

Auditoria financeira é assunto da auditoria interna ?¹

Is Financial Audit a Matter of Internal Audit?

Janilson Antonio da Silva Suzart

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP. Auditor Federal de Finanças e Controle. Instituto de Contabilidade Pública e Democracia (ICPD).

E-mail: suzart@suzart.cnt.br

Resumo: A auditoria interna desempenha um papel importante para as organizações tanto no setor privado quanto no setor público. A avaliação dos controles internos se destina a agregar valor e melhorar as operações de uma entidade. No setor público, a auditoria governamental, dividida em duas áreas (auditoria externa e auditoria interna), vem passando por diversas mudanças nas últimas décadas, o que impacta a sua forma de atuação. As reformas gerenciais ocorridas no setor público, influenciadas pelas ideias oriundas da New Public Management, também afetaram a auditoria governamental, ampliando a discussão sobre diversos temas relacionados à área, tais como mensuração do desempenho, escopo de auditoria e tipos de abordagem. No caso brasileiro, ainda há alguns temas que precisam ser discutidos pela literatura – por exemplo, o uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades governamentais de auditoria interna. A partir desse contexto, o presente artigo traz uma discussão sobre o uso da auditoria financeira pelas auditorias internas, por meio de uma análise de conteúdo que abrangeu 19 artigos científicos publicados em língua inglesa, entre 2001 e 2023 (até o mês de julho). As análises indicaram que há evidências em cerca de 20 países do uso da técnica pelas unidades governamentais de auditoria interna. Verificou-se, também, que o papel da auditoria interna definido pelos órgãos normatizadores foi semelhante à proposta pela literatura analisada. As limitações da pesquisa demonstram que há outras evidências de uso em outros países, mas essas não são tratadas no presente artigo. Assim, a pesquisa apresenta uma lista não exaustiva de evidências do uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades governamentais de auditoria interna, limitada às pesquisas originais.

Palavras-chave: Auditoria financeira. Asseguração razoável. Risco de auditoria. Tribunais de contas. Limitações.

Abstract: Internal audit plays an important role for organizations in both the private and public sectors. The evaluation of internal controls is intended to add value and enhance the operations of an entity. In the public sector, governmental audit, divided into two areas (external audit and internal audit), has undergone various changes in recent decades, impacting its mode of operation. The public sector managerial reforms, influenced by ideas stemming from the New Public Management, have also affected governmental audit, expanding the discussion on various topics related to the field, such as performance measurement, audit scope, and approaches. In the

¹ Recebido em 14/08/2023. Aceito para publicação em 15/09/2023.26/05/2023.

Brazilian case, there are still some issues that need to be discussed in the literature, such as the use of financial audit techniques by government internal audit units. Having this context as a background, this article presents a discussion on the use of financial audit by internal audits, through a content analysis that covered 19 scientific articles published in English between 2001 and 2023 (up to July). The analyses indicated that there is evidence in around 20 countries of the use of the technique by government internal audit units. It was also observed that the role of internal audit as defined by regulatory bodies was similar to the one proposed by the analyzed literature. The research limitations demonstrate that there is additional evidence of usage in other countries, however not covered in the current paper. Therefore, the research provides a non-exhaustive list of evidence of the use of financial audit techniques by government internal audit units, limited to original researches.

Government audit. Financial audit. Internal audit. Internal control. International experience.

1 Introdução

No começo da atual década, os desafios para a gestão pública continuaram em alta. Pandemias, guerras, desastres naturais etc. são exemplos de fatores que complicaram ainda mais a situação. Por um lado, o acesso a recursos vem se tornando escasso. Por outro, as demandas sociais continuam a crescer. No meio de tudo isso, encontra-se a gestão pública, que continua se financiando com a sociedade (diretamente, por meio de tributos, e indiretamente, com a obtenção de empréstimos e financiamentos, que implicarão em pagamentos futuros de juros) e tem a missão de, em tese, gerir o erário para buscar maximizar o bem-estar social.

O uso dos recursos públicos pode ser avaliado de diversas formas e por variadas áreas do conhecimento. Um campo em particular é o da auditoria governamental, que, com técnicas específicas, procura avaliar a atuação estatal e emitir opiniões e recomendações para melhorar essa atuação. A avaliação oriunda da auditoria precisa ser independente e objetiva, de modo a agregar valor à gestão pública e à sociedade.

De igual modo ao ocorrido com a gestão pública, a auditoria governamental também possui seus desafios. As reformas gerenciais inspiradas na New Public Management (NPM), iniciadas na década de 1980 (e que ainda influenciam, com maior ou menor intensidade, as práticas governamentais), também afetaram (e seguem afetando) a auditoria governamental. A necessidade de medir o desempenho da gestão, a ampliação do escopo das auditorias e a necessidade de adoção de abordagens mais holísticas alteraram o papel e as técnicas da auditoria governamental nas últimas décadas e em diversos países.

Além dessas mudanças na auditoria governamental, é importante destacar que o movimento para o estabelecimento de padrões ditos internacionais em diversas áreas, também fruto das reformas inspiradas pela NPM, tem afetado as normas de auditoria. O movimento de aproximação das normas contábeis do setor público àquelas do setor privado, estabelecendo-se um padrão contábil internacionalmente reconhecido, vem influenciando as normas da área de auditoria, que buscam igual aproximação e internacionalização.

Ante esse contexto de mudanças e desafios estão os profissionais de auditoria, que devem buscar aperfeiçoar a sua atuação para auxiliar a gestão a ser mais eficiente, eficaz e econômica, tornando as políticas públicas mais efetivas e garantindo melhorias na oferta de bens e serviços à população.

A auditoria governamental pode ser dividida em duas grandes áreas: auditoria interna e

auditoria externa. Essa é a mesma divisão que pode ser feita para a auditoria do setor privado, em que o auditor externo, mais conhecido como auditor independente, é comumente associado a um só tipo de auditoria: a auditoria financeira. O auditor externo do setor privado é um profissional sem vínculo trabalhista com a entidade auditada, geralmente contratado para emitir opinião sobre as demonstrações contábeis (contudo, também pode ser contratado para realizar outros tipos de auditoria).

No setor público, mais especificamente no caso brasileiro, o auditor externo é um servidor público que atua nos tribunais de contas e que possui maior grau de autonomia em relação às unidades auditadas, quando comparado com o auditor interno, que é um servidor ou empregado público, mas que atua em unidades subordinadas ao poder controlador. Do mesmo modo que ocorre com o setor privado, no campo governamental brasileiro, a auditoria financeira é associada à auditoria externa. Diante dessa afirmação, surge a questão que norteará a presente pesquisa: a auditoria financeira é assunto da auditoria interna?

