

**MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA (IA-CM):
PROCESSO DE VALIDAÇÃO INDEPENDENTE DE AUTOAVALIAÇÕES IA-CM
NO ÂMBITO DA PARCERIA ENTRE O CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE
INTERNO E O BANCO MUNDIAL PARA FORTALECIMENTO DA AUDITORIA
INTERNA GOVERNAMENTAL**

Débora Pinto Severino¹

Sumário: 1 INTRODUÇÃO; 2 FORTALECIMENTO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NO BRASIL; 3 MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA 4 VALIDAÇÃO INDEPENDENTE DE AUTOAVALIAÇÃO IA-CM NO ÂMBITO DA PARCERIA CONACI E BANCO MUNDIAL; 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

RESUMO

Este artigo contextualiza sobre o processo de aperfeiçoamento que a auditoria interna governamental no Brasil vem passando, explicita sobre o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) nesse contexto e avalia sobre a existência de padronização do processo de validação independente de autoavaliações com base no IA-CM no âmbito da parceria entre o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) e o Banco Mundial, para fortalecimento do Sistema de Controle Interno no país, em especial a função de auditoria interna. O processo de validação se apresenta como relevante nessa conjuntura, considerando que contribui para a caminhada em construção da atividade de auditoria interna governamental como efetivo e essencial componente de governança para as instituições públicas.

PALAVRAS-CHAVE: AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL. IA-CM. VALIDAÇÃO INDEPENDENTE. CONACI. BANCO MUNDIAL.

1 INTRODUÇÃO

A corrupção e o desperdício de recursos públicos são situações recorrentes referenciadas à administração pública brasileira, sendo ambos um problema a ser enfrentado. Com vistas a caminhar como parte da solução desses problemas, a auditoria interna governamental no Brasil vem passando por um processo de aperfeiçoamento, com o objetivo, entre outros, de

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Certificada Internacionalmente na Norma ISO 31000 de Gestão de Riscos (Certified ISO 31000 Risk Management Professional). Pós Graduanda do Curso de Pós Graduação Lato Sensu em “Corrupção: Controle e Repressão a Desvios de Recursos Públicos” pela Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda. em parceria com o Complexo de Ensino Renato Saraiva - PÓS ESTÁCIO CERS.

proporcionar maior agregação de valor para a gestão pública, padronizar os processos de trabalho da atividade e harmonizar sua atuação às normas internacionais.

Para tanto, O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) em parceria com o Banco Mundial adotou, desde 2014, o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) para o setor público (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*) como a estratégia nacional para alavancagem da atividade no país, o qual está balizado nas normas internacionais (CONACI, 2020).

O IA-CM é um roteiro ordenado para que a auditoria interna governamental atinja maturidade para atender de forma eficaz às necessidades da administração das instituições públicas e da profissão. O modelo se apresenta como uma estrutura para avaliação, seja para autoavaliação ou avaliação externa, e um importante e poderoso veículo de comunicação (IIARF, 2009).

Por se tratar de um modelo desenvolvido por especialistas da área de diversos países e estruturado em práticas líderes que podem ser aplicadas universalmente, o IA-CM traz um caráter de impessoalidade na definição de estratégias pelos executivos chefes de auditoria, melhorando a comunicação junto às partes interessadas e propiciando maior poder de argumentação e de negociação quando há necessidade de implementação de ações de fortalecimento que dependam de outros atores da governança externos à auditoria (IIARF, 2009).

Uma das etapas para que a unidade de auditoria interna adote o IA-CM como referencial estratégico consiste na autoavaliação com base no modelo para identificação das lacunas e definição dos passos de melhoria. No âmbito da Parceria CONACI e Banco Mundial tem ocorrido a validação dessas autoavaliações pelo Banco (CONACI, 2020).

Desse modo, o objetivo principal deste trabalho foi identificar se as etapas do processo de validação das autoavaliações no âmbito do CONACI estão padronizadas, de modo a contribuir para a disseminação da metodologia. A análise documental teve como foco 5 relatórios de validação emitidos em 2020 e 10 documentos relativos às autoavaliações realizadas em 2020.

2 FORTALECIMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NO BRASIL

Para reportar à função de auditoria interna governamental no Brasil, é necessário contextualizar que, segundo o artigo 70 da Constituição Federal (CF) de 1988, a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta [...]” foi incumbida ao Congresso Nacional (como controle externo), exercida com o auxílio do Tribunal de Contas da União, e ao Sistema de Controle Interno de cada Poder, cujas finalidades do Sistema estão previstas no art. 74.

Em relação ao Sistema de Controle Interno de cada Poder (Legislativo, Executivo e Judiciário), no que se refere ao Poder Executivo Federal, o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, e a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, disciplinaram sobre o assunto, referenciando que a auditoria é uma das técnicas de trabalho para consecução de suas finalidades e que a Controladoria-Geral da União (CGU) integra esse Sistema (Decreto n. 3.591, 2000).

A atividade de auditoria e a responsabilidade de supervisionar o trabalho das unidades de auditoria interna dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal é de competência da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), integrante da estrutura organizacional da CGU.

Atualmente, a SFC exerce o papel de Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e coordena as atividades que demandam ações integradas dos órgãos e das unidades do Sistema (Decreto n. 9.681, 2019).

Quanto aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, esses organizam o seu sistema de controle interno com base em seus normativos próprios, observados os princípios da Constituição Federal.

Tratando da atividade de auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Federal, em 2016, a CGU, juntamente com o Ministério do Planejamento (MP), publicou Instrução Normativa (IN) Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, que aborda sobre controles internos, gestão de riscos e governança.

O normativo representou um importante referencial para a auditoria por reforçar, entre outros

pontos, a atividade como terceira linha ou camada de defesa dos objetivos das organizações, não podendo ser confundida com os controles internos sob responsabilidade da gestão das instituições.

O modelo das Três Linhas de Defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles das organizações surgiu há mais de vinte anos e é amplamente conhecido e adotado no mundo todo. O Instituto dos Auditores Internos (IIA), que publica as normas internacionais de auditoria interna, adotou o modelo formalmente por meio de Declaração de Posicionamento em 2013 e vem promovendo-o como uma ferramenta valiosa para os responsáveis pela governança (IIA, 2019).

De acordo com esse modelo, a auditoria interna enquanto atuante na terceira linha ou camada de defesa é responsável por realizar a avaliação de modo mais independente sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e da operacionalização dos processos e controles internos da gestão (que estão sob responsabilidade da primeira linha e são executados por todos os níveis de gestão dentro da organização).

A terceira camada também realiza a avaliação independente sobre a segunda linha, sendo esta última incumbida, por meio de instâncias específicas, do apoio ao desenvolvimento dos controles internos e da supervisão e do monitoramento das atividades desenvolvidas pela primeira camada (Miranda, 2017, p. 67-78).

Em outras palavras, conforme IIA:

No modelo de Três Linhas de Defesa, o controle da gerência é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos, as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecidas pela gerência são a segunda linha de defesa e a avaliação independente é a terceira. Cada uma dessas três “linhas” desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização (IIARF, 2013, p.2).



Figura 1 – Modelo de Três Linhas de Defesa

Fonte: IIARF, 2013. As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles.

O modelo das 3 linhas de defesa ratifica a definição de auditoria interna e a importância da atividade, previstas nas normas internacionais (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF):

Atividade de Auditoria Interna é um departamento, divisão, time de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação (*assurance*) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização. A atividade de auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles (IIA, 2017, p.21).

O Instituto dos Auditores Internos destaca que um dos pontos para que a auditoria interna contribua de modo eficaz para a governança e para a agregação de valor das instituições é por meio da adoção das normas internacionais pelos profissionais da atividade.

A auditoria interna contribui ativamente para a governança organizacional eficaz, desde que algumas condições - que promovam sua independência e profissionalismo - sejam atendidas. A melhor prática é estabelecer e manter uma função independente de auditoria interna, com uma equipe adequada e competente, que inclua: atuar de acordo com as normas internacionais reconhecidas para a prática de auditoria interna; reportar a um nível suficientemente alto na organização, de modo a cumprir com suas responsabilidades de forma independente. Ter uma linha de reporte ativa e eficaz ao órgão de governança (IIARF, 2013, p.6).

Com essa perspectiva, a CGU publicou a Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, estabelecendo os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, referencial técnico

ao qual representou convergência com as normas e boas práticas internacionais, assim como com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016 (Instrução Normativa n. 3, 2017).

Nesse mesmo ano, a CGU publicou Manual de Orientações Técnicas (MOT) da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN nº 08, de 06 de dezembro de 2017, que representou, entre outros aspectos, o detalhamento do Referencial Técnico previsto na IN nº 03/2017, a emissão de orientações técnicas complementares e a uniformização de entendimentos e práticas (CGU, 2017, p.9).

Tendo em vista a relevância do Manual de Orientações Técnicas da CGU, o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), instituição que congrega os Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios Sede das capitais e da União no Brasil, recomendou aos membros do Conselho, na sua 28ª Reunião Técnica em agosto de 2018, a adoção do manual como referencial técnico para a atividade de auditoria interna governamental.

A utilização do referencial foi aprovada formalmente pela Resolução CONACI nº 007, de 27 de setembro de 2019 (Resolução n. 7, 2019).

Por meio dessa recomendação, fica notório que a CGU tem sido adotada como referência em relação à auditoria interna governamental no Brasil e que o CONACI visa à padronização de procedimentos e práticas da atividade no âmbito dos membros do Conselho.

Entre essas ações de fortalecimento e com objetivo de convergência aos padrões internacionais, o Conselho também aprovou, por meio da Resolução CONACI nº 006, de 27 de setembro de 2019, o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) como referencial técnico e metodológico de autoavaliação e construção de capacidades de auditoria interna pelos seus órgãos membros, o qual havia sido recomendado na 28ª Reunião Técnica do CONACI em 2018 (Resolução n. 6, 2019).

Cumprido destacar que a edição do Manual “MOT” faz parte da adoção pela CGU ao IA-CM, modelo que vem sendo disseminado como referencial para a auditoria interna governamental desde 2014, em virtude de Parceria entre o CONACI e o Banco Mundial (World Bank) para o fortalecimento do Sistema de Controle Interno no Brasil (CONACI, 2020).

A necessidade de aperfeiçoamento e de convergência aos padrões internacionais das unidades de auditoria interna também foram objeto de acórdãos do TCU (1.273/205-TCU-Plenária; 2.622/2015-TCU-Plenária; 1171/2017-TCU-Plenário).

