



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

JOSÉ ANTONIO AGULLEIRO RODRIGUEZ

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS SOBRE A DUALIDADE ENTRE AS
FUNÇÕES DE AUDITORIA AVALIATIVA E DE CONSULTORIA, NAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO**

MOSSORÓ

2025

JOSÉ ANTONIO AGULLEIRO RODRIGUEZ

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS SOBRE A DUALIDADE ENTRE AS
FUNÇÕES DE AUDITORIA AVALIATIVA E DE CONSULTORIA, NAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO**

Dissertação apresentada ao Mestrado em Administração do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Linha de Pesquisa: Processos Organizacionais e Decisórios

Orientador: Prof. Dr. Fábio Chaves Nobre

MOSSORÓ

2025

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

R696p Rodriguez, Jose Antonio Agulleiro.
A percepção dos auditores internos sobre a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, nas instituições federais de ensino / Jose Antonio Agulleiro Rodriguez. - 2025.
137 f. : il.

Orientador: Fábio Chaves Nobre.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal Rural do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em Mestrado em Administração, 2025.

1. Auditoria interna. 2. Auditoria avaliativa. 3. Consultoria. 4. Independência. 5. Teoria da agência. I. Nobre, Fábio Chaves, orient. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada por sistema gerador automático em conformidade com AACR2 e os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Biblioteca Campus Mossoró / Setor de Informação e Referência
Bibliotecária: Keina Cristina Santos Sousa e Silva
CRB: 15/120

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

JOSÉ ANTONIO AGULLEIRO RODRIGUEZ

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS SOBRE A DUALIDADE ENTRE AS
FUNÇÕES DE AUDITORIA AVALIATIVA E DE CONSULTORIA, NAS
INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO**

Dissertação apresentada ao Mestrado em Administração do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Linha de Pesquisa: Processos Organizacionais e Decisórios

Orientador: Prof. Dr. Fábio Chaves Nobre

Defendida em 22/12/2025

BANCA EXAMINADORA

Fábio Chaves Nobre, Prof. Dr. (UFERSA)
Presidente

Liana Holanda Nepomuceno Nobre, Prof^a. Dra. (UFERSA)
Membro Examinador

Sérgio Luiz Pedrosa Silva, Prof. Dr. (UERN)
Membro Examinador

AGRADECIMENTOS

A realização desta dissertação só foi possível graças ao apoio, à confiança e à generosidade de muitas pessoas e instituições, a quem registro minha profunda gratidão.

À minha mãe, Rogélia Rodriguez Cancela (in memoriam), pelo amor, pelos valores e pelo exemplo de dignidade e perseverança que continuam a me inspirar. Esta conquista lhe pertence.

À minha esposa, Sheila Ferreira Maynarde, pelo amor, pelo companheirismo, pela paciência nas ausências impostas pela vida acadêmica, pelo incentivo diário e por acreditar em mim em todos os momentos. Aos meus filhos, Daniel e Isabelle, pela compreensão, pelo carinho e pela alegria que renovaram minhas forças ao longo deste percurso.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Fábio Chaves Nobre, pela orientação segura, pelas contribuições qualificadas e pela confiança depositada no desenvolvimento desta pesquisa. Sua disponibilidade, escuta atenta e rigor acadêmico foram fundamentais para o amadurecimento deste trabalho.

Aos professores, Prof^ª. Dra. Liana Holanda Nepomuceno Nobre e Prof. Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva, participantes das bancas examinadoras, pelas sugestões pertinentes e construtivas que aprimoraram significativamente esta dissertação.

Ao meu amigo e colega de trabalho, José Eudes Medeiros Júnior, pela parceria, pelas conversas produtivas, pelo suporte nas demandas profissionais e pelo incentivo constante durante o desenvolvimento desta dissertação.

Aos professores e alunos do Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA), pelos ensinamentos valiosos, pelo companheirismo e pelas contribuições que enriqueceram minha formação ao longo do mestrado.

Ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN), instituição na qual trabalho, pelo apoio e pela realização do convênio com o PPGA da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), que possibilitou o oferecimento deste curso de mestrado e criou as condições para a concretização desta pesquisa.

Aos amigos de trabalho do IFRN, Campus Mossoró, e aos amigos da Auditoria do IFRN, pelo apoio, pela parceria cotidiana e pela compreensão diante das demandas e ausências decorrentes deste mestrado, contribuindo para que eu pudesse conciliar as responsabilidades profissionais e acadêmicas.

Aos membros da UNAMEC, pelo apoio, pela colaboração e pelas contribuições diretas e indiretas para o meu percurso acadêmico e profissional, que se refletem nas páginas deste trabalho.

A todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para que esta etapa fosse concluída – por meio de palavras de incentivo, gestos de cuidado ou auxílio nas diferentes fases da pesquisa – deixo aqui meu sincero agradecimento. Cada contribuição, ainda que não mencionada nominalmente, foi essencial para que esta dissertação se tornasse realidade.

RESUMO

Esta dissertação investiga a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFE) acerca da dualidade entre as funções de auditoria avaliativa (asseguração) e de consultoria, considerando os impactos dessa relação no exercício profissional e na prestação dos serviços de auditoria interna. O objetivo do estudo foi analisar como esses profissionais percebem e administram, no cotidiano de trabalho, situações decorrentes da coexistência dessas funções, bem como compreender de que forma equilibram as responsabilidades tradicionais de avaliação com o papel emergente de consultores estratégicos. A pesquisa adota uma abordagem qualitativa, fundamentada na perspectiva construcionista, utilizando entrevistas semiestruturadas fundadas em dimensões previamente definidas e realizadas com auditores internos em efetivo exercício em Instituições Federais de Ensino. Os dados foram analisados por meio de análise de conteúdo temática, a partir de categorias identificadas no processo de codificação dos argumentos coletados e refinadas ao longo do processo analítico. Os resultados evidenciam a existência de percepções divergentes entre os auditores internos. Parte dos participantes manifesta posicionamento contrário à prestação de serviços de consultoria, fundamentado em preocupações relacionadas à independência, à objetividade e ao risco de comprometimento da função avaliativa. Em contrapartida, auditores favoráveis à consultoria destacam seu potencial de agregação de valor à gestão, fortalecimento da governança e aprimoramento dos processos organizacionais, embora reconheçam desafios institucionais, normativos e culturais para sua implementação. O estudo também identifica estratégias e soluções propostas pelos próprios auditores para mitigar riscos associados à dualidade, como a definição de escopo, salvaguardas de independência, segregação de funções e dos marcos normativos internos. Conclui-se que a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria, embora tensione princípios tradicionais da auditoria interna, pode ser administrada de forma equilibrada, desde que sustentada por arranjos institucionais adequados, maturidade profissional e alinhamento às normas internacionais e ao referencial técnico da auditoria interna governamental. A pesquisa contribui para a ampliação do debate teórico e prático sobre o papel contemporâneo da auditoria interna no setor público, especialmente no contexto das Instituições Federais de Ensino.

Palavras-chave: Auditoria interna. Auditoria avaliativa. Consultoria. Independência. Teoria da agência.

ABSTRACT

This dissertation investigates the perception of internal auditors from Federal Higher Education Institutions (IFE) regarding the duality between the functions of evaluative (assurance) auditing and consulting, considering the impacts of this relationship on professional practice and the delivery of internal audit services. The objective of the study was to analyze how these professionals perceive and manage, in their daily work, situations arising from the coexistence of these functions, as well as to understand how they balance the traditional responsibilities of evaluation with the emerging role of strategic consultants. The research adopts a qualitative approach, grounded in a constructionist perspective, using semi-structured interviews based on predefined dimensions and conducted with internal auditors in active service at Federal Higher Education Institutions. The data were analyzed through thematic content analysis, based on categories identified during the coding process of collected arguments and refined throughout the analytical procedure. The results reveal divergent perceptions among internal auditors. Some participants expressed opposition to the provision of consulting services, citing concerns related to independence, objectivity, and the risk of compromising the evaluative function. Conversely, auditors in favor of consulting highlighted its potential to add value to management, strengthen governance, and improve organizational processes, while acknowledging institutional, regulatory, and cultural challenges to its implementation. The study also identifies strategies and solutions proposed by the auditors themselves to mitigate risks associated with this duality, such as scope definition, independence safeguards, segregation of functions, and internal normative frameworks. It is concluded that the duality between evaluative auditing and consulting, although it challenges traditional principles of internal auditing, can be managed in a balanced manner, provided it is supported by adequate institutional arrangements, professional maturity, and alignment with international standards and the technical framework of governmental internal auditing. The research contributes to expanding both theoretical and practical debates on the contemporary role of internal auditing in the public sector, particularly within the context of Federal Higher Education Institutions.

Keywords: Internal audit. Assurance. Consulting. Independence. Agency Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Dualidade das funções avaliativas e de consultorias (Nuvem de Palavras)	74
Figura 2 - Relação institucional da dualidade das funções (Nuvem de Palavras).....	78
Figura 3 - Relação com os pares (Nuvem de Palavras).....	85
Figura 4 - Relação com a gestão (Nuvem de Palavras).....	90
Figura 5 - Relação com a CGU (Nuvem de Palavras).....	94
Figura 6 - Influência das relações na prestação dos serviços (Nuvem de Palavras)	98
Figura 7 - Formato da oferta de serviços de consultoria (Nuvem de Palavras).....	101
Figura 8 - Desempenho institucional (Nuvem de Palavras).....	106
Figura 9 - Parcela da consultoria no desempenho (Nuvem de Palavras)	110
Figura 10 - Visão de futuro (Nuvem de Palavras).....	116
Figura 11 - Relação das dimensões de análise com objetivos do estudo	121

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Quadro de dimensões analíticas da entrevista – auditor interno	60
Quadro 2 - Quadro-resumo da pesquisa	63
Quadro 3 - Quantitativo de auditores por Região Geográfica e Unidade de Federação	66
Quadro 4 - Entrevistados por Região Geográfica e Unidade de Federação	68
Quadro 5 - Caracterização dos participantes da pesquisa.....	68
Quadro 6 - Codificação interna sobre a dualidade das funções avaliativas e de consultorias..	73
Quadro 7 - Codificação interna sobre a relação institucional da dualidade das funções.....	77
Quadro 8 - Codificação interna sobre a relação com os pares.....	84
Quadro 9 - Codificação interna sobre a relação com a gestão.....	89
Quadro 10 - Codificação interna sobre a relação com a CGU	93
Quadro 11 - Codificação interna sobre a influência das relações na prestação dos serviços ...	98
Quadro 12 - Codificação interna sobre o formato da oferta de serviços de consultoria.....	101
Quadro 13 - Codificação interna sobre o desempenho institucional	105
Quadro 14 - Codificação interna sobre a parcela da consultoria no desempenho	110
Quadro 15 - Codificação interna sobre a visão de futuro	115

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AUDIN - Auditorias Internas Singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal

CGU - Controladoria-Geral da União

GTAG - Guias Globais de Auditoria de Tecnologia (*Global Technology Audit Guide*)

IF - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia

IFE - Instituição Federal de Ensino

IA - Inteligência artificial

IIA - Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors*)

IIASB - Conselho Internacional de Normas de Auditoria Interna (*International Internal Audit Standards Board*)

IPPF - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework*)

ISPPIA - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*)

MOT - Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal

PAINT - Planos Anuais de Auditoria Interna

PEF - Poder Executivo Federal

PGMQ - Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade

PPGA - Programa de Pós-Graduação em Administração

RAINT - Relatórios Anuais de Auditoria

SCI - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Pessoal

UAIG - Unidades de Auditoria Interna Governamental

UF – Universidade Federal

UFERSA - Universidade Federal Rural do Semi-Árido

UNAMEC - União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2	PROBLEMÁTICA	15
1.3	OBJETIVOS	16
1.3.1	Objetivo Geral	16
1.3.2	Objetivo Específico	17
1.4	RELEVÂNCIA DO TEMA	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	CONTEXTO HISTÓRICO DA AUDITORIA INTERNA	20
2.2	TEORIA DA AGÊNCIA E AUDITORIA INTERNA	21
2.3	LIMITAÇÕES DA TEORIA DA AGÊNCIA	25
2.4	CONSULTORIA COMO UMA FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA	28
2.5	PAPEL CONTEMPORÂNEO DO AUDITOR INTERNO COMO CONSULTOR	33
2.6	ESTRUTURA INTERNACIONAL DE PRÁTICAS PROFISSIONAIS (IPPF)	36
2.7	REFERENCIAL TÉCNICO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	39
2.8	AUDITORES INTERNOS DO AMANHÃ	44
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS	56
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	56
3.2	DESCRIÇÃO DAS DIMENSÕES DE ANÁLISE	59
3.3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	61
3.4	PARTICIPANTES DA PESQUISA	62
3.5	QUADRO-RESUMO DA PESQUISA	63
3.6	COLETA DE DADOS	64
3.7	TRATAMENTO DOS DADOS E ESTRUTURA DE ANÁLISE	70
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS	72
4.1	DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE A DUALIDADE DAS FUNÇÕES AVALIATIVAS E DE CONSULTORIAS	72
4.1.1	Subdimensão: Dualidade das funções avaliativas e de consultorias	73
4.1.2	Subdimensão: Relação institucional da dualidade das funções	77
4.2	DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE A INTERAÇÃO COM AS PARTES INTERESSADAS	83

4.2.1	Subdimensão: Relação com os pares	83
4.2.2	Subdimensão: Relação com a gestão	89
4.2.3	Subdimensão: Relação com a CGU	93
4.2.4	Subdimensão: Influência das relações na prestação dos serviços	97
4.3	DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE O IMPACTO NO CONTEXTO INSTITUCIONAL	100
4.3.1	Subdimensão: Formato da oferta de serviços de consultoria.....	100
4.3.2	Subdimensão: Desempenho institucional.....	104
4.3.3	Subdimensão: Parcela da consultoria no desempenho	109
4.4	DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE O FUTURO PROFISSIONAL DO AUDITOR	114
4.4.1	Subdimensão: Visão de futuro	115
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	121
5.1	CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	124
5.2	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	125
5.3	SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	125
	REFERÊNCIAS	127
	APÊNDICE 1 – DECLARAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA INÍCIO DA PESQUISA NA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO	131
	APÊNDICE 2 – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	133
	APÊNDICE 3 – ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	136

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A auditoria interna, segundo Pickett (2010), desenvolveu-se ao longo dos anos, passando por estágios desde sua origem. Do papel inaugural de suporte à administração com o processamento de informações, execução de rotinas administrativas e apoio a auditoria externa na verificação da confiabilidade dos registros contábeis, progrediu gradativamente até atingir a posição atual como uma pedra angular da governança corporativa.

A progressiva mudança do ambiente corporativo, intensificada a partir da década de 1990, trouxe novos desafios para a governança, gestão de riscos e controles internos. As empresas passam a enfrentar um cenário de negócios complexos e dinâmicos, exigindo uma abordagem proativa dos auditores internos. Foi então, com o crescente reconhecimento de que a auditoria interna poderia agregar valor às organizações, visando não apenas à conformidade, mas também à melhoria contínua dos processos, que a consultoria foi oficialmente inserida como uma função da auditoria interna no ano de 1999. Essa mudança ocorreu por meio da reformulação da definição de Auditoria Interna realizada pelo Instituto de Auditores Internos (em inglês, *The Institute of Internal Auditors - IIA*), que figurava a muito tempo como a principal entidade reguladora e responsável por desenvolver padrões e diretrizes para a profissão de auditoria interna (Pickett, 2010).

O progresso contínuo da auditoria interna para se adaptar a um ambiente corporativo em rápida evolução, onde os auditores passaram a desempenhar um papel estratégico ajudando a organização a enfrentar desafios futuros e oportunidades de crescimento, não foi caracterizado pela ausência de dificuldades, oposições e desafios impostos aos profissionais. As novas responsabilidades atribuídas ao perfil profissional do auditor interno proporcionaram ao auditor interno a oportunidade de atuar em ações que enfatizam a criação de valor organizacional e não só de garantia, e de consequentemente fortalecer a credibilidade da função de auditoria interna no ambiente organizacional. Contudo, os serviços de auditoria avaliativa e de consultoria apresentam características bem diferenciadas em vários aspectos. A relação dual entre a função de avaliação (garantia) e a função de consultoria (assessoria) no âmbito da auditoria interna é um tema complexo, com diversas perspectivas e desafios (IIA, 2024a).

1.2 PROBLEMÁTICA

Desde a vigência da atualização de 1999 das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (renomeadas em 2023 para Normas Globais de Auditoria Interna ou, em inglês, *Global Internal Auditing Standards*) é dever do auditor participar de serviços de auditoria avaliativa (asseguração), como também de consultoria (assessoramento).

Essa atualização foi particularmente significativa por expandir o papel da auditoria interna e reforçar o conceito de consultoria como uma das funções-chave da profissão. A partir de sua vigência os auditores internos não deveriam se limitar apenas às atividades de controle e conformidade, mas também fornecer serviços de consultoria com objetivo de agregar valor às organizações, colaborando com a gestão de riscos, aprimorando processos e colaborando com a alta administração (IIA, 2024a).

Porém, posições antagônicas entre as funções apresentam conotações divergentes. Por exemplo, em relação à natureza e ao âmbito dos trabalhos, na auditoria avaliativa são determinados unilateralmente pela função de auditoria interna e o processo desenvolvido tende a ser relativamente uniforme de trabalho para trabalho, enquanto que, na consultoria a natureza e o âmbito de cada trabalho são determinados conjuntamente pela função de auditoria interna e por seu cliente, o gestor administrativo, e as etapas específicas do processo normalmente variam de acordo com o trabalho (Sawyer e Dittenhofer, 1996).

Outros aspectos, como a escolha simples e peculiar dos auditores em adotar postura séria e formal, comum na execução de trabalhos de auditoria avaliativa (de conformidade e operacional), tendem a desenvolver o afastamento entre os auditores e alguma parcela da gestão administrativa. Essa atitude se dá, segundo Barreto (2023), pela cultura da desconfiança que se prolifera em órgãos públicos brasileiros. Alguns auditores exacerbam o ceticismo profissional considerando, de antemão, que todo auditado comete erros. Assim como, alguns gestores consideram que todos os auditores atuam exclusivamente em busca de erros e para apontar culpados.

A falta de confiança motiva a gestão da auditoria e a da administração a desejarem que a função de auditoria execute apenas serviços de garantia, ou ter os serviços de consultoria limitados pela estrutura organizacional, devido a compreensão equivocada do papel da função de auditoria interna nesse tipo de serviço. Enquanto as auditorias avaliativas acentuam o ceticismo profissional do auditor frente ao auditado, as consultorias anseiam pelo trabalho

conjunto e colaborativo entre o auditor consultor e o cliente. Sendo que o auditado em um momento pode ser o cliente em outro momento, e vice-versa (Lenz e O'Regan, 2024).

Seguindo essa linha, Pickett (2010) destaca como o nível aceitável de independência deve ser almejado nos serviços de consultoria e auditoria (avaliação).

A diferença entre consultoria e auditoria deve ser totalmente reconhecida pelo Chefe de Auditoria (em inglês, *Chief Audit Executive* – CAE) ao projetar o tipo de serviços de auditoria oferecidos. Ao discutir fatores que afetam a independência, devemos passar da posição de decidir se temos ou não independência. A verdadeira posição é que uma postura idealista não pode ser mantida a todo custo. Os aspectos práticos de cada caso individual significam que ele apenas tem que ser suficiente para apoiar um bom trabalho de auditoria. O importante é que as muitas barreiras a níveis aceitáveis de independência sejam reconhecidas e abordadas por meio da filosofia de auditoria adotada. (Pickett, 2010, p. 346, tradução nossa)

Apesar do reconhecimento normativo da consultoria como função legítima da auditoria interna, observa-se resistência, baixa institucionalização e percepções divergentes entre auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFE), quanto aos riscos à independência e objetividade. Diante disso, questiona-se: *como a percepção dos auditores internos acerca da dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria influencia a prestação dos serviços de consultoria nas IFE?*

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral é analisar a percepção do cotidiano prático da prestação dos serviços de auditoria, em situações problemas decorrentes da dualidade das funções de auditoria avaliativa e de consultoria, através da percepção dos auditores internos.

1.3.2 Objetivo Específico

Os objetivos específicos pretendidos são:

- Identificar e analisar as posições contrárias à prestação de serviços de consultoria no âmbito da auditoria interna, com foco nos fundamentos predominantes, nas principais barreiras percebidas e nas preocupações associadas à preservação da independência e da objetividade profissional.
- Identificar e analisar as posições favoráveis à prestação de serviços de consultoria, destacando os benefícios percebidos, bem como os desafios institucionais, normativos e operacionais relacionados à sua implementação nas Instituições Federais de Ensino.
- Analisar as soluções e estratégias propostas pelos auditores internos para mitigar os riscos associados à dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, avaliando sua viabilidade e potencial impacto na atuação da auditoria interna.

1.4 RELEVÂNCIA DO TEMA

A proposição do tema advém da experiência de mais de uma década do autor da dissertação no exercício do cargo de Auditor Interno de uma IFE, no qual, cotidianamente, percebe diferentes posicionamentos de auditores internos quanto às propostas de serviços de consultoria no exercício de suas funções. Há os que são contrários à prestação dos serviços, os que são favoráveis ao serviço, os que cogitam dificuldades em sua implementação, os que associam a prestação do serviço a assunção de riscos, a inviabilidade e impacto negativo para a instituição.

A relevância teórica desta pesquisa apoia-se na escassez literária acerca da prestação do serviço de consultoria sob a perspectiva de auditores internos. Paape (2007) generaliza afirmando que do ponto de vista acadêmico, a auditoria interna não é muito bem pesquisada. Tal fato intensifica sua relevância pela ausência de relatórios contextualizados de trabalhos de consultoria exercidos pela auditoria interna nas IFE, disponíveis à consulta do público em geral.

Em âmbito mundial, o IIA, através do relatório de pesquisa *Internal Audit: Vision 2035*, elaborado para orientar o desenvolvimento de longo prazo das funções de auditoria interna,

constatou que o tempo médio gasto em trabalho de consultoria atualmente é de 24% (vinte e quatro por cento), enquanto o tempo médio gasto em serviços de avaliação é de 76% (setenta e seis por cento) (Ekendahl *et al.*, 2024).

Porém, em âmbito nacional, a avaliação dos Planos Anuais de Auditoria Interna (PAINT) e Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) de IFE referentes ao ano de 2023, resultou que 38% (trinta e oito por cento) das instituições não planejaram, nem disponibilizaram reserva técnica para alocação de atividades de consultoria, e apenas 35% (trinta e cinco por cento) das instituições reportaram a execução alguma atividade de consultoria. Sendo que, das que reportaram a execução de atividade de consultoria, 45% (quarenta e cinco por cento) utilizaram uma quantidade de esforço da equipe inferior a relação de 20/80 (horas-homem em atividades de consultoria / horas-homem em atividades avaliativas) (Verpel, 2023).

Em relação às cogitadas dificuldades frente a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, não foram identificados trabalhos teóricos com indicação de casos similares durante as pesquisas prévias do projeto. Assim, visa-se contribuir com uma maior compreensão sobre o assunto, inclusive para viabilizar futura análise comparativa entre visões e expectativas por partes dos auditores internos.

A justificativa da pesquisa é fundamentada, sucessivamente: pelo baixo número de atividades de consultoria registradas nos Relatórios Anuais de Auditoria (RAINTs) frente ao número de auditorias avaliativas; por notória especialidade do exercício das atividades executadas pelas unidades de auditoria interna; na possibilidade de extrair conhecimentos práticos adotados em exames de admissibilidade de serviços de consultoria não publicados nos relatórios de atividades e que residem na individualidade de cada auditor interno; além da conveniência, relevância social, implicações práticas, valor teórico e utilidade metodológica.

O estudo delimita-se à atuação de auditores internos em exercício nas Instituições Federais de Ensino da Administração Pública Federal, concentrando-se na análise de suas percepções sobre a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria. A pesquisa não avalia o desempenho institucional nem a efetividade objetiva dos serviços, restringindo-se à consultoria no âmbito da auditoria interna governamental, conforme os referenciais normativos vigentes, para assegurar foco analítico, profundidade interpretativa e viabilidade metodológica.

A viabilidade da pesquisa está ancorada na disponibilidade do rol de endereçamento de auditores internos vinculados às IFE, potencializando o encaminhamento direto de convites para participação, no intervalo adequado de tempo disponível, e na baixa complexidade de recursos exigidos para a execução.

Nesse contexto, torna-se relevante investigar como a função de auditoria de consultoria pode contribuir para o aprimoramento da gestão organizacional, especialmente em ambientes que demandam estratégias flexíveis, diagnósticos precisos e atuação técnica qualificada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A auditoria interna exerce uma função axial desempenhando um papel crítico na melhoria da capacidade de uma organização para servir o interesse público. Embora a sua função primária consista no fortalecimento dos pilares da governança, da gestão de riscos e do sistema de controle, também pretende irradiar seus efeitos benéficos através de seus serviços. De fato, a auditoria interna pode contribuir de forma indelével para a estabilidade geral e a sustentabilidade de uma organização, ao prover garantia robusta acerca da sua eficiência operacional, da credibilidade dos seus relatórios, do cumprimento escrupuloso das leis e regulamentos aplicáveis, da proteção diligente dos seus ativos e da promoção de uma cultura imbuída de ética. Esta atuação multifacetada, por sua vez, visa alimentar e consolidar a confiança na organização em si e nos sistemas mais amplos dos quais ela é parte integrante (IIA, 2024b).

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA AUDITORIA INTERNA

A fundação do IIA, em 1941 nos Estados Unidos, desencadeou avanços relevantes para a profissionalização da auditoria interna. O IIA serviu como um fórum essencial para os auditores internos na promoção da troca de experiências entre profissionais, no desenvolvimento de habilidades e na criação de padrões, permitindo que a profissão evoluísse de um foco tradicional nas transações passadas e controles financeiros para uma função estratégica, orientada à gestão de riscos e às oportunidades futuras. Para tanto, exigiu dos auditores internos a compreensão ampla e contínua das operações da organização e de seu ambiente externo. Em contrapartida propiciou o desempenho de um papel imprescindível na gestão de riscos, como o auxílio às organizações na identificação, avaliação e resposta aos riscos que enfrentam (Sawyer e Dittenhofer, 1996).

Ao longo dos anos seguintes, o IIA impulsionou a consolidação da auditoria interna como uma disciplina essencial para a governança corporativa, gerenciamento de riscos e controle interno. Segundo Briciu et al. (2014), a introdução de normas como as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (em inglês, *International*

Standards for the Professional Practice of Internal Auditing - ISPPIA), em 1978, fortaleceu a credibilidade da profissão, considerando sua relevância para atingir os objetivos atribuídos ao controle interno para com a segurança dos ativos, a qualidade da informação, o cumprimento das diretivas e a otimização dos recursos.

O objetivo da função de avaliação (garantia) de uma Auditoria Interna é, segundo Moeller (2016), auxiliar a administração, fornecendo análises, informações e recomendações para a melhoria dos controles e operações internas. A adequação e eficácia desses controles internos associados a serem avaliados podem incluir: conformidade com políticas e procedimentos, regras e regulamentos; confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; adequação e integridade dos processos de governança; eficácia e eficiência das operações; salvaguarda de ativos.

O mesmo autor, Moeller (2016), salienta que atualmente as normas do IIA definem a consultoria de auditoria interna como atividades consultivas relacionada ao atendimento ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e que se destinam a agregar valor e melhorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle de uma organização sem que o auditor interno assuma a responsabilidade da gestão. Assim, o auditor consultor pode atuar em atividades de aconselhamento, facilitação e treinamento, por exemplo.

À luz da Teoria da Agência, a auditoria interna exerce função de monitoramento e garantia voltada à redução de conflitos de interesse e assimetrias informacionais. Contudo, a ampliação do seu escopo para atividades de consultoria introduz tensões relacionadas à independência, objetividade e confiança, no contexto das Instituições Federais de Ensino, onde o auditor atua simultaneamente como agente de controle e parceiro da gestão. Embora relevante para compreender a função avaliativa, a Teoria da Agência revela limitações para explicar a coexistência dos papéis avaliativo e consultivo, o que justifica a realização de investigações empíricas sobre a percepção dos auditores internos acerca dessa dualidade.

2.2 TEORIA DA AGÊNCIA E AUDITORIA INTERNA

De acordo com o conceito de agência, através da visão de Pickett (2010), as instituições corporativas são supervisionadas por diretores (agentes) que são nomeados pelos proprietários (principais). Esses diretores formulam uma estratégia corporativa para alcançar os objetivos estabelecidos e atender às expectativas, e nomeiam gerentes e funcionários para implementar

essa estratégia. Os diretores supervisionam seus gerentes enquanto os gerentes administram o negócio através dos outros funcionários. Para alcançar os objetivos estabelecidos, os diretores definem metas para sua equipe de gestão, autorizam um orçamento e, em seguida, estabelecem um mecanismo para medir o desempenho.

Toda atividade empresarial é integrada ao sistema contábil e os diretores reportam os resultados de volta aos principais no relatório anual de desempenho e nas contas finais acompanhadas. Os principais verificam o desempenho geral e os resultados financeiros a cada ano e garantem que seu investimento atingiu o objetivo. Os diretores têm o dever de tomar todas as medidas razoáveis para proteger a instituição e prestar contas de suas atividades. Pickett (2010) observa que, na hipótese ideal em que todos os envolvidos nas relações institucionais fossem plenamente competentes e agissem com total honestidade, o modelo de governança corporativa operaria de forma eficaz, minimizando os riscos de conflito entre os interesses dos agentes e dos principais. Porém, mecanismos adicionais precisaram ser incluídos no modelo para refletir tanto as dimensões de desempenho, quanto de responsabilidade que são essenciais na Teoria da Agência.

Adams (1994), que explorou o papel e as responsabilidades da auditoria interna por meio da Teoria da Agência, desenvolvida por Jensen e Meckling (1976), pondera que para ele essa teoria concebe a organização empresarial como um conjunto de contratos entre os proprietários dos recursos econômicos (principais) e os gestores (agentes), responsáveis por administrar e controlar tais recursos. A base desse conceito está na assimetria informacional existente entre essas partes, pois os agentes possuem mais informações do que os principais, o que compromete a capacidade destes últimos de supervisionar efetivamente se seus interesses estão sendo protegidos.

Paape (2007), complementa, observando que a Teoria da Agência surgiu em um contexto em que a separação entre os proprietários (principais) e os gestores (agentes) se tornava mais acentuada. Essa distância dificultava o monitoramento das ações dos gestores pelos proprietários, tornando desafiador não apenas saber o que estava sendo feito, mas compreender as motivações por trás dessas decisões. Já Armstrong (1989) afirma que dentro das empresas capitalistas, a agência é uma característica definidora das relações hierárquicas em todos os níveis, desde a propriedade até o nível mais júnior de gerenciamento.

A Teoria da Agência, assim, apresenta dilemas que surgem a partir dessas premissas. Um desses dilemas pressupõe que tanto principais quanto agentes agem racionalmente e buscam maximizar sua riqueza. Assim, os agentes podem se aproveitar dessa condição para atuar em benefício próprio, contrariando os interesses dos principais. Nesse sentido, Armstrong

(1989) destaca que a solução proposta na Teoria da Agência é o monitoramento independente de terceiros dos relatórios dos agentes.

O outro dilema ocorre quando o principal não dispõe de todas as informações necessárias quando um agente toma uma decisão, dificultando a avaliação sobre a adequação dessas ações aos interesses organizacionais. A teoria sugere que a relação contratual entre principais e agentes se torna alinhada quando ambas as partes buscam reduzir riscos de oportunismo e mitigar conflitos de interesse (Jensen e Meckling, 1976).

