

idp

v. 5 n. 4

172

DEBATES EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

WORKING PAPER

**DESAFIOS E TENDÊNCIAS DA AUDITORIA
INTERNA GOVERNAMENTAL NO COMANDO DO
EXÉRCITO SOB O ENFOQUE DOS SERVIÇOS DE
AVALIAÇÃO E CONSULTORIA: ADERÊNCIA AO
MODELO DE CAPACIDADE DA AUDITORIA
INTERNA**

Genilson Xavier da Silva

Alessandro de Oliveira Gouveia Freire

DESAFIOS E TENDÊNCIAS DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NO COMANDO DO EXÉRCITO SOB O ENFOQUE DOS SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO E CONSULTORIA: ADERÊNCIA AO MODELO DE CAPACIDADE DA AUDITORIA INTERNA

Genilson Xavier da Silva ¹

Alessandro de Oliveira Gouveia Freire ²

1 Mestre em Administração Pública pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP – Brasil. E-mail: genilsonxs@yahoo.com.br.

2 Doutor em Ciência Política pela Universidade de Brasília. É professor e pesquisador do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) e membro do Centro de Pesquisa em Comunicação Política e Saúde Pública - CPS.

IDP

O IDP é um centro de excelência no ensino, na pesquisa e na extensão nas áreas da Administração Pública, Direito e Economia. O Instituto tem como um de seus objetivos centrais a profusão e difusão do conhecimento de assuntos estratégicos nas áreas em que atua, constituindo-se um *think tank* independente que visa contribuir para as transformações sociais, políticas e econômicas do Brasil.

DIREÇÃO E COORDENAÇÃO

Diretor Geral

Francisco Schertel

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração Pública

Caio Resende

CONSELHO EDITORIAL

Coordenação

Paulo Castro

Renan Holtermann

Milton Mendonça

Supervisão e Revisão

Emmanuel Brasil

Débora Dossiatti

Apoio Técnico

Igor Silva

Projeto gráfico e diagramação

Juliana Vasconcelos

DEBATES EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Revista Técnica voltada à divulgação de resultados preliminares de estudos e pesquisas aplicados em desenvolvimento por professores, pesquisadores e estudantes de pós-graduação com o objetivo de estimular a produção e a discussão de conhecimentos técnicos relevantes na área de Administração Pública.

Convidamos a comunidade acadêmica e profissional a enviar comentários e críticas aos autores, visando o aprimoramento dos trabalhos para futura publicação. Por seu propósito se concentrar na recepção de comentários e críticas, a Revista Debates em Administração Pública não possui ISSN e não fere o ineditismo dos trabalhos divulgados.

As publicações da Revista estão disponíveis para acesso e download gratuito no formato PDF. Acesse: www.idp.edu.br

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do IDP. **Qualquer citação** aos trabalhos da Revista só é permitida mediante autorização expressa do(s) autor(es).

SUMÁRIO

1. Introdução	7
2. Referencial Teórico	8
2.1 Auditoria Interna Governamental	9
2.2 Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ)	10
2.3 Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM)	10
3. Hipóteses Do Estudo	12
4. Metodologia	13
5. Apresentação Dos Resultados	15
6. Conclusão	28
7. Referências	29

Resumo:

Este artigo condensa a pesquisa de mestrado em administração pública que analisa os desafios da auditoria no Exército Brasileiro após a implementação do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental (Instrução Normativa - CGU nº 3/2017). Esse referencial padronizou a auditoria segundo a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), refletida no Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM), do Instituto dos Auditores Internos (IIA). O estudo investiga a aderência da auditoria do Exército aos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado) do IA-CM. Utilizando uma abordagem mista, com pesquisa documental e levantamento por questionário, concluiu-se que a auditoria do Exército está no nível inicial (nível 1). A não conformidade com os níveis 2 e 3 é atribuída a obstáculos relacionados à estrutura remuneratória das Forças Armadas, à baixa participação dos auditores em associações profissionais e à falta de certificações em auditoria. Além disso, os procedimentos de documentação do planejamento de auditoria e a ausência de um sistema eficaz de controle de custos e avaliação de desempenho afetaram negativamente a avaliação. As recomendações enfatizam a necessidade de adaptar as práticas de auditoria ao contexto militar e promover uma evolução sustentável da capacidade de auditoria. Por fim, o estudo fornece uma base para futuras autoavaliações e validações externas, estabelecendo fundamentos para alcançar os níveis 2 e 3 do IA-CM.

Palavras-Chave: Auditoria Interna Governamental; Modelo de Capacidade da Auditoria Interna; Comando do Exército

Abstract:

This article condenses the master's research in public administration that analyzes the challenges of auditing in the Brazilian Army after the implementation of the Technical Reference for Government Internal Audit Activity (Normative Instruction - CGU No. 3/2017). This reference standardized auditing according to the International Professional Practices Framework (IPPF), reflected in the Internal Audit Capability Model (IA-CM) of the Institute of Internal Auditors (IIA). The study investigates the Army's audit adherence to levels 2 (infrastructure) and 3 (integrated) of the IA-CM. Using a mixed-method approach, with documentary research and a questionnaire survey, it was concluded that the Army's audit is at the initial level (level 1). Non-compliance with levels 2 and 3 is attributed to obstacles related to the Armed Forces' remuneration structure, the low participation of auditors in professional associations, and the lack of certifications in auditing. Furthermore, the

procedures for documenting audit planning and the absence of an effective cost control and performance evaluation system negatively affected the assessment. The recommendations emphasize the need to adapt auditing practices to the military context and to promote sustainable evolution of audit capability. Finally, the study provides a foundation for future self-assessments and external validations, establishing a basis for achieving levels 2 and 3 of the IA-CM.

Keywords: Government Internal Audit; Internal Audit Capability Model; Brazilian Army Command

1. INTRODUÇÃO

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Brasil, 2017a), publicado em 2017 pela Controladoria-Geral da União (CGU), teve um papel fundamental na regulamentação, padronização e aperfeiçoamento da atividade de auditoria. Este normativo reforça a independência e a eficiência da auditoria, alinhando a atividade às diretrizes da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (International Professional Practices Framework – IPPF) e contribuindo para que a auditoria possa agregar valor aos órgãos da administração pública federal, auxiliando-os no aprimoramento das operações e no alcance de seus objetivos.