Para entender melhor esse fenômeno, o possível uso da técnica de auditoria financeira pela auditoria interna, no setor público, a presente pesquisa buscará na literatura em língua inglesa (visto que não foram localizados artigos científicos na literatura nacional que tratem dessa lacuna) análises e exemplos desse fenômeno. A pesquisa possui os seguintes objetivos, para auxiliar a responder à questão anteriormente apresentada: (i) identificar o papel da auditoria interna no setor público e (ii) evidenciar os tipos de auditoria realizadas por unidades de auditoria interna em outros países.

O presente artigo é composto de mais cinco partes, além desta introdução. A segunda destina-se à apresentação das discussões sobre a NPM, a auditoria governamental e a auditoria interna. Na terceira, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados na realização da pesquisa. A quarta e a quinta partes destinam-se à apresentação dos principais resultados e das considerações finais da pesquisa, respectivamente.

2 Fundamentação teórica

2.1 New Public Management

Nas últimas décadas, o avanço das tecnologias, as mudanças socioambientais e a redução dos recursos disponíveis são fatores que conduziram as entidades governamentais a promoverem reformas gerenciais, alterando o seu modelo de atuação. A sociedade passou a exigir mais e/ou melhores serviços ofertados pelo Estado, em várias partes do mundo, levando as entidades governamentais a promover reformas gerenciais. Uma das formas para explicar essas mudanças são as discussões oriundas da denominada *New Public Management* (NPM).

Segundo Hood (1991), na década de 1980, a NPM representou o movimento de reformas gerenciais no setor público, realizadas por alguns países (Reino Unido, por exemplo), com o objetivo de aperfeiçoar o funcionamento estatal. A meta era modificar a atuação governamental, em especial a oferta de serviços públicos, em algo parecido com a maneira de operar do setor privado, de modo a aumentar a eficiência, a eficácia e a economicidade das entidades governamentais.

Hood (1991) ainda destaca que, durante aquela década, a NPM se tornou uma tendência entre as entidades governamentais e foi seguida de quatro outras tendências:

- reduzir ou evitar o crescimento dos gastos governamentais, em especial, a redução dos gastos com pessoal;
- privatizar, total ou parcialmente, as atividades estatais, inclusive aquelas essenciais para o setor público e relacionadas com o fornecimento de serviços públicos;

- automatizar a produção e a distribuição de serviços públicos, por intermédio do uso da tecnologia da informação e
- desenvolver uma agenda mais internacionalizada, focada em temas gerenciais da administração pública e concepção de políticas públicas.

O paradigma da NPM tornou-se, inicialmente, uma tendência nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Hood, 1995). Como paradigma ou campo de conhecimento, a NPM estimula o uso de técnicas gerenciais já implementadas e testadas pelo setor privado, como forma de aperfeiçoamento da gestão pública.

Frederickson (1996) afirma que a NPM se desenvolveu sob a ótica de um movimento de “reinvenção” do setor público, contrapondo-se à visão burocrática até então dominante. De acordo com esse autor, a NPM busca, principalmente, a mudança das seguintes visões: (i) pouco questionamento sobre as formas e os processos burocráticos adotados pelas entidades públicas; (ii) flexibilidade das rotinas apenas em função de turbulências; (iii) ausência de preocupação com as necessidades e as demandas dos cidadãos e (iv) excesso de otimismo sobre o que uma entidade governamental pode ou deve fazer.

Partindo de questões clássicas da gestão pública, a NPM, segundo Frederickson (1996), busca otimizar a atuação governamental para fornecer mais e/ou melhores serviços com os recursos disponíveis (eficiência), gastando menos recursos (economicidade) e promovendo a justiça social (equidade). Hood (1995) afirma que para a consecução de melhorias na gestão governamental, a NPM procura diminuir ou eliminar as diferenças entre as práticas do setor público e as do setor privado, deslocando a ênfase dos processos para os resultados alcançados pelos entes públicos.

A NPM introduz o gerencialismo estatal, modificando a atuação das entidades governamentais do modelo tradicional (excesso de hierarquia burocrática, centralização e controle direto) para um modelo empresarial da gestão estatal (Ayee, 2005). Os cidadãos passam a ser vistos como clientes e as entidades governamentais precisam ser mais eficientes e efetivas na prestação dos serviços públicos, tendo como ênfase o resultado final e não apenas o processo.

De acordo com Hood (1995), a NPM está assentada sobre sete componentes, descritos a seguir:

- descentralização: torna as unidades governamentais mais gerenciáveis e a administração central do governo pode se dedicar em controlá-las;
- estímulo à competição: as contratações governamentais devem estimular a competição entre fornecedores, de modo a obter redução de custos e melhorias dos bens e/ou serviços adquiridos;
- ênfase nas práticas gerenciais do setor privado: a entidade governamental precisa implementar/utilizar ferramentas gerenciais, cuja eficiência já foi comprovada pelo setor privado;
- ênfase na disciplina e na parcimônia no uso de recursos: é imprescindível que a entidade governamental consiga fazer mais utilizando menos recursos, ou seja, cortando custos e racionalizando as atividades;
- maior ênfase no papel da alta administração: o processo de prestação de contas e de responsabilização dos gastos públicos requerem uma clara atribuição de responsabilidades do que uma simples divisão do poder;
- padrões mensuráveis e medidas de desempenho e de sucesso: o processo de prestação de contas e de responsabilização dos gestores públicos prescindem de objetivos claramente explícitos e de medidas capazes de confrontar o desempenho e o sucesso de tais gestores em relação às metas do ente público e

- maior ênfase no controle dos resultados: mudança da ênfase dos processos para maior ênfase nos resultados.

A implementação da NPM pode ocorrer com a aplicação de muitas técnicas gerenciais. Osborne e Gaebler (1992) e Gow e Dufour (2000) citam que as seguintes técnicas são as mais aplicadas: (i) privatização; (ii) terceirização; (iii) remuneração variável; (iv) gestão por resultados e (v) orientação ao cliente.

Gow e Dufour (2000) ressaltam que a NPM é mais do que um simples conjunto de técnicas gerenciais. A implementação exitosa da NPM dependerá de mudanças na cultura organizacional da gestão pública. A NPM compreende um sistema de pensamento gerencial que busca implementar, no setor público, as ferramentas gerenciais já em uso pelo setor privado (Hood, 1995; Aye, 2005).

A implementação de uma reforma gerencial considerando as premissas da NPM pode não ser uma tarefa simples. Algumas técnicas gerenciais, mesmo que já tenham sido testadas no setor privado, podem não ser aplicáveis para o setor público, dadas as especificidades deste último. Além de perseguirem objetivos distintos, diversos fatores organizacionais das entidades de ambos os setores podem ser completamente divergentes.

