

## AVALIAÇÃO DA QUALIDADE INTERNA DA AUDITORIA INTERNA: UMA ANÁLISE DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO - IA-CM

Germano de Oliveira Farias<sup>1</sup>, Hans Michael Van Bellen<sup>2</sup>

**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.

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

## ASSESSMENT OF THE INTERNAL QUALITY OF INTERNAL AUDIT: AN ANALYSIS OF THE INTERNAL AUDIT CAPACITY MODEL FOR THE PUBLIC SECTOR - IA-CM

**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

- 
- 1 Mestrando em Controle da Gestão na Universidade Federal de Santa Catarina; Auditor Federal de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União
  - 2 Professor Dr. do Programa de Pós Graduação em Controle de Gestão – PPGCG da Universidade Federal de Santa Catarina

-- ARTIGO RECEBIDO EM 03/10/2023. ACEITO EM 24/01/2023. --

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:** Internal Audit of the public sector; evaluation of the quality of the internal audit; Internal Audit Capacity Model for the Public Sector.

## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria foi conceituada de várias formas ao longo dos anos, conforme o crescimento de sua importância nas organizações. Mais recentemente a definição tem apresentado foco no aperfeiçoamento dos processos de gestão, além disso se apresenta como uma ferramenta de apoio à alta gestão e contribui com a organização para alcançar os seus objetivos.

De modo a agregar esse valor à organização, a auditoria interna governamental (ou do setor público) precisa ter qualidade e comprovar a sua eficácia. No Brasil a necessidade de aperfeiçoamento da auditoria interna do setor público tem se tornando objeto de pauta dos órgãos de controle do país, bem como de instituições como Banco Mundial e Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI (THE WORLD BANK, 2017).

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, poder 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).

Os padrões internacionais do *The Institute of Internal Auditors* – IIA (2021), 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.

Nesse sentido, o IIA desenvolveu em 2009, sob coordenação do *The Institute of Internal Auditors Foundation Research* (IIARF) 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, em alinhamento às necessidades da organização e aos padrões profissionais aplicáveis à atividade de auditoria interna (CONACI, 2019).

No Brasil, o IA-CM surgiu por intermédio do CONACI que representa os órgãos de controle interno brasileiros, o qual, reconhecendo a necessidade de fortalecimento do sistema de controle e da função de auditoria interna no Brasil, estabeleceu parceria com o Banco Mundial em 2014. Por conseguinte, o CONACI aprovou resolução para a instituição

do modelo IA-CM, servindo 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 objetiva verificar 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 REFERENCIAL TEÓRICO

Este tópico está distribuído da seguinte forma: No item 2.1 é apresentada a literatura relacionada a auditoria interna. No item 2.2 passa-se a descrever sobre as definições de avaliação da qualidade na auditoria. No item 2.3 introduz-se o tema do modelo de capacidade e maturidade. E por fim, no item 2.4 é abordado o modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público *Internal Audit Capability Model for The Public Sector* (IA-CM).

### 2.1 Auditoria Interna

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).

Em relação a auditoria interna, podem ser registradas como causas de seu surgimento 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).

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; e auxiliam as organizações governamentais a melhorar o desempenho organizacional.

Segundo Asare (2009), 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.

O IIA 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. (IIA, 2017)

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. Por fim, mediante a Instrução Normativa/SFC nº 03/2017 (BRASIL, 2017), a Controladoria-Geral da União – CGU também define a auditoria interna como uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

## **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. Knechel *et al.* (2013) 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, autores apontam que para que se possa mensurar a qualidade na auditoria interna devem ser observados alguns atributos que podem ser utilizados. Da pesquisa realizada, identificou-se um conjunto de nove atributos mais indicados pelos autores estudados, a saber:

Tabela 1: Atributos indicados para avaliação da qualidade da auditoria na literatura

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). 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-Yiadom 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) tenha concluído na pesquisa 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. 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. 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 *et al.* 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 de um modo mais contundente as auditorias independentes, vale registrar a metodologia adotada analisando sua utilização em auditorias internas como mensuração da 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 e relacionar as medidas de desempenho com as identificação das metas e objetivos do auditado 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 da expectativa/satisfação 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.

### **2.3 Modelo de Capacidade e Maturidade**

Outra maneira de se mensurar a eficácia da auditoria interna é com a utilização de modelos lógicos. 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, como o modelo de capacidade e maturidade (*Capability Maturity Model – CMM*), que tem como objetivo o 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 que apresenta como solução o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM). 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.

