

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DE GOIÁS - UEG
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLE INTERNO PÚBLICO**

CÍNTIA MARIA GONDIM VILLAC

**MODERNIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA E AGREGAÇÃO DE VALOR À
GESTÃO PÚBLICA:
um estudo de caso da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (2019-2025)**

**Goiânia-GO
2026**

CÍNTIA MARIA GONDIM VILLAC

**MODERNIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA E AGREGAÇÃO DE VALOR À
GESTÃO PÚBLICA:
um estudo de caso da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (2019-2025)**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Controle Interno, pela Universidade Estadual de Goiás - UEG, Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, sob orientação do Prof. Dr. Ellysson Fernandes Rosa.

Goiânia-GO
2026

CÍNTIA MARIA GONDIM VILLAC

**MODERNIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA E AGREGAÇÃO DE VALOR À
GESTÃO PÚBLICA:
um estudo de caso da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (2019-2025)**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como parte do requisito para a obtenção do título de
Especialista em Controle Interno Público, pela
Universidade Estadual de Goiás - UEG, Pró-
Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

Aprovado em _____ de _____ de 2026, pela Banca Examinadora
constituída pelos professores:

Ellysson Fernandes Rosa - Orientador
Doutor em Administração Pública e Políticas Públicas
Auditor-Chefe da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE-GO)
Gestor de Finanças e Controle da CGE-GO

Prof.(a) Alessandra dos Santos Paz Esteves - Avaliadora
Especialista em Gestão Pública e *Compliance* Público
Chefe de Gabinete da CGE-GO
Gestor de Finanças e Controle da CGE-GO

Luis Henrique Crispim - Avaliador
Especialista em Auditoria Interna e Controle
Subcontrolador de Auditoria Interna e Controle da CGE-GO
Gestor de Finanças e Controle da CGE-GO

Goiânia
2026

Dedico este trabalho ao meu esposo, Gustavo, e às minhas filhas, Júlia e Laís, pelo amor incondicional, pela paciência e pela compreensão diante das minhas ausências. Sem esse apoio, nada disso seria possível.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, por ser meu porto seguro e minha maior motivação.

Ao Professor Dr. Ellysson Rosa, meu orientador, pelos ensinamentos compartilhados e pela confiança depositada em meu trabalho.

Aos meus colegas de trabalho, pelo incentivo constante e por acreditarem no meu potencial, mesmo nos momentos em que eu mesma duvidei.

Aos auditores internos da Controladoria-Geral do Estado de Goiás, cujo trabalho contribuiu para a transformação da função de auditoria interna no Estado, fortalecendo seu papel na melhoria da gestão pública e na agregação de valor para a sociedade goiana.

Por fim, a todos aqueles que, direta ou indiretamente, colaboraram para a realização deste trabalho, minha sincera gratidão.

"Not everything that can be counted counts,
and not everything that counts can be counted."
(Cameron, 1963, p. 13)

RESUMO

Este estudo investiga se as transformações ocorridas na auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE-GO), no período de 2019 a 2025, configuram um processo de modernização institucional associado à agregação de valor à gestão pública. Adotou-se abordagem qualitativa, com estratégia de estudo de caso único de perspectiva longitudinal. A coleta de dados baseou-se em análise documental de normativos, planos anuais de auditoria, relatórios de gestão e relatórios de validação externa do *Internal Audit Capability Model* (IA-CM). A análise foi orientada por construto analítico estruturado em duas proposições: a primeira voltada à identificação de mudanças consistentes no propósito, na metodologia e no portfólio da função de auditoria interna, caracterizadoras de sua modernização; e a segunda à verificação de evidências documentais de benefícios financeiros e qualitativos associados a essa atuação. Os resultados evidenciam a transição de um modelo centrado na verificação de conformidade transacional para uma função alinhada aos referenciais contemporâneos de auditoria interna, caracterizada pela integração à governança, pela atuação indutora da gestão de riscos, pela adoção do planejamento baseado em riscos e pela diversificação do portfólio de serviços, com incorporação estruturada de auditorias de desempenho e consultoria. As evidências documentais indicam, ainda, a presença de benefícios financeiros e qualitativos associados à atuação da auditoria interna ao longo do período analisado, bem como percepção majoritariamente positiva dos gestores públicos quanto à utilidade da função. Conclui-se que a experiência da CGE-GO demonstra que a modernização da auditoria interna é realizável no contexto subnacional brasileiro, sugerindo que a combinação entre reformas normativas, especialização organizacional, capacidade técnica e mecanismos de mensuração de resultados favorece a consolidação de funções orientadas ao fortalecimento da governança e à agregação de valor. A contribuição da auditoria interna aos resultados observados é interpretada como fator associativo, não como causa exclusiva, em razão da natureza multifatorial dos processos de governança pública.

Palavras-chave: auditoria interna governamental; modernização; agregação de valor; gestão de riscos; gestão pública estadual.

ABSTRACT

This study investigates whether the transformations in the internal audit function of the Office of the Comptroller General of the State of Goiás (CGE-GO), between 2019 and 2025, constitute a process of institutional modernization associated with value addition in public management. A qualitative approach was adopted, using a single-case study with a longitudinal perspective. Data collection was based on documentary analysis of regulations, annual audit plans, management reports, and external validation reports of the Internal Audit Capability Model (IA-CM). The analysis was guided by an analytical construct structured around two propositions: the first focused on the modernization of the internal audit function and the second on value addition. The results reveal a transition from a model centered on transactional compliance verification to a function aligned with contemporary internal auditing frameworks, characterized by integration into governance structures, fostering risk management maturity across audited entities, adoption of risk-based planning, and the expansion of the service portfolio to include assurance and consulting activities. Documentary evidence also indicates financial and qualitative benefits, as well as a predominantly positive perception among public managers regarding the usefulness of the internal audit function. The study concludes that the experience of CGE-GO demonstrates the feasibility of modernizing internal audit within the Brazilian subnational context, suggesting that the combination of regulatory reforms, organizational specialization, technical capacity, and performance measurement mechanisms supports the consolidation of functions aimed at strengthening governance and creating value. The contribution of internal audit to the observed outcomes is interpreted as an associated factor rather than an exclusive cause, given the multifactorial nature of public governance processes.

Keywords: governmental internal audit; modernization; value addition; risk management; state public management.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1	EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO E DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	11
2.2	REFERENCIAIS CONTEMPORÂNEOS DA AUDITORIA INTERNA.....	12
2.3	PLANEJAMENTO DA AUDITORIA BASEADO EM RISCOS, AUDITORIA DE DESEMPENHO E CONSULTORIA: ELEMENTOS DA TRANSFORMAÇÃO DO MODELO DE ATUAÇÃO.....	14
2.3.1	Governança, gestão de riscos e controles internos como fundamentos da transformação da auditoria interna.....	14
2.3.2	Planejamento da auditoria baseado em riscos	16
2.3.3	Auditoria de desempenho.....	16
2.3.4	Consultoria.....	17
2.4	AGREGAÇÃO DE VALOR PELA AUDITORIA INTERNA: CONCEITO E FORMAS DE MANIFESTAÇÃO.....	18
3	METODOLOGIA.....	20
3.1	ABORDAGEM, DELINEAMENTO E COLETA DE DADOS	20
3.2	PROTOCOLO DE PESQUISA.....	20
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	23
4.1	PROPOSIÇÃO 1: MODERNIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA DA CGE-GO	23
4.1.1	Período tradicional (até 2018).....	23
4.1.2	Período moderno (2019–2025).....	24
4.1.3	Síntese analítica da Proposição 1	30
4.2	PROPOSIÇÃO 2: EVIDÊNCIAS DE AGREGAÇÃO DE VALOR	31
4.2.1	Benefícios financeiros.....	32
4.2.3	Síntese da Proposição 2	35
5	CONCLUSÕES	37
	REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

A transformação dos mecanismos de controle e *accountability* na administração pública tem ocupado posição central no debate contemporâneo sobre governança e qualidade do gasto público (Pollitt; Bouckaert, 2017). Nesse contexto, a auditoria interna governamental desenvolveu-se historicamente no âmbito de modelos de controle interno marcados pela ênfase na verificação da legalidade e da conformidade dos atos administrativos, com atuação predominantemente voltada à identificação de irregularidades e à correção de desvios (Freire; Batista, 2018). Embora esse modelo tenha desempenhado papel relevante na contenção de irregularidades, sua ênfase na regularidade documental mostrou-se progressivamente insuficiente diante de um ambiente caracterizado por restrições fiscais, crescente demanda por transparência e necessidade de maior efetividade das políticas públicas (Hood, 1991).

A conjugação desses fatores impulsionou um movimento global de reposicionamento da função. Em linha com os referenciais profissionais estabelecidos pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), especialmente em suas Normas Globais mais recentes (IIA, 2024), a função vem buscando consolidar-se como atividade integrada de *assurance* e consultoria, cuja maturidade institucional está associada, entre outros fatores, à sua capacidade de agregar valor, antecipar riscos e fortalecer a governança organizacional (Lenz; Hahn, 2015; Eulerich; Lenz, 2020). No Brasil, essa orientação encontra respaldo constitucional desde 1988, ao estabelecer que o controle interno deve avaliar não apenas a legalidade, mas também o cumprimento de metas e os resultados da gestão pública (Brasil, 1988, art. 74). Contudo, materializar esse arcabouço conceitual e normativo na prática das administrações subnacionais exige mais do que atualização doutrinária: demanda transformações institucionais e metodológicas capazes de reconfigurar, de forma concreta, o papel da auditoria interna no aparato estatal.

Apesar dos avanços teóricos e normativos, ainda são escassos os estudos empíricos que examinam, sob perspectiva longitudinal, o processo de modernização da auditoria interna no âmbito das controladorias estaduais brasileiras, especialmente quanto à associação entre mudanças institucionais e metodológicas e evidências de agregação de valor à gestão pública, considerando as limitações inerentes à atribuição causal entre a atuação da auditoria interna e os resultados observados (Eulerich; Lenz, 2020; Lenz; Hahn, 2015).

A experiência da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE-GO) constitui um caso relevante para análise devido às mudanças normativas, organizacionais e metodológicas implementadas a partir de 2019, especialmente após a instituição do Programa de *Compliance* Público (PCP), que desencadeou transformações associadas à incorporação da gestão de riscos, da abordagem consultiva e do planejamento baseado em riscos na função de auditoria interna (Goiás, 2019a). A CGE-GO exerce a função de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo estadual, atuando nas áreas de auditoria, correição, transparência, ouvidoria e prevenção à corrupção. No âmbito desse arranjo institucional, a auditoria é concebida como atividade de avaliação e consultoria voltada à agregação de valor e ao aprimoramento da eficácia dos processos administrativos, em contraste com a inspeção, orientada à verificação da conformidade e à apuração de fraudes, falhas e irregularidades (Goiás, 2021a).

O presente estudo busca responder à seguinte questão de pesquisa: o processo de transformação da auditoria interna da CGE-GO, no período de 2019 a

2025, caracteriza uma modernização associada à agregação de valor à gestão pública estadual? Para responder a essa questão, foram definidos dois objetivos específicos: verificar se as mudanças implementadas na auditoria interna da CGE-GO, no período de 2019 a 2025, caracterizam um processo de modernização da função em comparação com o padrão predominante até 2018; e analisar se essa modernização, caso confirmada, está associada à geração de benefícios financeiros e qualitativos para a gestão pública estadual.

A pesquisa justifica-se por contribuir para o debate sobre a transformação da auditoria interna governamental ao operacionalizar empiricamente o conceito de agregação de valor em uma controladoria estadual brasileira. Além de ampliar o ainda restrito conjunto de estudos sobre auditoria interna no nível subnacional, o trabalho oferece evidências sobre mecanismos institucionais, práticas organizacionais e estratégias metodológicas associadas ao fortalecimento da governança, da gestão de riscos e da capacidade de agregação de valor pela auditoria interna no setor público.

A pesquisa adota abordagem qualitativa, desenvolvida por meio de estudo de caso único com perspectiva longitudinal, fundamentado em análise documental de instrumentos normativos, planos anuais de auditoria, relatórios de gestão, relatórios de validação externa do IA-CM e demais documentos institucionais relacionados à atuação da CGE-GO (Martins e Theóphilo, 2016). O período analisado compreende os anos de 2019 a 2025, utilizando-se o padrão de atuação predominante até 2018 como linha de base comparativa. A estratégia de análise fundamenta-se na identificação de padrões nas evidências documentais, orientada por um construto analítico que estrutura a interpretação dos dados, detalhada na seção metodológica.

O trabalho está estruturado em quatro seções além desta introdução. A próxima seção apresenta o referencial teórico; em seguida, são descritos os procedimentos metodológicos; posteriormente, discutem-se os resultados da pesquisa; e, por fim, apresentam-se as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A compreensão do processo de modernização da auditoria interna e de sua associação à agregação de valor à gestão pública exige o exame de referenciais que articulem a evolução histórica dos modelos de controle, os *frameworks* contemporâneos que estruturam a função, os elementos metodológicos que caracterizam a transformação do modelo de atuação e as formas de manifestação do valor agregado pela auditoria interna. Esta seção examina cada um desses elementos, organizados de forma a sustentar o construto analítico que orienta a pesquisa

2.1 EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO E DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos sistemas de controle interno competências que ultrapassam a mera verificação da legalidade administrativa, incluindo a avaliação da execução dos programas de governo e dos resultados da gestão pública (Brasil, 1988). Apesar desse mandato normativo ampliado, a atuação histórica do controle interno brasileiro permaneceu fortemente vinculada à lógica da conformidade formal, com ênfase na identificação de irregularidades, desvios e fraudes na utilização de recursos públicos (Freire; Batista, 2018), herança de uma

tradição burocrática caracterizada pela racionalidade formal, pela padronização procedimental e pela centralidade do controle legal dos atos administrativos (Weber, 2004).

A partir das últimas décadas do século XX, reformas inspiradas na Nova Gestão Pública passaram a tensionar esse paradigma ao introduzir demandas por eficiência, transparência, *accountability* e orientação a resultados (Hood, 1991). Reformas administrativas, contudo, raramente promovem substituição integral de modelos institucionais anteriores, resultando em arranjos híbridos nos quais práticas burocráticas tradicionais coexistem com abordagens gerenciais contemporâneas (Pollitt; Bouckaert, 2017). Esse enquadramento é particularmente relevante para compreender tanto a configuração tradicional do controle interno brasileiro quanto o resultado dos processos de modernização, que tendem a não representar ruptura total com a lógica da conformidade, mas sua reconfiguração ao lado de funções relacionadas à avaliação de desempenho, gestão de riscos e fortalecimento da governança pública.