Para garantir esse alinhamento, tanto principais quanto agentes assumem custos específicos. Segundo Armstrong (1989), o problema fundamental é o de estruturar os interesses dos agentes de modo a que estes atuem, na medida do possível, no interesse dos comitentes. Na terminologia da Teoria da Agência, o problema é minimizar os custos da agência.

De acordo com Jensen e Meckling (1976), os custos de agência são a soma de: custos de monitoramento, custos de vínculo, e a chamada perda residual (total de outros custos que precisam ser incorridos).

Entre esses custos de agência está o da Auditoria Interna, que surge como uma ferramenta eficaz para monitorar e reduzir os riscos de comportamentos oportunistas por parte dos agentes. Os principais investem em mecanismos de monitoramento para maior segurança nas operações, enquanto os agentes podem incorrer em custos adicionais para demonstrar comprometimento com as diretrizes contratuais. Dessa forma, a auditoria interna se torna vantajosa para ambas as partes, ajudando os agentes a manterem suas posições na organização e oferecendo aos principais a confiança na gestão e controle (Adams, 1994).

A profissão de auditoria imprescindivelmente necessita, segundo Pickett (2010), ser responsável por fornecer um alto padrão de serviços de auditoria a cada organização empregadora e o estatuto de auditoria formar um contrato com a organização a esse respeito. Uma extensão desse conceito é a visão de que os profissionais de auditoria também têm a responsabilidade de realizar seu trabalho com os altos padrões morais que se esperaria de pessoas nessa posição.

Porém, Paape (2007) ressalta seu entendimento que a Teoria da Agência pode não ser a teoria sobre auditoria, mas é uma das viáveis, e destaca que a teoria da auditoria, com foco principalmente na auditoria avaliativa, visaria prioritariamente fornecer garantia sobre um determinado assunto. Garantia que se baseia numa avaliação do estado atual das coisas, em comparação com um estado predefinido denominado "a norma" ou "critérios".

Como a auditoria deve atender a demandas específicas de partes interessadas que dependem das avaliações técnicas realizadas pelos auditores, para isso, é fundamental que o

auditor atue com competência, experiência e, sobretudo, independência. A imparcialidade exige que o auditor não tenha interesse nos resultados do próprio trabalho, nem mantenha vínculos que possam comprometer sua isenção. Nesse sentido, Adams (1994) destaca que a Teoria da Agência é amplamente utilizada como base conceitual para justificar a existência da auditoria, especialmente no que se refere à sua função de reduzir a assimetria informacional entre principais e agentes, tanto na auditoria externa quanto na auditoria interna.

Não obstante, a explanação de Adams (1994) foi relevante enquanto a definição do IIA para auditoria interna vigorou, literalmente, como uma atividade independente de avaliação dentro da organização, que era voltada para a revisão das operações como um serviço à administração, e que consistia em, apenas, examinar, medir e avaliar a adequação e a eficácia de outros controles. Paape (2007) sintetiza essa definição afirmando que a Teoria da Agência mostra que o principal tenta mitigar a assimetria de informação, através da auditoria interna, aumentando o nível de certeza exigindo garantia, mas não cogita outros serviços como o de consultoria.

Pickett (2010) destaca que o principal impulsionador da governança corporativa é baseado no conceito de agência porque essa teoria aborda os desafios na relação entre o principal e o agente. E a governança corporativa surge como uma ferramenta para mitigar os riscos associados a objetivos desalinhados e informações assimétricas entre essas partes. Isso ajuda a garantir que os agentes atuem em prol dos interesses dos principais, promovendo transparência, responsabilidade e ética na gestão organizacional.

Sob essa ótica, Christopher (2010) considera que a Teoria da Agência precisa ser mantida como a teoria primária para a governança corporativa, pois fornece a plataforma estrutural para determinar a relação contratual e as obrigações entre as principais partes de uma organização, que inclui o fornecimento de uma base para alinhar o interesse da administração com as partes interessadas por meio de processos apropriados de controle e monitoramento. Porém, também considera que, para reconhecer toda a extensão das obrigações contratuais decorrentes das forças de influência amplas, uma organização precisa aplicar a Teoria da Agência baseada na economia com uma série de teorias baseadas na administração. E sugere-se que o paradigma da governança neste contexto seja um ciclo que se estende desde o papel diretivo e de acompanhamento do Conselho de Administração, passando pelo papel de gestão e operacional do diretor executivo e da sua equipe de gestão, e até o papel de garantia do auditor externo e interno. Estes três papéis diferentes preveem três níveis diferentes de governança dentro de uma organização. Isso inclui governança no nível do conselho, nível operacional e nível de garantia.

Todavia, Paape (2007) alerta que, seguindo a Teoria da Agência, posicionar a auditoria interna sob aqueles que ela deveria monitorar é uma receita para o fracasso. Ressaltando que só deve ser tolerado se todos entenderem, implícita e explicitamente, que o Conselho de Administração não será incluído na sua jurisdição de auditoria. Se tal não for aceitável para os decisores, a posição preferida da auditoria interna deve ser sob a jurisdição do Conselho de Supervisão ou Comitê de Auditoria, mantendo a auditoria interna independente daqueles sobre os quais relatam.

Para o contexto das Unidades de Auditoria Interna nas IFE, a Teoria da Agência contribui para compreender a auditoria interna como mecanismo de controle e monitoramento da gestão pública. Contudo, a complexidade organizacional, a multiplicidade de partes interessadas e a ampliação do escopo para atividades de consultoria intensificam as tensões entre controle e proximidade com a gestão, impactando percepções sobre independência e objetividade. Assim, embora a teoria explique os fundamentos tradicionais da auditoria interna, evidencia-se sua limitação para abarcar a dualidade entre avaliação e consultoria, o que justifica a investigação das percepções dos auditores internos.

2.3 LIMITAÇÕES DA TEORIA DA AGÊNCIA

Conceitualmente, a Teoria da Agência é predominantemente utilizada para explicar a adoção de funções de auditoria interna nas organizações (Adams, 1994; Mihret, James e Mula, 2010), as relações entre proprietários (principais) e gerentes (agentes), a assimetria de informações, a racionalidade limitada e o oportunismo dos agentes. Porém, a Teoria da Agência, apesar de ser a teoria dominante, Mihret (2014) a considera inadequada para explicar a auditoria interna por diversas razões, conforme é apontado por diferentes autores.

Jensen e Meckling (1976) mostraram que a auditoria pode reduzir os custos da agência. A auditoria interna é reconhecida como um mecanismo de controle que auxilia a administração e o Conselho de Administração a atingir os objetivos organizacionais (Gramling et al., 2004; Spira e Page, 2002), e sinalizar aos principais se o agente está cumprindo adequadamente sua responsabilidade de maximizar o valor investido (Jensen e Meckling, 1976). Paape (2007) complementa afirmando que a Teoria da Agência fornece evidências de que uma parte essencial da boa governança é um Conselho de Administração que funcione bem. E que a Teoria da Agência em conjunto com a Economia dos Custos de Transação fornece pistas relacionadas à

posição e tamanho da auditoria interna. Quanto maior a assimetria de informação e quanto maior o grau de especificidade do ativo, maior será a auditoria interna e mais razões haverá para fazer o monitoramento internamente.

Porém, a Teoria da Agência destaca os fundamentos potencialmente incompatíveis dos papéis consultivos e de garantia da auditoria interna (Nagy e Cenker, 2002), mas não explica por que a prática de auditoria interna continua a abranger ambos os papéis (Spira e Page, 2002), ressaltando assim a eficácia limitada da Teoria da Agência para a pesquisa em auditoria interna. Isso porque os clientes dos serviços (Conselho de Administração e gestores da organização) são os sujeitos que assumem as posições de principal e agente, e são apresentadas como antagônicas pela Teoria da Agência.

Alinhado a essa perspectiva, Christopher (2010) destaca as preocupações da literatura atual de que a Teoria da Agência tem limitações em seu papel como a única teoria subjacente da governança corporativa. E acrescenta que a literatura existente nesta área reconhece que há um extremo oposto às suposições da Teoria da Agência de desconfiança da administração, sugerindo que pode haver ambientes de confiança na administração e consequente alinhamento do interesse da administração com o do principal.

Em contrapartida, Jensen e Meckling (1976) assumem que as ações organizacionais são motivadas pelo interesse próprio dos indivíduos, com contratos que governam as relações entre administração, acionistas e funcionários. No entanto, essa premissa é questionada por Armstrong (1989), uma vez que não explica por que os auditores, que são nomeados e remunerados pela administração, deveriam ser confiáveis.

Complementarmente, Paape (2007) entende que incentivos e recompensas são meios de alinhar os interesses do principal e do agente. Todavia, suposições comportamentais como oportunismo e risco moral são meios pelos quais o agente pode tentar apresentar informações e ações que atendam isoladamente às suas necessidades. E como efeito, o principal precisará usar um auditor para monitorar e avaliar a confiabilidade das informações fornecidas. Sendo que dessa forma o auditor atua como agente econômico, e precisará ser recompensado de uma forma que alinhe os interesses do principal e do próprio auditor. Considerando a hipótese de haver uma necessidade adicional de monitorar o monitor, a fim de evitar evasão, risco moral e distorções deliberadas de informações, dessa vez por parte do auditor.

Armstrong (1989), por sua vez, admite que a natureza da vida real das relações de agência é que os diretores devem confiar em alguém e a manipulação da maximização da utilidade econômica nunca pode eliminar totalmente esse fato, sendo que o monitoramento e o vínculo só podem substituir, mas não eliminar a necessidade de confiança, ainda afirmando

que, no contexto das estruturas de controle capitalistas, a confiança assume caráter instrumental, sendo tratada como um recurso estratégico, escasso e de alto custo, assim como a força de trabalho.

Portanto, a busca por confiabilidade na relação de agência demanda esforços extensivos e caros, segundo Christopher (2010). E o que está em questão é a natureza do relacionamento em vez de habilidades específicas. Apesar de recorrer inicialmente às origens educacionais como método de triagem, os esforços contínuos para definir as qualidades são inevitavelmente infrutíferos, pois essas são determinadas pelas dinâmicas do vínculo de confiança, que demanda tempo, mais do que por qualquer conjunto objetivo de capacidades.

Corroborando essa visão, Paape (2007) considera que as críticas à Teoria da Agência positiva são predominantemente focadas em suas suposições sobre o comportamento humano, relacionado à área de confiança, não havendo, portanto, evidências empíricas ou teóricas que sustentem a suposição de que sua conduta ética ou capacidade de resistir a pressões seja superior à dos demais agentes organizacionais.

Chua (1986) aponta que a Teoria da Agência negligencia as origens estruturais do conflito organizacional e as implicações da distribuição desigual de recursos sociais e econômicos, enquanto a perspectiva crítica busca expor essas conexões e desafiar as suposições subjacentes da pesquisa tradicional.

Embora os autores da Teoria da Agência, Jensen e Meckling (1976), assumam que mercados competitivos sustentam os contratos que estabelecem as relações capitalista-agente. Essa suposição é problemática para as pesquisas de auditoria interna, dado que, segundo Mihret (2014), a demanda por auditoria interna não é impulsionada pelo mercado, já que os relatórios de auditoria interna nem sempre são acessíveis, nem aos acionistas, nem ao mercado de capitais.

Conforme exposto, a Teoria da Agência negligencia a responsabilidade da empresa para com uma ampla gama de partes interessadas que não apenas os acionistas. Assim, escritores de governança corporativa de várias perspectivas teóricas criticam a Teoria da Agência e propõem perspectivas alternativas, como a Teoria das Partes Interessadas (Brennan e Solomon, 2008; Christopher, 2010; Collier, 2008), a Teoria da Administração (em inglês, *Stewardship Theory*) e a Teoria da Dependência de Recursos para pesquisa relacionada à governança, que inclui a pesquisa de auditoria interna.

Todavia, essas teorias também passam por críticas. A Teoria das Partes Interessadas é criticada por sua fundação predominantemente normativa, falta de suficiente fundamentação empírica (Donaldson e Preston, 1995) e por precisar de reformulação para aumentar sua eficácia explicativa e preditiva (Key, 1999). A Teoria da Administração desconsidera o conflito de

objetivos entre principal e agente da Teoria da Agência (Mihret, 2014). Dessa forma a tentativa de combinar teorias normativas e positivas atenua a lógica interna da estrutura e seu potencial para apoiar uma agenda de pesquisa coerente.

Segundo Christopher (2010), a Teoria da Administração reconhece o impacto de uma dimensão das forças de influência amplas no paradigma de governança e fornece às organizações a flexibilidade para determinar a combinação certa ou o grau de intensidade dos mecanismos e processos de governança a serem desenvolvidos e implementados para alcançar uma governança eficaz. Ela complementa a Teoria da Agência, a Teoria das Partes Interessadas e a Teoria da Dependência de Recursos, e precisa ser incorporada em qualquer modelo de governança para fornecer uma visão holística da governança. E sugere que em um ambiente tão complexo requer um bom nível de capital de administração e de capital de gestão para orientar a organização para um elevado nível de desempenho.

Para Paape (2007), no entanto, a auditoria interna é um instrumento de ligação para sinalizar aos principais que o agente está fazendo o máximo, ou não, e está sujeito a auditorias. Existindo para monitorar os gerentes de nível inferior em nome do Conselho de Administração. Sendo uma das soluções fazer com que a auditoria interna se reporte ao Conselho de Administração. Pondera, ainda, sobre interpretações que apoiam a descentralização da auditoria interna, concluindo que ela é eficiente se a independência for otimizada. E apresenta conjecturas de que uma parcela maior da auditoria de conformidade interna e externa e da auditoria financeira acontece em organizações onde os controladores são menos independentes.

Apesar de suas limitações, a Teoria da Agência é adotada de forma crítica e não exclusiva, por oferecer fundamentos relevantes para compreender a função avaliativa da auditoria interna no setor público. Contudo, reconhece-se que a teoria é insuficiente, isoladamente, para explicar a coexistência dos papéis avaliativo e consultivo, sendo complementada por abordagens críticas e pela análise empírica das percepções dos auditores internos no contexto das Instituições Federais de Ensino.

2.4 CONSULTORIA COMO UMA FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA

Historicamente, a auditoria interna era tradicionalmente vista como uma função de monitoramento, o "policial organizacional e cão de guarda" (Morgan, 1980, p. 161, tradução nossa), tolerada como um componente necessário do controle organizacional, mas era

frequentemente considerada subordinada aos objetivos corporativos amplos. A auditoria interna passou por pressões crescentes para demonstrar que a função poderia agregar valor.

Em 1999, o IIA redefiniu a auditoria interna, expandindo seu papel para além da garantia, enfatizando a agregação de valor e a consultoria. Essa mudança visava fortalecer a identidade da profissão, direcionando-a para uma abordagem padronizada e focada na melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança das organizações.

Essa redefinição mudou o foco da função de auditoria interna de garantia para valor. Porém ainda restam questionamentos se a definição realmente reflete ou não as atividades diárias dos departamentos de auditoria interna e se os departamentos de auditoria interna têm recursos e conhecimentos suficientes para cumprir seu papel como consultores, conforme salientam Nagy e Cenker (2002). A consultoria como uma função essencial da auditoria interna permanece recebendo críticas fundamentadas, sendo necessário desenvolver entendimentos para a evolução que contribua para o alcance dos objetivos organizacionais.

Para Verpel (2023), os serviços consultivos têm seu potencial em aprimorar os processos da gestão assim como as avaliações, porém salienta que segundo as Normas Internacionais de Auditoria Interna o envolvimento de terceiro interessado (o principal da Teoria da Agência) nas informações produzidas nos trabalhos orbita as avaliações, permitindo que as informações extrapolem os muros da organização e deem visibilidade, por exemplo, à sociedade sobre a condução dos serviços públicos pelos agentes governamentais.

Mihret (2014) destaca que a Teoria da Agência, conforme explorada por Adams (1994), não seria adequada para explicar o papel e as responsabilidades da auditoria interna, por apresentar fundamentos potencialmente incompatíveis das funções de consultoria e garantia da auditoria interna. Essa teoria não apresenta enquadramento teórico que abarque a prática de auditoria interna que continua a abranger ambas as funções, evidenciando a eficácia limitada da Teoria da Agência para pesquisas em auditoria interna.

Nagy e Cenker (2002) destacaram resultados de entrevistas que apontam orientação e o papel da auditoria interna determinado principalmente pela administração, e não pela profissão, pelos profissionais de auditoria interna ou pelo comitê de auditoria, e como resultado de sua mudança de orientação, devido aos recursos limitados, a maior parte dos departamentos de auditoria interna foi forçada a reduzir seu nível de serviços tradicionais de garantia, porém evidenciavam sinais de desconfiança e desconforto frente as atribuições.

Na pesquisa, Nagy e Cenker (2002) entrevistou diretores de auditoria interna de 11 (onze) grandes empresas de capital aberto. A maioria dessas empresas tinham suas sedes localizadas nos Estados Unidos. A seguir serão apresentados trechos dessa pesquisa que foram

relevantes para aguçar o anseio do autor do presente trabalho com o intuito de desvendar o atual posicionamento dos profissionais locais.

Um desses entrevistados foi firme ao criticar os auditores internos pela ausência de atributos necessários para atuar como consultores.

Ser consultor era visto como "ter um nível de conhecimento e experiência que a maioria dos auditores internos não possui". Os consultores são contratados para resolver problemas ou recomendar soluções, o que é uma função diferente de avaliar controles ou procedimentos em relação aos critérios estabelecidos (Nagy; Cenker, 2002, p. 132, tradução nossa)

Esse trecho da entrevista destacada por Nagy e Cenker (2002) revela uma tensão entre os papéis tradicionais da auditoria interna e as demandas esperadas de uma atuação consultiva. A crítica direcionada aos auditores internos, quanto à suposta insuficiência de conhecimento e experiência para desempenhar funções de consultoria evidencia uma percepção arraigada em algumas organizações de que os auditores são, por natureza, preparados para atividades normativas e avaliativas do que para intervenções propositivas e estratégicas.

Essa visão, embora debatida na literatura, reforça a necessidade de requalificação contínua do auditor interno e de redefinição do escopo de sua atuação, como propõem as Normas Globais, (IIA, 2024b). Nesse contexto, limitar o auditor à função de avaliador técnico, perde-se a oportunidade de utilizar sua visão sistêmica e conhecimento organizacional para agregar valor por meio de diagnósticos e recomendações. O comentário do entrevistado, portanto, expõe um desafio real à consolidação da consultoria como função legítima e reconhecida no campo da auditoria interna, conforme também discutido por Lenz e O'Regan (2024).

Outro fundamentou que adicionar uma nova função para a auditoria interna poderia prejudicar a posição alcançada pelo exercício da função de garantia até então.

A função tradicional de garantia da auditoria interna, muitas vezes percebida como um "mal necessário", tinha um papel claro e distinto dentro da organização e o valor desses serviços muitas vezes não era questionado. No entanto, ao migrar para uma função de consultoria dentro da organização, os departamentos de auditoria interna podem perder a rede de segurança de serem rotulados como um "mal necessário" e agora podem ter que justificar o valor de suas atividades para a alta administração de forma contínua (Nagy e Cenker, 2002, p. 132, tradução nossa)

Conforme argumentam Nagy e Cenker (2002), a transição da auditoria interna para um papel consultivo demanda mudança de competências e de expectativas institucionais e posicionamento político na organização. Essa transformação pode fragilizar a proteção simbólica que a auditoria historicamente detém, ao exigir dos auditores maior capacidade de articulação, proatividade e produção de resultados tangíveis.

A reflexão dialoga com a visão de Lenz e O'Regan (2024), quando apontam que essa mudança de paradigma de avaliador para parceiro estratégico implica desafios de identidade profissional e de legitimidade funcional. Assim, embora a função de consultoria amplie o potencial de contribuição da auditoria interna, ela também exige reconfiguração do valor percebido dessa função, em um ambiente onde a aceitação já não pode ser presumida, mas continuamente demonstrada.

E ainda houve quem criticasse os auditores internos que temem ter seus serviços avaliados pela administração.

É hipócrita que os auditores internos, que avaliam a eficiência e a justificativa dos serviços das unidades organizacionais, evitem o escrutínio de serem avaliados por outros? ((Nagy e Cenker, 2002, p. 133, tradução nossa)

Observa-se que houve diversidade de critérios utilizada pelos entrevistados nessa pesquisa de Nagy e Cenker (2002). Suas manifestações sobre a mudança de orientação da auditoria interna, que então passava a assimilar novas atividades enfatizando a agregação de valor e a consultoria, já dava sinais quanto a inquietude dos profissionais envolvidos.

Paape (2007) apresenta divergências de opinião quanto à legitimidade dos serviços de consultoria prestados pelo auditor interno, em relação à questão da independência. Para ele a questão que incomoda a profissão é o problema do conluio. E questiona se um auditor será capaz de ser objetivo sobre o conselho que deu quando os resultados do conselho são negativos e aparecem no decorrer de uma auditoria subsequente. E salienta que as normas permitem serviços de consultoria, mas reconhecem a possibilidade de prejudicar a independência e a objetividade.

Rainer Lenz, em Lenz e O'Regan (2024), sugere a metáfora "O jardineiro da governança: nossa natureza é cuidar" como um propósito recorrente para os auditores internos, vendo-os como jardineiros que cuidam e fortalecem o ecossistema de governança. Isso envolve

ajudar a lidar com desafios complexos de coordenação, ser conectores, intérpretes, tradutores, e nutrir a mentalidade, atitude, comportamento e cultura da organização.

Gonçalves (1991) compreende a consultoria como um processo de aprendizagem mútua entre o consultor (o auditor interno) e cliente (demandante), com base num ciclo constante de pesquisa-ação, isto é, ensaio-erro-acerto. Conscientizando que no processo o consultor e o cliente participam ativamente em conjunto, devido a improbabilidade do consultor previamente compreender plenamente e apreender toda a complexidade e interdependência dos sistemas político, social, tecnológico e econômico operados pelo cliente.

Van Peurseem (2005) pesquisou sobre o papel dos auditores internos na Nova Zelândia, destacando como eles equilibram a proximidade com a gestão e a necessidade de independência para garantir a qualidade dos trabalhos. Um dos pontos centrais dos achados foi o desafio da ambiguidade no trabalho do auditor interno que, em alguns momentos, atua como consultor, aconselhando a gestão, enquanto em outros precisa manter distância para auditar e avaliar o desempenho organizacional.

Em sua pesquisa, Van Peurseem (2005), sugeriu que a dualidade pode ser administrada com sucesso por meio da construção de relações sólidas e do estabelecimento de autoridade dentro da organização, e que o conceito de ambiguidade, longe de ser um problema, poderia ser uma ferramenta valiosa para manter a influência e a independência. Os auditores que tiveram poder para estruturar suas funções, estatuto e rede de comunicação demonstraram maior capacidade de influenciar a gestão e garantir a imparcialidade na auditoria. E, por fim, esse estudo concluiu que os auditores internos eficazes foram aqueles que conseguiram equilibrar independência e colaboração, utilizando a ambiguidade a seu favor, em vez de evitar a dualidade do papel, eles a abraçam e encontram maneiras estratégicas de manter sua autonomia sem comprometer sua capacidade de contribuir positivamente para a organização.

Surge então a questão de saber se a independência e objetividade gerais da auditoria interna serão aprimoradas se sua posição organizacional for alterada. Em caso afirmativo, deve-se interrogar qual será o melhor nível para se reportar. Em termos da Teoria da Agência, a auditoria interna está designada a ser o agente de algum principal. E assim adotar o nível na organização que maximize a independência e a objetividade da auditoria interna.

2.5 PAPEL CONTEMPORÂNEO DO AUDITOR INTERNO COMO CONSULTOR

De acordo com Paape (2007), a prestação de serviços consultivos está ligada ao desejo de agregar valor à gestão, e a IIA desenvolveu uma nova estrutura de competências em 1999 por meio de um estudo Delphi (método utilizado para estimar a probabilidade e o impacto de acontecimentos futuros e incertos) e uma pesquisa entre auditores internos em todo o mundo, entre outros estudos realizados, mas não discriminados pelo IIA. Paape (2007) destaca que, a partir disso, tornou-se evidente que os serviços de consultoria pareciam ser mais valorizados pelos superiores e, portanto, mereciam um lugar de destaque na estrutura, sendo a consultoria impulsionada como um serviço valioso e viável, mas não sem debate.

Historicamente, como Moeller (2016) destaca, antes de 1999, os padrões do IIA proibiam que auditores internos atuassem como consultores, devido ao risco de comprometimento da objetividade. Com o passar do tempo, essas restrições foram ajustadas, reconhecendo o potencial do trabalho consultivo para agregar valor às organizações, desde que realizado com critérios bem estabelecidos. Hodiernamente, conforme IIA (2024c), o papel do auditor interno abrange, oficialmente, atividades avaliativas (garantia) e consultoria (assessoria). Porém, para cumprir esses objetivos, o auditor deve ser independente e objetivo, sendo que Moeller (2016) ainda considera que ao oferecer consultoria é fundamental ao auditor interno evitar conflitos de interesse, mantendo a separação entre auditoria e consultoria.

Pickett (2010) reconhece que existem várias maneiras de reconciliar as forças concorrentes presentes onde os serviços de consultoria e auditoria entram em conflito. E uma dessas consta de o estatuto de auditoria deixar estabelecido que os serviços de consultoria são oferecidos além dos serviços de auditoria principais, indicando que serão necessárias definições formais com uma explicação que esclareça as diferenças entre esses dois tipos de serviços. Evidenciando a prevalência dos serviços de garantia. O plano de auditoria aprovado é, de fato, um contrato com a organização e cada projeto deve ser entregue para cumprir o papel de auditoria. Os serviços de consultoria, por outro lado, consistem em contratos com gerentes individuais espalhados pela organização.

Paape (2007) destaca que, de acordo com os padrões profissionais emanados pelo IIA, a posição organizacional está entrelaçada com questões de independência e objetividade que são relativas por natureza, que embora o grau de independência possa ser reforçado pela posição organizacional da auditoria interna isso não o garante, e ainda, reconhece que o IIA assume a posição de que o profissionalismo e a objetividade compensam a eficácia dos serviços de

auditoria interna e aponta que a independência dos auditores internos é mais problemática do que para os auditores externos.

Também, do IIA (2024c), extrai-se que as funções de auditoria avaliativa e de consultoria apresentam diferenças entre elas. Enquanto a auditoria tradicional (garantia) é conduzida conforme cronogramas predefinidos pelo departamento, priorizando a revisão de controles internos e conformidade, a consultoria se distingue por sua abordagem colaborativa, sendo solicitada pela gestão para atender demandas específicas, desempenhando o auditor papel de conselheiro estratégico para essas questões.

Dessa forma, para implementar a oferta de consultoria como função de auditoria interna Moeller (2016) recomenda uma sequência de procedimentos como prudenciais e elementares. Como ato preparatório, antes de iniciar a oferta de consultorias, o departamento de auditoria deve desenvolver um plano estratégico aprovado pelo Conselho de Administração. Moeller (2016) ainda assevera que nas tratativas deve-se, essencialmente, estabelecer acordos formais, como cartas de compromisso, que detalhem os objetivos, escopo e responsabilidades de ambas as partes. E para ser eficaz, no exercício da consultoria, o auditor interno, deve: compreender profundamente as necessidades do cliente; garantir que os objetivos do projeto sejam claros e alinhados com os da organização; e documentar processos e resultados de forma meticulosa.

Assim, a função de auditoria interna pode expandir suas ofertas, ajudando a gestão com insights estratégicos e suporte em áreas como gestão de riscos, inovação e adaptação às mudanças regulatórias. Sendo, dessa forma, possível expandir o papel do auditor interno, equilibrando suas funções tradicionais de auditoria com as crescentes demandas por consultoria (Lenz e O'Regan, 2024).

Paape (2007), por vezes, apresenta situações de quem defende a necessidade de agregar consultoria a serviços tradicionais (garantia), e que argumenta que os dois são necessários, porém não precisam ser obstrutivos, para isso sugere que os trabalhos de consultoria não devem ser integrados com outras atividades já que os relatórios sobre esses trabalhos são fornecidos apenas aos gerentes de nível inferior, não ao Conselho de Administração, porém, também, defende uma separação estrita da equipe e não permite que um auditor ou consultor se envolva em uma auditoria subsequente de um trabalho de consultoria anterior em que ele esteve envolvido.

Pickett (2010) vai na mesma linha e coloca como uma maneira de enfatizar a distinção entre serviços de auditoria e consultoria é garantir que sejam prestados por diferentes grupos de auditoria. E ainda conclui que isso resolve problemas relacionados à definição de papéis e ao contato com o cliente. Porém ressalta que a dificuldade surge quando o trabalho é tão

diferenciado que não conseguem trabalhar juntos em equipes. E ainda complementa que outro problema é que fontes de financiamento separadas podem fazer com que um lado progrida mais do que o outro. Além de mencionar a possibilidade de ciúmes profissionais, onde um tipo de trabalho é considerado mais atraente que o outro.

Verpel (2023) apresenta o entendimento de que ampliar a consultoria e reduzir a avaliação, objetivando alterar a percepção do papel do auditor como “cão de guarda” para uma imagem positivada juntos à gestão e à sociedade, possibilita perda da auditoria como ferramenta de interesse público para avaliação da gestão dos agentes públicos.

Já Lenz e O'Regan (2024) argumenta que o futuro da profissão reside em uma zona pioneira, lidando com assuntos complexos e caóticos no mundo (VUCA - *Volatility, uncertainty, complexity e ambiguity*, tradução nossa: Volatilidade, Incerteza, Complexidade e Ambiguidade; BANI - *Brittle, Anxious, Non-linear, and Incomprehensible*, tradução nossa: Frágil, Ansioso, Não-linear e Incompreensível). E desafiam a ideia de haver um ponto de vista objetivo nesse contexto, argumentando que na zona pioneira não há apenas uma única verdade. Eles consideram que os auditores internos podem ajudar a superar tanto a dificuldade de enxergar além dos problemas imediatos ou do status quo, quanto a sensação de impotência ou incapacidade de mudar a situação, e serem instrumentais ao fornecer transparência e orientação. Ainda consideram que os auditores internos devem atuar na criação de valor futuro, que é território desconhecido para todos os stakeholders que ele chama de zona pioneira. Mas, para isso, o auditor interno necessita de pensamento independente e original.

Paape (2007) destaca resultados de sua pesquisa, considerando que a área de assessoria e consultoria apresenta escore que surpreende, sendo que todos participantes, exceto a própria auditoria interna, parecem ser indiferentes em relação aos serviços de consultoria. Ele informa que a consultoria participa do escopo e está escrita com destaque em muitos dos estatutos de auditoria interna, mas evidencia que a administração e os supervisores mantêm posição reticente e não apoiam a necessidade de aconselhamento, que os membros do comitê de auditoria declararam explicitamente que a garantia é a principal preocupação e esperam que esse serviço seja o principal prestado pela auditoria interna. Ao final, Paape (2007) explicita que o conjunto de opiniões parece confuso e até contraditório, e revela que o tempo gasto em serviços de consultoria encontrado em sua pesquisa restou em torno de zero a dez por cento (0-10%) do total dos serviços prestados pela auditoria interna, considerando que consultoria, no âmbito da auditoria interna, continua ser um serviço marginal, ao ponto de interrogar qual seria o valor agregado pela auditoria interna.

Verpel (2023) salienta que a consultoria surge da expertise e conhecimentos do auditor interno obtidos através de atividades de avaliação, possibilitando-o contribuir com a gestão, e completa informando que a consultoria não visa substituir a avaliação, os propósitos são distintos entre as duas vertentes. Ela ainda fundamenta a compreensão de que a predominância de serviços consultivos fere o condão da auditoria como mecanismo da democracia, e prescreve a busca do equilíbrio entre os dois serviços de auditoria.

