscalização de orientação centralizada para avaliar a atuação do Denasus e as medidas adotadas pelo referido departamento para promover a implantação e o bom desempenho dos componentes estaduais e municipais do Sistema Nacional de Auditoria do SUS. Apreciação do relatório de auditoria. Relator: Bruno Dantas. Ata nº 21/2017. Brasília, DF, 14 jun. 2017b. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1246%2520ANOACORDAO%253A2017/DTRELEVA%2520NANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=70c05670-3239-11eb-9f21-9379dcccdd3bc. Acesso em: 28 nov. 2020.

CAMARGO, R. de C. C. P.; CAMARGO, R. V. W.; DUTRA, M. H.; ALBERTON, L. A percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes: Um estudo empírico na Região da Grande Florianópolis/SC. **Revista de**

Contabilidade e Organizações, São Paulo, v. 7, n. 18, p. 37-47, maio/ago. 2013. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55303>. Acesso em: 28 nov. 2021.

CHADEGANI, A. A. Review of studies on audit quality. *In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON HUMANITIES, SOCIETY AND CULTURE*, 20., 2011. Singapore. **Anais [...]**. Singapura: IACSIT Press, 2011, p. 312-317. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2227359. Acesso em: 30 nov. 2021.

COETZEE, P.; FOURIE, H.; BURNABY, P. A. The growth of the internal audit profession is more than just numbers: Fact or fiction? Evidence from South Africa. **Managerial Auditing Journal**, v. 30, n. 6/7, p. 514-538, jul. 2015. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-10-2014-1122/full/html>. Acesso em: 30 nov. 2021.

COHEN, A.; SAYAG, G. The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. **Australian Accounting Review**, v. 20, n. 3, p. 296-307, ago. 2010. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>. Acesso em: 30 nov. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI. **Modelo IA-CM é aprovado como referencial metodológico para o Conaci**. 2019. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/noticias/modelo-ia-cm-e-aprovado-como-referencial-metodologico-para-o-conaci>. Acesso em: 30 nov. 2021.

COSTA, M.; MOREIRA, J. A Experiência do Auditor como Determinante da Qualidade da Auditoria: Uma análise para o caso português. **Revista Contabilidade & Gestão**, v. 9, p. 9-47, 2010.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

D'SILVA, K.; RIDLEY J. Internal auditing's international contribution to governance. **International Journal Business Governance and Ethics**, Londres, v. 3, n. 2, p. 113-126, fev. 2007. Disponível em: <https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJBGE.2007.012606>. Acesso em: 2 dez. 2021.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. **Journal of accounting and economics**, v. 3, n. 3, p. 183-199, dez. 1981. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0165410181900021>. Acesso em: 6 set. 2021.

DITTENHOFER, M. Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of the Present Methods. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 16, n. 8, p. 443-450, nov. 2001. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/EUM0000000006064/full/html>. Acesso em: 3 set. 2021.

DOMINGUES, Allan Gabriel Silva. **Auditoria Interna Governamental: Um estudo do Indicador KPA 2.4 de avaliação do PGMQ na Universidade de Brasília**. Trabalho de

Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020.
Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/28854>. Acesso em: 13 jul. 2022.

ENOFÉ, A. O.; MGBAME, C. J.; OSA-ERHABOR, V. E.; EHIOROBO, A. J. The role of internal audit in effective management in public sector. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 4, n. 6, jan. 2013. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/285899523_The_role_of_internal_audit_in_effective_management_in_Public_sector. Acesso em: 3 mar. 2022.

FEIZIZADEH, A. Strengthening internal audit effectiveness. **Indian Journal of Science and Technology**, v. 5, n. 5, p. 2777-2778, maio 2012. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/297328457_Strengthening_internal_audit_effectiveness. Acesso em: 3 mar. 2022.

FLESHER, D. L.; ZANZIG, J. S. Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 15, n. 7, p.331-337, out. 2000. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900010344601/full/html>. Acesso em: 6 set. 2021.

FRANCIS, J. R. A framework for understanding and researching audit quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 30, n. 2, p. 125-152, maio 2011. Disponível em: <https://meridian.allenpress.com/ajpt/article-abstract/30/2/125/54555/A-Framework-for-Understanding-and-Researching?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 10 dez. 2021.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

GEORGE, D.; THEOFANIS, K.; KONSTANTINOS, A. Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. **Journal of Accounting and Taxation**, v. 7, n. 7, p. 113-122, jul. 2015. Disponível em: <https://academicjournals.org/journal/JAT/article-abstract/9A5352054234>. Acesso em: 14 ago. 2021.

GHOSH, A.; MOON, D. Auditor tenure and perceptions of audit quality. **The Accounting Review**, v. 80, n. 2, p. 585-612, abr. 2005. Disponível em: <https://meridian.allenpress.com/accounting-review/article-abstract/80/2/585/53535/Auditor-Tenure-and-Perceptions-of-Audit-Quality?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 15 ago. 2021.