Nesse ambiente de transformação institucional, a auditoria interna governamental adquire centralidade como função especializada dos sistemas de controle interno. A incorporação das diretrizes internacionais difundidas pelo Instituto dos Auditores Internos ampliou o escopo tradicional da atividade, deslocando progressivamente seu foco da verificação retrospectiva de conformidade para a agregação de valor (IIA, 2024). Nessa perspectiva, a auditoria interna é compreendida como atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e consultoria, destinada a agregar valor e aprimorar as operações organizacionais por meio de abordagem sistemática e disciplinada voltada ao fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos (IIA, 2024).

No âmbito federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) operou a tradução desses referenciais para a realidade brasileira, reorientando o foco da função por meio da Instrução Normativa nº 3/2017 e do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental. Esses instrumentos definem conceitos, modalidades de atuação e procedimentos orientadores para os órgãos do Poder Executivo Federal, servindo igualmente de referência para os entes subnacionais (Brasil, 2017a; Brasil, 2017b). Esses instrumentos normativos distinguem a auditoria interna das demais atividades do sistema de controle, em particular as atividades de fiscalização, inspeção e apuração, orientadas à verificação de irregularidades e à identificação de atos ilegais, posicionando-a como função de natureza predominantemente avaliativa, preventiva e consultiva, voltada à análise sistêmica dos processos organizacionais e à formulação de recomendações para o aperfeiçoamento da gestão pública (Brasil, 2017b).

Contudo, a reconfiguração da auditoria interna governamental exige mais do que atualizações regulatórias, demandando a transformação concomitante das práticas e da cultura organizacional, visto que estas, por derivarem de trajetórias institucionais consolidadas, não se alteram automaticamente com a mudança das regras formais (Ribeiro; Ziller, 2021).

Para enfrentar esse desafio, a auditoria interna passou a incorporar referenciais contemporâneos voltados à governança, à gestão de riscos e à agregação de valor, examinados na seção seguinte.

2.2 REFERENCIAIS CONTEMPORÂNEOS DA AUDITORIA INTERNA

A análise da modernização da auditoria interna requer a apresentação dos

principais referenciais internacionais que orientam sua prática contemporânea e estruturam as dimensões analíticas deste estudo. Entre eles, destacam-se o *International Professional Practices Framework* (IPPF), que define os fundamentos normativos e conceituais da função; o Modelo das Três Linhas, que posiciona a auditoria interna no sistema de governança organizacional; e o *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), que oferece uma estrutura para avaliar e orientar o desenvolvimento progressivo da função (IIA, 2017; IIA, 2020; IIA 2024).

O IPPF, desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), estruturou historicamente os princípios, normas e orientações que regem a prática profissional da auditoria interna em nível global. Em sua atualização mais recente, as Normas Globais de Auditoria Interna de 2024, aprofundam a ênfase na agregação de valor e no papel consultivo da auditoria interna, reconhecendo a consultoria como modalidade estruturante de atuação (IIA, 2024). A distinção entre serviços de avaliação, voltados à análise independente de processos, controles e riscos, e serviços de consultoria, destinados a apoiar os gestores no aprimoramento de processos e no fortalecimento das práticas organizacionais, constitui elemento central do *framework* e delimita o portfólio contemporâneo da auditoria interna. A composição entre esses serviços não é fixa, sendo definida estrategicamente em função do contexto organizacional, do nível de maturidade institucional e das demandas da governança, preservando-se a independência e a objetividade da função (IIA, 2024).

O Modelo das Três Linhas, publicado pelo IIA em 2020 como atualização do modelo anterior das três linhas de defesa, oferece um referencial para estruturar os papéis e responsabilidades dos diferentes atores no sistema de governança organizacional. No modelo, a primeira linha corresponde à gestão operacional, responsável pela implementação dos controles internos no curso das atividades; a segunda linha compreende as funções de monitoramento e suporte à gestão de riscos e conformidade; e a terceira linha é ocupada pela auditoria interna, que atua de forma independente e objetiva para fornecer avaliação e assessoria sobre a adequação e eficácia da governança, dos controles internos e do gerenciamento de riscos (IIA, 2020).

A aplicação desse modelo ao setor público, contudo, admite adaptações estruturais voltadas à diversidade de arranjos institucionais e aos distintos estágios de maturidade das funções de controle (IIA; INTOSAI, 2022). O documento conjunto reconhece que a terceira linha pode operar em colaboração ou separadamente de outras funções, como inspeções e investigações, validando conceitualmente a estratégia adotada por órgãos como a CGU e a CGE-GO de distinguir normativamente a auditoria interna, voltada à avaliação e consultoria, das atividades de fiscalização, inspeção e apuração, orientadas à conformidade e à responsabilização. Diante da frequente imaturidade ou inexistência das funções de segunda linha nos entes públicos, o modelo prevê que a auditoria interna não se restrinja à avaliação independente, mas atue de forma indutora, apoiando o desenvolvimento das demais linhas por meio de serviços de consultoria sem assumir responsabilidades gerenciais que comprometam sua independência (IIA, 2020). Essa atuação contribui para o fortalecimento progressivo da governança e da gestão de riscos nas organizações auditadas, ao mesmo tempo em que amplia a capacidade da auditoria interna de operar de forma prospectiva e orientada a riscos (Cames, 2025).

O *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), desenvolvido pela *The IIA Research Foundation* para o setor público, oferece uma estrutura para avaliar o nível de maturidade da função de auditoria interna e orientar seu desenvolvimento progressivo (IIA, 2017). O modelo organiza-se em cinco níveis, do Nível 1,

caracterizado por práticas não sustentáveis e dependentes de esforços individuais, até o Nível 5, de aprendizado contínuo alimentado por *inputs* da própria organização e de terceiros. Cada nível associa-se a um conjunto de práticas institucionalizadas denominadas Áreas-Chave de Processo (KPAs), distribuídas em seis elementos: serviços e papel da auditoria interna; gestão de pessoas; práticas profissionais; gestão do desempenho e *accountability*; cultura e relacionamento organizacional; e estruturas de governança (IIA, 2017).

A progressão entre os níveis pressupõe a institucionalização cumulativa das práticas anteriores, de modo que o avanço não é automático nem linear. Nos níveis iniciais, é comum a sobreposição entre atividades de auditoria e inspeção, restringindo a atuação a um paradigma predominantemente inspeccional e limitando a incorporação de práticas orientadas à governança e à agregação de valor. Essa realidade é comum nas controladorias públicas brasileiras, nas quais a atividade inspeccional historicamente prevaleceu em detrimento da auditoria nos termos do Modelo das Três Linhas, constituindo uma das principais barreiras ao avanço de maturidade da função (Ribeiro; Ziller, 2021). O modelo reconhece, contudo, que o nível adequado de maturidade deve ser definido em função da natureza, da complexidade e dos riscos de cada organização. O Nível 3 (Integrado) assume particular relevância por representar o estágio em que a auditoria interna passa a integrar-se de forma sistemática aos processos de governança, com adoção de planejamento baseado em riscos, mecanismos de gestão da qualidade e ampliação da atuação consultiva (IIA, 2017).

Em conjunto, esses referenciais oferecem uma estrutura analítica integrada para compreender a modernização da auditoria interna em suas dimensões normativa, estrutural e operacional. As seções seguintes aprofundam os elementos centrais da transformação do modelo de atuação da auditoria interna: o planejamento baseado em riscos, a auditoria de desempenho e a consultoria. Esses elementos materializam, no plano prático, os referenciais aqui apresentados e estruturam o construto analítico adotado neste estudo.

2.3 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA BASEADO EM RISCOS, AUDITORIA DE DESEMPENHO E CONSULTORIA: ELEMENTOS DA TRANSFORMAÇÃO DO MODELO DE ATUAÇÃO

A auditoria interna contemporânea caracteriza-se pela adoção do planejamento baseado em riscos como abordagem metodológica de priorização e pela ampliação do portfólio de serviços para além da conformidade, com a incorporação de modalidades como a consultoria (IIA, 2024) e a auditoria de desempenho (TCU, 2020a). Essas dimensões expressam a transformação progressiva do modelo de atuação da função e estruturam o referencial analítico adotado neste estudo. Sua compreensão requer o exame dos fundamentos conceituais que sustentam essa reconfiguração, abordados na subseção seguinte.

2.3.1 Governança, gestão de riscos e controles internos como fundamentos da transformação da auditoria interna

As transformações recentes da auditoria interna governamental estão associadas à articulação entre governança, gestão de riscos e controles internos. A governança define os objetivos organizacionais e estabelece estruturas de supervisão; a gestão de riscos identifica e prioriza incertezas que podem comprometer

seu alcance; os controles internos operacionalizam respostas a esses riscos e contribuem para a execução dos objetivos institucionais (COSO, 2013; COSO, 2017; IIA, 2024). A atuação contemporânea da auditoria interna recai sobre esse sistema integrado, e não sobre elementos isolados.

Nos termos das Normas Globais de Auditoria Interna, governança corresponde à combinação de processos e estruturas implementadas para informar, dirigir, gerenciar e monitorar as atividades organizacionais, com vistas ao alcance de seus objetivos (IIA, 2024); no setor público brasileiro, essa concepção articula liderança, estratégia e controle, orientados ao direcionamento da gestão e à entrega de resultados à sociedade (TCU, 2020b).

No interior desse arranjo, a gestão de riscos ocupa posição central. A ISO 31000:2018 define risco como o efeito da incerteza sobre os objetivos — abrangendo ameaças e oportunidades — e compreende a gestão de riscos como processo sistemático de identificação, avaliação, tratamento, monitoramento e comunicação, cuja efetividade depende de sua incorporação à cultura organizacional e aos processos decisórios (ISO, 2018). O COSO (2017), por sua vez, enfatiza sua integração à formulação estratégica e ao desempenho organizacional, afastando a concepção de atividade periférica e aproximando-a do núcleo da governança organizacional. Nesse campo, destacam-se conceitos como apetite e tolerância a risco, que orientam os limites de exposição aceitáveis na busca pelos objetivos organizacionais (COSO, 2017). Santos (2023) observa que a implementação da gestão de riscos no setor público brasileiro é heterogênea, sendo influenciada por fatores como instabilidade político-administrativa, limitações de recursos e a necessidade de estruturar previamente sistemas de governança. A autora identifica três fatores como determinantes para sua institucionalização efetiva: o apoio da alta administração, a existência de políticas formais de gestão de riscos e a solidez das estruturas de governança.

A esses fundamentos associam-se os controles internos, entendidos como o conjunto de políticas, procedimentos, práticas e estruturas organizacionais instituídas para mitigar riscos e contribuir para a conformidade e o desempenho institucional (COSO, 2013; COSO, 2017). Diferentemente do conceito constitucional de controle interno como sistema organizacional de supervisão e avaliação da gestão pública (Brasil, 1988), os controles internos referem-se ao nível operacional das organizações e constituem objeto direto de avaliação da auditoria interna. Integrados à governança e à gestão de riscos, fornecem mecanismos concretos de resposta aos riscos identificados, contribuindo para a confiabilidade das informações, a conformidade normativa e a eficácia das operações (COSO, 2013; COSO, 2017).

Governança, gestão de riscos e controles internos configuram, portanto, um sistema integrado de direcionamento, monitoramento e execução organizacional, sobre o qual incide a atuação contemporânea da auditoria interna. Nesse contexto, a função desloca progressivamente seu foco da verificação pontual de conformidade para a avaliação sistêmica dos fatores que condicionam o alcance dos objetivos institucionais. Essa reconfiguração demanda abordagens metodológicas capazes de priorizar a atuação conforme a relevância e a exposição a riscos dos objetos auditáveis, em contraste com modelos tradicionais orientados predominantemente por rotinas e volume de gastos. O planejamento baseado em riscos emerge, assim, como elemento metodológico central da transformação do modelo de atuação da auditoria interna.

2.3.2 Planejamento da auditoria baseado em riscos

No plano metodológico, o planejamento da auditoria baseado em riscos introduz critérios sistemáticos de seleção e priorização dos objetos auditáveis. Nessa perspectiva, a função de auditoria interna deve adotar metodologia orientada pelos riscos organizacionais, considerando o apetite a risco da organização e consultando a alta administração e o conselho acerca das prioridades institucionais (IIA, 2024). A definição dos trabalhos de auditoria passa, assim, a refletir a exposição aos riscos identificados e seu alinhamento aos objetivos organizacionais, direcionando a atuação da função para áreas de maior relevância estratégica e exposição. Na prática, essa reorientação desloca a auditoria de abordagens predominantemente históricas ou reativas para uma lógica prospectiva e preventiva.

Importa precisar, contudo, que o termo "auditoria baseada em riscos" não possui uso unívoco na literatura e na prática institucional, distinção nem sempre explicitada, como observa Fusco (2023). A autora sistematiza que a expressão pode assumir pelo menos três acepções distintas: (i) avaliação da gestão de riscos, voltada à verificação da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos da organização auditada; (ii) planejamento anual baseado em riscos, que orienta a seleção e priorização dos objetos que comporão o plano anual de auditoria; e (iii) planejamento do trabalho individual baseado em riscos, que incorpora a análise de riscos na definição de escopo, objetivos e procedimentos de cada auditoria específica. Embora tais acepções sejam complementares em sistemas maduros de auditoria interna, a distinção entre elas é fundamental para evitar ambiguidades metodológicas. Nesta pesquisa, adota-se a expressão "planejamento baseado em riscos" para a segunda acepção, reservando-se "Auditoria Baseada em Riscos (ABR)" para a primeira. A terceira acepção não constitui foco analítico desta pesquisa.

No plano empírico, a adoção do planejamento baseado em riscos no setor público brasileiro ainda enfrenta obstáculos concretos. Fusco (2023), em estudo com cinco órgãos centrais de controle interno de relevância nacional, identificou que, embora houvesse avanços nas etapas iniciais do processo, nenhum havia alcançado o estágio de sedimentação, fase de institucionalização plena, na qual a prática passa a integrar a cultura organizacional. Em sentido convergente, Machado e Carneiro (2024) identificaram que sua incorporação formal pode assumir conotação cerimonial quando desacompanhada das condições técnicas, metodológicas e operacionais necessárias à sua efetiva implementação. Em conjunto, esses autores evidenciam uma limitação estrutural recorrente: a insuficiente maturidade dos sistemas de gestão de riscos nos órgãos auditados compromete a efetividade do planejamento baseado em riscos, mesmo quando há formalização normativa.

