revista síntese

Avaliação do nível de maturidade das atividades de Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro à luz do modelo IA-CM

DANIEL DO NASCIMENTO RODRIGUES
Pós-Graduado em Controladoria e Auditoria – Universidade Candido Mendes. Pós-Graduado em Gestão Pública – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Direito Administrativo – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Gestão Pública – Escola Nacional de Administração Pública.
Técnico de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

MARTA CABRAL GONÇALVES
Mestre em Ciências Contábeis – Fucape Business School.
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

MONICA DIAS VIANNA
Mestre em Administração Pública – *Columbia University*.
Procuradora da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

PATRÍCIA FERNANDES MARQUES
Mestre em Justiça Administrativa – Universidade Federal Fluminense.
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

WALDIR JORGE LADEIRA DOS SANTOS
Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana – Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Contador-Geral do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

RESUMO

Este estudo teve por fim responder à seguinte questão de pesquisa: Qual é o nível de capacidade da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) à luz do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM)? Para tanto, utilizou-se uma abordagem descritiva e realizou-se uma autoavaliação de acordo com a matriz modelo de avaliação desenvolvida pela Controladoria-Geral da União (CGU). A avaliação das 66 (sessenta e seis) atividades essenciais estabelecidas pelos *Keys Process Areas* (KPAs) de nível 2 identificou que a maturidade das atividades da AUD/TCE-RJ encontra-se no nível 1 - inicial. A partir da análise dos dados, constatou-se que nenhum macroprocesso está completamente institucionalizado dentro da organização, à exceção do KPA 2.7 (não aplicável), sendo as atividades relacionadas aos KPAs que tratam (a) da estrutura de práticas e dos processos profissionais, (b) do gerenciamento das atividades dentro da AUD e (c) do fluxo de reporte de auditoria estabelecido, as que precisam de mais esforços para o atingimento do nível 2. Esses resultados indicam a necessidade de se estabelecer normas e políticas formais para a consolidação das atividades realizadas, de forma a permitir uma evolução da AUD/TCE-RJ para o nível 2 de maturidade no IA-CM. Para futuras pesquisas, sugere-se a correlação entre o uso do modelo IA-CM e os indicadores de qualidade, eficiência e efetividade da auditoria interna, bem como os efeitos concretos da formalização de políticas e normas nas respectivas atividades, avaliando o avanço da governança interna e os resultados dos trabalhos da auditoria interna.

Palavras-chave: Sistema de Controle Interno. Modelo das Três Linhas. Auditoria Interna. Modelo IA-CM.

Artigo aprovado em 29/12/2025.
DOI: https://doi.org/10.70690/gdq0n156

Este é um artigo em acesso aberto sob a licença *Creative Commons* Atribuição 4.0 Internacional

ABSTRACT

This study aimed to answer the following research question: What is the level of capability of the Internal Audit of the Court of Accounts of the State of Rio de Janeiro (TCE-RJ) under the framework of the Internal Audit Capability Model (IA-CM)? For this purpose, a descriptive approach was used, and a self-assessment was conducted according to the evaluation matrix model developed by the Office of the Comptroller General (CGU). The evaluation of the 66 (sixty-six) essential activities established by the level 2 Key Process Areas (KPAs) identified that the maturity of the activities of AUD/TCE-RJ is at level 1 – initial. Based on the data analysis, it was found that no macroprocess is fully institutionalized within the organization, except for KPA 2.7 (not applicable), with the activities related to the KPAs that (a) concern the structure of professional practices and processes, (b) involve the management of activities within the AUD, and (c) address the established audit reporting flow, being the ones that require the most efforts to achieve level 2. These results indicate the need to establish formal standards and policies to consolidate the activities implemented to enable the evolution of AUD/TCE-RJ to level 2 of maturity in the IA-CM. Future research suggests correlating the use of the IA-CM model with the indicators of quality, efficiency, and effectiveness of internal auditing, as well as the concrete effects of formalizing policies and standards in internal audit activities, assessing the advancement of internal governance and the results of internal audit work.