Após algumas décadas sendo uma relevante tendência do setor público, a NPM parece ter perdido força. Dunleavy, Margetts, Bastow e Tinkler (2005) afirmam que as reformas gerenciais promovidas tendo como pano de fundo a NPM se tornaram um processo minoritário em países desenvolvidos – por exemplo, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Austrália, Nova Zelândia e Holanda. Porém, ainda segundo os autores, algumas reformas não foram bem-sucedidas (sendo consideradas até mesmo politicamente desastrosas), ao passo que outras foram simplesmente paralisadas.

Dunleavy e outros (2005) descrevem que Japão e Índia são exemplos de países nos quais as ideias da NPM ainda possuem influência significativa. Hood e Peters (2004) afirmam que a mudança no nível de influência da NPM é natural, para um campo do conhecimento de “meia-idade”.

Hood e Peters (2004) informam ainda que é inevitável que qualquer programa de reforma gerencial apresente efeitos colaterais inesperados. Além dos limites do conhecimento humano, a alta complexidade das entidades públicas restringe a capacidade dos reformadores de evitar surpresas durante a reforma gerencial de uma área estatal (Hood & Peters, 2004).

Pollitt e Bouckaert (2000) destacam que a NPM pode ampliar algumas contradições que não auxiliarão no aperfeiçoamento da gestão pública. São elas (Pollitt & Bouckaert, 2000):

- aumento do controle político da burocracia versus liberdade para gerir versus empoderamento dos usuários dos serviços;
- dar prioridade à realização de poupanças versus dar prioridade à melhoria do desempenho do setor público;
- motivar os funcionários e promover a mudança cultural versus enfraquecer a estabilidade do emprego e fazer a redução da estrutura e
- criar mais agências com propósitos únicos versus melhorar a coordenação horizontal.

De acordo com Denhardt e Denhardt (2003), o Estado não pode ser gerido como se fosse uma empresa, sendo necessário reconhecer e aceitar os desafios. Devem-se criar soluções, nas quais, muitas vezes, os servidores públicos e cidadãos trabalharão juntos de forma cooperativa e mutuamente benéfica. Denhardt e Denhardt (2003) acrescentam que a aplicação da NPM pode conduzir a uma franquia monopolística e ineficaz de agências e servidores públicos.

Nota-se que a NPM desempenhou e ainda desempenha um importante papel nas reformas

realizadas por alguns entes públicos. As práticas gerenciais oriundas da NPM, inspiradas no setor privado, visam melhorar a eficiência, a eficácia e a economicidade do ente público, além de promover a equidade entre seus cidadãos, que passam a ser o centro das atenções das entidades públicas.

Em tese, a NPM busca promover uma gestão pública mais democrática, voltada para a responsabilização dos gestores, o fortalecimento das instituições e o estímulo da meritocracia. Segundo Frederickson (1996), a NPM propicia uma gestão pública mais humanizada e preocupada com questões políticas e de justiça social.

Na prática, como qualquer técnica gerencial, a NPM possui vantagens e desvantagens, conforme apresentado anteriormente. Na continuação, passa-se à discussão sobre a influência da NPM na expansão da prática de auditoria financeira.

2.2 A auditoria governamental e a NPM

A auditoria governamental representa a avaliação objetiva e organizada dos processos financeiros, dos atos administrativos ou de outros aspectos de uma entidade governamental com a finalidade de emitir uma opinião sobre o objeto avaliado e recomendar melhorias nas ações futuras; avaliação essa que deve ser conduzida por profissionais independentes.

De igual modo ao ocorrido em outras áreas do setor governamental, a auditoria também foi influenciada pelas reformas da NPM. Dentre alguns exemplos da ocorrência dessa influência, podem ser citados: (i) Alemanha (Azuma, 2005; Johnsen, 2019); (ii) Austrália (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Johnsen, 2019); (iii) Canadá (Johnsen, 2019); (iv) Estados Unidos (Johnsen, 2019); (v) França (Azuma, 2005); (vi) Holanda (Azuma, 2005; Johnsen, 2019); (vii) Inglaterra (Lapsley, 2008; Greenwood, 2017; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018); (viii) Nova Zelândia (Lapsley, 2008; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018); (ix) Suécia (Johnsen, 2019) e (x) Tribunal de Contas Europeu (Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023).

As principais mudanças ocorridas na auditoria governamental, causadas pelas reformas gerenciais inspiradas na NPM, foram (Azuma, 2005; Lapsley, 2008; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023):

- medição do desempenho;
- ampliação do escopo de auditoria e
- adoção da abordagem integrada.

De acordo com Azuma (2005), em razão de uma abordagem orientada para o desempenho e o cliente e da adoção de princípios de mercado (setor privado), oriundas da influência da NPM nas reformas gerenciais, a auditoria governamental teve de direcionar sua atuação para a medição de desempenho dos gestores. A auditoria governamental mudou suas formas de análise e de relatoria, para utilizar e apresentar informações sobre o desempenho da atuação estatal. O uso de indicadores, a análise comparativa e a utilização de técnicas estatísticas pelos auditores governamentais são exemplos dessa mudança.

A medição do desempenho levou a auditoria governamental a discutir mecanismos de governança e de responsabilização no setor público (Greenwood, 2017). Tendo como foco o desempenho alcançado pelos gestores na implementação das políticas públicas, a auditoria governamental ampliou a discussão sobre mecanismos de governança que permitissem tanto a correção de problemas que afetassem o desempenho quanto o estímulo para a obtenção de um melhor desempenho. Também se mostrou necessário o debate sobre as formas de responsabilização no setor público, para garantir que o processo auditorial fosse capaz de identificar os responsáveis pelo baixo desempenho das entidades governamentais, de maneira adequada.

Com a adoção de novas técnicas gerenciais e da gestão baseada em resultados, a terceirização dos serviços públicos e a introdução das parceiras público-privadas (PPP), houve aumento dos objetos auditáveis, conduzindo a auditoria governamental a novos temas e desafios (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018). Em muitos países, antes das reformas gerenciais inspiradas na NPM, não havia uma maior interação entre os setores público e privado para a prestação de serviços à população.

O uso da terceirização, por exemplo, modificou não somente a forma de prestação de tais serviços, mas também o modelo de aquisição de recursos e de gestão de pessoas, tornando, assim, a terceirização um assunto relevante para a auditoria governamental. Outro exemplo, a adoção dos modelos de PPP, também transformou a discussão sobre a definição de tarifas públicas em um tema significativo para os órgãos governamentais de controle. Quando os serviços eram prestados diretamente pelo Estado, não era relevante a discussão dos subsídios que reduziam as tarifas públicas. Quando da adoção do modelo de uma PPP, os subsídios passaram a ser evidenciados e, quando mantidos, pagos diretamente pelo Estado ao parceiro privado ou, quando não, implicando em aumento da tarifa paga pelos usuários finais.

