1ª edição do Prêmio Qualidade Contábil 2025 - Categoria Auditoria

Percepção de Chefes de Auditoria Interna Acerca da Independência do seu Setor em Empresas Públicas Federais

Perception of Chief Internal Auditors Regarding the Independence of their Department in Federal Public Companies

Artigo recebido em: 15/09/2024 e Artigo aceito em: 04/12/2024

Lilian Marback D'Oliveira

Rio de Janeiro – RJ
Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ¹
MBA em Gestão em Administração Pública pela UFF²
lilianmarback@gmail.com

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Rio de Janeiro – RJ
Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP³
Professor Adjunto da UFRJ
adolfocoutinho@uol.com.br

RESUMO

O objetivo foi o de analisar a concepção de chefes auditores acerca da independência da unidade de auditoria interna de cinco empresas públicas federais. A metodologia utilizada foi a da pesquisa quantitativa, por meio de entrevista a cinco chefes de auditorias de estatais, no sentido de documentar e, conseqüentemente, compreender o fenômeno envolvido na concepção deles acerca do nível de independência das auditorias em empresas públicas federais. Consoante se pode compreender da realidade identificada em relação à auditoria das estatais investigadas, a partir da análise documental e da concepção dos auditores entrevistados, há a independência da auditoria interna das estatais investigadas, embora todas situadas em nível 1 do IA-CM, um dos maiores empecilhos para o comprometimento desta independência está na ausência de correspondência às Normas Internacionais, no entanto, há uma responsividade ao regimento interno, reporte ao Comitê de auditoria e administração, bem como

1 UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro - Rio de Janeiro – RJ – CEP. 22290-240.

2 UFF – Universidade Federal Fluminense - Niterói – RJ – CEP.24020-140.

3 FEA/USP - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo - São Paulo – SP – CEP. 05508-010.

uma relação próxima e transparente com a alta administração. Sobre a perspectiva prática, este estudo contribui para proporcionar reflexões sobre como a independência da auditoria interna das empresas públicas está efetivamente estabelecida, como as normas externas e internas existentes influenciam a independência das unidades de auditoria interna, bem como, na percepção dos entrevistados.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Independência. Chefe de Auditoria. Empresas Públicas.

ABSTRACT

The objective was to analyze the auditors' conception of the independence of the internal audit unit of five federal public companies. The methodology used was a quantitative research, through interviews with five state audit chiefs, with no sense of outlining a scenario, consequently, understanding the phenomenon involved in the conception of the level of independence of audits in federal public companies. Consoante it is possible to understand the reality identified in relation to the audit of the investigated states, from the documentary analysis and the conception of the two auditors interviewed, there is independence from the internal audit of the investigated states, all located at level 1 of the IA-CM, one of the greatest steps to The commitment to this independence is in the absence of correspondence to International Standards, however, there is a responsibility to the internal regime, reporting to the Audit and Administration Committee, as well as a close and transparent relationship with senior management. From a practical perspective, this study contributes by providing reflections on how the independence of internal audits in public companies is effectively established, how existing external and internal norms influence the independence of internal audit units, as perceived by the interviewees.

Keywords: Internal Audit. Independence. CAI. Audit Committee. State-Owned Company.

1. INTRODUÇÃO

A independência da auditoria interna é de fundamental importância para a governança das instituições, especialmente no que tange à prevenção e detecção de fraudes e corrupção. Não deve existir qualquer aspecto da organização que impeça a auditoria interna de examinar, enquanto esta cumpre seu mandato. Uma auditoria interna verdadeiramente independente é capaz de realizar avaliações imparciais, identificar deficiências nos controles internos e implementar medidas corretivas, fortalecendo, assim, a governança corporativa.

Segundo o glossário das Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna – NIPPAI, emitido pelo *Institute*

of *Internal Auditors* – IIA (2008), a independência significa “a liberdade de condições que ameacem a habilidade da atividade de auditoria interna de cumprir com as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial” (IIA, 2008, s.n.). Além disso, o IIA trata sobre a independência da auditoria interna em diversas normas, vide, por exemplo, as Normas de Atributo nºs 1100, 1110, 1111 e 1130, dada tamanha a importância do tema para a atividade de auditoria.

Os estudos anteriores têm apontado deficiências relacionadas ao nível de independência dos auditores internos. Por exemplo, Christopher, Sarens e Leung (2009) sustentam que, se a função de auditoria interna for utilizada como trampolim para outras posições dentro da organização, os auditores internos podem enfrentar dificuldades em operar de forma objetiva e independente, uma vez que estarão condicionados pela possibilidade de futuras mudanças em suas carreiras. Goodwin e Yeo (2001) também argumentam que os auditores internos podem resistir à pressão exercida por indivíduos auditados que possam vir a se tornar seus futuros supervisores.

Como forma de garantir a independência, Christopher, Sarens e Leung (2009) citam que deve existir uma interação da auditoria interna com o Comitê de Auditoria, pois permite que os auditores internos discutam seu trabalho com uma parte independente, possibilitando uma ação corretiva apropriada. Esse posicionamento é confirmado por Goodwin e Yeo (2001) mencionando a importância de reuniões frequentes entre o CAI e o Comitê de Auditoria. Por fim, Roussy (2013) destaca a importância de que os próprios auditores internos devem exercer sensibilidade e cautela ao avaliar a independência dos auditores em suas atividades, uma vez que não existem limites claramente definidos quando se trata desse atributo.

Nesse sentido, a avaliação da independência requer uma análise cuidadosa das circunstâncias específicas e das relações entre os auditores internos e os auditados, levando em consideração fatores como influências externas, pressões organizacionais e possíveis conflitos de interesse.

Nesse contexto, o objetivo deste estudo consiste em analisar a concepção de chefes auditores acerca da independência da unidade de auditoria interna de cinco empresas públicas federais. Para atingir ao objetivo proposto, busca-se: a) compreender a importância e as obrigações legais relacionadas à atividade da auditoria interna nas empresas públicas federais, b) descrever como se dá a estrutura e o funcionamento da auditoria interna no âmbito das empresas públicas federais e, c) analisar a forma de relacionamento do Chefe da Auditoria Interna com o Comitê de Auditoria e com a alta administração da empresa para identificar fatores relacionados com a independência da atividade de auditoria interna.

Referente aos procedimentos metodológicos para alcançar o objetivo proposto, além da realização de entrevistas com os chefes da auditoria interna, foi realizada também uma análise documental para compreender como a estrutura e funcionamento destas empresas impactam na independência da unidade de auditoria interna destas empresas.