As limitações observadas na implementação do planejamento baseado em riscos evidenciam que a transformação da auditoria interna depende também do fortalecimento das estruturas de governança, gestão de riscos e controles internos das organizações auditadas. Nesse contexto, a consultoria e a auditoria de desempenho assumem relevância crescente ao contribuir para o aprimoramento da gestão pública e de seus resultados, temas examinados nas subseções seguintes.

2.3.3 Auditoria de desempenho

A auditoria de desempenho amplia o escopo tradicional da verificação de conformidade ao incorporar a perspectiva de agregação de valor e análise de

resultados. Embora o Tribunal de Contas da União (TCU, 2020a) e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (IRB, 2019) tenham consolidado a expressão "auditoria operacional" para designar os trabalhos voltados à avaliação do desempenho das ações governamentais em suas múltiplas dimensões, algumas instituições de controle interno, como a CGE-GO, utilizam a denominação "auditoria de desempenho", adotada também pelo IA-CM. Por essa razão, este estudo adota o segundo termo.

Enquanto a auditoria de conformidade examina a aderência a normas e procedimentos, a auditoria de desempenho avalia se as intervenções, programas e instituições operam em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, e se há espaço para aperfeiçoamento (IRB, 2019). Essa distinção não é apenas metodológica, mas também de perspectiva, na medida em que a auditoria de desempenho se volta à análise dos processos, sistemas e programas em sua capacidade de gerar resultados, adotando abordagem mais prospectiva e sistêmica, voltada ao aprimoramento contínuo da gestão.

Essa avaliação orienta-se por critérios estruturados, conhecidos como os "Es": economicidade, que avalia a minimização dos custos dos recursos utilizados sem comprometimento da qualidade; eficiência, que examina a relação entre os recursos empregados e os produtos gerados; eficácia, que verifica o alcance dos objetivos e metas estabelecidos; e efetividade, que analisa os impactos das ações sobre a realidade que se pretendia transformar (TCU, 2020a). No setor público, a incorporação desses critérios representa inflexão significativa: desloca o foco do processo para o resultado e da legalidade para o impacto. Essa reorientação assume relevância particular por sua capacidade de incidir sobre políticas públicas e processos finalísticos, ampliando o escopo da auditoria para além dos controles internos administrativos e aproximando-a das questões substantivas de entrega de valor à sociedade.

2.3.4 Consultoria

Na configuração contemporânea da auditoria interna, a consultoria consolida-se como modalidade estratégica do portfólio de serviços da função. Nos termos das Normas Globais de Auditoria Interna, os serviços de consultoria compreendem atividades de assessoramento e orientação destinadas a agregar valor às operações da organização, sem que a auditoria interna assuma responsabilidades de gestão (IIA, 2024). Essa salvaguarda é fundamental para a preservação da independência da função: ao prestar consultoria, a auditoria interna orienta e assessora, mas não decide nem executa, cabendo à gestão a responsabilidade pela implementação das melhorias recomendadas. Desse modo, a consultoria amplia a capacidade da auditoria interna de atuar de forma prospectiva e indutora do fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos das organizações auditadas.

No setor público brasileiro, contudo, a consolidação da consultoria como prática efetiva ainda enfrenta barreiras culturais e institucionais significativas. No plano individual, Oliveira (2020), em estudo realizado cerca de três anos após a instituição normativa da consultoria no âmbito federal, por meio da Instrução Normativa nº 3/2017 da CGU, que aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental (CGU, 2017a), identificou que apenas 16% dos auditores da CGU declaravam preferência pela atuação consultiva, contra 51% que preferiam serviços

de avaliação, padrão historicamente associado a uma cultura organizacional fortemente ancorada na conformidade.

No plano institucional, Verpel (2023) constatou que, entre 2017 e 2022, a consultoria foi incorporada de forma gradual e incipiente nas Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIGs) do Poder Executivo Federal, com predominância de formas mais simples, como treinamentos e orientações técnicas, em detrimento de assessoramentos estruturados, com etapas de planejamento, execução e comunicação, que demandaram maior aprofundamento no objeto e maior dedicação dos auditores internos. Em conjunto, esses achados indicam que a transição para um modelo consultivo não decorre de determinação normativa, mas de transformações culturais e organizacionais de longo prazo.

Estudos empíricos recentes demonstram, contudo, que a consultoria é amplamente reconhecida como atividade capaz de gerar benefícios relevantes para a administração pública quando efetivamente implementada. Cames (2025), em pesquisa realizada com servidores do Poder Executivo Estadual de Mato Grosso que participaram de serviços consultivos prestados pelo órgão central de controle interno, identificou que 88,9% dos respondentes perceberam contribuições positivas da consultoria para o fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos, além da melhoria dos fluxos e processos de trabalho.

Assim, a articulação entre o planejamento baseado em riscos, como abordagem metodológica de priorização, e as modalidades de auditoria de desempenho e consultoria configura o núcleo do modelo moderno de atuação da auditoria interna governamental. Mais do que práticas coexistentes, esses elementos articulam-se de forma complementar, estruturando uma lógica de atuação orientada à priorização estratégica, à avaliação de desempenho e ao fortalecimento das capacidades institucionais. Nesse arranjo, a auditoria interna deixa de atuar predominantemente de forma reativa e fragmentada para assumir posição integrada ao sistema de governança organizacional, contribuindo tanto para a avaliação quanto para o aprimoramento dos processos que condicionam o alcance dos objetivos institucionais. Essa capacidade de atuação integrada fundamenta o conceito de agregação de valor, objeto de análise na seção seguinte.

2.4 AGREGAÇÃO DE VALOR PELA AUDITORIA INTERNA: CONCEITO E FORMAS DE MANIFESTAÇÃO

Conforme discutido nas seções anteriores, a literatura contemporânea sobre auditoria interna tem progressivamente deslocado o foco da função de uma atuação predominantemente voltada à conformidade para uma perspectiva orientada à agregação de valor organizacional. Nesse contexto, a auditoria interna passou a ser compreendida não apenas como mecanismo de verificação e detecção de inconformidades, mas como atividade capaz de contribuir para o fortalecimento da governança, da gestão de riscos, dos controles internos e do desempenho organizacional (IIA, 2024).

A agregação de valor pela auditoria interna constitui fenômeno multidimensional, manifestando-se por meio de diferentes tipos de resultados organizacionais, financeiros e não financeiros. Parcela significativa das contribuições da função decorre de efeitos indiretos, preventivos e estruturantes, especialmente relacionados à melhoria da governança, da qualidade do processo decisório e dos controles internos (Lenz; Hahn, 2015). Nessa direção, Eulerich e Eulerich (2020), em revisão da literatura internacional, sistematizam as evidências empíricas sobre

valor da auditoria interna em duas perspectivas analíticas complementares: a quantitativa, associada a benefícios financeiros e ganhos de eficiência; e a qualitativa, relacionada ao aperfeiçoamento de processos, fortalecimento da governança, mitigação de riscos, melhoria da qualidade decisória e percepção positiva dos *stakeholders*. Os autores demonstram que, em organizações com maior maturidade institucional, os benefícios qualitativos tendem a assumir papel cada vez mais relevante na percepção de valor da auditoria interna.

Essas duas perspectivas encontram correspondência no ordenamento normativo brasileiro. A Portaria CGU nº 108/2023 define benefício financeiro como aquele cujo impacto possa ser representado monetariamente, e benefício qualitativo como aquele que demonstre impacto efetivo na gestão pública ou nas políticas públicas (Brasil, 2023). No âmbito da CGE-GO, a Portaria nº 77/2025 adota diretriz semelhante ao padronizar os procedimentos de apuração, registro e divulgação dos resultados decorrentes das ações de controle (Goiás, 2025a).

A literatura também associa a agregação de valor da auditoria interna à capacidade de induzir a implementação de melhorias pelos órgãos auditados. A implementação de recomendações constitui evidência relevante da influência organizacional da auditoria interna, especialmente quando as melhorias implementadas incidem sobre processos, controles e gestão de riscos (PEMPAL, 2020). Recomendações formuladas com foco nas causas-raízes das inconformidades, submetidas a diálogo prévio com a gestão auditada e avaliadas quanto à viabilidade técnico-operacional tendem a apresentar maiores índices de implementação e maior potencial de geração de valor institucional (CONACI, 2024).

Nesse sentido, a implementação de recomendações não constitui categoria autônoma de valor, mas o mecanismo pelo qual tanto os benefícios financeiros quanto os qualitativos se materializam na prática organizacional. Essa dependência da resposta dos auditados, combinada ao fato de que os resultados organizacionais raramente podem ser atribuídos exclusivamente à atuação da auditoria, pois interagem com outras variáveis institucionais como liderança, cultura organizacional e contexto político-administrativo, constitui limitação estrutural inerente à mensuração do valor da função (Eulerich; Lenz, 2020; Lenz; Hahn, 2015).

Precisamente em razão dessa dificuldade de atribuição e evidenciação dos resultados, a demonstração do valor agregado pela auditoria interna requer mecanismos institucionais voltados à sua mensuração, acompanhamento e comunicação. A mensuração sistemática constitui elemento importante para sustentar a agregação de valor da função, ao permitir sua demonstração empírica e reforçar sua legitimidade organizacional. Esse processo não se resume à utilização de indicadores isolados, mas pressupõe a institucionalização de estruturas, processos e critérios que assegurem sua apuração, validação, monitoramento e comunicação sistemática dos resultados alcançados. Na ausência desses mecanismos, os benefícios gerados tendem a permanecer não evidenciados ou subutilizados, limitando a legitimidade institucional da função e sua capacidade de induzir transformações organizacionais de maior alcance (PEMPAL, 2020; Morell; Blanco; Díaz, 2014).

Com base nesse referencial, esta pesquisa operacionaliza a agregação de valor da auditoria interna em duas dimensões analíticas: benefícios financeiros e benefícios qualitativos, conforme detalhado no construto analítico apresentado na seção metodológica.

3 METODOLOGIA

3.1 ABORDAGEM, DELINEAMENTO E COLETA DE DADOS

A pesquisa adota abordagem qualitativa, de natureza aplicada, com objetivo descritivo e explanatório, desenvolvida por meio de estudo de caso único com perspectiva longitudinal (Martins; Theóphilo, 2016). A unidade de análise corresponde à função de auditoria interna governamental da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE-GO), examinada quanto à existência de modernização e à sua associação à agregação de valor no contexto da gestão pública. A pesquisa contrasta o modelo de atuação predominante até 2018, tendo como marco analítico o diagnóstico externo de 2016, que posicionou a função no Nível 1 do IA-CM, com as transformações observadas no período de 2019 a 2025. Por tratar-se de estudo de caso único, os achados não admitem generalização estatística, podendo, contudo, contribuir para análises de contextos institucionais comparáveis.

Excluem-se do escopo da pesquisa as atividades de ouvidoria, correição e transparência, exceto quando consideradas como contexto institucional de governança, bem como as atividades de inspeção, abordadas apenas como elemento de contraste em relação à função de auditoria interna. Também não integram a análise as atividades conduzidas pelas unidades descentralizadas tecnicamente vinculadas à CGE-GO nas Secretarias de Estado da Infraestrutura e da Saúde, por possuírem planejamento e execução autônomos no âmbito das respectivas secretarias.

A coleta de dados foi realizada por meio de análise documental, contemplando normativos legais e infralegais, instrumentos de planejamento, relatórios de gestão, Relatório Anual das Ações de Controle (RAAC) e relatórios de validação externa do IA-CM produzidos pelo Banco Mundial em 2016 e pelo CONACI em 2022. A utilização de múltiplas fontes documentais, incluindo documentos produzidos por instâncias externas à organização estudada, possibilitou a triangulação de evidências documentais, contribuindo para ampliar a consistência analítica da pesquisa (Martins; Theóphilo, 2016).

3.2 PROTOCOLO DE PESQUISA

A análise foi estruturada em duas proposições orientadoras, que direcionam a coleta e a interpretação das evidências sem constituir hipóteses a serem testadas estatisticamente (Martins; Theóphilo, 2016):

- a. P1 – A modernização da função de auditoria interna da CGE-GO, no período de 2019 a 2025, caracteriza-se pela transição de um modelo tradicional para um modelo moderno de atuação, evidenciada por mudanças consistentes nas dimensões de propósito da função e integração à governança e à gestão de riscos, bem como na adoção de metodologia operacional baseada em riscos e na reconfiguração do portfólio de serviços;
- b. P2 – Caso confirmada a modernização da função de auditoria interna da CGE-GO, esta está associada à agregação de valor à gestão pública estadual, evidenciada documentalmente por benefícios financeiros e qualitativos decorrentes da atividade de auditoria.

Para operacionalizar a análise, adota-se um construto analítico integrado, composto por dois componentes complementares: as dimensões de modernização, utilizadas para estruturar o contraste longitudinal entre os períodos analisados no

âmbito da P1 (Quadro 1); e as dimensões de agregação de valor, empregadas na identificação empírica das evidências associadas à P2 (Quadro 2).

As expressões "modelo tradicional" e "modelo moderno" são utilizadas como categorias analíticas derivadas da literatura especializada sobre modernização da auditoria interna governamental, não constituindo juízo normativo de valor ou etapas lineares de evolução institucional. Reconhece-se, assim, a possibilidade de coexistência de características associadas a ambos os modelos ao longo dos períodos analisados.

Quadro 1 – Construto analítico: dimensões de modernização (P1)

Dimensão	Modelo tradicional (até 2018)	Modelo moderno (2019–2025)
Propósito da função e integração à governança e gestão de riscos	<ul style="list-style-type: none"> - Foco na conformidade legal e na fiscalização de atos administrativos; atuação reativa e punitiva; - Inserção periférica nos processos decisórios, com limitada interação com a alta gestão e ausência de integração estruturada aos mecanismos de governança e integridade; - Tratamento reativo de riscos sem metodologia estruturada. 	<ul style="list-style-type: none"> - Atuação orientada à agregação de valor, com enfoque preventivo e consultivo; delimitação formal da auditoria interna como terceira linha; - Maior integração aos processos decisórios e às estruturas de governança, com interação mais próxima da alta administração e participação em mecanismos de integridade e gestão; - Atuação indutora da maturidade da gestão de riscos, com utilização de metodologia estruturada de avaliação e monitoramento de riscos.
Metodologia operacional: planejamento baseado em riscos e portfólio de serviços	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento dos trabalhos baseado em demandas e histórico, com abordagem retrospectiva; - Predominância de serviços de verificação de conformidade transacional. 	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento dos trabalhos baseado em riscos e alinhado aos objetivos estratégicos; abordagem prospectiva. - Portfólio diversificado de serviços de <i>assurance</i> e consultoria, com ampliação do escopo de atuação da auditoria interna.