Além da ampliação do escopo, Lapsley (2008) destaca que a nova organização da auditoria governamental levou a gestão a tornar suas ações mais auditáveis e verificáveis. De modo natural ou induzido pela própria auditoria, os gestores buscaram ajustar as suas ações, melhorando a auditabilidade destas e permitindo a evolução dos processos de avaliação. Contudo, essa transformação pode ter como consequência negativa a adoção de um comportamento mais defensivo dos gestores, para alcançar os resultados esperados na lógica das auditorias e não escolhendo a melhor opção possível, justamente por ser menos auditável.

Para se adequar aos desafios oriundos das reformas gerenciais, a abordagem de auditoria precisa ser multidisciplinar, abrangendo questões financeiras e não financeiras (Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023). Além de atuar como guardião das finanças públicas, a auditoria governamental precisa abordar outras preocupações públicas: (i) mudanças climáticas, (ii) Estado de direito e (iii) sustentabilidade do sistema de bem-estar social. Assim, a atuação da auditoria governamental precisa abranger trabalhos mais integrados, combinando os diversos tipos de auditoria (financeira, operacional e de conformidade), em uma visão mais integrada.

Objetos e temas complexos exigem o desenvolvimento de novas habilidades e competências para os órgãos de controle governamentais (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018). A crescente complexidade do Estado e a diversidade na prestação de serviços públicos, juntamente com o surgimento de modelos de governança, apresentam desafios específicos para a auditoria governamental (Greenwood, 2017). Nota-se que, somente com a adoção de novas abordagens e integração das técnicas disponíveis, a auditoria governamental conseguirá se adaptar a tais mudanças.

Além das mudanças anteriormente discutidas, Azuma (2005) descreve que outra reforma oriunda da NPM também influenciou as mudanças na auditoria governamental. As mudanças no modelo contábil governamental com a adoção, direta ou indireta, de padrões internacionais de contabilidade levou os órgãos de controle governamentais a discutir também a adoção dos padrões internacionais em seus procedimentos.

As normas internacionais de auditoria (*International Standards on Auditing – ISA*) fizeram a auditoria governamental discutir assuntos novos para a maioria dos órgãos de controle, tais como planejamento baseado em risco, revisão de pares, extensiva documentação dos procedimentos, tipos de assecuração, materialidade etc. Em alguns órgãos de controle, houve a ampliação do uso dos diversos tipos de auditoria, pois, muitas vezes, essas entidades focavam quase exclusivamente em apenas um tipo. Ademais, o avanço da adoção das normas internacionais de contabilidade para o

setor público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), além de aproximar as práticas contábeis do setor público para aquelas do setor privado, trouxe novos temas a serem explorados pela auditoria governamental, tais como partes relacionadas, informações por segmento, contratos de concessão, propriedades para investimento, divulgação das informações sobre riscos, benefícios a empregados, benefícios sociais, consolidação das demonstrações contábeis etc.

Johnsen (2019) afirma que a NPM afetou o desenvolvimento das atividades de auditoria governamental em muitos países, a partir da década de 1980, em um movimento conhecido como a “sociedade de auditoria”. De acordo com esta visão, a auditoria governamental é vista como um mecanismo para garantir a transparência, a responsabilização e a eficiência das entidades do setor público. A auditoria se converteu em um mecanismo de governança em si mesma, causando impactos positivos e negativos na gestão e no desempenho das entidades governamentais.

As mudanças no modelo de auditoria governamental apresentam as seguintes vantagens (Leeuw, 1996; Azuma, 2005; Greenwood, 2017; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Parker, Jacobs, & Schmitz, 2019; Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023):

- garantir que os recursos públicos sejam usados de maneira eficiente e eficaz;
 - melhorar a transparência e a responsabilização dos governos, propiciando uma visão mais clara das finanças públicas;
 - permitir um equilíbrio entre questões financeiras e não financeiras nos trabalhos de auditoria governamental e
 - possibilitar a identificação e correção de problemas e ineficiências no setor público.
- Por sua vez, as seguintes desvantagens são atribuídas a essas mudanças (Leeuw, 1996; Azuma, 2005; Greenwood, 2017; Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018; Parker, Jacobs, & Schmitz, 2019; Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023):
- as mudanças são complexas e desafiadoras e poderá haver resistência a elas;
 - perda de controle e transparência na gestão pública pela falta de responsabilização adequada e a possibilidade de corrupção e má gestão;
 - risco, em longo prazo, para a qualidade da auditoria, levando à apresentação de informações incorretas;
 - foco excessivo na medição do desempenho pode levar a uma paralisia da gestão, tornando a legitimação mais importante do que a inovação e
 - risco de a auditoria ser utilizada como ferramenta política, com o objetivo de atacar adversários ou promover agendas específicas.

De igual modo ao ocorrido com outras áreas de atuação, a auditoria governamental foi afetada pelas reformas gerenciais, apresentando avanços em relação ao modelo anterior, mais protocolar e legalista. Os desafios das mudanças ainda estão em discussão em muitos órgãos de controle e há espaço para mais debates acerca do tema.

2.3 A auditoria interna na visão dos normatizadores

De igual modo ao que ocorre no setor privado, na área governamental, a auditoria também pode ser dividida em duas grandes áreas: auditoria interna e auditoria externa. No setor privado, o auditor externo, mais conhecido como auditor independente, não possui vínculo trabalhista com a entidade auditada; é um prestador de serviços, mais conhecido por realizar auditorias financeiras, apesar de realizar outros tipos de auditoria. O auditor interno pode ser um empregado da entidade privada ou um prestador de serviço contratado para realizar tal atividade.

No caso brasileiro, no setor público, tanto o auditor interno quanto o externo são comumente

servidores públicos (nas empresas públicas, os auditores internos podem ser empregados públicos), sendo sua posição definida apenas pela autonomia que esses possuem em relação à entidade auditada. Os auditores externos atuam nos tribunais de contas, possuem maior grau de autonomia em relação às unidades auditadas. Os auditores internos atuam diretamente nas unidades auditadas ou em entidades específicas (controladorias, auditorias gerais, secretarias etc.), mas controladas pelo chefe do mesmo Poder. Apesar de os tribunais de contas integrarem a estrutura do Poder Legislativo, possuem, em tese, maior autonomia em relação àquele Poder do que as unidades de auditoria interna em relação ao seu respectivo poder controlador.

Na área governamental brasileira, apesar de algumas atividades serem exclusivas dos tribunais de contas, como o julgamento das contas, por exemplo, tanto a auditoria externa quanto a interna compartilham temas e técnicas comuns em suas auditorias. Inclusive, a Constituição Federal de 1988 indica que cabe à auditoria interna o apoio à externa “no exercício da sua missão institucional” (Brasil, 1988), sem que isso signifique submissão do controle interno ao controle externo. Assim, por possuírem temas comuns e por terem independência entre si, pode ocorrer algumas vezes ausência de clareza quanto aos papéis desempenhados por essas modalidades de controle.