Esta pesquisa justifica-se em função da sua contribuição à literatura com a apresentação de novas evidências empíricas sobre a independência da auditoria interna de empresas públicas brasileiras no exercício de suas funções. Neste estudo, foram escolhidas para análise empresas brasileiras federais, devido ao compromisso público em demonstrar transparência em seus processos, sendo crucial o papel da auditoria interna para este aspecto.

Sobre a perspectiva prática, este estudo contribui para proporcionar reflexões sobre como a independência da auditoria interna das empresas públicas está efetivamente estabelecida, como as normas externas e internas existentes influenciam a independência das unidades de auditoria interna, bem como, na percepção dos entrevistados.

Do mesmo modo, o presente estudo destaca as particularidades existentes na independência da atividade de auditoria interna das empresas públicas, vis-à-vis as práticas observadas nas empresas privadas em geral, objeto que carece de mais estudos, especialmente em função da relevância do papel econômico-social que estas empresas desempenham no país. Quanto à estrutura de organização do estu-

do, o conteúdo foi dividido em cinco tópicos, além desta introdução. No tópico 2 é apresentado o referencial teórico, onde são discutidos o conceito de independência no âmbito da atividade da auditoria interna. O terceiro tópico descreve o método de pesquisa, enquanto o quarto tópico apresenta os dados e a análise dos resultados. Por fim, no quinto tópico, são apresentadas as conclusões do estudo.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Importância da Independência para a Auditoria Interna

Apoiar a auditoria interna é de suma importância para a Alta Administração, pois qualquer falta de apoio adequado pode comprometer significativamente a capacidade dessa função em atingir suas missões e objetivos. Ao não fornecer o apoio necessário, a Alta Administração prejudica a eficácia da auditoria interna, limitando seus recursos, minando sua credibilidade e independência e impedindo que ela contribua de forma efetiva para o aprimoramento da governança corporativa e a mitigação de riscos. Portanto, é imprescindível que a Alta Administração compreenda e valorize o papel estratégico da auditoria interna, a fim de garantir seu pleno potencial e impacto positivo na organização (Ahmad; Othman; Othman; Jusoff, 2009; Ahmad; Taylor, 2009; Alzeban; Gwilliam, 2014).

Adicionalmente, a literatura acadêmica destaca que diversos aspectos são fundamentais para assegurar a independência da auditoria interna. Autores como Ahmad, Othman, Othman e Jusoff (2009) e Alzeban e Gwilliam (2014) argumentam que um bom relatório de auditoria é essencial para garantir a independência. Além disso, a credibilidade dos auditores atuantes, a transparência em sua atuação e a clara segregação das funções da auditoria interna também são fatores determinantes nesse contexto. Esses elementos contribuem para estabelecer uma relação de confiança entre a auditoria interna e as partes interessadas, bem como para garantir a imparcialidade e a objetividade das conclusões e recomendações dos auditores internos.

Ao analisar a literatura e conduzir estudos de caso, Roussy (2013) destaca as mudanças na visão dos auditores internos, que agora são considerados não apenas guardiões, mas também colaboradores e protetores dos altos executivos. Essa transformação dos papéis é atribuída a fatores como a pressão por uma governança corporativa efetiva e o desejo de contribuir para o sucesso organizacional. O autor discute ainda os desafios enfrentados pelos auditores internos na conciliação desses diferentes papéis e, oferece *insights* sobre como as organizações podem otimizar o valor e a contribuição dos auditores internos, promovendo uma relação mais simbiótica com a alta administração.

Outro estudo que corrobora a importância da independência para a auditoria interna no setor público, foi desenvolvido por Alzeban e Gwilliam (2014). Os autores avaliaram os fatores que influenciam a eficácia da auditoria interna na Arábia Saudita, por meio da análise dos dados de 203 gerentes e 239 auditores internos de 79 organizações. Os supracitados destacam que o apoio da administração impulsiona a eficácia percebida da função de auditoria interna, tanto na perspectiva da administração quanto dos auditores internos. O apoio da gestão está vinculado à contratação de pessoal treinado e experiente, disponibilização de recursos suficientes, aprimoramento do relacionamento com auditores externos e, reforçando a existência de um departamento de auditoria interna independente.

Os achados de Ahmad, Othman, Othman e Jusoff et al. (2009) e Alzeban e Gwilliam (2014), reforçam as considerações de Chang, Chen, Cheng e Chi (2019), onde destacam que a auditoria interna auxilia a administração a melhorar os controles internos sobre operações, relatórios e conformidade. O estudo desenvolvido por Chang et al. (2019) em Taiwan, sugere que uma equipe de auditoria interna maior pode melhorar o desempenho da auditoria interna tanto para operações quanto para *compliance*, enquanto a competência do auditor interno está positivamente associada à eficácia do controle interno sobre *compliance*, mas não para operações.

No contexto do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna – IA-CM, Yusof, Haron, Ismail, Chye (2019) identificaram uma relação proporcional significativa entre o nível geral de capacidade da auditoria interna e sua independência. Essa descoberta implica que à medida que a capacidade da auditoria interna é aprimorada, também é fortalecida sua independência.

O IA-CM é um *framework* utilizado para avaliar a capacidade da auditoria interna, considerando diversos aspectos, como competência, recursos, metodologias e processos. O estudo evidencia que organizações com maior capacidade de auditoria interna tendem a apresentar uma maior independência em suas atividades de auditoria, o que contribui para a efetividade e a confiabilidade dos resultados obtidos. Assim, a melhoria contínua da capacidade da auditoria interna pode desempenhar um papel crucial no fortalecimento de sua independência e no cumprimento de suas responsabilidades de forma eficaz.

No contexto nacional, Lopes e José (2021) mencionam que a auditoria interna, no ambiente empresarial requer total independência para garantir a imparcialidade do processo. No entanto, como parte integrante da organização, a auditoria interna também precisa receber suporte e estar disposta a renunciar a parte de sua independência para alcançar os objetivos propostos.

Para Ferrari, Cunha e Boff (2023), a auditoria interna garante que o processo seja confiável, já que não está atrelado a nenhum setor que possa haver conflito de interesses. Para que seja considerada adequada, a auditoria interna precisa contribuir com o trabalho da empresa, os relatórios precisam ser de confiança, não poderá haver conflitos que façam com que os auditores não tenham um trabalho objetivo, a imparcialidade é substancial para averiguar os parâmetros considerados durante a auditoria e ainda não comprometer o julgamento do auditor com os demais trabalhos realizados pela empresa.