O Referencial Técnico também aborda o propósito e a abrangência da auditoria, os princípios e requisitos éticos, bem como a operacionalização e o gerenciamento das atividades. O normativo também estabelece um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), que inclui o monitoramento contínuo e avaliações periódicas com base no Modelo de Capacidade da Auditoria Interna para o Setor Público (Internal Audit Capability Model – IA-CM).

O IA-CM contempla a avaliação de seis áreas de atividades, como o papel e os serviços da auditoria, a gestão de pessoas, as práticas profissionais, a gestão do desempenho, a cultura e o relacionamento organizacional e as estruturas de governança (IIARF, 2009). Essas áreas estão estruturadas em cinco níveis de capacidade, que vão do nível inicial (1) até o nível otimizado (5), sendo que o estudo se concentrou na aderência da auditoria do Comando do Exército aos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado) do IA-CM.

Atualmente, a auditoria do Comando do Exército é constituída de uma estrutura formada por treze organizações militares (OM) que conduzem as atividades de auditoria desempenhando serviços de avaliação, consultoria, análise de atos de pessoal e monitoramento das ações apuratórias de irregularidades administrativas. Essa estrutura atua há mais de 40 anos na avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Comando do Exército. Atualmente, denomina-se Sistema de Controle

Interno do Exército (SisCIEEx), composto pelo Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), órgão central, e por 12 Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), órgãos regionais (Brasil, 2021).

Nesse sentido, em alinhamento às diretrizes técnicas da CGU e diante da necessidade de melhor responder às crescentes demandas que se apresentam, é imperativo que os requisitos estabelecidos pelo IA-CM sejam plenamente incorporados aos procedimentos operacionais e enraizados na cultura das unidades de auditoria que integram o SisCIEEx, contribuindo para o aprimoramento contínuo da capacidade de auditoria (IIARF, 2009).

Diante desse cenário, o estudo buscou responder à seguinte questão de pesquisa: a atividade de auditoria do Comando do Exército atende aos requisitos de institucionalização previstos nos níveis 2 e 3 do IA-CM?

Assim, o objetivo principal da pesquisa foi avaliar o grau de aderência da auditoria do Comando do Exército ao IA-CM, evidenciando os requisitos de institucionalização de cada uma das atividades essenciais relacionadas aos macroprocessos-chave (Key Process Area – KPA) dos níveis 2 e 3 dos seis elementos de auditoria interna estabelecidos no IA-CM.

Desse modo, este artigo está estruturado em seis seções. A introdução é seguida pela segunda seção, que discute o referencial teórico relacionado aos conceitos pertinentes ao objeto de estudo. Na terceira seção, são apresentadas as hipóteses do estudo, enquanto a quarta descreve os procedimentos metodológicos. A quinta seção apresenta os resultados obtidos e, por fim, a sexta seção trata das principais conclusões.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico corresponde, basicamente, ao ecossistema da auditoria interna governamental, destacando a relevância dessa atividade e de seus resultados para as organizações.

2.1 Auditoria Interna Governamental

A auditoria foi estabelecida como uma ferramenta essencial de controle, atuando de maneira independente da gestão e inserida dentro da estrutura que contempla os processos de governança, gestão de riscos e controles internos. Nesse contexto, de acordo com a estrutura das três linhas de defesa do IIA, a auditoria ocupa a terceira linha, sendo responsável por avaliar as ações da primeira e segunda linha (IIA, 2020).

O modelo das três linhas, divulgado pelo IIA, compreende uma estrutura que organiza os papéis e responsabilidades dos órgãos de governança, gestão e auditoria (IIA, 2020). A primeira linha é responsável pelas ações voltadas ao alcance dos objetivos da organização, incluindo a gestão de riscos e os controles internos, bem como o reporte de resultados e a conformidade legal, regulatória e ética (IIA, 2020). A segunda linha apoia a gestão de riscos, auxiliando na implementação e aprimoramento dos controles internos, visando tratar os riscos relacionados aos processos da organização (IIA, 2020).

O IIA apresenta a auditoria interna como uma atividade independente e objetiva que visa agregar valor e melhorar as operações organizacionais, mediante a avaliação da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos (IIA, 2023). A finalidade de agregar valor implica que o planejamento da auditoria deve considerar as estratégias, objetivos e metas da organização, avaliando os riscos aos quais os processos estão expostos e atendendo às expectativas dos destinatários dos trabalhos de auditoria (Brasil, 2017a).

Segundo Castro (2018), após a fundação do IIA, a auditoria interna passou a ser reconhecida como uma atividade consultiva, visando assegurar a adequação dos controles internos, sua execução correta e a confiabilidade das informações geradas, de modo a refletir a realidade financeira e econômica da organização.

Esses fundamentos ressaltam a relevância da auditoria interna governamental, ao fortalecer os controles internos e a eficiência operacional, auxiliando no gerenciamento de riscos e promovendo a transparência. Ela é fundamental na construção, manutenção e fortalecimento da credibilidade e integridade das instituições governamentais.

2.2 Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ)

O PGMQ é uma iniciativa voltada para estabelecer e promover padrões de excelência na auditoria. “O programa prevê avaliações internas e externas, orientadas para a avaliação da qualidade e a identificação de oportunidades de melhoria” (Brasil, 2017a, p. 21). As avaliações incluem avaliações periódicas da conformidade da auditoria com as melhores práticas internacionais, incluindo o monitoramento contínuo das atividades.

As avaliações englobam todas as fases da auditoria, desde o planejamento até a execução dos trabalhos, comunicação dos resultados e monitoramento, tendo por base o IA-CM para o Setor Público. “O modelo ilustra os níveis e estágios pelos quais uma UAIG pode evoluir à medida que define, implementa, mede, controla, e melhora os seus processos e práticas” (IIARF, 2009, p. 7).

2.3 Modelo de Capacidade da Auditoria Interna (IA-CM)

O Modelo de Capacidade da Auditoria Interna para o Setor Público é apresentado como “uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público. Descreve um caminho evolutivo a ser seguido por uma organização do setor público no desenvolvimento de uma auditoria interna eficaz” (IIARF, 2009, p. 5). Essa estrutura está organizada em uma matriz composta por blocos sequenciais e interligados. Os blocos representam os macroprocessos-chave distribuídos em 6 (seis) grandes áreas, denominadas “elementos”. São eles o papel e os serviços da auditoria interna, o gerenciamento de pessoas, as práticas profissionais de auditoria, o gerenciamento do desempenho e *accountability*, a cultura e o relacionamento organizacional, além das estruturas de governança.