Considerando que o objetivo do presente artigo não é discussão das diferenças de papéis entre a auditoria externa e a interna, muito menos do caso brasileiro especificamente, passa-se à discussão do papel da auditoria interna na visão dos normatizadores: (i) *Institute of Internal Auditors* (IIA); e (ii) *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai).

De acordo com o IIA (2023), a auditoria interna é: “Uma atividade objetiva e independente de avaliação e assessoria, destinada a agregar valor e melhorar as operações de uma organização.”. A auditoria interna, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada, busca auxiliar uma entidade a alcançar seus objetivos avaliando e aperfeiçoando a eficácia “dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle” (Institute of Internal Auditors, 2023).

Para a Intosai (2004), a auditoria interna é o conjunto de atividades por meio das quais a gestão obtém assecuração, por fontes internas, de que os seus processos estão operando de modo a minimizar a ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes ou antieconômicas. A auditoria interna tem muitas das características da auditoria externa, sendo que a sua atuação pode ser direcionada pelas diretrizes da entidade auditada (o que não deve ser o caso da auditoria externa) (International Organization of Supreme Audit Institutions, 2004).

Nota-se que, para ambos os normatizadores, a auditoria interna é um conjunto de atividades organizado para avaliar os processos de uma entidade e permitir o alcance dos objetivos dessa entidade e o correto uso de seus recursos. No setor público, a situação é a mesma, pois não é a ausência de busca pelo lucro que afeta o objetivo da auditoria interna, que continua sendo evitar desperdícios de recursos.

Segundo o IIA (2023), as atividades da auditoria interna envolvem a avaliação e a assessoria. A avaliação compreende o fornecimento de opiniões sobre as condições encontradas em comparação com os critérios definidos em uma auditoria. As avaliações são feitas sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles de uma entidade e compreendem trabalhos financeiros, avaliação do desempenho, análise de conformidade etc. A assessoria abrange os trabalhos de consultoria e treinamento pactuados com a entidade auditada (definição de natureza e escopo). Geralmente, estão relacionados com o auxílio para o desenho e/ou a implantação de controles internos.

Essa separação das atividades de auditoria interna é importante do ponto de vista do usuário das informações geradas. A avaliação e a assessoria possuem requisitos normativos diferentes

(geralmente, há mais exigências para as avaliações) e os objetivos e o escopo de trabalho podem apresentar diferenças significativas. De acordo com o IIA (2023), nas avaliações, “os objetivos e escopo são determinados principalmente pelos auditores internos”, enquanto nas assessorias “os objetivos são geralmente determinados pela parte que solicita os trabalhos”.

Outro destaque importante dessa separação é que (Institute of Internal Auditors, 2023):

Os auditores internos não devem prestar avaliação sobre uma atividade para a qual, no ano anterior, prestaram assessoria, tiveram responsabilidade significativa ou sobre a qual foram capazes de exercer influência significativa. Dadas as mesmas circunstâncias, os auditores internos podem realizar um trabalho de assessoria apenas se divulgarem as circunstâncias ao solicitante dos serviços de assessoria antes de aceitar o trabalho. Depois de fornecer tal divulgação, os auditores internos podem aceitar o trabalho de assessoria.

Sobre os trabalhos de avaliação, nota-se que, na visão do IIA, não há restrição sobre tipos de trabalho que uma auditoria interna deve utilizar. Os tipos citados, a título exemplificativo, estão alinhados com a visão da Intosai para a auditoria governamental (2019): (i) auditoria financeira; (ii) auditoria operacional e (iii) auditoria de conformidade. É importante ressaltar que, dentro do contexto do setor público, a combinação de mais um tipo de auditoria pode propiciar uma melhor avaliação do objeto auditado (Grossi, Hancu-Budui, & Zorio-Grima, 2023).

O IIA (2023) destaca que a auditoria interna será mais eficaz quando for realizada por auditores qualificados e conhecedores das normas da área, quando a unidade de auditoria possuir independência de atuação e quando os trabalhos forem isentos de viés e influências indevidas.

3 Metodologia

A presente pesquisa pode ser classificada como exploratória, do ponto de vista de estratégia, pois buscou-se a obtenção de evidências sobre o fenômeno em análise, de modo a identificar as principais características. O fenômeno em análise é o uso da técnica de auditoria financeira por entidades governamentais do controle interno.

A obtenção das informações se deu mediante pesquisa no sítio eletrônico do Google Scholar sobre literatura em língua inglesa que tratasse do fenômeno estudado. A opção pela língua estrangeira decorreu do fato de não terem sido localizados artigos científicos na literatura nacional que tratassem dessa temática. Para as buscas realizadas, foram empregados os termos “internal audit”, “financial audit” e “public sector” (ou “government sector”).

Após a leitura dos artigos encontrados, foram selecionados 19 artigos que tratavam diretamente do tema, publicados entre 2001 e 2023 (até o mês de julho, mais precisamente). Esses artigos compreenderam a amostra em análise na presente pesquisa.

Para realizar a análise dos dados foi escolhida a técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1977), a análise compreende um conjunto de técnicas de análises aplicadas a diversos tipos de comunicações. Nesta pesquisa, a técnica realizada abrange a análise léxica (análise dos significantes) e análise temática (análise dos significados) dos textos que compuseram a amostra. Foi realizada a abordagem da análise categorias que se destina à codificação das comunicações em categoriais de elementos de significação.

De acordo com Wanlin (2007), a análise de conteúdo se organiza em três fases sequenciais: (i) pré-análise; (ii) exploração dos dados e (iii) inferência e interpretação. A pré-análise é a sistematização de um esquema ou plano de análise e objetivo: (i) a escolha dos documentos a serem analisados; (ii) a elaboração dos objetivos e (iii) a elaboração dos indicadores. A exploração dos dados,

auditoria interna deve utilizar outras técnicas (auditoria operacional e auditoria de conformidade) dependendo das necessidades e objetivos da organização (Brierley, El-Nafabi, & Gwilliam, 2001; Mihret & Yismaw, 2007; Turlea & Stefanescu, 2009; Ciak, 2016). A auditoria interna deve utilizar uma abordagem mais ampla e holística, apesar da utilidade da auditoria financeira (Goodwin, 2004; Drozd, 2012).

Verifica-se que essa posição é similar às mudanças causadas pelas reformas gerenciais no modelo de auditoria governamental. Com o aumento da complexidade dos objetos avaliados, a auditoria interna também precisa buscar aperfeiçoar os seus procedimentos operacionais, permitindo que questões financeiras e não financeiras sejam abordadas em um mesmo trabalho.

