



**Análise do grau de institucionalização da atividade de auditoria interna,
segundo o modelo IA-CM: um estudo de caso na Controladoria-Geral do
Estado do Rio de Janeiro**

**Analysis of the degree of institutionalization of the internal audit activity,
according to the IA-CM model: a case study at the Comptroller General's
Office of the State of Rio de Janeiro**

DOI: 10.55905/revconv.16n.10-209

Recebimento dos originais: 15/09/2023

Aceitação para publicação: 20/10/2023

Jaime Almeida Paula

Mestre em Controladoria e Gestão Pública
Instituição: Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Endereço: Maracanã – RJ, Brasil
E-mail: jpaula@cge.rj.gov.br

Denilson Queiroz Gomes Ferreira

Doutor em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento
Instituição: Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Endereço: Maracanã – RJ, Brasil
E-mail: dqueirox@gmail.com

Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia

Doutora em Administração
Instituição: Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Endereço: Maracanã – RJ, Brasil
E-mail: tania.almeida@ctgouveia.com.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho é identificar a existência e a institucionalização da atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, a partir da aplicação do modelo *Internal Audit Capability Model*. Trata-se de um estudo descritivo-exploratório, realizado por meio de estudo de caso. Os resultados demonstraram que a auditoria interna domina, em média, 38% das práticas do modelo mencionado para os níveis objetos do estudo, não atingindo a institucionalização de todas as práticas do Nível 2. Segundo o modelo IA-CM o patamar de maturidade somente pode ser considerado atingido quando todas as áreas de processo chave do nível objeto de avaliação foram institucionalizadas. Portanto, conclui-se que o nível de maturidade da auditoria interna da CGE é o Nível 1. Neste nível, a auditoria é considerada *ad hoc* devido a sua natureza não estruturada, com produtos dependendo de habilidades individuais. Evidencia-se que os processos executados pela auditoria interna ainda carecem, dentre outros fatores de padronização de suas práticas, maior desenvolvimento de sua força de trabalho e planejamento baseado em riscos e apuração de custos. Esta deficiência pode comprometer a execução de atividades a longo prazo e intensificar a dependência de habilidades



e motivações pessoais dos auditores do estado, o que em última instância incrementa a possibilidade de interrupção das atividades em períodos de turbulência.

Palavras-chave: auditoria, auditoria interna no setor público, controle interno, modelos de maturidade, IA-CM.

ABSTRACT

The objective of this paper is to identify the existence and institutionalization of the internal audit activity carried out by the Comptroller General of the State of Rio de Janeiro, based on the application of the Internal Audit Capability Model. This is a descriptive-exploratory study, carried out through a case study. The results showed that the internal audit dominates, on average, 38% of the practices of the model mentioned for the levels under study, not reaching the institutionalization of all Level 2 practices. According to the IA-CM model, the maturity level can only be considered achieved when all key process areas at the level being assessed have been institutionalized. Therefore, it is concluded that the maturity level of the CGE's internal audit is Level 1. At this level, auditing is considered ad hoc due to its unstructured nature, with outputs depending on individual skills. It is evident that the processes performed by the internal audit still lack, among other factors, the standardization of its practices; further development of its workforce; and risk-based planning and costing. The aforementioned deficiency can jeopardize the execution of long-term activities and intensify the dependence on the skills and personal motivations of the state auditors, which ultimately increases the feasibility of interruption of activities in periods of turmoil.

Keywords: audit, internal audit in the public sector, internal control, maturity models, IA-CM.

1 INTRODUÇÃO

As entidades públicas desempenham o papel de prover acesso à sociedade dos serviços prestados pelo Estado e, portanto, torna-se imperioso que seus órgãos fomentem a utilização eficiente dos recursos públicos, bem como o equilíbrio nas contas e proteção ao patrimônio (ROSA; LUNKES; WOLFF, 2019). Nesse sentido, em função de expressa previsão constitucional, conforme disposto no art. 71 da Constituição Federal de 1988, o controle assume duas dimensões distintas na administração pública: o controle interno e o externo (DI PIETRO, 2019).

O controle externo é aquele exercido exclusivamente pelo poder legislativo de cada ente, com auxílio do Tribunal de Contas, conforme aduz os arts. 70 a 73 da Constituição Federal de 1988 (LEITE, 2020). O controle, segundo Di Pietro (2019) assume a dimensão de interno, quando cada um dos poderes o exerce sobre seus próprios atos e agentes. Para Meirelles e Filho (2016, p.796), “é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada,



no âmbito da própria administração”. Segundo Marques Neto (2010, p.200), “uma adequada e eficiente estrutura de controle (em todas as dimensões) é pressuposto para a boa administração, o que em última instância constitui direito de todo o administrado”. Na mesma esteira, o Tribunal de Contas da União (TCU, 2014) pontua que estabelecer uma função de auditoria interna independente, que adicione valor à organização, compõe um dos estágios para o desenvolvimento da governança.

A Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE) tem a missão de promover o aperfeiçoamento do controle interno, a transparência e participação da sociedade na gestão dos gastos públicos (PDTIC, 2020-2021), sendo o representante central do Sistema de Controle Interno do estado (RIO DE JANEIRO, 2018). Este sistema, se caracteriza como o conjunto de órgãos e entidades do poder executivo estadual organizado por macrofunções e atividades de controle, que devem agir de forma articulada, multidisciplinar, integrada e sob a orientação técnico-normativa da CGE para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição Federal e Estadual.