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União [...] em: 9.1. recomendar à [...] Controladoria-Geral da União que: 9.1.1. discipline e sistematize seus processos de trabalho, para que, na medida do possível, passem a convergir com as normas internacionais de Auditoria Interna [...], em relação à política de desenvolvimento profissional; à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança; à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos; ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados pelas ações de controle com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança (TCU, 2017).

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União [...] em: 9.5. recomendar à Controladoria-Geral da União (CGU/PR) que continue a orientar as organizações sob sua esfera de atuação para que: 9.5.1. observem as diferenças conceituais entre controle interno e auditoria interna, de forma a não atribuir atividades de cogestão à unidade de auditoria interna; [...] 9.5.4. promovam uma autoavaliação da unidade de auditoria interna, confrontando suas práticas com as boas práticas sobre o tema, como, por exemplo, aquelas contidas no IPPF, e utilizem o resultado para promover as melhorias consideradas adequadas em cada caso (TCU, 2015).

Segundo Carvalho Neto *et al* (2019) as vantagens para convergência aos padrões internacionais são:

[...] trazem a imediata mudança de cultura para dentro da organização, com reflexos no redesenho dos processos internos e melhora do desempenho, com ganhos de produtividade, padronização de procedimentos e harmonização de entendimentos. Permite ainda maior troca de informações com outros órgãos e controle, aumenta o grau de confiança da sociedade no processo de tomada de decisões, propicia julgamentos mais uniformes, evita esforços repetitivos, melhora a qualidade dos relatórios de auditoria, gerando maior segurança jurídica para os gestores (Carvalho Neto *et al*, 2019, p.115).

No mesmo viés de aperfeiçoamento da CGU, os demais órgãos responsáveis pela função de auditoria interna membros do CONACI estão corroborando para esse processo fortalecimento, em especial por meio da articulação do Conselho e da parceria com o Banco Mundial.

Denota-se, dessa maneira, que o foco do debate de fortalecimento do sistema de controle interno no Brasil, está centrado, entre outros pontos, na adoção das normas internacionais de auditoria interna (IPPF) e na implementação do modelo de 3 linhas de defesa, tendo como um importante impulsionador o modelo IA-CM.

2.1 PARCERIA CONACI E BANCO MUNDIAL PARA FORTALECIMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NO BRASIL

Em 2014, o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI) firmou parceria com o Banco Mundial (The World Bank) para fortalecimento do Sistema de Controle Interno no país, em especial a função de auditoria interna governamental, que se iniciou durante o seminário “O Controle Interno Governamental no Brasil – Velhos Desafios, Novas Perspectivas”, na cidade de Foz do Iguaçu do Estado do Paraná, com a assinatura da Carta de Foz do Iguaçu (CONACI, 2020).

O Banco Mundial considera que a atividade de auditoria interna é um dos pilares para o crescimento econômico de um país, sendo uma de suas estratégias apoiar os países na melhoria econômica.

Para identificar as ações, atividades e componentes necessários para o fortalecimento do Sistema de Controle Interno no Brasil, foi instituído em 2015 grupo geral de trabalho. Como parte dessas iniciativas, três Controladorias de Estado, Maranhão, Minas Gerais e Piauí, escolhidas como piloto, fizeram sua autoavaliação com base no Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) do Instituto dos Auditores Internos.

Essas autoavaliações foram validadas por consultores do Banco Mundial e foram traçados planos de ação por essas Controladorias para o aperfeiçoamento da auditoria interna. Ademais, os resultados do piloto foram apresentados em seminário em Brasília, em maio de 2015 (CONACI, 2020).

Nessa mesma oportunidade, 12 órgãos de controle interno manifestaram interesse de realizar a avaliação em uma segunda etapa: Distrito Federal, Espírito Santo, Fortaleza, Goiás, Maceió, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo (Banco Mundial, 2017).

Os representantes dos 12 órgãos de controle interno foram capacitados em outubro de 2015 para procederem autoavaliação e posterior revisão por pares. Estados como, Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso, Paraíba, Rio de Janeiro (Estado) e Santa Catarina receberam posteriormente validação das autoavaliações por especialista do Banco Mundial (Banco

Mundial, 2016).

Importante destacar que a partir das identificações primeiras do grupo geral de trabalho, foram criados quatro grupos de trabalhos específicos, entre eles, um destinado à continuação da “Aplicação do IA-CM, Avaliação de Qualidade e revisão pelos Pares”, visto que se faz necessário o fortalecimento concomitante dos órgãos públicos responsáveis pela função de auditoria, para uma efetiva contribuição da atividade para o crescimento econômico do país como um todo, o que pressupõe a utilização de uma mesma métrica de comparabilidade (Banco Mundial, 2020).

Desse modo, o projeto da Parceria adotou como referencial a metodologia IA-CM, destinada ao setor público. Além da adoção do IA-CM, uma das atividades com vistas ao fortalecimento do Sistema de Controle Interno no Brasil consistiu na realização de uma visita, promovida pelo Banco Mundial, em fevereiro de 2016, por representantes dos grupos de trabalho à Croácia e à Bulgária, para melhor conhecimento da atividade de auditoria interna desses países e do Sistema de Controle Interno Europeu, *Public Internal Control – PIC* (Carvalho Neto et al, 2019, p. 20-21).

Em abril de 2018, a partir de tratativas realizadas em 2017, o CONACI (por meio de representantes de Santa Catarina e do Distrito Federal), com apoio do Banco Mundial, realizou visita à República da Indonésia, com o intuito de promover intercâmbio técnico sobre o IA-CM, já que à época o país envidava esforços para alcançar o estágio 3 do modelo.

No ano de 2018 também foi firmado Termo de Cooperação Técnica nº 474/2018 entre a Controladoria-Geral da União (CGU), a Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) e o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) com o intuito de promover intercâmbio e o debate de metodologias e técnicas, especialmente no que tange ao IA-CM. Em junho de 2019, o CONACI aderiu ao acordo por meio de Termo de Adesão, possibilitando que seus membros do Conselho participassem dessa troca de experiência (CONACI, 2020).

Considerando a premissa da parceria CONACI/Banco Mundial de disseminação do IA-CM, em agosto de 2019, representantes de mais de 20 órgãos centrais dos sistemas de controle interno do Brasil participaram de novo curso sobre o modelo em Brasília, com o intuito, entre outros

de harmonização de entendimentos, considerando que a metodologia foi atualizada em 2017, e de preparação de servidores para realização de autoavaliações (Banco Mundial, 2020).

Apesar de o IA-CM estar sendo difundido desde o piloto de 2015, a adoção formal por meio de normativo como referencial metodológico do CONACI ocorreu no ano de 2019 (Resolução nº 6/2019), na 32ª Reunião Técnica em Fortaleza. A resolução também recomenda a utilização da Planilha de Avaliação e do Roteiro de Avaliação do IA-CM, elaborados no âmbito do Acordo de Cooperação Técnica nº 474/2018 (CONACI, 2020).

Ainda em 2019, no âmbito da parceria do Conaci com o Banco Mundial, foi definida a realização de autoavaliação por 5 órgãos centrais de sistemas de controle interno que ainda não a tinham realizado nas etapas anteriores e a revisão dessas avaliações por outros 5 órgãos membros que já tinham procedido a autoavaliação anteriormente e que participaram da capacitação em agosto de 2019.

Os 5 órgãos selecionados para realizar a autoavaliação foram: Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte (CTGM/BH), Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE), Auditoria-Geral do Estado da Bahia (AGE/BA), Controladoria-Geral de Mato Grosso do Sul (CGE/MS) e Controladoria-Geral de Mato Grosso (CGE/MT).

Os 5 órgãos validadores foram, respectivamente: Controladoria-Geral da União (CGU), Controladoria-Geral do Estado da Paraíba (CGE/PB), Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina (CGE/SC), Controladoria-Geral de Minas Gerais (CGE/MG) e Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE/GO) (Banco Mundial, 2020).

Os relatórios de autoavaliação e validação foram entregues ao CONACI e ao Banco Mundial entre março e abril de 2020, cujos conteúdos serão objeto de análise deste artigo.

3 MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA

Primeiramente, antes de abordar especificamente sobre o IA-CM, é necessário relatar o que é um modelo de maturidade ou capacidade, tratados neste documento como sinônimos, apesar de existirem diferenças entre o termo capacidade e maturidade (Cancian, 2013).

Os modelos de maturidade surgiram, em especial, da área de Engenharia de Software, com a criação do *Capability Maturity Model* (CMM). Esse modelo foi criado em 1980 por meio do Instituto de Engenharia de Software (SEI), sendo um importante balizador para outros modelos que surgiram. A partir do CMM houve o refinamento desse modelo, originando em 2000 o *Capability Maturity Model Integration – CMMI*.

Os modelos de maturidade são uma representação do mundo real de modo simplificado. Partem da lógica de que padrões processuais de evolução são previsíveis e que existem elementos essenciais para implementação de processos organizacionais.

Ademais, são constituídos por estágios ou níveis que apresentam uma sequência ordenada para implementação e melhoria de áreas de processo. Esses modelos facilitam a avaliação do status da atividade avaliada e se apresentam como uma ferramenta de diagnóstico e de *benchmarking* entre as organizações (Andrade, 2018, p.31-33).

O Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) para o setor público (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*) foi baseado no CMMI e seu desenvolvimento partiu de uma recomendação internacional em 2004, pelo Comitê do Setor Público (PSC), para construção de uma ferramenta que reforçasse a importância da auditoria interna na administração pública e que fosse universal, podendo ser utilizada por todos os países (IIARF, 2009).

O Modelo foi desenvolvido em duas fases entre outubro de 2006 a maio de 2009, a partir da aprovação, pelo *The Institute of Internal Foundation Contas Research (IIARF)*, em 2006, do projeto de pesquisa para elaboração do IA-CM. A primeira fase (outubro de 2006 a abril de 2007) envolveu a participação de mais de 50 especialistas em auditoria interna de mais de 20 países diferentes, para identificação das características da estrutura do modelo.

Na segunda fase (novembro de 2007 a maio de 2009) houve o refinamento da primeira etapa, a definição dos cinco níveis de maturidade e a identificação de práticas líderes, que foram validados junto a unidades de auditoria interna ao redor do mundo e essenciais partes interessadas, como dirigentes do alto escalão de governos e entidades de fiscalizações superiores. A etapa de validação envolveu a consulta de mais de 300 pessoas de mais de 30

países (IIARF, 2009).