IMONIANA, J. O.; MATHEUS, C. P.; PERERA, L. C. J. Medição de desempenho de auditoria interna: Um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 3, p. 65-93, jul./set. 2014. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/32802/medicao-de-desempenho-de-auditoria-interna--um-estudo-empirico>. Acesso em: 5 set. 2021.

JACKSON, A. B.; MOLDRICH, M.; ROEBUCK, P. Mandatory audit firm rotation and audit quality. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 23, n. 5, p. 420-437, maio 2008. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900810875271/full/html>. Acesso em: 11 fev. 2021.

KHOURY, H. M. Internal audit in the public sector. The quiet revolution. **A Middle East Point of View**, p. 41-45, 2011. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/iq/en/pages/about-deloitte/articles/deloittemepov4/mepov4-internal-audit-in-the-public-sector.html>. Acesso em: 10 fev. 2022.

KNECHEL, W. R.; KRISHNAN, G. V.; PEVZNER, M.; SHEFCHIK, L. B.; VELURY, U. K. Audit quality: Insights from the academic literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 32, n. Supplement 1, p. 385-421, nov. 2013. Disponível em: <https://meridian.allenpress.com/ajpt/article-abstract/32/Supplement%201/385/54493/Audit-Quality-Insights-from-the-Academic?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 13 fev. 2021.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 212-222, set./dez. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/tSgP7SXqJPKsKD4Hcb8XVkc/?lang=pt>. Acesso em: 13 fev. 2022.

LENZ, R.; SARENS, G.; HOOS, F. Internal audit effectiveness: Multiple case study research involving chief audit executives and senior management. **EDPACS - The EDP Audit, Control, and Security Newsletter**, v. 55, n. 1, p. 1-17, fev. 2017. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/07366981.2017.1278980?needAccess=true>. Acesso em: 13 fev. 2022.

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. 68-70, fev. 2010. Disponível em: <https://go.gale.com/ps/i.do?id=GALE%7CA219107009&sid=googleScholar&v=2.1&it=r&linkaccess=abs&issn=00205745&p=AONE&sw=w&userGroupName=anon%7Eb358369e>. Acesso em: 10 fev. 2022.

MACRAE, Elizabeth; VAN GILS, Diane. Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector. Florida: **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, 2014. Disponível em: <https://www.interniaudit.cz/download/novinky/Internal-Audit-Capabilities-and-Performance-Levels-in-the-Public-Sector.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2022.

MARANHÃO, D. **Aperfeiçoamento GGCI: Introdução à auditoria interna e aos fundamentos do modelo IA-CM**. Recife. Centro de Formação dos Servidores e Empregados Públicos do Poder Executivo Estadual, 2020. Disponível em: http://www.cefospe.pe.gov.br/c/document_library/get_file?p_1_id=30580954&folderId=61591351&name=DLFE-475601.pdf. Acesso em: 2 fev. 2022.

MARINHO, L. L. C. **A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro**. 2017. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/30562/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Fernanda%20Costa%20de%20Andrade%20-%20Final.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2021.

MARÇAL, R. R.; ALBERTON, L. Percepções dos CEO's da [B]³ sobre a Qualidade de Auditoria: Uma aplicação da Escala SERVQUAL. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio

de Janeiro, v. 15, n. 1, p. 1-22, jan./abr. 2020. Disponível em:
<https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/29847>. Acesso em: 13 ago. 2021.

MATHEUS, C. P. **Medição de Desempenho de Auditoria Interna: Um estudo empírico**. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/924>. Acesso em: 28 set. 2021.

MIHRET, D. G.; JAMES, K.; MULA, J. M. Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. **Pacific Accounting Review**, v. 23, n. 3, p. 224-252, nov. 2010. Disponível em:
https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/01140_581011091684/full/html.
 Acesso em: 13 fev. 2022.

MIHRET, D. G.; YISMAW, A. W. Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. **Managerial Auditing Journal**, Londres, v. 22, n. 5, p. 470-484, maio 2007. Disponível em:
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900710750757/full/html>. Acesso em: 20 ago. 2021.

MORAIS, M. G. da C. T. A importância da auditoria interna para a gestão: Caso das empresas portuguesas. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18. 2008. **Anais [...]** Gramado, 2008, p. 1-15. Disponível em: <https://docplayer.com.br/684140-A-importancia-da-auditoria-interna-para-a-gestao-caso-das-empresas-portuguesas.html>. Acesso em: 21 ago. 2021.

MORAIS, G.; MARTINS, I. **Auditoria interna: função e processo**. 4. ed. Lisboa: Editora Áreas, 2013.

NERANTZIDIS, M.; PAZARSKIS, M.; DROGALAS, G.; GALANIS, S. Internal auditing in the public sector: A systematic literature review and future research agenda. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 34, n. 2, p. 189-209, out. 2020. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015/full/html>. Acesso em: 8 set. 2021.