Esses seis elementos estão ordenados em 5 (cinco) níveis de capacidade, compreendendo o nível 1 (inicial), nível 2 (infraestrutura), nível 3 (integrado), nível 4 (gerenciado) e nível 5 (otimizado). Essa progressão ilustra a evolução de uma UAIG menos desenvolvida para uma com capacidades de auditoria mais robustas (IIARF, 2009).

São princípios fundamentais para o sucesso do IA-CM: o julgamento profissional, que demanda conhecimento especializado e experiência para adaptar o modelo a cada contexto organizacional; a melhoria do processo depende da sua capacidade de repetição; e o fato de que um KPA só é alcançado quando está totalmente institucionalizado, sendo fundamental que as práticas correspondentes sejam internalizadas e adotadas por todos os envolvidos na atividade de auditoria (IIARF, 2009).

A matriz IA-CM, principal instrumento de avaliação da capacidade da auditoria, é apresentada no quadro a seguir, destacando visualmente a estrutura e a evolução dos níveis de capacidade ao longo dos macroprocessos e das respectivas áreas:

Quadro 1 - Matriz IA-CM

Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	AI reconhecido 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
		Projeção da força de trabalho - KPA 5.2	Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4			
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	CAE aconselha e influencia a mais Alta Gerência – KPA 4.7	Supervisão independente das Atividades de AI - KPA 4.8
		A Atividade de AI apoia classes profissionais – KPA 4.3				
		Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2				

Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2	Criação de equipe e competência - KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade – KPA 3.7	Medidas de desempenho - KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão – KPA 3.12	CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível – KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / <i>value-for-money</i> – KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9	Componente essencial da equipe de gestão – KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14
		Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3		Relatórios de gestão de AI – KPA 3.8		Mecanismos de financiamento - KPA 3.13
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas- KPA 2.4	Plano de negócio de AI - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

Fonte: CGU. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>

3. HIPÓTESES DO ESTUDO

O estudo procurou testar as seguintes hipóteses:

H1: A atividade de auditoria interna governamental do Comando do Exército está aderente, no nível de infraestrutura, ao IA-CM para o setor público.

H2: A atividade de auditoria interna governamental do Comando do Exército não está aderente, no nível de integração, ao IA-CM para o setor público.

H3: os auditores internos, em sua maioria, apontam o nível de capacitação técnica como fator crítico de sucesso ou insucesso para a conformidade da auditoria do Comando do Exército com o IA-CM.

A formulação das hipóteses sobre a aderência da auditoria ao nível 2 e a não aderência ao nível 3 foi baseada em relatórios diagnósticos, de autoavaliação e de validação externa publicados por outros órgãos de auditoria. Esses relatórios indicam que a maioria das unidades se encontra nos níveis 1 ou 2. Por sua vez, a formulação da terceira hipótese, que aborda a percepção dos auditores, fundamenta-se nos resultados de levantamentos anteriores realizados com auditores internos governamentais, os quais apontam o nível de capacitação técnica como um fator crítico de sucesso para a atividade de auditoria.

4. METODOLOGIA

Foi adotada uma combinação de métodos qualitativo e quantitativo, com ênfase na abordagem qualitativa, que se concentrou na coleta de evidências em normativos e em documentos operacionais de auditoria. Sob uma abordagem quantitativa, foi avaliada a percepção e compreensão dos auditores em relação aos requisitos da matriz IA-CM. Essa avaliação foi conduzida por meio de um questionário projetado para capturar as opiniões dos auditores quanto aos procedimentos e documentos utilizados na condução da auditoria.

Para a coleta de dados, foram seguidos os seguintes procedimentos:

a. Pesquisa documental: levantamento, análise, classificação e interpretação dos atos normativos e orientações técnicas sobre a auditoria no Comando do Exército. Também foram analisados os documentos operacionais de auditoria, como planos de trabalho, matrizes de planejamento, relatórios de auditoria e relatórios de monitoramento.

Os dados coletados foram analisados conforme a técnica da análise de conteúdo de Bardin (2016), começando pela pré-análise, com identificação e organização das fontes relevantes para a coleta de evidências de institucionalização. Esse levantamento foi guiado pela ferramenta de avaliação do IIA, o *IA-CM Assessment Tool*³ (IIARF, 2017), e pelas propostas de evidências indicadas no Roteiro para Avaliação do IA-CM⁴, da CGU. Em seguida, o material coletado foi classificado em relação a cada macroprocesso-chave indicado nos níveis 2 e 3 da matriz IA-CM. A partir dessa classificação, foram definidas as unidades de contexto para constituir o corpus de análise.

Na fase seguinte foi realizada a exploração do material com base na codificação e na categorização associadas a cada atividade prevista no KPA correspondente. Assim, foram selecionadas as fontes de evidências coletadas na fase inicial, identificando e registrando os elementos significativos do conteúdo e classificando-os de acordo com as categorias correspondentes.

Na etapa do tratamento dos resultados e interpretação, os dados foram analisados mais profundamente, buscando padrões, relações e significados a partir das categorias estabelecidas. Foi verificada a associação entre a evidência encontrada na fonte correspondente e os requisitos de institucionalização definidos na ferramenta de avaliação do IIA e no Roteiro para Avaliação do IA-CM, da CGU.

Finalmente, foram feitas inferências baseadas nos dados analisados, classificando cada atividade essencial e o correspondente KPA como institucionalizado ou não institucionalizado. Nesta etapa, ocorreu a triangulação com os resultados obtidos via *survey*.

b. Pesquisa por levantamento (*survey*), realizada por meio de questionário aplicado aos auditores internos governamentais do SisCIEEx. O levantamento focou em coletar dados sobre as características dos auditores, suas capacidades técnicas e suas percepções sobre os fatores críticos de sucesso ou insucesso para a conformidade da auditoria do Comando do Exército com o IA-CM.

3 IA-CM Assessment Tool do IIA, disponível em: <http://theiia.org/ia-cm>

4 Roteiro para Avaliação IA-CM-CGU, disponível em: Avaliação IA-CM CGU GRUPO.xlsx (sharepoint.com)

A pesquisa documental foi abrangente e detalhada, selecionando documentos essenciais e relevantes para o escopo da matriz IA-CM. Quanto à pesquisa survey, a população-alvo foi composta por 64 auditores do SisCIEEx, dos quais 49 responderam ao questionário, representando um número de respostas estatisticamente significativo que garantiu a relevância da amostra.

5. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A apresentação e avaliação dos resultados serão feitas por elemento, ou área de atividades. Esse método permitirá uma visão mais organizada dos resultados, facilitando a análise de cada KPA dentro de suas respectivas áreas e sua conformidade com os padrões definidos pelo IA-CM.

O IIA estabelece que a classificação do nível de capacidade da auditoria interna está condicionada à institucionalização de todos os KPA de cada um dos elementos correspondentes ao respectivo nível (IIARF, 2009). E, para cada KPA, todas as atividades essenciais precisam estar institucionalizadas.

Os procedimentos de análise focaram na busca de evidências adequadas e suficientes que permitissem avaliar a aderência da atividade de auditoria do Comando do Exército aos requisitos de institucionalização das atividades essenciais de cada KPA.

O primeiro elemento analisado corresponde aos **serviços e ao papel da auditoria interna**, que aborda a atribuição, responsabilidade e compromisso de fornecer avaliações independentes e objetivas à organização, visando o alcance de seus objetivos e o aprimoramento das operações (IIARF, 2017). Os serviços incluem as atividades de avaliação e de consultoria/aconselhamento (IIARF, 2017; Macrae e Van Gils, 2014)

A análise das fontes documentais revelou a plena institucionalização dos KPAs 2.1 - Auditoria de Conformidade e 3.1 - Auditoria de Desempenho, indicando que as verificações propostas e as evidências indicadas no IA-CM *Assessment Tool* (ferramenta de avaliação) do IIA foram atendidas. Destacam-se como principais fontes de evidências as Instruções Gerais

para a Atividade de Auditoria Interna Governamental , que institui o Estatuto de Auditoria e regulamenta o SisCIEEx (Brasil, 2021), além dos planos anuais de auditoria interna e os relatórios de auditoria. Os resultados da pesquisa por meio de questionários corroboraram as conclusões da análise documental, mostrando uma clara convergência entre dados quantitativos e qualitativos.

No entanto, as atividades essenciais relacionadas ao KPA 3.2 - Serviços de Consultoria foram evidenciadas apenas no âmbito do órgão central do SisCIEEx (CCIEEx), conforme os planos de auditoria analisados. Assim, a execução do serviço restrita ao CCIEEx resultou na ausência de evidências de implementação dessa atividade nas demais UAIG. Por isso, o KPA 3.2 foi considerado não institucionalizado, devido à falta de abrangência dessa atividade em todo o SisCIEEx. Por ser uma prática relativamente recente (Brasil, 2017a), esta atividade ainda não está amplamente disseminada nas UAIG do SisCIEEx, o que dificultou a comprovação de sua plena implementação.

O segundo elemento refere-se ao **gerenciamento de pessoas**, ou recursos humanos, que consiste em criar um ambiente de trabalho que permita às pessoas desempenharem suas funções da melhor maneira possível. Esse processo inclui a identificação de competências, recrutamento, treinamento, feedbacks contínuos e oportunidades de desenvolvimento de carreira (IIARF, 2017).

Na análise do KPA 2.2 - Identificação e Recrutamento de Pessoas Qualificadas, observou-se que as atividades essenciais estão contempladas nos normativos e orientações que regem a auditoria no Comando do Exército. As evidências sobre a definição de cargos e trabalhos e a identificação de competências foram coletadas nos Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINT). Em relação à seleção de pessoal, verificou-se que o CCIEEx adota o Plano de Movimentação do Gabinete do Comandante do Exército (PLAMOGEx), que seleciona e designa os militares para os cargos e funções de auditoria, sob o controle do Chefe do CCIEEx. Contudo, considera-se que o KPA 2.2 não está plenamente institucionalizado, pois, no que se refere à classificação de remuneração, observou-se que a medida não se aplica à

estrutura remuneratória das Forças Armadas. uma vez que o critério de remuneração segue a hierarquia militar e não está vinculado à função desempenhada na auditoria (Brasil, 2001b).

Para o KPA 2.3 - Desenvolvimento Profissional Individual, o estabelecimento e o controle de um número mínimo de horas para treinamento, bem como a identificação de cursos de formação adequados, além de estarem previstos em normas, também podem ser identificados nos planos de auditoria e nos relatórios anuais da atividade de auditoria (RAINT). Os resultados do levantamento indicam que mais de 95% dos auditores completaram 40 horas-aula ou mais de capacitação em 2022 e 2023, além disso 70% a 80% dos auditores afirmam ter alcançado os níveis intermediário, avançado ou especializado nos temas específicos indicados pela matriz IA-CM. No entanto, não foram observadas políticas ou práticas que incentivem a adesão a associações profissionais pelos, resultando na não institucionalização do KPA 2.3.

As atividades do KPA 3.3 - Coordenação de Força de Trabalho foram evidenciadas nos normativos e planos anuais de auditoria, especialmente em relação à extensão dos trabalhos, estimativa de serviços e à priorização de recursos. As evidências obtidas por meio da análise documental encontram respaldo nos dados levantados por *survey*, que revela aspectos importantes sobre a composição e a dinâmica das equipes de auditoria. Primeiramente, nota-se que 76% dos auditores possuem menos de 5 anos de experiência, sugerindo uma alta rotatividade no setor. Além disso, 69% relataram trabalhar em equipes com 2 ou menos auditores, o que pode limitar a capacidade de execução de auditorias mais complexas. Por fim, embora a colaboração de especialistas externos seja uma alternativa prevista para suprir a capacidade de auditoria interna, 75% dos auditores indicaram não ter experiência com essa prática.

Portanto, a análise realizada indica que o KPA 3.3 está institucionalizado, com algumas ressalvas, sugerindo medidas de aperfeiçoamento do processo de planejamento,

incluindo a revisão de normas e o aprimoramento da documentação do processo e das práticas internas de planejamento periódico.