Desse modo, o IA-CM se constitui como um modelo universal com “comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para melhorar a eficácia da auditoria interna” (IIARF, 2009, p.13). Em 2017 houve publicação de uma nova versão do relatório de 2009.

3.1 O QUE É O IA-CM E SUA ESTRUTURA

Segundo o relatório de resultado do projeto de pesquisa, O IA-CM é uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma atividade de auditoria interna efetiva. A atividade pode evoluir à medida em que define, implementa, mede, controla e melhora seus processos e práticas (IIARF, 2009).

O modelo traça um plano evolutivo, os passos para progressão e um roteiro para melhoria ordenada, para que possam ser atendidas às necessidades da administração das instituições públicas, da própria profissão e de outras partes interessadas.

A partir dos requisitos elencados no IA-CM é possível identificar a maturidade da auditoria de acordo com esses critérios, as lacunas existentes e o nível adequado de capacidade para a atividade de acordo com o ambiente em que a auditoria está inserida.

Os passos evolutivos foram organizados em 5 níveis de maturidade e a melhoria e a implementação dos processos e práticas em cada nível representam a base para o próximo nível, uma abordagem de construção por blocos. Além disso, uma premissa fundamental é de que um processo e prática constituirá uma base sólida se puder ser repetido e sustentado (IIARF, 2009).

Conforme figura 2 abaixo os cinco níveis de capacidade são: 1 – Inicial; 2 – Infraestrutura; 3 – Integrado; 4 – Gerenciado; e 5 – Otimizado.

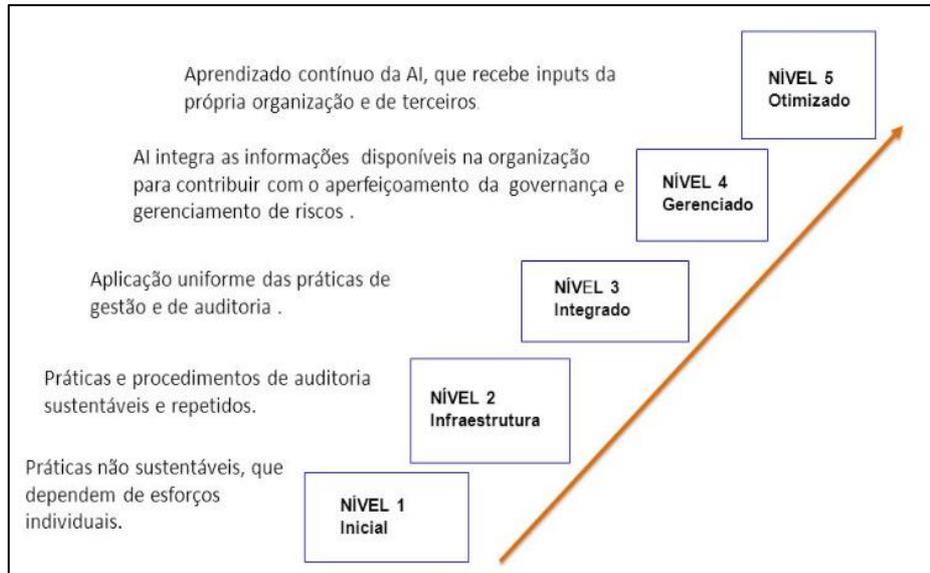


Figura 2 – 5 Níveis de Maturidade IA-CM

Fonte: Figura elaborada pela autora com base no IIARF, 2009.

A partir do nível 2, uma atividade de auditoria pode optar por permanecer no nível em que se encontra para melhorar a eficiência e a qualidade de um ou mais processos desse nível, ao invés de optar em progredir para um nível superior. O custo da melhoria para passar de nível também é um fator a ser considerado.

Ressalta-se que não é possível pular níveis e que no nível 3 geralmente há a conformidade com os padrões internacionais (IPPF). O nível 1 não é o nível desejado, considerando que este estágio representa infraestrutura inadequada, com práticas pouco estabelecidas, resultados dependentes de habilidades individuais das pessoas e auditorias com foco em documentos e transações. O IA-CM retrata os riscos associados de permanecer no nível 1 (IIARF, 2009).

Além dos níveis, foram identificados seis elementos para a atividade de auditoria interna:

1. **Serviços e papel da auditoria interna** – inclui o oferecimento de avaliações independentes, por meio de asseguuração e consultoria, prestados de acordo com as necessidades das organizações e de acordo com o ambiente que a auditoria está inserida, podendo incluir auditorias de conformidade, de desempenho, entre outros serviços;
2. **Gerenciamento de Pessoas** – prevê a criação de um ambiente que permita às pessoas dispor o melhor de suas habilidades. Para isso é preciso definir os trabalhos necessários. Prevê ainda: a identificação de atributos específicos e definição clara dos cargos; recrutamento apropriado de pessoas; definição de padrões de desempenho, resultados e

medidas em relação ao trabalho; orientações; feedback contínuo; educação continuada, treinamento contínuo e desenvolvimento profissional; formas efetivas de reconhecimento dos profissionais/sistemas de recompensas; desenvolvimento e promoção adequada de carreira;

3. **Práticas profissionais** – reflete o cenário completo de políticas, processos e práticas que visam a realização de auditorias com proficiência e zelo profissional devidos. Refere-se à capacidade da atividade de se alinhar às prioridades e estratégias da gestão e atuação com foco em riscos. Inclui o desenvolvimento e manutenção de um programa de qualidade;
4. **Gerenciamento do desempenho e *accountability*** – refere-se às informações necessárias para administrar, gerir e controlar as operações da atividade auditoria interna e responder por seu desempenho e resultados. Inclui gestão de sistema de informação, quantificação de desempenhos financeiros e não financeiros. Inclui a elaboração de relatórios;
5. **Cultura e relacionamento organizacional** – inclui, entre outros aspectos, a estrutura organizacional, a gestão interna e os relacionamentos dentro da atividade de auditoria interna em si, a relação com outras unidades da organização, com outros grupos externos (exemplo, controle externo), a relação do Chefe de Auditoria com a alta administração;
6. **Estruturas de governança** - A relação de subordinação (administrativa e funcional) do Chefe de Auditoria, e como a atividade de AI se encaixa dentro da estrutura organizacional e de governança da organização. Políticas, processos e meios que visam assegurar a independência e objetividade da atividade de auditoria interna (IIARF, 2009).

Os primeiros quatro elementos referem-se às atividades de auditoria interna em si e os dois últimos incluem a relação da auditoria interna com a organização e os ambientes interno e externos.

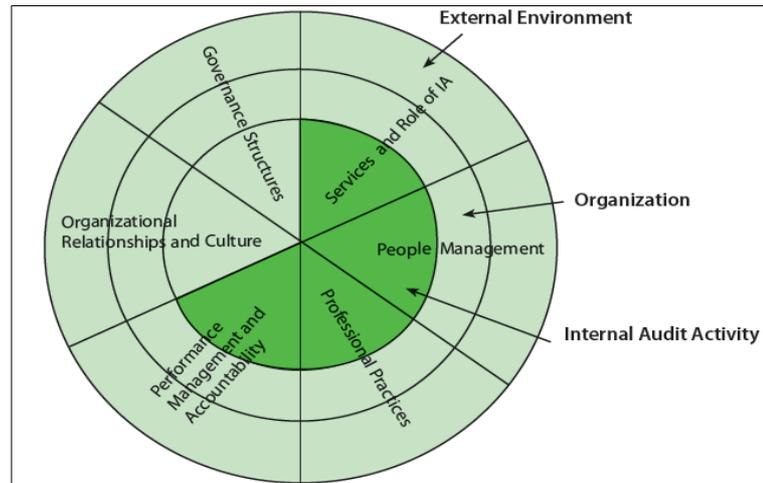


Figura 3 – Elementos de auditoria IA-CM e o ambiente

Fonte: IIARF, 2009.

A partir desses níveis e dos elementos de auditoria identificados, foram definidas as áreas de processos principais ou macroprocessos-chave (*KPA - Key Process Area*), totalizando 41 KPAs. O KPA é composto por: objetivo, atividades essenciais, produtos, resultados e exemplos de práticas institucionalizadas. As atividades essenciais representam um grupo de atividades relacionadas que quando desempenhadas juntas atingem o objetivo esperado para KPA, gerando produtos e resultados.

Importante destacar que os KPAs apresentam conexão entre si e que todos os KPAs devem ser considerados como relevantes. Outro ponto a evidenciar é que o IA-CM ao definir e detalhar os KPAs relata o que deve conter e ser feito, mas não prescreve como um processo deve ser conduzido.

O IA-CM foi apresentado graficamente por meio de uma matriz, denominada *Matriz de Uma Página*. O eixo vertical representa os níveis, o eixo horizontal os elementos de auditoria e os KPAs estão identificados em “caixas” em cada nível e por elemento (IIARF, 2009).

Matriz de 1 página do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimização	AI reconhecido como agente-chave de mudança - KPA 34	Envolvimento da Liderança com Organizações Profissionais - KPA 35 Projeção da Mão de Obra - KPA 36	Melhoria Contínua em Práticas Profissionais - KPA 37 Estratégia de Planejamento de AI - KPA 38	Desempenho final e valor para a organização alcançada - KPA 39	Relações efetivas e permanentes - KPA 40	Independência, Poder e Autoridade da Atividade de AI - KPA 41
Nível 4 – Gerenciado	Asseguração da governança, gestão de riscos e controles - KPA 26	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 27 A Atividade de AI Apoiar Classes Profissionais - KPA 28 Planejamento de Mão-de-obra - KPA 29	Estratégia de Auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 30	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 31	CAE Aconselha e Influencia a mais Alta Gerência - KPA 32	Supervisão Independente das atividades de AI - KPA 33
Nível 3 – Integrado	Serviços de Consultoria - KPA 11 Auditorias de Desempenho / Operacionais - KPA 12	Criação de Equipe e Competência - KPA 13 Profissionais Qualificados - KPA 14 Coordenação de força de trabalho - KPA 15	Estrutura de Gestão da Qualidade - KPA 16 Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 17	Medidas de Desempenho - KPA 18 Informações de Custos - KPA 19 Relatórios de Gestão de AI - KPA 20	Coordenação com Outros Grupos de Revisão - KPA 21 Componente Essencial da Equipe de Gestão - KPA 22	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 23 Mecanismos de Financiamento - KPA 24 CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível - KPA 25
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de Conformidade - KPA 1	Desenvolvimento Profissional Individual - KPA 2 Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas - KPA 3	Práticas Profissionais e Processos Estruturais - KPA 4 Plano de Auditoria Baseado em Prioridades da gestão e stakeholders - KPA 5	Orçamento Operacional de AI - KPA 6 Plano de Negócio de AI - KPA 7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 8	Acesso Pleno às Informações, Ativos e Pessoas da Organização - KPA 9 Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 10
Nível 1 – Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir 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 participantes de uma unidade de organização maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de KPAs.					