2.2 Fatores que afetam a independência

Os estudos acerca da independência no contexto da auditoria interna têm abordado de forma significativa a relevância da interação entre a auditoria interna, a Alta Administração, o comitê de auditoria e os auditados. Estas pesquisas têm visado identificar e analisar os principais desafios enfrentados na manutenção da independência da função de auditoria interna. Cinaj, Ribaj e Ribaj (2020)

identificam questões que podem afetar a independência dos auditores internos em relação aos executivos dos bancos, tais como pressões externas/internas e influência excessiva dos executivos sobre as atividades de auditoria interna. O artigo discute ainda os mecanismos e salvaguardas necessários para promover a independência dos auditores internos, como a adoção de padrões de auditoria e a criação de comitês de auditoria independentes.

Outro importante componente da interação da auditoria interna com a independência é o comitê de auditoria. Esse órgão desempenha um papel essencial na supervisão das atividades de auditoria interna e na salvaguarda de sua independência. O comitê de auditoria deve ser composto por membros independentes e experientes, capazes de avaliar de forma crítica as práticas de auditoria interna e de assegurar que a função atue de forma independente e livre de influências indevidas.

Além disso, os estudos sobre a independência da auditoria interna destacam os desafios enfrentados na relação com os auditados. É necessário estabelecer uma abordagem profissional e assertiva para lidar com possíveis conflitos de interesse, garantindo que a auditoria interna possa realizar suas atividades de forma independente, sem interferências ou pressões indevidas por parte dos auditados. Por fim, faz-se necessário ressaltar a existência de um déficit de estudos acadêmicos nacionais que abordem de forma específica o tema da independência da auditoria interna, principalmente no contexto das empresas públicas.

A independência da auditoria interna desempenha um papel significativo na determinação do nível de capacidade de auditoria interna em organizações do setor público, possui um impacto positivo e significativo no nível total do IA-CM (Yusof; Haron; Ismail; Chye, 2019). A estruturação do modelo IA-CM originou-se em recomendação emitida pelo Comitê do Setor Público do IIA, em 2004, para a criação de um modelo universal de avaliação de capacidade que reforçasse a importância da auditoria interna para a eficiência e efetividade da Administração Pública (IIARF, 2009).

A Figura 1 mostra os níveis da Matriz IA-CM, onde a parte mais clara é menor a influência da auditoria interna para estabelecer ou institucionalizar o macroprocesso e parte escura é onde tem a possibilidade de a própria unidade criar e institucionalizar a atividade (IIARF, 2009).

Figura 1- Matriz IA-CM

	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de Pessoas	Práticas Profissionais	Gerenciamento do Desempenho e prestação de contas	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 Otimização	AI reconhecido como agente-chave de mudança	Liderança no envolvimento com órgãos profissionais	Aperfeiçoamento contínuo	Relatório Público sobre sua efetividade	Relações efetivas e permanentes	Independência, poder e autoridade da AI
Nível 4 Gerenciado	Asseguração da governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão AI apoia órgãos profissionais Planejamento da mão-de-obra	Estratégia de Auditoria alavanca a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas	CAE assessora e influencia a alta gestão	Supervisão independente das atividades de AI CAE reporta-se à autoridade principal
Nível 3 Integrado	Serviços de assessoramento Auditorias de desempenho	Construção de equipes e competências Staff profissionalmente qualificado Coordenação da Mão de obra	Arcabouço de Gestão da Qualidade Planos de Auditoria Baseados em Riscos	Medidas de Desempenho Relatórios de gestão Informação sobre custos	Coordenação com outros grupos de revisão Componente integral da equipe de gestão	Supervisão gerencial da atividade da AI Mecanismos de financiamento
Nível 2 Infraestrutura	Auditoria de conformidade	Desenvolvimento profissional individual Pessoas preparadas são identificadas e recrutadas	Arcabouço de práticas profissionais e processos Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos stakeholders	Orçamento operacional Plano de negócios	Gerenciamento dentro da atividade de AI	Acesso total às informações, ativos e pessoas da organização Fluxo de relatórios de auditoria estabelecido
Nível 1 Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão nos cargos; ausência de práticas profissionais estabelecidas; falta de estrutura; falta de capacidade; inexistência de KPAs					

Fonte: Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI.

A matriz indica quatro dos seis elementos das atividades realizadas na Auditoria Interna no serviço público: Serviços e Papel da Auditoria Interna, Gerenciamento de Pessoas, Práticas Profissionais e Gerenciamento do Desempenho e Prestação de Contas. Os outros dois: Cultura e Relacionamento Organizacional e Estruturas de Governança envolvem a relação da atividade de auditoria interna com a organização a que serve e com o ambiente externo.

Dois pressupostos fundamentais para o exercício da auditoria interna são a independência e a objetividade, tanto na condução dos trabalhos quanto na emissão de opinião. Para que a função de auditoria interna seja independente, deve possuir autonomia técnica. Isso significa que o responsável pela Unidade de Auditoria Interna Governamental – UAIG deve se comunicar diretamente com as pessoas de maior nível hierárquico dentro da Unidade Auditada (alta administração ou conselho, se houver) que permitam à UAIG cumprir suas responsabilidades, livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados (Brasil, 2017).

3. METODOLOGIA

O presente estudo configura-se como um estudo de caso múltiplo, caracterizado por melhor descrever, analisar e explicar do ponto de vista de chefes de auditoria interna sobre a independência da auditoria interna nas empresas públicas. Nesse sentido, trata-se de uma investigação que utiliza abordagem qualitativa de estudo de caso, pois permite uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real (Yin, 2015).

As empresas foram selecionadas tendo como base o Relatório Agregado das Empresas Estatais Federais – RAEF, publicado pela Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais Federais – SEST, ano base 2021 (Ministério da Economia, 2021). Na primeira etapa da amostragem foram selecionadas empresas que apresentavam as seguintes características: (1) empresas que não atuam no setor financeiro; (2) empresas individuais, isto é, não participam de conglomerados estatais; e (3) empresas constituídas na forma de empresa pública.

As empresas financeiras foram excluídas porque operam sob regras próprias estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários. A exclusão das empresas constituídas na forma de sociedade de economia mista ocorreu devido as principais diferenças com a modalidades de empresas públicas, pois estas são constituídas com 100% do capital exclusivamente público, já as sociedades de economia mista o seu capital é tanto público quanto privado, sendo que a parte do capital referente às ações com direito a voto deve pertencer ao ente público.

Por último, as empresas que fazem parte de conglomerados têm a sua governança influenciada pela empresa controladora do grupo, e, em alguns casos, a unidade de auditoria interna é única. Com isso, o número de amostragem diminuiu de 46 para 20 empresas. Para permitir uma melhor comparação dos dados coletados, optou-se por selecionar cinco empresas com características similares para realização da pesquisa, compondo, portanto, uma amostra não probabilística. Assim, as empresas selecionadas para análise foram: 1) Casa da Moeda do Brasil – CMB; 2) Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia – HEMOBRÁS; 3) Indústria de Material Bélico do Brasil – IMBEL; 4) Indústrias Nucleares do Brasil – INB; e 5) Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A – NUCLEP.