O papel contemporâneo do auditor interno como consultor é permeado por ambiguidades e tensões, dado que a consultoria amplia a agregação de valor, mas também suscita preocupações quanto à independência e à objetividade. Nesse cenário, as percepções dos auditores tendem a ser heterogêneas, influenciadas por fatores institucionais, normativos e experiências individuais, o que justifica a investigação empírica sobre como esses profissionais interpretam e administram a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria.

2.6 ESTRUTURA INTERNACIONAL DE PRÁTICAS PROFISSIONAIS (IPPF)

O Conselho Internacional de Normas de Auditoria Interna (em inglês, *International Internal Audit Standards Board* - IASB), cujos membros são profissionais de auditoria interna certificados, altamente qualificados e experientes que representam diversas indústrias e regiões do mundo, segundo IIA (2024c), foi autorizado pelo Conselho Global de Diretores da IIA a trabalhar com a equipe de normas e diretrizes da IIA desenvolvendo e aprovando os novos padrões e código de ética, com a intenção de promover a confiança entre os membros e partes interessadas do IIA no rigor, na inclusão e na supervisão aplicados aos processos de definição das Normas Globais de Auditoria Interna.

Conforme Lenz e O'Regan (2024), a publicação das normas do IIA em janeiro de 2024, que entraram em vigor em janeiro de 2025, foi parte de uma reestruturação ampla da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (em inglês, *International Professional Practices Framework* – IPPF) do IIA, um processo chamado de "projeto de evolução da IPPF" (IIA, 2024b, p. 6, tradução nossa) que começou em 2021. Naquela época, a IPPF incluía, além das Normas Internacionais então vigentes para a prática profissional de auditoria interna, uma declaração dos princípios fundamentais da auditoria interna, uma definição de auditoria interna, e um código de ética.

A IPPF foi então reavaliada e transformada, incluindo os Padrões Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, resultando em uma nova estrutura e nos novos padrões globais de auditoria interna. O código de ética, os princípios fundamentais e a definição de auditoria interna foram incorporados às Normas Globais de Auditoria Interna, em vez de permanecer como elementos separados no IPPF.

Após promulgação pelo IIA, a IPPF configura-se como a estrutura fundamental que organiza o corpo de conhecimento autorizado para a prática profissional da auditoria interna, essencial para o desenvolvimento, interpretação e aplicação consistentes de um conjunto de conhecimentos relevantes para a disciplina e profissão de auditoria interna, sendo composta por três elementos principais: Normas Globais de Auditoria Interna, Requisitos Temáticos e Orientações Globais.

Os três elementos principais abordam as práticas contemporâneas de auditoria interna, conferindo aos profissionais e partes interessadas em escala global a flexibilidade necessária para responder às demandas contínuas por auditoria interna de alta qualidade em uma variedade de contextos organizacionais, com diferentes propósitos, dimensões e estruturas, possibilitando, conforme INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2024b), que a auditoria interna mantenha sua relevância e valor em face das dinâmicas organizacionais e do ambiente de negócios.

O novo arcabouço normativo, parte da IPPF, foi desenvolvido para abordar as práticas atuais de auditoria interna, orientar a prática profissional mundial de auditoria interna e servir como base para avaliar e elevar a qualidade da função de auditoria interna, e visa, conforme INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2024b), permitir que profissionais e partes interessadas sejam flexíveis e respondam às necessidades contínuas de auditoria interna de alta qualidade em diversos ambientes e organizações.

Para Lenz e O'Regan (2024), as recentes normas do IIA apresentaram uma oportunidade de avançar em direção a uma abordagem baseada em princípios, revertendo assim o estilo mecanicista da auditoria interna que prevaleceu nos últimos anos e reorientar a auditoria interna em direção a conceitos de virtude e serviço público. No entanto, eles não consideram que os padrões revisados são agora baseados em princípios, mas sim que agora estão organizados por princípios, que servem principalmente como títulos classificatórios.

As novas normas aplicam-se tanto à função de auditoria interna, quanto aos auditores internos individuais. Sendo, os auditores internos, sem exceção, responsáveis por se conformar com os princípios e normas relevantes para o desempenho de suas responsabilidades de trabalho, principalmente a relacionada aos domínios da “ética e profissionalismo”, e do “executar serviços de auditoria interna”. Porém, a capacidade da função de auditoria interna de

estar em conformidade com as normas pode ser afetada pelo seu tamanho ou pelo tamanho da organização, pois, com recursos limitados, concluir certas tarefas pode ser um desafio. Da mesma forma, os auditores internos ocasionalmente podem ser incapazes de estar em conformidade com um requisito, mas ainda assim alcançar a intenção da norma. As circunstâncias que podem exigir ajustes estão frequentemente relacionadas com limitações de recursos ou aspectos específicos de um setor, indústria e/ou jurisdição (IIA, 2024b).

Porém, Lenz e O'Regan (2024) avaliam que a revisão foi focada em tecnocracia e sofreu filtragem por comitês dos padrões do IIA, e não responde às questões centrais de como incentivar uma base sólida para a expertise em auditoria interna, deixando sob risco de se tornar uma atividade de técnicos habilidosos em vez de domínio de profissionais experientes.

Quanto a Orientação Global, ela complementa as normas, fornecendo informações não obrigatórias, aconselhamento e práticas recomendadas para a execução dos serviços de auditoria interna, que coaduna com Lenz e O'Regan (2024) que entende que para entender melhor a pluralidade na prática, precisamos estudar a prática.

Lenz e O'Regan (2024) asseveram que os padrões profissionais têm a vantagem de encorajar a consistência nas atividades profissionais e a confiabilidade na tomada de decisões profissionais. E que os padrões baseados em princípios tendem a encorajar o auditor interno a aplicar interpretações universais a casos particulares ou, em outras palavras, a aplicar conceitos abstratos a exemplos concretos. Porém, com suas palavras, as regras oferecem apenas um número limitado de receitas, insuficientes para cobrir todas as combinações possíveis de circunstâncias. (Lenz e O'Regan, 2024, p. 20, tradução nossa)

Requisitos Temáticos, inclusos na IPPF, são concebidos para aprimorar a consistência e a qualidade dos serviços de auditoria interna em áreas específicas de risco, apoiando os auditores que atuam nesses domínios. A conformidade com os requisitos temáticos relevantes torna-se mandatória quando o escopo de um trabalho abrange um dos tópicos identificados, reforçando a relevância contínua da auditoria interna na abordagem do cenário de riscos em constante evolução.

2.7 REFERENCIAL TÉCNICO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Segundo INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2024b), apesar das normas serem aplicáveis a todas as funções de auditoria interna, os auditores internos do setor público atuam num contexto singular. Este ambiente é caracterizado por estruturas políticas, de governação, organizacionais e de financiamento que podem divergir das do setor privado. Adicionalmente, a natureza dessas estruturas e as condições associadas são influenciadas pela jurisdição e pelo nível de governo em que a função de auditoria interna está inserida. Em suma, embora as normas sejam universais, a sua aplicação no setor público deve considerar as suas particularidades contextuais.

Lenz e O'Regan (2024) observam que, no exercício de suas funções voltadas ao interesse público, os auditores internos devem atuar de forma alinhada a princípios éticos que orientam suas decisões, envolvendo a capacidade e a oportunidade de adotar critérios éticos racionalmente e de assumir responsabilidade pelas decisões nesse contexto.

Para atender a uma das delimitações do escopo deste trabalho, ou seja, a atuação profissional de auditores internos em exercício em Instituições Federais de Ensino, utilizou-se os princípios, conceitos e diretrizes definidos pelo Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que norteia no país a prática da auditoria interna governamental.

As diretrizes para o exercício do controle no âmbito do Poder Executivo Federal (PEF), define o controle interno como princípio fundamental para o exercício de todas as atividades da administração pública federal, devendo ser aplicado em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, segmentado em três camadas básicas de atuação na busca pela aplicação eficiente, eficaz e efetiva dos recursos. Como consequência, o controle interno deve ser exercido nos diversos ambientes normativos e culturais, quais sejam: a gestão operacional; a supervisão e o monitoramento; e a auditoria interna (Brasil, 2017).

A primeira camada de atuação é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiar o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização. Ela contempla os controles primários, e são instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio. Os controles primários visam assegurar adequação e eficácia, e devem

ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização (Brasil, 2017).

A segunda camada de atuação está situada ao nível da gestão e objetiva assegurar que as atividades realizadas pela primeira camada sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada. Essa camada é distribuída em instâncias que são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha (camada), que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento (Brasil, 2017).

A terceira camada de atuação é representada pela atividade de auditoria interna governamental, prestando serviços de avaliação e de consultoria. Essa atividade deve ser desempenhada com o objetivo de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. As Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) apoiam os órgãos e as entidades na estruturação e funcionamento da primeira e da segunda camada de atuação, através da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e a sociedade (Brasil, 2017).

Esse normativo determina a organização sistêmica da atividade de auditoria interna pelo Poder Executivo Federal, exercida junto a órgãos e entidades, e sujeita à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização específica pelo órgão central do sistema, conforme Brasil (2017). E os meios de operacionalizar os conteúdos constantes no referencial técnico são detalhados no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), que destina-se a orientar tecnicamente os órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal (AUDIN), indicando formas de colocar em prática os requisitos definidos, uniformizando entendimentos e práticas.

Como os órgãos e entidades variam em propósito, tamanho, complexidade e estrutura e detém quadros funcionais compostos por indivíduos com diferentes níveis de conhecimento e de experiência, isso pode influenciar a prática do controle em cada ambiente, assim a utilização de princípios, conceitos e diretrizes convergentes com normas e práticas internacionais é

essencial para a harmonização e a avaliação da atuação dos agentes públicos e, por consequência, para a qualificação da atuação (Brasil, 2017).

Cabe ressaltar que, conforme Brasil (2017), cada UAIG mantém autonomia no que tange à definição de seus métodos de trabalho, sistemas e modelos, porém compete ao órgão central do SCI e aos órgãos setoriais nas respectivas áreas de jurisdição prover orientação normativa e supervisão técnica às UAIG, com o objetivo de harmonizar a atividade de auditoria interna governamental, promover a qualidade dos trabalhos e integrar o Sistema.

Os trabalhos de avaliação dos processos de gestão de riscos e controles pelas UAIG contemplam a adequação e suficiência dos mecanismos de gestão de riscos e de controles estabelecidos, a eficácia da gestão dos principais riscos, além da conformidade das atividades executadas em relação à política de gestão de riscos da organização. Enquanto os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos, e devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (Brasil, 2017).

A atividade de consultoria surgiu, no país, como uma das atividades típica para a Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal com a publicação da Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. Assim como nas normas emanadas pelo IIA, no MOT as atividades avaliativas e de consultoria detêm semelhanças e especificidades entre si. Onde a avaliação visa a fornecer opinião independente sobre as áreas de governança, gerenciamento de riscos e estrutura de controles internos, enquanto a consultoria objetiva auxiliar as unidades auditadas nas mesmas áreas, mas por meio de assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação.

Para Verpel (2023), desde a sua oficialização na definição de auditoria interna em 1999, pelo IIA, a missão da consultoria é agregar valor às unidades auditadas. Assim também era vista na IN SFC nº 1/2001 sob a denominação de assessoramento, na IN SFC nº 3/2017 já na denominação de consultoria e culminando com a determinação legal em agregar valor trazida na Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021.

A definição da atividade de auditoria interna é expressa no referencial técnico como:

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para

avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (Brasil, 2017, p. 4).

Visando o fortalecimento da atuação preventiva e, concomitante, a pauta de fortalecimento da governança e gestão de riscos, a evolução e mudança de paradigma de atuação da Controladoria-Geral da União (CGU) fizeram com que o termo consultoria (conforme proposto pelo IIA) fosse expresso na definição de auditoria interna através da IN SFC nº 1/2016 e, no ano seguinte, incluído nos normativos de auditoria interna emitidos pelo SCI por meio da IN SFC nº 3/2017, Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (Verpel, 2023).

Conforme Brasil (2021), a IN SFC nº 5/2021, estabelece a sistemática para o planejamento, execução e apresentação de resultados das atividades das UAIG submetidas a sua supervisão técnica do SFC. O processo é estruturado em torno de documentos relacionadas as etapas correspondentes. Sendo o PAINT correspondente à etapa de planejamento, e o RAIN'T correspondente à execução (ou melhor, ao relato da execução).

O PAINT tem a finalidade de definir quais dos trabalhos prioritários serão realizados no ano subsequente ao corrente. Em sua elaboração, a UAIG deve considerar o planejamento estratégico e as expectativas da alta administração e outras partes interessadas; os riscos significativos levantados; bem como os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da unidade auditada. A complexidade dos temas abordados, a capacidade da unidade auditada, e os recursos humanos, logísticos, financeiros disponíveis na UAIG são outros critérios a serem observados na etapa de planejamento (Brasil, 2021).

Brasil (2021) prescreve que o plano deve ser realista, contendo necessariamente determinados itens como: a relação dos serviços de auditoria a serem realizados relacionados ao tipo de serviço correspondente; a previsão de alocação da força de trabalho em cada uma das categorias; a origem da demanda. Após elaboração pela UAIG, a proposta de PAINT é encaminhada à unidade de supervisão técnica (CGU) para apreciação com intuito de harmonizar o planejamento e evitar sobreposição de trabalhos. Ao retornar aprovado, o PAINT é encaminhado para apreciação e aprovação do Conselho de Administração ou dirigente máximo da entidade. Ao ser devolvido aprovado pelo Conselho de Administração, o PAINT é encaminhado à unidade de supervisão técnica e então deve ser publicizado.

Já, as informações sobre a execução do PAINT e a análise dos resultados dos trabalhos são apresentadas no RAIN'T. O relatório deve conter, no mínimo, um quadro demonstrativo da

alocação efetiva da força de trabalho; incluir a posição sobre a execução dos serviços de auditoria previstos no PAINT, listando os finalizados, não concluídos, não realizados e os realizados sem previsão no plano, além de descrever os fatos relevantes que impactaram a execução; além de apresentar um quadro demonstrativo dos benefícios financeiros e não financeiros resultantes da atuação da UAIG e reportar os resultados do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) (Brasil, 2021). Após sua elaboração o RAINT é comunicado ao Conselho de Administração ou dirigente máximo e encaminhado à unidade de supervisão técnica, para então, ser publicado na página da entidade na Internet.

A consultoria assim como as atividades de avaliação tem o seu brilho próprio na agregação de valor às políticas públicas e, consequentemente, geração de benefícios à sociedade (Verpel, 2023). No entanto, a condição necessária para que sejam contabilizados oficialmente os benefícios da prestação dos serviços de avaliação e consultoria é do nexo causal entre a emissão de orientação ou recomendação e o ato de implementação, analisado através do monitoramento (Brasil, 2020).

Assim, de acordo com Verpel (2023), a contabilização e divulgação dos benefícios oriundos dos serviços consultivos não têm sido expostas nos RAINT, em virtude da decisão de não monitorar os serviços de consultoria aprendida no MOT. Ou seja, há a predominância de ausência de monitoramento e, consequentemente, de divulgação dos benefícios de consultoria. Diferente do que acontece com a atividade de avaliação da auditoria interna, em que os benefícios podem ser contabilizados a partir do monitoramento das recomendações. Porém, na consultoria, a própria interação auditor e cliente na realização do trabalho já é capaz de agregar valor intelectual, os quais poderão trazer benefícios futuros além dos esperados pela unidade auditada, mas que não se encaixam nas regras de contabilização da IN SFC nº 10/2020.

Oliveira (2020) percebe que, independentemente do quantitativo de consultorias realizadas anualmente, ao comparar a execução de atividades de consultoria frente às atividades de avaliação em RAINTs, a consultoria ainda está desenvolvendo sua trajetória em paralelo a avaliação, porém, permanecendo a atividade de avaliação sobrepujante no rol de serviço da auditoria interna executados no âmbito do Poder Executivo Federal.

O referencial técnico da auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal estabelece, de forma explícita, a coexistência dos serviços de auditoria avaliativa e de consultoria como atribuições legítimas das Unidades de Auditoria Interna Governamental. Contudo, embora o arcabouço normativo forneça diretrizes quanto aos princípios, objetivos e salvaguardas necessárias ao exercício dessas funções, sua aplicação prática ocorre em ambientes institucionais marcados por restrições organizacionais, limitações de recursos e

culturas administrativas diversas. Nesse cenário, a normatização, por si só, não elimina as tensões inerentes à dualidade entre avaliação e consultoria, no que se refere à preservação da independência, da objetividade e da credibilidade da auditoria interna. Assim, a distância entre o prescrito nos normativos e a prática cotidiana das Unidades de Auditoria Interna nas IFE reforça a necessidade de investigar como os auditores internos interpretam, internalizam e operacionalizam essas diretrizes, revelando os desafios e estratégias adotadas para conciliar as exigências normativas com as demandas da gestão pública.

2.8 AUDITORES INTERNOS DO AMANHÃ

Este capítulo concentra informações destacadas do relatório IIA (2024b), resultante de pesquisa colaborativa liderada pela *Internal Audit Foundation*, e apoiada pela *Bauman Research & Consulting* e *Knapp & Associates International*. Nesse trabalho, os pesquisadores, interagiram com auditores internos, partes interessadas e indivíduos externos à profissão para criar uma visão abrangente e integrada do futuro da profissão, impulsionado por duas questões críticas: como será a profissão de auditor interno em 2035; e, o que a profissão de auditor interno deve visar ser até o ano de 2035.

As descobertas abordadas neste relatório foram baseadas em pesquisa quantitativa e qualitativa realizada durante um período de 12 (doze) meses, a partir de maio de 2023, alcançou vasta área de coleta de informações em ambientes e setores de negócios globais, e contou com a participação de aproximadamente 7.000 (sete mil) pessoas de 155 (cento e cinquenta e cinco) países em enquetes, entrevistas e discussões. Também foram analisados dados de mídia social, literatura acadêmica e do setor, publicações especializadas em panoramas futuros e relatórios de tendências.

O relatório informa que os pesquisadores reuniram e revisaram a literatura existente, incluindo fontes acadêmicas e do setor, sobre auditoria interna e seu futuro potencial, porém essa publicação do relatório não disponibiliza, de forma discriminada, as obras ou autores que apoiam formalmente suas afirmações, assim as informações constantes desse capítulo consideram o relatório *Internal Audit Foundation* (2024a) como fonte originária das afirmações.

Na apresentação do relatório, o presidente e CEO da *Internal Audit Foundation*, Anthony J. Pugliese afirma que a profissão de auditoria interna possui um rico legado de resiliência, adaptabilidade e um compromisso inabalável com a excelência, e que deve se

transformar agora em consultores estratégicos indispensáveis ou correr o risco de se tornar irrelevante até 2035.

Nessa previsão de futuro moldado pela inovação tecnológica e esforços coletivos para enfrentar os desafios globais, o papel dos auditores internos evoluirá para o de consultores estratégicos, onde opera dentro de um ecossistema de plataformas digitais interconectadas, oferecendo assessoria e consultoria em tempo real por meio de ambientes de realidade virtual e aumentada, adotando abordagem holística que combina tecnologia de ponta com profunda experiência em riscos e controles, garantindo que os Conselhos de Administração não apenas recebam conselhos e garantias precisos e estratégicos, mas também orientações perspicazes e personalizadas para prosperar em um mundo em constante mudança. Conforme o relatório, à medida que a natureza e o escopo das auditorias evoluem junto com o surgimento de novos riscos, a competência da auditoria interna de aumentar a capacidade de uma organização de criar, proteger e sustentar valor também deve se adaptar de acordo. Até 2035, os auditores internos em todos os níveis, setores e tipos de organização terão as competências e o apoio total das partes interessadas para navegar por novos riscos e cenários de auditoria em constante mudança com confiança.

Na próxima década, conforme o relatório, a profissão de auditoria interna passará por uma grande transformação impulsionada pela aceleração dos avanços tecnológicos, tendências disruptivas significativas e riscos emergentes. Essa transformação será caracterizada por mudanças na forma como as organizações operam, a necessidade de expandir o *pipeline* de talentos da profissão e um aumento na capacidade e credibilidade da profissão aos olhos das partes interessadas, para auditar riscos novos e emergentes, e atender ao interesse público.

As competências dos auditores internos alavancam habilidades como aprendizado contínuo, resolução de problemas, avaliação de vários tipos de risco e análise de diversas situações. Essas habilidades essenciais fornecem aos auditores internos a adaptabilidade e a agilidade para navegar no futuro com sucesso. A profissão deve reconhecer esses pontos fortes, desenvolvê-los e estar pronta para usá-los em novos contextos de negócios. O futuro exigirá o desenvolvimento de novas competências, o aproveitamento de novas tecnologias, a revolução dos processos de auditoria interna, a transformação da mentalidade coletiva da profissão para se tornar mais proativa, a qualificação da força de trabalho com maior perspicácia nos negócios e o planejamento estratégico para expandir o *pipeline* de talentos. Se a profissão optar por não enfrentar seus desafios e se concentrar exclusivamente em suas responsabilidades tradicionais ou progredir lentamente sem acompanhar um cenário global em rápida mudança, a profissão de auditoria interna se tornará irrelevante.

Conforme declarado nas normas do IIA (2024b), o objetivo é fortalecer a capacidade da organização de criar, proteger e sustentar valor, fornecendo ao conselho e à administração garantia, aconselhamento, visão e previsão independentes, baseados em risco e objetivos.

O projeto *Vision 2035* revelou desafios no caminho para o futuro da profissão. Muitos desses desafios foram discutidos por anos, mas permanecem sem solução, continuando a impactar negativamente as percepções da profissão. Nos últimos anos, o nível de mudança já transformou o ambiente de negócios e risco, intensificando a atenção e a urgência necessárias para enfrentar os obstáculos existentes e emergentes. Os pesquisadores preveem que esse ritmo de mudança só vai acelerar na próxima década.

As oportunidades que foram identificadas por meio da pesquisa e analisadas no relatório incluem entre outras:

- Expansão de habilidades e conhecimentos:
 - 96% (noventa e seis por cento) concordam que auditores internos experientes precisarão aumentar suas habilidades tecnológicas para permanecerem relevantes;
 - 81% (oitenta e um por cento) concordam que aos auditores internos iniciantes exigirão um conjunto de habilidades elevado para serem bem-sucedidos.
- Cultivar a liderança e o apoio das partes interessadas enquanto busca métodos para aumentar o reconhecimento e esclarecer o papel da auditoria interna:
 - 50% (cinquenta por cento) dos entrevistados relataram que ser incompreendido ou subvalorizado representa o maior desafio para a profissão;
 - 45% (quarenta e cinco por cento) indicaram a necessidade de mais apoio da liderança e das partes interessadas.
- Mudando as percepções atuais para se alinhar com o futuro desejado:
 - Mais da metade dos entrevistados acham que a auditoria interna é vista como focada em conformidade e independente;
 - 48% (quarenta e oito por cento) também acham que os auditores internos são considerados a polícia da organização.
- Mudando o equilíbrio entre serviços de garantia e consultoria para ter sucesso nas realidades de amanhã:

- Os profissionais de auditoria interna e as partes interessadas esperam que a quantidade de tempo gasto em serviços de garantia diminua de 76% (setenta e seis por cento) para 59% (cinquenta e nove por cento), aumentando assim os esforços no trabalho de consultoria de 24% (vinte e quatro por cento) para 41% (quarenta e um por cento).
- Preservar a independência e a objetividade e educar sobre sua importância e porque diferenciam a profissão:
 - 53% (cinquenta e três por cento) dos entrevistados disseram que suas organizações entendem a importância da independência;
 - 45% (quarenta e cinco por cento) das organizações dos entrevistados entendem apenas moderadamente ou não entendem sua importância.
- Aproveitando o entusiasmo dos auditores internos em agregar valor à organização:
 - 75% (setenta e cinco por cento) dos entrevistados acham que a chance de agregar valor é o aspecto mais empolgante da profissão.

Porém o relatório prescreve alguns dos principais passos para atingir essa previsão à medida que a profissão de auditoria interna traça seu caminho para o futuro. É uma série de etapas inter-relacionadas que deve ser tomada e incluem: expandir e aprimorar os serviços e práticas de consultoria; aumentar o reconhecimento das partes interessadas sobre o valor agregado da auditoria interna, com o crescente apoio e investimento das partes interessadas e organizacionais.

Em janeiro de 2024, o Conselho de Normas do IIA emitiu o principal componente da Estrutura, as Normas Globais de Auditoria Interna, que atualizaram as normas e incluíram orientações incorporadas. Entre outras coisas, as novas normas adicionaram condições essenciais, considerações para implementação, exemplos de evidências de conformidade, foco no desempenho além da conformidade, requisito de melhoria contínua e requisitos tópicos (a serem divulgados) que abordam áreas de risco específicas. Os padrões estão posicionados e são um passo crítico para preparar o terreno para as mudanças que ocorrerão na profissão durante a próxima década.

O projeto *Vision 2035* abrangeu uma lista ambiciosa de metas que incluíam: repensar comportamentos para permitir mudanças de atitudes e abordagens; atualizar e aprimorar as percepções atuais dos auditores internos para que seu valor seja compreendido e para que futuros profissionais talentosos escolham esse campo. Para tal, contaram com o esforço de

6.506 (seis mil, quinhentos e seis) participantes em uma pesquisa global, com mais de 500 (quinhentos) participantes envolvidos em esforços de pesquisa qualitativa.

No projeto, os participantes da sessão de previsão do futuro foram encarregados de analisar quatro futuros alternativos plausíveis da profissão desenvolvidos pela *Bauman Research & Consulting* e pela *Knapp & Associates International* com base na fase de pesquisa fundamental: o auditor interno sendo respeitado como um consultor e colaborador confiável; os auditores internos como a força "policial" da organização; a auditoria interna como um popular trampolim de carreira; o auditor interno não só "interno". O objetivo foi de explorar diferentes possibilidades e suas implicações, ajudando a entender como as mudanças podem impactar a profissão.

A parte qualitativa da pesquisa buscou a percepção da auditoria interna nas mídias sociais e obteve que as conversas online sobre auditoria interna se enquadram em vários quadros narrativos, e entre outros, prepondera que a profissão que sofre de percepções errôneas sobre a impopularidade dos auditores internos nas organizações quando vistos como "espiões" ou "policiais". E ainda descobriu obstáculos que podem prejudicar o futuro ideal da profissão. Alguns desafios são antigos, mas com o nível de mudança nos últimos anos transformou substancialmente o ambiente de negócios e risco, intensificando a atenção e a urgência em relação aos obstáculos existentes e emergentes.

Quanto às novas tecnologias, a pesquisa retornou a expectativa que a inteligência artificial (IA) mude a forma como os auditores internos trabalham, melhorando a eficiência, a produtividade, a precisão e a uniformidade. E de acordo com os entrevistados a IA agregará valor ao permitir a análise de informações e o desenvolvimento de *insights* aprofundados.

Apesar do otimismo relatado em torno da IA, menos da metade compartilhou que está envolvida em atividades de IA. Entre eles, cerca de um quarto (22%) disse que está pesquisando o uso futuro da IA, enquanto, apenas 18% (dezoito por cento) a estão usando para atividades de auditoria interna ou auditando o uso da IA na organização (14%).

Porém, conforme o relatório, as tecnologias emergentes dão origem a novos riscos que são criadas usando IA e técnicas de aprendizado abrangente. Essa preocupação foi apresentada por entrevistados da pesquisa, com 83% (oitenta e três por cento) concordando que o surgimento de desinformação afetará a profissão no futuro. A segurança cibernética lidera a lista de áreas que devem aumentar em futuros escopos de auditoria, e outras incluem tecnologia da informação, alinhamento à estratégia da organização e sustentabilidade. Embora isso possa representar desafios para funções em uma organização, eles serão uma preocupação particular

para a auditoria interna devido à necessidade de identificar riscos e abordar considerações em suas organizações.

A qualificação contínua precisará ocorrer em um ritmo acelerado e os auditores internos terão que aplicar seus novos conhecimentos. Como os auditores internos não podem se tornar especialistas em todas as áreas em que prestam serviços de garantia e consultoria, eles devem aprender a alavancar o conhecimento interno e externo de forma eficaz. Embora não seja isento de desafios, esse ambiente oferece oportunidades para uma colaboração com outros profissionais dentro e fora da organização. À medida que a necessidade de habilidades evolui, as funções de auditoria interna podem atender a essas necessidades, adicionando membros da equipe de auditoria interna que possuam a experiência necessária ou terceirização com um provedor de serviços externo que possa fornecer as habilidades necessárias para um determinado trabalho de consultoria e/ou asseguarção.

Enquanto algumas organizações podem exigir habilidades técnicas, outras podem exigir auditores internos generalistas com uma gama de experiências.

Auditores internos, profissionais fora da auditoria interna e educadores concordaram com os três principais desafios que a profissão de auditoria interna enfrenta atualmente: ser incompreendido ou desvalorizado; falta de apoio suficiente da liderança e das partes interessadas; falta de conjuntos de habilidades necessários na função de auditoria interna.

Elevar o papel da auditoria interna em uma organização pode ajudar a enfrentar o desafio de não se sentir apreciado ou reconhecido. À medida que o valor do trabalho dos auditores internos se torna reconhecido, eles deixam de ser percebidos apenas como executores para se tornarem colegas respeitados. Essa mudança reforça sua contribuição na organização. "Ser um consultor de confiança" representou o segundo aspecto relevante da profissão. Nessa função, os indivíduos usam seu conhecimento de negócios e experiência tecnológica para identificar tendências e ameaças. Eles aproveitam essas habilidades para se envolver em colaboração com a administração e o conselho.

Além disso, os resultados da pesquisa indicaram que 89% (oitenta e nove por cento) concordam ou concordam fortemente que a auditoria interna demonstra um alto nível de compreensão das operações da organização. O reconhecimento desse conhecimento pela administração e pelo conselho em organizações e setores em todo o mundo impulsiona uma maior apreciação pelo valor multifacetado do trabalho dos auditores internos.

Embora haja consenso de que a auditoria interna hoje é vista como "focada em conformidade" (54%) e "independente" (51%), a caracterização dos auditores internos como "policiais" (48%) também foi frequentemente escolhida em todas as regiões. O foco na

conformidade é consistente com o papel de auditoria da profissão. No entanto, se as percepções dos auditores internos girarem em torno do papel da “polícia”, isso pode prejudicar o valor percebido da profissão e as atividades de consultoria. Além disso, muitas qualidades que apoiariam o papel de ser um consultor estratégico tiveram uma pontuação baixa na pesquisa quando os participantes foram questionados sobre como os auditores internos são percebidos. Essas qualidades incluem ser estratégico (19%), pensadores holísticos (15%), alunos curiosos (14%) e dinâmicos (13%). E, em um momento em que a experiência em tecnologia é crítica, os auditores especialistas em tecnologia e dados obtiveram a pontuação baixa.

Quando os participantes foram questionados sobre como a auditoria interna deveria ser percebida no futuro, termos como "polícia" e "chato" tiveram uma classificação baixa, enquanto "consultor de confiança" e "agentes de mudança" tiveram uma classificação alta. Alcançar esse futuro desejado implicará que todos os profissionais de auditoria interna incorporem as qualidades de ser um consultor estratégico e um catalisador de mudanças. Reconhecer o desalinhamento entre as percepções atuais da auditoria interna e as percepções desejadas oferece uma oportunidade de realinhar os esforços para alcançar o futuro previsto.