Fonte: Elaborado pela autora (2026), com base no referencial teórico desta pesquisa.

Quadro 2 – Construto analítico: dimensões de agregação de valor (P2)

Dimensão	Critério analítico
Benefícios financeiros	Resultados monetários associados à atuação da auditoria, como economia de recursos, recuperação de valores ou prevenção de perdas.
Benefícios qualitativos	Melhorias não monetárias na gestão pública associadas à atuação da auditoria, como fortalecimento de controles internos, governança e gestão de riscos.

Fonte: Elaborado pela autora (2026), com base no referencial teórico desta pesquisa.

Com base nessas dimensões, elaborou-se a matriz de evidências apresentada no Quadro 3, destinada a relacionar critérios analíticos, fontes documentais e evidências observadas na pesquisa. As evidências documentais são interpretadas como indicativos de associação entre a atuação da auditoria interna e os resultados observados, sem pretensão de estabelecer relação causal exclusiva.

Quadro 3 – Matriz de Evidências da Pesquisa

Dimensão	Fontes documentais	Evidências
Proposição 1		
Propósito da função e integração à governança e gestão de riscos.	Leis, decretos, portarias; documentos estratégicos; relatórios de gestão; RAAC; avaliações externas.	<ul style="list-style-type: none"> • Predominância de atuação voltada à conformidade vs. agregação de valor; • Perfil de atuação (reativo vs. proativo/preventivo); • Estruturação de serviços (verificação isolada vs. presença de <i>assurance</i> e consultoria); • Atuação da auditoria interna como instância independente de avaliação; • Inserção na governança (participação e reporte à alta administração); • Forma de tratamento dos riscos (reativa vs. estruturada/indutora).
Metodologia operacional: planejamento baseado em riscos e portfólio de serviços.	Portarias normativas; planos anuais; relatórios de gestão; RAAC; IA-CM.	<ul style="list-style-type: none"> • Planos anuais com critérios de priorização baseados em nível de risco (probabilidade × impacto); • Alinhamento aos objetivos estratégicos; • Composição do portfólio (predominância de conformidade vs. diversificação com avaliação de desempenho e consultoria); • Presença de auditorias em políticas públicas estruturantes.
Proposição 2		
Benefícios financeiros.	Relatórios de gestão; RAAC; PAQ-Controlle; Portaria CGE nº 77/2025.	<ul style="list-style-type: none"> • Economias geradas; • Ressarcimentos ao erário; • Valores relativos à prevenção de perdas e melhoria do gasto público.
Benefícios qualitativos.	Relatórios de gestão; RAAC; PAQ-Controlle; Portaria CGE nº 77/2025.	<ul style="list-style-type: none"> • Aprimoramento de controles internos, governança e gestão de riscos; • Melhoria de processos e aperfeiçoamento normativo; • Subsídios à tomada de decisão gerencial; • Evidências de fortalecimento da integridade, transparência e efetividade administrativa.

Fonte: Elaborado pela autora (2026), com base no referencial teórico desta pesquisa.

A análise foi conduzida de forma longitudinal no contexto da P1, mediante comparação entre o padrão de atuação predominante até 2018 e as transformações observadas no período de 2019 a 2025 em cada dimensão do construto analítico. Em relação à P2, a análise concentrou-se na identificação de evidências documentais de benefícios financeiros e qualitativos associados à atuação da auditoria interna.

A qualidade da pesquisa foi assegurada pelo uso de múltiplas fontes documentais, pelo encadeamento lógico entre proposições, construto analítico e evidências empíricas, contribuindo para a consistência e a transparência dos procedimentos analíticos.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise empírica da pesquisa, estruturada a partir das duas proposições orientadoras e das dimensões do construto analítico. Inicialmente, examinam-se as evidências de modernização da auditoria interna da CGE-GO no período de 2019 a 2025, em contraste com o modelo de atuação predominante até 2018 (P1). Em seguida, analisam-se as manifestações de agregação de valor associadas ao processo de modernização da auditoria interna da CGE-GO (P2).

4.1 PROPOSIÇÃO 1: MODERNIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA DA CGE-GO

4.1.1 Período tradicional (até 2018)

As evidências documentais indicam que, até 2018, a função de auditoria interna da CGE-GO operava sob padrão predominantemente orientado à conformidade normativa, com atuação centrada na fiscalização de atos administrativos e no controle da regularidade da execução da despesa pública. A estrutura institucional estabelecida pela Lei nº 17.257/2011 e pelo Decreto nº 7.396/2011 organizou a função por áreas de gasto, sem diferenciação entre modalidades de serviço, tais como avaliação, consultoria ou monitoramento, concentrando as competências na verificação da legalidade de processos de despesa, na fiscalização de licitações e contratos e no encaminhamento de irregularidades à corregedoria (Goiás, 2011a; Goiás, 2011b). Essa configuração não previa diferenciação entre a auditoria interna, entendida como atividade independente de avaliação e consultoria, e as demais atividades de fiscalização e inspeção, característica compatível com estágios iniciais de maturidade no IA-CM, que tende a resultar em uma função com baixa especialização metodológica e predominância de atividades de verificação transacional (IIA, 2017; Ribeiro; Ziller, 2021).

No plano operacional, essa lógica se materializa de forma mais evidente na Instrução Normativa nº 31/2016, que conferia à CGE-GO papel de instância de validação dos processos administrativos de despesa, condicionando etapas relevantes da execução orçamentária, como empenho e pagamento, à manifestação prévia do órgão central de controle interno (Goiás, 2016a). A atuação era predominantemente operacionalizada por meio de despachos técnicos e verificações de conformidade, configurando modelo de controle com efeito condicionante e essencialmente retrospectivo, aproximando-se de racionalidade burocrática formal típica de arranjos administrativos tradicionais (Weber, 2004).

No que se refere à gestão de riscos, o período é marcado por ausência de estruturação metodológica consolidada. A instituição da Identificação Preventiva de Riscos em Procedimentos (IPR), em 2017, indica iniciativa inicial de incorporação de práticas de gestão de riscos, porém sem evidências de adoção sistêmica no período (Goiás, 2017).

Quanto ao planejamento e à seleção dos trabalhos, a IN nº 31/2016 revelava uma lógica dual: para a fiscalização prévia obrigatória dos processos de despesa, determinava-se a observância da ordem cronológica de chegada às Unidades de Controle Interno (UCI), com prioridade apenas para matérias de relevante interesse público (Goiás, 2016a); para as demais fiscalizações do Plano Anual de Auditoria, adotava-se a seleção por critérios técnicos, como representatividade no volume de gastos, histórico de fiscalização, relevância do objeto e reincidência de impropriedades (Goiás, 2016a). A análise do plano anual de 2016 reforça esse

padrão, mostrando um instrumento estruturado por metas de volume (processos analisados, inspeções realizadas, despachos emitidos), sem explicitação de critérios de priorização por risco, alinhamento estratégico ou indicadores de efetividade e rastreabilidade entre intervenções e resultados (Goiás, 2016b).

Esse modelo não corresponde ao paradigma de priorização baseada em riscos definido pelo IIA (2024), segundo o qual o planejamento da auditoria deve orientar-se pela exposição aos riscos organizacionais e pelo apetite a risco formalmente estabelecido. A predominância de lógicas cronológicas ou técnicas, desvinculadas de avaliação prospectiva das ameaças e oportunidades, reflete um estágio inicial de maturidade metodológica, compatível com o Nível 1 do IA-CM, no qual o planejamento responde predominantemente a rotinas operacionais ou demandas reativas, e não à governança organizacional (IIA, 2017).

O portfólio de serviços também apresentava baixa diversificação e forte concentração em atividades de verificação de conformidade transacional. A estrutura organizacional estabelecida nas normas de 2011 não previa diferenciação entre modalidades de serviço, e a atuação das UCIs organizava-se predominantemente por meio da análise individualizada de processos administrativos e da emissão de despachos técnicos (Goiás, 2011a; Goiás, 2011b). Embora o Manual de Auditoria Governamental vigente à época previsse a realização de auditorias operacionais, denominação então utilizada para a auditoria de desempenho (Goiás, 2013), não foram identificadas evidências de sua adoção sistemática na prática institucional. A consultoria, por sua vez, ainda não se configurava como modalidade estruturada de atuação, inexistindo evidências de metodologia própria, planejamento específico ou definição formal de produtos, situação refletida na ausência de previsão estruturada desse serviço no plano de auditoria de 2016 (Goiás, 2016b). Tal configuração evidencia um portfólio funcionalmente restrito, com predominância de atividades voltadas ao controle de conformidade em detrimento de abordagens avaliativas e consultivas.

Essa caracterização é corroborada pelo diagnóstico externo conduzido pelo Banco Mundial e pelo CONACI (2016), segundo o qual parte das funções exercidas pela CGE-GO se aproximava mais de atividades de controle de gestão do que de supervisão independente, aspecto que limitava a afirmação da independência e da objetividade da função. O relatório apontou ainda predominância de demandas pontuais, ausência de planejamento estruturado, atuação concentrada na auditoria de transações específicas em detrimento da avaliação sistêmica de processos, inexistência de metodologia estruturada de gestão de riscos e não institucionalização da auditoria de desempenho e da consultoria como práticas rotineiras. Como resultado geral, a função foi posicionada no Nível 1 do IA-CM (Banco Mundial; CONACI, 2016).

4.1.2 Período moderno (2019–2025)

A partir de 2019, um conjunto articulado de marcos normativos passou a redefinir formalmente a função de auditoria interna da CGE-GO, desencadeando processo gradual de reconfiguração institucional que abrange o propósito da função, sua inserção na governança e gestão de riscos, a metodologia de planejamento e o portfólio de serviços, documentado ao longo do período analisado.

No que se refere ao propósito da função, a Portaria nº 165/2019 constitui o principal marco dessa transformação. Ao incorporar o IPPF, adotar o modelo das três linhas de defesa, precursor do atual Modelo das Três Linhas do IIA (2020), e distinguir formalmente auditoria e inspeção como abordagens com finalidades distintas, o

normativo reposicionou a auditoria interna como terceira linha de avaliação independente, com a atribuição de apoiar os órgãos e entidades na estruturação e efetivo funcionamento das demais linhas por meio de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (Goiás, 2019b, art. 5º, III).

Esse reposicionamento respondeu diretamente à restrição identificada pelo diagnóstico externo de 2016, referente à sobreposição entre funções de controle de gestão e supervisão independente (Banco Mundial; CONACI, 2016), e estabeleceu a delimitação de papéis que o modelo contemporâneo pressupõe (IIA, 2020). A adoção do IPPF é particularmente significativa porque não se restringe à incorporação de procedimentos técnicos: ela vincula a função a um conjunto de princípios que definem internacionalmente a auditoria interna como atividade independente, objetiva e orientada à agregação de valor, distinta das demais funções de controle e fiscalização (IIA, 2024).

A Lei nº 20.491/2019 e o Decreto nº 9.543/2019 aprofundaram, no plano organizacional, a distinção entre auditoria e inspeção já estabelecida normativamente pela Portaria nº 165/2019, definindo competências institucionais distintas: a auditoria passou a englobar auditorias de desempenho e conformidade e consultoria em gestão de riscos e controles internos, enquanto a inspeção permaneceu associada à verificação de conformidade e à apuração de irregularidades (Goiás, 2019c; Goiás, 2019d). Essa segregação pode ser interpretada como movimento de especialização funcional associado a maior maturidade institucional da função (IIA, 2017; Ribeiro; Ziller, 2021). Posteriormente, a Lei nº 20.986/2021 consolidou no plano legal definições anteriormente previstas em decretos e portarias, estabelecendo a finalidade de apoio à gestão, à governança e à tomada de decisão, com ênfase nas atividades de avaliação e consultoria (Goiás, 2021a).

Esse processo de especialização foi aprofundado com a criação das Auditorias Internas Especializadas (AIE) por eixos temáticos de políticas públicas, instituídas pela Lei nº 21.792/2023 e pelo Decreto nº 10.218/2023 (Goiás, 2023a; Goiás, 2023b). Essa configuração favorece o desenvolvimento de conhecimento técnico mais aprofundado sobre os objetos analisados e estabelece diálogo direto com os gestores dos órgãos, potencializando a capacidade da auditoria interna de formular avaliações mais qualificadas. Tal arranjo está alinhado aos referenciais contemporâneos de auditoria interna, que enfatizam a necessidade de competências adequadas ao objeto auditado e de compreensão aprofundada dos processos organizacionais como condição para a efetividade da função (IIA, 2024).

No que se refere à integração à governança e à gestão de riscos, o marco central do período foi a instituição do Programa de *Compliance* Público (PCP), modelo estadual de promoção da integridade, gestão de riscos e conformidade no âmbito do Poder Executivo goiano, estruturado em quatro eixos: ética, transparência, responsabilização e gestão de riscos. O Decreto nº 9.406/2019 atribuiu à CGE-GO a coordenação do programa, conferindo-lhe responsabilidades de orientação, capacitação e monitoramento de sua implementação nos órgãos estaduais. O normativo também instituiu mecanismos formais de articulação com a alta administração: o Comitê Central de *Compliance* Público, coordenado pela CGE-GO e composto pelos dirigentes dos principais órgãos centrais do Estado, e os Comitês Setoriais de *Compliance*, instituídos nos próprios órgãos e compostos pelos dirigentes e membros da alta gestão, com competência para coordenar e executar o programa sob orientação consultiva da Controladoria (Goiás, 2019a). Esse arranjo representa inserção formal da CGE-GO nos processos decisórios da alta administração

estadual, configuração ausente no período anterior, no qual a relação da Controladoria com a gestão se concentrava no controle de legalidade, sem previsão de reporte sistemático sobre riscos organizacionais (Goiás, 2011a; Goiás, 2011b).

Os registros documentais indicam ampliação progressiva da atuação indutora da CGE-GO nos órgãos estaduais no âmbito do eixo IV do PCP, conforme sintetizado no Quadro 4.