Quanto ao termo “áreas”, foi empregado de diversas formas pelos autores. Skoczylas e Nowak (2012), por exemplo, descrevem que a auditoria financeira, quando empregada pela auditoria interna, deve ser utilizada conjuntamente com a auditoria de conformidade para avaliar a eficiência e economia das atividades realizadas por uma entidade. Alzeban e Sawan (2013) destacam que a auditoria financeira é uma das principais áreas de atuação da auditoria interna e que os auditores internos devem ter habilidades técnicas analíticas para realizar essa tarefa. Shuwaili, Hesarzadeh e Velashani (2023) ressaltam que a avaliação da eficácia e eficiência da alocação e do uso dos recursos públicos em todas as áreas organizacionais não deve ser limitada apenas à técnica de auditoria financeira.

Já o termo “conformidade” foi empregado pela maioria dos artigos para destacar outro tipo de auditoria, de igual nome, que pode ser utilizada pela auditoria interna. Ciak (2016) e Yusof, Haron e Ismail (2017) afirmam que a auditoria interna deve avaliar a conformidade das operações de uma entidade em relação às leis, aos regulamentos e às políticas organizacionais. Hailemariam (2014) relembra que a auditoria interna também pode se concentrar em outros temas, como a conformidade regulatória.

Os termos “controle” e “riscos” são apontados como objetos das auditorias financeiras que podem ser realizadas pela auditoria interna. A auditoria financeira é uma das ferramentas da auditoria interna para avaliar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança (Mihret & Yismaw, 2007; Spanhove, Gils, Sarens, & Verhoest, 2008; Turlea & Stefanescu, 2009; Drozd, 2012; Ciak, 2016). Madawaki, Ahmi e Ahmad (2017) chamam a atenção para o fato de que a avaliação de riscos e dos controles internos não deve se limitar apenas à auditoria financeira, por parte da auditoria interna.

No setor público, a auditoria interna deve se ocupar de avaliações que envolvam os principais sistemas gerenciais, a confiabilidade das demonstrações contábeis e os relatórios orçamentários, com o objetivo de melhorar a eficiência e a economia das atividades organizacionais (Skoczylas & Nowak, 2012). O uso da auditoria financeira pela auditoria interna governamental deve buscar reduzir riscos e melhorar a eficácia e eficiência das atividades daquelas entidades (Ciak, 2016). A auditoria interna governamental deve garantir a integridade e a qualidade das informações financeiras de uma organização (Madawaki, Ahmi, & Ahmad, 2017). A auditoria interna governamental deve utilizar a auditoria financeira como ferramenta para avaliar a eficácia dos processos financeiros e contábeis da organização (Jovanova & Josheski, 2012).

Corroborando a visão dos normatizadores, a literatura analisada demonstra que não há restrições quanto ao uso da auditoria financeira por parte dos órgãos governamentais de controle interno. Primeiro, por não haver restrição nas normas técnicas para tal uso. Segundo, porque a diferença entre as auditorias governamentais externa e interna está mais relacionada às competências

legais (poder de atuação) do que ao escopo e às técnicas de auditoria. Por fim, a emissão de opinião é intrínseca a qualquer atividade de auditoria, seja ela interna ou externa, e, assim sendo, a auditoria interna deve emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, quando realiza uma auditoria financeira.

A última análise se relaciona com as experiências governamentais relatadas nos artigos que compuseram a amostra. No Quadro 3, a seguir, são apresentados os países citados nos artigos analisados.

Quadro 3 – Países onde as auditorias internas governamentais utilizam a auditoria financeira



Fonte: dados da pesquisa (2023).

Foram citados exemplos relacionados ao uso da auditoria financeira pelas unidades de auditoria interna nos seguintes países, em ordem alfabética:

- Arábia Saudita (Alzeban & Sawan, 2013);
- Austrália (Goodwin, 2004);
- Bélgica (Spanhove, Gils, Sarens, & Verhoest, 2008);
- Dinamarca (Jóhannesdóttir, Kristiansson, Sipiläinen, & Koivunen, 2018);
- Etiópia (Mihret & Yismaw, 2007; Hailemariam, 2014);
- Finlândia (Jóhannesdóttir, Kristiansson, Sipiläinen, & Koivunen, 2018);
- Gana (Yao, Yusheng, & Bah, 2017);
- Iraque (Shuwaili, Hesarzadeh, & Velashani, 2023);
- Islândia (Jóhannesdóttir, Kristiansson, Sipiläinen, & Koivunen, 2018);
- Macedônia (Jovanova & Joseski, 2012);
- Malásia (Ahmad, Othman, Othman, & Jusoff, 2009; Yusof, Haron, & Ismail, 2017);
- Nigéria (Madawaki, Ahmi, & Ahmad, 2017);
- Noruega (Jóhannesdóttir, Kristiansson, Sipiläinen, & Koivunen, 2018);
- Nova Zelândia (Goodwin, 2004);
- Polónia (Skoczylas & Nowak, 2012; Ciak, 2016);
- Romênia (Turlea & Stefanescu, 2009);
- Rússia (Kosteva, Kopytina, Pavliuchenko, Bunina, & Shamrina, 2020);
- Sudão (Brierley, El-Nafabi, & Gwilliam, 2001);
- Suécia (Jóhannesdóttir, Kristiansson, Sipiläinen, & Koivunen, 2018) e
- Ucrânia (Drozd, 2012; Antoniuk, Koval, Mulyk, Savitska, Kuzyk, & Koshchynets, 2021).

A maioria dos artigos analisou o setor público como um todo. Em alguns casos, os artigos focaram apenas nos governos subnacionais (Mihret & Yismaw, 2007; Ahmad, Othman, Othman, & Jusoff, 2009; Ciak, 2016; Yao, Yusheng, & Bah, 2017; Yusof, Haron, & Ismail, 2017).

Os demais focaram em casos específicos. Jovanova e Josheski (2012) trataram do setor bancário da Macedônia (incluindo o respectivo banco central). Kosteva e colaboradores (2020) analisaram uma universidade federal da Rússia.

Dentre os casos citados, a Malásia é um exemplo das mudanças causadas pelas reformas gerenciais influenciadas pela NPM. Ahmad e colegas (2009) citam que, no final da década de 1970, o governo nacional malaio determinou a criação de unidades de auditoria interna para os ministérios e órgãos. Além de recomendar a criação das unidades, houve o reconhecimento da necessidade de ampliar o escopo e de técnicas, passando as unidades de auditoria interna a realizarem auditorias financeiras e operacionais. Yusof, Haron e Ismail (2017) apresentam um caso de uma unidade de auditoria interna de um governo subnacional que é responsável por avaliar a gestão dos recursos com destaque para os investimentos, o que demonstra que as mudanças já atingem os governos subnacionais daquele país.