Os documentos utilizados foram (1) o organograma da empresa, (2) o Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT (2023), (3) o Relatório Anual Auditoria Interna – RAIN (2022), (4) Atas de Reuniões do Comitê de Auditoria (2023), o (5) Regulamento e/ou

Regimento Interno das empresas selecionadas e Regulamento e/ou Regimento Interno da Auditoria Interna que foram obtidos nos *websites* das respectivas empresas, acessados em janeiro e fevereiro de 2024.

As entrevistas foram realizadas utilizando um questionário estruturado, desenvolvido com base em dois questionários de estudos anteriores. O primeiro questionário foi o de Christopher, Sarens e Leung (2009), que aborda a independência da auditoria interna e, o segundo questionário foi o de Sancovschi *et al.* (2020), que segmentou o questionário em seis partes principais: dados da empresa, do entrevistado, estrutura do controle interno, funcionamento do sistema de controle interno e mudanças no sistema de controle interno.

O roteiro de entrevista, foi dividido em quatro blocos: (A) Características dos respondentes (B) Estrutura da Auditoria Interna, (C) Funcionamento da auditoria interna (D) Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM). O roteiro de entrevista possui respostas abertas e totalizou vinte e três perguntas.

O bloco D do questionário busca identificar em qual nível de maturidade do IA-CM a empresa se encontra é fundamental para avaliar o desempenho, identificar lacunas, estabelecer metas e prioridades, realizar *benchmarking* e fortalecer a governança corporativa da função de auditoria interna. Essas informações são essenciais para melhorar as práticas e processos da auditoria interna e garantir sua eficácia na avaliação e mitigação de riscos dentro da organização.

De um modo geral, a análise da entrevista seguiu o processo conforme Yin (2016, p. 202), onde foram realizadas 5 (cinco) entrevistas com chefes de auditoria interna das empresas escolhidas.

Para definir a independência das auditorias internas, foi considerado o estudo de Paula, Ferreira e Gouveia (2023), onde os autores levaram em consideração o *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) que efetua a análise da empresa a partir de processos considerados chaves, do inglês *Key Process Areas* (KPA). A partir disso, são identificados as práticas e os procedimentos que são realizados pela unidade de auditoria interna da empresa, conseguindo então definir graus para estas empresas.

4 RESULTADOS

4.1 Casa da Moeda do Brasil - CMB

4.1.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

A forma de constituição da Auditoria Interna da CMB inclui além do CAI, três gerentes e sete auditores operacionais. As gerências estão distribuídas nas seguintes seções: seção de auditoria contábil, financeira e operacional; seção de planejamento, coordenação e monitoramento das atividades internas e, seção de governança, compliance, risco e TI. No tocante às orientações e exigências relacionadas à independência da Unidade de Auditoria Interna a posição da auditoria interna na estrutura organizacional é adequada para garantir sua independência, pois conforme o organograma da CMB, a auditoria interna está ligada ao Comitê de Auditoria, bem como o Estatuto Social da CMB.

4.1.2 Funcionamento da auditoria interna

Quando consultado documentos sobre a forma de organização da unidade de auditoria interna, identifica-se que a descrição sobre quem é a autoridade responsável pela contratação e poder de demissão do Chefe da Auditoria encontra-se na Política POL-

-G5000/001: Seleção de Titulares das Unidades de Governança, com o objetivo que os indicados possuam a capacidade técnica e a experiência necessárias para o exercício de suas funções, além disso o indicado será submetido à aprovação do Conselho de Administração – CONSAD.

Nas reuniões do Comitê de Auditoria, são discutidos vários tópicos para a governança e eficiência organizacional. Entre esses tópicos, o ponto que mais se repete foi sobre a auditoria interna, o acompanhamento das recomendações pendentes de atendimento. Além disso, foi feita a supervisão da execução do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), assegurando que as atividades planejadas estejam sendo realizadas conforme o cronograma e objetivos estabelecidos.

No RAIN 2022 indicou que a auditoria interna realizou 27 (vinte e sete) exames, sendo 19 (dezenove) previstos (cinco obrigatórios e quatorze por avaliação de risco) no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), 7 (sete) exames especiais demandados externamente e 1 (um) remanescente de 2021. O monitoramento das recomendações foi incluído nas pautas das Reuniões de Diretoria, o que resultou em um menor número de recomendações pendentes ao final de 2022, mesmo com a emissão de 79 (setenta e nove) novas recomendações.

4.2 Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnologia - HEMOBRAS

4.2.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

A auditoria interna possui 4 (quatro) profissionais, onde um é o Auditor Geral e os outros três são os analistas administrativos, e um estagiário no quadro. De acordo com a Ata da 1ª Assembleia Geral Extraordinária de 14 de junho de 2018 onde foi aprovado o Estatuto Social que estabelece que a empresa terá Comitê de Auditoria. O Estatuto também define a estrutura, os requisitos e as responsabilidades, bem como que o comitê é eleito e destituído pelo Conselho de Administração e é composto por três membros.

No que tange às atribuições do Conselho de Administração, em relação à auditoria interna, compete a este a aprovação do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (RAIN), sem a presença do Presidente da empresa (inciso XVIII).

4.2.2 Funcionamento da auditoria interna

De acordo com as atas do Comitê de Auditoria da HEMOBRÁS, o CAI participou de 11 das 27 reuniões realizadas em 2023. Nas reuniões do Comitê de Auditoria (COAUD), foram abordados temas essenciais para assegurar a integridade e a eficiência das operações internas. Entre os principais assuntos, destaca-se o monitoramento dos atendimentos das recomendações da auditoria interna, garantindo que as ações corretivas sejam efetivamente implementadas.

A discussão do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) assegura que as auditorias sejam bem planejadas e executadas conforme previsto. A avaliação do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAIN) permite uma análise abrangente dos resultados e impactos das auditorias realizadas no ano. Além disso, um destaque especial para o assunto da ata 16, reporte da Auditoria Interna (AUDIN) sobre sua independência em relação às demais áreas da HEMOBRÁS, sendo essa apresentação feita sem a presença da administração, para garantir a imparcialidade e a transparência do processo.