## 2.4 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), e em 2009, o IA-CM foi finalmente publicado pelo IIARF que destacou que o modelo é uma evolução do caminho para uma organização do setor público para o desenvolvimento da auditoria interna (IIARF, 2009).

Segundo o IIARF (2009), o IA-CM 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, 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).

O IA-CM é um veículo de comunicação, pois é uma base para demonstrar qual sua importância a uma organização e as partes interessadas; uma estrutura de avaliação que mensura a capacidade de uma atividade de auditoria interna em relação aos padrões e práticas profissionais; e um roteiro para a melhoria ordenada da atividade de auditoria, estabelecendo os passos a serem seguidos para estabelecer e reforçar a auditoria interna (IIARF, 2009).

Rensburg e Coetzee (2011) ensina 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: Nível 1 – Inicial: Processos da Auditoria Interna são informais, esporádicas, não estruturadas e dependentes do esforço individual dos colaboradores. Nível 2 – Infraestrutura: Planejamento de auditoria com base principalmente nas prioridades de gestão. Nível 3 – Integrado: Políticas, processos e práticas de Auditoria Interna definidas, documentadas e aplicadas de forma uniforme. Nível 4 – Gerenciado: A Auditoria Interna

e as expectativas das principais partes interessadas estão alinhadas; a Auditoria Interna é reconhecida por fornecer contribuições significativas para a organização. Nível 5 – Otimizado: Desempenho de classe mundial.

Cada nível de maturidade 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.

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 IIA RF (2009), KPA são blocos de construção que determinam a capacidade de uma atividade de auditoria interna e identificam o que deve 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.

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

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 Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
<b>Nível 5 – Otimizado</b>	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
<b>Nível 4 – Gerenciado</b>	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4 A atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3	Estratégia de auditoria avança 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
<b>Nível 3 – Integrado</b>	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>valueformoney</i> - KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4 Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA3.6	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
<b>Nível 2 – Infraestrutura</b>	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
<b>Nível 1 – Inicial</b>	<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 área (KPA)* – área de processo principal – presentes nos 6 elementos estejam institucionalizados.

### 3 METODOLOGIA

Este estudo se caracteriza como de forma qualitativa e descritiva, e contempla o levantamento e análise bibliográfica especializada, utilizando-se para isso livros, periódicos, normas, 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, obteve-se sete trabalhos nacionais e 33 internacionais.

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

Tabela 2: Relação dos trabalhos pesquisados

Item	Atributos centrais	autores
1	Independência da auditoria.	Chadegani (2011), Ashagre (2018), Baharud-din <i>et al.</i> (2014), Cohen e Sayag (2010), Francis (2011), George, Theofanis e Konstantinos (2015), Ghosh e Moon (2005), Jackson, Moldrich e Roebuck (2008), Knechel <i>et al.</i> (2013), Khoury (2011), Mihret e Yismaw (2007), Rudhani, Vokshi e Hashani (2017), Salehi (2016), Santana <i>et al.</i> (2021), Teodoro (2020), Zhang, Zhou, Zhou (2007).

<b>Item</b>	<b>Atributos centrais</b>	<b>autores</b>
2	Qualificação/proficiência do auditor	Al-Matari, Al-Swidi e Fadzil (2014), Chadegani (2011), Alareeni (2018), Ashagre (2018), Baharud-din <i>et al.</i> (2014), Cohen e Sayag (2010), Coetzee, Fourie e Burnaby (2015), Costa e Moreira (2010), Enofe <i>et al.</i> (2013), Francis (2011), George, Theofanis e Konstantinos (2015), Khoury (2011), Lélis e Pinheiro (2012), Matheus (2012), Mihret, James e Mula (2010), Pitt (2014), Rudhani, Vokshi e Hashani (2017), Salehi (2016), Tackie, Marfo-Yiandom e Achina (2016), Teixeira (2006), Teodoro (2020), Udeh e Eugene (2016)
3	Filiação ao IIA e cumprimento das Normas do Instituto	Arena e Azzone (2009), Brandes <i>et al.</i> (2020), Coetzee, Fourie e Burnaby (2015), Knechel <i>et al.</i> (2013), Lélis e Pinheiro (2012), Mihret e Yismaw (2007), Mihret, James e Mula (2010), Pitt (2014), Tackie, Marfo-Yiandom e Achina (2016)
4	Apoio/suporte da Alta Administração	Baharud-din <i>et al.</i> (2014), George, Theofanis e Konstantinos (2015), Mihret e Yismaw (2007), Reif (2015), Rudhani, Vokshi e Hashani (2017), Salehi (2016), Santana <i>et al.</i> (2021), Tackie, Marfo-Yiandom e Achina (2016), Teodoro (2020)
5	Contribuição da Auditoria para o atingimento dos resultados e metas da organização	Dittenhofer (2001), Imoniana, Matheus e Perera (2014), Matheus (2012), Mihret, James e Mula (2010), Morais (2008), Teixeira (2006)
6	Atender às expectativas do auditado/cliente	Chadegani (2011), Matheus (2012)
7	Tamanho da auditoria	Chadegani (2011), Thuneibat, Al Isa e Ata Baker (2011), Alareeni (2018), Deangelo (1981), Prazeres e Pais (2017), Marçal e Alberton (2020), Salehi (2016)
8	Tempo de Mandato da auditoria	Al-Thuneibat, Al Isa e Ata Baker (2011), Alareeni (2018), Ghosh e Moon (2005), Jackson, Moldrich e Roebuck (2008), Knechel <i>et al.</i> (2013), Marçal e Alberton (2020)
9	Interação do chefe da auditoria com a alta administração	Feizizadeh (2012), Lenz, Sarens e Hoos (2017)