A respeito das atividades essenciais relacionadas ao KPA 3.4 - Profissionais qualificados, observou-se que o estatuto de auditoria e os regimentos internos das UIAG, contemplam, em parte, os requisitos previstos para a atividade, ou seja, a definição das competências associadas à auditoria. Contudo, não há previsão quanto à progressão na carreira de auditor, uma vez que o plano de carreira militar é independente da função de auditoria. A formação e o aperfeiçoamento dos recursos humanos estão previstos em planos de capacitação específicos. No entanto, não há programas tratando de certificações profissionais, como o *Certified Internal Auditor* (CIA) e o *Certification in Risk Management Assurance* (CRMA). Dessa forma, considera-se o KPA 3.4 não institucionalizado, em razão do não atendimento aos requisitos de certificações profissionais.

No que diz respeito ao KPA 3.5 - Criação de Equipe e Competência, observou-se que o CCIEx atende aos requisitos essenciais relacionados à comunicação, coordenação e revisão de práticas de trabalho, por meio do acompanhamento do PAINT e reuniões periódicas. No entanto, a implementação de recompensas baseadas em equipe não se aplica à estrutura remuneratória das Forças Armadas, similar ao KPA 2.2. Assim, o KPA 3.5 também não está institucionalizado.

As **práticas profissionais** abrangem o conjunto de políticas, processos e práticas que possibilitam que a atividade de auditoria interna seja conduzida com eficácia, proficiência e zelo profissional, incluindo o desenvolvimento e a manutenção de um programa de garantia e melhoria da qualidade (IIARF, 2017).

No que se refere ao KPA 2.4 - Plano de Auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas, constatou-se que o processo de levantamento do universo de auditoria está bem documentado. As evidências incluem documentos que tramitaram entre o CCIEx e os órgãos da Alta Administração do Exército, identificando áreas e temas prioritários, além da indicação de trabalhos específicos de avaliação. Além disso, o PAINT

estabelece claramente os objetivos e o escopo de cada trabalho e a alocação de recursos humanos e financeiros necessários para sua execução. Portanto, como conclusão da análise realizada, considera-se o KPA 2.4 institucionalizado.

Quanto ao KPA 2.5 - Estrutura de práticas profissionais e de processos, foi possível constatar que o estatuto de auditoria reconhece e adota como obrigatória a definição de auditoria interna, um código de ética e os princípios das IPPF. O CCIEx, órgão central do SisCIEEx, desempenha funções de supervisão, coordenação geral, orientação técnica e capacitação para a auditoria. Suas diretrizes abrangem a elaboração do programa de trabalho e dos documentos de planejamento, além dos procedimentos de execução e comunicação dos resultados, conforme detalhado nos manuais e nos planos de auditoria. Igualmente, a adoção do Sistema de Auditoria do Exército Brasileiro (SIAUD-EB) contempla plenamente os requisitos previstos para as atividades essenciais que envolvem o desenvolvimento de metodologias, procedimentos e ferramentas padronizados para a atividade de auditoria. Em vista disso, conclui-se pela institucionalização do KPA 2.5.

Para as atividades essenciais associadas ao KPA 3.6 - Planos de auditoria baseados em riscos, observou-se que os documentos de comunicação interna podem ser considerados como evidências do cumprimento ao requisito de interlocução com os órgãos da alta administração do Exército. Essa comunicação tem por objetivo definir a prioridade dos trabalhos de auditoria, levando em conta o gerenciamento de risco do órgão, suas metas e objetivos estratégicos (Brasil, 2017b).

Outros requisitos de institucionalização também são atendidos pelo PAINT, que é aprovado pelo Comandante do Exército. No entanto, a institucionalização da atividade essencial de conduzir uma avaliação periódica de riscos foi comprometida pela escassez de evidências que suportassem o domínio e a prática da atividade. Desse modo, observa-se que o KPA 3.6 não está institucionalizado.

As evidências correspondentes ao KPA 3.7 - Estrutura de gestão da qualidade são suportadas pelo Plano de Gestão do CCIEx, pela adoção do SIAUD-EB e pelo aprimoramento

da atividade de coordenação dos trabalhos, ou gerência de auditoria. O Plano de Gestão contempla procedimentos para monitorar o PGMQ, enquanto o SIAUD registra e organiza todos os trabalhos de auditoria. A gerência de auditoria é responsável por monitorar e avaliar todos os trabalhos realizados no âmbito do SisCIEEx.

A publicação do RAINTE e a divulgação de resultados da auditoria pelo Chefe do CCIEEx nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE) complementam essas evidências. Esses procedimentos abrangem a adequação da relação de reporte, a contribuição para o aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles da organização. Por essas razões, considera-se que o KPA 3.7 está institucionalizado.

Em reforço às evidências quanto à gestão da qualidade, 83% dos auditores têm uma percepção positiva em relação aos manuais, procedimentos e orientações de auditoria. Além disso, 71% confirmam a existência de um processo contínuo para monitorar, avaliar e aprimorar constantemente a eficácia e a qualidade da auditoria na sua UAIG.

O elemento que trata do **gerenciamento do desempenho e *accountability*** compreende “as informações necessárias para gerenciar, conduzir e controlar as operações da atividade de auditoria interna e prestar contas de seu desempenho e resultados” (IIARF, 2017, p. 56).

Em relação às atividades essenciais do KPA 2.6 - Plano de Negócio de Auditoria Interna, foi observado que o planejamento estratégico organizacional do CCIEEx, órgão central do SisCIEEx, atende em grande parte aos requisitos de institucionalização do KPA. O planejamento estratégico aborda a identificação da visão da auditoria interna e a estratégia para alcançá-la, a definição dos objetivos e a indicação dos serviços necessários para uma entrega eficaz de auditoria, juntamente com a preparação de cronogramas e a estimativa de recursos. Contudo, não há previsão ou prática estabelecida quanto à aprovação do plano de negócio pela Alta Administração, apontando a não institucionalização do KPA 2.6.

Os requisitos associados às atividades essenciais do KPA 2.7 - Orçamento operacional de Auditoria Interna, podem ser atendidos, em parte, pela existência dos documentos que

preveem as necessidades de recursos. Entre esses documentos estão o Plano de Inspeções e Visitas, o Plano de Capacitação, o Plano Diretor TI e o Plano de Contratação Anual que consolida as compras e contratações para o ano seguinte.

A única ressalva diz respeito ao objetivo principal do KPA, que é “receber dotação e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de auditoria interna” (IIARF, 2017, p. 58). Isso decorre da ausência de um orçamento específico destinado exclusivamente à auditoria interna governamental no Comando do Exército. Ainda assim, considera-se o KPA 2.7 institucionalizado, por atender aos previsto para todas as atividades essenciais.