4.3 Indústria de Material Bélico do Brasil - IMBEL

4.3.1 Estrutura Organizacional Auditoria Interna

A unidade de Auditoria Interna da IMBEL possui 04 (quatro) profissionais: 01 (um) Chefe, 01 (um) Assessor e 02 (dois) Coordenadores (PAINT, 2022). Conforme Estatuto Social, de 12/01/2005, em seu Parágrafo único do Art. 12 “A IMBEL disporá de auditoria interna, vinculada ao Conselho de Administração, nos termos da legislação em vigor.” Essa vinculação é reforçada no Regimento Interno da Auditoria Interna da IMBEL, de 27/05/2021, em seu Art. 3º “A Auditoria Interna é vinculada ao Conselho de Administração, a quem deverá se reportar diretamente.” (IMBEL, 2022)

4.3.2 Funcionamento da auditoria interna

No Regimento Interno da Auditoria Interna da IMBEL, inciso IX, do Art. 6º compete à Auditoria Interna da IMBEL: “*manter o Comitê de Auditoria informado dos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna, por meio de reuniões, relatórios das visitas de auditoria e relatórios trimestrais de auditoria*”.

De acordo com as Atas do Conselho de Administração o CAI participou de 11 das 24 reuniões que ocorreram no decorrer do ano de 2023. Nas reuniões do Comitê de Auditoria (COAUD), os principais temas abordados incluem, com maior incidência, os pareceres trimestrais que a auditoria interna realiza sobre as Demonstrações Contábeis, assegurando a conformidade e a precisão das informações financeiras. Além disso, foram discutidos detalhadamente os relatórios de auditoria realizados, onde se avaliam as descobertas e recomendações para melhorias. O acompanhamento da execução do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) também foi tratado pelo COAUD, garantindo que as atividades planejadas sejam implementadas conforme previsto, contribuindo para a eficácia e transparência das operações internas.

O RAIN 2022 indica que no referido ano 98% dos trabalhos estabelecidos foram cumpridos, onde 15 (quinze) atividades foram avaliadas pela auditoria (onze por avaliação de riscos e 4 como obrigatórios). A partir desses relatórios, foram geradas 48 (quarenta e oito) recomendações, com 45 (quarenta e cinco) implementadas, 1 (uma) parcialmente implementada e 2 (duas) ainda em análise para verificar a possibilidade de implementação. Apesar de nem todas as recomendações terem sido atendidas, a auditoria não identificou impactos negativos e detectou como impacto positivo a quantidade de recursos disponíveis para trabalho.

4.4 Indústrias Nucleares do Brasil - INB

4.4.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

Para execução de suas atividades, a Auditoria Interna atualmente é composta por uma equipe de 8 (oito) auditores, sendo 1 (um) Gerente, além de 1 (um) auxiliar administrativo de apoio à área. O Estatuto Social das Indústrias Nucleares do Brasil (INB), datado de 27 de abril de 2022, estabelece em seus artigos as atribuições e a estrutura do Comitê de Auditoria Estatutário e da Auditoria Interna da empresa.

4.4.2 Funcionamento da auditoria interna

De acordo com as atas do Comitê de Auditoria Estatutário (CAE), nas suas 24 reuniões realizadas em 2023, quatro contaram com a presença do Gerente da Auditoria Interna. Nessas ocasiões, foram discutidas pautas importantes, como os relatórios do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) de 2023 e do Relatório Anual

de Auditoria Interna (RAINT) de 2022, que detalham as atividades realizadas e os resultados obtidos.

O RAINT 2022 indicou 8 trabalhos executados previstos no PAINT, com destaque para mudança de escopo do trabalho de Orçamento em decorrência da saída da INB do Orçamento Fiscal e a força de trabalho despendida para avaliação preliminar da Matriz de Riscos Corporativos com vistas a auxiliar na definição dos trabalhos previstos para o PAINT 2023 (RAINT, 2022).

O Regimento Interno da Auditoria Interna da INB, datado de 13 de dezembro de 2023, estabelece uma política formal de independência para a Auditoria Interna. Conforme descrito no regimento, a Auditoria Interna deve desenvolver suas atividades de maneira independente e objetiva, auditando os processos de negócio com o intuito de melhorar a eficácia dos controles internos e assessorando a tomada de decisões dos administradores. Além disso, o regimento garante que as atividades da Auditoria Interna sejam realizadas sem qualquer tipo de influência externa.

4.5 Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A - NUCLEP

4.5.1 Estrutura Organizacional da Auditoria Interna

No PAINT de 2023, esclarece que existe 1 (um) auditor geral, 4 (quatro) auditores internos e 1 (um) estagiário na auditoria interna da NUCLEP. De acordo com o Estatuto Social da NUCLEP, a vinculação da Auditoria Interna ao Conselho de Administração, seja diretamente ou por meio do Comitê de Auditoria Estatutário, está prevista no artigo 112. As atas das reuniões do Comitê de Auditoria devem ser divulgadas pela Companhia. No entanto, caso o Conselho de Administração considere que a divulgação da ata possa pôr em risco um interesse legítimo da Companhia, apenas um extrato da ata será divulgado. Entre as competências do Comitê de Auditoria Estatutário, destaca-se a supervisão das atividades desenvolvidas na área de auditoria interna, assegurando a eficácia e conformidade das operações com os regulamentos e normas aplicáveis; além da aprovação do PAINT e do RAINT, sem a presença do Presidente da NUCLEP, demonstrando mais uma forma de preocupação da empresa com a independência da auditoria interna.

4.5.2 Funcionamento da auditoria interna

Com relação ao funcionamento da auditoria interna, o Estatuto Social coloca a competência de aprovação das nomeações e destituições dos titulares da Auditoria Interna, ao Conselho de Administração, além de submeter à aprovação da Controladoria Geral da União.

Nas 24 reuniões do Comitê de Auditoria (COAUD) realizadas em 2023, conforme registrado em suas atas, cinco delas contaram com a presença do chefe da auditoria interna. Durante esses encontros, foram abordados diversos assuntos, incluindo a avaliação do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT) de 2022, que analisa o desempenho e as descobertas das auditorias realizadas no ano anterior. Além disso, o acompanhamento das recomendações da auditoria interna foi um tópico central, visando garantir a implementação efetiva das ações corretivas sugeridas.

Por fim, o RAINT de 2022 trouxe todas as informações a respeito dos trabalhos de auditoria interna realizados naquele ano, onde pelo menos 95% das ações planejadas para o ano foram finalizadas, demonstrando o nível de organização que as documentações pertinentes à área são capazes de trazer para os resultados.

4.6 Resultados das Entrevistas

4.6.1 Bloco A: Características dos respondentes

Acerca do primeiro bloco, "Características dos respondentes", três dos entrevistados possuem formação superior em Ciências Contábeis, um deles em logística e o último em engenharia elétrica. Referente ao tempo de auditoria interna onde os profissionais atuam, discorre-se que dois dos entrevistados estão há seis anos na função, um há oito anos e outro há 16 anos. Por fim, o último profissional há cinco anos.