Keywords: *Internal Control System. Three Lines Model. Internal Audit. IA-CM Model.*

1 INTRODUÇÃO

A estruturação do Sistema de Controle Interno – previsto constitucionalmente – pode ser alcançada por meio da adoção, pelos órgãos públicos, do Modelo das Três Linhas, empregado e difundido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) e recentemente incorporado ao ordenamento jurídico pátrio pela Lei das Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/21).

O referido modelo consiste em prever três linhas de atuação dentro de uma instituição, visando auxiliá-la no alcance de seus objetivos, por meio da identificação e da melhoria de estruturas e de processos, além de fomentar uma governança forte e um gerenciamento de riscos eficaz (IIA, 2020).

A primeira e a segunda linha fazem parte da gestão da organização, tendo o modelo reservado, à primeira linha, as atividades de caráter mais operacional, inclusive relacionadas a controles internos e riscos da operação, e, à segunda, papéis de supervisão desses controles internos e da gestão de riscos.

À terceira linha (auditoria interna), por sua vez, foram destinadas as atividades de avaliação e de consultoria sobre a adequação e a eficácia da governança, dos controles internos e do gerenciamento de riscos (IIA, 2020), com o objetivo de agregar e proteger valor à gestão, sendo, a ela, vedada a realização de atividades de cogestão.

A Auditoria Interna, ademais, deve se orientar “conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente” (Lei 14.129/21 e Nota Recomendatória Conjunta ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON n° 02/2022), cujo cumprimento pode ser verificado por meio do uso do Modelo IA-CM do IIA, que considera, em sua matriz, as normas internacionais de Auditoria Interna.

O presente estudo buscou a realização (i) de um diagnóstico nacional sobre as atividades de auditoria interna executadas pelos Tribunais de Contas brasileiros, perquirindo sobre a utilização do Modelo IA-CM como baliza de seus trabalhos; e (ii) de uma autoavaliação da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (AUD/TCE-RJ) à luz do Modelo IA-CM, de forma a identificar o nível de maturidade no qual se encontra e as ações necessárias para o alcance de níveis mais elevados, perseguindo-se, dessa forma, uma Auditoria Interna de excelência e que,

de fato, auxilie o TCE-RJ no alcance de seus objetivos e no cumprimento do seu múnus constitucional.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 O termo controle e suas classificações

A expressão “controle”, de acordo com Medauar (2020), vem do francês “contre-rôle”, sendo o “registro que efetua o confronto com o registro original e serve para verificar os dados”, tendo sido abreviada, “resultando no termo controle”.

Bergeron (1965, *apud* Medauar, 2020), identifica seis acepções do vocábulo “controle”, como a referente (i) à dominação, atrelando essa concepção a noções de subordinação, centralização e monopolização; (ii) direção, em que se identificam ações de comando e de gestão; (iii) limitação, com sentido de regulamentação e proibição; (iv) vigilância ou fiscalização, por meio da realização de atividades de supervisão, inspeção e até mesmo censura; (v) verificação, por meio de exame e de constatação; e (vi) registro, realizado por meio da identificação, da equivalência e da autenticação (“duplo registro”), resultando, portanto, no cotejo entre o “rôle” e o “contre-rôle”.

O controle seria, portanto, a comparação entre a situação encontrada (condição) com o critério (normativo ou um modelo ideal), ou, sob um aspecto mais filosófico, o confronto entre o “que é” com o “que deveria ser”.

Para uma maior compreensão do termo, necessário conhecer as diversas classificações, de diversos autores, como a que divide o controle quanto ao tempo (duração e momento), à direção (altura e reversibilidade), à autoridade, à iniciativa, à estrutura (organização e mediação), ao resultado e à pressão (Bergeron, 1965 *apud* Medauar, 2020); quanto ao objeto, ao momento, à forma e ao órgão (Censio, 1976 *apud* Medauar, 2020); quanto aos órgãos, aos procedimentos, às funções (Braibant; Questiaux; Wiener, 1973 *apud* Medauar, 2020); quanto ao tempo, ao controlador; ao objetivo e ao modo (Giannini, 1981 *apud* Medauar, 2020); com base no poder que efetua o controle, podendo ser administrativo, legislativo ou jurisdicional (Fagundes, 1979); quanto ao aspecto, que pode ser referente à legalidade, cujas modalidades são administrativo, parlamentar ou jurisdicional, ou à eficiência (Tácito, 1975).