PINHEIRO, C. G. de A. **Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2013. Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1804/1/DM_CatarinaPinheiro_2013.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

PITT, S. A. **Internal audit quality: Developing a quality assurance and improvement program**. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2014. Disponível em:
<http://dx.doi.org/10.1002/9781118777213>. Acesso em: 29 jun. 2022.

PRAZERES, C. M. A.; PAIS, C. A. F. A qualidade de auditoria e as características das firmas de auditoria em Portugal. *In*: IBERIAN CONFERENCE ON INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGIES (CISTI), 12, 2017. Lisboa. **Anais [...]**. Lisboa: IEEE, 2017, p. 325-330. Disponível em: <https://ciencia.iscte-iul.pt/publications/a-qualidade-de-auditoria-e-as-caracteristicas-das-firmas-de-auditoria-em-portugal/37840>. Acesso em: 3 mar. 2022.

REIF, E. **Fatores determinantes para a eficácia da auditoria interna**. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2015. Disponível em: https://bu.furb.br//docs/DS/2015/360793_1_1.pdf f. Acesso em: 29 jun. 2022.

RENSBURG, J. O. J. V.; COETZEE, G. P. Elements of the internal audit capability model addressed by South African public sector legislation and guidance. **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, v. 11, n. 1, p. 47-62, jan. 2011. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10520/EJC93869>. Acesso em: 7 fev. 2021.

RIBEIRO, A. C. dos S. **O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental-universidade e politécnicos**. 2016. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/6565>. Acesso em: 1 nov. 2021.

ROCHA, E. E. M.; SILVEIRA FILHO, I. B.; SANT'ANNA, T. R. F. **A importância da auditoria no sistema único de saúde**. 2002. Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2002. Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_enock_ilbenez_tome.pdf. Acesso em: 1 nov. 2021.

ROUSSY, M.; BRIVOT, M. Internal audit quality: A polysemous notion? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 29, n. 5, p. 714-738, jun. 2016. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AAAJ-10-2014-1843/full/html>. Acesso em: 2 out. 2021.

RUDHANI, L. H.; VOKSHI, N. B.; HASHANI, S. Factors contributing to the effectiveness of internal audit: Case study of internal audit in the public sector in Kosovo. **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, v. 3, n. 4, p. 91-108, 2017. Disponível em: <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/27336>. Acesso em: 10 set. 2021.

SALEHI, T. Investigation factors affecting the effectiveness of internal auditors in the company: Case study Iran. **Review of European Studies**, v. 8, n. 2, p. 224, maio 2016. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/rveurost8&div=48&id=&page=>. Acesso em: 22 ago. 2021.

SAMPAIO, S. M. S. **A importância da Auditoria Interna nas Organizações**. 2010. Monografia (Pós-Graduação em Auditoria e Controladoria) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k212293.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

SANTANA, A. M.; OLIVEIRA, E. S. C.; CARVALHO, K. M.; SILVA, R. S. Eficácia da auditoria interna municipal - Um estudo de caso do poder executivo do município de Laranjeiras. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 7, n. 8, p. 85724-85744, ago. 2021. Disponível em: <https://brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/35219>. Acesso em: 22 jun. 2022.

SANTOS, Erisvaldo Alves dos. **Auditoria Governamental: A importância do Desenvolvimento Profissional da equipe de Auditores Internos.** Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/28916>. Acesso em: 13 jul. 2022.

TACKIE, G.; MARFO-YIADOM, E.; ACHINA, S. O. Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. **International Journal of Business and Management**, v. 11, n. 11, p. 184-195, out. 2016. Disponível em: <https://ir.ucc.edu.gh/xmlui/handle/123456789/4549>. Acesso em: 8 set. 2021.

TEIXEIRA, M. de F. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.** 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Universidade Aberta, Coimbra, 2006. Disponível em: <https://repositorioaberto.uab.pt/handle/10400.2/581>. Acesso em: 8 jun. 2022.

TEODORO, A. F. L. **Determinantes da qualidade em auditoria interna.** 2020. Dissertação (Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais) – Universidade de Lisboa, Lisboa, 2020. Disponível em: <https://www.proquest.com/openview/6a671fc5ae61189a53e579adfaec1a52/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>. Acesso em: 30 ago. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **About IAA: Mission and history.** Lake Mary: IIA, 2021. Disponível em: <https://global.theiia.org/about/about-the-iaa/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>. Acesso em: 8 set. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna.** 2003. Disponível em: <https://silo.tips/download/normas-internacionais-para-o-exercicio-profissional-da-auditoria-interna>. Acesso em: 28 jun. 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Orientações de Implantação. Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna.** 2019. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2021.

THE WORLD BANK. Conselho Nacional de Controle Interno. **Validação Independente da Auto-avaliação IA-CM da Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF).** Relatório Final, 2017. Disponível em: http://www.cg.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/02/Validacao-Independente-da-Autoavaliacao_IACM-CGDF-17_04_2017-final.pdf. Acesso em: 8 set. 2021.