Para o KPA 3.8 - Relatórios de Gestão da Auditoria Interna, constatou-se que os requisitos para a sua institucionalização são atendidos pela estrutura de relato dos resultados da atividade de auditoria. Essa estrutura contempla a apresentação do relatório de acompanhamento do PAINT e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), além de ser complementada pela divulgação dos resultados do trabalho de auditoria, realizada pelo Chefe do CCIEx, nas Reuniões do Alto-Comando do Exército. Nesse sentido, conclui-se que o KPA 3.8 está institucionalizado.

Para as atividades essenciais do KPA 3.9 - Informações de Custos, observou-se que o requisito de institucionalização não foi atendido, por não haver o detalhamento dos dados precisos sobre os custos da atividade de auditoria, nem a captura de custos ao longo de todo o processo, que pudessem demonstrar o controle dos custos reais em relação aos custos esperados. Portanto, o KPA 3.9 não está institucionalizado.

No que diz respeito ao KPA 3.10 - Medidas de Desempenho, verifica-se que as evidências relacionadas ao KPA 2.6 satisfazem em grande parte os requisitos de institucionalização do KPA 3.10. Essas evidências contemplam o Plano de Gestão que identifica o negócio e os objetivos da auditoria interna, define as metas de desempenho e especifica o que deve ser medido e por quem. Contudo não foram identificadas evidências que pudessem demonstrar o atendimento aos requisitos de institucionalização quanto à

utilização de informações de desempenho para a avaliação periódica da relação custo-benefício (IIARF, 2017). Por essa razão conclui-se pela não institucionalização do KPA 3.10. A percepção dos auditores quanto à medição de desempenho confirma parcialmente essa conclusão, pois somente 52% dos auditores têm uma percepção positiva sobre a adoção da prática de coleta de dados para medir e relatar o desempenho, e monitorar o progresso da atividade de auditoria.

O elemento **cultura e relacionamento organizacional** contempla a estrutura organizacional, a gestão interna e o relacionamento dentro da própria atividade de auditoria. Além disso, define como a auditoria interna deve estar posicionada na estrutura administrativa da organização, seu papel no modelo das Três Linhas de Defesa e sua interação com a primeira e segunda linhas, ou seja, sua relação com outras unidades dentro da organização (IIARF, 2017).

Dentro da infraestrutura administrativa, considera como as normas da organização e os processos são interpretados e podem influenciar na capacidade da atividade de auditoria de realizar seus objetivos, incluindo o acesso às informações e às pessoas necessárias para a realização do trabalho. O elemento também abrange o relacionamento do Auditor Chefe da Auditoria (*Chief Audit Executive – CAE*) com a alta administração, como parte da equipe de gestão, assim como a sua capacidade de aconselhar e de influenciar a gerência no mais alto nível (MacRae e Van Gils, 2014).

A existência de uma estrutura que organiza as UAIG do SisCIEEx, a manutenção de canais de comunicação com os órgãos da Alta Administração, a regulação das atividades por normas específicas, bem como a utilização de um sistema de auditoria (SIAUD-EB), representam as principais evidências que comprovam o cumprimento dos requisitos de institucionalização do KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da Atividade de AI.

Para o KPA 3.11 - Componente essencial da equipe de gestão, destacam-se como evidências de institucionalização, a participação do Chefe do CCIEx nas Reuniões do Alto-Comando do Exército (RACE), e a inclusão da atividade de auditoria interna governamental

no Plano Estratégico do Exército (PEEx). Essas evidências demonstram a participação ativa da auditoria interna em atividades de gestão da organização, incluindo a consulta para o desenvolvimento dos planos de auditoria interna. Com base nesses pontos, considera-se o KPA 3.11 institucionalizado.

Os resultados do survey revelam a percepção positiva dos auditores em relação à participação em reuniões com dirigentes e a equipe de gestão, com 75% dos respondentes confirmando essa prática, reforçando as evidências relativas ao KPA 3.11.

Quanto ao KPA 3.12 - Coordenação com outros grupos de revisão, embora exista uma estrutura de articulação com os órgãos da Alta Administração para a indicação e priorização dos trabalhos de auditoria, contribuindo para o desenvolvimento do PAINT, não há uma coordenação abrangente das atividades para “garantir uma cobertura organizacional adequada e minimizar a duplicação de esforços” (IIARF, 2017, p. 74).

Já a articulação com a auditoria externa ocorre por obrigação normativa no apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, conforme estabelece a Lei 10.180/2001 e o Decreto nº 3.591/00, não caracterizando uma coordenação regular de trabalho ou o compartilhamento de planos. Em vista disso, considera-se o KPA 3.12 não institucionalizado.

O sexto elemento analisado refere-se às **estruturas de governança** que incorporam os meios pelos quais é assegurada a independência e a objetividade da auditoria interna, bem como o suporte administrativo e os recursos necessários para a atividade (MacRae e Van Gils, 2014). Contemplam as relações de reporte administrativo e funcional da atividade de auditoria, como a comunicação do CAE com a alta administração ou com o dirigente máximo, além de como a atividade de auditoria interna se integra na estrutura de governança da organização (IIARF, 2017).

A análise dos planos de auditoria, dos relatórios de resultado da auditoria, do Plano Estratégico do Exército e dos registros de participação do Chefe do CCIEx nas Reuniões do

Alto-Comando do Exército, indica que as atividades essenciais associadas ao KPA 2.9 - Fluxo de reporte de auditoria estabelecido, estão institucionalizadas.

Em relação ao KPA 2.10 - Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização, verifica-se que o Estatuto de Auditoria do Exército atende plenamente aos requisitos de institucionalização. Essa conclusão é corroborada pelos resultados do levantamento realizado, onde 71% dos respondentes concordam com a afirmativa de acesso pleno.

No tocante ao KPA 3.13 - Mecanismos de Financiamento, embora os recursos para a auditoria interna sejam previstos no Plano de Inspeções e Visitas, Plano de Capacitação, Plano Diretor de TI e Plano de Contratação Anual, não há um processo independente de aprovação das necessidades de recursos. Além disso, não existem normas ou procedimentos organizacionais que estabeleçam a comunicação do impacto das limitações de recursos à alta administração, exceto por eventuais solicitações de complementação de recursos. Em razão disso, conclui-se que o KPA 3.13 não está institucionalizado.