Por fim, destaque-se a classificação de Hely Lopes Meirelles (2001, *apud* Medauar, 2020):

> I – Quanto ao poder, órgão ou autoridade que o exerce:
> 1. controle administrativo ou executivo;
> 2. controle legislativo ou parlamentar;
> 3. controle judiciário ou judicial.
>
> II – Quanto ao fundamento:
> 1. hierárquico;
> 2. finalístico – que incide sobre as entidades autônomas.
>
> III – Quanto à localização do órgão que o realiza:
> 1. interno;
> 2. externo.
>
> IV – Quanto ao momento em que ocorre:
> 1. prévio ou preventivo;
> 2. concomitante ou sucessivo;
> 3. subsequente ou corretivo.
>
> V – Quanto ao aspecto controlado:
> 1. de legalidade;
> 2. de mérito.

Para o propósito deste artigo, impende enfatizar o controle quanto à localização, qual seja, interno e externo, rememorando, para tal desiderato, os preceitos constitucionais atinentes à essa classificação, posto que o constituinte originário segregou o controle externo – cuja titularidade é do Poder Legislativo, que o exercerá mediante auxílio dos Tribunais de Contas, que possuem atribuições constitucionais exclusivas – do sistema de controle interno, típico de cada Poder, *in verbis*:

> Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.
>
> [...]
>
> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
>
> [...]
>
> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
>
> I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

> II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
>
> III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
>
> IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL,1998).

2.2 O Sistema de Controle Interno no ordenamento pátrio

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, conforme mencionado alhures, apesar de ter previsto o sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, limitou-se à enumeração de suas finalidades (art. 74 e respectivos incisos), não estabelecendo a forma de estruturação.

A Constituição do Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, determinou que o sistema de controle interno do Estado do Rio de Janeiro, consoante o art. 77, inciso XXX, possui – como atividades essenciais – as "funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental".

> Art. 77 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, interesse coletivo e, também, ao seguinte:
>
> [...]
>
> XXX - As atividades do sistema de controle interno, previstas no Art. 129, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental, e serão desempenhadas por Órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de Lei (Rio de Janeiro, 1989).

O Sistema de Controle Interno – além das funções mencionadas pela Constituição do Estado do Rio de Janeiro – pode contemplar as que tratam sobre corregedoria, gestão de riscos, controles internos, integridade/*compliance*, jurídico-consultivo, promoção da qualidade, segurança da informação, segurança patrimonial sustentabilidade (Maciel; Bacci; Assi, 2022), podendo ser estruturado com base no Modelo das Três Linhas, redesenhado em 2020 e preconizado pelo Instituto dos

Auditores Internos (IIA), que divide os papéis e as responsabilidades pelos controles internos e gestão de riscos em três linhas distintas (não hierarquizadas entre si).

O Modelo das Três Linhas constitui-se, como o próprio nome sugere, em três linhas de atuação (antes denominadas "de defesa"), que podem ser divididas em (i) primeira linha, representada pelas atividades operacionais de uma entidade; (ii) segunda linha como aquelas atividades de supervisão e de apoio à primeira linha, cujos integrantes possuem *expertise* em temas específicos (riscos, controles internos, ciências jurídicas, integridade etc.) e (iii) terceira linha, que realiza atividades de avaliação e de consultoria, sendo representada pela Auditoria Interna das organizações.

Em que pese esse *framework* ser reconhecido pela literatura especializada como boas práticas, não é, no ordenamento brasileiro, de adoção cogente a todos os processos públicos, posto que a Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/21) o exige apenas para o processo de governança das contratações, ao instituir o antigo Modelo das Três Linhas de Defesa, em seu art. 169:

> Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:
>
> I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade;
>
> II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade;
>
> III - terceira linha de defesa, integrada pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo tribunal de contas (BRASIL, 1988).