UDEH, S. N.; EUGENE, O. N. Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector. **European Journal of Business, Economics and Accountancy**, v. 4, n. 3, p. 44-58, 2016. Disponível em: <http://eprints.gouni.edu.ng/188/>. Acesso em: 8 set. 2021.

VIEIRA, L. dos S. **Pesquisa e monografia jurídica: Na era da informática.** 2. ed. Brasília: Editora Brasília Jurídica, 2005.

YUSOF, Nur Ain Zakiah Mohd *et al.* **Internal Audit Capability Levels In Malaysian Public Sector Organizations: The Perceived Role Of Management Support And Cooperation With External Auditors.** *Journal of Governance and Integrity*, vol. 1, Issue 2, 25-60, July 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/188216785.pdf>. Acesso em: 8 set. 2022.

ZEYN, E. The effect of internal audit quality on financial accountability quality at local government. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 9, n. 1, p. 34-43, 2018. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/234632211.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2021.

ZHANG, Y.; ZHOU, J.; ZHOU, N. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. **Journal of accounting and public policy**, v. 26, n. 3, p. 300-327, maio/jun. 2007. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425407000208?via%3Dihub>. Acesso em: 2 dez. 2021.

APÊNDICE A – Questionário aplicado

Pesquisa sobre o nível de capacidade da Auditoria-Geral do SUS (antigo DENASUS), tendo por base os KPAs do Nível 2 de Capacidade do modelo *Internal Audit Capability Model for the Public Sector* (IA-CM) do Instituto de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors – IIA*)

Questionário de percepção (não há respostas certas ou erradas)

Bem-vindo(a)! Você está sendo convidado(a) a participar do estudo realizado pelo pesquisador Germano de Oliveira Farias da Universidade Federal de Santa Catarina.

O estudo possui o objetivo de avaliar se o nível de capacidade em que se encontra a atividade de auditoria interna da Auditoria-Geral do SUS – AUDSUS, indica a institucionalização e a aplicação de práticas no nível 2 de capacidade do IA-CM, sob orientação do professor Dr. Hans Michael van Bellen.

A sua percepção como chefes, supervisores e coordenadores da auditoria interna é muito importante para as potenciais contribuições da pesquisa. A sua participação é inteiramente voluntária e anônima e será realizada com aproximadamente 60 pessoas.

Concordando em participar, serão apresentadas as questões na sequência. A viabilidade do estudo corresponde com a sua sinceridade e honestidade nas respostas.

Por favor, leia atentamente as informações abaixo:

- **Tempo:** O tempo para responder as questões é de aproximadamente 35 a 40 minutos.
- **Risco:** Em nível mínimo, os riscos levantados incluem possíveis emoções de desconforto com as escolhas das respostas. Para mitigar esses riscos, os pesquisadores garantem que coletarão e manterão os dados de maneira a garantir sua confidencialidade.
- **Benefícios:** Embora você não se beneficie diretamente com esse estudo, ele foi desenvolvido para conhecer se a AudSUS está situada no nível 2 de capacidade do modelo IA-CM, podendo gerar como benefícios oportunidades de melhoria das práticas adotadas pela instituição, em comparação ao modelo IA-CM do Instituto dos Auditores Internos – IIA, e em relação as melhores práticas adotadas internacionalmente; além de proposições para o aperfeiçoamento quanto ao nível do IA-CM da unidade de auditoria interna.
- **Confidencialidade:** Sua identidade não será revelada em nenhuma publicação, apresentação ou relatório resultantes deste estudo. Nós coletaremos suas informações através da plataforma Google forms em ambiente seguro.

A sua participação é inteiramente voluntária. Se ao longo da pesquisa mudar de ideia, você poderá fechar a plataforma a qualquer momento.

Clique no aceite abaixo e, em seguida, em "Próximo" para participar desse estudo.

PARTE I – Informação pessoal

1. Há quanto tempo você trabalha/atua no DENASUS? <input type="checkbox"/> De 0 a 5 anos <input type="checkbox"/> De 6 a 10 anos <input type="checkbox"/> De 11 a 20 anos <input type="checkbox"/> De 21 a 30 anos <input type="checkbox"/> mais de 30 anos
2. Qual seu gênero? <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino
3. Qual é a sua faixa etária? <input type="checkbox"/> De 20 a 30 anos <input type="checkbox"/> De 31 a 40 anos <input type="checkbox"/> De 41 a 50 anos <input type="checkbox"/> De 51 a 60 anos <input type="checkbox"/> mais de 61 anos
4. Qual é o seu grau de instrução completo? <input type="checkbox"/> Ensino Médio <input type="checkbox"/> Superior <input type="checkbox"/> Especialização <input type="checkbox"/> Mestrado <input type="checkbox"/> Doutorado <input type="checkbox"/> Pós-doutorado
5. Qual é a sua formação acadêmica? <input type="checkbox"/> Contabilidade <input type="checkbox"/> Administração <input type="checkbox"/> Direito <input type="checkbox"/> Área de Saúde (exemplo: Medicina, Enfermagem, Nutrição, Fisioterapia, Farmácia, outras) <input type="checkbox"/> Outras áreas: _____ <input type="checkbox"/> Não possuo formação acadêmica
6. Qual Região do Brasil está lotado? <input type="checkbox"/> Unidade Central – Brasília (DF) <input type="checkbox"/> Região Norte <input type="checkbox"/> Região Nordeste <input type="checkbox"/> Região Sul <input type="checkbox"/> Região Sudeste <input type="checkbox"/> Região Centro-Oeste
7. Você conhece o Modelo IA-CM para auditoria interna?