Figura 4 – Matriz de Uma Página IA-CM

Fonte: Planilha de Autoavaliação, CONACI, 2020.

Nota: a numeração dos KPAs foi estabelecida no âmbito da Cooperação CGU, CGDF, SERPRO e CONACI e não no projeto de pesquisa IA-CM original.

Portanto, o modelo está estruturado em 5 níveis de maturidade, 6 elementos de auditoria interna e 41 macroprocessos-chave ou KPAs. A área mais escura da matriz retrata a influência da própria auditoria em institucionalizar um KPA de forma mais independente. Movendo-se da esquerda para a direita, essa influência e independência diminui, assim como quando se desloca para níveis superiores.

Institucionalizar um KPA estabelece o bloco de construção básico que permitirá caminhar para níveis superiores. Isso envolve o domínio das atividades essenciais (que significa colocá-las em prática e produzir os produtos e resultados do macroprocesso) e sua incorporação na cultura da unidade de auditoria. Quando a unidade de auditoria institucionaliza todos os KPAs de um determinado nível, pode-se considerar que foi alcançado o estágio de maturidade daquele nível (IIARF, 2009).

Institucionalizar um KPA envolve determinadas características comuns. Os meios para institucionalizar e garantir a sustentabilidade do KPA são:



Figura 5 – Meios para institucionalizar um KPA

Fonte: Figura elaborada pela autora com base no IIARF, 2009.

Em síntese, essas características significam:

- **Compromisso com desempenho:** compromisso para dominar o KPA, o que pode incluir as políticas se referindo à criação, manutenção e seguimento de uma política organizacional documentada para apoiar as atividades essenciais de um KPA. Envolve também o apoio ou patrocínio da alta administração;
- **Capacidade de execução:** é a capacidade de realizar as atividades essenciais com competência, o que inclui a necessidade de recursos adequados (recursos humanos, financeiros, tempo, conhecimento, ferramentas, entre outros).
- **Atividades realizadas:** refere-se às atividades implementadas;
- **Medição:** refere-se à medição contínua e análise das atividades realizadas e progresso no alcance dos objetivos do KPA;
- **Verificação:** inclui a certificação de conformidade das atividades realizadas com as políticas e procedimentos estabelecidos (IIARF, 2009).

Po fim, o IA-CM prevê princípios a serem observados:

- A auditoria interna é um componente integral de governança efetiva no setor público e ajuda as organizações a alcançarem seus objetivos e mostrar responsabilidade por seus resultados.
- Três variáveis devem ser consideradas quando se avalia o nível de capacidade de uma atividade – a própria atividade, a organização e o ambiente global em que a organização opera.
- Uma organização tem a obrigação de determinar o nível ideal de capacidade de auditoria interna para apoiar as suas necessidades de governança e de alcançar e manter a capacidade desejada.
- Nem todas as organizações exigem a mesma capacidade de auditoria interna ou sofisticação. O nível apropriado será proporcional à natureza e complexidade da organização e os riscos a que a organização pode estar exposta. “Não há um modelo que se encaixe para todos os tamanhos”.
- A capacidade da atividade de AI está diretamente relacionada com as ações tomadas pelo Chefe Executivo de Auditoria (CAE) para estabelecer os processos e práticas necessárias para alcançar e manter as capacidades de auditoria interna e as medidas tomadas pela administração da organização para estabelecer um ambiente de apoio para a auditoria interna.
- Auditoria interna deve ser desempenhada de forma eficaz em termos de custos (IIARF, 2009 p. 13).

3.2 USANDO O IA-CM COMO FERRAMENTA DE AUTOAVALIAÇÃO

A partir da estrutura do IA-CM, o modelo se presta a ser uma ferramenta de avaliação, seja para fins de autoavaliação, seja para subsidiar uma avaliação externa (IIARF, 2009).

Ao considerar o IA-CM como uma ferramenta de autoavaliação é importante compreender como o Relatório do IA-CM emitido em decorrência do projeto de pesquisa está estruturado. A estruturação ocorre em duas partes: “visão geral do IA-CM” e um “guia de aplicação”.

A “visão geral” fornece o contexto do próprio projeto de pesquisa, o desenvolvimento do modelo, a definição e o ambiente relativos à auditoria interna, e o que é o IA-CM, incluindo os seus princípios e estrutura que o compõem.

Já o “guia de aplicação” descreve o IA-CM com mais detalhes sobre seus níveis, elementos e áreas de processos principais e apresenta os fatores a serem considerados ao aplicar e interpretar o IA-CM. Dois anexos também são apresentados, Anexo A e Anexo B, o primeiro trata os detalhes da validação da fase 2 de desenvolvimento do modelo e o segundo fornece orientação para usar o IA-CM como ferramenta de autoavaliação (IIARF, 2009).

Dessa forma, o Anexo B aponta que o passo inicial para realizar a autoavaliação é compreender a finalidade do IA-CM, sugerindo conhecer a parte “visão geral” do Relatório do projeto de

pesquisa e em seguida revisar os KPAs detalhados na parte “guia de aplicação”. Além disso, outro importante passo é identificar a equipe para realizar a autoavaliação, a qual deve conter profissional envolvido nas melhorias da atividade de auditoria (IIARF, 2009).

Na realização da autoavaliação foram previstos 7 passos ou etapas:

1. **Familiarizar o executivo chefe de auditoria e outros profissionais sobre o IA-CM.** A demonstração da Matriz de Uma Página e uma apresentação sobre o modelo pode ser útil;
2. **Identificar preliminarmente os possíveis KPAs institucionalizados** por meio da discussão com a equipe de avaliação, chefe de auditoria e outros profissionais;
3. **Selecionar e analisar a documentação relacionada à atividade de auditoria.** A seleção de documentos relevantes para essa etapa pode ser obtida por meio da análise da descrição das “atividades essenciais” e dos “exemplos de práticas institucionalizadas” que compõem os KPAs de determinado nível. Muitas informações estarão em normativos, legislações, regimento, manual e políticas da organização;
4. **Selecionar e analisar a documentação relativa ao ambiente externo que tenha relação com a atividade de auditoria.** Essa etapa visa avaliar os fatores que podem impactar na institucionalização de um KPA, como o sistema legislativo, tradição da auditoria externa, reformas do governo, entre outros;
5. **Entrevistar gerentes sênior (alto escalão) e outras partes interessadas.** Obter a percepção desses atores quanto a institucionalização dos KPAs, quanto à agregação de valor da atividade de auditoria para a melhoria dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos, bem como as sugestões de melhorias. A Matriz de Uma Página pode facilitar nessa etapa;
6. **Confirmar os KPAs apenas dominados e os institucionalizados e determinar o nível de capacidade da auditoria interna.** A confirmação é apontada pela equipe de autoavaliação após análises dos documentos, entrevistas e da discussão se o objetivo do KPA foi atendido (uma revisão dos produtos e resultados relativos ao KPA pode auxiliar). É importante a equipe levar em consideração que um KPA institucionalizado pressupõe sustentação e continuidade. O item “aplicar e interpretar o IA-CM” da parte “guia de aplicação” deve ser levado em consideração nessa etapa;

- 7. Apresentar os resultados da autoavaliação.** Deve evidenciar os pontos fortes e as áreas de melhoria. Os principais exemplos de práticas da auditoria também podem ser evidenciados. A avaliação identifica o nível de maturidade e os KPAs ou elementos de auditoria que demandam foco de atenção da auditoria para melhorar sua eficácia. O nível de maturidade desejado também é apontado, no entanto, a auditoria pode considerar que o nível alcançado é o adequado no contexto específico (IIARF, 2009).

Para fins de autoavaliação, no âmbito do CONACI tem sido utilizada a planilha de avaliação recomendada pelo Conselho por meio da Resolução nº 6/2019.

3.3 VALIDAÇÃO PARA REFINAMENTO DA METODOLOGIA IA-CM DURANTE O PROJETO DE PESQUISA

Um ponto a destacar é quanto a validação do modelo IA-CM que foi realizada na fase 2 de desenvolvimento do modelo, que é detalhada no Anexo A do relatório de resultado do projeto de pesquisa (IIARF, 2009)

A fase 2 envolveu o refinamento da fase 1. Nesta fase buscou-se identificar as lacunas existentes em relação aos níveis e certificar se os elementos apontados para a atividade de auditoria interna eram abrangentes o suficiente para contemplar os processos necessários para o gerenciamento da atividade.

Verificou-se ainda se a estruturação dos elementos fazia sentido em relação aos níveis de capacidade. O propósito, as atividades essenciais, os produtos e os resultados identificados para os KPAs também foram avaliados quanto ao seu sentido.

A partir da estruturação lógica do modelo foram identificadas práticas concretas de um nível capazes de contribuir para a implementação do próximo nível. Possíveis meios para institucionalização de KPA também foram levantados (IIARF, 2009).

De forma sintética, na fase 2 houve a confirmação da adequação de cada nível, dos elementos de auditoria interna e dos KPAs atribuídos a esses elementos e níveis. Essa confirmação ocorreu da seguinte forma: identificando o funcionamento de auditorias internas na vida real e avaliando

se os aspectos apontados no modelo eram representativos; e validando a “pré” metodologia IA-CM estruturada junto a auditorias internas ao redor do mundo (sessões de validação no local). As validações também envolveram interação com outros relevantes atores externos à auditoria.

Essas validações no local foram consideradas cruciais para o refinamento da metodologia e para a consideração do modelo como uma ferramenta relevante. As validações locais foram apoiadas pelo Banco Mundial, entre outros atores (IIARF, 2009).

3.3.1 Metodologia de validação no local

As validações no local ocorridas na fase 2 do projeto de pesquisa do IA-CM foram realizadas para testar a “pré” metodologia IA-CM, para ajustá-la e ratificá-la com base em aspectos da vida real (IIARF, 2009).