Quadro 4 – Indicadores do Eixo IV do PCP (Gestão de Riscos) – 2020 a 2024

Ano	ABR (órgãos/cobertura)	Consultorias em gestão de riscos (órgãos/serviços)	Capacitações em gestão de riscos
2020	38 (77,5%)	38 órgãos	684
2021	46 (93,88%)	45 órgãos	não informado
2022	45 (92,00%)	45 órgãos	não informado
2023	44 (86,27%)	57 serviços	1.683
2024	45 (88,24%)	13 serviços	1.904

Fonte: Relatórios de Gestão Estratégica 2020-2024 (Goiás, 2021c; Goiás, 2022b; Goiás, 2023c; Goiás, 2024a; Goiás, 2025d).

Nota: Total de órgãos do Poder Executivo estadual: 49 (2020-2022) e 51 (2023-2024). A coluna "Consultorias" refere-se a órgãos atendidos (2020-2022) ou a serviços de consultoria prestados (2023-2024).

Embora não constitua indicador específico do eixo IV, o Índice de *Compliance* do PCP apresentou evolução no período analisado, passando de 71,91% em 2020 para 87,68% em 2024 (Goiás, 2021c; Goiás, 2025d). Por se tratar de indicador agregado dos quatro eixos do programa, seu comportamento não pode ser atribuído exclusivamente às ações de gestão de riscos. Ainda assim, sua evolução fornece evidência contextual do avanço institucional do PCP e do fortalecimento progressivo das práticas de governança, integridade e gestão de riscos nos órgãos estaduais.

Nesse contexto, os registros relativos às consultorias e às ações de capacitação em gestão de riscos sugerem que a atuação da CGE-GO desempenhou papel relevante na disseminação e estruturação dessas práticas nos órgãos estaduais. A trajetória das consultorias revela uma lógica de expansão gradual e transferência de conhecimento: entre 2019 e 2022, a CGE-GO atuou diretamente nos órgãos, com os assessores de controle interno construindo as bases da gestão de riscos e fomentando a criação de Escritórios de *Compliance* como estruturas de segunda linha (Goiás, 2021c; Goiás, 2022b; Goiás, 2023c). Esse movimento é coerente com a função indutora que a auditoria interna pode exercer em contextos em que as funções de segunda linha ainda se encontram em desenvolvimento, apoiando sua estruturação por meio de serviços consultivos sem assumir responsabilidades gerenciais (IIA, 2020).

A partir de 2023, com o amadurecimento dessas estruturas, a Lei nº 21.792/2023 extinguiu a figura do assessor nos órgãos, com exceção da Secretaria de Educação (SEDUC), transferindo a responsabilidade pela segunda linha para as estruturas internas dos próprios órgãos e reconfigurando a atuação da CGE-GO para uma lógica focalizada, orientada por demanda ou pelos resultados de maturidade identificados pelas ABRs, com ênfase nos órgãos com menor índice de *compliance* (Goiás, 2023a; Goiás, 2024a). Em 2024, adotou-se uma matriz

específica para riscos estratégicos e os órgãos estaduais foram avaliados com nível médio de maturidade em gestão de riscos de 3 em escala de 1 a 5 (Goiás, 2025d). Esses registros evidenciam que os marcos normativos do período se traduziram em práticas operacionais verificáveis e progressivas, indicando que a atuação indutora da CGE-GO contribuiu para a construção das condições institucionais necessárias ao desenvolvimento autônomo da gestão de riscos nos órgãos estaduais ao longo do período analisado.

A metodologia de planejamento dos trabalhos passou por reconfiguração gradual a partir da Portaria nº 165/2019, que instituiu o Plano Operacional das Ações de Controle (POAC) e introduziu abordagem prospectiva de seleção dos objetos auditáveis, incorporando consulta a *stakeholders* e critérios de materialidade, criticidade e relevância (Goiás, 2019b). Embora os POACs de 2020 a 2022 ainda não configurassem planejamento baseado em riscos em sentido pleno, as evidências documentais indicam progressiva aproximação desse paradigma (Goiás, 2020; Goiás, 2021b; Goiás, 2022a), posteriormente consolidada no POAC de 2023, que passou a adotar metodologia estruturada de priorização por riscos, associando a seleção dos trabalhos aos objetivos estratégicos governamentais, à avaliação de probabilidade e impacto e a indicadores de fraude (Goiás, 2023d).

A consolidação normativa desse processo ocorreu com a Portaria nº 163/2024, que estruturou o Plano Anual das Ações de Controle (PAAC) com base em riscos significativos, governança, controles internos e diretrizes estratégicas do Estado (Goiás, 2024c). A implementação operacional dessa metodologia é verificável no PAAC 2025, que passou a utilizar os macroprocessos da Cadeia de Valor Integrada do Estado como universo de auditoria, associando-os aos riscos mapeados pelos órgãos e priorizando objetos classificados como de risco elevado, com alinhamento ao Plano Plurianual (PPA) e aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) (Goiás, 2025c).

As evidências documentais indicam, assim, transição gradual de modelo centrado em critérios operacionais e históricos para metodologia alinhada aos referenciais internacionais de planejamento baseado em riscos, em consonância com o IIA (2024), o COSO (2017) e a ISO 31000 (2018), segundo os quais a priorização dos trabalhos deve refletir a exposição organizacional aos riscos e considerar o apetite a risco definido pela governança.

A progressão incremental observada é coerente com o que a literatura identifica sobre a institucionalização do planejamento baseado em riscos no setor público: trata-se de processo que raramente ocorre de forma imediata, dependendo da maturação técnica e organizacional tanto da função de auditoria quanto dos sistemas de gestão de riscos dos órgãos auditados (Fusco, 2023). O apoio da alta administração, a existência de políticas formais de gestão de riscos e a solidez das estruturas de governança constituem fatores determinantes para a institucionalização efetiva da gestão de riscos nas organizações públicas (Santos, 2023). No caso da CGE-GO, essas condições foram sendo progressivamente construídas ao longo do período: o PCP instituiu a gestão de riscos como eixo estruturante e forneceu o modelo metodológico para que cada órgão desenvolvesse sua própria política; a coordenação do Comitê Central de *Compliance* Público pela CGE e a instituição dos Comitês Setoriais de *Compliance* nos órgãos estaduais, com participação de sua alta gestão, asseguraram seu engajamento nos processos de governança (Goiás, 2019a); e o avanço da maturidade em gestão de riscos dos órgãos estaduais evidencia a progressiva consolidação das estruturas necessárias.

O percurso documentado sugere, assim, que a incorporação dos referenciais de risco não assumiu caráter meramente cerimonial, dado que cada marco normativo foi acompanhado de instrumentos operacionais progressivamente mais estruturados, distanciando-se do padrão identificado por Machado e Carneiro (2024) de adoção formal desacompanhada das condições necessárias à efetiva implementação.

O portfólio de serviços passou por reconfiguração substantiva ao longo do período. A Portaria nº 165/2019 instituiu a distinção formal entre auditoria e inspeção e introduziu a consultoria como modalidade estruturada da auditoria interna, arranjo consolidado pela Portaria nº 163/2024, que definiu cinco tipos de ações de controle de auditoria interna: auditoria baseada em riscos (ABR); auditoria de conformidade; auditoria de desempenho; consultorias; e auditoria de monitoramento (Goiás, 2019b; Goiás, 2024c), eliminando a sobreposição conceitual e a ausência de padronização observadas no modelo anterior.

No plano operacional, as atividades de avaliação evidenciaram ampliação progressiva do portfólio. No período de 2020 a 2021, as avaliações concentraram-se em auditorias de conformidade, combinadas com a implantação das ABRs em 38 e 46 órgãos, respectivamente. Em 2021, foi realizada a primeira auditoria de conformidade com observância plena das normas IPPF, em atendimento ao IA-CM (Goiás, 2021c; Goiás, 2022b). A partir de 2022, observou-se diversificação tipológica, com a introdução de avaliações com enfoque híbrido de conformidade e desempenho, mantendo-se as ABRs em 45 órgãos (Goiás, 2023c).

Em 2023, o portfólio incorporou avaliações de maior complexidade sobre programas governamentais de relevância social, caracterizadas pela entrega de produtos estruturantes, painéis gerenciais, planos de ação e matrizes de riscos (Goiás, 2024a). Esse movimento se consolida em 2024 e 2025, com ampliação do número de avaliações e diversificação das modalidades aplicadas a diferentes políticas públicas setoriais, incluindo segurança, educação e desenvolvimento econômico (Goiás, 2025d; Goiás, 2026a). Essa trajetória evidencia que a ampliação do portfólio não se limitou à expansão quantitativa, mas configurou reposicionamento funcional da verificação de conformidade para a avaliação sistêmica de processos, programas e políticas públicas, com foco em desempenho e melhoria da gestão pública estadual.

A incorporação da consultoria constituiu o principal vetor de expansão do portfólio no período analisado, com trajetória marcada por fases distintas de amadurecimento. Entre 2019 e 2021, a atuação concentrou-se na implantação e expansão da gestão de riscos, passando de 21 para 45 órgãos e entidades atendidos, com ênfase na criação dos Escritórios de *Compliance* como estruturas de segunda linha. Em 2022, os relatórios de gestão passaram a registrar pela primeira vez as consultorias de forma estruturada por modalidade, evidenciando a diversificação tipológica da atuação: das 89 ações realizadas, 76 corresponderam a facilidades voltadas principalmente ao aprimoramento da gestão contratual e ao monitoramento de recomendações de órgãos de controle externo (Goiás, 2023c). Esse predomínio de modalidades mais simples nos estágios iniciais é consistente com o que Verpel (2023) identifica sobre a trajetória de incorporação da consultoria na auditoria interna governamental, segundo a qual as modalidades de menor complexidade tendem a preceder as de maior alcance estratégico, refletindo o processo gradual de construção de legitimidade da função consultiva junto aos órgãos auditados.

A partir de 2023, a CGE-GO reconfigurou sua atuação para uma lógica focalizada e orientada a resultados, com surgimento das consultorias em políticas

públicas, de maior duração e com entregas estruturantes (Goiás, 2024a). Em 2024, observou-se um perfil mais estratégico e diversificado, abrangendo políticas sociais, segurança e eficiência orçamentária (Goiás, 2025d). Em 2025, as consultorias alcançaram 120 ações, superando, pela primeira vez, o número de avaliações concluídas no exercício (116), com predominância da modalidade de orientação (100 ações), evidenciando a consolidação do perfil consultivo da função (Goiás, 2026a).

O crescimento do total de ações ao longo do período, detalhado no Quadro 5, é consistente com o processo de diversificação e ampliação do portfólio descrito nesta seção.

Quadro 5 – Quantitativo de serviços de consultoria e avaliação

Ano	Consultorias ^a	Avaliações
2020	38	41
2021	45	48
2022	89	48
2023	72	47
2024	46	113
2025	120	116

Fonte: Relatórios de Gestão da CGE-GO 2020 a 2024 (Goiás, 2021c; Goiás, 2022b; Goiás, 2023c; Goiás, 2024a; Goiás, 2025d); RAAC 2025 (Goiás, 2026a).

^a Até 2021, os quantitativos de consultorias foram registrados com base no número de órgãos atendidos. A partir de 2022, os registros passaram a considerar o quantitativo de trabalhos realizados, o que limita a comparabilidade direta dessa modalidade entre os exercícios. As avaliações mantiveram contabilização por trabalhos executados ao longo do período analisado.

Esse movimento de modernização encontra respaldo no diagnóstico externo realizado pelo CONACI em 2022 com base no IA-CM, o qual já posicionava a CGE-GO no Nível 2, com institucionalização plena dos serviços de consultoria (KPA 3.2), corroborando a evidência documental de que essa modalidade constituiu vetor central da modernização da função no período analisado (CONACI, 2022). À época, 56,9% das atividades do Nível 3 já se encontravam em implementação, indicando que os avanços documentados nos anos seguintes representam continuidade de movimento já em curso.

Complementarmente à reconfiguração do portfólio de serviços e à adoção do planejamento baseado em riscos, a CGE-GO institucionalizou, a partir de 2021, o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PAQ-Controle), por meio da Portaria nº 40/2021, reformulado pela Portaria nº 163/2024 (Goiás, 2021d; Goiás, 2024c). O programa estrutura-se em duas modalidades: monitoramento contínuo, com avaliações realizadas ao final de cada trabalho junto às equipes técnicas dos órgãos atendidos, aos auditores e aos supervisores; e avaliação ampla anual junto à alta gestão das pastas estaduais. A existência de um programa formal de melhoria da qualidade constitui requisito do Nível 3 do IA-CM e evidência de que a modernização da função transcende a dimensão normativa e operacional, alcançando a institucionalização de mecanismos de autoavaliação e aprendizado contínuo (IIA, 2017).

4.1.3 Síntese analítica da Proposição 1

As evidências documentais, organizadas segundo as dimensões do construto analítico e confrontadas com os critérios teóricos definidos no estudo, sustentam a Proposição 1. Os achados indicam que a auditoria interna da CGE-GO passou, entre 2019 e 2025, por um processo consistente de modernização, materializado em duas dimensões complementares.

Na dimensão propósito da função e integração à governança e à gestão de riscos, observou-se redefinição do propósito institucional, com deslocamento de uma atuação centrada na conformidade e na fiscalização para uma função orientada à agregação de valor por meio de avaliação independente e consultoria, além de ampliação de sua inserção nos processos de governança e atuação indutora na gestão de riscos dos órgãos estaduais. Na dimensão metodologia operacional, as evidências indicam substituição progressiva de planejamento baseado em critérios históricos e de materialidade financeira por abordagem estruturada de priorização por riscos, combinada à diversificação do portfólio de serviços, com incorporação de auditorias de desempenho e consultoria como modalidades institucionalizadas.

Essas transformações foram acompanhadas pela especialização temática das unidades de auditoria e pela institucionalização de mecanismos de avaliação e melhoria da qualidade, evidenciando que a modernização transcendeu alterações normativas e se materializou em mudanças operacionais na atuação da função. Ademais, a modernização não implicou abandono das atividades de fiscalização e apuração de irregularidades, mas a delimitação do escopo da auditoria interna em relação às demais funções de controle, com definição de papéis e metodologias específicas para cada modalidade. Esse arranjo é compatível com a literatura de reforma administrativa, segundo a qual mudanças institucionais tendem a ocorrer por sobreposição e recombinação de arranjos preexistentes, e não por substituição abrupta (Pollitt; Bouckaert, 2017). No caso da CGE-GO, a segregação entre auditoria interna e inspeção preservou a capacidade estatal de detecção de irregularidades ao mesmo tempo em que fortaleceu a independência e a especialização da função de auditoria interna, em consonância com os referenciais contemporâneos da profissão (IIA, 2024).