De acordo com os resultados da pesquisa, quanto mais tempo as pessoas permanecem na profissão, mais positivas elas se sentem sobre como a auditoria interna é percebida. Cerca de 50% (cinquenta por cento) dos indivíduos que trabalharam como auditores internos por 20 (vinte) ou mais anos acreditam que os auditores internos são vistos como consultores confiáveis, enquanto apenas um terço daqueles com menos de 10 (dez) anos de experiência têm a mesma opinião. Além disso, 54% (cinquenta e quatro por cento) das pessoas com 20 (vinte) a 29 (vinte e nove) anos de experiência na profissão se sentem respeitadas, enquanto apenas 27% (vinte e sete por cento) das pessoas que estão na profissão há menos de 10 (dez) anos compartilham o mesmo sentimento. Além disso, enquanto 55% (cinquenta e cinco por cento) dos auditores internos mais novos dizem que os auditores internos são percebidos como policiais, apenas 27% (vinte e sete por cento) daqueles com 30 (trinta) ou mais anos de experiência têm a mesma perspectiva.

Embora as razões exatas por trás da disparidade entre auditores internos experientes e menos experientes ainda não sejam compreendidas, uma possível explicação pode ser atribuída ao nível de gestão com o qual os dois grupos interagem. A alta administração tende a ver a auditoria interna como agregando valor à organização. Além disso, auditores internos experientes entendem que os trabalhos de assessoramento também vêm com auditoria interna, oferecendo conselhos sobre como a administração pode fortalecer os controles e a governança. A agregação de valor ocorre quando a administração implementa planos de ação para fortalecer

os controles e a governança. No entanto, essas diferenças de percepção levantam questões sobre se jovens auditores internos talentosos estão saindo para outras funções sem explorar e experimentar totalmente o que a profissão oferece.

A profissão pode tomar várias medidas para enfrentar esses desafios, incluindo educar a equipe, a gerência e outros departamentos da organização sobre o valor que a auditoria interna oferece por meio de trabalhos de garantia e consultoria.

Os auditores internos fornecem garantia objetiva e independente à gerência executiva e aos órgãos de governo. Eles confirmam a abrangência e a confiabilidade dos processos de governança da organização, avaliam a adequação dos controles internos na mitigação de riscos e garantem que o negócio opere conforme o esperado para atingir seus objetivos, proteger as partes interessadas e atender ao interesse público. Além disso, como parte desses serviços de asseguração, a auditoria interna faz recomendações para fortalecer os controles internos e responsabiliza a administração pela implementação de ações para melhorar a gestão de riscos.

Com base nos resultados da pesquisa, as principais áreas em todo o mundo onde os auditores internos prestam serviços de garantia e/ou consultoria, individualmente ou como parte de sua função de auditoria interna, incluem: operações/processos (75% pessoalmente, 87% função); conformidade (69%, 82%); gestão de riscos (63%, 77%). As áreas em que os auditores internos são menos propensos a prestar serviços incluem: relatórios financeiros externos (18% pessoalmente; 29% função); sustentabilidade (21%, 34%).

Um dos principais *insights* que surgiram do projeto *Vision 2035* é um futuro ideal que coloca uma ênfase nos compromissos de consultoria, mudando assim o equilíbrio atual entre os compromissos de consultoria e garantia para um foco em mudanças estratégicas e implementações. Os participantes da pesquisa em todas as regiões e tipos de organizações gastam em média cerca de três quartos de seu tempo em trabalhos de asseguração. No entanto, no futuro, espera-se que o tempo gasto em garantia diminua para 59% (cinta e novo por cento), com os 41% (quarenta e um por cento) restantes dedicados a serviços de consultoria. Isso representa um aumento de 17 (dezessete) pontos percentuais em relação à situação atual da auditoria interna.

Ao imaginar um futuro ideal, 79% (setenta e nove por cento) acreditavam que o trabalho de consultoria se expandiria. Os auditores internos estão dispostos a assumir serviços de consultoria e antecipam que esses serviços se tornarão essenciais para eles e suas organizações. No entanto, mesmo com o aumento do foco em serviços de consultoria em um futuro ideal, o saldo permanece ponderado a favor dos serviços de garantia (em 59% a 41%). Isso enfatiza a necessidade contínua de fornecer serviços de garantia que deem confiança ao conselho e à

administração e ofereçam oportunidades para fortalecer a governança, o gerenciamento de riscos e os controles.

O objetivo da auditoria interna, de acordo com as Normas Globais de Auditoria Interna, é "fortalecer a capacidade da organização de criar, proteger e sustentar valor, fornecendo ao conselho e à administração garantia, aconselhamento, visão e previsão independentes, baseados em risco e objetivos". Esta declaração substituiu a missão anterior de auditoria interna das normas de 2017, que afirmava: "Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo garantia, aconselhamento e insights objetivos e baseados em risco". A nova declaração de propósito está vinculada ao que os profissionais de auditoria interna e as partes interessadas imaginam para o futuro da profissão, enfatizando uma abordagem abrangente e com visão de futuro. A inclusão de previsão sinaliza uma postura proativa, com o objetivo de fomentar a capacidade da organização de criar valor, antecipando riscos futuros.

A mudança na proporção de serviços de garantia para serviços de consultoria do presente para o futuro ideal apresenta uma oportunidade de reimaginar o que significa ser um auditor interno. Os auditores internos estão posicionados para oferecer conselhos proativos, *insights* e previsões que expandem seu papel além da garantia para consultores estratégicos. As organizações já estão recorrendo a auditores internos, com 80% (oitenta por cento) dos profissionais seniores, incluindo membros do comitê de auditoria e do conselho, relatando que o conselho e a alta administração aproveitam a auditoria interna para ajudar a atingir os objetivos organizacionais. À medida que a profissão equilibra as responsabilidades de fornecer às organizações compromissos de garantia e consultoria, cada faceta pode oferecer recomendações de valor agregado para aprimorar a governança, mitigar riscos e melhorar a eficiência e a eficácia do controle.

O relatório enfatiza que durante sua fase de pesquisa qualitativa, tornou-se evidente que diferentes perspectivas podem influenciar a visão sobre o futuro da auditoria interna. As três personas que surgiram durante esta fase foram o Purista, o Praticista e o Proativo. Para esta pesquisa os três termos foram definidos respectivamente como: o indivíduo que insiste na adesão às regras tradicionais; o indivíduo que defende ou adere ao que é prático; o indivíduo que adota novas ideias e formas de trabalhar, assim, impulsionando mudanças que criam valor.

Dos respondentes, 37% (trinta e sete por cento) foram categorizados como puristas, representando indivíduos que têm visões tradicionais de auditoria interna e são menos propensos a adotar soluções de tecnologia avançada ou mudar para trabalho de consultoria no futuro; 54% (cinquenta e quatro por cento) foram identificados como praticistas, representando indivíduos focados na função de garantia, mas que estão abertos a uma combinação de

consultoria e garantia no futuro, com a expansão do uso de novas tecnologias; e apenas 9% (nove por cento) foram classificados como proativos, representando indivíduos já envolvidos em uma combinação de funções de consultoria e garantia, propenso a buscar proativamente oportunidades para assumir trabalho de consultoria (oferecendo os serviços de garantia necessários) e implementar tecnologias avançadas em um ritmo acelerado.

Uma transição benéfica para a profissão envolveria uma mudança de alguns puristas para praticistas e alguns praticistas para profissionais proativos. Nem todos os puristas ou praticistas precisariam se tornar proativos; em vez disso, um reequilíbrio ajudaria a impulsionar a profissão em direção à visão desejada identificada na pesquisa. As equipes de auditoria interna também devem ter o equilíbrio certo de perspectivas.

Com base nos resultados da pesquisa, as funções de auditoria interna estão mantendo sua independência, já que quase todos os profissionais de nível sênior (89%), independentemente de trabalharem dentro ou fora da auditoria interna, concordaram que a auditoria interna opera de maneira positiva e independente da administração.

Apesar dessas descobertas, há uma oportunidade de educar as pessoas de fora da profissão sobre a relevância da independência. Um pouco mais da metade dos entrevistados (53%) indicaram que sua organização entende a necessidade da independência da auditoria interna extremamente ou muito bem, enquanto 30% (trinta por cento) classificaram seu entendimento como moderadamente bom e 15% (quinze por cento) como não bom. Esses resultados sugerem uma oportunidade de melhoria.

A independência da auditoria interna é um atributo único que a diferencia e pode fortalecer o valor de seu papel consultivo. Ela é alcançada quando o executivo-chefe de auditoria se reporta ao conselho, é qualificado e está posicionado em um nível dentro da organização que permite que a função de auditoria interna desempenhe seus serviços e responsabilidades sem interferência, de acordo com o Princípio 7, das novas Normas Globais de Auditoria Interna, posicionado de forma independente. O Princípio 2, “Manter a Objetividade”, exige que os auditores mantenham uma atitude imparcial ao realizar serviços de auditoria interna.

Mais da metade dos entrevistados esperam que a profissão seja substancialmente ou muito diferente em 10 anos. Trabalhar em direção a um futuro ideal posicionará com credibilidade os auditores internos como consultores estratégicos, que é como os auditores internos idealmente desejam ser percebidos. À medida que a profissão de auditoria interna avança para o futuro, uma série de ações inter-relacionadas devem ser tomadas para tornar o projeto *Vision 2035* uma realidade.

Os entrevistados da pesquisa antecipam que os auditores internos se concentrarão em serviços de consultoria na próxima década. Para alcançar o realinhamento de seu papel tradicional, principalmente de garantia, para um com foco consultivo, a profissão deve enfatizar o papel atual e pretendido dos auditores internos como consultores estratégicos e agentes de mudança. Os serviços de garantia continuarão sendo necessários e formarão a base para fornecer aconselhamento, visão e previsão. No entanto, para fornecer valor, há espaço para expandir a natureza e o escopo dos serviços de assecuração, incluindo uma variedade de revisões de auditoria vinculadas à estratégia de uma organização.

Conforme exigido pela Norma 9.2, os chefes de auditoria devem desenvolver e implementar um plano estratégico com foco de longo prazo. Este plano deve incluir objetivos orientados a resultados, acionáveis, mensuráveis e significativos, focados na melhoria contínua. Além disso, deve estar vinculado ao plano estratégico da organização e considerar a contribuição do conselho e da alta administração. Um plano estratégico que prioriza o aumento do valor fornecido pela auditoria interna por meio de serviços de consultoria e garantia obterá o apoio do conselho e da liderança sênior. Esses investimentos capacitam a auditoria interna para cumprir seu propósito: fortalecer a capacidade da organização de criar, proteger e sustentar valor enquanto atende ao interesse público.

É essencial que os membros do conselho e os executivos seniores comuniquem o valor oferecido pela auditoria interna em toda a organização para aumentar o apoio e a colaboração com a auditoria interna em todos os níveis da organização. Esse tipo de comunicação é necessário para eliminar a caracterização da auditoria interna como "focada em conformidade" ou como "policial". Dada a crescente velocidade de mudança e a aceleração dos riscos emergentes, o apoio dos executivos seniores à participação dos chefes de auditoria (sem direito a voto) nas principais reuniões de gestão e reuniões do comitê de direção executiva (um assento à mesa) permitirá que a auditoria interna fique por dentro das últimas iniciativas de negócios ou operações e forneça conselhos e insights, e até mesmo previsão, em tempo real.

Além disso, o aumento do apoio da alta administração e do conselho permitirá que a auditoria interna atenda às crescentes expectativas das partes interessadas e implemente com sucesso as etapas de ação descritas neste relatório para alcançar a previsão da profissão para 2035. Por fim, as partes interessadas externas precisarão aumentar a apreciação pela auditoria interna, apoiando ativamente os esforços para fortalecer o papel da auditoria interna nas organizações.

Ao final, é apresentada a conclusão do relatório. A profissão está realmente em uma encruzilhada, tendo criado uma base sólida baseada na experiência em fornecer garantia

independente e objetiva que leva a uma melhor tomada de decisão organizacional e à proteção do valor das partes interessadas. Se a profissão optar por não enfrentar seus desafios e se concentrar exclusivamente em suas responsabilidades tradicionais ou progredir lentamente sem acompanhar um cenário global em rápida mudança, a profissão de auditoria interna não manterá ou elevará sua influência ou relevância. A visão dos profissionais de auditoria interna e suas partes interessadas é que a profissão tome medidas proativas, começando agora, para aprimorar o uso da tecnologia e desenvolver e ampliar os conjuntos de habilidades. À medida que a natureza e o escopo das auditorias evoluem com o surgimento de novos riscos, a capacidade da auditoria interna de aumentar a capacidade de uma organização de criar, proteger e sustentar valor também deve se adaptar de acordo. A conformidade com as Normas Globais de Auditoria Interna pelas funções de auditoria interna contribuirá para alcançar a visão da profissão.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A apresentação dos aspectos metodológicos da pesquisa descreve e justifica detalhadamente os passos utilizados em seu desenvolvimento. Em consonância com Denzin e Lincoln (2005), toda pesquisa científica deve explicitar a metodologia e os métodos empregados, justificando sua utilização à luz da perspectiva teórica subjacente e da base de conhecimento que a sustenta.

Este estudo adota uma abordagem metodológica qualitativa, fundamentada na corrente construcionista, por considerá-la a apropriada para investigar o problema de pesquisa acerca da percepção dos auditores internos sobre a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria.

A escolha pela abordagem qualitativa se justificou por sua capacidade de explorar em profundidade as experiências e interpretações dos participantes, enquanto a corrente construcionista oferece um arcabouço teórico que permite analisar como essas percepções são socialmente construídas e influenciadas pelo contexto organizacional.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento desta pesquisa, conforme preconizam Denzin e Lincoln (2005), exigiu um planejamento meticuloso que articulou a teoria à prática, empregando métodos de coleta e análise de dados adequados.

A relevância da discussão sobre estudos qualitativos é realçada por Godoy (1995), que destaca a pesquisa qualitativa como um estudo que utiliza o ambiente natural como fonte primária de dados, o pesquisador como instrumento fundamental e tem como foco principal o sentido que os indivíduos atribuem aos eventos e às suas vidas.

Nessa mesma linha, Cervo, Bervian e Silva (2006) salientam que o delineamento da pesquisa deve ser estruturado de modo a assegurar que o problema de pesquisa seja abordado de forma coerente e embasada, estabelecendo uma base sólida para as conclusões do estudo.

A fim de descrever como se deve entender, interpretar e organizar o conhecimento em consonância com o tema desta pesquisa, faz-se necessário adotar um modelo apropriado. A proposta epistemológica que melhor se alinhou a este trabalho é a corrente construcionista.

Em termos gerais, o construcionismo propõe que o conhecimento não é meramente recebido do mundo externo, mas sim um processo contínuo e adaptativo de construção, influenciado por diversos fatores, conforme elucidado por Flick (2004).

Em uma de suas vertentes, construcionismo social, argumenta-se que tanto a realidade quanto o conhecimento são fenômenos que emergem das interações sociais contínuas entre os indivíduos. Por meio de um processo de internalização, objetivação e externalização, as pessoas criam e mantêm estruturas sociais que moldam a maneira como a realidade é percebida e interpretada, conforme Gergen (2009).

Adotando a perspectiva do construcionismo social, esta investigação buscou compreender como os exercentes do cargo de auditor interno em IFE percebem, interpretam e experienciam a dualidade inerente às funções de auditoria avaliativa e consultiva.

Tal abordagem, ao seguir os preceitos de Gergen (2009), permitiu explorar como essas percepções moldam suas práticas e influenciam a prestação de serviços de consultoria em seu cotidiano laboral. Especificamente, objetivou-se analisar como os auditores interagem com a gestão, seus pares e a supervisão da CGU, tanto em nível individual quanto coletivo.

Buscou-se, neste trabalho, investigar como os auditores internos percebem a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, como descrevem as situações vivenciadas em seu ambiente de trabalho, como atuam diante dessa dualidade e quais são os efeitos dessa mudança em seu cotidiano. Dessa forma, a pesquisa procurou analisar como os auditores internos se comportam e se relacionam com o ambiente de trabalho em face dos órgãos técnicos superiores, gestão interna e pares.

Com o objetivo de compreender como a percepção dos auditores internos sobre suas funções avaliativas e de consultoria influencia o contexto laboral, este estudo adotou uma perspectiva interpretativista. A pesquisa buscou interpretar como essas percepções moldam o ambiente de trabalho e as relações dentro dos setores de auditoria e das instituições. Essa abordagem converge com Denzin e Lincoln (2005), que busca interpretar significados sociais em contextos organizacionais.

Em termos metodológicos, a pesquisa adotou uma abordagem qualitativa, tanto na coleta quanto na análise dos dados. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas em profundidade, utilizando um roteiro semiestruturado, o que permitiu a exploração detalhada das experiências e percepções dos participantes. A análise dos dados foi conduzida por meio da

análise de conteúdo, conforme proposto por Bardin (2016), buscando identificar padrões, temas e categorias emergentes das entrevistas. A coleta de dados foi transversal, capturando um momento específico das experiências dos auditores e não prevendo o monitoramento dos resultados ao longo do tempo.

A opção pela abordagem qualitativa, fundamentada na perspectiva construcionista, justificou-se pela natureza do fenômeno investigado, que envolve percepções, interpretações e significados atribuídos pelos auditores internos à dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria. Trata-se de um objeto que não se manifesta de forma mensurável, mas que se constrói a partir das experiências, interações e contextos institucionais nos quais esses profissionais estão inseridos. A perspectiva construcionista permitiu compreender como tais percepções são socialmente construídas no cotidiano organizacional. Dessa forma, a abordagem qualitativa revelou-se adequada, por permitir uma análise das narrativas dos participantes, captando nuances, contradições e sentidos que seriam dificilmente apreendidos por instrumentos padronizados.

A escolha da entrevista em profundidade justificou-se pela sua capacidade de mapear práticas, valores e crenças dos participantes, fornecendo um sistema de classificação que auxiliou na interpretação das falas (Duarte e Barros, 2006). O roteiro semiestruturado, por sua vez, permitiu a obtenção de respostas espontâneas e detalhadas, valorizando a experiência individual dos entrevistados e alinhando-se aos pressupostos interpretativistas e construcionistas da pesquisa.

Esta pesquisa se caracterizou como interpretativista, centrando-se na interpretação das percepções dos auditores internos acerca do serviço de consultoria, desde a admissão da demanda até a conclusão do trabalho, e como tais percepções se refletem no contexto profissional e institucional. Essa abordagem alinha-se com os pressupostos de Crotty (1998) e Merriam (2009), que enfatizam a busca por interpretações culturais e históricas nos fenômenos sociais, neste caso, no ambiente de trabalho dos auditores.

O processo inclui a categorização das respostas de acordo com as teorias da pesquisa, a identificação das palavras e expressões mais recorrentes e a interpretação das falas dos participantes. Conforme Flick (2004), essa técnica possibilita a obtenção de indicadores tanto quantitativos quanto qualitativos, facilitando inferências sobre o conteúdo da comunicação.

Subsidiariamente, foram utilizados dados provenientes dos PAINT e RAIN'T para auxiliar o processo de análise dos dados coletados em entrevistas. O PAINT e o RAIN'T, como fontes de evidências constituídas por documentos oficiais, são vistos como fonte de dados com alta fidedignidade, sendo relevante suas interpretações e comparações (Marconi e Lakatos,

2003). Oportunamente, tanto a interpretação, quanto a comparação foi desenvolvida através da técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (2016).

A coleta desses dados utilizou relatórios disponíveis nos sites oficiais das IFE, limitando a coleta aos das instituições dos participantes do processo de entrevistas, e referentes ao ano de 2024, uma vez que o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, IN SFC nº 3/2017, e o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) preveem a publicação do RAIN'T pela UAIG até o final do mês de março do ano seguinte ao respectivo PAINT.

A análise de conteúdo, técnica central na análise dos dados, possibilitou a realização de inferências a partir das transcrições das entrevistas. As etapas da análise incluíram a categorização do conteúdo das entrevistas com base nos referenciais teóricos, a identificação de palavras-chave e a interpretação das falas dos participantes (Bardin, 2016). Essa técnica é adequada para a pesquisa, pois permite a sistematização e interpretação das percepções dos auditores, contribuindo para a compreensão dos fatores que influenciam a prestação dos serviços de consultoria.

3.2 DESCRIÇÃO DAS DIMENSÕES DE ANÁLISE

Para analisar a percepção do auditor interno em relação à dualidade das funções de garantia e consultoria na perspectiva qualitativa, optamos por dividir a coleta de dados em dimensões de análise de forma a capturar tanto os aspectos técnicos quanto as percepções subjetivas e comportamentais, destacando os desafios e as oportunidades decorrentes da dualidade de funções.

As dimensões de análise deste estudo foram definidas com base no referencial teórico apresentado no capítulo anterior, nas discussões sobre a Teoria da Agência, suas limitações e a literatura sobre a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria. Tais dimensões refletem as tensões entre independência e agregação de valor; a relevância da confiança e das relações institucionais no exercício da auditoria interna; e o papel estratégico da auditoria interna no contexto organizacional e no futuro profissional do auditor. Dessa forma, as dimensões adotadas constituem construções teórico-empíricas alinhadas aos objetivos da pesquisa, assegurando coerência entre teoria, método e análise dos dados. As dimensões de análise descritas no Quadro 1.

Quadro 1 - Quadro de dimensões analíticas da entrevista – auditor interno

PERCEPÇÃO SOBRE A DUALIDADE DAS FUNÇÕES AVALIATIVAS E DE CONSULTORIAS	
Subdimensão	Questões da Entrevista
Dualidade das funções avaliativas e de consultorias	Você percebe que a relação entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria é de dualidade?
	Descreva a sua percepção sobre a relação entre essas duas funções.
Relação institucional da dualidade das funções	Em seu ambiente de trabalho, como a relação entre essas funções se manifesta?
PERCEPÇÃO SOBRE A INTERAÇÃO COM AS PARTES INTERESSADAS	
Subdimensão	Questões da Entrevista
Relação como os pares	Como é sua interação com seus pares, a relação é cooperativa?
	Todos os auditores atuam em todas as funções?
	Há alguma segregação por afinidade de tema, ou por alguns outros motivos? Como se dá essa segregação?
Relação com a gestão	Com relação com a gestão, o convívio é adequado? É mais direcionado a amigável e colaborativo, ou reservado e desconfiado?
	Há alguma resistência de alguma das partes?
Relação com a CGU	E a sua relação e da sua equipe com a CGU, a atuação é de parceria e cooperação, ou de subordinação e burocrático?
Influência das relações na prestação dos serviços	Algumas dessas interações influenciaram na prestação de serviços de auditoria avaliativa ou de consultoria?
PERCEPÇÃO SOBRE O IMPACTO NO CONTEXTO INSTITUCIONAL	
Subdimensão	Questões da Entrevista
Formato da oferta de serviços de consultoria	A auditoria interna é requisitada para prestação de serviços de consultoria, ou a oferta parte da auditoria interna?
	Vocês apresentam algum portfólio disponibilizando serviços de consultoria?
Participação da Auditoria Interna no Desempenho institucional	Como você percebe o impacto das funções de auditoria interna no contexto institucional?
Parcela da consultoria no desempenho	E as práticas de consultoria, elas impactaram seu contexto profissional e institucional?
PERCEPÇÃO SOBRE O FUTURO PROFISSIONAL DO AUDITOR	
Subdimensão	Questões da Entrevista
Visão de futuro	Qual sua percepção quanto a viabilidade da seguinte afirmação: “os auditores internos se concentrarão em serviços de consultoria na próxima década, alcançarão o realinhamento de seu papel tradicional (principalmente de garantia) para um com foco consultivo, como consultores estratégicos e agentes de mudança.”?

Fonte: elaboração própria.

O Quadro 1 das dimensões analíticas proposto para a entrevista da pesquisa apresenta uma estrutura abrangente e coerente para explorar, em profundidade, as percepções dos auditores internos sobre suas múltiplas funções no contexto organizacional contemporâneo. A segmentação em quatro grandes blocos: Dualidade das Funções Avaliativas e de Consultorias; Interação com as Partes Interessadas; Impacto no Contexto Institucional e Futuro Profissional do Auditor; permite captar a complexidade das atribuições do auditor e identificar os desafios e ambivalências que emergem da prática profissional cotidiana.

Cada categoria está acompanhada de questões que favorecem respostas reflexivas e contextualizadas, respeitando a natureza exploratória da abordagem qualitativa. Ao tratar desde aspectos técnicos e estratégicos até dilemas éticos e percepções institucionais, o instrumento de coleta está alinhado à proposta de compreender a transição do auditor interno para um papel consultivo e estratégico, conforme indicam as tendências recentes da literatura e das normas internacionais da profissão (IIA, 2024a).

3.3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa explorou as percepções do cotidiano dos serviços de auditoria em IFE, focando nos desafios da dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e consultoria. A questão central é: como a percepção dos auditores internos acerca da dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria influencia a prestação dos serviços de consultoria nas IFE? Adotando uma abordagem qualitativa, este estudo buscou compreender profundamente esse fenômeno, através de análises detalhadas e sem a imposição de um modelo teórico prévio (Flick, 2004).

O instrumento de coleta de dados central desta pesquisa foi o roteiro de entrevista semiestruturado, elaborado com base nas recomendações de Merriam (2009). A construção do roteiro seguiu a estrutura proposta pela autora, que enfatizam a flexibilidade na aplicação das perguntas, permitindo adaptações e reformulações durante a entrevista para otimizar a compreensão dos participantes e alcançar os objetivos da pesquisa.

O roteiro foi desenvolvido a partir da revisão da literatura e alinhado aos objetivos específicos da pesquisa, garantindo que as questões abordem as categorias relevantes do estudo. As perguntas foram abertas e exploratórias, incentivando os participantes a compartilharem suas experiências e percepções de forma detalhada. A flexibilidade do roteiro permitiu que o entrevistador aprofundasse temas emergentes e esclarecesse dúvidas, mantendo o foco nos objetivos da pesquisa.

Para garantir a validade de conteúdo do roteiro, as categorias temáticas e as perguntas foram submetidas à validação por especialistas com experiência na área de pesquisa qualitativa. A validação por especialistas contribuiu para a clareza, relevância e adequação das perguntas aos objetivos da pesquisa, assegurando que ao instrumento a capacidade de capturar as informações necessárias para a análise.

O roteiro de entrevista foi composto por seções que abordam os seguintes temas principais:

- Percepção da dualidade das funções:
 - Questões sobre como os auditores percebem a relação entre as funções de auditoria avaliativa e consultiva, e como essa dualidade se manifesta em seu trabalho.
- Interação com as partes interessadas:
 - Questões sobre a interação dos auditores com a gestão, seus pares e a CGU, e como essas interações influenciam a prestação de serviços de consultoria.
- Impacto no contexto institucional:
 - Questões sobre como as práticas de consultoria dos auditores impactam o contexto profissional e institucional, os desafios enfrentados e as estratégias utilizadas para superá-los.
- Percepção sobre o futuro profissional do auditor:
 - Questões sobre como os auditores percebem o potencial realinhamento do papel da auditoria interna para o foco consultivo, concentrando os serviços em consultoria, e atuação como consultores estratégicos e agentes de mudança.

A aplicação do roteiro de entrevista foi realizada de forma individual, em um ambiente que favoreceu a confidencialidade e o diálogo aberto. As entrevistas foram gravadas e transcritas para análise posterior, garantindo a fidelidade dos dados coletados.

3.4 PARTICIPANTES DA PESQUISA

Os participantes desta pesquisa foram servidores públicos federais ocupantes do cargo efetivo de auditor interno em IFE. A escolha desse perfil de participantes justificou-se por sua atuação sob a supervisão técnica da CGU, órgão central do SCI, o que garante a uniformidade dos procedimentos e diretrizes técnicas. Além disso, os auditores internos das IFE desempenham suas atividades em instituições com a mesma atividade-fim, o que possibilita a análise comparativa dos dados coletados. A abrangência de atuação em todos os estados do território nacional e a formação acadêmica de nível superior, no mínimo, dos respondentes são outros critérios relevantes que fortalecem a escolha desse grupo para a pesquisa. Os participantes, com experiência em atividades de auditoria avaliativa e de consultoria, foram

selecionados por conveniência, buscando abranger todas as regiões do país, e o número de entrevistas foi definido pelo critério de saturação de dados, considerando a disponibilidade dos participantes para a realização das entrevistas.

A seleção dos participantes visou ampliar a diversidade dos discursos, optando por auditores internos com características regionais diversas que podiam gerar variações nas perspectivas apresentadas. O número de entrevistados foi determinado com base na identificação do ponto de saturação dos dados. Segundo Silverman (2017), a saturação de dados é utilizada para identificar o ponto em que novas informações não adicionam novas categorias relevantes ao estudo, e destaca a comparação constante de casos para a construção e refinamento de categorias teóricas na pesquisa qualitativa. A principal vantagem desse tipo de seleção é a possibilidade de desenvolver modelos que não exigem representatividade populacional. No entanto, ela se destaca pela escolha criteriosa e controlada de indivíduos que apresentam as características pertinentes ao problema de pesquisa.

Os participantes foram selecionados com base em critérios de inclusão e exclusão alinhados aos objetivos da pesquisa, contemplando auditores internos em exercício nas IFE, com experiência em atividades avaliativas e/ou de consultoria. Profissionais fora das Unidades de Auditoria Interna ou afastados no período de coleta foram excluídos. Reconhece-se que a amostra não permite generalizações estatísticas, devendo os resultados serem interpretados de forma contextualizada, como é próprio da abordagem qualitativa adotada.

3.5 QUADRO-RESUMO DA PESQUISA

O quadro-resumo mostra, de forma sintética, todos os passos utilizados no trabalho e facilita as visualizações do título, problemática, objetivos gerais e específicos, bem como todas as proposições da pesquisa e do suporte metodológico utilizado, conforme o Quadro 2.

Quadro 2 - Quadro-resumo da pesquisa

Título da dissertação	A percepção dos auditores internos sobre a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, nas Instituições Federais de Ensino		
Problema de pesquisa	Como a percepção dos auditores internos sobre a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, nas Instituições Federais de Ensino (IFE), influenciam a prestação do serviço de consultoria?		
Objetivo geral	Analisar a percepção do cotidiano prático da prestação dos serviços de auditoria, em situações	Objetivos específicos	a) Identificar e analisar as posições contrárias à prestação de serviços de consultoria no âmbito da auditoria interna, com foco nos fundamentos predominantes, nas principais barreiras percebidas e

	problemas decorrentes da dualidade das funções de auditoria avaliativa e de consultoria, através da percepção dos auditores internos.		nas preocupações associadas à preservação da independência e da objetividade profissional.
			b) Identificar e analisar as posições favoráveis à prestação de serviços de consultoria, destacando os benefícios percebidos, bem como os desafios institucionais, normativos e operacionais relacionados à sua implementação nas Instituições Federais de Ensino.
			c) Analisar as soluções e estratégias propostas pelos auditores internos para mitigar os riscos associados à dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, avaliando sua viabilidade e potencial impacto na atuação da auditoria interna.
Suporte metodológico da pesquisa	Paradigma metodológico	Construcionismo	
	Método científico	Interpretativista	
	Natureza dos dados	Qualitativo	
	Periodicidade	Corte transversal	
	Quantidade de participantes	Saturação	
	Instrumento de pesquisa	Entrevistas	
	Método de tratamento de dados	Análise de conteúdo	

Fonte: elaboração própria

3.6 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi dividida em fases, a fase preliminar de preparação e a fase de coleta propriamente dita.

A fase preliminar consistiu em buscas de informações dos servidores públicos federais ocupantes do cargo de auditor nas IFE, que contemplaram o universo dos participantes da pesquisa, nas plataformas oficiais de acesso à informação administradas por órgãos do governo federal.

Durante a fase preliminar foi utilizado o Portal da Transparência do Governo Federal, lançado e gerido pela CGU desde 2004. Esse portal é um site de acesso livre (<https://portaldatransparencia.gov.br/>) no qual o cidadão pode encontrar informações sobre assuntos relacionados à gestão pública do Brasil.