Essas validações foram procedidas de acordo com um roteiro padrão. O roteiro compreendeu procedimentos a serem realizados pelas equipes validadoras antes, durante e após a validação no local.

Ao aplicar a “pré” metodologia nas validações locais, o IA-CM foi utilizado como ferramenta de avaliação, mais precisamente de avaliação externa. A equipe validadora reportou aos executivos chefes de auditoria das unidades de auditoria avaliadas os resultados relativos aos seis elementos do modelo por meio de um relatório.

Utilizando esse foco do IA-CM como ferramenta de avaliação externa, o roteiro resumido das validações no local foi:

Antes da validação no local

- 1. Comunicar-se com o executivo chefe de auditoria e outras partes interessadas explicando sobre a validação.**
- 2. Fornecer de forma documentada os objetivos da validação e informações sobre IA-CM;**
- 3. Obter e analisar a documentação relacionada à atividade de auditoria referentes aos seis elementos de auditoria;**
- 4. Obter e analisar a documentação relativa ao ambiente externo que possa influenciar a atividade de auditoria interna;**

5. **Selecionar uma lista de principais partes interessadas que a equipe IA-CM gostaria de entrevistar;**
6. **Elaborar apresentação IA-CM;**

Validação no local

1. **Encontrar com o chefe executivo de auditoria para tratar da validação;**
2. **Realizar a apresentação sobre o IA-CM;**
3. **Usar a Matriz de Uma Página para identificar KPAs institucionalizados e o nível de maturidade que a auditoria interna está posicionada;**
4. **Conduzir as entrevistas;**
5. **Sintetizar ao CAE os resultados da validação do IA-CM, questões observadas e sugestões de melhoria;**

Após a validação

6. **Preparar resumo da validação e das entrevistas;**
7. **Enviar cartas de agradecimento ao chefe executivo de auditoria e demais participantes;**
8. **Preparar relatório sobre os resultados da validação para enviar ao chefe executivo de auditoria.** O relatório deve conter pessoas entrevistadas, sites e documentos revistos, panorama dos seis elementos de auditoria interna, exemplos de evolução, melhores práticas e sugestões de melhoria (IIARF, 2009).

3.4 USANDO O IA-CM COMO INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO EM PROGRAMAS DE QUALIDADE DE AUDITORIA

O IA-CM leva em consideração as normas internacionais de auditoria interna (IPPF), contudo, não avalia a conformidade dos processos instituídos na atividade com as Normas. O IA-CM pressupõe que as áreas de processos sejam repetíveis, sustentáveis e, conseqüentemente, institucionalizadas (IIARF, 2009).

A conformidade com as normas internacionais somente poderá ser assegurada por meio de Programa de Gestão de Qualidade e Melhoria – PGMQ (IIARF, 2009). O PGMQ e o IA-CM se apresentam, dessa maneira, como ferramentas complementares.

Conforme Norma 1300 das normas internacionais (IPPF):

Um programa de garantia de qualidade e melhoria é desenhado para permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as normas e uma avaliação quanto a se os auditores internos observam o Código de Ética. O programa também avalia a eficiência e eficácia da atividade de auditoria interna e identifica oportunidades de melhoria. (IIA, 2017, p.64)

Um programa de garantia de qualidade e melhoria inclui *avaliações internas e externas*. As *avaliações internas* constituem 2 frentes: 1 – *monitoramento contínuo do desempenho da atividade de auditoria interna*; e 2 – *autoavaliações ou avaliações periódicas*.

O *monitoramento contínuo* ocorre ao longo do ano por meio de atividades contínuas como: supervisão dos trabalhos, práticas padronizadas, análises de relatórios, análises de report, checklists ou ferramentas para assegurar o cumprimento das práticas e procedimentos, feedback dos clientes, indicadores-chave de desempenho, entre outros pontos.

Quanto à atividade de supervisão dos trabalhos, essa é um elemento fundamental de qualquer programa de garantia de qualidade e melhoria, começa com o planejamento, perpassa pelas fases de execução e comunicação dos trabalhos (IIA, 2017).

A Supervisão Contínua deve ser considerada como o próprio conjunto de controles da auditoria interna que fornece uma janela para o trabalho executado e a qualidade das operações. Deve ser incorporada às descrições de cargo e às rotinas operacionais do departamento de auditoria interna (PEMPAL, 2012).

As *autoavaliações periódicas* têm foco diferente do monitoramento contínuo e são procedidas para validar o funcionamento eficaz do monitoramento contínuo. As autoavaliações são conduzidas por membros com experiência e conhecimento em IPPF (IIA, 2017).

Contudo, tanto o monitoramento contínuo e as autoavaliações periódicas visam avaliar:

[...] a conformidade da atividade de auditoria aos elementos obrigatórios da IPPF, a qualidade e a supervisão do trabalho de auditoria realizado, a adequação das políticas e procedimentos de auditoria interna, o valor que a atividade de auditoria interna agrega para a organização, e a definição de indicadores-chave de desempenho, bem como o desempenho em relação a esses indicadores (IIA, 2017, p.66)

Além das avaliações internas, a auditoria interna deverá assegurar a realização de *avaliação*

externa a cada cinco anos. “O objetivo dessa avaliação, que deve ser conduzida por equipe de assessoria ou avaliação independente e terceirizada, é validar a conformidade da atividade de auditoria interna às Normas e a observância dos auditores internos ao código de ética” (IIA, 2017, p. 66).

Conforme a IPPF (Norma 1312), a avaliação externa completa pode ser substituída por uma autoavaliação devidamente documentada, desde que seja validada por um assessor externo independente. O reporte do avaliador externo é o documento principal utilizado para demonstrar a conformidade com as normas. Esse reporte inclui recomendações do avaliador. (IIA, 2017).

Portanto, segundo as normas internacionais, somente por meio dos resultados das avaliações internas e externas de um programa de qualidade poderá ser comunicada, por escrito ou verbalmente, que a atividade de auditoria interna está em conformidade com as normas.

No âmbito do Poder Executivo Federal, a IN SFC nº 3/2017 da CGU estabeleceu que as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) devem instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) que contemple toda a atividade de auditoria interna governamental, desde o seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas.

A instituição do PGMQ tem como objetivo promover uma cultura que resulta em comportamentos, atitudes e processos que proporcionam a entrega de produtos de alto valor agregado, atendendo às expectativas das partes interessadas. Para cumprir a finalidade, a iniciativa deve contemplar avaliações internas e externas, orientadas a avaliar a qualidade dos trabalhos e promover a melhoria contínua da atividade de auditoria interna governamental (CGU, 2020).

A Portaria Nº 363/2020 da SFC da CGU que trata do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (Pro-Qualidade) menciona:

Art. 5º O PGMQ será implementado por meio de avaliações internas e externas de qualidade, assim consideradas:

I - Avaliações internas.

a) Monitoramento contínuo.

b) Avaliações periódicas.

II – Avaliações externas.

[...]

§ 4º As **avaliações externas** serão realizadas, no mínimo, a cada 5 anos, com o objetivo de obter opinião independente sobre o conjunto geral dos trabalhos de auditoria realizados e sua conformidade com princípios e normas aplicáveis. As avaliações externas serão conduzidas por profissional ou organização qualificado e

independente, externo à estrutura da CGU, ou por meio de autoavaliação com posterior validação externa independente.

§ 5º As avaliações externas de qualidade serão realizadas com base no **Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), do Instituto dos Auditores Internos (IIA), nos termos da Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019.**

§ 6º O Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) também poderá ser utilizado, de forma suplementar, no contexto das avaliações internas periódicas (Portaria n. 363, 2020, grifo do autor).

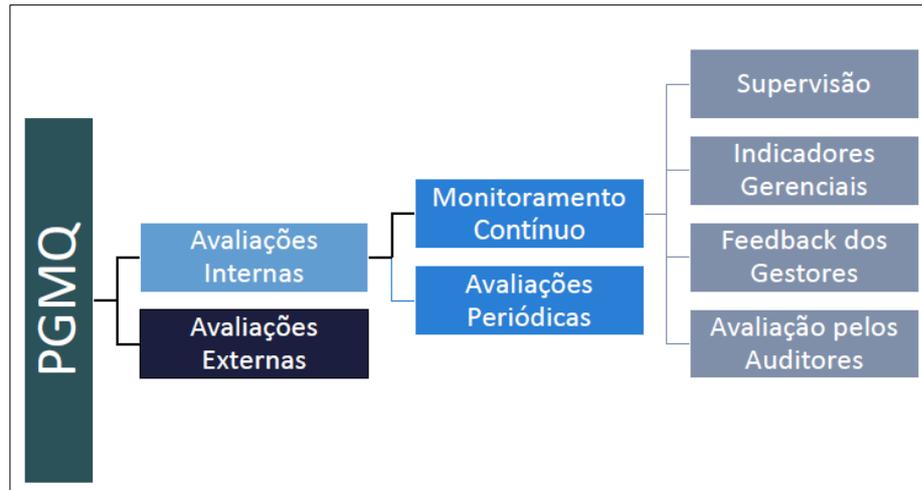


Figura 6 – PGMQ CGU

Fonte: CGU, 2020.

Quanto às avaliações internas, o próprio relatório de pesquisa de desenvolvimento do IA-CM, retrata que o modelo pode ser usado para subsidiar avaliações internas do programa de qualidade e melhoria previsto na IPPF Norma 1311 (IIARF, 2009).

Em relação às avaliações externas, a Portaria CGU nº 777, de 18 de fevereiro de 2019, publicou a Deliberação da CCCI nº 01/2019 da Comissão de Coordenação de Controle Interno (que foi balizada a partir de um estudo de sete ferramentas de avaliação):

Ao implementar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) previsto na Instrução Normativa SFC nº 03, de 09 de junho de 2017, e ao promover as respectivas **avaliações externas de qualidade**, recomenda-se que as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) **utilizem como referência, preferencialmente, a metodologia Internal Audit Capability Model (IA-CM)**, do Instituto dos Auditores Internos (IIA). Às UAIG de Empresas Estatais Não-Dependentes, em função de suas realidades e necessidades, faculta-se a utilização preferencial do IA-CM ou do Quality Assessment (QA), também do IIA (Portaria n. 777, 2019, grifo do autor).

Desse modo, verifica-se que o IA-CM se apresenta como um componente essencial na implementação de programa de qualidade de auditoria.