Fonte: Elaborado 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.

## 4 RESULTADOS E ANÁLISES

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

Do cotejamento efetuado do total dos nove atributos pesquisados na literatura, percebe-se que dos 25 KPA utilizados no modelo IA-CM até o nível 3, 16 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 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; e 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 3: Atributo “Qualificação/proficiência do auditor” X Modelo IA-CM

<b>Atributos apontados na Literatura pesquisada</b>	<b>KPA relacionados ao atributo</b>	<b>Objetivo do KPA do IA-CM</b>
Qualificação, Proficiência do Auditor	<b>Gerenciamento de Pessoas</b>	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.
Qualificação, Proficiência do Auditor	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.
	<b>Gerenciamento de Pessoas</b>	Prover a atividade de Auditoria Interna com pessoal profissionalmente qualificado e reter os indivíduos que tenham demonstrado um nível mínimo de competência.
	KPA 3.4 – Profissionais qualificados.	
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 IIAF (2009) e Brasil (2019).

Os resultados encontrados para o atributo de “qualificação/proficiência do auditor” contam no modelo IA-CM com cinco KPA 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 IIAF (2009) auditores apropriadamente qualificados e recrutados são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna.

Quadro 4: Atributo “Independência da auditoria” X Modelo IA-CM

<b>Atributos apontados na Literatura pesquisada</b>	<b>KPA relacionados ao atributo</b>	<b>Objetivo do KPA do IA-CM</b>
Independência da auditoria	<b>Práticas profissionais</b>	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.	

<b>Atributos apontados na Literatura pesquisada</b>	<b>KPA relacionados ao atributo</b>	<b>Objetivo do KPA do IA-CM</b>
Independência da auditoria	<b>Estrutura de governança</b>	Estabelecer um processo de financiamento robusto e transparente que assegure 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 bem apontado na literatura é o da importância da independência da auditoria que ficou em segundo lugar como o mais indicado entre os atributos importantes para a eficácia da auditoria interna. No modelo IA-CM, verificou-se a existência de quatro KPA 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 5: Atributo “Filiação ao IIA e Cumprimento das Normas do Instituto” X Modelo IA-CM

<b>Atributos apontados na Literatura pesquisada</b>	<b>KPA relacionados ao atributo</b>	<b>Objetivo do KPA do IA-CM</b>
Filiação ao IIA e Cumprimento das Normas do Instituto	<b>Gerenciamento de Pessoas</b>	Assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais.
	KPA 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual. Práticas Profissionais.	
	<b>Práticas profissionais</b>	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 KPA 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. Há concordância na literatura pesquisada que o cumprimento das normas do IIA representa manter a unidade de auditoria dentro das melhores práticas internacionais com preocupações nas avaliações da qualidade da auditoria.