No âmbito nacional, cumpre citar a atuação do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), criado em 2007, congregando representantes dos setores de controle interno da área pública (CONACI, 2020). No intuito de fortalecer o Sistema de Controle Interno no Brasil, notadamente a função de auditoria governamental, o órgão firmou, no ano de 2014, parceria com o Banco Mundial (CONACI, 2020). Esta aliança tem como uma de suas estratégias a recomendação para a aplicação do modelo *InternalAuditCapabilityModel* (IA-CM), materializada por meio da Resolução n.º 6, de 27 de setembro de 2019, do Conaci, como referencial metodológico para avaliação da maturidade das Unidades de Auditoria Governamentais no Brasil (CONACI, 2020). O IA-CM pretende ser um modelo universal com comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para desenvolver a eficácia da auditoria interna (IIARF, 2019). Segundo Macrae (2020) o modelo de avaliação IA-CM aponta os fundamentos basilares requeridos para uma efetiva auditoria interna no setor público.

Neste contexto, o objetivo principal deste estudo é Identificar a existência e a institucionalização, a partir da aplicação do modelo *InternalAuditCapabilityModel*(IA-CM), da atividade de auditoria interna executada pela Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. São objetivos secundários: (a)conhecer os processos organizacionais da atividade de auditoria



interna realizados pela CGE; (b) efetuar um diagnóstico sobre quais processos-chave (Key ProcessAreas – KPAs) de auditoria estão institucionalizados na CGE, a partir da estrutura do modelo IA-CM e (c) Identificar e analisar quais práticas e procedimentos de auditoria, baseado no modelo IA-CM, estão implementados na CGE.

Na perspectiva de Macrae Gils(2014) o modelo de maturidade *InternalAuditCapabilityModel*(IA-CM) é uma estrutura internacional reconhecida que identifica os fundamentos necessários para uma efetiva auditoria Interna no setor público. A ferramenta descreve um caminho a ser seguido por uma organização da área pública no desenvolvimento de uma auditoria interna efetiva, de modo a atender as necessidades de governança da organização e expectativas profissionais (IIARF, 2009).

O modelo carrega na sua essência a premissa de que um processo ou prática não pode ser melhorado se não puder ser repetido. Pretende ser uma ferramenta universal com comparabilidade em torno de princípios, práticas e processos que podem ser aplicados globalmente para desenvolver a eficácia da auditoria interna (IIARF, 2009). A estrutura do IA-CM é composta por uma matriz que incorpora níveis de capacidade, elementos de auditoria interna e os KPAs (*Key ProcessAreas*). O modelo consiste em seis elementos de auditoria interna, cinco níveis de capacidades e progresso, além de 41 áreas de processos-chave (KPAs) que estão associados aos elementos de cada nível de capacidade. Os KPAs demonstram o que deve ser colocado em prática de maneira sustentada, de modo que a atividade possa progredir para o próximo nível (IIARF, 2009; RENSBURG, 2014).

O IA-CM está estruturado em cinco níveis de maturidade para a atividade de auditoria interna (MACRAE, 2010). O nível 1 considera que as práticas de auditoria não são sustentáveis, portanto, dependentes dos esforços individuais. O nível 2 apresenta o desenvolvimento inicial das estruturas de gestão e administrativa de auditoria interna, ao passo que os níveis 3 a 5 consideram que as práticas profissionais de Auditoria Interna são aplicadas de maneira uniforme (IIARF, 2009). Neste sentido, o foco da presente pesquisa será identificar e analisar a existência e a institucionalização das Atividades Essenciais de auditoria interna estipuladas nos KPAs dos Níveis 2 (Infraestrutura) e 3 (Integrado) do IA-CM. Esse recorte considerou o Nível 3 como o limite para o estudo, e o racional para o escopo da pesquisa tomou em consideração o trabalho do IIA (IIA, 2018) que classifica o nível 3 em conformidade com as práticas de auditoria interna em relação ao *International Professional Practices Framework* (IPPF) do IIA.



2 AUDITORIA INTERNA

A auditoria é um campo de trabalho que carrega no seu bojo a possibilidade de múltiplas definições, notadamente em função de suas diversas ramificações. Verifica-se que alguns conceitos enaltecem que a atividade de auditoria pode agregar valor, por meio de suporte às organizações, em busca do alcance das metas propostas (MIHRET et al, 2010; IIA, 2017).

Mihretet *al.* (2010) mencionam que a auditoria interna pode adicionar valor por meio do auxílio às organizações para alcançarem economia, eficiência e efetividade. Complementa os autores (2010) que o desenvolvimento e o destaque alcançado pela auditoria interna seguiram concomitante com a evolução dos conceitos de riscos, controles internos e *compliance*.

Esta visão é corroborada pelo *The Institute of Internal Auditors (IIA)* na definição de Auditoria Interna como “atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização”, completando que ela ajuda a organização a alcançar seus objetivos “a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança” (IIARF, 2009, p.3).

No que tange ao setor público, um dos campos de especialização é a auditoria governamental. Segundo o *The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs)*, o ambiente de auditoria do setor público é aquele em que governos e outras entidades do setor público exercem a responsabilidade pelo uso de recursos provenientes de impostos e outras fontes na prestação de serviços aos cidadãos e outros destinatários (ISSAI 100, 2013).

Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para determinar se as informações ou condições reais estão em conformidade com os critérios estabelecidos (ISSAI 100, 2013). Cabe acrescentar que todas as auditorias do setor público contribuem para uma boa governança; reforçando a *accountability* e a transparência; encorajando a melhoria contínua; a confiança sustentada no uso apropriado de fundos e ativos públicos e no desempenho das administrações públicas (ISSAI 100, 2013).

Na perspectiva de O'Donnell (1994), a ação de prestar contas tipifica uma forma de transparência, que estimula a participação da sociedade. Complementa o autor que nas democracias institucionalizadas, a responsabilização não ocorre apenas verticalmente, isto é, tornando os eleitos responsáveis perante as urnas, mas também horizontalmente, por meio de



uma rede de poderes relativamente autônomos, ou seja, outras instituições, que podem fiscalizar e punir eventuais desvios.