O programa de qualidade está previsto no nível 3 do IA-CM no elemento de auditoria interna

“práticas profissionais” (IIARF, 2009). Denota-se que o programa de qualidade está dentro do IA-CM, contudo, ao mesmo tempo, o IA-CM está dentro do programa de qualidade.

Assim, fica evidente a importância de adoção do IA-CM e da estruturação de um programa de qualidade com vistas à caminhada de excelência da atividade de auditoria interna governamental.

4 VALIDAÇÃO INDEPENDENTE DE AUTOAVALIAÇÃO IA-CM NO ÂMBITO DA PARCERIA CONACI E BANCO MUNDIAL

As primeiras validações independentes no âmbito da parceria do CONACI ocorreram em 2015, relativa ao projeto piloto de implementação IA-CM. Uma segunda onda dessas validações ocorreu entre 2016 e 2017 e em 2020 está ocorrendo a terceira onda dessas validações.

A disseminação do IA-CM recentemente ganhou força, em especial no ano de 2019, considerando a aprovação do modelo como referencial metodológico por meio de Resolução do CONACI e as iniciativas de nova capacitação sobre a metodologia e de nova etapa de autoavaliação por unidades de auditoria filiadas ao Conselho, incluindo a validação independente por consultores. O fortalecimento da auditoria interna da CGU também vem impulsionando esse processo.

Os colaboradores selecionados para realizar as validações da terceira onda são servidores de Controladorias membros do CONACI, com experiência na implementação do IA-CM em seus órgãos e com conhecimento sobre o modelo. Esses colaboradores foram indicados na qualidade de consultores do Banco Mundial para procederem essas validações (CONACI, 2020)

Diante do atual cenário, a expectativa é de que cada vez mais os órgãos membros do CONACI promovam sua autoavaliação com base no IA-CM e recebam a validação por consultores. Com isso, a análise sobre a pacificação e padronização do processo de validação da Parceria CONACI e Banco Mundial se mostrou relevante.

Após essas autoavaliações e implementação de planos de ação por parte dessas unidades de auditoria interna membros do Conselho, também ocorrerão, em um futuro próximo, as avaliações externas no âmbito da implementação de programa de qualidade, momento em que

poderão ocorrer novas realizações de autoavaliações e validações independentes, o que reforça a importância desse processo de validação estar harmonizado.

Em pesquisas realizadas no site do CONACI entre o período de 02/05 a 20/05/2020, não foi identificado roteiro tratando das etapas que compõem o processo dessas validações, bem como os relatórios de resultado das validações independentes (CONACI, 2020)

Para que o objetivo deste trabalho pudesse ser alcançado, obteve-se acesso aos seguintes documentos listados abaixo, relativos à terceira onda de validação, os quais compreenderam o escopo da análise.

Quadro 1 – Documentos de Validação e Autoavaliação da terceira onda de validação IA-CM CONACI/Banco Mundial

Validações	Autoavaliações
Relatório validação CTGM/BH validada pela CGU (2020) e Planilha preliminar de validação	CTGM/BH (relatório preliminar; planilha de autoavaliação; relatório final de autoavaliação; plano de ação)
Relatório validação CGE/MS validada pela CGE/MG (2020)	CGE/MS (relatório preliminar; planilha de autoavaliação; plano de ação; e relatório final de autoavaliação)
Relatório validação AGE/BA validada por CGE/SC (2000)	AGE/BA (planilha de autoavaliação)
Relatório validação SCGE/PE validada por CGE/PB (2000)	SCGE/PE (planilha de autoavaliação)
Relatório validação CGE/MT validada por CGE/GO (2000)	-

Fonte: elaborado pela autora.

4.1 ESTRUTURA DOS RELATÓRIOS DE VALIDAÇÃO

Para verificar a padronização do processo de validação, primeiramente, verificou-se a harmonização da estrutura dos relatórios de validação. Dos 5 relatórios de validação analisados, 2, emitidos pela CGE/PB e CGE/GO, apresentaram a mesma estrutura, evidenciada no **Apêndice A**.

Os relatórios emitidos pela CGE-MG e CGE-SC apresentaram a maioria dos tópicos dessa estrutura do **Apêndice A**, contudo, em disposição diferente. O relatório da CGU apresentou estrutura diversa do padrão prevalente.

Quadro 2 – Estrutura dos relatórios de validação em comparação ao Apêndice A

Relatório de validação	Estrutura do Anexo A	Número de páginas
CTGM/BH validada pela CGU (2020)	Não	5
CGE/MS validada pela CGE/MG (2020)	Parcial	44
AGE/BA validada por CGE/SC (2000)	Parcial	46
SCGE/PE validada por CGE/PB (2000)	Sim	56
CGE/MT validada por CGE/GO (2000)	Sim	68

Fonte: elaborado pela autora.

Em geral, os relatórios apresentaram mais de 40 páginas. O relatório de validação da CGE/MS emitido pelos consultores da CGE-MG apresentou no sumário a seguinte informação:

Em 10 primeiras páginas, o relatório apresenta breve contextualização sobre o projeto, a metodologia utilizada e os principais resultados. São destacados ainda pontos fortes, as recomendações de prioridade a serem implementadas pela CGE que dependem do seu próprio esforço e as recomendações de prioridade que dependem do apoio de outros agentes da governança do Governo Estadual. Essas recomendações refletem pontos identificados que impactam ou que podem impactar na evolução e fortalecimento da capacidade da atividade de auditoria interna do Poder Executivo Estadual (Banco Mundial, 2020, p.3).

Na décima página, o relatório aponta:

No **Apêndice 6** consta a consolidação e a correlação das principais ações do plano de ação da CGE-MS em relação às recomendações de prioridade da validação. As conclusões relativas aos 6 elementos de auditoria do modelo de **forma mais detalhada** estão retratadas em tópico específico no **Apêndice 7**. **A intenção é facilitar a leitura do relatório das diversas partes interessadas destinatárias deste documento** (Banco Mundial, 2020, p.13).

A mudança de disposição das informações pela CGE-MG em relação à estrutura do Anexo A, provavelmente, refere-se a estratégia de apresentação do conteúdo, para favorecer a comunicação com os diversos atores possíveis envolvidos, como Auditor-Geral, Controlador-Geral e Secretários de Governo.

No relatório emitido pela CGE/SC observou-se uma lógica muito evidente por KPA e não apenas de conclusões dos 6 elementos de auditoria interna do modelo. A CGU apresentou o resultado de forma bem sintética, em 5 páginas, com informações mais abrangentes, retratando

o resultado global de institucionalização ou domínio (existência) dos KPAs e das atividades essenciais e o destinatário do documento de validação (Controlador-Geral).

A validação realizada pelos consultores se assemelha à realizada nas “validações locais” para refinamento da metodologia IA-CM durante o projeto de pesquisa do modelo e abordada no item 3.3.1 deste trabalho.

Conforme metodologia de “validação local”, é apontado que o relatório deve conter pessoas entrevistadas, sites e documentos revistos, panorama dos seis elementos de auditoria interna, exemplos de evolução, melhores práticas e sugestões de melhoria.

Quanto a esses elementos a serem contidos nos relatórios, verificou-se, por meio dos relatórios de validação e de documentos complementares de validação e de auto avaliação, que em regra os validadores cumpriram com esses quesitos. No caso da CGU isso ficou evidente por meio dos documentos complementares analisados e não no relatório. Entretanto, as diversas formas de apresentação dos conteúdos dos relatórios dificultaram a identificação desses quesitos e a comparabilidade.

A partir dessa análise, constata-se que o objetivo geral das validações procedidas pelos consultores de emissão de opinião independente atende aos quesitos esperados de reporte de resultados, porém, a harmonização da disposição do relatório pode facilitar o benchmarking entre os validadores, assim como o aperfeiçoamento das práticas do processo de validação.

A comunicação mais assertiva junto às partes interessadas também é um ponto a ser levado em consideração, tendo em vista ser o IA-CM um importante veículo de comunicação, conforme explicita o próprio modelo, para evidenciar às partes interessadas a importância da atividade de auditoria.

A comunicação estratégica dos resultados se torna essencial, visto que as recomendações apontadas pelos validadores podem requerer ações e medidas a serem realizados por agentes de governança externos à unidade de auditoria.

4.2 ETAPAS DO PROCESSO DE VALIDAÇÃO INDEPENDENTE

Além da análise da estrutura de relatório de validação, para avaliar a padronização do processo de validação, verificou-se todas as etapas inerentes a esse fluxo. Desse modo, foi necessário compreender desde a etapa de autoavaliação realizada pelas unidades de auditoria que receberam a validação.

Como não se teve acesso a todos os documentos de entrada e saída do fluxo do processo de cada validação, pode haver informações pontuais distorcidas. Contudo, entendeu-se que os documentos escopo deste trabalho foram suficientes para compreender de modo geral as etapas adotadas por cada equipe de autoavaliação e validação.

A partir das análises, constatou-se que em todos os casos os objetivos de realizar a autoavaliação e a validação foram atingidos. Entretanto, os cinco processos de validação foram conduzidos de forma diferente. No **Apêndice B** foram relatados os fluxos adotados por cada unidade de auditoria que realizou a autoavaliação e pelos validadores.

A emissão de relatórios de validação com estruturas diferentes, tratadas no tópico anterior, pode estar atrelada à adoção de fluxos distintos pelos validadores e pelas unidades de auditoria que realizaram a autoavaliação. Ou seja, pelos processos terem sido conduzidos de forma diferente geraram saídas diferentes.

O processo de validação proposto pelo CONACI para disseminação da metodologia IA-CM pressupõe a autoavaliação e posterior validação. Para o processo de autoavaliação existe uma ferramenta padronizada (planilha) a ser utilizada pelas unidades de auditoria e essa etapa parece compreender a integralidade dos passos de autoavalição destacados no tópico 3.2 deste trabalho, o qual foi extraído do próprio modelo IA-CM.

Quanto a etapa de autoavaliação, percebe-se que a planilha padronizada no âmbito do CONACI facilita a avaliação pelas unidades de auditoria, bem como a revisão dos validadores. Contudo, a ausência de um roteiro completo sobre essa etapa favorece dúvidas, como a necessidade ou não de se emitir um relatório de autoavaliação, inclusive quanto ao momento de emissão deste documento.