<input type="checkbox"/> conheço bem <input type="checkbox"/> conheço de forma razoável <input type="checkbox"/> já ouvi falar <input type="checkbox"/> nunca ouvi falar					
PARTE II – Questionário - Modelo IA – CM					
1 - SERVIÇOS E PAPEL DA AUDITORIA INTERNA					
1.1 - Auditoria de Conformidade					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
1.1.1) O DENASUS dispõe de um Planejamento Anual de Auditoria					
1.1.2) O DENASUS dispõe de um Estatuto de Auditoria					
1.1.3) Os manuais e/ou as orientações do DENASUS prevê a realização de auditoria de conformidade como serviço fornecido pelo Departamento					
<p>1.1.4) Os manuais e/ou as orientações do DENASUS tratam no processo de planejamento de auditoria sobre:</p> <p>a) a comunicação do trabalho de auditoria (incluindo objetivos e responsabilidades) ao gestor.</p> <p><i>Observação: O processo de comunicação prévia com o gestor sobre o trabalho ocorre de forma sistemática e repetível. Isso é geralmente feito por intermédio do Ofício de Apresentação, que apresenta informações gerais sobre o trabalho.</i></p> <p>b) a discussão da concordância dos gestores sobre os critérios de auditoria antes do início da execução do trabalho.</p> <p><i>Observação: Critério (o que deveria ser): É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. Constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado. Verificar se esses critérios são discutidos com os gestores/auditados.</i></p> <p>c) a realização de levantamento da estrutura de controle do órgão auditado.</p> <p><i>Observação: “Documentar a Estrutura de Controle” na fase de planejamento representa o levantamento e avaliação preliminar da estrutura de controles da unidade/processo auditado. Representa prática institucionalizada de documentar e avaliar os controles internos no planejamento dos trabalhos, como etapa prévia para definição das questões de auditoria.</i></p> <p>d) a realização de avaliação de riscos e de controles internos da área sob análise na auditoria.</p>					

<p>e) a identificação dos objetivos de auditoria, do escopo e da metodologia (incluindo método de amostragem).</p> <p><i>Observação: Geralmente é feita por meio da matriz de planejamento, onde são documentados o objeto da auditoria, questões de auditoria e testes a serem aplicados para o trabalho.</i></p> <p>f) a elaboração de um plano de auditoria individual do trabalho detalhado.</p> <p><i>Observação: O desenvolvimento do "plano detalhado de auditoria" compreende a elaboração do conjunto de procedimentos a serem aplicados na auditoria, bem como a definição do escopo e da extensão dos exames. A matriz de planejamento deve contemplar os requisitos de um plano de auditoria, ao tratar das questões de auditoria, técnicas de coleta e análise de dados e os testes de auditoria a serem aplicados.</i></p> <p>g) a comunicação do trabalho de auditoria (ex: ofícios de apresentação), incluindo os objetivos da auditoria junto ao gestor.</p> <p>h) o levantamento preliminar de informações do objeto da auditoria, do seu ambiente, dos objetivos da organização.</p>					
<p>1.1.5) Os manuais e/ou as orientações de auditoria tratam na fase de execução da auditoria sobre:</p> <p>a) a aplicação dos procedimentos (ou protocolos) de auditorias, conforme previsto na fase de planejamento.</p> <p>b) a documentação da aplicação dos procedimentos executados e de seus resultados específicos, conforme previstos na fase de planejamento</p> <p>c) a finalização dos relatórios com a emissão de relatório e conclusões específicos do trabalho e respectivas recomendações.</p>					
<p>1.1.6) Os manuais e/ou as orientações de auditoria preveem a comunicação dos resultados do trabalho, por meio de relatórios de auditoria.</p>					
<p>1.1.7) Os manuais e as orientações de auditoria estabelecem um procedimento para monitorar o atendimento das recomendações emitidas.</p>					
<p>Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)</p>					