Segundo O'Donnell (1998), existem duas categorias de *accountability*: a vertical, por meio da qual a sociedade participa via instrumentos institucionais disponíveis, tais como o voto popular, que possibilitam a exigência de prestação de contas por parte da administração pública; e a horizontal, atrelada à existência de órgãos do Estado com atribuições de fiscalização e jurisdição, sobre os atos de todos os entes do governo que possam ser delituosos.

Na esfera pública, cabe ao Poder Legislativo representar os interesses dos cidadãos. Destarte, este poder assume o papel de principal da relação de *accountability* que se forma entre o Estado e os gestores públicos. Contudo, convém pontuar, que a perspectiva a ser adotada pela auditoria é a de que o cliente final são os cidadãos, que em última instância são os verdadeiros proprietários dos recursos disponibilizados ao Estado para este cumprir o bem-estar social (TCU, 2011).

3 CONTROLADORIA

No que se refere à área de Controladoria verifica-se que, na maioria das situações, existe uma atuação com independência e neutralidade no exercício de sua função, que possibilita o reporte com fidelidade e transparência nas informações que reverberam as decisões tomadas pela alta administração. Cumpre pontuar que a controladoria também pode ser considerada um mecanismo interno de governança corporativa (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005). Neste aspecto, direciona-se ao provimento da transparência na divulgação dos atos e fatos administrativos, mitigando a assimetria informacional e, reduzindo o conflito de interesses (NASCIMENTO; BIANCHI, 2005).

A controladoria pode ser enquadrada considerando-se dois parâmetros; órgão administrativo e área do conhecimento (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA, 2009). Na primeira vertente, a Controladoria almeja garantir informações adequadas para auxiliar o processo decisório, colaborar com gestores na busca por eficácia na utilização dos recursos públicos e assegurar a eficácia organizacional, do ponto de vista econômico, por meio de esforços coordenados de cada área envolvida (OLIVEIRA, 2009).

Na perspectiva da área de conhecimento, a Controladoria é responsável por sedimentar toda a base conceitual necessária para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de



informação focados na gestão econômica da organização, que alimenta os tomadores de decisão com os dados adequados (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA, 2009).

Do ponto de vista de Borinelli(2006, p.105) a controladoria, como área de conhecimento humano pode ser conceituada como um “conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.” Adiciona Borinelli (2006) que o objeto de estudo da controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional inteiro, subdividido nos focos possíveis de atuação, os quais devem fazer parte da estrutura conceitual básica de controladoria.

No setor público, a viabilidade da atuação da máquina é suportada principalmente pela própria sociedade (pessoas físicas e jurídicas) via cobrança de tributos. Nesse contexto, existe a demanda, como fator de legitimação da atuação estatal, por estrita observância a um processo de renovação contínuo do pacto Estado/Sociedade na busca do atendimento efetivo das demandas sociais (CONACI, 2020).

Na perspectiva de Matias-Pereira (2017), para cumprir de forma adequada o seu papel, a administração precisa ofertar serviços públicos de qualidade de forma tempestiva, reduzir gastos, executar e avaliar políticas públicas, elevar a transparência; além de promover e estimular investimentos em setores estratégicos, apoiando efetivamente o processo de desenvolvimento do país. Para tanto, é fundamental a transparência e *accountability* nas estruturas governamentais, incluindo a sociedade civil, a partir do princípio de responsividade (CONACI, 2020). Segundo Moreira Neto (2014) este princípio é o instrumental da democracia, pois, destina-se a salvaguardar a legitimidade, isto é, conciliar a vontade do povo, democraticamente representada, com a racionalidade pública.

A controladoria pública carrega no seu cerne o conceito de auxiliar à gestão no gerenciamento dos recursos públicos, derivando de tais procedimentos a produção de instrumental para a mitigação da assimetria informacional entre gestores do erário e a sociedade (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011). Segundo Santos e Braga (2019) o modelo controladoria atende as demandas de um órgão de controle interno, por meio da integração de quatro funções básicas e interdependentes (ouvidoria, auditoria, correição e prevenção) e que almeja, de maneira contingencial, agregar funções e visões das atividades na Administração Pública.



Complementam os autores que a ouvidoria fomenta o diálogo com a sociedade, percebe e recebe suas demandas; esse conhecimento possibilita municiar a auditoria com dados relevantes, auxiliando no processo de avaliação da gestão, diagnóstico e recomendação de melhorias (SANTOS; BRAGA, 2019). O processo virtuoso criado alimenta a função de correição, o que permite acelerar o encaminhamento de punição e incrementar a prevenção, que serve de base para promoção de maior transparência e interação com a sociedade. Essas múltiplas interações potencializam a ação do controle (SANTOS; BRAGA, 2019).

Matias-Pereira (2010) pontua a relevância da informação no processo de controle, como um elemento estratégico para a gestão das organizações, tanto na esfera privada como pública. Acrescenta o autor que o controle exerce papel fundamental no bom desempenho das entidades públicas, pois, eventuais deficiências podem causar prejuízos acentuados para a sociedade, haja vista o impacto negativo na eficiência, eficácia e efetividade da organização.

4 MODELO DE MATURIDADE

Modelos de maturidade são representações da teoria da evolução baseada em níveis, seu propósito principal consiste em descrever estágios que juntos formam antecipadamente caminhos desejados, ou lógicos, partindo de um ponto inicial até a excelência (BECKER *et al.*, 2009; PÖPPELBUB; RÔGLINGER, 2011), agraciando às instituições com instrumento eficaz para medir a condição de seus processos (WENDLER, 2012). Uma abordagem na mesma linha, com o enfoque para a área do conhecimento, é a de Perez e Enrique (2012, p. 87) “[...] um modelo de maturidade é um conjunto de práticas articuladas a uma escala que prescreve a passagem de um patamar inicial até um nível de excelência.”