Da página do portal que disponibiliza dados abertos sobre servidores civis do executivo federal (<https://portaldatransparencia.gov.br/download-de-dados/servidores>) foram extraídos os arquivos disponíveis referente ao exercício de 2025, com dados atualizados em setembro de

2025, dos servidores em atividade cadastrados no Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE).

Dos arquivos extraídos foi selecionado apenas o arquivo que contém informações cadastrais referentes ao órgão de lotação superior, cargo, órgão de lotação, e órgão de exercício do servidor, entre outras informações, sendo descartados os arquivos que continham informações relativas a afastamentos, remunerações e observações.

O arquivo selecionado (202509_Cadastro.csv) foi convertido em formato de planilha e processado por meio do aplicativo Excel (Microsoft® Excel® - Versão 2509 Build 16.0.19231.20138).

A planilha originalmente continha registros referentes à 768.660 (setecentos e sessenta e oito mil seiscentos e sessenta) cadastros de servidores. A análise preliminar da estrutura de dados dessa planilha permitiu reconhecer os campos que mantêm dados que sinalizam registros que extrapolam os limites do escopo do estudo, favorecendo a utilização de recursos automáticos de filtragem disponível no aplicativo para selecionar os registros a serem descartados. Dessa forma foram executadas etapas de descarte, sucessivas. Foram descartados, inicialmente, os registros cujo órgão superior de lotação (campo ORGSUP_LOTACAO) diferia de “Ministério da Educação”, restando 409.161 (quatrocentos e nove mil cento e sessenta e um.) registros. Em sequência, foram descartados os registros cujo cargo (campo DESCRICAO_CARGO) diferia de “AUDITOR”, restando 464 (quatrocentos e sessenta e quatro) registros.

A planilha resultante, então, continha apenas servidores públicos federais pertencentes ao quadro de auditores, porém foi necessário descartar os registros de servidores cuja situação do vínculo (campo SITUACAO_VINCULO) continham “ATIVO EM OUTRO ORGAO”, ou seja, servidores que cumprem o exercício em órgão diverso da sua nomeação inicial. Foram extraídos 28 (vinte e oito) registros, restando 436 (quatrocentos e trinta e seis) registros.

A partir de então foram realizadas avaliações visuais dos dados da planilha, sendo identificados, sucessivamente, 7 (sete) registros em que o órgão superior de lotação (campo ORG_LOTACAO) continha o valor “Ministério da Educação” e o órgão superior de exercício apresentava valor diverso de “Ministério da Educação”; 2 (dois) registros em que a situação do vínculo (campo SITUACAO_VINCULO) mantinha o valor “EXCEDENTE A LOTACAO”. Os 9 (nove) registros identificados foram extraídos da planilha, restando 427 (quatrocentos e vinte e sete) registros, representados no Quadro 3.

Quadro 3 - Quantitativo de auditores por Região Geográfica e Unidade de Federação

UNIDADE DE FEDERAÇÃO	QUANTIDADE DE AUDITORES
REGIÃO CENTRO-OESTE	42
DISTRITO FEDERAL	14
GOIÁS	8
MATO GROSSO DO SUL	15
MATO GROSSO	5
REGIÃO NORTE	59
ACRE	8
AMAZONAS	16
AMAPÁ	2
PARÁ	19
RONDÔNIA	4
RORAIMA	4
TOCANTINS	6
REGIÃO NORDESTE	145
ALAGOAS	9
BAHIA	16
CEARÁ	11
MARANHÃO	15
PARAÍBA	22
PERNAMBUCO	28
PIAUÍ	7
RIO GRANDE DO NORTE	25
SERGIPE	12
REGIÃO SUL	86
PARANÁ	17
RIO GRANDE DO SUL	40
SANTA CATARINA	29
REGIÃO SUDESTE	95
ESPÍRITO SANTO	3
MINAS GERAIS	56
RIO DE JANEIRO	24
SÃO PAULO	12
TOTAL GERAL	427

Fonte: elaboração própria

A fase de coleta, realizada no período compreendido entre outubro e dezembro de 2025, foi dividida em etapas. A primeira etapa da fase de coleta, correspondeu ao processo de convite de participantes e iniciou com o envio aos IFE, por meio dos endereços de e-mail obtidos no site <https://emec.mec.gov.br/>, de mensagem contendo documentos pertinentes (APÊNDICES 1

e 2) e solicitando, sucessivamente, a autorização para iniciar a pesquisa na instituição, com a devolução do documento com a Declaração de Autorização para Início da Pesquisa (APÊNDICE 1), preenchida e assinada pela autoridade competente (predominantemente o reitor), o encaminhamento do documento com Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (APÊNDICE 2), aos auditores em exercício na Auditoria Interna da instituição, convidando-os a participar voluntariamente da pesquisa.

Subsidiariamente, em decorrência de não atendimento as solicitações anteriores, foi enviado convite aberto para participação voluntária na pesquisa aos membros da União Nacional dos Auditores do Ministério da Educação (UNAMEC) através do grupo administrado no aplicativo WhatsApp (controlado pela Meta Platforms, Inc.).

O referido grupo foi criado em junho de 2016. Em novembro de 2025 o grupo reúne 306 membros da UNAMEC, todos pertencentes aos quadros de auditores das IFE, e é utilizado para troca de informações e cooperação mútua entre integrantes.

Os dados obtidos na fase preliminar de coleta subsidiaram a verificação da condição do exercício do auditor antes de participar da entrevista, conforme proposta no TCLE.

Os retornos aos convites surgiram nos dias que seguiram. Dos retornos obtidos, 9 (nove) auditores apresentaram motivos que impediam a realização da entrevista por estarem afastados temporariamente do exercício das funções. Outros 17 (dezessete) auditores que atendiam aos requisitos do escopo do trabalho se voluntariaram a participar das entrevistas. As entrevistas foram realizadas com apoio de roteiro semiestruturado, através dos aplicativos WhatsApp, Google Meet, e Microsoft Teams, conforme a conveniência do entrevistado.

A segunda etapa da fase de coleta ocorreu por meio do envio de convites individuais a auditores que não responderam ao convite aberto. Essa etapa, além de determinar o número de entrevistados com base na identificação do ponto de saturação dos dados, serviu para selecionar os participantes visando ampliar a diversidade dos discursos, optando por auditores com características regionais diversas com potencial de gerar variações nas perspectivas apresentadas. Como resultado dessa etapa, 11 (onze) convidados não responderam aos convites, e 6 (seis) convidados aceitaram os convites e participaram espontaneamente das entrevistas. A fase de coleta, ao final das duas etapas, resultou em 23 (vinte e três) entrevistas realizadas, representada no Quadro 4.

Quadro 4 - Entrevistados por Região Geográfica e Unidade de Federação

UNIDADE DE FEDERAÇÃO	QUANTIDADE DE AUDITORES
REGIÃO CENTRO OESTE	1
MATO GROSSO	1
REGIÃO NORDESTE	13
BAHIA	2
CEARÁ	1
PARAÍBA	1
PERNAMBUCO	1
PIAUÍ	1
RIO GRANDE DO NORTE	6
SERGIPE	1
REGIÃO NORTE	4
ACRE	2
AMAPÁ	1
RORAIMA	1
REGIÃO SUDESTE	3
MINAS GERAIS	2
SÃO PAULO	1
REGIÃO SUL	2
PARANÁ	1
RIO GRANDE DO SUL	1
TOTAL GERAL	23

Fonte: elaboração própria

A seguir, o Quadro 5 apresenta o campo empírico da pesquisa, com a caracterização dos sujeitos entrevistados. O código de identificação dos sujeitos da pesquisa decorre dos papéis que eles desempenham nas IFE, a saber: CD (Cargo de Direção - Chefe de Auditoria), FG (Função Gratificada), FAG (Função de Apoio a Gestão) e AUD (Auditor, sem cargo de direção, função gratificada, ou função de apoio a gestão). O código de identificação do tipo de IFE diferencia Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IF), de Universidades Federais (UF), que compõem os tipos possíveis de IFE da pesquisa. Os códigos foram utilizados na análise dos resultados.

Quadro 5 - Caracterização dos participantes da pesquisa

Sujeito	Código	Gênero	Tipo IFE	Quantidade de Auditores na equipe	Função ou cargo de direção	Graduação	Tempo de atuação na auditoria	Experiências profissionais anteriores
1	CD01	M	UF	2	CD	Direito	< 1 ano	SIM

2	AUD01	M	UF	2	AUD	Direito	15 anos	SIM
3	AUD02	F	IF	17	AUD	Direito	13 anos	SIM
4	AUD03	F	UF	3	AUD	Ciências Contábeis	11 anos	SIM
5	FG01	M	UF	2	FG	Direito	8 anos	SIM
6	CD02	F	IF	5	CD	Ciências Econômicas	12 anos	SIM
7	FAG01	M	IF	1	FAG	Ciências Contábeis	11 anos	SIM
8	CD03	F	IF	5	CD	Direito	10 anos	NÃO
9	FG02	F	IF	5	FG	Direito	6 anos	SIM
10	FAG02	F	UF	4	FAG	Ciências Contábeis	15 anos	SIM
11	CD04	M	UF	1	CD	Direito	9 anos	SIM
12	AUD04	M	IF	17	AUD	Direito	15 anos	NÃO
13	AUD05	M	IF	17	AUD	Ciências Contábeis	12 anos	SIM
14	FG03	F	UF	2	FG	Ciências Contábeis	15 anos	SIM
15	AUD06	M	UF	3	AUD	Ciências Econômicas e Ciências Contábeis	30 anos	SIM
16	AUD07	M	IF	17	AUD	Ciências Contábeis	12 anos	SIM
17	AUD08	F	IF	17	AUD	Direito	13 anos	SIM
18	CD05	F	UF	1	CD	Direito	1 ano	SIM
19	CD06	M	IF	5	CD	Ciências Econômicas	15 anos	SIM
20	CD07	F	IF	5	CD	Ciências Contábeis	12 anos	NÃO
21	AUD09	F	IF	3	AUD	Direito	8 anos	SIM
22	FAG03	M	IF	17	FAG	Direito	12 anos	SIM
23	FG04	M	IF	5	FG	Direito	14 anos	NÃO

Fonte: elaboração própria

Considerando a abordagem qualitativa e construcionista, reconhece-se o papel ativo do pesquisador na coleta e interpretação dos dados, bem como a possibilidade de vieses decorrentes de sua experiência profissional no campo investigado. Para mitigar tais efeitos, adotaram-se procedimentos como o uso de roteiro semiestruturado, condução não diretiva das entrevistas e registro fiel das falas, incorporando a reflexividade como elemento central para assegurar o rigor metodológico da pesquisa.

3.7 TRATAMENTO DOS DADOS E ESTRUTURA DE ANÁLISE

O tratamento e a análise dos dados foram realizados por meio da Análise de Conteúdo, conforme Bardin (2016), técnica adequada à interpretação de discursos e percepções em pesquisas qualitativas.

A análise envolveu três etapas, iniciou com a análise preliminar do conteúdo coletado, seguiu com a exploração do material, e encerrou com interpretação e inferência dos resultados.

A etapa de análise preliminar constou de uma leitura flutuante de todo o material, transcrições semânticas das entrevistas, tabulação dos registros textuais em planilha do aplicativo Microsoft Excel, compreensão das ideias principais e construção do corpus da pesquisa, ou seja, separação e reunião dos dados relevantes, resultando na estrutura de análise organizada.

Na etapa de exploração do material ocorreu a escolha das unidades de análise que interessam à pesquisa, a codificação e a categorização, com agrupamento dos registros conforme temas ou sentidos semelhantes.

As fases de codificação e categorização transformaram as entrevistas em dados organizados e interpretáveis. O processo de codificação transformou as respostas brutas em unidades de significado, em que cada trecho do texto lido recebeu um código representando uma ideia relevante. As unidades de registro mantiveram as ideias principais, relacionadas às unidades de contexto que mantinham o sentido do trecho dentro do discurso do entrevistado. Na pesquisa as categorias emergiram do próprio material, não partindo de uma teoria definida.

As falas foram classificadas de acordo com a estrutura de análise proposta. Para analisar as percepções dos sujeitos, os dados coletados foram enquadrados em quatro dimensões, e apresentadas na seguinte ordem: dualidade das funções avaliativas e de consultorias; interação com as partes interessadas; impacto no contexto institucional; futuro profissional do auditor.

O tratamento, inferência e interpretação ocorreu após a categorização, sendo realizada a análise comparativa temática, interpretando os conteúdos manifestos e latentes, com objetivo de identificar padrões, recorrências, diferenças e inferir significados mais profundos a partir das falas.

O rigor científico da pesquisa qualitativa foi assegurado por meio de procedimentos voltados à credibilidade, consistência e transparência do processo analítico. A validade interpretativa foi buscada mediante a coerência entre os objetivos da pesquisa, o referencial teórico e as categorias analíticas construídas, bem como pelo uso sistemático de registros das

falas dos participantes. A confiabilidade foi fortalecida pela descrição detalhada das etapas de coleta e análise dos dados, permitindo a rastreabilidade do processo metodológico. Adicionalmente, a reflexividade do pesquisador e a explicitação das limitações do estudo contribuíram para a consistência analítica e para a robustez dos achados, em consonância com os critérios de rigor reconhecidos em pesquisas qualitativas.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

O presente capítulo apresenta os resultados da pesquisa organizados em dimensões, subdimensões, categorias e subcategorias, de modo a tornar o material empírico comparável e passível de inferências. Os quadros que compõem o capítulo sintetizam a codificação das entrevistas, indicando, para cada dimensão de análise, a distribuição das falas dos participantes segundo os sentidos atribuídos à dualidade entre as funções avaliativas e de consultoria. A partir dessas sínteses, são desenvolvidos, nas subseções seguintes, os comentários interpretativos que articulam os achados empíricos ao referencial teórico e aos objetivos da pesquisa.

O encadeamento da análise dos dados em dimensão, subdimensão, categoria, subcategoria e código permitem conferir transparência ao raciocínio analítico, pois demonstra como se passou das falas às inferências teóricas, reforçando a objetividade, a fidelidade e a pertinência das conclusões.

Na fase de tratamento dos resultados, as categorias e dimensões serviram como eixo para descrever padrões, contrastar grupos. Na fase de análise dos dados, relacionar os achados ao referencial teórico concretiza a inferência controlada proposta por Bardin (2016).

O procedimento adotado, de forma fixa, é de retomar a teoria apresentada no referencial teórico, desenvolver o diálogo com os quadros de categorias e explicitar implicações para a dualidade das funções de auditoria avaliativa e de consultoria nas IFE.

4.1 DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE A DUALIDADE DAS FUNÇÕES AVALIATIVAS E DE CONSULTORIAS

A dimensão “Percepção sobre a dualidade das funções avaliativas e de consultorias” concentra as categorias identificadas que argumentam sobre como os auditores percebem a relação de dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e consultiva, e como essa dualidade se manifesta em seu ambiente institucional.

4.1.1 Subdimensão: Dualidade das funções avaliativas e de consultorias

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Dualidade das funções avaliativas e de consultorias” foram identificadas duas categorias distintas. A categoria “Dualidade complementar” concentra os códigos que identificam argumentos que enfatizam a percepção de relação de complementação das funções avaliativas e de consultoria. A categoria “Dualidade conflituosa” concentra os códigos que identificam argumentos que enfatizam riscos de relação conflituosa entre as funções avaliativas e de consultoria.

Os argumentos que enfocam a relação de complementação, predominantemente, fundamentam sua percepção com expressões relacionadas a semelhança ou diferença das funções, ou enfatizam a cooperação necessária das funções para obtenção de um objetivo institucional. Já os argumentos que enfocam a relação conflituosa das funções, predominantemente, apresentam riscos de incompreensão do auditor ou da gestão, ou riscos genéricos às partes envolvidas nas duas funções.

Quadro 6 - Codificação interna sobre a dualidade das funções avaliativas e de consultorias

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Dualidade complementar	Cooperação entre funções	8
	Coexistência funcional	7
Dualidade conflituosa	Incompreensão da gestão	2
	Conflito de atuação do auditor	2
	Riscos	1

Fonte: elaboração própria

A Figura 1, a seguir, apresenta a representação gráfica que ilustra e sintetiza a nuvem de palavras obtida a partir das falas dos participantes da pesquisa acerca das questões relativas à dualidade das funções avaliativas e de consultorias.

Figura 1 - Dualidade das funções avaliativas e de consultorias (Nuvem de Palavras)



Fonte: elaboração própria (Produzido em: <https://www.wordclouds.com/>)

A seguir, são apresentados alguns trechos das falas dos participantes desta pesquisa. Esses trechos foram destacados das falas por formarem argumentos com sentido direto, completo ou parcial, relacionado ao assunto. Eles foram codificados, categorizados e contabilizados para formar quadros sintéticos como o expresso no Quadro 6, e nos demais quadros que seguem nas próximas seções do capítulo.

Há argumentos que destacam a relação de dualidade complementar das funções:

AUD07: “[...] a relação entre a auditoria avaliativa e de consultoria pode ser de dualidade pois ambas tendem a se complementar para garantir melhores entregas para a alta gestão.”

Seja, reconhecendo a relação como de cooperação entre funções:

CD02: “Existe uma dualidade entre avaliação e consultoria, mas entendo como sendo uma complementaridade, pois a função avaliativa gera diagnósticos que alimentam a função consultiva, já a consultiva antecipa soluções que reduzem falhas identificadas na avaliação. [...] A auditoria avaliativa cumpre o papel de controle e garantia, enquanto a de consultoria cumpre o papel de apoio e transformação. Ambas são distintas, mas inseparáveis dentro da lógica de governança pública e organizacional, funcionando como dois lados de uma mesma moeda. Garantia e agregação de valor.”

Ou percebendo a relação de coexistência funcional entre as funções:

AUD04: “[...] ambas [as funções de auditoria avaliativa e de consultoria] visam auxiliar o gestor a construir uma instituição mais eficiente, econômica e eficaz com atuação da auditoria interna de diferentes formas.”

Outros argumentos, em contraponto, demonstram a relação como dualidade conflituosa, destacando a potencial incompreensão da gestão com a dualidade das funções:

FAG03: “[...] a avaliação e a consultoria possuem características fundamentais distintas, que podem inclusive afetar a visão dos gestores quanto à compreensão da abordagem e efetividade dos trabalhos de auditoria. [...] a condução dos trabalhos e os resultados de cada serviço pode apresentar um dilema. No caso, o fornecimento de aconselhamento exige uma maior proximidade do gestor, como um parceiro em que há existência de um acordo quanto ao formato do trabalho e o escopo. Entretanto, na avaliação o trabalho requer um distanciamento necessário para que unidade possa definir o escopo e as técnicas adequadas, bem como evitar situações de conflitos de interesses.”

Ou destacando o potencial conflito de atuação do auditor:

FG04: “Do ponto de vista da atuação do auditor as funções de avaliação e consultoria geram uma dualidade, pois enquanto a primeira requer uma atuação objetiva e independente, gerando um distanciamento do processo avaliado e, conseqüentemente, da gestão, a consultoria vai na contramão, pois requer uma aproximação do auditor com processo e com a gestão visando uma contribuição ao seu aprimoramento.”

O Quadro 6 mostra que os entrevistados reconhecem de forma clara a relação entre as funções avaliativa e consultiva na auditoria interna, mas revelam diferentes modos de compreender e lidar com essa dualidade. Parte dos discursos enfatiza a complementaridade entre as duas funções, entendendo que a avaliação oferece base de credibilidade técnica enquanto a consultoria amplia a capacidade de apoio à gestão, especialmente na melhoria de processos e na prevenção de riscos. Nessa perspectiva, a dualidade é vista como ampliadora do escopo de atuação, desde que assegurados limites de independência e objetividade.

Van Peursem (2005) reforça essa compreensão ao indicar que a dualidade pode ser administrada de forma bem-sucedida quando os auditores constroem relações sólidas e consolidam autoridade dentro da organização. Seus estudos apontam que, nessas condições, a ambiguidade do papel deixa de ser apenas um problema e passa a funcionar como recurso,

permitindo equilibrar independência e colaboração e ampliar a capacidade de influenciar a gestão sem comprometer a imparcialidade.

Ao mesmo tempo, falas que foram codificadas no quadro apontam tensões e dilemas associados ao exercício conjunto das funções. Surgem preocupações com possíveis conflitos de interesse, sobretudo quando o mesmo auditor participa de consultorias e, posteriormente, de auditorias avaliativas sobre os mesmos objetos, bem como receios de que a proximidade com a gestão em contextos consultivos possa afetar a percepção de imparcialidade. Esses relatos traduzem uma leitura em que a dualidade não é apenas um dado normativo, mas um desafio prático que exige salvaguardas claras e critérios de admissibilidade bem definidos.

Nesse sentido, o estudo de Barreto (2023) destaca que a forma como gestores percebem os atos de controle influencia diretamente o nível de confiança na auditoria interna e a viabilidade de trabalhos de consultoria. Afirmando que quando predomina desconfiança ou compreensão equivocada do papel da auditoria interna, a gestão tende a restringir sua atuação à função de garantia, limitando ou desencorajando a oferta de serviços consultivos.

O registro de ocorrências do Quadro 6 indica que a forma como os auditores posicionam-se diante da dualidade varia em um contínuo que vai de posturas mais conservadoras, que privilegiam a função avaliativa e restringem a consultoria, até posicionamentos mais abertos, que enxergam na consultoria uma via necessária para manter a relevância da auditoria interna frente às demandas contemporâneas de governança. Essa diversidade de percepções se articula com o referencial teórico que discute os limites da Teoria da Agência para abarcar o papel consultivo e com os debates sobre o equilíbrio entre garantia e aconselhamento nas normas internacionais e no relatório do projeto *Vision 2035*.

Esses achados indicam que a dualidade entre as funções avaliativa e de consultoria é percebida simultaneamente como fonte de complementaridade e de tensão, exigindo dos auditores a construção de arranjos práticos para conciliar independência, apoio à gestão e aderência às normas. Ao evidenciar, no mesmo conjunto de falas, fundamentos de resistência à consultoria e argumentos que a defendem como mecanismo de agregação de valor, esta subdimensão antecipa os dois polos explorados nos objetivos específicos seguintes: as posições contrárias à prestação de serviços consultivos e as posições favoráveis à sua ampliação no âmbito das IFE.

Por fim, esses argumentos indicam que a forma como os auditores internos vivenciam a dualidade entre avaliação e consultoria confirma, na prática, a ambiguidade teórica descrita por autores como Paape (2007), Nagy; Cenker (2002) e Spira; Page (2002), para quem a Teoria da Agência oferece base consistente para justificar a função avaliativa, mas é insuficiente para

explicar a incorporação estável de papéis consultivos no interior da mesma estrutura de auditoria. Ao mesmo tempo, as falas que associam a consultoria à agregação de valor, à aproximação com a gestão e ao fortalecimento da governança dialogam com a literatura que destaca o auditor interno como parceiro estratégico e não apenas como monitor de conformidade, especialmente em Van Peursem (2005), Pickett (2010) e Lenz e O'Regan (2024), que mostram como a ambiguidade de papel pode ser convertida em recurso quando há autoridade, arranjos institucionais claros e fronteiras de independência minimamente preservadas. Desse modo, a subdimensão evidencia que as posições contrárias e favoráveis à consultoria não derivam apenas de preferências individuais, mas refletem diferentes formas de atualizar, no cotidiano das IFE, as tensões já apontadas no referencial entre independência, prestação de garantia e expectativa de apoio consultivo à gestão.

4.1.2 Subdimensão: Relação institucional da dualidade das funções

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Relação institucional da dualidade das funções” foram identificadas três categorias distintas. A categoria “Relação com função de consultoria” concentra os códigos que identificam argumentos que explicitam os papéis e comportamentos observados no exercício e atuação na função de consultoria. A categoria “Relação com função de auditoria avaliativa” concentra os códigos que identificam argumentos que citam papéis e comportamentos observados no exercício e atuação na função avaliativa. A categoria “Relação entre as funções” concentra os códigos que identificam argumentos que confrontam os papéis e comportamentos entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria.

Quadro 7 - Codificação interna sobre a relação institucional da dualidade das funções

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Relação com função de consultoria	Exercer o papel de facilitador	7
	Atuar com prudência	5
	Propor soluções	4

A atitude de autocontrole e prudência exigida do auditor interno:

CD05: “a consultoria exige uma participação mais ativa da unidade de auditoria, quase como uma atuação de gestão, todavia sem assumir a responsabilidade formal pelo implemento e sem impor eventual modelo desenvolvido.”

O objetivo de propor soluções:

CD06: “na consultiva, precisamos levantar os controles internos que inexistem ou que estão inadequados e propor procedimentos e mecanismos mais adequados para a ação.”

A necessidade de prévio conhecimento especializado:

CD07: “Quando se trata de consultoria, é necessário que a equipe se capacite previamente e esteja segura do que irá entregar, por isso ela é mais rara de acontecer e acontece mais em regime de exceção.”

A razão da aproximação com a gestão:

AUD05: “A consultoria caracteriza uma construção conjunta, colaborativa, lado a lado entre os atores envolvidos.”

E a exigência de habilidades comportamentais adequadas:

FAG03: “[consultoria] pode exigir dos auditores habilidades interpessoais, comportamentais e emocionais para a realização de alguns serviços, além de habilidade de comunicação, pensamento crítico, isso favorece uma maior proximidade com os gestores, parceria, o que reflete em uma melhor comunicação com os gestores e no reconhecimento do auditor como um conselheiro confiável.”

A seguir, são apresentados, também, argumentos relacionados com função de auditoria avaliativa, que descrevem a predominância da busca por fragilidades:

AUD01: “A função avaliativa envolve uma visão do auditor mais voltada para o que aconteceu, para identificar achados que contenham fragilidades de controles e processos”

Que demonstram a negatividade da visão policialesca atribuída ao auditor:

FAG03: “Essa liberdade em definir os rumos do trabalho de avaliação, diferentemente do estabelecimento de acordo na consultoria, pode impactar negativamente a gestão, pois os resultados de uma avaliação nem sempre será positivo. Normalmente, os resultados apontam fragilidades e deficiências nos controles administrativos, escancarando muitas das vezes problemas crônicos da instituição, sem contar os casos de irregularidades, e a alta administração não pode interferir nesses tipos de trabalhos, sob pena de ameaçar a autonomia técnica da unidade de auditoria.”

A percepção da preponderância a auditoria avaliativa:

CD07: “A regra é a avaliação. Nesse caso, as equipes já dispõem de técnicas, papéis de trabalho estabelecidos e orientações institucionalizadas.”;

AUD01: “A avaliação é o dia a dia da auditoria, o que estamos mais habituados a trabalhar”

A percepção do afastamento dos atores no exercício da auditoria avaliativa:

AUD05: “a Auditoria de Avaliação se caracteriza por existir um certo distanciamento entre os atores envolvidos e interessados no processo. Com isso, existe uma menor aproximação entre os envolvidos.”

A descrição do momento de atuação do auditor na auditoria avaliativa:

FG01: “a avaliação parte de um objeto de auditoria já implantado, mas que demanda avaliação para verificar se seus controles internos, gerenciamento de riscos e aspectos de governança estão sendo tratados de forma adequada, se funcionam na prática.”

E os argumentos que confrontam os papeis e comportamentos entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, dentre eles os que indicam a busca pelo equilíbrio entre as funções:

FAG03: “o auditor precisa estar atento para exercer a função com uma postura ética e profissional adequada, buscando sempre atuar com equilíbrio, transitando entre as duas funções.”

Os que apresentam riscos de conflito:

CD02: “Para lidar [com a relação entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria] o auditor precisa manter independência e objetividade, mesmo ao atuar como consultor.”

O Quadro 7, em síntese, evidencia que, do ponto de vista institucional, a dualidade entre as funções avaliativa e consultiva ainda não se encontra plenamente consolidada no cotidiano das IFE. As respostas apontam que muitas organizações reconhecem formalmente a possibilidade de consultoria, em consonância com o referencial normativo, mas mantêm estruturas, rotinas e indicadores fortemente orientados à auditoria avaliativa. Nesse contexto, a consultoria tende a ocupar posição acessória, acionada de forma pontual e com baixa previsibilidade, o que reforça a centralidade da função de garantia na identidade institucional da auditoria interna.

Os relatos também sugerem que a forma como a dualidade é institucionalmente compreendida varia entre as IFE, oscilando entre interpretações que enxergam avaliação e consultoria como funções complementares e visões que as tratam como potencialmente conflitantes. Em algumas instituições, prevalece a leitura de que a consultoria pode apoiar a gestão sem comprometer a independência, desde que observados limites claros de escopo e responsabilidade; em outras, persiste o temor de que o envolvimento consultivo fragilize a

posição da auditoria em futuras avaliações. Essa ambivalência institucional contribui para que decisões sobre a prestação de consultoria sejam frequentemente situacionais, dependentes da leitura de risco e da cultura organizacional vigente.

Verpel (2023) argumenta que insistir na predominância de serviços consultivos pode comprometer o papel da auditoria como mecanismo de controle democrático e defende a necessidade de equilíbrio entre avaliação e consultoria.

Além disso, o Quadro 7 indica que a institucionalização da dualidade é atravessada por fatores como o desenho de governança, o posicionamento hierárquico da AUDIN e o modo como documentos oficiais (PAINT, RAIN, regulamentos internos) traduzem ou silenciam a função consultiva. Onde há esforços explícitos de normatizar critérios de admissibilidade, registrar consultorias e vinculá-las a objetivos estratégicos, a dualidade tende a ser incorporada de maneira mais estruturada. Em contrapartida, onde tais elementos são ausentes ou pouco desenvolvidos, a consultoria permanece em um plano difuso, dependente da iniciativa individual dos auditores e da disposição circunstancial da gestão, o que reforça a assimetria entre o lugar institucional das funções avaliativa e consultiva.

Em síntese, os dados desta subdimensão sugerem que a dualidade entre avaliação e consultoria se encontra, nas IFE, mais afirmada no plano normativo e estrutural do que plenamente incorporada às rotinas, instrumentos de planejamento e mecanismos de registro da atuação da auditoria interna. A forma como regulamentos internos reconhecem, delimitam ou silenciam a função consultiva condiciona o espaço institucional disponível para que auditorias avaliativas e consultivas coexistam de maneira estruturada, sem que isso implique, necessariamente, tratar aqui dos efeitos dessa configuração sobre o desempenho organizacional, que serão explorados em dimensão seguinte.

No plano institucional, esses achados mostram que a forma como a dualidade é inscrita em estatutos e normativos internos reforça o diagnóstico de que a Teoria da Agência, embora útil para justificar a existência da função de auditoria interna como mecanismo de redução da assimetria informacional, não oferece sozinha respostas para organizar de modo estável a convivência entre garantia e consultoria. A ênfase predominante em produtos avaliativos, aliada a menções genéricas ou pouco operacionalizadas à consultoria, converge com as evidências de Paape (2007), Verpel (2023) e dos próprios relatórios do IIA de que os serviços consultivos tendem a ocupar posição acessória, mesmo quando são formalmente reconhecidos na IPPF e no referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental. Com isso, a configuração institucional observada nas IFE delimita, desde a origem, um espaço mais estreito para que a função consultiva se desenvolva, condicionando as possibilidades de os auditores

traduzirem, em práticas cotidianas, a visão de auditor interno como parceiro estratégico e jardineiro da governança (Lenz; O'Regan, 2024) defendida pela literatura recente.

4.2 DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE A INTERAÇÃO COM AS PARTES INTERESSADAS

A dimensão “Percepção sobre a interação com as partes interessadas” concentra as categorias identificadas que argumentam sobre como o auditor percebe a interação dos auditores com seus pares, com a gestão, e com a CGU, e como essas interações influenciam a prestação de serviços de consultoria.