2 – GERENCIAMENTO DE PESSOAS					
2.1 Pessoas Qualificadas Identificadas e Recrutadas					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
2.1.1) Há definição das atribuições e responsabilidades para o auditor interno do DENASUS em normativos, manuais ou orientações.					
2.1.2) Os manuais e/ou as orientações de auditoria definem as principais atividades a serem realizadas pelos auditores, bem como os requisitos técnicos e profissionais que são necessários para eles atuarem.					
2.1.3) Foi efetuado (ou existe) levantamento das competências básicas requeridas para o desempenho da atividade de auditoria interna.					
2.1.4) Os manuais e/ou as orientações de auditoria estabelecem a identificação dos conhecimentos, das habilidades (técnicas e comportamentais) e de outras competências requeridas para realizar os trabalhos de auditoria.					
2.1.5) Os manuais e orientações de auditoria descrevem os cargos/posições e as descrições de trabalho aplicáveis ao processo de auditoria. <i>(Por exemplo, cargos específicos e funções específicas (membro, coordenador, supervisor da auditoria); estrutura e níveis do cargo etc).</i>					
2.1.6) A estrutura de atribuições de cargos, posições e papéis na função de auditoria prevê classificações de remuneração equivalentes à relevância de cada uma das suas posições. <i>Observação: Carreiras provêm adequada diferenciação de remuneração para os Cargos/Posição (não levar em consideração DAS, mas apenas carreiras específicas)</i>					
2.1.7) Existe previsão de que o provimento de profissionais seja realizado por meio de processo de recrutamento (interno ou externo), contemplando as competências requeridas ao adequado desempenho da atividade de auditoria interna.					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					
2.2 Desenvolvimento Profissional Individual					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
2.2.1) As orientações de capacitação e de treinamento do DENASUS preveem número de horas de treinamento para cada auditor. <i>Observação: Segundo a IN/SFC nr. 08/2017 são necessários um mínimo de 40 horas por ano para cada auditor.</i>					
2.2.2) As orientações de capacitação e treinamento estabelecem a identificação dos cursos/temas de formação suficientes para o desenvolvimento profissional dos auditores.					
2.2.3) As orientações de capacitação estabelecem incentivos aos auditores a ser tornarem membros de associações profissionais relacionada a auditoria interna (exemplo Instituto dos auditores internos – IIA).					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					

3. PRÁTICAS PROFISSIONAIS					
3.1 Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
3.1.1) Os manuais e/ou as orientações de auditoria do DENASUS preconizam a identificação e documentação do universo de auditoria (objetos passíveis de serem auditados na organização)					
3.1.2) O processo de planejamento periódico do DENASUS prevê a realização de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas, a fim de identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade da Auditoria.					
3.1.3) O processo de planejamento do DENASUS prevê a realização de outros serviços à organização (por exemplo: serviços de consultoria, de acordo com a IN CGU nº 03/2017).					
3.1.4) O processo de planejamento do DENASUS prevê orientação quanto à previsão do montante global de recursos necessários para a realização de cada trabalho de auditoria. <i>Observação: estimativa do montante de recursos necessários para cada trabalho de auditoria, exemplo da definição de parâmetros de custos financeiros, viagens, horas de trabalho etc.</i>					
3.1.5) A política e/ou as orientações do DENASUS consideram a possibilidade de previsão de outras estratégias, além do disponível no quadro de pessoal do Departamento, para obtenção das capacidades humanas necessárias para cumprir o plano periódico de auditoria. * Observação: possibilidade de parcerias com Secretarias de Saúde ou órgão de vigilância regional e/ou federal para apoio de profissionais na auditoria realizada pelo DENASUS.					
3.1.6) As políticas ou orientações do DENASUS preconizam a necessidade de aprovação dos planos anuais de auditoria pela alta administração do Ministério.					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					
3.2 Estrutura de práticas profissionais e de processos					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente.	1	2	3	4	5
3.2.1) Há disseminação junto aos auditores do DENASUS sobre o caráter obrigatório da definição de auditoria interna, do Código de ética, dos Princípios Fundamentais e das Normas Profissionais aplicáveis a atividade de auditoria. * Observação: a exemplo das normas do IPPF do IIA; IN SFC nº 03/2017 etc					
3.2.2) O DENASUS desenvolve políticas ou orientações relevantes para o gerenciamento da atividade de auditoria interna (por exemplo, para Recursos humanos, gerenciamento de informações, orçamento, regimento interno, estrutura organizacional).					