4.6.2 Bloco B: Estrutura da Auditoria Interna

Em relação ao bloco B, sobre a estrutura da auditoria interna, evidencia-se que as empresas diferem entre si, no qual, uma delas mantém o cargo de auditor chefe acompanhado de três colaboradores. Outra empresa possui a estrutura de um auditor chefe e mais quatro analistas, diferentemente de outra empresa, que é composta por um cargo de superintendência, representada pelo auditor chefe e três gerências (exames de auditorias, gestão e risco de TI e planejamento de auditoria). A quarta estatal possui o auditor chefe e mais dois auditores, por derradeiro e, a última estatal, além do cargo de auditor chefe, mantém uma estrutura com um assistente, quatro auditores internos e uma estagiária.

Em adição, sobre o sistema informatizado para a realização de auditoria interna, três instituições utilizam o sistema fornecido pela Corregedoria Geral da União (e-Aud), as demais utilizam sistemas desenvolvidos internamente, no qual, todos os sistemas possuem funcionalidades voltadas para a realização de auditoria interna.

4.6.3 Bloco C: Funcionamento da Auditoria Interna

• Empresa 1

Referente ao funcionamento da auditoria interna, evidencia-se que a *Empresa 1* mantém 22 macroprocessos que são passíveis de serem auditados e que envolve todo o ciclo, bem como trabalhos que são voltados para sua atividade-fim. Igualmente, a auditoria externa é contratada para a verificação de balanço contábil. Ressalta-se que a instituição discorrida não realiza consultoria.

Sobre os trabalhos realizados pela auditoria interna, comenta-se:

Então, a gente tem 4 diretorias aqui na empresa, a diretoria administrativa, a diretoria do elemento combustível do combustível nuclear, a diretoria de enriquecimento de urânio e a diretoria de recursos minerais. Esses 22 processos auditáveis eles são vinculados aos macros, digamos assim, a AA, esse processo principal, que seriam o círculo do elemento combustível. Então, dentro desses 22, a gente tenta olhar sempre dentro de 1 ano.

Ainda, ressalta-se que a relação com a Alta Administração é considerada boa, no entanto, por ser uma estatal, torna-se suscetível às ingerências políticas, pois, trocas de gestão política exige que o chefe auditor se adeque às novas demandas constantemente. Evidencia-se que não há alta rotatividade entre os profissionais auditores e que a periodicidade das reuniões do CAE com a alta administração no último ano foi trimestralmente.

Sobre a aprovação do PAINT e RAINT, destaca-se que é realizado pelo Comitê de Auditoria, em complemento, solicitações de outras áreas são recepcionadas como da Presidência, Comitê de Auditoria, contudo é algo bem restrito.

Sobre os resultados da auditoria, em relação ao reporte dos resultados, há um sistema informatizado que contribui de forma otimizada para o processo, além da presença *in loco*.

Entretanto, os relatórios são elaborados pelo chefe de auditoria e, após todas as dúvidas serem esclarecidas em reuniões com os envolvidos, são aprovados pelo próprio chefe de auditoria. No entantotodas

• Empresa 2

Quanto ao relacionamento da auditoria interna com as demais áreas, especialmente com a alta administração, apesar de um período inicial de ceticismo, o ambiente atual é de transparência, no qual o trabalho da auditoria é valorizado, e tanto a diretoria quanto o colegiado demonstram comprometimento com suas atividades. É de transparência

[...] quando eu cheguei na empresa, a gente tinha um clima bastante hostil, e graças a Deus a gente conseguiu reverter isso e hoje a gente tem um ambiente muito bom, um ambiente de transparência.

Acerca do reporte dos resultados da auditoria interna, ela é efetivada pelos auditores que a realizaram, no qual mantém um estado de transparência com a área auditada, possibilitando meios de deixar evidente toda e qualquer situação, para que ao final, não fique dúvidas, diligenciando-se para buscar a solução dos problemas. Por fim, o Regulamento da Auditoria Interna traz a previsão da independência da auditoria interna, em conformidade com a CGU.

Referente à transferência de pessoal, eventualmente há mobilidade de pessoal para outros setores da empresa, principalmente ao setor de governança que dão prioridade ao pessoal de auditoria, além de um programa de demissão voluntária que levou à perda de dois auditores. Cabe ressaltar que a empresa não possui orçamento específico para a realização de auditoria interna, no qual está inserido no próprio orçamento da empresa. Em adição, o chefe da auditoria mantém contatos regulares com o comitê de auditoria, em que presidente, membros individuais se reúnem a cada bimestre, além de contatos eventuais com livre acesso.

• Empresa 3

Em relação ao funcionamento da auditoria interna, seus trabalhos são divididos em atividades operacionais e de conformidade, conforme previsto no plano anual de atividades, elaborado com base na análise de riscos, e não apenas em função do arcabouço normativo específico da administração pública federal. Algumas dessas atividades são realizadas periodicamente, sobretudo aquelas de caráter obrigatório. Além disso, a unidade também executa trabalhos de consultoria, sendo que o PAINT prevê a realização de pelo menos uma atividade consultiva por ano.

auditoria

Em geral, são auditorias operacionais e de conformidade. A gente tem o plano anual de atividades de auditoria interna, que ele é todo feito com base em risco todo, não porque existe todo um arcabouço normativo que é. Existem trabalhos realizados de forma periódica. As características já me responderam isso, que são os obrigatórios. A unidade de executa trabalhos de consultoria sim.

Referente ao relacionamento com a alta administração, a empresa é ligada ao Conselho de Administração, logo, todos os relatórios são submetidos aos conselheiros. Periodicamente no intervalo de três meses, o auditor-geral apresenta para os membros do conselho um relatório gerencial. A empresa possui um comitê de auditoria estatutário, no qual trabalha em conjunto, contudo, fornece subsídios em reuniões realizadas em Brasília ou em Recife, em que dados são reportados.

A cada 3 meses, o auditor-geral apresenta para eles um relatório gerencial, que é um resumo de todos aqueles. É relatórios, notas técnicas é que foram emitidas. Então, mas obviamente, com um foco em achados estratégicos e a gente tem um comitê de auditoria estatutário. É ele assim hierarquicamente, eles não, a gente não está ligado diretamente a eles, mas eles são uma instância que trabalha junto com a gente que a gente fornece, informa; é contato mais frequente.

O reporte dos resultados da auditoria interna são apresentados pelos próprios auditores que as efetivam, é de praxe que quem apresenta os resultados é o auditor que assina o relatório.

Ressalta-se que as alterações somente são concedidas pelos auditores internos que realizaram a auditoria. Em adição, o regimento interno da estatal, assegura a independência da auditoria interna em vários dispositivos, pois a própria estrutura da estatal assegura a auditoria interna como independente.