Apesar disso, para a plena execução do art. 169 da Lei nº 14.133/21, será necessário que a Administração Pública implemente o modelo em toda a organização, sob pena de sua adoção, apenas para o macroprocesso da contratação, resultar em um esforço de difícil alcance, posto que será contraproducente (e quiçá inviável) a sua implementação repartida em macroprocessos.

Outrossim, a Lei nº 14.129/21 (Lei do Governo Digital) – obrigatória apenas para os entes federais, mas cuja aplicação, por todos os Tribunais de Contas, é orientada por várias entidades representativas do Sistema Tribunais de Contas (Nota Recomendatória Conjunta ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON n° 02/2022)

– possui um capítulo reservado para “Governança, Gestão de Riscos, Controle e Auditoria”, cujos conceitos se aproximam ao Modelo das Três Linhas, com um artigo específico para a auditoria interna, *in verbis*:

> Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:
>
> I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;
>
> II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria;
>
> III - promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais (Brasil, 2021).

Sendo assim, imperioso que as Auditorias Internas se reconheçam integrantes da terceira linha e procurem estabelecer e definir seus papéis e responsabilidades em conformidade com o modelo desenvolvido pelo IIA e preconizado pelos normativos aqui referenciados.

2.3 Auditoria Interna

2.3.1 Normas Internacionais de Auditoria Interna e o Modelo IA-CM

As auditorias internas devem seguir as diretrizes do *International Professional Practices Framework*[68] (IPPF) do IIA (TCU, 2017; 2021). O principal componente desse *framework* eram as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IIA, 2017), revistas e renomeadas em 2024 para Normas Globais de Auditoria Interna (IIA, 2024), cuja adoção obrigatória iniciou-se em 9 de janeiro de 2025.

O IA-CM (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*[69]), por sua vez, “é um *framework* internacionalmente reconhecido que identifica os fundamentos

[68] Estrutura Internacional de Práticas Profissionais.

[69] Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.

necessários para uma auditoria interna efetiva" (CONACI, 2023), cujos macroprocessos e atividades essenciais relacionam-se com as normas internacionais de auditoria interna (CONACI, 2023).

O Modelo IA-CM fornece uma estrutura sistemática com uma abordagem matricial que inclui cinco níveis de maturidade – que vão desde o nível 1 (inicial), perpassando pelos níveis 2 (infraestrutura), 3 (integrado) e 4 (gerenciado) até o nível 5 (otimizado); seis elementos fundamentais de auditoria (Serviços e Papel da Auditoria Interna; Gestão de Pessoas; Práticas Profissionais; Gestão do Desempenho e Prestação de Contas; Relacionamentos e Cultura da Organização; e Estruturas de Governança); e 41 macroprocessos (*Key Process Area - KPAs*), permitindo às organizações desenvolverem uma função de auditoria interna madura e resiliente, preparada para enfrentar os desafios contemporâneos e futuros.

2.3.2 Pesquisa sobre adoção das normas internacionais pelas unidades de auditoria interna dos Tribunais de Contas Brasileiros

A Auditoria Interna (AUD) do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) – visando alcançar padrões internacionais de auditoria interna – efetuou, por meio do Programa de Pesquisa da Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ, orientado pela Comissão Permanente de Estudos e Pesquisas (COPEP):

(i) um trabalho de pesquisa, junto aos demais Tribunais de Contas brasileiros, por meio de questionário desenvolvido no *Google Forms,* que teve por objetivo diagnosticar o nível de conhecimento sobre o Modelo IA-CM e de adesão das Cortes de Contas do Brasil ao referido *framework* em suas auditorias internas; e

(ii) uma autovaliação com base no Modelo IA-CM, buscando compreender o grau de maturidade das suas atividades, por meio da identificação dos macroprocessos (*KPAs*) que compõem o nível 2 (infraestrutura) do modelo referenciado.

.