Publicado em 1991, o *CapabilityMaturityModel for Software* (CMM) (PAULK *et al.*, 1993), foi desenvolvido pelo *Software EngineeringInstitute* (SEI) por um grupo de especialistas em *software* da Universidade de Carnegie Mellon (HUMPHREY, 1987). A necessidade do modelo surgiu em decorrência de demanda do governo americano para o desenvolvimento de uma metodologia que avaliasse a capacidade de seus fornecedores de softwares. O SEI define processo como uma sequência de tarefas que, devidamente realizadas, produzirão o resultado desejado (HUMPHREY, 1987).

O CMM apresenta uma estrutura que descreve os principais pontos na consecução de um processo efetivo de desenvolvimento de *software* e, que considera a utilização do método;



documentação suporte; e emprego de métricas e análise para melhoria contínua (HUMPHREY, 1987). Em linha com o trabalho de Crosby (1979), a estrutura do CMM contempla cinco níveis de maturidade, que tipificam os estágios progressivos identificáveis no processo.

Alguns pesquisadores questionam a utilização difundida dos modelos de maturidade, por exemplo, Jugdev e Thomas (2002) que ponderam sobre a inflexibilidade do modelo, e o fato de não serem propícios a gerenciar mudanças e acompanhar melhorias contínuas. Complementam os autores que os modelos meramente identificam os problemas, contudo, não são desenhados para solucioná-los, isto é, a organização deve desenvolver; implantar; controlar e ajustar um plano de ação corretiva.

Wendler (2012) assevera que os pesquisadores devem verificar a existência, bem como a adequabilidade às propostas pretendidas, dos modelos de maturidade existentes, antes de iniciar a jornada de desenvolvimento de um novo modelo. Ademais, observa o autor que muitos modelos de maturidade são desenvolvidos apenas conceitualmente, ou seja, sem qualquer validação.

Embora os modelos de maturidade sejam em grande número e amplos em aplicação, há reduzida documentação, sobre como desenvolver, um modelo de maturidade que seja teoricamente sólido; rigorosamente testado; e amplamente aceito. Outro ponto mencionado pelos críticos é a multiplicidade de modelos de maturidade semelhantes (RÖGLINGER; PÖPPELBUß; BECKER, 2012; DE BRUIN et al., 2005).

O modelo de maturidade desenvolvido pelo *Software Engineering Institute* (SEI), com o viés para a área de *software*, foi posteriormente aplicado a vários processos de negócio e indústria (RENSBURG, 2014). Nesse contexto, a base do *CapabilityMaturityModel* (CMM) serviu para o desenvolvimento de outros modelos. Diante dessa diversidade de ferramentas, o SEI publicou em 2000 o *CapabilityMaturityModel for Integration* (CMMI) como solução de integração dos diversos desenhos apresentados pelo SEI (SEI, 2010; COOK-DAVIES, 2004).

Inspirado no *Capability Maturity Model Integration for Development* (CMMI, v.1,2, SEI, 2006) o *Institute of the Internal Auditor Research Foundation* (IIARF) publicou em 2009 o *Internal Audit Capability Model* (IA-CM). Assevera o IIARF (2009), que o protótipo em tela tem a finalidade de mapear as necessidades essenciais de uma função de auditoria interna e, o seu desenho foi concebido para implantar e institucionalizar uma efetiva função de auditoria interna na área pública.



Na perspectiva do *Software Engineering Institute*(SEI) um processo institucionalizado pode ser compreendido como “sedimentado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação à sua execução. (SEI, 2006, p. 75).

O grau de institucionalização é definido pela realização das metas e práticas genéricas, determinante para estabelecer o nível de capacidade no qual um processo ainda não é realizado, até o nível que além de executado; enraizado na cultura da entidade; encontra-se em contínua melhoria (SEI 2006). Práticas institucionalizadas para uma atividade de auditoria interna sofrem os impactos dos atributos da tarefa de auditoria; da natureza e complexidade das organizações; e do ambiente externo (IIARF, 2009).

Em 2004, o Comitê do *Public Sector Committee* (PSC) do IIA Global recomendou o desenvolvimento do IA-CM para reforçar a importância da Auditoria Interna na Governança e *Accountability* no setor público. O PSC identificou a necessidade de um modelo universal, que as atividades de auditoria interna da área pública poderiam utilizar como instrumento de autoavaliação e desenvolvimento para medir o progresso e determinar as necessidades de formação e desenvolvimento de capacidades. A concepção da ferramenta envolveu profissionais de vários países e com o apoio do Banco Mundial do IIA (IIARF, 2009). Complementa o documento (IIARF, 2009) relatando que no ano de 2006, o *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF) aprovou o projeto de desenvolvimento do modelo IA-CM, com o propósito de ser utilizado globalmente, para ajudar a desenvolver a Auditoria Interna do setor público, reforçando a sua capacidade e melhorando a sua eficácia.

Sustenta Macrae (2010) que o modelo IA-CM compreende cinco níveis de capacidade progressiva, com cada um descrevendo as características e capacidades de uma atividade de auditoria para esse nível. Eles ilustram as fases por meio das quais a auditoria interna pode evoluir à medida que define, realiza, mede, controla, e melhora os seus processos e práticas. A efetivação de processos repetíveis e sustentáveis em um determinado nível fornece a base sobre a qual se pode progredir para o estágio seguinte.