O Quadro 6 sintetiza a correspondência entre as dimensões analíticas e os principais achados empíricos que fundamentam a análise.

Quadro 6 – Síntese dos achados da Proposição 1

Dimensão analítica	Situação predominante até 2018	Situação observada em 2019–2025
Propósito da função e integração à governança e à gestão de riscos	Estrutura orientada ao controle de conformidade, sem distinção formal entre auditoria e inspeção (Goiás, 2011a; 2011b), com atuação vinculada à validação prévia de despesas (Goiás, 2016a), gestão de riscos incipiente (Goiás, 2017) e baixa integração à governança, cenário compatível com o Nível 1 do IA-CM, conforme avaliação externa realizada em 2016, que apontou sobreposição entre controle de gestão e supervisão independente (Banco Mundial; CONACI, 2016).	Reposicionamento da auditoria interna como atividade independente de avaliação e consultoria, com adoção do IPPF e do modelo das três linhas (Goiás, 2019b), integração ao PCP e às estruturas de governança (Goiás, 2019a), expansão das ABRs e consultorias em gestão de riscos (Goiás, 2021c–2025d), especialização por eixos temáticos de políticas públicas (Goiás, 2023a) e avanço para o Nível 2 do IA-CM em 2022 (CONACI, 2022).

Continua.

Continuação.

Dimensão analítica	Situação predominante até 2018	Situação observada em 2019–2025
Metodologia operacional: planejamento baseado em riscos e portfólio de serviços	Planejamento baseado em critérios operacionais e histórico de fiscalização (Goiás, 2016a), com portfólio concentrado em verificações de conformidade, sem institucionalização da consultoria e com baixa evidência de auditorias de desempenho (Goiás, 2011a; 2011b; 2016b), cenário compatível com planejamento baseado em demandas e portfólio restrito à verificação transacional apontados pela avaliação externa (Banco Mundial; CONACI, 2016).	Institucionalização gradual do planejamento baseado em riscos e alinhado aos objetivos estratégicos, por meio do POAC e PAAC (Goiás, 2019b; 2024c), ampliação do portfólio com auditorias de desempenho, monitoramento, ABRs e consultorias (Goiás, 2023c; 2024a; 2025d; 2026a), além da implementação do PAQ-Controle (Goiás, 2021d), em trajetória coerente com os avanços metodológicos evidenciados pela avaliação externa realizada com base no IA-CM em 2022 (CONACI, 2022).

Fonte: Elaboração própria da autora com base nas evidências documentais da pesquisa (2026).

Em conjunto, as evidências indicam aderência consistente ao padrão moderno de auditoria interna definido no constructo analítico, demonstrando que a função passou a desempenhar papel estratégico no fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos no âmbito do Poder Executivo do Estado de Goiás. As evidências documentais analisadas corroboram, portanto, a Proposição 1.

4.2 PROPOSIÇÃO 2: EVIDÊNCIAS DE AGREGAÇÃO DE VALOR

A análise das evidências documentais revela manifestações de agregação de valor associadas à atuação da auditoria interna da CGE-GO, expressas em benefícios financeiros e qualitativos.

O recorte temporal da análise abrange o período de 2020 a 2025, pois os Relatórios de Gestão da CGE-GO, principal fonte de identificação das evidências institucionais analisadas, passaram a ser elaborados pela Controladoria a partir de 2020. Em 2025, a CGE-GO passou a elaborar o Relatório Anual das Ações de Controle (RAAC), instituído para consolidar a execução do PAAC e sistematizar resultados e evidências das ações de controle, permitindo avaliar a aderência entre o planejamento e sua execução. Assim, embora o Relatório de Gestão de 2025 ainda não estivesse disponível até a conclusão desta pesquisa, os principais dados referentes às ações de controle foram obtidos a partir do RAAC 2025.

Até 2024, os registros institucionais não seguiam metodologia padronizada para mensuração e classificação dos benefícios. Esse processo foi institucionalizado com a edição da Portaria nº 77/2025, que estabeleceu critérios para apuração, registro, monitoramento e divulgação dos benefícios decorrentes das ações de controle realizadas pela CGE-GO (Goiás, 2025a), marcando o primeiro ciclo formal de mensuração desses resultados. O RAAC 2025 ressalta, contudo, que os valores apurados não refletem a totalidade dos benefícios gerados, uma vez que o processo de registro ainda se encontrava em fase inicial de implementação (Goiás, 2026a). Assim, os dados disponíveis ao longo do período analisado devem ser interpretados como evidências parciais dos benefícios produzidos, e não como mensuração exaustiva dos resultados da função.

Para esta pesquisa, foram considerados apenas os resultados vinculados às atividades que integram o escopo da auditoria interna governamental. Desse modo,

não foram incluídos resultados decorrentes de inspeções, correções ou outras ações de controle não abrangidas pelo objeto do estudo.

4.2.1 Benefícios financeiros

Os documentos analisados registram resultados financeiros associados às atividades de auditoria interna desenvolvidas pela CGE-GO ao longo do período investigado. Os registros anteriores a 2025 apresentam limitações de comparabilidade entre exercícios, uma vez que os relatórios institucionais ainda não adotavam metodologia formalizada para mensuração e classificação dos benefícios, inclusive com exigência de memória de cálculo para os benefícios financeiros registrados no sistema institucional, requisito que passou a ser estabelecido apenas após a edição da Portaria nº 77/2025 (Goiás, 2025a).

A adoção de metodologia formalizada de mensuração representa avanço relevante na capacidade institucional de evidenciar resultados associados à atuação da auditoria interna, em alinhamento com o que o IA-CM identifica como característica de funções em estágios mais avançados de desenvolvimento (IIA, 2017). Esse movimento confirma o que Morell, Blanco e Díaz (2014) e PEMPAL (2020) destacam: a capacidade de evidenciar a agregação de valor depende da existência de mecanismos institucionalizados de mensuração e comunicação dos resultados alcançados.

Os dados sintetizados no Quadro 7, apesar de não permitirem comparação estrita entre os exercícios analisados, indicam a presença de resultados financeiros associados às atividades de auditoria interna ao longo do período, abrangendo tanto ações preventivas relacionadas à mitigação de riscos e aprimoramento de controles quanto atuações voltadas à identificação de inconsistências, recuperação de valores e incremento de arrecadação.

Considerando os casos apresentados, foram identificados benefícios financeiros efetivos de aproximadamente R\$ 336 milhões e benefícios potenciais superiores a R\$ 2,5 bilhões no período de 2020 a 2024. Ressalta-se, contudo, que parcela significativa dos benefícios potenciais registrados está associada às consultorias em gestão de riscos realizadas entre 2020 e 2022 e corresponde a estimativas informadas pelos próprios órgãos e proprietários de riscos.

Quadro 7 – Benefícios financeiros documentados pelas ações de auditoria interna da CGE-GO (2020–2024)^a

Ano	Tipo de ação	Objeto	Benefício financeiro	Detalhamento
2020	Consultoria em gestão de riscos.	Ineficiência na elaboração de cálculos e precatórios Procuradoria-Geral do Estado.	R\$ 60 milhões (potencial).	Orientações para uso dos índices adequados; aproximação com procuradores responsáveis pelas demandas.
2020	Consultoria em gestão de riscos.	Pagamento em duplicidade de processos extrafolha — Sec.de Administração.	R\$ 606 mil (potencial).	Convênio SEAD/Secretaria da Economia; inclusão de RPVs no processamento da folha via automatização.

Continua.

Continuação.

Ano	Tipo de ação	Objeto	Benefício financeiro	Detalhamento
2020	Consultoria em gestão de riscos.	Contratações durante a Pandemia - múltiplos órgãos.	R\$ 425 milhões nos processos aquisitivos (potencial).	Análise preventiva nos processos aquisitivos; interação da Câmara de Gestão de Gastos com a CGE; melhoria das estimativas de preço e quantitativos.
2021	Consultoria em gestão de riscos.	45 órgãos estaduais - melhoria de processos.	Mais de R\$ 700 milhões (potencial).	Informado pelos proprietários de riscos; melhoria de processos.
2022	Consultoria em gestão de riscos.	45 órgãos estaduais - melhoria de processos.	Mais de R\$ 1,6 bilhão (potencial).	Informado pelos proprietários de riscos; melhoria de processos.
2022	Auditoria de programa.	PRODUZIR e FOMENTAR.	R\$ 220 milhões apurados para cobrança (efetivo).	Aprimoramento dos controles implementados e adoção de ações de cobrança administrativa e judicial.
2023	Consultoria de assessoramento e facilitação.	Gestão de contratos e parcerias - GEIAC.	R\$ 18 milhões em economia efetiva e R\$ 17 milhões em economia potencial.	Ações de consultoria na gestão e fiscalização contratual junto a diversas secretarias e entidades estaduais.
2023	Trabalho conjunto de inspeção e consultoria.	Nova retenção de Imposto de Renda nos contratos estaduais.	Aprox. R\$ 36 milhões em aumento de receita (efetivo).	Apuração de perda de receita e implementação da nova sistemática de retenção de IR nos contratos; valor não atribuível exclusivamente à auditoria interna.
2024	Consultoria de facilitação.	Secretaria da Economia - nova retenção de Imposto de Renda.	R\$ 62 milhões em arrecadação adicional (efetivo).	Apoio consultivo na implementação da nova sistemática de retenção de IR nos contratos estaduais.
2024	Consultoria de orientação.	Transporte público.	R\$ 70 milhões (potencial).	Estudo sobre modalidade de transporte econômico.

Fonte: Relatórios de Gestão 2020 a 2024 (Goiás, 2021c; Goiás, 2022b; Goiás, 2023c; Goiás, 2024a; Goiás, 2025d).

^a Os benefícios financeiros registrados no RAAC 2025 referem-se exclusivamente a ações de inspeção, razão pela qual não foram incorporados ao presente quadro.

4.2.2 Benefícios qualitativos

Os documentos analisados evidenciam que a atuação da auditoria interna da CGE-GO gerou benefícios qualitativos ao longo de todo o período investigado, manifestados principalmente no aprimoramento de processos, no fortalecimento de controles internos, na elevação da maturidade em gestão de riscos e no apoio à tomada de decisão gerencial.

No período de 2020 a 2024, os Relatórios de Gestão registraram esses resultados de forma assistemática, sem classificação padronizada. Com a edição da Portaria nº 77/2025, os benefícios qualitativos passaram a ser registrados segundo tipologias formalmente definidas, e o RAAC 2025 catalogou 71 benefícios qualitativos nas ações de controle do exercício (Goiás, 2026a). Para fins de análise comparativa,

os registros do período anterior foram retroativamente mapeados segundo as categorias da Portaria, conforme detalhado no Quadro 8.

Quadro 8 – Benefícios qualitativos da auditoria interna da CGE-GO por categoria (Portaria nº 77/2025): 2020–2025

Descrição	2025 ^a	2020 - 2024 ^b	Exemplos de evidências (2020–2024)
Melhoria da organização administrativa.	1	10	Elaboração de manual de compras e revisão de modelos de termos de referência na UEG (2020); aumento de mais de 300% no número de licitações concluídas com o mesmo quadro de servidores (2022); simplificação do fluxograma de execução orçamentária com indicadores de eficiência de 88,4% (2024).
Melhoria na gestão de riscos e implementação de controles internos.	7	16	Aprimoramento dos controles do Fundo PROTEGE com implementação de pareceres técnicos formais (2023); elevação do nível de maturidade estadual em gestão de riscos de 2 para 3 nas ABRs (2024).
Aperfeiçoamento da prestação de serviços públicos.	6	10	Redução do índice de abandono de ligações na JUCEG de 62% para 7% e ascensão ao 3º lugar no <i>ranking</i> nacional de celeridade em abertura de empresas (2020); otimização da gestão dos Colégios Técnicos (COTECs) com impacto no desenvolvimento regional e na empregabilidade (2023/2024); redução do tempo médio de análise dos processos do programa Regulariza Campo de 700 para 112 dias (2024).
Aperfeiçoamento da transparência.	1	1	Exigência de divulgação detalhada de valores desembolsados, quantidade de beneficiários e resultados pelos órgãos gestores do PROTEGE (2023).
Melhoria dos resultados apresentados.	17	9	Redução do tempo de cálculo do auxílio alimentação de 3 dias para 2 horas/mês (2020); automatização dos autos de infração da AGRODEFESA com aumento de até 200% na arrecadação (2022).
Aprimoramento de atos normativos.	3	3	Edição de portaria pelo DETRAN ampliando modalidades de pagamento na renovação de CNH (2022); elaboração da Minuta de Decreto de Execução Contratual e implementação do módulo de gestão contratual no sistema Sislog em parceria com a SEAD (2024).
Fortalecimento da imagem institucional.	—	1	Índice de compliance de 87,68 (meta: 75) no I Prêmio Governança, com 36 órgãos premiados e 23 selos Diamante (2024).
Fornecimento de subsídio para atuação de outros órgãos.	—	1	Entrega de matriz situacional, mapeamento de macroprocesso, <i>benchmarking</i> e pesquisa com beneficiários à SEAPA para subsidiar decisões sobre aquisição de maquinários agrícolas (2023).
Medidas estruturantes de aperfeiçoamento/ conformidade.	12	—	—
Outros benefícios diretos.	24	—	—
TOTAL	71	51	—

Fonte: Relatórios de Gestão 2020 a 2024 (Goiás, 2021c; Goiás, 2022b; Goiás, 2023c; Goiás, 2024a; Goiás, 2025d); Relatório Anual das Ações de Controle 2025 (Goiás, 2026a); Portaria CGE-GO nº 77/2025 (Goiás, 2025a).

^a Dados apurados pela CGE-GO conforme a metodologia da Portaria nº 77/2025 e registrados no RAAC 2025. As categorias "Outros benefícios diretos" e "Medidas estruturantes de aperfeiçoamento/conformidade" constam da nomenclatura utilizada no RAAC e não correspondem diretamente às 12 categorias do Anexo Único da Portaria, indicando que a padronização terminológica ainda está em processo de consolidação no primeiro ano de vigência da norma.

^b Resultado de mapeamento retroativo de elaboração própria, com finalidade analítica. Os registros originais do período não adotavam essa classificação; o enquadramento baseia-se na correspondência entre o conteúdo descrito nos relatórios de gestão e as definições do Anexo Único da Portaria 77/2025.