2.3.3 Diagnóstico das Auditorias Internas dos Tribunais de Contas

No que tange ao diagnóstico nacional, cuja taxa de resposta ao questionário foi de 93,75%, evidenciou-se que 58,10% realizam atividades de auditoria interna, sendo que – em relação ao nível de conhecimento sobre o Modelo IA-CM – 41,90% dos Tribunais de Contas brasileiros relataram possuir baixo nível de conhecimento sobre o IA-CM; 48,40% dos tribunais declararam possuir conhecimento razoável sobre o modelo; enquanto 9,70% indicaram possuir alto nível de conhecimento.

Considerando como base normativa a Lei nº 14.129/21 – que determina que a auditoria interna deverá realizar avaliações e consultorias por meio de padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente – o questionário abordou a adoção dessa norma pelas unidades pesquisadas, sendo que 58,10% dos respondentes relataram realizar atividades de Auditoria Interna em consonância com o dispositivo retromencionado, enquanto 41,90% relataram não realizar essas atividades nos moldes estabelecidos pela referida lei.

Ato contínuo e, tendo em vista que a observância do normativo federal poderia ser comprovada por meio da aplicação do Modelo IA-CM, posto que o referido *framework* correlaciona seus macroprocessos e atividades essenciais às normas internacionais, a enquete indagou, àqueles que afirmaram utilizar como base legal para suas atividades a Lei 14.129/21, a adoção do IA-CM como modelo orientador às suas atividades, sendo que 55,60% declararam não ter uma opinião formada sobre se a unidade responsável pela auditoria interna adota o Modelo IA-CM como ferramenta diretiva para a realização de suas atividades, 22,20% afirmaram que não o utilizam como diretriz para suas atividades, enquanto outros 22,20% confirmaram a adoção do modelo como ferramenta diretiva.

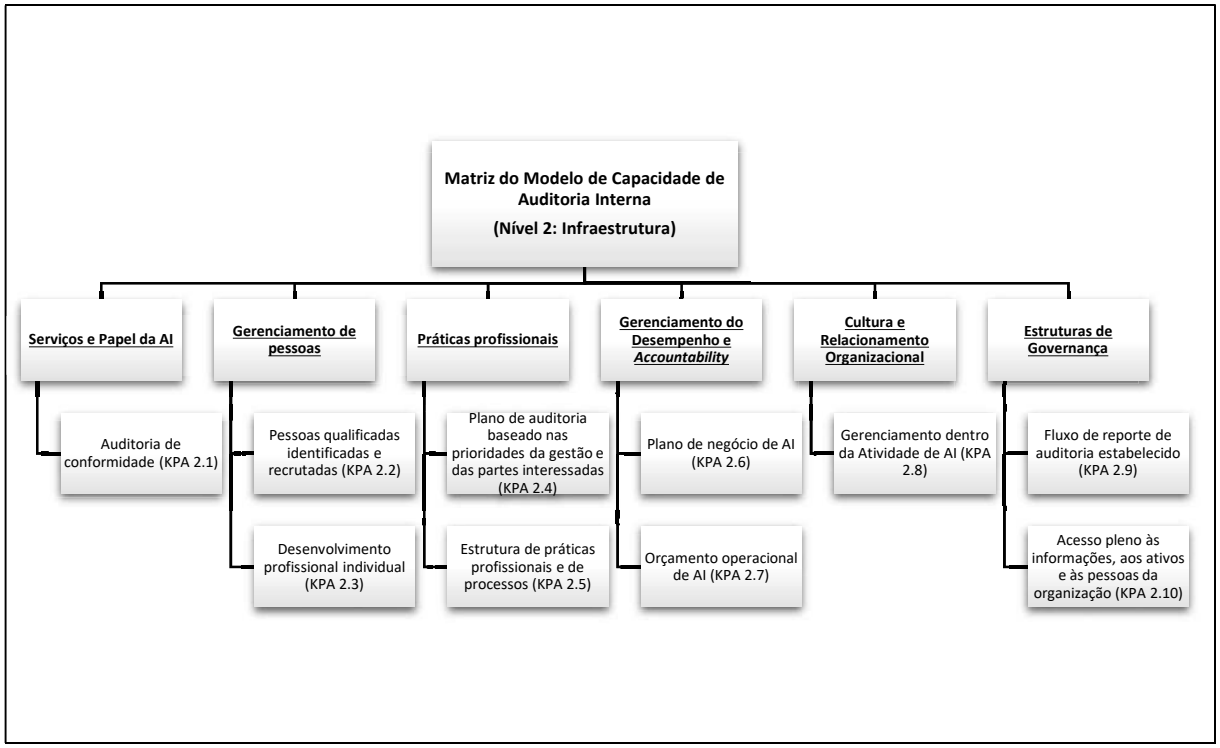
Observa-se, a partir das respostas obtidas, que uma parcela significativa dos Tribunais de Contas não realiza atividades de auditoria interna. Ademais, em que pese a maioria das unidades que desempenham as atividades de auditoria interna dos Tribunais de Contas brasileiros conhecerem o Modelo IA-CM e utilizarem a Lei nº 14.129/21 como norma legal na realização de suas atividades, um percentual diminuto adota o *framework* IA-CM como modelo orientador.