• Empresa 4

Quanto aos trabalhos realizados pela quarta estatal, discorre-se que que são auditorias de temas relevantes de risco que possam impactar no alcance dos objetivos da organização, a partir de um planejamento, mais especificamente, comunicação de resultados e monitoramento. Sobre o relacionamento da auditoria da estatal com outras áreas, especificamente a Alta Administração, segundo o entrevistado, é uma condição otimizada, principalmente como Conselho da Administração, cujo contato é constante, da mesma forma com o Comitê da auditoria, com realizações de reuniões semanais praticamente.

Em relação aos documentos, o PAINT é proposto pela auditoria interna, analisado pelo Conselho Fiscal e Comitê de Auditoria, aprovado pelo Conselho de administração, outras ações não previstas, como solicitações de outras áreas somente são recepcionadas a partir de solicitação ao Conselho de Administração, que avalia e determina e autoriza que a auditoria interna realize algo que não estava previsto no plano.

O PAINT é proposto pela auditoria interna, como eu falei, analisado e realizado pelo conselho fiscal e pelo comitê de auditoria, e ele é aprovado pelo conselho de administração e reunião ordinária.

O relatório de auditoria aprovado pela equipe de auditores (sem indicação de relatório preliminar) é assinado pelo chefe de auditoria e despachado ao Presidente do conselho de administração, em que é o primeiro que toma conhecimento dos resultados, em seguida, depois de autorizado é enviado ao Conselho Fiscal, Comitê de auditoria e para a gestão da estatal.

Em relação aos normativos da auditoria interna, a estatal possui regimento que traz demonstra independência da auditoria interna, na qual, evidencia-se uma carreira própria para auditores internos, de ingressos, de movimentação e pós-normativos internos emitidos, que contribuem para assegurar a independência da unidade.

• Empresa 5

Por fim, a quinta estatal, com relação aos serviços prestados, pode ser observados a realização de serviços de auditoria e de consultoria, no qual, os trabalhos de auditorias são realizados anualmente, bem como é de praxe a realização de serviços de consultoria.

Concernente ao relacionamento com a Alta Administração, observa-se transparência com as informações e ausência de interferências na auditoria interna da empresa. Acerca da mobi-

lidade de pessoal da auditoria interna para outras funções, observa-se sua não ocorrência, visto que estes são concursados. Ainda, a respeito do orçamento da auditoria interna, não há algo específico, no entanto é solicitado treinamento e capacitação anual de pessoal.

A respeito do contato do chefe de auditoria com contatos privados e comitê de auditoria, discorre-se que este é realizado trimestralmente, cujos relatórios são enviados para o Comitê de Auditoria. As reuniões com o Comitê de Auditoria Estatutário com a alta administração no último ano são contínuas ou sempre que há a necessidade, bem como o Conselho de Administração submete os relatórios a eles.

Sobre os relatórios de auditoria interna, a aprovação do PAINT e RAINTE é realizada pelo Conselho de administração na presença do Presidente. Em relação a solicitação externas para alterações no PAINT durante o período de exercício, são realizadas se houver condições de atender. Em adição, o PAINT tem mapeamento de riscos da empresa toda para o planejamento.

4.6.4 Bloco D: IA-CM

O bloco D se trata da análise do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) da auditoria interna da estatal investigada, o primeiro questionamento se refere ao nível que a empresa se encontra nesta classificação.

A primeira estatal se encontra no nível 1 (conforme figura 1), no entanto, para a elevação de nível, 2 ou 3, as intervenções necessárias emancipam da alçada da auditoria, muitas das necessidades dependiam da alta administração, em virtude disso, houve uma acomodação e a empresa se manteve no nível.

Em relação à segunda estatal, igualmente a anterior, se encontra no nível 1, para se alcançar o nível 2, dependia basicamente da aprovação, visto que atendia todos os requisitos necessários, no entanto, havia a necessidade de aprovação pelo Comitê de Auditoria de documentação, o que não foi feito. Essa circunstância vai ser retomada até o final de 2024.

Sobre a terceira estatal, assim como as demais, se encontra no nível 1 da IA-CM, porém, alguns indicadores foram colocados especificamente pela CGU. Ademais, a quarta e a quinta estatal encontram-se, outrossim. Sobre esse cenário, apesar da importância desta classificação, um dos fatores que contribuem para a ausência de níveis superiores pode ser observado no número reduzido de pessoas atuando nas atividades de auditoria.

Por fim desta subseção, os dados obtidos com a aplicação da entrevista, levando em conta os blocos de questões incluídos, permite delinear uma posição subjetiva acerca da concepção dos auditores acerca da independência da auditoria interna das estatais investigadas, cujas informações possibilitam compreender e explicar o cenário que as estatais vivenciam em relação à independência da auditoria interna.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a análise dos estudos de casos das instituições observadas, conclui-se que para a total independência e autoridade de auditoria interna não se deve haver nenhum aspecto da organização em que ela possa ser impedida de examinar enquanto cumpre o seu mandato. Ainda, a independência do auditor, em particular, implica na ausência de influência ou controle em matéria de conduta, ação e opinião do auditor.

Nesse pensamento, a independência permite que os auditores internos emitam julgamentos imparciais e essenciais para a condução adequada dos trabalhos, em que a independência da auditoria

deve ser vista dentro da totalidade da governança corporativa e das responsabilidades das organizações perante as suas partes interessadas. Isto incorpora implicitamente o interesse público, qualquer que seja sua definição (Khimoto, 2014).

A literatura alerta para o risco de diminuição da independência da auditoria interna quando a nomeação e a demissão do CAI são geridas pela alta administração, conforme apontado por Goldman e Barlev (1974), Christopher, Sarens e Leung (2009). No entanto, em todas as cinco empresas públicas analisadas, os regimentos internos estabelecem que tanto a nomeação quanto a destituição do CAI competem ao Conselho de Administração, após a aprovação da Controladoria-Geral da União (CGU), reforçando a autonomia desse processo.

Ao se comparar as instituições analisadas, torna-se possível mencionar que em relação ao número de integrantes do COAUD, órgão de controle, não impacta diretamente na independência da auditoria interna, cabendo a estes atuarem com lisura. Acerca dos integrantes de auditoria interna, foi possível constatar que em algumas destas instituições, há remanejamento de pessoal, o que oscila a estrutura da auditoria interna. Em todas as instituições investigadas, verifica-se que há previsão de independência da auditoria interna nos referidos regimentos internos. A partir da análise documental, realizou-se a análise das entrevistas, nesse sentido, considerando o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna, evidencia-se que todas estão no nível 1.