A distribuição evidenciada no Quadro 8 é coerente com o que a literatura identifica como formas predominantes de manifestação do valor qualitativo da auditoria interna. Lenz e Hahn (2015) destacam que parcela significativa das contribuições da função decorre de efeitos indiretos, preventivos e estruturantes, especialmente relacionados à melhoria da governança e dos controles internos. Esse perfil é compatível com os resultados predominantes identificados no período de 2020 a 2024, no qual as categorias “melhoria na gestão de riscos e implementação de controles internos” (16 ocorrências) e “aperfeiçoamento da prestação de serviços públicos” (10 ocorrências) concentram a maior parte dos registros. Esse padrão converge com a atuação consultiva e indutora documentada na Proposição 1, marcada pela expansão das consultorias, das avaliações baseadas em riscos e das ações voltadas ao fortalecimento das capacidades de governança e gestão de riscos nos órgãos estaduais. Nesse contexto, os benefícios qualitativos observados assumem caráter predominantemente habilitador e estruturante, mais associado ao aperfeiçoamento institucional do que à geração imediata de resultados financeiros.

Em 2025, observa-se maior presença de registros associados a resultados organizacionais diretos. Contudo, essa diferença deve ser interpretada com cautela, considerando a implementação da Portaria nº 77/2025, que formalizou a obrigatoriedade do registro sistemático dos benefícios produzidos. A ampliação dos registros — de 51 ocorrências mapeadas retroativamente no período 2020–2024 para 71 registros formais em apenas um exercício — sugere que parte relevante dos benefícios anteriormente produzidos permanecia subregistrada em razão da inexistência de instrumentos formais de mensuração e reporte. A institucionalização desses mecanismos supre lacuna que a literatura identifica como fator limitador da legitimidade e da capacidade de demonstração de valor da auditoria interna (Morell; Blanco; Díaz, 2014; PEMPAL, 2020).

4.2.3 Síntese da Proposição 2

As evidências documentais analisadas corroboram a Proposição 2. A atuação da auditoria interna da CGE-GO esteve associada a resultados consistentes de agregação de valor à gestão pública estadual no período de 2020 a 2025, manifestados nas dimensões financeira e qualitativa previstas no construto analítico.

No plano financeiro, os registros institucionais abrangem desde estimativas de perdas evitadas e melhorias de processos declaradas pelos proprietários de riscos até valores efetivamente apurados. Entre 2020 e 2022, os benefícios registrados estão associados predominantemente a consultorias em gestão de riscos, com resultados potenciais relacionados à mitigação de riscos e ao aprimoramento de processos. A partir de 2022, passam a ser identificados benefícios efetivos e verificáveis vinculados a auditorias de programa e consultorias em objetos de elevada materialidade fiscal, trajetória consistente com a diversificação do portfólio de serviços documentada na Proposição 1.

No plano qualitativo, o mapeamento identificou 51 ocorrências no período 2020–2024 e 71 benefícios formalmente registrados em 2025, primeiro exercício sob metodologia padronizada. A comparação deve ser interpretada com cautela, dado que os registros anteriores resultam de mapeamento retroativo de elaboração própria, enquanto os de 2025 decorrem de apuração institucional formal, o que sugere que parte relevante dos benefícios anteriores permanecia subregistrada por ausência de instrumentos formais de mensuração.

Complementarmente às duas dimensões analíticas previstas no construto, a percepção dos *stakeholders* constitui evidência adicional e convergente. Eulerich e Lenz (2020) e Lenz e Hahn (2015) identificam essa dimensão como igualmente relevante para a mensuração do valor da auditoria interna, na medida em que a utilidade reconhecida da função pelos atores institucionais condiciona sua capacidade de influenciar processos decisórios e de produzir mudanças organizacionais sustentáveis. Os dados do PAQ-Control, cujos instrumentos foram apresentados na seção 4.1.2, evidenciam trajetória consistente de avaliação positiva e crescente ao longo do período, sintetizada no Quadro 9.

Quadro 9 – Indicadores do PAQ-Control: percepção dos *stakeholders* (2023–2025)

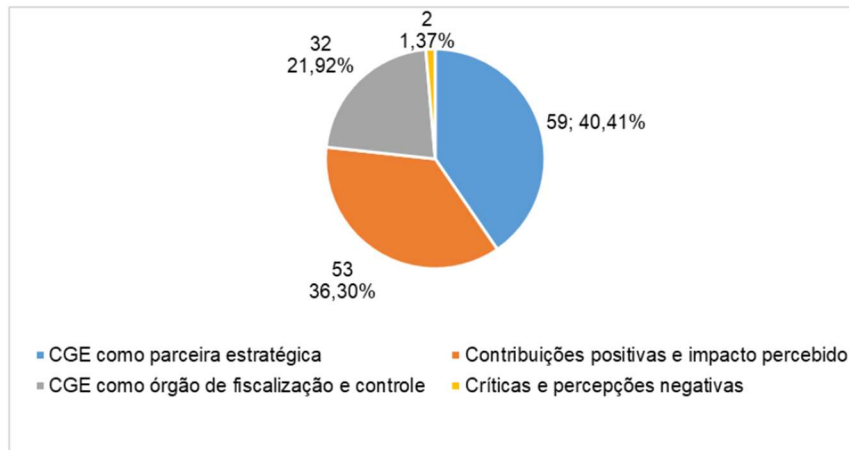
Ciclo	Instrumento	Universo	Resultado
2023	Monitoramento contínuo	6 consultorias	Satisfação das equipes técnicas: 96,07% positivo
2023	Avaliação ampla	45 órgãos respondentes (de 49)	Satisfação geral: 87,25% positivo; nota média: 8,86
2024	Monitoramento contínuo	10 trabalhos (2 semestres)	Satisfação das equipes técnicas: entre 99,49% e 100% positivo; nota média: 9,2 a 9,4 ^a
2024	Avaliação ampla	628 respondentes / 50 órgãos	Satisfação geral: 88,16%; papel da CGE-GO: 90,62%; contribuição para tomada de decisão: 90,70%; nota média: 9,0
2025/1 ^b	Monitoramento contínuo	9 trabalhos	IPC: 98,07%; IQT: 94,36%; IOT: 96,33%

Fonte: Relatórios PAQ-Control 2023, 2024/1, 2024/2 e 2025/1 (Goiás, 2023e; Goiás, 2024d; Goiás, 2025e; Goiás, 2026b).

^a Os dados de 2024 consolidam dois ciclos semestrais de monitoramento contínuo com universos e metodologias distintos; os intervalos refletem essa variação.

^b Os dados de avaliação ampla de 2025 serão apresentados no relatório do 2º semestre e não estavam disponíveis até a conclusão desta pesquisa. Os indicadores de 2025 adotam nomenclatura reformulada pela Portaria nº 163/2024: Índice de Percepção do Cliente (IPC), Índice de Qualidade Técnica dos Trabalhos (IQT) e Índice de Observância Técnica (IOT).

Os registros discursivos da avaliação ampla de 2024, a mais recente disponível até o fechamento desta pesquisa, foram coletados junto a 628 respondentes da alta gestão de 50 órgãos estaduais (Goiás, 2025e) e categorizados pelo próprio relatório em grupos temáticos. Os dados revelam percepções que identificam transição para atuação orientada à prevenção e ao assessoramento, mas também percepções que ainda associam a CGE-GO predominantemente ao perfil fiscalizador, conforme ilustrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Distribuição temática das respostas discursivas — Avaliação Ampla 2024

Fonte: Relatório PAQ-Controle 2º Semestre 2024 (Goiás, 2025e).

Nota: Elaboração própria a partir da contagem das respostas transcritas por categoria temática no relatório. As categorias seguem a nomenclatura adotada pelo próprio documento. O número de respostas discursivas não corresponde ao total de respondentes da avaliação ampla (628), uma vez que o preenchimento das questões abertas era opcional.

Em conjunto, as evidências corroboram a Proposição 2 e indicam que a modernização da auditoria interna da CGE-GO esteve associada à ampliação da capacidade institucional da função de apoiar a governança, fortalecer controles internos e contribuir para a tomada de decisão na administração pública estadual. Embora a atribuição de causalidade direta entre a atuação da auditoria interna e os resultados observados encontre limitações inerentes à natureza multifatorial dos processos de governança pública, os achados permitem identificar a auditoria interna como fator institucional relevante na produção de benefícios financeiros e qualitativos ao longo do período analisado.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo teve como propósito central responder à seguinte questão de pesquisa: o processo de transformação da auditoria interna da CGE-GO, no período de 2019 a 2025, caracteriza uma modernização associada à agregação de valor à gestão pública estadual? A análise empírica, conduzida por meio de estudo de caso único de perspectiva longitudinal e orientada por construto analítico estruturado em duas proposições, permite responder afirmativamente, com as ressalvas metodológicas que a natureza do fenômeno impõe.

A Proposição 1 é sustentada pelas evidências documentais, que demonstram transição estruturada e progressiva do modelo tradicional de auditoria interna, centrado na verificação de conformidade transacional e na fiscalização de atos administrativos, para um modelo orientado à agregação de valor. Essa transição ocorreu de forma coerente nas duas dimensões do construto analítico, abrangendo o reposicionamento do propósito institucional da função, a integração estruturada aos mecanismos de governança e gestão de riscos, e a reconfiguração da metodologia de planejamento e do portfólio de serviços. A validação externa independente promovida pelo CONACI em 2022, que atestou o alcance do Nível 2 do IA-CM com indícios convergentes com o Nível 3, confere reconhecimento externo a essa trajetória e robustez adicional ao conjunto analítico.

A Proposição 2 é igualmente corroborada pelos registros institucionais, que indicam resultados documentados de agregação de valor, manifestados nas dimensões de benefícios financeiros e qualitativos previstas no construto. Cabe, contudo, reiterar a ressalva metodológica estrutural que atravessa toda a análise: em contextos de governança pública, os resultados organizacionais são multifatoriais e o estabelecimento de relações causais entre a atuação da auditoria interna e os resultados observados constitui desafio reconhecido pela própria literatura empírica da área, independentemente do método de pesquisa adotado (Lenz; Hahn, 2015). O que as evidências permitem afirmar é que a função atuou como fator associativo relevante na produção de benefícios concretos para a gestão pública estadual, em alinhamento com o que Eulerich e Lenz (2020) identificam como características de funções de auditoria orientadas à agregação de valor. A institucionalização de metodologia padronizada de apuração e comunicação de benefícios pela Portaria nº 77/2025 representa avanço significativo na capacidade do órgão de evidenciar esses resultados de forma comparável ao longo do tempo, condição que a literatura reconhece como determinante para a consolidação da legitimidade da função perante seus *stakeholders* (Eulerich; Lenz, 2020; Morell; Blanco; Díaz, 2014).

A contribuição central do estudo é teórica, ao demonstrar que a transição entre modelos de controle interno não ocorre por substituição abrupta de arranjos institucionais, mas por diferenciação funcional, na qual a atividade de fiscalização é progressivamente reconfigurada em arranjo complementar à auditoria interna. Esse achado alinha-se ao debate sobre modernização da gestão pública em contextos de sobreposição e recombinação de lógicas institucionais em processos de reforma (Pollitt & Bouckaert, 2017). Essa contribuição é viabilizada por um construto analítico integrado que articula modernização da auditoria interna e agregação de valor, operacionalizando tais dimensões à luz de referenciais internacionais e do arcabouço normativo do controle interno subnacional brasileiro, permitindo identificar padrões de transformação institucional e sua associação com evidências documentais de resultados em uma estrutura analítica replicável em estudos longitudinais. Aplicado a um horizonte de nove anos (2016–2025), o construto evidencia a evolução institucional da função em múltiplas dimensões e demonstra que a agregação de valor se consolida de forma incremental, condicionada pela institucionalização progressiva de mecanismos formais de mensuração de resultados, mesmo em contextos de maturidade ainda em desenvolvimento.

Para controladorias subnacionais em estágios similares de desenvolvimento, a experiência da CGE-GO sugere que a modernização da auditoria interna exige articulação simultânea entre reformas normativas, transformação das práticas operacionais e desenvolvimento de capacidade institucional para mensurar e comunicar resultados. A adoção desarticulada dessas dimensões tende a produzir assimetrias entre o discurso institucional de modernização e as práticas efetivas, comprometendo a credibilidade da função. O uso do IA-CM com validação externa por pares no âmbito do CONACI demonstrou ser mecanismo eficaz de indução de melhorias progressivas, e a formalização de metodologia padronizada de apuração de benefícios revela-se condição relevante para ampliar a capacidade de reconhecimento e comunicação dos resultados da auditoria nos processos de prestação de contas.

As limitações do estudo orientam possibilidades de investigação futura. A ausência de metodologia padronizada para mensuração de benefícios financeiros antes de 2025 restringe a comparabilidade temporal nessa dimensão. Por se tratar de

estudo de caso único, as inferências situam-se no plano da transferibilidade analítica, sem pretensão de generalização estatística. A análise exclusivamente documental, sem triangulação com dados primários, impede o exame de dimensões subjetivas, como resistências institucionais e a percepção dos auditores sobre as mudanças implementadas. Além disso, como a maior parte das fontes analisadas foi produzida pela própria CGE-GO, não se pode descartar a presença de viés de autoapresentação. Os relatórios de validação externa do IA-CM de 2016 e 2022 atenuam parcialmente essa limitação ao oferecer avaliações independentes da maturidade da função, embora não a eliminem por completo.

Essas limitações apontam direções para investigações futuras. A realização de entrevistas com auditores, gestores e membros da alta administração permitiria triangular as evidências documentais e aprofundar a análise das dimensões subjetivas do processo de modernização. O acompanhamento longitudinal da CGE-GO em exercícios subsequentes possibilitaria avaliar a sustentabilidade das transformações e a consolidação da mensuração de benefícios em séries históricas comparáveis. Por fim, estudos comparativos entre controladorias subnacionais em diferentes níveis de maturidade, utilizando o construto proposto, podem identificar padrões e condicionantes da modernização em contextos distintos.

REFERÊNCIAS

BANCO MUNDIAL; CONACI. **Validação Independente da Autoavaliação IA-CM da Controladoria Geral do Estado de Goiás (CGE/GO)**: relatório preliminar. Banco Mundial, 2016. 42 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2026]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 jan. 2026.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília. CGU, 2017a. Disponível em: https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Instru%C3%A7%C3%A3o_Normativa_n%C2%BA_3_de_9_de_junho_de_2017. Acesso em: 5 fev. 2026.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília: CGU, 2017b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2026.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). **Portaria Normativa nº 108, de 1º de dezembro de 2023**. Estabelece critérios e procedimentos para apuração e divulgação dos benefícios decorrentes das ações de controle realizadas pela Controladoria-Geral da União. Brasília-DF: CGU, 2023. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-normativa-cgu-n-108-de-1-de-dezembro-de-2023-527790965>. Acesso em: 05 mar. 2026.