Quadro 6: 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	<b>Estrutura de governança</b>	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	<b>Práticas profissionais</b>	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> , identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados
	KPA 2.4 – Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e partes interessadas.	
	<b>Gerenciamento do Desempenho e Accountability</b>	Estabelecer um plano periódico para entregar os serviços da atividade de Auditoria, incluindo serviços de apoio e de administração, e os resultados esperados. Obter aprovação da alta administração ou do Conselho para o Plano de Negócio.
	KPA 2.6 – Plano de negócio de Auditoria Interna.	
	KPA 2.7 – Orçamento operacional de Auditoria Interna.	Receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de auditoria. Obter aprovação da alta administração ou do conselho para o orçamento operacional.
<b>Estruturas de Governança</b>	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, aprove formalmente o estatuto.	
KPA 2.9 – Fluxo de reporte de auditoria estabelecido.		

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 atributo está 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 7: 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	<b>Cultura e Relacionamento Organizacional</b>	Focar o esforço de gestão da atividade de Auditoria Interna em suas próprias operações dentro da própria atividade, tais como estrutura organizacional, gestão de pessoas, fornecendo as ferramentas de auditoria necessárias. Nem toda organização requer a mesma capacidade de auditoria interna, devendo ser 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).

Quanto ao atributo do tamanho da auditoria e de sua influência na qualidade da auditoria, observa-se que, entre os autores, a utilização desse atributos para avaliar a qualidade da auditoria interna 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 vão depender 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 8: 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	<b>Práticas Profissionais</b>	Entender as metas e objetivos estratégicos da organização para alinhar adequadamente o plano de auditoria.
	KPA 3.6 – Planos de Auditoria Baseados em Risco.	
	<b>Cultura e Relacionamento Organizacional</b>	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 IARF (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, 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 9: 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	<b>Estrutura de Governança</b>	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 <b>organização do mandato da atividade de Auditoria Interna</b> , 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 IARF (2009) e Brasil (2019).

O tema abordado pela literatura abordando a relação existente entre a tempo do mandato da auditoria e a qualidade da auditoria não encontra paralelo exato no modelo do IA-CM. 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 10: 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	<b>Perspectiva do Cliente</b> 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 11: 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	<b>Estrutura de governança</b> KPA 3.15 – Chefe de Auditoria Interna - CAI Informa à autoridade de mais alto nível.	Fortalecer a independência do Chefe de Auditoria Interna – 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 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.

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo verificar se o modelo do IA-CM preenche as condições para avaliar qualitativamente a auditoria interna, a partir de 40 trabalhos de autores nacionais e internacionais, de onde se extraiu 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 até o nível 3, 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 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, estão totalmente aderentes aos KPAs encontrados no modelo IA-CM.

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.

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, 16 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 3 de capacidade 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. DOI: <https://doi.org/10.5296/ajfa.v6i1.4761>. 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. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686901111124648>. 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. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1559>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-05-2017-1559/full/html>. Acesso em: 28 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. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>. 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](http://ipedr.com/vol70/024-ICEMI2014_H10016.pdf). Acesso em: 10 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. DOI: <https://doi.org/10.5007/1518-2924.2020.e71393>. 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](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.

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](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. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2014-1122>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-10-2014-1122/ful1/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. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>. 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. DOI: [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1). 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. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/EUM000000006064>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/EUM000000006064/full/html>. Acesso em: 3 set. 2021.

ENOFFE, 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: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1001.937&rep=rep1&type=pdf>. 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: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.857.1088&rep=rep1&type=pdf>. 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. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/02686900010344601>. 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. DOI: <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>. 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. DOI: <https://doi.org/10.5897/JAT2015.0182>. 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. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.585>. 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. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2014320>. 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. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900810875271>. 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. DOI: <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>. 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. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000300006>. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/altSgP7SXqJPKsKD4Hcb8XVkc/?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. DOI: <https://doi.org/10.1080/07366981.2017.1278980>. 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&cp=AONE&sw=w&userGroupName=anon%7Eb358369e>. Acesso em: 10 fev. 2022.

MARÇAL, R. R.; ALBERTON, L. Percepções dos CEO's da [B]<sup>3</sup> 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. DOI: [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v0i0.29847](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.29847). 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. DOI: <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/01140581011091684/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. DOI: <http://doi.org/10.1108/02686900710750757>. Disponível em: <https://>

[www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900710750757/full/html](http://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. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015/full/html>. 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](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.

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. DOI: <http://dx.doi.org/10.5539/res.v8n2p224>. 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](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. DOI: <https://doi.org/10.34117/bjdv7n8-671>. 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. DOI: <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p184>. 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**. 2017. Disponível em: <https://iibrasil.org.br/korbiload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em: 22 jul.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://iiabrazil.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](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.

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. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.03.001>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425407000208?via%3Dihub>. Acesso em: 2 dez. 2021.