Como principais evidências de institucionalização do KPA 3.14 - Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de Auditoria Interna, destacam-se a existência de políticas, normativos e procedimentos que contemplam os processos de suporte e de supervisão gerencial da auditoria no Exército. Exemplos incluem o Estatuto de Auditoria, o Regimento Interno do CCIEx, a Diretriz Reguladora da Política de Gestão de Riscos e a Diretriz Orçamentária e Financeira do Comandante do Exército. Outras evidências relevantes contemplam o posicionamento do CCIEx na Estrutura Organizacional do Exército, a participação do Chefe do CCIEx nas Reuniões do Alto-Comando, a inclusão da atividade de auditoria no Plano Estratégico do Exército e a articulação com os órgãos da Alta Administração para o desenvolvimento do PAINT.

Um programa de rotatividade é parcialmente atendido pela adoção do Plano de Movimentação do Gabinete do Comandante do Exército (PLAMOGEx), que estabelece um mínimo de efetivo a ser movimentado. Por outro lado, não existe na estrutura do Exército

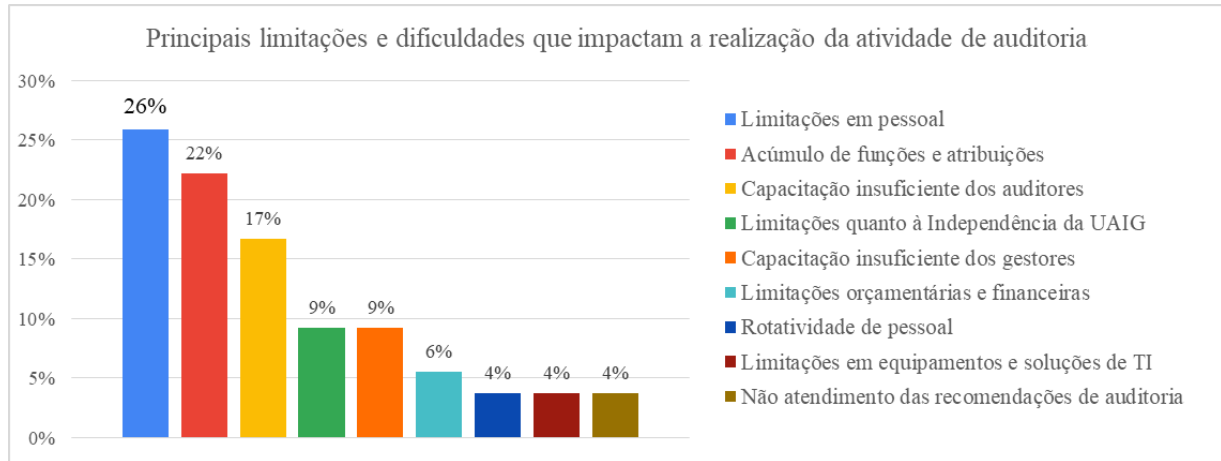
Brasileiro um comitê específico responsável por supervisionar as atividades de auditoria, à semelhança do previsto pela atividade essencial correspondente. Quanto à atividade de coordenar o trabalho e compartilhar resultados e informações com outros prestadores de serviços de avaliação, a análise anterior relacionada ao KPA 3.12, revelou que essa atividade ainda não está desenvolvida no SisCIEEx. Portanto, em síntese, observa-se a não institucionalização do KPA 3.14.

Em apoio a essa conclusão, apenas 32% dos auditores, em média, têm uma percepção positiva quanto à conscientização da equipe de gestão das unidades responsáveis pelas ações de 1ª e 2ª linhas sobre a importância dos papéis e das responsabilidades quanto à gestão de riscos e à implementação e manutenção de controles internos adequados.

Por fim, as atividades essenciais do KPA 3.15 - CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível podem ser consideradas plenamente institucionalizadas. Isso se deve à relação de reporte existente entre o Chefe do CCIEEx e o Comandante do Exército e à sua regular participação nas Reuniões do Alto-Comando do Exército. Além disso, o Plano Estratégico do Exército e a Diretriz Orçamentária e Financeira do Comandante do Exército também fornecem evidências relevantes dessa institucionalização.

No levantamento da percepção dos auditores sobre as principais limitações e dificuldades que afetam a realização da auditoria, influenciando seu alinhamento ao IA-CM, foi observado que a escassez de pessoal foi apontada como o fator mais significativo por 26% dos respondentes, seguido pelo acúmulo de funções e atribuições (22%) e pela insuficiência em capacitação (17%).

Gráfico - Limitações e dificuldades que impactam a atividade de auditoria



O resultado consolidado da pesquisa revela um cenário de evolução significativa, mas com áreas que ainda necessitam de aprimoramento para alcançar a plena institucionalização, apontando para uma jornada de melhoria contínua. Nesse sentido, o estudo posiciona a auditoria do SisCIEEx no nível inicial (nível 1), destacando que a plena institucionalização requer atenção a detalhes específicos, especialmente na documentação dos processos e na adequação das políticas de desenvolvimento profissional.

Quadro 2 - Resumo das avaliações dos níveis 2 e 3 do IA-CM (Por atividade essencial)

Nível	KPA	Atividades Essenciais													
NÍVEL 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5										
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5										
NÍVEL 3	KPA 3.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	4.1	4.2	4.3	5.1	5.2			
	KPA 3.2	2	3	4	5	6	7.1	7.2	7.3	7.4	7.5				
	KPA 3.3	2	3	4	5										
	KPA 3.4	2	3	4	5	6	7	8	9						

KPA 3.5	2	3	4	5	6	7								
KPA 3.6	2	3	4	5.1	5.2	5.3	5.4	5.5	5.6	6	7	8		
KPA 3.7	2	3	4	5	6.1	6.2	6.3	6.4	6.5	6.6	6.7	7		
KPA 3.8	2	3	4	5	6	7								
KPA 3.9	2	3	4	5	6	7	8							
KPA 3.10	2	3	4.1	4.2	4.3	4.4	4.5	4.6	5	6	7	8	9	
KPA 3.11	2	3	4	5	6	7	8	9						
KPA 3.12	2	3	4	5	6									
KPA 3.13	2	3	4	5										
KPA 3.14	2	3	4	5	6	7	8	9						
KPA 3.15	2	3												

Fonte: Elaborado pelo autor

Legenda: Conformidade ■ Conformidade parcial ■ Não conformidade ■

As ações recomendadas para tratar as oportunidades de melhoria identificadas contemplam a expansão do serviço de consultoria (KPA 3.2); o aprimoramento do desenvolvimento profissional (KPA 2.3) e da documentação de processos e práticas (KPA 3.3 e 3.6); a implementação de recompensas e incentivos (KPA 3.5); o controle de Informações de custos (KPA 3.9) e avaliação da relação custo-benefício (KPA 3.10); a coordenação com a auditoria externa e outros fornecedores de avaliação (KPA 3.12); o aperfeiçoamento do processo de financiamento (KPA 3.13) e a manutenção de um processo de monitoramento contínuo.