CAMERON, William Bruce. **Informal Sociology: A Casual Introduction to Sociological Thinking**. New York: Random House, 1963. p. 13.

CAMES, Orlando Stevens. **Consultoria da auditoria interna governamental: valor agregado no metaprocesso das contratações públicas**. 2025. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), Brasília, 2025. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/5532/1/DISSERTACAO_ORLANDO%20ESTEVEENS%20CAMES_MESTADMPUB_2025.pdf. Acesso em: 15 jan. 2026.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Enterprise risk management: integrating with strategy and performance**. New York: COSO, 2017.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal control – integrated framework**. New York: COSO, 2013.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). **Relatório de validação da autoavaliação no grau de capacidade níveis 2 e 3 do modelo IA-CM da Controladoria-Geral do Estado de Goiás**. [S. l.]: CONACI, 2022. Disponível em: https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2022/12/1-Relatorio_Conaci_Validacao_IACM_CGE-GO-d4f.pdf. Acesso em: 6 jan.2026.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). **Diagnóstico das unidades centrais de controle interno subnacionais**. Brasília: CONACI, 2025. Disponível em: https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2025/10/Completo_Diagnostico_Nacional_Control_Interno_Conaci_2025.pdf. Acesso em: 10 jan.2026.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). **Entendimentos – Nível 2 do IA-CM. 2024**. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2024/12/Entendimentos-Nivel-2-IA-CM-2024.11.07-2.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2026.

EULERICH, Anna Katharina; EULERICH, Marc. What is the value of internal auditing? A literature review on qualitative and quantitative perspectives. **Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie**, v. 94, n. 3/4, p. 83-92, 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3582579>. Acesso em: 4 fev.2026.

EULERICH, Marc; LENZ, Rainer. **Definindo, mensurando e comunicando o valor da auditoria interna**: melhores práticas para a profissão. Tradução em português. Lake Mary: Internal Audit Foundation, 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/351345013_Definindo_Mensurando_e_Comunicando_o_Valor_da_Auditoria_Interna. Acesso em: 4 fev 2026.

FREIRE, Dimona Albuquerque Arraes; BATISTA, Paulo César de Sousa. Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, Fortaleza, CE, Brasil, v. 15, n. 2, p. 380–413, 2018. DOI: 10.32586/rcda.v15i2.413. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/413>. Acesso em: 4 fev. 2026.

FUSCO, Cláudia Costa de Araújo. **Atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos**: análise da institucionalização na área pública. 2023. 197 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Administração Pública) - Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte. Disponível em: <https://repositorio.fjp.mg.gov.br/items/32608864-51f5-49a9-8c54-8240acff0e84> Acesso em 5. fev. 2026.

GOIÁS. **Decreto nº 7.396, de 05 de julho de 2011.** Aprova o Regulamento da Controladoria-Geral do Estado e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2011a. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/64495/pdf>. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. **Decreto nº 9.406, de 18 de fevereiro de 2019.** Institui o Programa de Compliance Público no Poder Executivo do Estado de Goiás e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2019a. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/101344/decreto-9406. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. **Decreto nº 9.543, de 23 de outubro de 2019.** Aprova o Regulamento da Controladoria-Geral do Estado e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2019d. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/101344/decreto-9406. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. **Decreto nº 10.218, de 16 de fevereiro de 2023.** Regulamenta a Lei nº 21.792, de 16 de fevereiro de 2023, que estabelece a organização administrativa básica do Poder Executivo e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2023b. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/106750/pdf>. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. **Decreto nº 10.391, de 12 de janeiro de 2024.** Aprova o Regulamento da Controladoria-Geral do Estado – CGE. Goiânia: Casa Civil, 2024. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/108402/pdf>. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. **Decreto nº 10.651, de 28 de fevereiro de 2025.** Altera o Decreto nº 10.218, de 16 de fevereiro de 2023, que regulamenta a Lei nº 21.792, também de 16 de fevereiro de 2023, que estabelece a organização administrativa básica do Poder Executivo. Goiânia: Casa Civil, 2025b. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/110446/pdf>. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. **Lei nº 17.257, de 25 de janeiro de 2011.** Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2011b. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/98375/pdf>. Acesso em: 6 jan. 2026.

GOIÁS. **Lei nº 20.986, de 06 de abril de 2021.** Dispõe sobre a organização, as competências e o funcionamento da Controladoria-Geral do Estado de Goiás e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2021a. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/103930/pdf>. Acesso em: 05 jan. 2026.

GOIÁS. **Lei nº 20.491, de 25 de junho de 2019.** Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo do Estado de Goiás e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2019c. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/100701/pdf>. Acesso em: 7 jan. 2026.

GOIÁS. **Lei nº 21.792, de 16 de fevereiro de 2023.** Estabelece a organização administrativa básica do Poder Executivo e dá outras providências. Goiânia: Casa Civil, 2023a. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/106749/lei-21792. Acesso em: 7 jan. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Instrução Normativa nº 31/2016-CGE, de 9 de maio de 2016.** Estabelece a sistemática de fiscalização ordinária a cargo da Controladoria-Geral do Estado (CGE). Goiânia: CGE, 2016a. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/files/IN31-consolidada.pdf>. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Instrução Normativa nº 35/2016-CGE, de 9 de maio de 2016.** Aprova o Plano Anual de Auditoria Paro o Exercício de 2016 da Controladoria-Geral do Estado. Goiânia: CGE, 2016b. Disponível em: https://goias.gov.br/wp-content/uploads/sites/31/files/Normas_cge/migracao/IN35-2016.pdf. Acesso em: 6 jan.2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Instrução Normativa nº 47/2017-CGE, de 28 dezembro de 2017.** Dispõe sobre as etapas, o desenvolvimento e a classificação de risco, como instrumentos para elaboração do Plano Anual de Fiscalização da Controladoria Geral do Estado, Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Goiás. Goiânia: CGE, 2017. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/>. Acesso em: 6 maio 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Manual de Auditoria Governamental.** 2ª edição. Goiânia: CGE, 2013. Disponível em: https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2023/12/Manual_de_Auditoria-Alteracao_04_2018.pdf. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Plano Operacional das Ações de Controle – POAC.** Exercício 2020. Goiânia: CGE, 2020. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/auditoria-interna-e-controle/plano-anual-das-acoes-de-controle-paac/>. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Plano Operacional das Ações de Controle – POAC.** Exercício 2021. Versão atualizada em 24/08/2021. Goiânia: CGE, 2021b. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/auditoria-interna-e-controle/plano-anual-das-acoes-de-controle-paac/>. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Plano Operacional das Ações de Controle – POAC**. Exercício 2022. Goiânia: CGE, 2022a. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/auditoria-interna-e-controle/plano-anual-das-acoes-de-controle-paac/>. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Plano Operacional das Ações de Controle – POAC**. Exercício 2023. Goiânia: CGE, 2023d. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/auditoria-interna-e-controle/plano-anual-das-acoes-de-controle-paac/>. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Plano Operacional das Ações de Controle – POAC**. Exercício 2024. Goiânia: CGE, 2024b. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2025/10/POAC-2024-v4-final.pdf>. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Plano Anual das Ações de Controle – PAAC**. Exercício 2025. Goiânia: CGE, 2025c. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2025/04/PAAC-2025-abril-2.pdf>. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Portaria nº 40, de 09 de março de 2021**. Estrutura as Ações de Controle pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás na Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado de Goiás, na condição de Órgão Central do Sistema de Controle Interno. Goiás: CGE, 2021d. Disponível em: https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/files/Normas_cge/Portarias%20CGE/Portaria_40_2021.pdf. Acesso em: 5 jan. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Portaria nº 77, de 24 de abril de 2025**. Estabelece critérios e procedimentos para apurar, registrar, monitorar e divulgar os benefícios decorrentes das ações realizadas pela Controladoria-Geral do Estado. Goiás: CGE, 2025a. Disponível em: https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2025/04/SEI_73599370_Portaria_Numeracao_Automatica_77.pdf. Acesso em: 5 jan. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Portaria nº 163, de 30 de agosto de 2024**. Estrutura as Ações de Controle realizadas pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás na Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado de Goiás, na condição de Órgão Central do Sistema de Controle Interno. Goiás: CGE, 2024c. Disponível em: https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2024/09/SEI_GVERNADORIA-64320352-Portaria.pdf. Acesso em: 5 jan. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Portaria nº 165, de 29 de outubro de 2019**. Estrutura as Ações de Controle pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás na Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado de Goiás, na condição de Órgão Central do Sistema de Controle Interno. Goiânia: CGE, 2019b. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/files/Portarian165eanexoOficial.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Relatório Anual das Ações de Controle – RAAC**. Exercício 2025. Goiânia: CGE, 2026a. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2026/04/RAAC-2025-1.pdf>. Acesso em 10 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Relatório de Gestão Estratégica 2020**. Goiânia: CGE, 2021c. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1I8kPs4zDIQygg5K3HA5EParJUP4Z36yQ/view>. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Relatório de Gestão Estratégica 2021**. Goiânia: CGE, 2022b. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1EDh_glAv46Afl2Obr071uN6_DjSZV. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Relatório de Gestão Estratégica 2022**. Goiânia: CGE, 2023c. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1SsszhhhvgMlzfDPpbNbrPdz8TKJGtoy_/view. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Relatório de Gestão Estratégica 2023**. Goiânia: CGE, 2024a. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1Q9MgUjsjwWcQk51d36rCORKV3Y89x3ln/view>. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-geral do Estado de Goiás. **Relatório Integral Gestão Estratégica 2024**. Goiânia: CGE, 2025d. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2025/07/Relatorio-Integral-Completo-Versao-Final.pdf>. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado de Goiás. **Relatório PAQ-Controlle 2023**. Goiânia: CGE, 2023e. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2025/06/Relatorio-PAQ-Controlle-2023-.pdf>. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado de Goiás. **Relatório PAQ-Controlle 1º Semestre 2024**. Goiânia: CGE, 2024d. Disponível em: https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2025/06/SAIC-Relatorio-PAQ-Controlle-1o-Semestre_2024.pdf. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado de Goiás. **Relatório PAQ-Controlle 2º Semestre 2024**. Goiânia: CGE, 2025e. Disponível em: <https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2025/06/Relatorio-PAQ-Controlle-2o-Semestre.pdf>. Acesso em: 6 fev. 2026.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado de Goiás. **Relatório PAQ-Controlle 1º Semestre 2025**. Goiânia: CGE, 2026b. Disponível em: https://goias.gov.br/controladoria/wp-content/uploads/sites/31/2026/01/Relatorio_PAQ_Controlle_1_sem_2025.pdf. Acesso em: 6 fev. 2026

HOOD, Christopher. A public management for all seasons? **Public Administration**, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991. DOI: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector**. Altamonte Springs: IIA, 2017. Disponível em: <https://www.theiia.org/en/promotions/bookstore/IA-CM> Acesso em: 10 jan. 2026.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. Tradução: IIA Brasil. Altamonte Springs: IIA, 2020. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2026

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas globais para a prática profissional de auditoria interna**. Altamonte Springs: IIA, 2024. Disponível em: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-portuguese.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2026

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA); INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Applying the Three Lines Model in the public sector**. [S. l.]: IIA; INTOSAI, 2022. Disponível em: https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/applying_the_three_lines_model_in_the_public_sector.pdf. Acesso em: 3 jan. 2026.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **NBASP 100**: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Curitiba: IRB, 2019. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2026.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION (ISO). **ISO 31000:2018 – Risk management: guidelines**. Geneva: ISO, 2018.

LENZ, Rainer; HAHN, Ulrich. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. **Managerial Auditing Journal**, v. 30, n. 1, p. 5-33, 2015.

MACHADO, Marcus; CARNEIRO, Rodrigo. Modernização da auditoria interna governamental no Brasil: entre avanços normativos e desafios institucionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 1, p. 1-22, 2024.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MORELL GONZÁLEZ, Luisa María; BLANCO ENCINOSA, Lázaro J.; DÍAZ PÉREZ, Roberto. La medición del valor agregado por la actividad de auditoría interna. **Revista Visión Contable**, n. 12, p. 203-220, ene./dic. 2014. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/318468877_La_medicion_del_valor_agregado_por_la_actividad_de_auditoria_interna. Acesso em: 05 mar. 2026.

OLIVEIRA, Tiago Chaves. **Audidores internos governamentais da Controladoria-Geral da União: como preferem atuar, de forma didática ou repressiva?** 2020. Dissertação (Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) – Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/45857>. Acesso em: 4 fev. 2026.

POLLITT, Christopher;
BOUCKAERT, Geert. **Public management reform: a comparative analysis – new public management, governance, and the Neo-Weberian State.** 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2017.

PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT PEER ASSISTED LEARNING (PEMPAL). **Internal Audit Key Performance Indicators (KPIs) Guide.** [S. l.]: World Bank Group, 2020. Disponível em: <https://www.pempal.org/knowledge-product/key-performance-indicators-internal-audit-functions>. Acesso em: 7 abr. 2026.

RIBEIRO, Antônio Fábio Jubé; ZILLER, Henrique Moraes. A estruturação da auditoria e da inspeção no órgão central do sistema de controle interno: o modelo da Controladoria-Geral do Estado de Goiás. **Revista do TCU**, Brasília, n. 152, p. 78-95, set./dez. 2021.

SANTOS, Ziana Souza. **A gestão de riscos nas instituições públicas brasileiras: um estudo empírico sobre as suas principais condicionantes.** 2023. Dissertação (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Manual de Auditoria Operacional.** 4. ed. Brasília: TCU, 2020a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/manual-de-auditoria-operacional>. Acesso em: 02 fev. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Referencial Básico de Governança Organizacional.** 3. ed. Brasília: TCU, 2020b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FB/B6/FB/85/1CD4671023455957E18818A8/Rreferencial_basico_governanca_organizacional_3_edicao.pdf. Acesso em: 02 fev. 2026.

VERPEL, Olga Bernardo. **Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do Poder Executivo Federal brasileiro: trajetória, diagnósticos e projeções.** 2023. 191 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://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_f1b2adff6b9a0768ea8a657502f901af. Acesso em 05 mar. 2026.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva.** Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. 4. ed. Brasília: UnB, 2004. v. 1.