2.3.4 Autoavaliação da AUD/TCE-RJ com base no Modelo IA-CM

A partir do entendimento do comportamento das auditorias internas dos Tribunais de Contas nacionais em relação às normas internacionais – cujo uso é preconizado pela Lei nº 14.129/21 e cuja avaliação pode ser feita por intermédio do Modelo IA-CM do IIA – o estudo orientado pela COPEP pretendeu avaliar o nível de maturidade das atividades da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro conforme preconiza o Modelo IA-CM, por meio da investigação da seguinte questão de pesquisa: "Qual é o nível de capacidade da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) à luz do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM)?".

Para a realização dessa autoavaliação, utilizou-se o modelo desenvolvido pela Controladoria Geral da União (CGU) com base na ferramenta de avaliação do IA-CM, cujos elementos fundamentais e respectivos KPAs referentes ao Nível 2 (Infraestrutura) encontram-se representados na figura 1 a seguir:

Figura 1 – KPAs do nível 2 do IA-CM



Fonte: Elaborado pelos autores com base no Modelo IA-CM da CGU

Para esse diagnóstico, realizou-se a coleta das evidências e a identificação das atividades essenciais de acordo com (i) existência/não existência e (ii)

institucionalização/não institucionalização, cuja atividade avaliada foi considerada, para essa classificação e respectivo preenchimento da matriz do IA-CM, da seguinte forma:

- Se a atividade existia em regulamentos e normas e apresentou estar instituída na cultura da unidade, sendo replicável, considerou-se a atividade "institucionalizada" (a célula fica realçada de verde na Matriz);
- Se a atividade existia apenas em normas, regulamentos e políticas, porém não replicada de forma padronizada, foi considerada existente e não institucionalizada, ou seja, a atividade fica no status de "em institucionalização" (a célula fica realçada de rosa claro na Matriz);
- Se a atividade existia em trabalhos individuais, avulsos e sem padrões, para fins de pesquisa, não foi considerada como existente nos normativos, porém foi considerada a atividade como status de "em institucionalização" (a célula fica realçada de rosa claro na Matriz) para fins de pesquisa, sendo necessário criar políticas e normas para efetuar treinamentos e ser algo replicável e de fato institucionalizado;
- Se a atividade não existia em normas, regulamentos e políticas, e não havia evidências de sua realização, foi considerada "não institucionalizada" (a célula fica realçada de vermelho na Matriz).

Com base nessas delimitações atinentes aos conceitos de existência/não existência e de institucionalização/não institucionalização das atividades, a AUD/TCE-RJ realizou sua autoavaliação, cujo resultado pode ser expresso no quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Roteiro de avaliação do IA-CM

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								

Nível	KPA	Atividades Essenciais													
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5										

Fonte: Elaborada pelos autores com base na autoavaliação realizada durante a pesquisa.

A pesquisa revelou que a atividade de auditoria interna do TCE-RJ encontra-se no Nível 1 de maturidade (inicial), conforme o Modelo IA-CM, respondendo, dessa forma, à questão de pesquisa que buscava determinar o nível de capacidade da Auditoria Interna do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (AUD/TCE-RJ) à luz do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM).