Ainda em relação à etapa de autoavaliação, a ausência desse roteiro não deixa claro sobre a forma de apresentação das evidências, o que pode fragilizar a opinião dos validadores. Essa dificuldade de acesso às evidências pelos validadores, bem como o encaminhamento de autoavaliações para validação sem as evidências (em um primeiro momento), ficou clara nos processos avaliados neste trabalho.

Quanto a etapa de validação de autoavaliações, o modelo IA-CM não aborda de forma clara isso. Para essa etapa, o CONACI parece adotar uma prática similar às validações locais para refinamento do modelo IA-CM durante o projeto de pesquisa, apontado no tópico 3.3.1 deste artigo.

Das análises dessa etapa de validação, ficou evidente que não há uma ferramenta padronizada para registrar as opiniões dos validadores, de modo a contribuir para a relatoria e para a organização dos pontos de prioridade que deverão ser elencados no reporte de resultados.

A ausência dessa ferramenta dificulta a identificação da opinião dos validadores e a pacificação de entendimentos entre os consultores, que é fundamental para o ganho de maturidade sobre o IA-CM, já que o modelo não prescreve como um KPA deve ser conduzido, retratando apenas o que ele deve conter.

A ausência de um roteiro para essa etapa de validação resultou, por exemplo, que orientações e subsídios às unidades de auditoria para elaboração de planos de ação fossem conduzidos em momentos distintos pelos validadores e pelas próprias unidades de auditoria.

Isso fica claro na apresentação dos relatórios de validação, alguns trazem o plano de ação e outros não, e as abordagens para evidenciar esses planos também são diferentes. O que parece estar claro na etapa de validação é quanto à necessidade de emissão de relatório.

Assim, a ausência de ferramenta padrão para registro das opiniões dos validadores e de definição clara sobre a ordem das etapas a serem percorridas pelos consultores resultam em padrões de relatórios diferentes e na condução do processo de validação de modo diverso. Essa ausência clara do fluxo do processo pode, inclusive, favorecer a adoção de etapa que comprometa a independência da opinião dos validadores.

Conforme explanado no tópico 3 tanto o processo de autoavaliação e de “validação no local” (para refinamento do IA-CM à época do desenvolvimento do modelo) preveem a emissão de um relatório, que identificam melhores práticas e oportunidades de melhoria.

Esses documentos servem de subsídio para que ações de melhoria relativas aos processos e às práticas sejam conduzidas, que estariam materializadas, provavelmente, em um plano de ação.

A partir das explanações do tópico 3 deste artigo e da análise das etapas conduzidas pelos validadores e pelas unidades de auditoria, o fluxo simplificado que envolve um processo de autoavaliação e de validação parece ser:



Figura 7 – Provável fluxo simplificado do processo de validação IA-CM

Fonte: elaborado pela autora.

A partir disso, o fluxo que mais se aproxima da figura acima e que visa a otimização de esforços parece ser o conduzido pelos consultores da CGU, em que pese o relatório de validação não apresentar os elementos previstos no tópico 3.3.1 deste artigo.

Porém, ainda não parece estar claro se esse seria o fluxo mais otimizado e refinado que garanta o registro de todo o histórico de informações relevantes ao processo e a melhor estratégia de apresentação das informações em relação aos produtos para favorecer a comunicação. Diante das ponderações, verifica-se que o processo de validação não está padronizado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo teve por objetivo principal identificar se há padronização no processo de validação independente das autoavaliações IA-CM realizadas pelos órgãos membros do CONACI responsáveis pela função de auditoria interna. O processo de validação foi conduzido por auditores internos de Controladorias-Gerais também membros do Conselho na qualidade de consultores do Banco Mundial.

A verificação foi procedida por meio de análise de documentos a que se teve acesso, relativos às etapas de validação e de autoavaliação da terceira onda de disseminação do modelo IA-CM no âmbito da parceria CONACI e Banco Mundial.

A análise documental evidenciou que existe padronização quanto a ferramenta para realizar a autoavaliação e que está pacificado entre os validadores que a revisão e a opinião independente com base no IA-CM relativamente às autoavaliações é registrada por meio de um relatório e deverá estar suportada por evidências.

Demais pontos do processo de validação carecem de harmonização, visto que os cinco consultores da terceira onda de validação conduziram as etapas de maneira diferente, em que pese os objetivos das autoavaliações e validações terem sido atingidos.

Portanto, o trabalho evidenciou que o fluxo do processo de validação não está padronizado, carece de melhor definição e aperfeiçoamento, com vistas a contribuir para a ampliação da adoção do IA-CM, formação de massa crítica sobre o assunto e, conseqüentemente, fortalecimento da atividade de auditoria interna governamental.

Por fim, o trabalho se mostrou relevante diante do histórico de fortalecimento que a auditoria interna governamental no Brasil vem passando, por meio da padronização de seus processos, convergências às normas internacionais, com o propósito principal de contribuir para a melhoria dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos das instituições públicas, impactando, dessa maneira, na entrega de valor dos serviços e políticas públicas pelas instituições.

O IA-CM se apresenta como um meio para o fortalecimento das atividades de auditoria interna governamental no país e para a caminhada da função de auditoria como agente de solução para minimização dos problemas de corrupção e de desperdício de recursos públicos, que impactam sobremaneira o Brasil, perante as adversidades do contexto social e econômico do país.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fernanda Costa de. **Atividade de auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais**. 2018. 108 f. Dissertação (mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em:

<<https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30562>>. Acesso em: 07 maio 2020.

BANCO MUNDIAL (WORLD BANK). **Relatório de Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Auditoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (AGE-RJ)**. Brasília, 2016.

_____. **Relatório de Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Controladoria-Geral do Distrito Federal**. Brasília, 2017.

_____. **Relatório de Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Auditoria-Geral do Estado da Bahia (AGE-BA)**. Santa Catarina, 2020.

_____. **Relatório de Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso (CGE-MT)**. Goiânia, 2020.

_____. **Relatório de Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Controladoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul (CGE-MS)**. Belo Horizonte, 2020.

_____. **Relatório de Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte (CTGM-BH)**. Brasília, 2020.

_____. **Relatório de Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Secretaria de Controladoria-Geral do Estado do Pernambuco (SCGE-PE)**. João Pessoa, 2020.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05 maio 2020.

_____. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 05 maio 2020.

_____. Decreto nº 9.681, de 3 de janeiro de 2019. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Controladoria-Geral da União, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo – FCPE. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9681.htm>. Acesso em: 05 maio 2020.

_____. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33947/5/Instrucao%20Normativa%20Conjunta%20OMP-CGU%2001-2016.pdf>>. Acesso em: 05 maio 2020.

_____. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq/arquivos/in-sfc-03-2017-referencial-tecnico.pdf>>. Acesso em: 05 maio 2020.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 05 maio 2020.

_____. Resolução CONACI nº 006, de 27 de setembro de 2019. Aprova o modelo IA-CM (*Internal Audit Capability Model*) como referencial metodológico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Disponível em: <[http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20CONACI%20n%C2%BA%20006-2019\(2\).pdf](http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20CONACI%20n%C2%BA%20006-2019(2).pdf)>. Acesso em: 15 maio 2020.

_____. Resolução CONACI nº 007, de 27 de setembro de 2019. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20CONACI%20n%C2%BA%20007-2019.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2020.

_____. Portaria nº 363, de 14 de fevereiro de 2020. Altera o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral da União (PRO-Qualidade). Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq/arquivos/portaria-no-363-2020.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2020.

_____. Portaria nº 777, de 18 de fevereiro de 2019. Publicar a Deliberação da Comissão de Coordenação de Controle Interno - CCCI, conforme proposto em sessão realizada em 30 de janeiro de 2019, na forma do Anexo Único a esta Portaria. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq/arquivos/portaria-cgu-777-2019-ia-cm.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2020.

CANCIAN, Maria Heil. **Um modelo de capacidade e maturidade para melhoria de processo de software para SAAS colaborativo**. 2013. 207 p. Tese (doutorado em Engenharia de Automação e Sistemas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2013. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/106830>>. Acesso em: 7 maio 2020.

CGU. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal/Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle**. Brasília: CGU, 2017. 149 p.

CGU. **Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade**. Brasília: CGU, 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>>. Acesso em: 17 maio 2020.

CGE/MS. **Relatório de Avaliação Conclusivo Modelo IA-CM 2020**. Campo Grande: CGE/MS, 2020.

CONACI. **IA-CM**. Brasília, 2020. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br/ia-cm>>. Acesso em: 20 maio 2020

CTGM/BH. **Relatório de Autoavaliação IA-CM SUAUDI CTGM/BH**. Belo Horizonte: CTGM/BH, 2020.

CARVALHO NETO, Antônio Alves de *et al.* **Sistema de Controle Interno da Administração Pública na União Europeia e no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. 257 p.

ESTÁCIO. **Manual para elaboração de trabalhos acadêmicos**. Rio de Janeiro: Estácio, 2019.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A. **Implementando a gestão de riscos no setor público**. 1. reimpr. Belo Horizonte. Fórum, 2017.

PEMPAL. **Manual de Boas Práticas de Auditoria Interna**. Europa e Ásia Central: IACOP, 2012. Disponível em:

<[http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/Pempal%20Good%20Practice%20\(1\)%20\(1\)%20\(2\)_revisado%20.pdf](http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/Pempal%20Good%20Practice%20(1)%20(1)%20(2)_revisado%20.pdf)>. Acesso em: 17 maio 2020.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)**. Disponível em: <http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/normas_internacionais_para_a_pratica_de_auditoria_interna.pdf>. Acesso em: 10 maio 2020.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). **Orientação de Implantação 1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria**. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2020.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). **Orientação de Implantação 1310 – Requerimentos do Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria**. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2020.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). **Orientação de Implantação 1311 – Avaliações Internas**. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2020.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). **Orientação de Implantação 1312 – Avaliações Externas**. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2020.

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2019). **Três linhas de defesa**. Disponível em: <<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/3LOD-IIA-Exposure-Document-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2020.

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide**. Altamonte Springs.

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2013). **As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41842>>. Acesso em: 10 maio 2020.

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

TCU. (2017). **Relatório de Levantamento referente a fiscalização realizada em cumprimento aos acórdãos 3.608/2014 e 1.273/2015**. Plenário (TC 011.759/2016-0). Relator: Walton Alencar Rodrigues. Ata nº 20/2017. Brasília, DF.