Referente à mobilidade dos profissionais, observa-se que foram identificados em muitas das realidades. Esta condição, além da falta de pessoal e ausência de capacitação, implica, muitas vezes, no comprometimento da independência da auditoria. Acerca desta condição, Rodrigues (2017) preconiza que para uma auditoria interna eficaz e independente é necessário a presença de profissionais capacitados, pois, tende a potencializar a qualidade do relatório de auditoria, otimizar as competências e gestão de procedimentos.

Outro ponto observado é a informação de ausência de orçamento específico para execução das atividades de auditoria interna para algumas das investigadas, assim como verifica-se indícios de interferência política. Além disso, a maior parte das auditorias são submetidas ao Conselho da Administração da Estatal, da mesma forma a apresentação do relatório de auditoria, em que são submetidos ao Conselho. Outrossim, observa-se que não há uma preocupação enfática das estatais em elevar a auditoria para o nível seguinte do IA-CM.

6. CONCLUSÃO

Compreende-se que a independência da auditoria interna deve garantir que suas funções não sejam afetadas por conflitos de interesses e pressões motivadas por vínculos pessoais, profissionais, ambiente externo ou predisposições institucionais. Nesse contexto, o chefe da auditoria interna possui suma importância para promover uma estrutura que desenvolva suas atividades de forma eficaz ao atingir os objetivos institucionais.

Assim sendo, para atingir o objetivo proposto, desenvolveu-se uma pesquisa com abordagem qualitativa por meio de estudos de casos múltiplos em cinco empresas estatais, na qual foram triangulados documentos institucionais com entrevistas realizadas aos chefes de auditoria interna.

Quanto aos resultados, o cenário encontrado indica que as estatais analisadas possuem uma auditoria interna classificada no nível 1 do IA-CM. Nesse contexto, é suportado pela literatura anterior, pode-se inferir que este cenário limita a independência total das atividades de auditoria. Contudo, foi constatado que em

determinadas conjunturas, como a existência de um regimento interno que prevê a independência da auditoria interna, o reporte dos resultados à comissão de auditoria e à administração, assim como uma boa relação com a alta administração, tornam sua independência relativa.

Em adição, discorre-se que a alocação de orçamento para atividades com finalidade de capacitação de pessoal, tende a contribuir para que a independência da auditoria interna se fortifique. Nesse sentido, essa alocação pode contribuir para a gestão de riscos, a eficácia do controle e o processo de governança. Não menos importante, essa medida contribui para elevar os níveis de maturidade proposta pelo IA-CM.

Alusivo ao setor público, conclui-se que as auditorias internas necessitam de mais apoio e capacitação das partes interessadas relevantes para cumprir suas responsabilidades de forma eficaz, considerando que os objetivos do setor público são geralmente amplos, complexos e difíceis de medir em comparação com os do setor privado. Em linha, no setor público, a importância das auditorias internas aumentou para reduzir o risco de corrupção.

Em virtude disso, sustentar uma auditoria interna independente torna-se fundamental para a eficácia e otimização da prestação dos serviços.

No tocante às contribuições advindas deste estudo, além de apresentar novas evidências à literatura, o estudo pode apresentar deficiências que impossibilitam maiores níveis de maturidade das atividades de auditoria interna. À vista disso, são apresentadas sugestões de ações que podem contribuir para a melhoria dos processos e das atividades de auditoria interna desenvolvidas. Em adição, contribui para que as estatais busquem corresponder às normas internacionais, de modo a elevar o nível de certificação e, conseqüentemente, a independência da auditoria interna. Nesse sentido, os objetivos estabelecidos nos relatórios de auditoria interna foram implementados, o que se pode inferir que as auditorias internas das instituições analisadas são independentes.

Por fim, sugere-se, para pesquisas futuras, uma abordagem mais abrangente que inclua uma maior diversidade de perspectivas teóricas e metodológicas, bem como novas investigações que englobam empresas que estejam pelo menos no nível 2 do IA-CM e posteriores.

REFERÊNCIAS

AHMAD, Nasibah; OTHMAN, Radiah; OTHMAN, Rohana; JUSOFF, Kamaruzaman. The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 5, n. 9, 2009.

AHMAD, Z.; TAYLOR, D. Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 9, p. 899-925, 2009.

ALZEBAN, A.; GWILLIAM, D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 23, n. 2, p. 74-86, 2014.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de Orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, DF: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, 2017. 149 p.

CHANG, Y. T, CHEN, H., CHENG, R. K., CHI, W. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, v. 15, n. 1, p. 1-19, 2019.

CHRISTOPHER, J.; SARENS, G.; LEUNG, P. A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 2, p. 200-220, 26 jan. 2009.

CINAJ, V.; RIBAJ, A.; RIBAJ, R. The Independence of Banks Internal Auditors from Banks' Executives. **Ovidius University Annals, Economic Sciences Series**, v. 20, n. 2, p. 846-852, 2020.

FERRARI, A.; CUNHA, P. R.; BOFF, M. L. Estilo de gestão na auditoria interna: influência entre fatores pessoais e conflito de papéis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 34, p. 1710, 2023.

GOLDMAN, A.; BARLEV, B. The Auditor-Firm Conflict of Interests: its implications for independence. **The Accounting Review**, v. 49, n. 4, p. 707-718, 1974.

GOODWIN, J.; YEO, T. Y. Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: evidence from Singapore. **International Journal of Auditing**, v. 5, n. 2, p. 107-125, 2001.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Standards for the professional practice of internal auditing**. Institute of Internal Auditors, Incorporated, 2008.

KHIMOTO, T.N. Factors Affecting Internal Audit Independence: a case study of technical university of Mombasa. **European Journal of Business and Management**. v.6, n.6, 2014.

LOPES, S. J.; JOSÉ, H. A Importância da Auditoria Interna nas Empresas: a importância da auditoria interna nas empresas. **Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia - REIVA**, v. 4, n. 03, p. 12, 29 jun. 2021.

RODRIGUES, R. C. **A atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras. 177f.** Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017. Disponível em: <https://www.repositoriobib.ufc.br/000040/000040c4.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2023.

ROUSSY, M. Internal auditors' roles: from watchdogs to helpers and protectors of the top manager. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, n. 7-8, p. 550–571, nov. 2013.

SANCOVSCHI, M.; COUTINHO E SILVA, A.H.; RIBEIRO, R.D.; AGOSTINHO, TB. Mudanças no sistema de controle interno de uma empresa brasileira do setor elétrico. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 76, 2020. YIN, R. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

YUSOF, N. A. Z. M., HARON, H., ISMAIL, I., CHYE, OH. Independence of internal audit unit influence the internal audit capability of Malaysian public sector organizations. **KnE Social Sciences**, 2019.