Ademais, o trabalho revelou que nenhum *Key Process Area* (KPA) estava completamente institucionalizado, com exceção do KPA 2.7, relacionado à autonomia orçamentária, que – por não se aplicar à unidade de Auditoria Interna do TCE-RJ, posto que, constitucionalmente, a autonomia orçamentária de um ente autônomo, que é o caso dos Tribunais de Contas, não se aplica às suas unidades organizacionais – foi considerado, para fins de pontuação no IA-CM, como existente e institucionalizado.

Outrossim, constatou-se que – apesar de a AUD/TCE-RJ realizar inúmeras atividades práticas previstas no Modelo IA-CM – a ausência de políticas e normas formalizadas impediram a plena institucionalização dos processos, restando prejudicada, portanto, a pontuação no *framework* com relação a diversos macroprocessos.

Dentre os KPAs com mais atividades realizadas, faltando apenas a existência de normas e políticas, estão o KPA 2.1 e o 2.10, que tratam, respectivamente, de auditorias de conformidade e de acesso às informações.

As atividades que precisam de mais esforços para o atingimento do nível 2, por sua vez, são aquelas relacionadas aos KPAs 2.5, 2.8 e 2.9, que tratam da estrutura de práticas e processos profissionais, do gerenciamento das atividades dentro da AUD e do fluxo de reporte de auditoria estabelecido, respectivamente.

Isso posto, para que a Auditoria Interna do TCE-RJ possa evoluir para o Nível 2 (Infraestrutura) do IA-CM, será necessário formalizar as atividades realizadas pela unidade, por meio da elaboração de normas e do fomento às capacitações sobre o

tema, o que permitirá à AUD/TCE-RJ criar uma base sólida e replicável, conforme estabelecido pelos critérios do IA-CM, e alcançar o próximo nível de maturidade, como prevê o objetivo da pesquisa.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo a realização de um diagnóstico nacional sobre as auditorias internas das Cortes de Contas nacionais e a execução de uma autoavaliação da AUD/TCE-RJ à luz do Modelo IA-CM.

Os números do questionário aplicado pela AUD evidenciam a necessidade de promover a difusão da ferramenta IA-CM, bem como de implementar iniciativas educacionais e de capacitação para facilitar uma adoção mais ampla e eficaz desse modelo, cujo objetivo é aprimorar a qualidade e, consequentemente, o desempenho institucional das auditorias internas dos Tribunais de Contas no Brasil.

A adoção do IA-CM pelas organizações não apenas fortalece suas práticas de auditoria interna, mas também reforça sua capacidade de enfrentar desafios emergentes e de manter a confiança das partes interessadas.

Quanto à autoavaliação, a pesquisa revelou que a atividade de auditoria interna do TCE-RJ encontra-se no Nível 1 de maturidade, conforme a metodologia IA-CM, e os resultados apresentaram a necessidade de estabelecer normas e políticas formais para a consolidação das atividades realizadas, de forma a permitir uma evolução da AUD/TCE-RJ para o Nível 2 de maturidade no IA-CM, o que poderá ser alcançado mediante a formalização dos processos por meio de normas e capacitação de seus integrantes.

Como sugestão para outras pesquisas, sugere-se um estudo que correlacione o uso do IA-CM com os indicadores de qualidade, eficiência e transparência das auditorias internas, bem como com os efeitos concretos da formalização de políticas e normas nas atividades de auditoria interna, avaliando como essa formalização contribui para o avanço da governança interna e dos resultados dos trabalhos da auditoria interna.