Outro exemplo é a Ucrânia, cujas mudanças se iniciaram na década de 2010. Drozd (2012) descreve que a reforma das finanças públicas naquele país levou a auditoria interna a adotar o modelo da comunidade europeia, orientado a riscos, e passar a avaliar a utilização efetiva e racional dos ativos do governo ucraniano, uma abordagem clara de auditoria financeira. Antoniuk e colaboradores (2021) apresentam a aplicação dessa mudança, demonstrando os resultados das atividades da auditoria interna, tanto no governo central quanto nos governos subnacionais, por meio das distorções encontradas entre os anos de 2017 a 2020, bem como por meio dos prejuízos identificados em igual período.

Nos países nórdicos (Dinamarca, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia), Jóhannesdóttir e colegas (2018) afirmam que as auditorias internas estão trabalhando consideravelmente com a auditoria financeira. Destacam, também, que nos últimos anos tem sido percebida a crescente importância da auditoria interna como parte do sistema de gestão e controle das organizações governamentais, por auxiliar a gestão em melhorias na transparência e no uso eficiente dos recursos públicos.

Na Nigéria, onde predomina a terceirização dos serviços de auditoria interna, nos setores público e privado, segundo a amostra analisada por Madawaki, Ahmi e Ahmad (2017), verifica-se que a auditoria financeira é a mais demandada (70% no caso do setor público e 46% no caso do setor privado), seguida da auditoria de conformidade (22%, setor público e 42%, setor privado) e da auditoria operacional (8%, setor público e 12%, setor privado).

Na Polônia, Skoczylas e Nowak (2012) destacam as alterações que a auditoria interna governamental passou ao longo da década de 2000. Em 2002, foram intensificadas as auditorias financeiras com avaliações das transações e procedimentos financeiros visando à revisão das informações contábeis, ao encontro de distorções e à conformidade com regulamentos internos. Em 2005, foram intensificadas as auditorias de conformidade, com o objetivo de verificar se as organizações estão cumprindo as leis, os regulamentos e outras diretrizes de controle. Em 2006, foram intensificadas as auditorias operacionais para avaliar as funções gerenciais (planejamento, organização, controle e monitoramento), identificando os problemas e as suas respectivas causas.

Corroborando o artigo anterior, Ciak (2016) destaca a participação de cada tipo de auditoria nos trabalhos realizados pelas auditorias internas na Polônia: (i) 37%, auditorias financeiras; (ii) 32%, auditorias de conformidade e (iii) 31%, auditorias operacionais.

5 Considerações finais

Nesta pesquisa, considerando a visão de que a auditoria financeira seria uma questão exclusiva da auditoria externa governamental, muito comum no cenário brasileiro, buscou-se apoio na literatura de língua inglesa para a obtenção de evidências sobre o uso possível da técnica pelos órgãos de controle interno.

Após a análise dos 19 artigos encontrados que trataram do tema, é possível afirmar que a técnica de auditoria financeira vem sendo utilizada pelas unidades de auditoria interna em diversos países (20 países no caso da amostra analisada). Os autores dos artigos analisados demonstraram evidências desse uso nos seguintes países: (i) Arábia Saudita; (ii) Austrália; (iii) Bélgica; (iv) Dinamarca; (v) Etiópia; (vi) Finlândia; (vii) Gana; (viii) Iraque; (ix) Islândia; (x) Macedônia; (xi) Malásia; (xii) Nigéria; (xiii) Noruega; (xiv) Nova Zelândia; (xv) Polônia; (xvi) Romênia; (xvii) Rússia; (xviii) Sudão; (xix) Suécia e (xx) Ucrânia.

De acordo com a técnica de análise de conteúdo, foi possível identificar os principais elementos de significação mais utilizados pelos autores, auxiliando no alcance dos objetivos da presente pesquisa. Com relação à auditoria interna governamental, foi identificado que seu papel é avaliar objetivamente e independentemente os controles internos para melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento, controle e governança de uma entidade. O papel sintetizado dos artigos analisados possui alinhamento com a visão normativa do IIA e da Intosai.

No que diz respeito ao uso da técnica de auditoria financeira pelas unidades governamentais de auditoria interna, todos os artigos analisados trazem como possível esse uso, sendo que em oito deles o discurso foi mais incisivo, tratando não apenas de uma possibilidade, mas de uma obrigação. Também houve unanimidade dos autores ao alertarem que a auditoria interna deve utilizar outras técnicas (auditoria operacional e auditoria de conformidade), considerando as necessidades e os objetivos das organizações. Além disso, foi destacado o uso de abordagens mais holísticas, como a auditoria integrada.

Os exemplos de uso pelo setor público foram bastante diversos, não sendo possível a identificação de um padrão em relação à adoção ou ao uso da técnica de auditoria financeira pelas auditorias internas governamentais. Em alguns casos, as auditorias internas apenas usavam a auditoria financeira, passando ao uso de outras técnicas ao longo do tempo. Em outros, o emprego da auditoria financeira ocorreu posteriormente a outras técnicas, geralmente motivadas pelas reformas gerenciais associadas à NPM. Foram demonstradas evidências de uso tanto em governos nacionais quanto em subnacionais.

Essa ausência de padrão está alinhada ao que descreve Diamond (2002), pois existem diferentes modelos organizacionais de auditoria interna em todo o mundo e pode ser necessário levar em consideração diferentes tradições de auditoria e de capacidades institucionais ao introduzir medidas para fortalecer a auditoria interna em países, em especial naqueles em desenvolvimento.

Uma das limitações da presente pesquisa é que as evidências aqui apresentadas foram obtidas mediante consulta exclusiva aos textos dos artigos publicados e à técnica empregada para análise, não sendo realizadas “circularizações” em documentos oficiais. Assim, tais evidências possuem as mesmas limitações das pesquisas originais.

Outra limitação se refere ao uso de artigos em língua inglesa. Considerando a ausência de literatura nacional sobre o tema, optou-se pelos artigos publicados em língua inglesa, o que propiciaria uma amostra razoável para a análise. Como a análise de conteúdo exige que os textos analisados estejam no mesmo idioma, não foi possível incluir as evidências sobre o uso da técnica de auditoria financeira pela auditoria interna governamental em textos escritos em outros idiomas, como o caso das autarquias portuguesas (Oliveira, 2023).