4.2.1 Subdimensão: Relação com os pares

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Relação com os pares” foram identificadas três categorias distintas. A categoria “Distribuição das atividades entre a equipe” concentra os códigos que identificam argumentos que apresentam como as atividades são distribuídas entre os membros da equipe. A categoria “Comportamento de auditores na equipe” concentra os códigos que identificam argumentos que apresentam estilos de comportamentos observados na equipe. A categoria “Potencialidade dos auditores na equipe” concentra os códigos que identificam argumentos que apresentam as potencialidades laborativas dos membros da equipe.

Essas categorias foram divididas em subcategorias que possibilita a visualização ordenada das concentrações dos argumentos analisados.

A Categoria “Distribuição das atividades entre a equipe” foi dividida em duas subcategorias distintas. A subcategoria “Distribuição voluntária por afinidade” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam que, predominantemente, as atividades são distribuídas de forma voluntária, por afinidade temática, entre os membros da equipe. A subcategoria “Influência da organização hierárquica na distribuição” concentra os códigos que

identificam argumentos que indicam que a organização do serviço direciona a atuação das funções entre os membros da equipe.

A Categoria “Comportamento de auditores na equipe” foi dividida em duas subcategorias distintas. A subcategoria “Relação cooperativa” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam a predominância da cooperação, entre os membros da equipe, na execução das atividades da auditoria interna. A subcategoria “Individualismo” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam a predominância de trabalhos realizados de forma isolada pelos membros da equipe, na execução das atividades da auditoria interna.

A Categoria “Potencialidade dos auditores na equipe” foi dividida em duas subcategorias distintas. A subcategoria “Polivalência” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam que todos os membros da equipe atuam (ou estão capacitados para atuar) em todas as atividades, de todas as funções executadas na auditoria interna, e por qual razão. A subcategoria “Versatilidade limitada” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam que a existência membros da equipe com perfil ou expertise direcionado para alguma das funções executadas na auditoria interna.

Quadro 8 - Codificação interna sobre a relação com os pares

Categoria	Subcategoria	Código identificado	Ocorrências
Distribuição das atividades entre a equipe	Distribuição voluntária por afinidade	Trabalhos são distribuídos de forma voluntária por afinidade temática	9
	Influência da organização hierárquica na distribuição	Organização do serviço direciona a atuação em uma função	8
Comportamento de auditores na equipe	Relação cooperativa	Predomina a colaboração entre os membros	6
		Trabalho realizado pela equipe em conjunto	2
		Uso do diálogo para resolução de conflitos entre auditores	2
		Relação cooperativa influenciada pela insuficiência de membros na equipe	1
	Individualismo	Trabalhos de auditoria realizados por membros isolados	3
Potencialidade dos auditores na equipe	Polivalência	Auditores que atuam em todas as atividades	8

		Polivalência influenciada pela insuficiência de membros na equipe	4
	Versatilidade limitada	Auditor com perfil ou expertise direcionada a uma função	10

Fonte: elaboração própria

A Figura 3, a seguir, apresenta a representação gráfica que ilustra e sintetiza a nuvem de palavras obtida a partir das falas dos participantes da pesquisa acerca das questões relativas à relação com seus pares.

Figura 3 - Relação com os pares (Nuvem de Palavras)



Fonte: elaboração própria (Produzido em: <https://www.wordclouds.com/>)

Dos argumentos que compõem o Quadro 8, que sintetiza características da relação entre os pares, apresento a seguir argumentos que explicitam sobre a distribuição das atividades entre a equipe, iniciando pela distribuição de forma voluntária por afinidade temática:

CD02: “a segregação de funções ocorre de forma pragmática e flexível, considerando afinidade temática, experiência, complexidade do objeto e equilíbrio da carga de trabalho. Não é uma divisão rígida, mas um ajuste contínuo, sempre buscando atender às demandas institucionais com qualidade e manter a imparcialidade da auditoria.”

Argumentos que apresentam a organização do serviço direcionando a atuação nas funções:

CD07: “Nas ações de avaliação e consultoria, os coordenadores executam ações de coordenação direta da equipe e o auditor chefe atua como supervisor dos trabalhos de auditoria por etapas: planejamento, execução e relatoria. São três níveis nessa distribuição: equipe de execução, coordenador de equipe e supervisor da ação de auditoria. Nas atividades administrativas, atuam a assistente do auditor chefe e o auditor chefe como supervisor.”

Com relação ao comportamento de auditores em equipe, surgem argumentos que apresentam a relação como cooperativa, com predomínio da colaboração:

AUD01: “Com os demais auditores, através de capacitações com outros colegas de auditoria (no COBAS da UNAMEC, no FONAI), sempre estamos aprendendo boas práticas e, no contato com os colegas nos grupos, sempre acabamos tendo algumas ideias para abordar algumas soluções.”

De trabalhos realizados em conjunto:

AUD04: “a relação (entre os auditores) é cooperativa. [...] A interação ocorre, em sua maioria, de forma remota, com um encontro presencial anualmente. Destaca-se que a interação dos auditores presentes no próprio núcleo ocorre com mais frequência face o desenvolvimento de trabalhos em conjunto”

E do uso do diálogo entre auditores:

CD02: “A minha interação com os demais auditores [...] é predominantemente cooperativa. Procuro atuar de forma construtiva, estabelecendo um diálogo aberto e de confiança, sempre com respeito à independência da função de auditoria.

Há argumentos que apresentam a relação como individualista, com difícil engajamento:

CD03: “existem alguns desafios. É necessário sempre estar provocando esse processo [de cooperação], visto que os colegas tendem a se distanciar do ideal de busca pelo aprimoramento, o que requer maior esforço para manter o engajamento e a cooperação da equipe, que não é algo natural, mas provocado.”

Com relação a potencialidade dos auditores na equipe, surgem argumentos que destacam a polivalência:

AUD04: “Atualmente todos os auditores podem desempenhar todas as funções do cargo. Importante destacar que o auditor chefe atua de forma coordenada e em apoio a todas as atividades dos núcleos de auditoria.”

Alguns indicam a razão da polivalência pela insuficiência de membros na equipe:

FG01: “Como o setor é limitado, embora haja divisão de atribuições no regimento interno, os servidores da AUDIN acabam realizando as mesmas atividades com poucas exceções de atribuições exclusivas.”

Outros indicam que a ocorrência de versatilidade limitada:

AUD07: “No grupo de trabalho há auditores que não se consideram aptos para atuar em certos trabalhos, por exemplo em consultoria, diante dessa situação o grupo se articula e realiza a distribuição dos trabalhos para que todos possam atuar em alguma ação.”

O Quadro 8 indica que a relação entre os auditores internos e seus pares é, em geral, percebida como predominantemente colaborativa, com forte valorização do apoio mútuo e da troca de experiências.

Pickett (2010) sustenta que a auditoria interna deve oferecer serviços de alto padrão à organização, conforme definido em seu estatuto. Como extensão dessa ideia, o autor afirma que os auditores têm o dever de atuar com elevados padrões morais, compatíveis com a posição que ocupam.

Diversos relatos destacam a prática de discussão conjunta de casos, construção coletiva de entendimentos e compartilhamento de materiais e soluções, o que contribui para reduzir a sensação de isolamento e fortalecer a confiança técnica dentro das equipes. Essa dinâmica interna favorece a consistência dos trabalhos avaliativos e oferece um espaço seguro para problematizar dúvidas relacionadas à prestação de serviços de consultoria.

Ao mesmo tempo, o Quadro 8 registra situações em que divergências de entendimento, diferenças de perfil ou visões distintas sobre o papel da consultoria geram tensões pontuais entre os pares. Em alguns discursos, aparecem referências à coexistência de colegas mais alinhados a uma função tradicionalmente fiscalizatória e de outros mais favoráveis à ampliação da atuação consultiva, o que pode produzir debates internos sobre riscos de independência, prioridade de demandas e forma de interação com a gestão. Essas diferenças, embora possam gerar conflito, também funcionam como fonte de reflexão crítica sobre a dualidade entre avaliação e consultoria no cotidiano da auditoria interna.

O Quadro 8 sugere ainda que, nos contextos em que prevalece um clima de respeito profissional e abertura ao diálogo, as divergências tendem a ser elaboradas como parte do processo de amadurecimento da função de auditoria interna. Nesses cenários, a colegialidade é mobilizada para buscar soluções consensuais, definir critérios comuns e alinhar expectativas quanto à oferta de consultoria, reduzindo o risco de mensagens contraditórias à gestão.

Assim, coaduna com Adams (1994) que afirma que a auditoria existe para responder a demandas de partes interessadas que dependem de avaliações técnicas imparciais, o que exige competência, experiência e independência do auditor.

Em síntese, a relação com os pares aparece como importante espaço de construção coletiva de sentido sobre a dualidade das funções, influenciando tanto a segurança subjetiva dos auditores quanto a forma como a unidade se posiciona institucionalmente diante das demandas avaliativas e consultivas.

Nesse sentido, ao mesmo tempo em que os auditores se referenciam mutuamente para proteger a função de garantia e evitar riscos de perda de independência, em linha com as preocupações de Paape (2007), Nagy; Cenker (2002) e Pickett (2010) sobre conflitos entre papéis de avaliação e aconselhamento, eles também constroem, nas interações cotidianas, espaços de validação que podem ampliar a disposição para assumir trabalhos consultivos percebidos como alinhados às normas do IIA, ao referencial técnico da CGU e à ideia de agregação de valor à governança. Dessa forma, as relações com os pares aparecem não apenas como contexto relacional, mas como mecanismo concreto de tradução das categorias teóricas de risco, independência e valor agregado em decisões práticas sobre a prestação de serviços de consultoria nas IFE.

4.2.2 Subdimensão: Relação com a gestão

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Relação com a gestão” foram identificadas duas categorias distintas. A categoria “Relação adequada” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam adequação no relacionamento entre a gestão e a auditoria interna no contexto institucional. A categoria “Relação resistente” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam atitudes de resistência na relação entre a gestão e a auditoria interna.

Quadro 9 - Codificação interna sobre a relação com a gestão

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Relação adequada	Colaborativa	17
	Não há resistência	8
	Evoluiu com a consultoria	1
	Melhorou a comunicação	1
	Solicitam consultoria	1
Relação resistente	Apresenta restrições à auditoria	7
	Resistência pontual	6
	Age com desconfiança	4
	Reservada com os auditores	3
	Resistência de ambos os lados	2

Fonte: elaboração própria

A Figura 4Figura 2, a seguir, apresenta a representação gráfica que ilustra e sintetiza a nuvem de palavras obtida a partir das falas dos participantes da pesquisa acerca das questões relativas à relação com a gestão.

gestores em receber orientações e demais tipos de aconselhamento está aumentando consideravelmente.”

Há, porém, argumentos que explicitam relações marcadas pela resistência:

FAG03: “a avaliação, que recebe muitas vezes críticas quanto aos prazos para respostas de solicitações de auditoria e ao tipo de abordagem da auditoria no trabalho [...] leva os gestores a adotarem algumas posturas perante a auditoria interna, por exemplo, não responder tempestivamente, quando solicitados pela auditoria interna, demonstrar descontentamento durante e após o trabalho, não realizar a leitura dos relatórios ou não dar a devida importância aos resultados, impactando significativamente o monitoramento das recomendações emitidas pela auditoria interna, e manter a percepção da auditoria como órgão punitivo.”

Algumas resistências momentâneas e pontuais:

FG04: “relação de proximidade é cíclica, a depender do perfil do gestor da Auditoria, bem como do perfil da Alta Administração. Nesses 14 anos de auditoria já houve momentos de tensão que, por consequência, geraram um distanciamento entre as partes e em outros, como no caso atual, a relação é mais amigável e colaborativa.”

Casos de desconfiança:

FG02: “[a relação da gestão com alguns auditores internos] é mais reservada e desconfiada pelo [pelo: em decorrência do] próprio perfil dos auditores, pela forma como eles agem.”

Contato centralizado na chefia da auditoria:

AUD09: “[a relação com a gestão] é amigável. Porém a maior parte das interações com a gestão são realizadas pela chefia da AUDIN. Para os demais auditores o contato é apenas se houver relação com a ação de auditoria corrente.”

E resistência de lado a lado:

FAG03: “Ambos os lados possuem algum tipo de resistência. No caso dos gestores ocorre receio de resultados negativos das avaliações e penalidades, mas também se verifica, em alguns casos, o desconhecimento do dever de prestação de contas como fundamento essencial da forma de governo, o que acaba gerando restrições desnecessárias e problemas de comunicação.”

O Quadro 9 evidencia que a relação entre auditoria interna e gestão nas IFE é percebida de forma marcadamente heterogênea, oscilando entre cenários de aproximação e de distanciamento. Em diversas respostas, a gestão é descrita como parceira, receptiva às recomendações e disposta ao diálogo, o que favorece o fluxo de informações, a aceitação dos resultados das auditorias avaliativas e a abertura para demandas de apoio consultivo. Nesses contextos, a interação cotidiana tende a ser mais horizontalizada, com participação da auditoria em reuniões estratégicas e canais diretos de comunicação com dirigentes, o que reforça a ideia de confiança mútua.

Por outro lado, o quadro registra relatos em que a gestão é percebida como defensiva, resistente a críticas e, em alguns casos, pouco comprometida com a implementação de recomendações. Nessas situações, surgem menções a tentativas de interferência na priorização de trabalhos, a desconforto com apontamentos de não conformidades e a dificuldade de aceitação da auditoria como função independente. Tal padrão de relação contribui para reforçar uma imagem da auditoria interna como órgão de controle incômodo, o que limita a disposição dos gestores em solicitar consultorias e tende a concentrar a interação em momentos formais de auditoria avaliativa.

Para Barreto (2023), a adoção de postura excessivamente séria e formal em auditorias de conformidade e desempenho tende a ampliar a distância entre auditores e parte da gestão. O autor associa esse fenômeno a uma cultura de desconfiança, em que auditores partem do pressuposto de que sempre há erros e gestores veem a auditoria como mera busca de culpados.

O Quadro 9 também sugere que a configuração hierárquica influencia a qualidade dessa relação: quando a auditoria se reporta a instâncias de governança que valorizam sua independência, há maior espaço para uma atuação técnica e para a construção de diálogo com a gestão operacional. Em contrapartida, em estruturas em que a auditoria está mais próxima, em termos de subordinação, dos gestores auditados, alguns entrevistados sinalizam risco de pressões, conflitos de interesse ou expectativas inadequadas quanto ao papel da unidade. Em

conjunto, esses achados indicam que a forma como a gestão percebe e se relaciona com a auditoria interna constitui elemento central para compreender a intensidade e a qualidade tanto dos serviços avaliativos quanto das oportunidades de atuação consultiva no cotidiano das IFE.

Ao evidenciar que a confiança da gestão oscila entre enxergar a auditoria como parceira estratégica ou como mero mecanismo de controle, esta subdimensão concretiza, no cotidiano das IFE, a tensão descrita por Barreto (2023) entre culturas de desconfiança e arranjos cooperativos na administração pública. Quando a alta gestão associa a função interna quase exclusivamente à busca de erros e responsabilização, aproxima-se do enquadramento mais restritivo da Teoria da Agência (Jensen; Meckling, 1976), que privilegia a dimensão de monitoramento e tende a inibir a demanda por consultorias; por outro lado, nos casos em que a auditoria é reconhecida como apoio técnico para aprimoramento de processos e gestão de riscos, abre-se espaço para o papel de jardineiro da governança (Lenz; O'Regan, 2024) e para a ampliação de serviços consultivos previstos nas normas internacionais e no referencial técnico. Dessa forma, as percepções e experiências da gestão não apenas condicionam o volume de consultorias ofertadas, mas também funcionam como variável explicativa central para entender por que a consultoria permanece, na prática, acessória em relação à função avaliativa nas IFE.

4.2.3 Subdimensão: Relação com a CGU

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Relação com a CGU” foram identificadas duas categorias distintas. A categoria “Interação limitada” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam interações depreciativas ou limitadas entre a CGU e os membros da auditoria interna. A categoria “Interação participativa” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam interações atuantes positivas entre a CGU e os membros da auditoria interna.

Quadro 10 - Codificação interna sobre a relação com a CGU

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Interação limitada	Atuação burocrática	6
	Pouco colaborativa	5
	Atuação direcionada a chefia	2
	Subserviência	2
	Apoio ausente em relação a serviços de consultoria	1

FG04: “[...] relacionada as interações com a CGU. Nesse sentido, ao longo desses 14 anos, temos poucos trabalhos de avaliação que foram realizados de maneira conjunta. Mesmo nesses poucos casos, o compartilhamento de saberes, por parte da controladoria, demonstrou-se incipiente.”

Em algumas regionais, direcionado para a chefia da auditoria:

AUD09: “Como auditora interna não tenho contato com equipe da CGU, apenas quando participo de cursos ou eventos. Os contatos geralmente são a cargo da chefia da AUDIN”

Com momentos de subserviência:

FAG03: “[relação da equipe com a CGU] no geral, a relação é boa e necessária, porém há momentos de subserviência, situação que considero inadequada, principalmente, no tocante as peculiaridades de cada organização que muitas vezes são desconsideradas pelos supervisores técnicos, e a atuação inconstante da supervisão da CGU, ora presente, ora distante.”

E outros de ausência quando da prestação de serviços de consultoria:

FAG03: “a supervisão técnica da CGU é ausente no que diz respeito ao incentivo ou treinamento e orientação quanto à prestação de serviços de consultoria. Fator este que retardou consideravelmente a realização de serviços de consultoria no meu setor. No tocante às avaliações, as orientações já são mais constantes por parte da CGU.”

Porém, há argumentos que explicitam interação participativa da CGU, seja de cunho orientador:

AUD06: “nossa relação com o CGU é totalmente de parceria e cooperação. Aliás a sede da CGU local ministrou um curso destinado à capacitação de servidores federais que tratava de Controles Internos e Gestão de Riscos.”

CD06: “já fizemos ações de avaliação onde discutimos com a CGU antes de iniciar a execução da ação, e recebemos boas orientações.”

De cooperação:

CD06: “temos uma boa parceria com a CGU. O atual Superintendente e o Coordenador da área são bem abertos para nos ajudar com as dificuldades que temos.”

E de busca alinhamento normativo e metodológico:

CD02: “A relação da AUDIN com a CGU é de parceria e cooperação técnica, com alguns elementos burocráticos obrigatórios. Não é de subordinação hierárquica, mas de alinhamento normativo e metodológico”

O Quadro 10 evidencia uma relação ambígua entre os auditores internos e a CGU, oscilando entre interações percebidas como limitadas e experiências descritas como efetivamente participativas. De um lado, surgem relatos que qualificam a atuação da CGU como predominantemente burocrática, pouco colaborativa, centralizada na chefia da AUDIN e, em alguns casos, marcada por subserviência e desinteresse em relação à consultoria, o que reforça a imagem de um órgão voltado sobretudo à supervisão formal e à função avaliativa. Nessa perspectiva, a CGU é vista mais como instância de exigência e controle do que como parceira no desenvolvimento da função consultiva, o que pode contribuir para retardar ou inibir a consolidação da consultoria nas IFE.

Por outro lado, o quadro também registra experiências em que a CGU é percebida como orientadora e cooperativa, oferecendo cursos, apoio técnico e espaço de diálogo para alinhamento normativo e metodológico. Nesses contextos, a relação é descrita em termos de parceria e cooperação técnica, aproximando-se do papel previsto no Referencial Técnico da atividade de auditoria interna governamental, que atribui ao órgão central a função de induzir boas práticas e harmonizar procedimentos. Essa face participativa da CGU contribui para fortalecer a confiança dos auditores, qualificar a execução das auditorias avaliativas e, potencialmente, legitimar a expansão de serviços de consultoria.

A coexistência desses dois conjuntos de percepções indica que a relação com a CGU não é uniforme entre as IFE, variando conforme a regional, o histórico de interação e o modo como a supervisão técnica é exercida. Onde prevalece a interação limitada, tende a se reforçar a visão da CGU como agente de controle distante, mais associado à lógica de conformidade e sanção; onde predomina a interação participativa, a CGU é vista como referência técnica que apoia a atuação e abre espaço para um posicionamento mais estratégico da auditoria interna. Em termos da dualidade entre avaliação e consultoria, essa ambivalência ajuda a explicar por que algumas unidades percebem maior incentivo e respaldo para atuar consultivamente, enquanto outras experimentam mais restrições e inseguranças nesse mesmo campo.

Nesse quadro, a forma como a CGU é percebida pelos auditores internos ajuda a explicar por que a consultoria tende a ocupar posição acessória frente à função avaliativa nas IFE, mesmo quando reconhecida nas normas profissionais e nos guiamentos da própria auditoria governamental. Quando as orientações da CGU são lidas prioritariamente como indutoras de maior rigor na prestação de contas e no cumprimento de metas de auditorias avaliativas, reforça-se o enquadramento da função interna como mecanismo de controle típico da Teoria da Agência; quando, ao contrário, são interpretadas como incentivo à agregação de valor, à gestão de riscos e à aproximação com a alta administração, elas ampliam o espaço legítimo para iniciativas consultivas alinhadas ao IPPF e ao referencial técnico da CGU. Assim, a relação com a CGU opera, na prática, como instância de mediação entre as expectativas normativas sobre a dualidade de funções e as escolhas concretas dos auditores quanto ao quanto e como investir em serviços de consultoria.

4.2.4 Subdimensão: Influência das relações na prestação dos serviços

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Influência das relações na prestação dos serviços” foram identificadas duas categorias distintas. A categoria “Influência da CGU” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam influência da CGU na prestação de serviços de auditoria avaliativa ou de consultoria. A categoria “Não há influência” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam ausência de influência da relação com qualquer das partes na prestação de serviços de auditoria avaliativa ou de consultoria.

Quadro 11 - Codificação interna sobre a influência das relações na prestação dos serviços

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Influência da CGU	Auxilia no alinhamento metodológico	4
Não há influência	Não interfere	8

Fonte: elaboração própria

A Figura 6, a seguir, apresenta a representação gráfica que ilustra e sintetiza a nuvem de palavras obtida a partir das falas dos participantes da pesquisa acerca das questões relativas à influência das relações na prestação dos serviços.

Figura 6 - Influência das relações na prestação dos serviços (Nuvem de Palavras)

Fonte: elaboração própria (Produzido em: <https://www.wordclouds.com/>)

Dos argumentos que compõem o Quadro 11, que sintetiza as influências advindas das relações entre as partes interessadas na prestação dos serviços das funções de auditoria avaliativa e de consultoria, apresento a seguir argumentos que explicitam a influência da CGU:

FG01: “Oferecemos [consultoria] uma única vez durante a execução de um PAINTE, por meio da alteração de seu conteúdo, mas a CGU sugeriu, manifestou-se contrária, porque, conforme o MOT, a atividade de consultoria deve ser requisitada pela gestão e, preferencialmente, durante a elaboração [do PAINTE], seguindo a metodologia de escolha dos objetos de trabalho da AUDIN.”

AUD08: “influenciaram positivamente, pois os alinhamentos e orientações da CGU e da gestão contribuem para aperfeiçoar tanto a atividade avaliativa quanto a consultiva, trazendo mais consistência e foco aos trabalhos.”

E outros que argumentam que não sofrem influência das partes no exercício das funções:

CD03: “Não influenciaram. A independência sempre foi mantida e não foram desenvolvidos trabalhos com a apresentação direta de demanda para ações simultâneas e com cooperação direta”

FG03: “As interações não influenciam na prestação dos serviços de auditoria avaliativa ou de consultoria”

O conteúdo do Quadro 11 revela que, para parte dos entrevistados, a relação com a CGU exerce influência direta sobre o modo como a consultoria pode ser ofertada, inclusive restringindo formatos considerados pelos auditores como potencialmente mais ágeis ou responsivos. Em um dos relatos, a tentativa de introduzir consultoria por meio da alteração de um PAINT em execução foi rechaçada com base no MOT, reforçando a orientação de que a atividade consultiva deve ser formalmente demandada pela gestão e, preferencialmente, prevista já na fase de planejamento. Nesse caso, a relação com a CGU funciona como instância de enquadramento procedimental, condicionando o desenho da prestação do serviço e limitando a possibilidade de ajustes consultivos emergentes no decorrer do plano.

Por outro lado, aparecem discursos que atribuem à CGU efeito positivo sobre a prestação tanto avaliativa quanto consultiva, enfatizando o papel de alinhamentos e orientações técnicas na qualificação dos trabalhos. Nessa perspectiva, a interlocução institucional é percebida como fator que traz mais consistência e foco às atividades, sugerindo que a relação, quando construída em bases cooperativas, pode fortalecer a segurança do auditor para atuar nas duas funções. A influência não é vista como limitação, mas como suporte para calibrar critérios, escopo e prioridades, em consonância com o referencial normativo.

Em contraste com essas posições, também há depoimentos que afirmam que as relações não influenciam a prestação dos serviços, ancorando-se na preservação da independência ou na percepção de que as interações não se traduzem em condicionantes concretos sobre a atuação. Esses relatos sugerem uma leitura mais formal da independência, na qual o vínculo com as partes interessadas é mantido, mas não reconhecido como fator que altera decisões acerca da realização ou do formato dos trabalhos avaliativos e consultivos. A coexistência, no mesmo quadro, de falas que reconhecem forte influência e de outras que a negam, indica que a percepção sobre o peso dessas relações varia entre os sujeitos, oscilando entre uma visão de

influência normativa ou operacional e outra que enfatiza a autonomia técnica da unidade de auditoria interna.

Ao articular os efeitos combinados das relações com pares, gestão e CGU sobre a prestação dos serviços, esta subdimensão evidencia que a oferta de consultorias não depende apenas da disposição individual dos auditores, mas de um arranjo relacional mais amplo que pode tanto reforçar quanto atenuar o predomínio da função avaliativa nas IFE. Quando prevalecem percepções marcadas pela desconfiança, pelo medo de comprometimento da independência ou pela leitura restritiva das normas, as interações com as partes interessadas tendem a produzir um ambiente de baixa demanda e baixa oferta de consultorias, em linha com os achados empíricos que apontam participação marginal desse tipo de serviço nos PAINT e RAIN, como apresentado por Verpel (2023). Em contrapartida, nos contextos em que essas relações são atravessadas por confiança, reconhecimento técnico e compreensão mais ampla do papel da auditoria interna na governança, abre-se espaço para que a consultoria seja acionada de forma mais estruturada, aproximando a prática cotidiana das possibilidades apontadas pelo IPPF, pelo referencial técnico da CGU e pelos estudos que defendem o auditor interno como parceiro estratégico da gestão.

4.3 DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE O IMPACTO NO CONTEXTO INSTITUCIONAL

A dimensão “Percepção sobre o impacto no contexto institucional” concentra as categorias identificadas que argumentam sobre como as práticas de consultoria dos auditores impactam o contexto profissional institucional.

4.3.1 Subdimensão: Formato da oferta de serviços de consultoria

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Formato da oferta de serviços de consultoria” foram identificadas quatro categorias distintas. As categorias “Demandado”, “Não foi ofertado, nem demandado”, “Ofertado e demandado”, e “Ofertado”, concentram os códigos

AUD01: “Eu diria que essa demanda por consultoria é rara. Muitas vezes, ela surge da discussão de algum problema. Quando conseguimos romper a visão focada apenas na avaliação, percebo que se consegue caminhar mais para o lado da consultoria.”

AUD04: “Os serviços [de consultoria] são requisitados formalmente pelos gestores. Há uma solicitação, por parte da auditoria, para que os pedidos ocorram de forma a serem incluídas no planejamento. Todavia, a solicitação parte do gestor.”

FAG02: “Somos requisitados [para serviços de consultoria] e infelizmente tivemos que negar algumas por conta da limitação de pessoal que temos e o percentual de consultoria que podemos fazer para não comprometer a realização de serviço de avaliação.”

A seguir, são apresentados alguns dos argumentos que indicam que o serviço não foi ofertado pela auditoria interna, nem demandado pela gestão:

CD01: “apesar de ainda não oferecermos o serviço [de consultoria], ainda não fomos demandados pela gestão.”

FG01: “ainda não fizemos consultoria, dada a ausência de manifestação de interesse da alta gestão e da limitada capacidade operacional do setor [de auditoria interna], que conta somente com dois servidores”

FG02: “não houve nenhuma solicitação [de serviços de consultoria] por parte da gestão e nem manifestação da própria AUDIN de realizar [oferta de serviços de consultoria].”

A seguir, são apresentados alguns dos argumentos que indicam que o serviço é ofertado pela auditoria interna, e demandado pela gestão:

AUD08: “Predominantemente, a consultoria é requisitada pela gestão. Contudo, em algumas situações, a própria auditoria interna se antecipa e oferece apoio consultivo, sempre visando agregar valor à instituição.”

CD03: “Tanto é requisitada, como é ofertado o serviço, com base nos critérios técnicos e metodológicos estabelecidos.”

FAG03: “os primeiros trabalhos [de consultoria] foram ofertados por parte da auditoria, no intuito de divulgar o novo serviço oferecido para a instituição. Atualmente, a maioria dos pedidos são de solicitações [de consultoria] por parte dos gestores, porém há ainda alguns casos de oferta [de consultoria] por parte da auditoria interna.”

A seguir, são apresentados alguns dos argumentos que indicam que o serviço somente é ofertado pela auditoria interna:

CD06: “No nosso caso, sempre partiu da iniciativa da AUDIN, e levando a proposta [de consultoria] para o Reitor para discussão e concordância. Nos últimos PAINT foram incluídas ações de consultoria para posterior discussão com o Gestor sobre o interesse em receber essa ação.”

O conteúdo do Quadro 12 evidencia que o formato mais recorrente de prestação de consultoria é demandado, isto é, deflagrado a partir da iniciativa dos gestores, ainda que em alguns casos coexistam registros de consultorias também ofertadas pela AUDIN. Essa predominância da demanda externa sugere que, em grande parte das IFE, a consultoria ainda é concebida como resposta a solicitações, mais do que como uma linha de atuação sistematicamente planejada no âmbito da auditoria interna. Ao mesmo tempo, a presença de respostas que mencionam simultaneamente, tanto a oferta pela AUDIN, quanto a demanda pela gestão, aponta para contextos em que a unidade de auditoria se movimenta para divulgar o serviço e estimular seu uso, aproximando-se de uma postura mais proativa.

As falas também revelam situações em que a consultoria não foi ofertada pela AUDIN, nem demandada pela gestão ou é descrita como não praticada, o que se articula com equipes reduzidas, acúmulo de auditorias avaliativas e ambientes em que prevalece a percepção da AUDIN como órgão essencialmente fiscalizador. Nesses casos, o formato ausente de oferta e demanda reforça a distância entre a previsão normativa da consultoria e sua materialização nas práticas institucionais, mantendo o serviço em estado potencial, sem inserção efetiva no cotidiano da gestão. Além disso, a coexistência, no mesmo quadro, de respostas que indicam

oferta ativa e de outras que registram inexistência de consultorias ilustra a heterogeneidade do estágio de implementação da função consultiva entre as diferentes IFE.

Quando há registros de consultorias ofertadas e demandadas, o formato de oferta tende a pressupor algum nível de divulgação prévia, esclarecimento de escopo e delimitação de responsabilidades, em consonância com as diretrizes do referencial técnico da CGU e das normas internacionais que exigem independência e objetividade mesmo na atuação consultiva. Nesses contextos, a forma como a consultoria é apresentada, como apoio técnico, espaço de diálogo e mecanismo de melhoria de processos, contribui para mitigar receios quanto à perda de independência ou à geração de conflitos futuros na execução de auditorias avaliativas. Assim, o Quadro 12 indica que o formato da oferta de consultoria funciona como um mediador entre o desenho normativo da função consultiva e sua aceitabilidade prática pelos gestores, podendo tanto reforçar a centralidade da avaliação quanto abrir espaço para um papel mais estratégico da AUDIN no contexto institucional.