Na visão do IIARF (2009), o IA-CM é um quadro para reforçar ou melhorar a auditoria interna, por meio de pequenos passos evolutivos, cujas etapas foram organizadas em cinco níveis progressivos de capacidade. As melhorias nos processos e práticas em cada fase fornecem a base para progredir para o próximo nível de capacidade. Cada nível descreve as características e



capacidades de uma atividade de auditoria interna a esse estágio. À medida que a dimensão, complexidades de uma organização ou os riscos associados às suas operações incrementam, aumenta também a necessidade de capacidades de auditoria interna mais sofisticada. O nível da capacidade de auditoria interna está frequentemente associada à estrutura de governança da organização na qual está situada (IIARF, 2009).

Segundo a Nota Técnica da Controladoria-Geral da União (CGU) n.º 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019 (CGU, 2019), a conquista do nível de maturidade, no modelo IA-CM, está atrelado ao atingimento dos seguintes pressupostos: (a) uma atividade essencial de um KPA somente é considerada institucionalizada quando presente na cultura da organização, mediante processos sistematizados, repetíveis e com aplicação homogênea pela organização; (b) um KPA será reconhecido como institucionalizado apenas quando todas as atividades essenciais estiverem institucionalizadas e (c) o nível de maturidade somente é atingido quando todos os KPAs do nível objeto de avaliação forem considerados institucionalizados.

Na perspectiva do IIARF (2009) cada nível de capacidade consiste em um ou mais KPAs, que estão associados aos seis elementos de auditoria interna. Os KPAs identificam o que deve estar em vigor, de maneira sustentada, num determinado nível de capacidade, antes que a atividade de auditoria possa avançar para o próximo nível.

Somente quando uma atividade de auditoria institucionaliza todos os KPAs associados a um determinado nível de capacidade, pode-se considerar que atingiu esse patamar. Isso significa que todos os KPAs em cada elemento, até e incluindo esse nível, devem ser dominados e institucionalizados na cultura da atividade de auditoria da organização, para que a mesma possa evoluir para o próximo estágio de capacidade (IIARF, 2009).

Complementa o IIARF (2009) que os KPAs são expressos dentro de um elemento em um único nível de capacidade. Existem, no entanto, relacionamentos entre os KPAs que se estendem pelos elementos e pelos níveis de capacidade.

Cabe destacar que a Resolução n.º 6, de 27 de setembro de 2019 (CONACI, 2019), recomendou a aplicação do *InternalAuditCapabilityModel* (IA-CM) como referencial metodológico para Avaliação da maturidade das Unidades de Auditoria Governamentais no Brasil. Alinhado ao posicionamento adotado pelo Conaci, a Controladoria-Geral da União (CGU) publicou a Portaria n.º 777, de 18 de fevereiro de 2019, recomendando que fosse utilizado como



referência, preferencialmente, o modelo IA-CM ao executar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) e ao promover as respectivas avaliações externas de qualidade.

5 METODOLOGIA

De acordo com Gil (2017), as pesquisas se referem aos mais diversos objetos e perseguem objetivos muito diferentes, sendo, portanto, natural a busca por uma maneira de classificá-las. Assim, o presente estudo pode ser categorizado, quanto aos objetivos, como descritivo-exploratório. A pesquisa foi cunhada no formato de um estudo de caso aplicado da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Segundo perspectiva de Yin (2018, p.45-46), o estudo de caso é um método que “investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e dentro de seu contexto real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto podem não serem evidentes”.

A Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE) é uma instituição permanente e essencial à Administração Pública e, tem como missão promover o aperfeiçoamento do controle interno, a transparência e participação da sociedade na gestão dos gastos públicos (PDTIC, 2020-2021). Foi criada por meio da Lei estadual n.º 7989, de 14 de junho de 2018, e possui o status de secretaria de governo. Esta lei apresenta a CGE como representante central do Sistema de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (SICIERJ) subdividindo-se em macrofunções do controle interno, que representam funções de controle interno que visam dar suporte ao processo de gestão. Incumbe à CGE atuar como responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais do SICIERJ, que rege os órgãos de controle internos já existentes na Administração Direta e Indireta da estrutura do Poder Executivo. (RIO DE JANEIRO, Lei n.º 7989, 2018).

Os trabalhos de campo foram desenvolvidos nos primeiros meses de 2022, por meio de entrevistas quantitativas e etapa documental. Na fase quantitativa, foi realizado o pré-teste iniciando-se com o envio de questionário, por meio eletrônico via plataforma *Google Forms*, para oito Superintendentes das Áreas e a Assessora do Gabinete do Auditor-Geral. Posteriormente, o questionário final foi enviado a 54 auditores internos na AGE. A estrutura do questionário contemplou os seis elementos do modelo (IA-CM), bem como os níveis de maturidade 2 (Infraestrutura) e 3 (Integrado).

A fase documental buscou assegurar que as evidências coletadas na Auditoria-Geral do Estado corroboravam o estágio de maturidade, sinalizado no questionário e entrevistas, da



execução de cada KPAs do modelo IA-CM. Esta etapa consistiu na verificação do arcabouço legal pertinente; procedimentos; políticas e orientações da auditoria, entre outros documentos.

As informações apuradas nesta pesquisa foram codificadas considerando o resultado dos questionários e da coleta dos documentos, tendo como objetivo a divisão dos dados em categorias definidas, segundo os Níveis; Elementos; KPAs; e Atividades Essenciais do Modelo IA-CM.

A seguir são apresentadas as análises executadas nos macroprocessos (KPAs), realizados pela Auditoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (AGE), referentes aos níveis de capacidade 2 (Infraestrutura) e 3 (Integrado) elegidos para o escopo da pesquisa, que compõem os 6 elementos típicos de uma auditoria do setor público, segundo o prescrito no modelo de maturidade IA-CM. Em decorrência das verificações executadas, conclui-se, ou não, pela existência e institucionalização de cada área de processo. Cumpre mencionar que o Nível 1 do modelo IA-CM não apresenta processos-chaves (KPAs), não demonstra práticas de auditoria interna estruturada e sustentável e, portanto, não possui um guia de avaliação da atividade de auditoria interna.