REFERÊNCIAS

ATRICON. **Nota Recomendatória Conjunta ATRICON/IRB/ABRACOM/CNPTC/AUDICON n° 02/2022**. Recomendação aos Tribunais de Contas brasileiros para que adotem os princípios, as regras e os instrumentos da Lei do Governo Digital... Disponível em: https://atricon.org.br/wp-content/uploads/2022/10/Nota-Recomendatoria-Conjunta-no-02-2022-Lei-do-Governo-Digital-5.pdf. Acesso em: 6 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989**. Brasília, DF: Presidente da República, [1989]. Disponível em: https://www3.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=73. Acesso em: 20 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 dez. 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 01 de abril de 2021**. Dispõe sobre normas gerais de licitação e contratação para as Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, Casa Civil, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 20 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021**. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o aumento da eficiência da administração pública, especialmente por meio da desburocratização, da inovação, da transformação digital e da participação do cidadão. Brasília, DF: Presidência da República, Casa Civil, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 20 dez. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1171/2017 – Plenário**. Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, julgado em 7 jun. 2017. Brasília, DF: TCU, [2017]. Disponível em https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-2241487. Acesso em: 8 dez. 2024.

_____. **Acórdão nº 2947/2021 – Plenário**. Relator: Min. Walton Alencar Rodrigues, julgado em 8 dez. 2021. Brasília, DF: TCU, [2021]. Disponível em https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-2521440. Acesso em: 8 dez. 2024.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Planilha de Avaliação do IA-CM**. Disponível em: https://cgugovbr-my.sharepoint.com/:x:/g/personal/leonardo_donin_cgu_gov_br/Eft8iBR9loxMliF4MjV7EhkBAuSHM3XgjIgSy2SK6zV1tw?rtime=gjIun9Qf10g. Acesso em: 8 dez. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Conselho Nacional de Controle Externo. **Estudo Comparativo entre os Requisitos do IA-CM e as Normas Internacionais para a Prática da Auditoria Interna**. Brasília, DF: CONACI, [2023]. Disponível em:

https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2023/05/Estudo-Comparativo-entre-os-Requisitos-do-IA-CM-e-as-Normas-Internacionais-para-a-Pratica-da-Auditoria-Interna.pdf. Acesso em: 8 dez. 2024.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS. **Normas Globais de Auditoria Interna**. Disponível em https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-portuguese.pdf. Acesso em: 8 dez. 2024.

_____. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)**. Disponível em: https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf. Acesso em: 8 dez. 2024.

_____. **Novo modelo das Três Linhas do IIA 2020**: uma atualização das Três Linhas de Defesa. Disponível em https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf. Acesso em: 6 dez. 2024.

MACIEL, Antônio Edson; BACCI, Luciana; ASSI, Marcos. **Transformando as três linhas em geração de valor com a gestão de riscos e o sistema de controles internos**: uma abordagem prática. São Paulo: Saint Paul Editora, 2022. p. 55-118.

MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Disponível em: https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4093. Acesso em: 30 nov. 2024.

TÁCITO, Caio. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1975. 369 p.

Sobre os autores

Daniel do Nascimento Rodrigues | *e-mail*: danielnr@tcerj.tc.br

Pós-Graduado em Controladoria e Auditoria – Universidade Candido Mendes. Pós-Graduado em Gestão Pública – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Direito Administrativo – Faculdade Focus. Pós-Graduado em Gestão Pública – Escola Nacional de Administração Pública. Técnico de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

https://orcid.org/0009-0000-6536-2190
https://lattes.cnpq.br/1768003691503229

Marta Cabral Gonçalves | *e-mail*: martacg@tcerj.tc.br

Mestre em Ciências Contábeis – Fucape Business School. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

https://orcid.org/0009-0003-9333-8966

http://lattes.cnpq.br/6655431951090882

Monica Dias Vianna | *e-mail*: monicadv@tcerj.tc.br
Mestre em Administração Pública – *Columbia University*. Procuradora da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

https://orcid.org/0009-0001-7300-995X
http://lattes.cnpq.br/5798048255190087

Patrícia Fernandes Marques | *e-mail*: patricia.fernandes@tcmrio.tc.br
Mestre em Justiça Administrativa – Universidade Federal Fluminense. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

https://orcid.org/0009-0008-9485-1370
http://lattes.cnpq.br/3453420853145519

Waldir Jorge Ladeira dos Santos | *e-mail*: waldirjls@tcerj.tc.br
Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Contador-Geral do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

https://orcid.org/0000-0002-7355-6769
http://lattes.cnpq.br/8140911862127299