Ao mostrar que o formato predominante de oferta de consultoria é reativo, condicionado a demandas pontuais da gestão e, muitas vezes, pouco formalizado em termos de escopo, critérios de admissibilidade e registro, esta subdimensão dialoga diretamente com o referencial que aponta a consultoria como função reconhecida, porém acessória, da auditoria interna governamental. A distância entre as possibilidades abertas pelas normas internacionais, pelo IPPF e pelo referencial técnico da CGU, que preveem cartas de compromisso, planejamento específico e alinhamento estratégico, e a prática descrita pelos auditores nas IFE ajuda a explicar por que, mesmo quando existe espaço normativo para consultorias, elas tendem a permanecer episódicas, não mensuradas e vulneráveis a interpretações de risco para a independência. Com isso, o formato da oferta aparece como um elo crítico entre o desenho institucional da dualidade e a capacidade de transformar a consultoria em componente estruturado do portfólio de serviços da auditoria interna, em vez de tratá-la apenas como resposta eventual a solicitações da gestão.

4.3.2 Subdimensão: Desempenho institucional

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Desempenho institucional”, relacionada ao impacto das funções de auditoria avaliativa e consultoria no contexto institucional, foram identificadas três categorias distintas. A categoria “Impacto significativo”

concentra os códigos que identificam argumentos que indicam impacto positivo significativo da atuação da auditoria interna no desempenho institucional. A categoria “Desafiador” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam que os auditores internos enfrentam obstáculos ou desafios para influenciar positivamente o desempenho institucional. A categoria “Impacto limitado” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam fatores limitantes que influenciam o impacto da atuação da auditoria interna no desempenho institucional.

Quadro 13 - Codificação interna sobre o desempenho institucional

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Impacto significativo	Positivo em vários aspectos	11
	Receptividade e apoio da gestão	3
	Fundamental para fortalecer a missão institucional	1
	Processo de evolução da gestão	1
Desafiador	Dificuldade do atendimento das recomendações da auditoria	5
	Dificuldade no entendimento da postura da auditoria	2
	Insuficiência de pessoal na unidade de auditoria interna	2
	Depende do amadurecimento da equipe	1
Impacto limitado	Subutilização dos serviços de auditoria interna	1
	Auditoria interna é reconhecida pela importância de suas funções	1

Fonte: elaboração própria

A Figura 8Figura 7Figura 2, a seguir, apresenta a representação gráfica que ilustra e sintetiza a nuvem de palavras obtida a partir das falas dos participantes da pesquisa acerca das questões relativas ao desempenho institucional.

Figura 8 - Desempenho institucional (Nuvem de Palavras)



Fonte: elaboração própria (Produzido em: <https://www.wordclouds.com/>)

Dos argumentos que compõem o Quadro 13, que sintetiza o impacto dos serviços da auditoria interna no desempenho institucional, de início apresento alguns dos argumentos que indicam impacto significativo dos serviços no desempenho institucional:

AUD02: “A atuação da Auditoria Interna contribuiu para a melhoria dos controles internos; elaboração de normativos e políticas, como o Manual de Fiscalização de Contratos e a Política de Gestão de Riscos; devolução de valores ao erário; identificação de ilícitos e proposição de soluções; adequação normativa; melhoria da transparência dos processos e das informações institucionais, entre outros.”

CD07: “O impacto é muito positivo e isso é evidenciado a partir da preocupação dos auditados em discutir as recomendações e criar planos para alcançá-las, assim como de contestá-las quando entendem que não se aplica e isso, revela de forma contundente, a maturidade da instituição no entendimento da atividade de auditoria interna. Assim como no resultado da ação de consultoria quando se percebe a confiança da instituição na Auditoria Interna.”

FAG03: “Após anos de experiência como auditor, observo que nos últimos anos há uma melhor percepção dos gestores da alta administração quanto à efetividade dos trabalhos de auditoria.”

CD02: “a auditoria interna impacta de forma decisiva, porque assegura a conformidade legal e normativa, reforçando a transparência e a credibilidade institucional. Assim, vejo a auditoria como um elo entre controle e orientação, fundamental para fortalecer a missão educacional e social.”

A seguir, são apresentados outros argumentos que indicam aspecto desafiador da execução dos serviços pela auditoria interna para influenciar no desempenho institucional, seja pela dificuldade do atendimento das recomendações da auditoria:

AUD07: “em relação aos trabalhos de avaliação o impacto, necessariamente, depende do cumprimento das recomendações exaradas a partir dos relatórios finais de auditoria.”

CD01: “as avaliações que realizamos aqui possuem um impacto relevante para a instituição, na medida que as unidades auditadas atendem às recomendações da auditoria. Através das atividades de avaliação, e o respectivo atendimento da recomendação, contribuímos, efetivamente, na identificação dos riscos, no fortalecimento dos controles internos e com a melhoria dos processos administrativos e acadêmicos.”

CD06: “Se considerarmos as implementações das recomendações emitidas pela AUDIN, ainda é baixo o impacto pela demora na solução das questões levantadas pela AUDIN.”

Seja pela dificuldade no entendimento adquirido pela gestão da postura adotada pela auditoria:

FAG03: “ainda existe pontos de melhoria, principalmente com relação aos problemas de comunicação e visão policalesca da auditoria, advindos especialmente de trabalhos de avaliação em áreas sensíveis da instituição.”

Seja pela insuficiência de pessoal em exercício na unidade de auditoria interna:

AUD03: “muitas unidades ainda enfrentam desafios para consolidar a função avaliativa, carecem de pessoal suficiente e de competências específicas. Esse realinhamento demandaria grandes mudanças em processos e capacitação.”

FG01: “Todavia, as UAIGs vinculadas às IFE, em sua maioria, carecem de estrutura adequada e condizente com suas atribuições e potenciais. O desenho da AUDIN

definido legalmente há décadas já não atende às demandas atuais, necessitando de reforma e modernização urgente, que garanta maior articulação e padronização na atuação em âmbito nacional.”

A seguir, são apresentados argumento que indica impacto limitado dos serviços da auditoria interna no desempenho institucional:

AUD01: “há um impacto positivo, que induz melhorias na gestão. Percebemos que diversas práticas são implementadas em razão de apontamentos da auditoria interna. Porém, poderia ser mais bem aproveitado.”

Em síntese, o Quadro 13 mostra que a maior parte dos entrevistados associa a consultoria a algum grau de impacto positivo no desempenho institucional, ainda que muitas respostas a indiquem como contribuição indireta ou difícil de mensurar. As menções a melhorias em processos, maior segurança na tomada de decisão e redução de riscos sinalizam que, quando realizada, a consultoria tende a ser percebida como mecanismo de fortalecimento da gestão, convergente com a função de agregar valor prevista nas normas internacionais e no referencial técnico da CGU. Esse reconhecimento, porém, convive com a percepção de que a ausência de monitoramento sistemático das ações consultivas limita a visibilidade dos resultados e dificulta a tradução dos benefícios em indicadores formais de desempenho.

Por outro lado, o quadro evidencia respostas que relativizam ou minimizam a influência da consultoria, seja porque a atividade é pouco praticada, seja porque o foco da unidade permanece concentrado na auditoria avaliativa. Nesses casos, o desempenho institucional é associado sobretudo aos resultados das auditorias de avaliação e ao cumprimento do PAINT, enquanto a consultoria aparece como elemento residual, cuja contribuição é percebida como pontual e não estruturante. Essa assimetria reforça o achado de que a baixa inserção da consultoria nos planos e relatórios (PAINT e RAIN) repercute na forma como ela é incorporada ao discurso sobre desempenho organizacional nas IFE.

Nos relatos em que a consultoria é vista como parte integrante do desempenho da instituição, aparece a ideia de que o apoio consultivo qualifica as decisões gerenciais, antecipa problemas e reduz retrabalho, produzindo ganhos que não se limitam a resultados financeiros imediatos. Essa visão aproxima a prática observada da perspectiva de valor público, na qual o desempenho institucional envolve também melhoria de governança, aprendizado

organizacional e fortalecimento de controles internos. Assim, o Quadro 13 revela uma tensão entre um modelo de desempenho centrado em metas formais de auditoria avaliativa e outro em construção, no qual a consultoria passa a ser reconhecida como vetor relevante, embora ainda incompleto, de aprimoramento institucional.

Nesse contexto, o fato de a consultoria aparecer associada, nas falas, a ganhos qualitativos de relacionamento, amadurecimento de controles e prevenção de problemas, mas raramente ser capturada por indicadores formais de desempenho, reforça a assimetria já apontada entre o lugar institucional da avaliação e o da assessoria nas IFE. Enquanto a função avaliativa se ancora em métricas consolidadas, metas em PAINT/RAINT e expectativas normativas claras, a consultoria permanece em grande medida invisível nas ferramentas de monitoramento, o que contribui para sua subvalorização e para a leitura de que agrega pouco ao desempenho institucional, mesmo quando os próprios auditores reconhecem seu potencial de geração de valor. Com isso a subdimensão mostra que o problema não se restringe ao quanto se faz consultoria, mas também a como seus efeitos são (ou deixam de ser) registrados e traduzidos em evidências de contribuição para resultados organizacionais, alimentando o ciclo em que a consultoria é tratada como acessória no portfólio da auditoria interna governamental.

4.3.3 Subdimensão: Parcela da consultoria no desempenho

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Parcela da consultoria no desempenho” foram identificadas quatro categorias distintas. A categoria “Atuação colaborativa” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam a influência de atitudes colaborativas entre a auditoria e a gestão, em atividades de consultoria, em favor do desempenho institucional. A categoria “Não realiza consultoria” concentra os códigos que identificam argumentos que apresentam empecilhos (como efeito negativo) causados por inexecução de consultorias. A categoria “Impacto positivo” concentra os códigos que identificam argumentos que apresentam contribuições positivas que impactaram as instituições. A categoria “Pouca participação” concentra os códigos que identificam argumentos que apresentam causas e/ou consequências da baixa participação da consultoria no desenvolvimento institucional.

Quadro 14 - Codificação interna sobre a parcela da consultoria no desempenho

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Atuação colaborativa	Transformação da percepção do gestor sobre a auditoria	20
	Atuação na melhoria dos processos	3
	Oportunidade de aprendizado coletivo	1
Não realiza consultoria	Não foram realizadas consultorias	10
	Equipe reduzida impediu a realização de consultorias	1
	Função de consultoria ainda não foi institucionalizada	1
Impacto positivo	Fortalecimento da governança	7
	Fortalecimento da corpo técnico	1
	Fase inicial da consultoria com bons resultados	1
Pouca participação	Poucas atividades de consultoria	4
	Necessidade de ampla capacitação dos auditores	2
	Baixo aproveitamento da expertise e conhecimento da auditoria	1

Fonte: elaboração própria

A Figura 9, a seguir, apresenta a representação gráfica que ilustra e sintetiza a nuvem de palavras obtida a partir das falas dos participantes da pesquisa acerca das questões relativas à parcela da consultoria no desempenho.

Figura 9 - Parcela da consultoria no desempenho (Nuvem de Palavras)

Fonte: elaboração própria (Produzido em: <https://www.wordclouds.com/>)

Dos argumentos que compõem o Quadro 14, que sintetiza o impacto da parcela dos serviços de consultoria prestados pela auditoria interna no desempenho institucional. A seguir apresento alguns dos argumentos que indicam atuação colaborativa dos serviços no desempenho institucional, em que prepondera a transformação da percepção do gestor sobre a atuação Auditoria Interna:

AUD01: “com as consultorias conseguimos ter uma aproximação um pouco maior, e isso ajuda no trato com a gestão. Auxilia na mudança da percepção da auditoria, de um órgão que apenas avalia e aponta erros para um que está ali para induzir a melhoria da gestão. Ainda há uma dificuldade de compreensão mais profunda por parte da gestão. Como os gestores muitas vezes não têm conhecimento aprofundado em práticas de gestão, governança, riscos e controles, eles demoram a dominar certos assuntos. Quando começam a ter esse conhecimento, a gestão muda e chegam outros gestores.”

AUD02: “há uma tendência de o gestor passar a ver a Auditoria Interna como parceira da gestão, pela atuação com viés preventivo, que mitiga riscos, desconformidades legais e auxilia com técnicas de gestão de processos e ferramentas ágeis”

AUD03: “a [nossa] prática de consultoria realizada de forma regular é a participação no Comitê de Integridade, no papel de assessoramento. Essa atuação tem impacto positivo, ao fortalecer a posição institucional da AUDIN, favorecer a interlocução com outras áreas, ampliar a visibilidade da Unidade e possibilitar a incorporação da perspectiva de integridade às avaliações realizadas”

CD02: “Embora, não tenha feito nenhuma consultoria formalizada, estamos presente na reuniões do Conselho Superior e Colégio de Dirigentes dirimindo dúvidas e prestando esclarecimento sobre diversos temas. Também somos convidados a participar de outros eventos e reuniões expressando a opinião da Auditoria que servem de parâmetros para tomada de decisão mais assertiva pelo gestor.”

CD06: “Se consideramos os trabalhos de assessoramento (aqui faço um parênteses, porque aqui separamos a auditoria de consultoria de assessoramento em visita ao campus ou em reuniões com a gestão), as nossas opiniões são bem aceitas pela Gestão.”

FAG03: “Já tivemos experiências exitosas de realizar serviços de consultoria após trabalhos de avaliação, a fim de auxiliar a gestão em aprimorar processos e realizar repasse de conhecimento. Essa situação tende, normalmente, a melhorar a compreensão do papel dual da auditoria.”

A seguir, são apresentados alguns dos argumentos que indicam a não realização de consultorias:

AUD09: “Até o momento, na unidade de auditoria interna onde trabalho não teve ação de consultoria, porém há essa previsão no regimento interno da AUDIN”

CD06: “Já foram previstas [consultorias] em PAINTE de anos anteriores, porém quando houve redução de pessoal na equipe, deixamos essa ação sem realizar e justificamos. Para PAINTE 2026 já fizemos nova previsão.”

CD07: “o contexto profissional se apresenta como um desafio pois essa atividade [de consultoria] ainda não se apresenta institucionalizada.”

FG02: “Desde que eu estou na auditoria interna não vi a realização de consultoria. Também pelo que eu já verifiquei do histórico de atuação da unidade não houve nenhuma consultoria. É até uma necessidade”

A seguir, são apresentados alguns dos argumentos que especificam o impacto positivo de serviços de consultorias prestados:

CD02: “Ao orientar previamente em temas como planejamento e controles internos, conseguimos reduzir riscos e apoiar a gestão em decisões mais seguras. Isso reforça nosso papel de agregar valor ao cumprimento da missão.”

FAG01: “Sobre a instituição, sim, ela ganhou em maturidade, por exemplo, no tema de Convênios e Transferências de Execução Descentralizada e Prestação de contas em projetos de extensão.”

A seguir, são apresentados alguns dos argumentos que apresentam razões para a baixa participação dos serviços de consultoria no desempenho institucional:

AUD01: “A auditoria deveria ter um lugar à mesa da gestão como um órgão de assessoramento técnico com função de asseguarção. Vejo que a instituição ainda aproveita pouco essa expertise e conhecimento que a auditoria tem.”

AUD07: “o contexto profissional é impactado pela necessidade de ampla capacitação para atuar nas consultorias”

CD03: “As consultorias, com formalização de Termos de Consultoria e inclusão das ações nos PAINT só foram iniciadas a partir de 2025. Não eram desenvolvidas formalmente. Apenas ações pontuais como participação nas reuniões do Conselho Superior e palestras pontuais.”

FG04: “os serviços de consultoria prestados ainda carecem de aprimoramento da equipe, razão pela qual não teria como mensurar esse impacto no contexto profissional e institucional.”

O Quadro 14 evidencia que os entrevistados, em sua maioria, atribuem à consultoria uma parcela relevante, porém minoritária, na composição do desempenho institucional, frequentemente inferior àquela associada às atividades avaliativas. As estimativas de contribuição, quando explicitadas, tendem a indicar percentuais reduzidos ou descrições qualitativas que reforçam a ideia de participação complementar, o que se alinha ao próprio volume menor de consultorias planejadas e executadas em comparação às auditorias de avaliação nas IFE. Essa distribuição reforça a permanência de um modelo de desempenho ancorado principalmente nos resultados de garantia, com a consultoria ocupando posição acessória no portfólio de entregas da AUDIN.

Ao mesmo tempo, o quadro registra respostas que ressaltam a dificuldade de quantificar a parcela da consultoria, em razão de sua natureza mais difusa, orientada a aconselhamento, esclarecimento de dúvidas e apoio à tomada de decisão. Nesses relatos, a contribuição da consultoria é percebida como transversal, influenciando o desempenho por meio de ganhos de confiança, alinhamento e prevenção de problemas, mas sem se traduzir facilmente em métricas objetivas ou indicadores formalmente captados em PAINT e RAIN. Essa característica contribui para que a participação da consultoria no desempenho seja, ao mesmo tempo, reconhecida como importante em termos qualitativos e subdimensionada quando se recorre a medidas numéricas tradicionais.

Nos casos em que os respondentes atribuem uma parcela mais expressiva da performance à consultoria, aparece com maior nitidez a compreensão de que o desempenho institucional não se esgota na execução de auditorias avaliativas, mas inclui também o fortalecimento da governança, dos controles internos e da capacidade decisória da gestão. Nessa perspectiva, a consultoria é vista como investimento em qualidade de processos e em maturidade organizacional, cuja repercussão no desempenho se manifesta no médio e longo prazo. Assim, o Quadro 14 revela um campo em transição, no qual a parcela da consultoria no desempenho institucional é, em geral, considerada menor do que poderia ser, mais por motivos de mensuração e baixa institucionalização do que por ausência de potencial para agregar valor.

Em diversos relatos, fica explícito que essa baixa participação não é atribuída à falta de potencial da consultoria para influenciar resultados, mas à ausência de institucionalização mais robusta da função e de métricas capazes de capturar seus efeitos de maneira sistemática. Essa percepção converge com o diagnóstico de Verpel (2023) e dos estudos sobre auditoria governamental que apontam a consultoria como função reconhecida nas normas, porém pouco traduzida em metas, indicadores e registros comparáveis aos da avaliação, o que reforça sua posição acessória no desenho da governança e dificulta que seus impactos sobre o desempenho institucional sejam demonstrados de forma convincente. Ao antecipar a discussão desenvolvida no capítulo seguinte, esta subdimensão sugere que a subvalorização da consultoria decorre menos de um déficit intrínseco desse tipo de serviço e mais de lacunas de registro, monitoramento e mensuração, que acabam retroalimentando escolhas organizacionais orientadas quase exclusivamente para produtos avaliativos.

4.4 DIMENSÃO: PERCEPÇÃO SOBRE O FUTURO PROFISSIONAL DO AUDITOR

A dimensão “Percepção sobre o futuro profissional do auditor” concentra as categorias identificadas que argumentam sobre como os auditores percebem o potencial realinhamento do papel da auditoria interna para o foco consultivo, concentrando os serviços em consultoria, e atuação como consultores estratégicos e agentes de mudança.

4.4.1 Subdimensão: Visão de futuro

Ao explorar os resultados obtidos na subdimensão “Visão de futuro” foram identificadas três categorias distintas. A categoria “Otimista” concentra os códigos que identificam argumentos que indicam uma visão otimista (positiva) da concentração dos serviços de auditoria em consultoria. A categoria “Cauteloso” concentra os códigos que identificam argumentos com visão cautelosa (prudente) a ser adotada no realinhamento do papel da auditoria interna para o foco consultivo. A categoria “Pessimista” concentra os códigos que identificam argumentos com visão pessimista (negativa) e razões para obstaculizar o foco consultivo.

Quadro 15 - Codificação interna sobre a visão de futuro

Categoria	Código identificado	Ocorrências
Otimista	A consultoria deve ser a função prevalente	5
	Auditoria de conformidade será realizada pela inteligência artificial	3
	O viés preventivo da consultoria é mais eficiente	3
	Auditor deve atuar como agente de mudança	2
	A função de consultoria vem evoluindo em relevância	1
	Com a consultoria vamos angariar confiança e simpatia da gestão	1
	Consultoria fortalece os pilares da Administração Pública	1
	Consultorias aumentam a celeridade das resposta da gestão	1
	Consultoria ensina o caminho invés de apenas apontar as fragilidades	1
	Direcionamento das questões de maior risco para a auditoria	1
	O avanço da função de consultoria tem caráter de urgência	1
	Vários temas requerem assessoramento da auditoria	1
Cauteloso	A auditoria avaliativa e a consultoria devem caminhar juntas, cada uma com seu foco.	5
	A auditoria avaliativa deve ser a função prevalente	3

	A função de consultoria passa por um momento de euforia	1
	Auditor deve melhorar a comunicação e comportamento	1
	Audidores necessitam de garantias para o exercício da consultoria	1
	Contexto das unidades de auditoria interna varia bastante em capacidade técnica e operacional	1
	Crescimento da consultoria além do necessário pode enfraquecer a auditoria interna	1
	O foco consultivo depende da maturidade do órgão	1
Pessimista	Gestão apresentará resistência	2
	Situação atual das instituições inviabiliza a predominância da consultoria	1

Fonte: elaboração própria

A Figura 10Figura 9Figura 7Figura 2, a seguir, apresenta a representação gráfica que ilustra e sintetiza a nuvem de palavras obtida a partir das falas dos participantes da pesquisa acerca das questões relativas à visão de futuro.

Figura 10 - Visão de futuro (Nuvem de Palavras)



Fonte: elaboração própria (Produzido em: <https://www.wordclouds.com/>)

Dos argumentos que compõem o Quadro 15, que sintetiza sobre como os auditores percebem o potencial realinhamento do papel da auditoria interna para o foco consultivo, concentrando os serviços em consultoria, e atuação como consultores estratégicos e agentes de mudança. Apresento alguns dos argumentos que indicam a visão otimista do auditor interno:

AUD02: “[...] tendência de aumento das consultorias e diminuição das avaliações, pois a resposta da gestão é mais célere. O atendimento às recomendações do auditor, muitas vezes, é imediato, ao contrário das avaliações, cujas recomendações são frequentemente ignoradas ou permanecem pendentes por anos.”

AUD04: “a ideia de facilitação, assessoramento, orientação e de treinamento tendem a ser o foco no futuro das atividades de auditoria interna.”

AUD06: “nossa função é gerar valor para organização. Agregar valor para o atingimento dos objetivos da organização. Ao passar de um papel meramente “policialesco” para um papel consultivo, vamos angariar confiança e simpatia das áreas da organização. Atingiremos mais áreas e pontos mais “esquecidos” da organização.”

AUD08: “[auditores internos concentrados em serviços de consultoria] reflete uma tendência internacional. A auditoria interna tende a ampliar cada vez mais seu papel consultivo, sem abandonar a função avaliativa. [...] assumindo uma posição estratégica, contribuindo como agente de mudança e parceiro da gestão na construção de soluções institucionais.”

CD06: “As auditorias de avaliação estão cada vez mais estruturadas para serem controladas por sistemas informatizados e com apoio da inteligência artificial. As AUDIN precisam direcionar mais esforços com consultorias. A nossa AUDIN em 2026 trará esse trabalho em uma ação de consultoria buscando visualizar onde ampliar essas formas de ações.”

FAG02: “notamos que a consultoria tem sido bastante positiva, sobretudo pelo perfil instrutivo e não coercitivo e que ensina o caminho invés de apenas apontar as fragilidades ou problemas.”

FG01: “o trabalho preventivo, que evite falhas para a gestão, se mostra muito mais eficiente que o trabalho avaliativo, que costuma se basear em constatações de falhas já executadas.”

FG01: “A consultoria tende a impulsionar sobretudo a cultura da integridade, que abrange o fortalecimento dos controles internos, da gestão de riscos e da governança – pilares da administração pública.”

FG02: “[...] poder atuar preventivamente. Chegar antes, atuar no planejamento, atuar antes. Sem ser só chegar depois e ver o que deveria ter sido feito diferente [...] não que as avaliações deixarão de existir, mas que precisa sim haver um trabalho preventivo com maior ênfase e eu sinto falta disso na unidade da qual eu faço parte.”

FG04: “[consultoria] está alinhada as melhores práticas internacionais de auditoria e deve ser perseguida como instrumento de evolução profissional.”

A seguir, são apresentados alguns dos argumentos que demonstram cautela ao tratar da prevalência do foco consultivo perante o avaliativo:

AUD03: “a consultoria, se ampliada além do necessário, pode enfraquecer a independência e deslocar responsabilidades da gestão para a auditoria.”

AUD03: “[...] mais plausível que a próxima década seja marcada por uma convivência ampliada entre avaliação e consultoria, com a primeira permanecendo como função central”

AUD09: “o foco consultivo da auditoria interna depende da maturidade do órgão, se este estiver com processos mapeados, riscos mapeados e mitigados, pode ser que o papel do auditor interno migre para mais ações de consultoria e menos ações de avaliação, legalidade e conformidade.”

CD01: “considerando o contexto normativo e de governança atuais, acredito que a função de avaliação continuará sendo central nos próximos 10 anos enquanto a função de consultoria será mais relevante em um espaço maior de tempo, algo em torno de 20 anos.”

CD02: “deve existir um equilíbrio, uma vez que a prática internacional enfatiza que a auditoria interna deve equilibrar esses dois papéis. O papel de avaliador para assegurar conformidade e eficiência, e o papel de consultor para promover melhorias [...] o auditor é, ao mesmo tempo, avaliador independente e consultor de confiança, ajudando a gestão a antecipar riscos e promover mudanças. A auditoria interna do futuro será cada vez mais consultiva e estratégica, mas sem deixar de lado a sua essência de função de controle e garantia. O realinhamento será, portanto, para um papel mais integrado e de agente de mudança, e não de substituição da função tradicional.”

FAG03: “o papel da auditoria tenderá a atuar em casos mais complexos, exigindo mais conhecimento técnico, hard skills, e habilidades, soft skills, dos auditores, seja em trabalhos consultivos ou avaliativos. Acredito que essa compreensão se coaduna mais com as necessidades atuais e futuras das organizações.”

FG02: “[auditores internos concentrados em serviços de consultoria] é um processo que ao longo dos anos vem se maturando aí, e a gente sabe que tem várias questões que influenciam no nosso trabalho [...] a gente precisa ter muito jogo de cintura pra fazer nosso trabalho de uma forma que ele seja aceito. Que não cause medo nas pessoas, porque nosso objetivo não deve ser esse. Algumas pessoas ainda têm receio. Quando fala, comunica, que vai auditar a unidade, fica receoso, fica com medo e aí a gente vai tentando mostrar o nosso trabalho de contribuir, de ser colega, de ajudar. Nós estamos buscando passar essa mensagem.”

A seguir, são apresentados argumento que demonstra visão pessimista ao tratar da prevalência do foco consultivo perante o avaliativo:

CD05: “[auditores internos concentrados em serviços de consultoria] considerando as necessidades atuais da instituição, considero a viabilidade baixa.”

O Quadro 15 mostra que a maioria dos entrevistados expressa uma visão de futuro em que a consultoria tende a ganhar espaço no escopo da auditoria interna, ainda que sem suplantam as atividades avaliativas. As falas que projetam maior equilíbrio entre garantia e consultoria indicam expectativa de alinhamento gradual às diretrizes do IIA e ao movimento descrito no relatório do projeto *Vision 2035*, que aponta para ampliação relativa do tempo dedicado a serviços consultivos. Essa perspectiva sugere que os auditores internos reconhecem a necessidade de reposicionar a função, aproximando-se do papel de consultores estratégicos sem renunciar à independência e da objetividade.

Ao mesmo tempo, o Quadro 15 evidencia discursos marcados por cautela, nos quais o futuro é percebido como condicionado a fatores estruturais, como tamanho das equipes, apoio da alta gestão e compreensão, por parte das IFE e da CGU, sobre o valor da atuação consultiva. Nessas falas, o avanço da consultoria é visto como desejável, porém dependente de mudanças institucionais que reduzam o foco exclusivo em conformidade e ampliem o reconhecimento da auditoria interna como parceira na melhoria de processos. Essa ambivalência reforça que a visão de futuro combina esperança de transformação com consciência dos limites impostos pelo contexto atual.

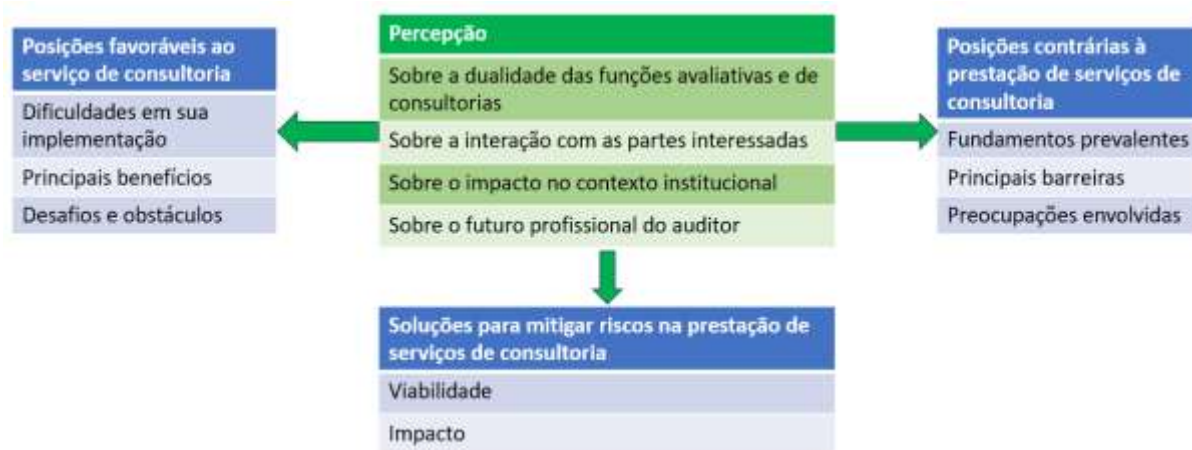
Há ainda respostas que projetam um cenário em que a permanência de uma cultura de desconfiança ou de um modelo fortemente fiscalizador pode restringir a expansão da consultoria, mantendo-a em patamar residual. Esses entrevistados aproximam sua visão dos puristas descritos no relatório do projeto *Vision 2035*, para os quais a função de garantia deve continuar predominante e a consultoria deve ser exercida com parcimônia. Em contraste, as visões mais proativas presentes no Quadro 15 convergem com a ideia de que a sustentabilidade da relevância da auditoria interna no longo prazo dependerá, em parte, da capacidade de ampliar o componente consultivo sem comprometer os princípios de independência e objetividade.

As expectativas dos auditores em relação ao futuro da profissão, ao mesmo tempo em que projetam maior demanda por atuação consultiva e por inserção estratégica na governança, preservam as preocupações clássicas com independência e com o risco de diluição da função de garantia, em linha com os debates teóricos sobre a dualidade de papéis. Quando mencionam a necessidade de desenvolver competências mais amplas, dialogar com a alta gestão e atuar em temas emergentes de risco e transformação organizacional, suas falas aproximam-se das diretrizes do *Internal Audit: Vision 2035* e das proposições de Lenz e O'Regan (2024) sobre o auditor como jardineiro da governança em ambientes voláteis e ambíguos. Por outro lado, os receios da transformação da auditoria interna em consultoria pura e de perder legitimidade perante órgãos de controle e partes interessadas indicam que, para esses profissionais, o futuro desejado não consiste em substituir a função avaliativa, mas em construir arranjos que assegurem, de forma sustentável e duradoura, o equilíbrio entre uma garantia robusta e um apoio consultivo de elevado valor agregado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa analisou a percepção dos auditores internos das IFE sobre a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria, buscando compreender como esses profissionais percebem e administram as tensões decorrentes da coexistência desses papéis. A partir da abordagem metodológica adotada, os resultados permitem retomar e responder aos objetivos propostos, contribuindo para a compreensão do papel contemporâneo da auditoria interna no setor público. A Figura 11 representa graficamente a relação sintetizada das dimensões de análise como os objetivos do estudo.