Convém pontuar que, segundo a Nota Técnica da Controladoria-Geral da União (CGU) n.º 843/2019/CGMEQ/SFC, de 10 de maio de 2019, o alcance do nível de maturidade, no modelo IA-CM, é concretizado pelo atendimento aos seguintes pressupostos: (a) uma atividade essencial de um KPA somente é considerada institucionalizada quando presente na cultura da organização, mediante processos; sistematizados, repetíveis e com aplicação homogênea pelas unidades; (b) um KPA somente é considerado institucionalizado quando todas as suas Atividades Essenciais estiverem institucionalizadas e (c) o nível de maturidade somente é atingido quando todos os KPAs do nível objeto de avaliação forem considerados institucionalizados.

6 RESULTADOS

Apresentamos a seguir o resultado da análise das áreas de processo-chave (KPAs) referente ao Nível 2 (Infraestrutura), na Tabela 1, e Nível 3 (Integrado), na Tabela 2, dos seis elementos do modelo IA-CM. Ademais, demonstra-se o nível de maturidade no qual se encontra a auditoria interna da CGE.



Tabela 1 - Atividades Essenciais Institucionalizadas – Nível 2

NÍVEL	KPAs - KEY PROCESS AREA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS	EXISTÊNCIA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS	% DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS
NÍVEL 2 - Infraestrutura	KPA 2.1 - Auditoria de Conformidade	14	14	11	79%
	KPA 2.2 - Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas	5	5	4	80%
	KPA 2.3 - Desenvolvimento Profissional Individual	5	1	1	20%
	KPA 2.4 - Plano de Auditoria baseado em Prioridades de Gestão e Stakeholders	8	6	5	63%
	KPA 2.5 - Práticas Profissionais e Processos Estruturados	8	3	3	38%
	KPA 2.6 - Plano de Negócios de Auditoria Interna	6	6	3	50%
	KPA 2.7 - Orçamento Operacional de Auditoria Interna	4	4	4	100%
	KPA 2.8 - Gerenciamento dentro da atividade de Auditoria Interna	6	6	4	67%
	KPA 2.9 - Fluxo de Relatórios de Auditoria estabelecido	6	5	5	83%
	KPA 2.10 - Acesso Pleno às Informações da Organização, Ativos e Pessoas	4	3	2	50%
TOTAL	10 Macroprocessos (KPAs)	66	53	42	64%

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 2 - Atividades Essenciais Institucionalizadas – Nível 3

NÍVEL	KPAs - KEY PROCESS AREA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS	EXISTÊNCIA	QTD DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS	% DE ATIVIDADES ESSENCIAIS INSTITUCIONALIZADAS
NÍVEL 3 - Integrado	KPA 3.1 - Auditorias de Desempenho e/ou Operacionais	11	11	10	91%
	KPA 3.2 - Serviços de Consultoria	10	10	8	80%
	KPA 3.3 - Coordenação de Força de Trabalho	4	0	0	0%
	KPA 3.4 - Profissionais Qualificados	8	3	2	25%
	KPA 3.5 - Criação de Equipe e Competência	6	0	0	0%
	KPA 3.6 - Plano de Auditoria baseados em Riscos	12	1	1	8%
	KPA 3.7 - Estrutura de Gestão da Qualidade	12	0	0	0%
	KPA 3.8 - Relatórios de Gestão de Auditoria Interna	6	0	0	0%
	KPA 3.9 - Informações de Custos	7	0	0	0%
	KPA 3.10 - Medidas de Desempenho	13	1	1	8%
	KPA 3.11 - Componente Essencial da Equipe de Gestão	8	8	4	50%
	KPA 3.12 - Coordenação com outros Grupos de Revisão	5	0	0	0%
	KPA 3.13 - Mecanismos de Financiamento	4	0	0	0%
	KPA 3.14 - Supervisão e apoio gerencial da Atividade de Auditoria	8	8	1	13%
TOTAL	14 Macroprocessos (KPAs)	114	42	27	24%

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme demonstrado nas tabelas acima, do total de 24 KPAs (10 KPAs do Nível 2 e 14 KPAs Nível 3), apenas 1 KPA (4%) do modelo foi totalmente atingido, 16 KPAs (67%) foram parcialmente alcançados e 7 KPAs (29%) não tiveram nenhuma atividade essencial implementada. Os resultados também indicam uma taxa total média de domínio das atividades essenciais de 64% para o Nível 2 e 24% para o Nível 3.



Demonstramos em seguida, na Tabela 3, o resultado consolidado dos 6 (seis) elementos estabelecidos, para cada nível do modelo IA-CM.

Tabela 3 - Resumo das Atividades Essenciais – Nível 2 e Nível 3

NÍVEL 2 - Infraestrutura	Quantidade de KPAs	Quantidade de Atividades Essenciais	Atividades Institucionalizadas	% Institucionalizado
Serviços e Papel de Auditoria	1	14	11	79%
Gerenciamento de Pessoas	2	10	5	50%
Práticas Profissionais	2	16	8	50%
Gestão de Desempenho e Responsabilização	2	10	7	70%
Cultura e Relacionamento Organizacional	1	6	4	67%
Estrutura de Governança	2	10	7	70%
TOTAL	10	66	42	64%
NÍVEL 3 - Integrado	Quantidade de KPAs	Quantidade de Atividades Essenciais	Atividades Institucionalizadas	% Institucionalizado
Serviços e Papel de Auditoria	2	21	18	86%
Gerenciamento de Pessoas	3	18	2	11%
Práticas Profissionais	2	24	1	4%
Gestão de Desempenho e Responsabilização	3	26	1	4%
Cultura e Relacionamento Organizacional	2	13	4	31%
Estrutura de Governança	2	12	1	8%
TOTAL	14	114	27	24%
TOTAL GERAL	24	180	69	38%

Fonte: Dados da Pesquisa

Os resultados demonstram que nenhum nível de capacidade foi totalmente atingido pela auditoria da CGE. O Nível 2 (Infraestrutura) apresentou a maior quantidade de práticas implementadas, demonstrando que as áreas mais fortes correspondem ao elemento “Serviços de Papel de Auditoria”, seguida dos elementos “Gestão de Desempenho e Responsabilização” e “Estrutura de Governança”. Segundo o modelo IA-CM, o patamar de maturidade somente pode ser considerado atingido quando todos os KPAs do nível objeto de avaliação foram institucionalizados.