<p>3.2.3) No DENASUS existem políticas ou orientações que contemplam orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho periódico de auditoria.</p> <p><i>Obs: O programa de trabalho constitui um importante instrumento de planejamento. No programa de trabalho devem constar: a) as questões (e subquestões) de auditoria, b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar se a situação a ser avaliada atende ao esperado. c) as técnicas e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, as informações durante a execução do trabalho, tais como: Questionários, procedimentos (protocolo) de auditoria, roteiros de verificação e checklist de análise documental.</i></p>					
<p>3.2.4) O DENASUS estabelece procedimentos e ferramentas padrão a serem utilizados para planejar, executar e relatar os resultados do trabalho de auditoria, incluindo as diretrizes de elaboração de papéis de trabalho.</p>					
<p>3.2.5) Há processos e controles adequados e suficientes para assegurar a qualidade dos trabalhos individuais de auditoria.</p> <p><i>Observação: exemplo de check list de supervisão ou revisão dos trabalhos; ações de treinamento e capacitação; funções de supervisão dos trabalhos etc.</i></p>					
<p>3.2.6) Há processos para acompanhar/monitorar o atendimento das recomendações emitidas.</p>					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					
4. GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO E ACCOUNTABILITY					
4.1 Plano de negócio de Auditoria Interna					
<p>Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente</p>	1	2	3	4	5
<p>4.1.1) O DENASUS mantém processo formal de planejamento de longo prazo (mais de um exercício) para entregar os serviços da atividade de Auditoria e os resultados esperados.</p>					
<p>4.1.2) O DENASUS prepara cronogramas relevantes para atingimento dos resultados esperados do planejamento de longo prazo e determina os recursos necessários para alcançar os objetivos da atividade de auditoria.</p>					
<p>4.1.3) O Planejamento Estratégico do DENASUS foi formalmente aprovado pela alta administração do Ministério e/ou por Conselho.</p> <p><i>Observação: Aqui não se trata de planejamento anual de auditoria</i></p>					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					

4.2 Orçamento operacional de Auditoria Interna					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
4.2.1) O DENASUS estabelece uma previsão orçamentária realista para execução das atividades previstas no plano periódico de auditoria, considerando os custos existentes.					
4.2.2) As diretrizes para a elaboração do orçamento da atividade de Auditoria contemplam a utilização de padrões orçamentários alinhados com os da organização.					
4.2.3) O processo de elaboração do orçamento do DENASUS estabeleça necessidade de sua aprovação pela alta administração do Ministério.					
4.2.4) As diretrizes do DENASUS contemplam a necessidade de monitoramento e revisão do orçamento do Departamento, sempre que necessário.					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					
5. CULTURA E RELACIONAMENTO ORGANIZACIONAL					
5.1 Gerenciamento dentro da Atividade de Auditoria Interna					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
5.1.1) O DENASUS possui estrutura organizacional formalmente estabelecida.					
5.1.2) A estrutura organizacional do DENASUS contempla a definição formal de papéis e de responsabilidades dos cargos-chave/principais posições na atividade de Auditoria.					
5.1.3) A estrutura organizacional do DENASUS contempla mecanismos/processos de apoio às relações de reporte dentro da atividade de Auditoria. <i>Observação: fluxo de reporte funcional formalizado na estrutura hierárquica: Chefias de Divisão; Coordenações-Gerais; Chefias de SEAUDS, de forma que o reporte interno/externo obedece a essa cadeia</i>					
5.1.4) O DENASUS possui processo de avaliação de requisitos e de obtenção de recursos necessários e de ferramentas baseadas em tecnologia, necessárias para gerenciar e executar a atividade de Auditoria. <i>* Observação: identificar melhorias e propor inovação nos processos de trabalho de auditoria interna e prospectar soluções tecnológicas para os trabalhos de auditoria interna</i>					
5.1.5) O DENASUS possibilita um processo adequado para administrar, para coordenar e para se comunicar dentro da atividade de Auditoria Interna. <i>Observação: Existência de estrutura hierárquica e funcional definida que possibilita a interação de servidores dentro do DENASUS. Podem utilizar sistema de gestão de informação, como reuniões virtuais etc.</i>					
5.1.6) A estrutura organizacional do DENASUS possibilita o desenvolvimento de relações de trabalho profissionais e promove a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de Auditoria.					


6. ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA					
6.1 Fluxo de reporte de auditoria estabelecido					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
6.1.1) O DENASUS possui estatuto ou outro instrumento formal que defina o propósito, a autoridade e a responsabilidade da Auditoria Interna. <i>Observação: Estatuto, normas ou regulamento de auditoria vigente, que estabeleça: a) definição clara do propósito, da autoridade e da responsabilidade da atividade de Auditoria Interna; b) padrões profissionais a serem observados; c) base para supervisão da atividade de auditoria interna quanto ao gerenciamento e aos resultados alcançados.</i>					
6.1.2) O estatuto ou outro instrumento formal estabelece a missão e/ou visão do DENASUS.					
6.1.3) O estatuto ou outro instrumento formal estabelece as relações de reporte administrativo e funcional do DENASUS em níveis adequados <i>Observação: Exemplos de reporte funcional para a alta administração do ministério é a aprovação do: estatuto de auditoria interna; plano de auditoria baseado em riscos; orçamento e plano de recursos da auditoria interna; e as decisões referentes à nomeação e demissão do chefe executivo de auditoria.</i>					
6.1.4) Há previsão de processo de revisão e de atualização do estatuto ou do regulamento da atividade de Auditoria, com a aprovação da alta administração (Ministro ou equivalente).					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					
6.2 Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização					
Indique a opção que melhor expressa a situação das declarações abaixo sobre os Serviços e Papel da Auditoria Interna usando a escala dada: (1) Discordo totalmente; (2) Discordo parcialmente; (3) Não concordo nem discordo (4) Concordo parcialmente; (5) Concordo totalmente	1	2	3	4	5
6.2.1) O DENASUS possui estatuto ou outro instrumento formal que estabeleça sua autoridade para acessar de forma irrestrita todas as informações e as pessoas do órgão auditado, de forma a permitir o pleno desempenho de suas funções.					
6.2.2) O estatuto ou outro instrumento formal estabelece acesso livre e irrestrito aos registros e ao pessoal da organização contempla procedimentos a ser seguido quando o gestor não fornece acesso durante a execução de um trabalho de auditoria interna.					
Comentários: (se julgar necessário faça seu comentário)					