Figura 11 - Relação das dimensões de análise com objetivos do estudo



Fonte: elaboração própria

No que se refere ao objetivo geral, os resultados evidenciam que o cotidiano da auditoria interna é atravessado predominantemente por uma convivência permanente entre demandas de avaliação e possibilidades de consultoria, que nem sempre se traduzem em um equilíbrio efetivo entre as duas funções. A análise mostrou que a consultoria é, em grande parte, reconhecida como função legítima e potencialmente agregadora de valor, mas permanece secundarizada em relação à auditoria avaliativa, tanto na forma de planejamento (PAINT) quanto no relato de resultados (RAINT) e na prática diária das unidades. Essa assimetria revela que a consultoria, embora normativamente estabelecida, ainda encontra barreiras para se consolidar como eixo estruturante da identidade e do portfólio da auditoria interna nas IFE.

Quanto ao primeiro objetivo específico, voltado a apresentar e analisar as posições contrárias à prestação de serviços de consultoria, os achados apontam fundamentos recorrentes

para a negativa. Entre eles destacam-se: o receio de comprometimento da independência e da objetividade, o temor de conflitos de interesse em situações em que o mesmo auditor atua em consultoria e, posteriormente, em avaliação sobre o mesmo objeto, e a percepção de que a consultoria poderia fragilizar a autoridade técnica da auditoria em eventuais apontamentos futuros. Soma-se a isso a leitura de que a concentração de esforços nas atividades avaliativas já é suficiente para absorver a capacidade das equipes, especialmente em unidades enxutas, o que faz da consultoria um risco adicional em termos de carga de trabalho e exposição institucional.

Em relação ao segundo objetivo específico, que buscou apresentar e analisar as posições favoráveis à consultoria, os resultados mostram que muitos auditores reconhecem na função consultiva uma oportunidade de reforçar o caráter preventivo, educativo e estratégico da auditoria interna. Tais posições ressaltam que a consultoria permite apoiar a gestão na melhoria de processos, qualificar a tomada de decisão e antecipar problemas antes que se convertam em achados formais de auditoria, alinhando-se ao papel de consultor estratégico descrito no IPPF, nas *Global Internal Auditing Standards* e no relatório do projeto *Vision 2035*. Nessa perspectiva, a dualidade é interpretada como de complementaridade, na qual a credibilidade construída pela função avaliativa sustenta a legitimidade da atuação consultiva, desde que observadas salvaguardas claras de escopo e responsabilidade.

O terceiro objetivo específico, voltado à análise das soluções propostas para mitigar riscos associados à consultoria e avaliar sua viabilidade e impacto, também foi contemplado pelos achados. Entre as soluções mais recorrentes, destacam-se: a definição de critérios de admissibilidade para trabalhos consultivos, o registro formal das demandas e respostas, a delimitação explícita de escopo e não assunção de responsabilidades de gestão, a segregação temporal ou de equipe entre consultoria e avaliação sobre o mesmo objeto e o fortalecimento de orientações da CGU sobre a prática consultiva. Tais soluções são percebidas como caminhos para reduzir a insegurança dos auditores, conferir maior transparência à atuação e aproximar a prática cotidiana das diretrizes normativas, sem descaracterizar a independência da função.

No plano das relações com as partes interessadas, a pesquisa mostrou que os vínculos com pares, gestão e CGU exercem influência relevante sobre a forma como a dualidade é vivida e traduzida em decisões concretas. Relações cooperativas com pares tendem a favorecer a reflexão crítica e a construção coletiva de entendimentos sobre limites e possibilidades da consultoria; relações de confiança com a gestão ampliam a demanda por apoio consultivo e reforçam o papel da auditoria como parceira na melhoria de processos. Já a relação com a CGU aparece de forma ambivalente: ora como instância burocrática e pouco colaborativa, ora como

referência técnica e parceira na qualificação dos trabalhos, influenciando o grau de segurança com que as unidades assumem ou restringem trabalhos consultivos.

Ao analisar o impacto da dualidade no contexto institucional, observou-se que a consultoria é, em geral, associada a efeitos positivos sobre o desempenho institucional, embora essa contribuição seja frequentemente percebida como indireta e de difícil mensuração. As falas indicam ganhos em termos de melhoria de processos, aumento da segurança decisória e prevenção de riscos, mas também revelam que tais benefícios raramente são capturados por indicadores formais ou por mecanismos de monitoramento específicos para a consultoria. Em consequência, a parcela da consultoria na composição do desempenho institucional tende a ser subdimensionada quando se recorre apenas a métricas tradicionais centradas na execução de auditorias avaliativas.

Por fim, a visão de futuro expressa pelos participantes indica que a maior parte dos auditores projeta algum grau de expansão da consultoria, ainda que sem perda da centralidade da função avaliativa. Essa expectativa se mostra condicionada a fatores como o fortalecimento das equipes, o apoio da alta gestão, o reconhecimento, por parte da CGU e das IFE, do valor da atuação consultiva e a evolução dos referenciais normativos e das práticas de governança. A coexistência de visões mais conservadoras e de perspectivas mais proativas aproxima o campo empírico das tipologias propostas no projeto Vision 2035 (puristas, praticistas e proativos), sugerindo que a trajetória da dualidade nas IFE dependerá da capacidade de reequilibrar essas posturas ao longo do tempo.

Em síntese, a análise dos dados empíricos permitiu identificar três achados centrais que sintetizam os principais resultados da pesquisa.

O primeiro achado refere-se à existência de percepções divergentes entre os auditores internos quanto à prestação de serviços de consultoria, evidenciando uma tensão recorrente entre a função avaliativa tradicional e o papel consultivo emergente. Enquanto parte dos participantes manifesta resistência à consultoria, associando-a a riscos à independência e à objetividade, outros a percebem como instrumento legítimo de agregação de valor e fortalecimento da governança institucional.

O segundo achado central diz respeito à influência do contexto institucional e normativo na forma como a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria é vivenciada. Os resultados indicam que a estrutura organizacional das IFE, a maturidade das Unidades de Auditoria Interna e a clareza dos normativos internos condicionam significativamente a atuação dos auditores, contribuindo tanto para a intensificação das tensões quanto para a adoção de práticas conciliatórias entre controle e apoio à gestão.

Por fim, o terceiro achado evidencia que os auditores internos desenvolvem estratégias práticas para administrar a dualidade entre avaliação e consultoria, tais como a delimitação clara de escopos, a adoção de salvaguardas de independência e a segregação de funções. Essas estratégias revelam que, embora a dualidade represente um desafio, ela pode ser gerenciada de forma equilibrada, desde que sustentada por arranjos institucionais adequados e por julgamento profissional consistente.

5.1 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa contribui teoricamente ao analisar de forma crítica a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria, ampliando a compreensão sobre os limites explicativos da Teoria da Agência. No âmbito prático-institucional, oferece subsídios para a atuação das Unidades de Auditoria Interna nas IFE, ao explicitar percepções, tensões e estratégias adotadas pelos auditores. Metodologicamente, destaca a adequação da abordagem qualitativa construcionista e da análise de conteúdo para investigar percepções profissionais em contextos organizacionais complexos.

Ao concluir este estudo, evidencia-se que a dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria não constitui, por si só, uma contradição insuperável, mas um desafio inerente à evolução do papel da auditoria interna no setor público. No contexto das IFE, a forma como os auditores internos percebem e administram essa dualidade revela-se determinante para o fortalecimento da governança, da transparência e da confiança institucional. Ao dar voz a esses profissionais, a pesquisa contribui para a compreensão de que a efetividade da auditoria interna depende não apenas de normativos e estruturas formais, mas também de arranjos institucionais, maturidade organizacional e julgamento profissional. Espera-se, assim, que os achados aqui apresentados estimulem reflexões críticas e práticas aprimoradas, contribuindo para o desenvolvimento contínuo da auditoria interna como instrumento estratégico de geração de valor público.

5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As limitações deste estudo decorrem, principalmente, da adoção de uma abordagem qualitativa e do recorte institucional restrito às Instituições Federais de Ensino, o que não permite generalizações estatísticas dos resultados. Ademais, a pesquisa concentrou-se nas percepções dos auditores internos, não contemplando a visão de outros atores institucionais, como gestores, conselhos e órgãos de controle. Tais limitações indicam caminhos promissores para pesquisas futuras, que poderão ampliar o escopo empírico por meio de estudos quantitativos ou mistos, incluir diferentes perspectivas organizacionais e comparar contextos institucionais distintos. Dessa forma, investigações subsequentes poderão aprofundar a compreensão da dualidade entre auditoria avaliativa e consultoria, contribuindo para o fortalecimento da auditoria interna no setor público.

5.3 SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Os achados deste estudo abrem espaço para diferentes frentes de pesquisa futuras. Uma possibilidade é a realização de estudos comparativos entre auditorias internas de diferentes setores do Poder Executivo Federal, de outros poderes ou esferas de governo, de modo a verificar se os padrões de percepção sobre a dualidade entre avaliação e consultoria observados nas IFE se repetem, se diferenciam ou se reconfiguram em contextos diversos. Investigações desse tipo poderiam lançar luz sobre o papel de arranjos de governança, estruturas organizacionais e culturas institucionais na conformação da prática consultiva.

Outra frente promissora consiste em pesquisas que integrem abordagens qualitativas e quantitativas, combinando análise de percepções com dados de PAINT, RAINTE e outros indicadores de desempenho. Tais estudos poderiam explorar, por exemplo, a correlação entre o volume de atividades consultivas, o perfil das unidades de auditoria interna e resultados específicos de governança, gestão de riscos e controles internos. Também seriam relevantes investigações voltadas a desenvolver e testar métricas que capturem de forma mais precisa os

efeitos da consultoria, como aprendizagem organizacional e fortalecimento da confiança entre auditoria e gestão.

Por fim, sugere-se aprofundar o estudo das trajetórias profissionais e identidades dos auditores internos no contexto da transição para modelos de atuação mais consultivos. Pesquisas focadas em formação, desenvolvimento de competências, socialização profissional e construção de sentido sobre o papel da auditoria interna podem contribuir para compreender melhor os fatores que aproximam ou afastam os profissionais das posturas descritas como puristas, praticistas e proativas. Ao avançar nessa direção, a produção acadêmica poderá dialogar de forma mais direta com iniciativas de capacitação, de desenho institucional e de revisão normativa orientadas a fortalecer o equilíbrio da dualidade entre avaliação e consultoria como eixo estruturante da auditoria interna governamental.

REFERÊNCIAS

ADAMS, M. B. Agency theory and the internal audit. **Managerial Auditing Journal**, v. 9, n. 8, p. 8–12, 1994. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>. Acesso em: 26 mar. 2025.

ARMSTRONG, P. Management, labour process and agency. **Work, Employment & Society**, v. 3, n. 3, p. 307–322, 1989. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0950017089003003003>. Acesso em: 9 abr. 2025.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto; Augusto Pinheiro. 1. ed. São Paulo: Edições 70, 2016.

BARRETO, L. H. D. **Controle da administração pública**: entre o discurso oficial e a percepção de autoridades públicas federais. 2023. 197 f. Dissertação (Mestrado em Governança e Administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/34160>. Acesso em: 26 mar. 2025.

BRASIL. Instrução Normativa n. 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 111, p. 50, 12 jun. 2017.

BRASIL. Instrução Normativa n. 5, de agosto de 2021. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 167, p. 160, 2 set. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa n. 10, de 28 de abril de 2020. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 81, p. 59–60, 29 abr. 2020.

BRENNAN, N. M.; SOLOMON, J. Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: An overview. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 7, p. 885–906, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513570810907401>. Acesso em: 26 mar. 2025.

BRICIU, S.; DĂNESCU, A. C.; DĂNESCU, T.; PROZAN, M. A comparative study of well-established internal control models. **Procedia Economics and Finance**, v. 15, p. 1015–1020, 2014. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00662-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00662-5). Acesso em: 26 mar. 2025.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo, SP: Pearson Prentice Hall, 2006.

CHRISTOPHER, J. Corporate governance: A multi-theoretical approach to recognizing the wider influencing forces impacting on organizations. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 21, n. 8, p. 683–695, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.05.002>. Acesso em: 26 mar. 2025.

CHUA, W. F. Radical developments in accounting thought. **The Accounting Review**, v. 61, n. 4, p. 601–632, 1986. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/247360>. Acesso em: 15 maio 2025.

COLLIER, P. M. Stakeholder accountability: A field study of the implementation of a governance improvement plan. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 21, n. 7, p. 933–954, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513570810907429>. Acesso em: 26 mar. 2025.

CROTTY, M. **The foundations of social research: Meaning and perspectives**. 1. ed. New York: Sage Publications, 1998.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (org.). **The SAGE handbook of qualitative research**. 3. ed. London: Sage Publications, 2005.

DONALDSON, T.; PRESTON, L. E. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 1, p. 65–91, 1995. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/258887>. Acesso em: 26 mar. 2025.

DUARTE, J.; BARROS, A. (org.). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

EKENDAHL, K.; GULVADI, U.; KHALIL, M. A.; LAMP, R.; RICHARDS, B. Capital Social/Humano e Cultura. **Global Perspectives & Insights**, p. 1–17, 2024. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/global-perspectives-and-insights/2024/gpi-social-human-capital-culture-portuguese.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2025.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. Tradução: Sandra Netz. 2. ed. Porto Alegre: Bookman Companhia Editora, 2004.

GERGEN, K. J. O movimento do construcionismo social na psicologia moderna. **Revista Internacional Interdisciplinar INTERthesis**, v. 6, n. 1, p. 299–325, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1037/0003-066X.40.3.266>. Acesso em: 26 mar. 2025.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, p. 57–63, 1995. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-75901995000200008>. Acesso em: 26 mar. 2025.

GONÇALVES, M. A. Consultoria. **Revista de Administração de Empresas**, v. 31, n. 2, p. 91–98, 1991. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rae/article/view/38590>. Acesso em: 22 maio 2025.

IIA. **Internal audit: Vision 2035 - creating our future together**. Florida: Internal Audit Foundation, 2024a. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/site/foundation/latest-research-and-products/vision-2035->

report.pdf?_gl=1*18530qg*_gcl_au*MjA0MDU5MTE1Ny4xNzQ1NjYzMjI3*_ga*MTQ1MDU1MzY2Ni4xNzQ1NjYzMjI2*_ga_SP32D7VNPk*MTc0NTY2MzIyNy4xLjAuMTc0NTY2MzIyNy42MC4wLjA. Acesso em: 19 abr. 2025.

IIA. **Normas globais de auditoria interna**. Florida: Instituto dos Auditores Internos, Inc., 2024b. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-portuguese.pdf>. Acesso em: 14 maio 2025.

IIA. **Report on the standard-setting and public comment processes for the Global Internal Audit Standards**. Florida: The Institute of Internal Auditors, Inc., 2024c. Disponível em: https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/reportonthe2024standards_2024january9_printable.pdf. Acesso em: 29 maio 2025.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, p. 305–360, 1976. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X). Acesso em: 15 maio 2025.

KEY, S. Toward a new theory of the firm: a critique of stakeholder “theory”. **Management Decision**, v. 37, n. 4, p. 317–328, 1999. Disponível em: <http://doi.org/10.1108/00251749910269366>. Acesso em: 15 maio 2025.

LENZ, R.; O'REGAN, D. J. The global internal audit standards: Old wine in new bottles?. **The EDP Audit, Control, and Security Newsletter**, v. 69, n. 3, p. 1–28, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/07366981.2024.2322835>. Acesso em: 18 maio 2025.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2003. Disponível em: www.atlasnet.com.br.

MERRIAM, S. B. **Qualitative research: A guide to design and implementation**. 2. ed. San Francisco: Jossey-Bass, 2009. Disponível em: www.wiley.com/go/permissions.

MIHRET, D. G. How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 8, p. 771–782, 2014.

MOELLER, R. R. **Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge**. 8. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2016.

MORGAN, G. Internal audit role conflict: A pluralist view. **Managerial Finance**, v. 5, n. 2, p. 160–170, 1980. Disponível em: <https://doi-org.ez139.periodicos.capes.gov.br/10.1108/eb013444>. Acesso em: 14 maio 2025.

NAGY, A. L.; CENKER, W. J. An assessment of the newly defined internal audit function. **Managerial Auditing Journal**, v. 17, n. 3, p. 130–137, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900210419912>. Acesso em: 15 maio 2025.

OLIVEIRA, T. C. **Auditores Internos Governamentais da Controladoria-Geral da União: Como preferem atuar, de forma didática ou repressiva?** 2020. 119 f. Dissertação (Mestrado em Governança e Desenvolvimento) - Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento, Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5629>. Acesso em: 29 maio 2025.

PAAPE, L. **Corporate governance**: The impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function. 2007. 320 f. Tese (Doutorado) - Erasmus Research Institute of Management, Erasmus University Rotterdam, Rotterdam, 2007. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1765/1>. Acesso em: 26 mar. 2025.

PICKETT, K. H. S. **The internal auditing handbook**. 3. ed. Chichester, UK: John Wiley & Sons, 2010.

SAWYER, L. B.; DITTENHOFER, M. A. **Sawyer's Internal Auditing**: The Practice of Modern Internal Auditing. 4. ed. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1996.

SILVERMAN, D. **Doing qualitative research**. 5. ed. London: SAGE Publications Ltd, 2017.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 16, n. 4, p. 640–661, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513570310492335>. Acesso em: 13 maio 2025.

VAN PEURSEM, K. A. Conversations with internal auditors: The power of ambiguity. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 5, p. 489–512, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900510598849>. Acesso em: 26 mar. 2025.

VERPEL, O. B. **Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do Poder Executivo Federal brasileiro**: trajetória, diagnósticos e projeções. 2023. 193 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/22177/2/Dissertacao-Olga%20Bernardo%20Verpel-2023-completa.pdf>. Acesso em: 5 jun. 2025.

APÊNDICE 1 – DECLARAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA INÍCIO DA PESQUISA NA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO

DECLARAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA INÍCIO DA PESQUISA NA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO

DADOS DA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO

Instituição: _____

Nome do reitor: _____

Telefone(s) com DDD: (____) _____

E-mail: _____

DADOS DO PESQUISADOR QUE COORDENA A PESQUISA

Nome: Jose Antonio Agulleiro Rodriguez

Cargo/Instituição: Auditor/IFRN

Telefone(s) com DDD: (84) 99931-5358

E-mail: jose.agulleiro@ifrn.edu.br

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Número do protocolo de aprovação/parecer do comitê de ética: 93249225.6.0000.5294/
8.063.534

Programa de Pós-Graduação: Programa de Pós-Graduação em Administração - PPGA
(Mestrado)

Curso/Instituição: Mestrado em Administração/UFERSA

Título da pesquisa: A percepção dos auditores internos sobre a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, nas Instituições Federais de Ensino

Orientador: Prof. Dr. Fábio Chaves Nobre

Objetivo da pesquisa: O objetivo geral é analisar o cotidiano prático da prestação dos serviços de auditoria, em situações problemas decorrentes da dualidade das funções de auditoria avaliativa e de consultoria, através da percepção dos auditores internos.

Resumo do desenho metodológico da pesquisa:

Problema de pesquisa	Como a percepção dos auditores internos sobre a dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, nas Instituições Federais de Ensino (IFE), influenciam a prestação do serviço de consultoria?		
Objetivo geral	Analisar a percepção do cotidiano prático da prestação dos serviços de	Objetivos específicos	a) Identificar e analisar as posições contrárias à prestação de serviços de consultoria no âmbito da auditoria interna, com foco nos fundamentos predominantes, nas principais barreiras percebidas e nas preocupações associadas à

	auditoria, em situações problemas decorrentes da dualidade das funções de auditoria avaliativa e de consultoria, através da percepção dos auditores internos.		preservação da independência e da objetividade profissional. b) Identificar e analisar as posições favoráveis à prestação de serviços de consultoria, destacando os benefícios percebidos, bem como os desafios institucionais, normativos e operacionais relacionados à sua implementação nas Instituições Federais de Ensino. c) Analisar as soluções e estratégias propostas pelos auditores internos para mitigar os riscos associados à dualidade entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria, avaliando sua viabilidade e potencial impacto na atuação da auditoria interna.
Suporte metodológico da pesquisa	Paradigma metodológico	Construcionismo	
	Método científico	Interpretativista	
	Natureza dos dados	Qualitativo	
	Periodicidade	Corte transversal	
	Quantidade de participantes	Saturação	
	Instrumento de pesquisa	Entrevistas	
	Método de tratamento de dados	Análise de conteúdo	

Esta Instituição Federal de Ensino autoriza a realização, em suas dependências, de entrevistas e/ou levantamento de dados e informações inerentes à execução do projeto de pesquisa acima especificado, desde que sejam atendidas as seguintes considerações:

1. A pesquisa deve atender às determinações éticas da Resolução CNS n. 466/12 e da Resolução CNS n. 510/16, nos casos de pesquisas envolvendo seres humanos, com o compromisso no resguardo da segurança e bem-estar dos participantes de pesquisa nela recrutados;
2. O responsável pela pesquisa obriga-se a prestar todos os esclarecimentos necessários, quando solicitado por qualquer instância da Instituição Federal de Ensino;
3. A Instituição Federal de Ensino não arcará com nenhuma despesa decorrente das atividades relacionadas à pesquisa desenvolvida;
4. Atendimento aos marcos regulatórios da Instituição Federal de Ensino.

_____, ____ de _____ de _____

Assinatura do Reitor

APÊNDICE 2 – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO



TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

Prezado(a) Senhor(a).

Convidamos e solicitamos a sua colaboração para a entrevista semiestruturada, etapa da pesquisa acadêmica, sobre a “PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS SOBRE A DUALIDADE ENTRE AS FUNÇÕES DE AUDITORIA AVALIATIVA E DE CONSULTORIA, NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO”, como também sua autorização para apresentar os resultados deste estudo em eventos da área de administração e ciências contábeis, e publicar em revistas científicas nacionais e internacionais.

A pesquisa é executada sob a responsabilidade do pesquisador **José Antonio Agulleiro Rodriguez**, bacharel em Direito, Auditor Interno Governamental do IFRN, observando as diretrizes e normas regulamentadoras da Resolução nº 510, de 07 de abril de 2016, e da Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012, ambas do Conselho Nacional de Saúde.

Os resultados serão utilizados na dissertação de mestrado desenvolvida pelo pesquisador, mestrando do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (PPGA-UFERSA) do Campus Mossoró-RN, sob a orientação do **Prof. Dr. Fábio Chaves Nobre**.

Esclarecemos que sua participação no estudo é voluntária e, portanto, o(a) senhor(a) não é obrigado(a) a fornecer as informações e/ou colaborar com as atividades solicitadas pelo pesquisador.

A justificativa da pesquisa é fundamentada, sucessivamente: pelo baixo número de atividades de consultoria registradas nos Relatórios Anuais de Auditoria frente ao número de auditorias avaliativas; por notória importância do exercício das atividades executadas pelas unidades de auditoria interna; na possibilidade de extrair conhecimentos práticos adotados em exames de admissibilidade de serviços de consultoria não publicados nos relatórios de atividades e que residem na individualidade de cada auditor interno; além da conveniência, relevância social, implicações práticas, valor teórico e utilidade metodológica.

A pesquisa tem como objetivo “analisar a percepção do cotidiano prático da prestação dos serviços de auditoria, em situações problemas decorrentes da dualidade das funções de auditoria avaliativa e de consultoria, através da percepção dos auditores internos.”.

Caso decida aceitar o convite, será submetido(a) ao seguinte procedimento: participação, como entrevistado(a) em entrevista semiestruturada conduzida, exclusivamente, pelo pesquisador através de roteiro previamente estabelecido, com duração média de 45 minutos, utilizando a plataforma do Google Meet ou, alternativamente, da Microsoft Teams. As vozes da entrevista serão gravadas, transcritas e analisadas a partir de técnicas de análise de conteúdo, atendendo aos fundamentos éticos e científicos pertinentes.

Os possíveis desconfortos e riscos (graduados no nível mínimo) que o(a) participante da pesquisa estará exposto são de cansaço ou aborrecimento ao ser entrevistado e desconfiância de sigilo. Essas adversidades serão mitigadas mediante: garantia de retirada do seu consentimento a qualquer tempo; interrupção da entrevista e desfazimento da gravação caso desista de participar da pesquisa; garantia do anonimato/privacidade da sua participação na pesquisa; manutenção do sigilo e respeito ao participante da pesquisa submetendo a entrevista através de link online, do Google Meet ou do Microsoft Teams; somente o pesquisador José Antonio Agulleiro Rodriguez e o orientador Prof. Dr. Fábio Chaves Nobre poderão manusear qualquer parte dos dados coletados; garantia do sigilo das informações por ocasião da publicação dos resultados da pesquisa, que não utilizarão dados que permitam individualizar ou identificar os participantes; garantia que o(a) participante se sinta à vontade para responder à entrevista; e, anuência das Instituições de Ensino para a realização da pesquisa em horário de expediente, se for o caso.

Os convidados, mediante aceitação como participante de pesquisa e assinatura do TCLE, terão a inclusão de seu contato na lista de difusão da divulgação dos resultados da pesquisa e consequentes publicações, como forma de acompanhamento e assistência.

É garantida: a plena liberdade ao participante da pesquisa, de recusar-se a participar ou retirar seu consentimento, em qualquer fase da pesquisa, sem penalização alguma; a manutenção do sigilo e da privacidade aos participantes da pesquisa durante todas as fases da pesquisa.

Os dados coletados serão, ao final da pesquisa, nos termos do artigo 51, da Lei 14.874/2024, armazenados pela instituição executora da pesquisa, sob responsabilidade do pesquisador, pelo prazo de 5 (cinco) anos após o término ou a descontinuidade da pesquisa, de forma assegurar que não haverá exposição ou divulgação de informações por qualquer meio, a fim de garantir a confidencialidade, a privacidade e a segurança das informações coletadas, e a divulgação dos resultados será feita de forma a não identificar participantes, e utilizando, quando for necessário, mnemônicos ordenados (ENT1, ENT2, ...) nas respectivas referências.

Cada participante receberá uma cópia deste TCLE assinada digitalmente através do GOV.BR, pelo pesquisador e orientador.

Não são previstos gastos com a participação dos entrevistados na condição de utilizarem equipamentos e meios próprios, porém, eventuais despesas quando previstas antecipadamente pelos participantes da pesquisa e dela decorrentes devem ser reportadas ao pesquisador previamente que analisará a viabilidade da cobertura e da sucessiva garantia de ressarcimento. Não será efetuada nenhuma forma de gratificação por sua participação.

A indenização diante de eventuais danos decorrentes da pesquisa lhe é garantida nos termos previstos na Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012.

Qualquer dúvida a respeito da pesquisa poderá ser submetida diretamente ao pesquisador através dos contatos: Auditoria Interna – IFRN/Campus Mossoró - Rua Raimundo Firmino de Oliveira, 400, Conjunto Ulrick Graff, CEP: 59628-330, Mossoró/RN, jose.rodriguez@alunos.ufersa.edu.br, jose.agulleiro@ifrn.edu.br, Telefone e WhatsApp: (84) 99931-5358.

Dúvidas relacionadas a questões éticas da pesquisa poderão ser direcionadas, alternativamente, ao Comitê de Ética em Pesquisa (CEP-UERN), localizado na Faculdade de Ciências da Saúde da UERN, Rua Miguel Antonio da Silva Neto s/n, Prédio Faculdade de Medicina – 2º Andar, Aeroporto, CEP: 59607360, Mossoró/RN, <https://portal.uern.br/cepetica-em-pesquisa/>, e-mail: cep@uern.br–RN, Telefone: (84) 3312-7032. Número do protocolo de aprovação/parecer do comitê de ética: 93249225.6.0000.5294/ 8.063.534

Consentimento livre e esclarecido do participante

Concordo em participar dessa etapa da pesquisa, sobre a “PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS SOBRE A DUALIDADE ENTRE AS FUNÇÕES DE AUDITORIA AVALIATIVA E DE CONSULTORIA, NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO”, como também autorizo a apresentação dos resultados deste estudo em eventos da área de administração e ciências contábeis, e sua publicação em revistas científicas nacionais e internacionais, nos termos acima expostos.

Declaro, para os devidos fins, que fui devidamente esclarecido quanto aos objetivos da pesquisa, aos procedimentos aos quais serei submetido(a) e dos possíveis riscos que possam advir de tal participação. E que foram garantidos esclarecimentos que venha solicitar durante a pesquisa e o direito de desistir da participação em qualquer momento, sem que a desistência implique em qualquer prejuízo.

Autorizo assim, a publicação dos dados da pesquisa, a qual me garante o anonimato e o sigilo dos dados referentes a identificação.

Assinatura digital (GOV.BR) do participante da pesquisa

José Antonio Agulleiro Rodriguez
Auditor Interno Governamental – IFRN,
Mestrando do Programa de Pós-Graduação
em Administração da Universidade Federal
Rural do Semi-Árido
PPGA-UFERSA

Prof. Dr. Fábio Chaves Nobre
Professor e Orientador no Programa de Pós-
Graduação em Administração da
Universidade Federal Rural do Semi-Árido
PPGA-UFERSA

APÊNDICE 3 – ROTEIRO DE ENTREVISTA

Etapa	Processo
Informações Preliminares	Minha apresentação
	Apresentação da pesquisa
	Explicar o processo de entrevista
	Perguntas introdutórias:
	Para iniciarmos a entrevista, fale-me um pouco sobre você: • Em qual instituição você atua? • Quantos integrantes participam de sua equipe de auditores? • Você exerce função ou cargo de direção? – Qual? • Qual a sua formação acadêmica? • A quanto tempo atua na área de auditoria? • Já possuía experiência como auditor anterior?
Dualidade das funções	E sobre o tema da pesquisa, a dualidade das funções de auditoria interna: • Você percebe que a relação entre as funções de auditoria avaliativa e de consultoria é de dualidade? • Descreva a sua percepção sobre a relação entre essas duas funções. • Em seu ambiente de trabalho, como a relação entre essas funções se manifesta?
Interação com as partes interessadas	No seu dia a dia de trabalho na instituição: • Como é sua interação com seus pares? – A relação é cooperativa? • Todos os auditores atuam em todas as funções? • Há alguma segregação por afinidade de tema, ou por alguns outros motivos? • Com relação com a gestão, o convívio é adequado? – Mais direcionado a amigável e colaborativo, ou reservado e desconfiado? • Há alguma resistência de alguma parte? • E a sua relação e da sua equipe com a CGU, a atuação é de parceria e cooperação, ou de subordinação e burocrático? • Algumas dessas interações influenciaram na prestação de serviços de auditoria avaliativa ou de consultoria?

Impacto no contexto institucional	• Vocês apresentam algum portfólio disponibilizando serviços de consultoria? • Como você percebe o impacto das funções de auditoria interna no contexto institucional? • E as práticas de consultoria, elas impactaram seu contexto profissional e institucional? • A auditoria interna é requisitada para prestação de serviços de consultoria? – Ou a oferta parte da auditoria interna?
Futuro profissional do auditor	• Qual sua percepção quanto a viabilidade da seguinte afirmação: “os auditores internos se concentrarão em serviços de consultoria na próxima década, alcançarão o realinhamento de seu papel tradicional (principalmente de garantia) para um com foco consultivo, como consultores estratégicos e agentes de mudança.”?