Referências

- AHMAD, H. N.; OTHMAN, R.; OTHMAN, R.; JUSOFF, K. The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, v. 5, n. 9, p. 53-62, 2009.
- ALZEBAN, A.; SAWAN, N. The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, n. 6, p. 443-454, 2013.
- ANTONIUK, O.; KOVAL, N.; MULYK, Y.; SAVITSKA, S.; KUZYK, N.; KOSHCHYNETS, M. Development of internal control and audit in Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, v. 12, n. 6, p. 376-390, 2021.
- AYEE, J. R. Public Sector Management in Africa. African Development Bank - Economic Research Working Paper Series, n. 82, p. 1-56, 2005.
- AZUMA, N. The Role of the Supreme Audit Institutions in New Public Management (NPM) : the Trend of Continental Countries. *Government Auditing Review*, n. 12, p. 69-84, 2005.
- BARDIN, L. *L'analyse de contenu*. Paris: Presses Universitaires de France, 1977.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Congresso Nacional, 1988.
- BRIERLEY, J. A.; EL-NAFABI, H. M.; GWILLIAM, D. R. The problems of establishing internal audit in the Sudanese Public Sector. *International Journal of Auditing*, n. 5, p. 73-87, 2001.
- BUNN, M.; PILCHER, R.; GILCHRIST, D. Public sector audit history in Britain and Australia. *Financial Accountability and Management*, n. 34, p. 64-76, 2018.
- CIAK, J. Internal audit as an instrument of support for the public and private sector. *Torun Business Review*, v. 15, n. 4, p. 17-29, (2016).
- DENHARDT, J. V.; DENHARDT, R. B. *The New Public Service: Serving, Not Steering*. Armonk: M. E. Sharpe, 2003.
- DIAMOND, J. The role of internal audit in government financial management: an international perspective. *IMF Working Papers(WP/02/94)*, p. 1-35, 2002.
- DROZD, I. K. Internal audit of enterprises in the public sector. *Незалежний аудитор*, v. 1, n. 111, p. 6-9, 2012.
- DUNLEAVY, P.; MARGETTS, H.; BASTOW, S.; TINKLER, J. New public management is dead-long live digital-era governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 16, n. 3, p. 467-494, 2005.
- FREDERICKSON, H. G. Comparing the Reinventing Government Movement with the New Public Administration. *Public Administration Review*, v. 56, n. 3, p. 263-270, 1996.
- GOODWIN, J. A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, v. 19, n. 5, p. 640-650, 2004.
- GOW, J. I., & DUFOUR, C. Is the new public management a paradigm? Does it matter? *International Review of Administrative Sciences*, v. 66, n. 4, p. 573-597, 2000.
- GREENWOOD, M. Austerity, Audit, and Accountability : New Public Management and the Privatisation of Local Audit in England. *Observatoire de la société britannique*, n. 19, p. 159-177, 2017.
- GROSSI, G.; HANCU-BUDUI, A.; ZORIO-GRIMA, A. New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors. *Public Money & Management*, v. 43, n. 4, p. 378-381, 2023.

- HAILEMARIAM, S. Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. Dissertação de Mestrado, Jimma University, Department of Accounting and Finance, 2014.
- HOOD, C. A public management for all seasons? *Public Administration*, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.
- HOOD, C. The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, v. 20, n. 2/3, p. 93-109, 1995.
- HOOD, C.; PETERS, G. The middle aging of New Public Management: into the age of paradox? *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 14, n. 3, p. 267-282, 2004.
- INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Global Internal Audit Standards - 2023 Draft for Public Comment. Lake Mary: IIA, 2023.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Budapeste: Intosai, 2004.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. Viena: Intosai, 2019.
- JÓHANNESDÓTTIR, A. M.; KRISTIANSSON, S. N.; SIPILÄINEN, N.; KOIVUNEN, R. Internal audit in the public sector - comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Icelandic Review of Politics and Administration*, v. 14, n. 2, p. 19-44, 2018.
- JOHNSEN, Å. Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability and Management*, n. 35, p. 121-127, 2019.
- JOVANOVA, B.; JOSHESKI, D. External audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the Republic of Macedonia. MPRA Paper 39754. Munich: University Library of Munich, 2012.
- KOSTEVA, N. N.; KOPYTINA, M. K.; PAVLIUCHENKO, T. N.; BUNINA, E.; SHAMRINA, I. Improvement of Internal Audit System in the Institutions of the Public Sector in Russia. *Advances in Economics, Business and Management Research*, n. 147, p. 170-174, 2020.
- LAPSLEY, I. The NPM agenda: back to the future. *Financial Accountability and Management*, v. 24, n. 1, p. 77-96, 2008.
- LEEUW, F. L. Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 9, n. 2, p. 92-102, 1996.
- MADAWAKI, A., AHMI, A., & AHMAD, H. N. Internal audit function: a comparison between private and public sector in Nigeria. *SHS Web of Conferences*, n. 34, p. 1-7, 2017.
- MIHRET, D. G., & YISMAW, A. W. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, v. 22, n. 5, p. 470-484, 2007.
- OLIVEIRA, J. Â. A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal. Dissertação (Mestrado) - Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, 2023.
- OSBORNE, D. E.; GAEBLER, T. Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector. New York: Plume, 1992.
- PARKER, L. D., JACOBS, K., & SCHMITZ, J. New public management and the rise of public sector performance audit: evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v. 32, n. 1, p. 280-306, 2019.
- POLLITT, C., & BOUCKAERT, G. Public Management Reform: A Comparative Analysis. Oxford:

Oxford University Press, 2000.

SHUWAILI, A. M., HESARZADEH, R., & VELASHANI, M. A. Designing an internal audit effectiveness model for public sector: qualitative and quantitative evidence from a developing country. *Journal of Facilities Management*, 2023.

SKOCZYLAS, A.; NOWAK, W. A. The Era of Internal Audit in the Public Finance Sector in Poland. *Journal of US-China Public Administration*, v. 9, n. 1, p. 8-25, 2012.

SPANHOVE, J.; GILS, D. V.; SARENS, G.; VERHOEST, K. Internal audit as a new instrument of 'Government Governance': An analysis of internal audit activities and the independent position within the Belgian public sector. In: *INTERNATIONAL CONFERENCE ON ACCOUNTING, AUDITING & MANAGEMENT IN PUBLIC SECTOR REFORMS*, 5, 2008, Amsterdam. *Anais [...]*. Amsterdam: EIASM, 2008, p. 1-25.

TURLEA, E.; ȘTEFĂNESCU, A. Internal Audit and Risk Management in Public Sector Entities, between tradition and actuality. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, v. 11, n. 1, p. 210-217, 2009.

WANLIN, P. L'analyse de contenu comme méthode d'analyse qualitative d'entretiens: une comparaison entre les traitements manuels et l'utilisation de logiciels. *Recherches Qualitatives*, n. 3, p. 243-272, 2007.

YAO, P. L.; YUSHENG, K.; BAH, F. B. A Critical Examination of Internal Control Systems in the Public Sector, A Tool for Alleviating Financial Irregularities: Evidence from Ghana. *Research Journal of Finance and Accounting*, v. 8, n. 22, p. 94-110, 2017.

Yusof, N. A.; Haron, H.; Ismail, I. Internal Audit capability level: preliminary study of Federal and State statutory body in Malaysian public sector organizations. *FGIC Conference on Governance & Integrity*, 1st., 2017, Yayasan Pahang. *Anais [...]*. Yayasan Pahang: FGIC, 2017, p. 107-126.