Verifica-se que a auditoria interna da CGE não alcançou o Nível 2 (Infraestrutura) de maturidade, permanecendo no Nível 1 (Inicial). Nesse nível, a auditoria é considerada *ad hoc*,



não estruturada, auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades individuais.

O modelo sinaliza que os processos executados pela AGE ainda carecem, dentre outros fatores, de padronização de suas práticas, maior desenvolvimento da força de trabalho e de planejamento baseado em riscos e apuração de custos. A deficiência pode comprometer a execução das atividades a longo prazo e intensificar a dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores do Estado, o que em última instância incrementa a possibilidade de interrupção das atividades em períodos de turbulência.

O cenário demonstrado na pesquisa coaduna-se com o levantamento global executado por Macrae e Gils (2014), que verificaram que a maioria das atividades de auditoria no setor público apresentou níveis de capacidade muito baixos – Nível 1 (Inicial) e Nível 2 (Infraestrutura) do modelo IA-CM. Na América Latina e Caribe, por exemplo, a região apresentou a concentração de 38% no Nível 1 e 59% no Nível 2 do IA-CM (MACRAE; GILS, 2014).

Cumprir mencionar também o apurado pelo Conaci na Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM de 2020. No trabalho em questão, observou-se que todas as Unidades de Controle Interno estadual que demonstraram utilizarem-se da metodologia do IA-CM, como base metodológica, realizaram a autoavaliação proposta pela metodologia e apurou-se que 83.33% enquadraram-se no Nível 1 do IA-CM e 16.67% no Nível 2. Ademais, convém pontuar o fato que a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro possui apenas 4 (quatro) anos de existência.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Matias-Pereira (2010) o Estado precisa ser capaz de promover a criação de valor público; a geração de capital social; o engajamento cívico, a coordenação de atores públicos e privados, a inclusão social e o compartilhamento de responsabilidade. A atividade de controle tipifica as ações definidas por intermédio de políticas e procedimentos que possibilitam garantir o cumprimento das diretrizes estabelecidas pela administração no intuito de reduzir os riscos à realização das metas (COSO, 2013).

A importância do Controle Interno é demonstrada haja vista a sua posição de destaque como um preceito constitucional. Nessa toada, a auditoria tem um papel fundamental, pois, representa um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para



determinar se as informações reais estão em conformidade com os critérios estabelecidos (ISSAI 100, 2013).

No intuito de aperfeiçoar, fortalecer o Sistema de Controle Interno no Brasil, em particular a atividade de Auditoria Governamental, o Conaci firmou, no ano de 2014, parceria com o Banco Mundial (CONACI, 2020). A aludida parceria produziu, dentre outras recomendações, a Resolução nº 6, de 27 de setembro de 2019, para a aplicação do modelo *InternalAuditCapabilityModel* (IA-CM) como referencial metodológico para avaliação da maturidade das Unidades de Auditoria Governamentais no Brasil (CONACI, 2020).

A presente pesquisa investigou os macroprocessos executados pela auditoria interna, que está estruturada na Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, analisando o grau de institucionalização de suas atividades, segundo o modelo *InternalAuditCapabilityModel* (IA-CM). Na perspectiva de Macrae (2020) o modelo de avaliação IA-CM pontua os fundamentos basilares requeridos para uma efetiva auditoria interna no setor público.

Evidencia-se que os processos executados pela auditoria interna ainda carecem, dentre outros fatores de padronização de suas práticas, maior desenvolvimento de sua força de trabalho e planejamento baseado em riscos e apuração de custos. Esta deficiência pode comprometer a execução de atividades a longo prazo e intensificar a dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores do estado, o que em última instância incrementa a possibilidade de interrupção das atividades em períodos de turbulência.

Esta pesquisa contribui para o fortalecimento da estrutura da CGE, por meio da comparabilidade em torno de princípios; práticas e processos aplicados globalmente (IIARF, 2009). Além disso, o trabalho adiciona conhecimento à comunidade atuante na área de auditoria interna, bem como permite o compartilhamento com outros entes federativos que buscam realizar o mesmo estudo e dissemina o debate a respeito do modelo IA-CM.



REFERÊNCIAS

Becker, J., Knackstedt, R., & Pöppelbuß, J. (2009). *Developing Maturity Models for IT Management – A procedure Model and its Application*. Business & Information System Engineering (BISE), 1(3), 213-222.

Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO I). (2013). *Controle Interno – Estrutura Integrada*. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (Tradução livre do original em inglês por Pricewaterhouse Coopers [PwC]).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO II). (2004). *Gerenciamento de Riscos Corporativo – Estrutura Integrada*. (Tradução livre do original em inglês por Pricewaterhouse Coopers [PwC])

Conaci – Conselho Nacional de Controle Interno. (2019). *Resolução n.º 6 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. <http://www.conaci.org.br/resolucoes>

Conaci – Conselho Nacional de Controle Interno. (2021). *Quem Somos*. <http://www.conaci.org.br/quem-somos>

Conaci – Conselho Nacional de Controle Interno e Banco Mundial. (2021). *Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM 2020*. http://www.conaci.org.br/app/webroot/files/editor/files/20200711_IC-WB_Final_Report%5Bpt%5D.pdf

Crosby, P. (1979). *Quality is free*. New York: McGraw-Hill.