ANEXO A – Comprovante de Submissão dos Artigos em Periódicos

#3246 SINOPSE

RESUMO AVALIAÇÃO EDIÇÃO

SUBMISSÃO

Autor(es)	GERMANO DE OLIVEIRA FARIAS, HANS MICHAEL VAN BELLEN	
Título	AVALIAÇÃO DA QUALIDADE INTERNA DA AUDITORIA INTERNA: UMA ANÁLISE DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO - IA-CM	
Documento original	3246-10384-1-SH.DOCK 2022-10-03	
Docs. sup.	Nenhum(a)	INCLUIR DOCUMENTO SUPLEMENTAR
Submetido por	Sr. GERMANO DE OLIVEIRA FARIAS 	
Data de submissão	outubro 3, 2022 - 11:27	
Seção	Artigos	
Editor	Nenhum(a) designado(a)	



SITUAÇÃO

Situação	Aguardando designação
Iniciado	2022-10-03
Última alteração	2022-10-03

METADADOS DA SUBMISSÃO

EDITAR METADADOS

AUTORES

Nome	GERMANO DE OLIVEIRA FARIAS 
ORCID ID	http://orcid.org/0000-0002-3810-0918
Instituição/Afiliação	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
País	Brasil
Resumo da Biografia	Mestrando em Controle de Gestão na Universidade Federal de Santa Catarina; Coordenador-Geral de Inovação e Promoção do Sistema Nacional de Auditoria da Auditoria-Geral do SUS – AudSUS/MS
Contato principal para correspondência.	
Nome	HANS MICHAEL VAN BELLEN 
Instituição/Afiliação	UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
País	Brasil
Resumo da Biografia	Professor Dr. do Programa de Pós Graduação em Controle de Gestão – PPGCG da Universidade Federal de Santa Catarina

TÍTULO E RESUMO

Título	AVALIAÇÃO DA QUALIDADE INTERNA DA AUDITORIA INTERNA: UMA ANÁLISE DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO - IA-CM
Resumo	Este artigo se propôs a verificar se o modelo de capacidade denominado Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) preenche as condições para avaliar qualitativamente a auditoria interna, a partir da observação de um conjunto de atributos mais indicados na literatura pesquisada para se avaliar uma auditoria interna. Para tanto, foi efetuada análise na literatura nacional e internacional, sendo elencados nove atributos mais utilizados nos estudos da literatura. Após a verificação dos atributos, comparou-se com os macroprocessos chave (KPA) do modelo IA-CM, os quais são utilizados para avaliar a nível de capacidade da auditoria interna, de modo a verificar se o modelo guarda consonância com os atributos adotados pela literatura, tendo por resultado que o modelo se utiliza também das mesmas características dos elementos empregados na literatura para estudar a avaliação da qualidade da auditoria interna, considerando que para alguns atributos existem maior aderência e outros menos, tendo em vista a abordagem de uma perspectiva mais adaptada a auditoria interna, o que revela como justificável ao modelo. Dessa forma, pode-se concluir que o modelo do IA-CM dialoga com a literatura, por meio de seus macroprocessos-chave (KPA), o que fortalece o seu uso como uma ferramenta para avaliação da capacidade das auditorias internas.

INDEXAÇÃO

Palavras-chave	Auditoria Interna do setor público; avaliação da qualidade da auditoria interna; Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público.
Idioma	pt

Ajuda do sistema

USUÁRIO
Logado como:
manofarias
[Meus periódicos](#)
[Perfil](#)
[Sair do sistema](#)

AUTOR
[Submissões](#)
[Ativo \(1\)](#)
[Arquivo \(0\)](#)
[Nova submissão](#)

CONTEÚDO DA REVISTA
[Pesquisa](#)

Escopo de Busca
[Todos](#)
[Pesquisar](#)

[Procurar](#)
[Por Edição](#)
[Por Autor](#)
[Por título](#)
[Outras revistas](#)

TAMANHO DE FONTE

Tradução automática:
[Selecione o idioma](#) ▼
Powered by [Google Tradutor](#)