Apêndice A – Estrutura prevalente de relatório de validação independente no âmbito da Parceria CONACI/Banco Mundial

Estrutura	Principais informações do tópico
Capa	Logo CONACI e Banco Mundial, título do documento, data e nome do validador
Agradecimentos	1 parágrafo agradecendo todos que participaram do treinamento, autoavaliação e validação independente
Conteúdo	Sumário
<u>1. Introdução:</u>	-
1.1 Antecedentes	Histórico da Parceria CONACI e Banco Mundial e de autoavaliações realizados por órgãos membros do CONACI responsáveis pela função de auditoria; contextualização sobre a emissão do relatório; menção ao Anexo C (Resumo da autoavaliação IA-CM); pontos importantes que asseguraram o sucesso da validação;
1.2 Processo de validação	Resume a metodologia e faz menção ao Anexo B (A metodologia da Validação Independente);
1.3 O Modelo de Capacidade de Auditoria Interna	Resume o que é o IA-CM e faz menção ao Anexo A (O modelo IA-CM);
<u>2. Sumário do Diagnóstico IA-CM:</u>	Apresenta 2 parágrafos padrão informando o que influencia a capacidade da auditoria interna e introduz o que será apresentado nos tópicos 2.1, 2.2 e 2.3
2.1 Ambiente de Controle	Relata a estruturação do Sistema de Controle Interno e do Controle Externo, conforme preceitos Constitucionais e de outros normativos; Organograma e competências do órgão responsável pela função de auditoria interna;
2.2 Destaques, Recomendações e Plano de Ação	-
2.2.1 Resumo	Relata de forma abrangente sobre o nível de maturidade da função de auditoria interna; relato da alta gerência responsável pela atividade de auditoria interna sobre a agregação de valor do trabalho, bem como sobre a forma de atuação, cultura, independência, pontos de aprimoramento e ambiente de apoio para a função; atributos positivos e pontos de melhoria apresentados pelos entrevistados externo ao órgão responsável pela função de auditoria; apresentação da matriz de 1 página (com KPAs institucionalizados; a serem institucionalizados no curto e médio prazo ou no médio e longo prazo);
2.2.2 Destaques e recomendações	Ações sugeridas pelo validador ao órgão responsável pela função de auditoria a serem implementada de imediato para ajudar a fortalecer a função e a maturidade (recomendações expedidas em ordem de

Estrutura	Principais informações do tópico
	prioridade por elemento); relato sobre a existência de possível realização de atividades de gestão (1º linha de defesa);
2.2.3 Resposta e plano de ação	Plano de ação apresentado pelo órgão responsável pela função de auditoria para suprir as lacunas e aprimorar as ações já existentes;
2.3 Os seis elementos do IA-CM: Conclusões e áreas para melhoria	-
2.3.1 Serviços e Papel da Auditoria	Retrata informações quanto a institucionalização dos KPAs referentes ao elemento de auditoria pertinente; são retratados também pontos referentes às atividades essenciais; o validador também faz recomendações neste tópico, além do tópico 2.2.2;
2.3.2 Gerenciamento de Pessoas	
2.3.3 Práticas Profissionais	
2.3.4 Gestão de Desempenho e Accountability	
2.3.5 Cultura e Relacionamento Organizacional	
2.3.6 Estruturas de Governança	
Anexo A: O modelo IA-CM	Relata o que é o IA-CM e sua estrutura: níveis; elementos de auditoria interna; macroprocessos-chave (KPA); matriz de 1 página; princípios;
Anexo B: A metodologia da Validação Independente	-
B.1 Antes, durante e após a autoavaliação	Retrata: as ações realizadas pelo CONACI e pelo órgão responsável pela função de auditoria antes do procedimento de autoavaliação; as tarefas realizadas durante a autoavaliação, incluindo a ferramenta a ser utilizada; e ações realizadas após a autoavaliação pela equipe de autoavaliação e pela equipe de validação, incluindo o mínimo que deve conter no relatório de validação;
B.2 Principais intervenientes e relação de entrevistados no Diagnóstico	Relação de entrevistados que responderam ao questionário de avaliação da atividade de auditoria interna (atores do órgão responsável pela função de auditoria interna e membros mais relevantes e da alta administração do Poder Executivo.
B.3 Principais questões das entrevistas	Questionários aplicado no processo de validação;
B.4 Documentação importante para a autoavaliação e validação	Relação de documentos por elemento de auditoria interna;
B.5 Documentação de evidência da autoavaliação	Documentos de evidência apresentados da autoavaliação;
Anexo C: Resumo da autoavaliação IA-CM	Resumo da autoavaliação; relaciona os principais achados e ações a serem feitas;

Apêndice B – Processo de validação da terceira onda de validações CONACI/Banco Mundial

Processo de Validação	Equipe	Etapa
Validação da CTGM/BH pela CGU	Autoavaliação	Autoavaliação conforme <u>planilha padrão de autoavaliação</u> , com separação de <u>evidências</u> e emissão de <u>relatório preliminar de autoavaliação</u> com recomendações preliminares de ações a serem implementadas; encaminhamento à CGU;
	Validação	Análise da planilha de autoavaliação e das evidências; e emissão de <u>planilha preliminar de validação</u> com conclusões preliminares (apontando os pontos de concordância e discordância em relação a autoavaliação e recomendações preliminares) e procedimentos adicionais a serem feitos na visita in loco; encaminhamento à CTGM/BH;
	Validação	<u>Visita in loco, entrevistas, verificação de evidências; discussão dos pontos de discordância e consenso entre a avaliação dos KPAs e recomendações a serem implementadas (discussão conjunta);</u>
	Validação	<u>Emissão do relatório de validação</u> com panorama da institucionalização dos KPAs; e encaminhamento à CTGM/BH;
	Autoavaliação	Elaboração do <u>plano de ação</u> e de <u>relatório final de autoavaliação</u> (englobando autoavaliação; plano de ação e relatório de validação; e encaminhamento ao CONACI e à equipe de validação;
Validação da CGE/MS pela CGE/MG	Autoavaliação	Autoavaliação conforme <u>planilha padrão de autoavaliação</u> e emissão de <u>relatório de autoavaliação preliminar</u> ; e encaminhamento à CGE/MG;
	Validação	<u>Solicitação de evidências, análise da planilha de autoavaliação e do relatório preliminar de autoavaliação; e opinião preliminar sobre KPAs institucionalizados ou não, sem encaminhamento à CGE/MS;</u>
	Validação	<u>Visita in loco, entrevistas, verificação de outras evidências; emissão de opinião de KPAs institucionalizados por meio de apresentação para toda a CGE/MS e de recomendações de prioridade e pontos de atenção;</u>
	Autoavaliação	Elaboração de <u>plano de ação</u> com base na apresentação da visita in loco apontando as recomendações de prioridade; e encaminhamento à CGE/MG;
	Validação	Avaliação do plano de ação e confronto com principais recomendações de prioridade identificadas e apontadas na visita in loco; e emissão do <u>relatório de validação</u> , contendo as recomendações de prioridade, outras recomendações pormenorizadas por KPA e a análise do

Processo de Validação	Equipe	Etapa
		confronto do plano de ação com as recomendações de prioridade; encaminhamento à CGE/MS e ao CONACI;
	Autoavaliação	<u>Revisão do plano de ação</u> e emissão de <u>relatório final de autoavaliação</u> (contendo o resultado da autoavaliação e da validação e o plano de ação; e encaminhamento ao CONACI e à equipe de validação;
Validação da AGE/BA pela CGE/SC	Autoavaliação	Autoavaliação conforme <u>planilha padrão de autoavaliação</u> ; e encaminhamento à CGE/SC;
	Validação	Análise da planilha de autoavaliação e <u>opinião preliminar sobre KPAs, sem encaminhamento à AGE/BA</u> ;
	Validação	<u>Visita in loco, entrevistas, verificação de evidências</u> ;
	Validação	Elaboração de <u>relatório preliminar de validação</u> com os resultados e recomendações; e encaminhamento à AGE/BA;
	Autoavaliação	<u>Considerações sobre relatório de validação preliminar</u> ; elaboração do <u>plano de ação</u> ; e encaminhamento à CGE/SC;
	Validação	Emissão do <u>relatório final de validação</u> , contendo os resultados, recomendações e plano de ação; e encaminhamento à AGE/BA e ao CONACI;
Validação da SCGE/PE pela CGE/PB	Autoavaliação	Autoavaliação conforme <u>planilha padrão de autoavaliação</u> , com separação de <u>evidências</u> ; e encaminhamento à CGE/PB;
	Validação	Análise da planilha de autoavaliação e das evidências; e emissão de <u>planilha preliminar de validação</u> com conclusões preliminares; e encaminhamento à SCGE/PE;
	Autoavaliação	Emissão de <u>relatório preliminar de autoavaliação e plano de ação</u> , com base nas considerações da equipe de autoavaliação;
	Validação	<u>Visita in loco, entrevistas, verificação de evidências adicionais</u> ;
	Validação	Emissão do <u>relatório de validação</u> , contendo os resultados, recomendações e plano de ação; e encaminhamento à AGE/BA e ao CONACI; e encaminhamento à SCGE/PE e ao CONACI;
	Autoavaliação	Emissão de <u>relatório final de autoavaliação e plano de ação revisado</u> observando as considerações do relatório de validação; e encaminhamento ao CONACI e à equipe de validação;
Validação da CGE/MT pela CGE/GO	Autoavaliação	Autoavaliação conforme <u>planilha padrão de autoavaliação</u> e emissão de <u>relatório preliminar de autoavaliação</u> ; e encaminhamento à CGE/GO;
	Autoavaliação	Separação das <u>evidências</u> ; e encaminhamento à CGE/GO;
	Validação	Análise da planilha de autoavaliação e das evidências; emissão de <u>planilha preliminar de validação</u> com considerações; e encaminhamento à CGE/MT;

Processo de Validação	Equipe	Etapa
	Validação	<u>Visita <i>in loco</i>, entrevistas, verificação de evidências adicionais;</u>
	Validação	Emissão do <u>relatório de validação</u> ; e encaminhamento à CGE/MT e ao CONACI;
	Validação	Observação relatório de validação: “Plano de ação da CGE/MT e o relatório resultante da validação da autoavaliação não foram apresentados, não tendo sido, portanto, objeto de considerações por parte da equipe revisora”;
	-	Observação resultante das análises deste trabalho: não foi possível identificar se houve posteriormente emissão de relatório final de autoavaliação final e elaboração de plano de ação por parte da CGE/MT;