De Bruin, T., Rosemann, M., Freeze, R., & Kulkarni, U. (2005). Understanding the main phases of developing a maturity assessment model. *Australasian Conference on Information System (ACIS)*.

Di Pietro, M. S. Z. (2019). *Direito Administrativo* (32ª ed.). Rio de Janeiro, RJ: Editora Forense.

Figueiredo, S., & Caggiano, P. C. (2008). *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo, SP: Atlas.

Humphrey, W. (1987). *Characterizing the software process: a maturity framework*. Pittsburgh: Software Engineering Institute (SEI).

International Organization of Supreme Audit Institutions (ISSAI). (n.d.). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)*.



International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007). *Diretrizes Para as Normas de Controle Interno do Setor Público*.

Jugdev, K., & Thomas, J. (2002). Project Management Maturity Models: The Silver Bullets of the competitive advantage. *Project Management Journal*, 33(4), 4-14.

Leite, H. (2020). *Manual de Direito Financeiro* (9ª ed.). Salvador, BA: Editora JusPODIVM.

Macrae, E. (2010). A framework for Audit Evolution. *Internal Auditor*, 67(1), 68-69.

Macrae, E., & Van Gils, D. (2014). *Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector*. <https://www.interniaudit.cz/download/novinky/Internal-Audit-Capabilities-and-Performance-Levels-in-the-Public-Sector.pdf>

Marques Neto, F. A. (2010). *Os grandes desafios do controle da administração pública*. In: MODESTO, P. (Coord.). *Nova organização administrativa brasileira* (2ª Ed.). Belo Horizonte: Fórum.

Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *APGS, Viçosa*, 2(1), 109-134.

Meirelles, H. L., & Filho, J. E. B. (2016). *Direito Administrativo Brasileiro* (42ª ed.). São Paulo, SP: Editora Malheiros.

Mihret, D. G., James, K., Mula, J. M., & Thomas, M. F. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Research*, 22(3), 224-252.

Moreira Neto, D. F. (2014). *Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial* (16ª ed.). Rio de Janeiro, RJ: Forense.

Nascimento, A. M., & Bianchi, M. (2005). Um estudo sobre o Papel da Controladoria no Processo de Redução de Conflitos de Agência e de Governança Corporativa. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (5º). São Paulo: USP.

Oliveira, A. B. S. (2009). *Controladoria: Fundamentos de controle empresarial*. São Paulo, SP: Saraiva.

Paulk, M. C., Curtis, B., Chrissis, M. B., & Weber, C. V. (1993). *Capability Maturity Model for Software* (CMU/SEI-93-TR-024, ESC-TR-93-177). Pittsburgh.

Rio de Janeiro (Estado). (2017). *Constituição do Estado do Rio de Janeiro*. Atualizada até a Emenda 71, de 21 de dezembro de 2017.

Rio de Janeiro (Estado). *Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* (CGE). (n.d.). Estrutura Organizacional.



Rio de Janeiro (Estado). (2018). *Lei n.º 7989, de 14 de junho de 2018*. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cria a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro e o Fundo de Aprimoramento de Controle Interno, organiza as carreiras de Controle Interno, e dá outras providências.

Rio de Janeiro (Estado). *Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*. (2020). Resolução CGE n.º 61, de 14 de setembro de 2020. Aprova o Regimento Interno da Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Rosa, F. S. da, Lunkes, R. J., & Wolff, M. J. (2019). *Conceitos e fundamentos de controle interno para gestão pública*. In: Bliacheriene, A. C., Braga, M. V. de A., & Ribeiro, R. J. B. (Coordenadores). *Controladoria no Setor Público* (2ª ed.). Belo Horizonte, BH: Editora Forum, 99-114.

Santos, F. B., & Braga, M. V. de A. (2019). *Do paradoxo à efetividade: a controladoria pública como instrumento de um Estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa*. In: Bliacheriene, A. C., Braga, M. V. de A., & Ribeiro, R. J. B. (Coordenadores). *Controladoria no Setor Público* (2ª ed.). Belo Horizonte, BH: Editora Forum, 381-397.

Software Engineering Institute (SEI). (2006). *CMMI® for Development*. v. 1.2. Pittsburgh. Recuperado de: https://resources.sei.cmu.edu/asset_files/WhitePaper/2006_019_001_28945.pdf

Software Engineering Institute (SEI). (2010). *CMMI® for Services: improving processes for providing better services*. V. 1.3. Pittsburgh. Recuperado de: https://resources.sei.cmu.edu/asset_files/TechnicalReport/2010_005_001_15290.pdf

Suzart, J. A. S., Marcelino, C. V., & Rocha, J. S. (2011). As instituições brasileiras de controladoria pública: teoria versus prática. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(1), 44-56.

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. Recuperado de: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). *Declaração de Posicionamento do IIA: modelo das três linhas do IIA 2020*. Atualização das Três Linhas de Defesa. Recuperado de: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>

The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna*. Atualizado em 2019. Recuperado de: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>



Van Rensburg, J. O. J. (2014). *Internal Audit Capability: a public sector case study*. Tese de Doutorado, Faculty of Economic and Management Sciences, University of Pretoria, South Africa.

Wendler, R. (2012). The maturity of maturity model research: A systematic mapping study. *Information and Software Technology*, 54(12), 13-17-1339.

Yin, K. R. (2018). *Case Study Research and Applications: design and methods* (6ª ed.). SAGE Publications Inc. Los Angeles, USA.