Para a implementação das ações propostas, é fundamental elaborar um cronograma detalhado, com prazos específicos e responsáveis designados, além de formar equipes de implementação para cada KPA. Além disso, devem ser realizadas revisões periódicas para avaliar o progresso e ajustar as ações conforme necessário. O objetivo das ações propostas é não apenas cumprir os requisitos do IA-CM, mas também fortalecer continuamente a capacidade da auditoria interna do Comando do Exército.

6. CONCLUSÃO

Em síntese, o objetivo principal do estudo foi atendido, com a avaliação do nível de aderência da auditoria do Comando do Exército ao IA-CM para o Setor Público, quanto ao atendimento aos requisitos de institucionalização dos níveis 2 (infraestrutura) e 3 (integrado). Isso posto, a avaliação realizada conforme metodologia apresentada na seção 3 concluiu pelo posicionamento da atividade de auditoria no nível inicial (nível 1).

Das duas hipóteses associadas ao requisito de aderência, apenas a segunda foi confirmada, em virtude do não atendimento aos requisitos de institucionalização exigidos para o nível integrado (nível 3). A plena institucionalização foi comprometida por detalhes específicos relacionados a procedimentos formais, ou por outros que se chocam com as características particulares do órgão, destacando-se a classificação de remuneração associada ao exercício da auditoria e a implementação de recompensas baseadas em trabalho em equipe, condições não contempladas pelo arcabouço normativo que trata da estrutura remuneratória das Forças Armadas.

Outros aspectos limitadores da plena institucionalização dizem respeito à falta de certificações profissionais e participação de auditores em associações profissionais. Outros fatores críticos incluem a necessidade de melhorar a documentação dos processos de auditoria, coleta precisa de dados sobre os custos e dificuldades de articulação com a auditoria externa e outros grupos de revisão. Já no tocante à percepção dos auditores, a escassez de pessoal e o acúmulo de atribuições foram apontados como fatores críticos mais relevantes e obstáculos da plena institucionalização.

Em suma, apesar de classificado no nível inicial (nível 1), devido às limitações institucionais e operacionais, ligadas à natureza da carreira militar e à estruturação e organização das Forças Armadas, a análise revelou um cenário otimista de melhoria contínua para evolução plena ao nível 2 e nível 3 do IA-CM.

A contribuição prática do estudo contempla o levantamento de evidências que poderão embasar avaliações futuras e validações externas, além de servir como fundamento para a plena institucionalização dos níveis 2 e 3 do IA-CM. Além disso, a

indicação de ações voltadas ao atendimento dos requisitos do IA-CM, sugeridas no subseção 4.9, visam fortalecer continuamente a capacidade da auditoria interna do Comando do Exército.

No que diz respeito às limitações, o estudo enfrentou desafios na verificação do cumprimento dos requisitos de institucionalização, uma vez que cada UAIG do SisCIEEx opera de maneira descentralizada, em diferentes ambientes e com objetos de auditoria variados, além de diferenças no tamanho das equipes. Adicionalmente, houve dificuldades na identificação e coleta de evidências para alguns procedimentos executados, que não possuem registros formalizados.

É importante destacar que estes estudos não são definitivos, mas sim um ponto de partida. O modelo IA-CM, antes de ser um roteiro para avaliação, é principalmente uma ferramenta dinâmica de monitoramento e melhoria contínua.

Por fim, este estudo destaca a importância de adaptar as práticas de auditoria às especificidades do contexto militar, promovendo uma evolução contínua e sustentável da capacidade de auditoria interna do SisCIEEx.

7. REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70. 2016.

BRASIL. 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**. 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 24 fev. 2024.

_____. 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**. 2001a. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em: 10 jun. 2024

_____. Medida Provisória nº 2.215-10, de 31 de agosto de 2001. **Dispõe sobre a reestruturação da remuneração dos militares das Forças Armadas, altera as Leis nos 3.765, de 4 de maio de 1960, e 6.880, de 9 de dezembro de 1980, e dá outras providências.** 2001b. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2215-10.htm#art26>. Acesso em: 10 jun. 2024.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). Instrução Normativa nº 3-CGU, de 9 de junho de 2017. **Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** 2017a. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

_____. Controladoria-Geral da União (CGU). Instrução Normativa nº 8-CGU, de 06 de dezembro de 2017. **Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** 2017b. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/43837>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

_____. Exército Brasileiro. Portaria do Comandante do Exército nº 1.523, de 14 de maio de 2021. **Aprova as Instruções Gerais para a Atividade de Auditoria Interna Governamental, institui o Estatuto de Auditoria e regulamenta o Sistema de Controle Interno do Comando do Exército (EB10-IG-13.001), 1ª edição, 2021.** Disponível em: <http://www.sgex.eb.mil.br/sg8/002_instrucoes_gerais_reguladoras/01_gerais/port_n_1523_cmdo_eb_14maio2021.html>. Acesso em: 06 mar. 2024.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**, 7ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597018455. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018455/>>. Acesso em: 29 mai. 2023.

IIA Brasil - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Modelo das Três Linhas do IIA.** 2020. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

_____. **Definição de Auditoria Interna.** Disponível em:
<<https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>>. Acesso em: 30 ago. 2023

_____. **Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector - Assessment Tool.** Altamonte Springs. 2017. Disponível em: <<http://theiia.org/ia-cm>>. Acesso em: 10 mar. 2024

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

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



idp

SGAS Quadra 607 - Módulo 49
Via L2 Sul, Brasília-DF
CEP: 70200-670

  /sejaidp
 (61) 3535-6565
 idp.edu.br