

## **A QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS GOVERNAMENTAIS: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA NO PERÍODO DE 2000 A 2021**

### **Autoria**

**GISLAINE BORGES - gislaineebgs@gmail.com**

Pós-Graduação em Gestão de Organizações Públicas - PPGOP / UFSM - Universidade Federal de Santa Maria

**Leander Luiz Klein - leander.klein@ufsm.br**

Programa de Pós-graduação em Gestão de Organizações Públicas - PPGOP / UFSM - Universidade Federal de Santa Maria

### **Resumo**

Este estudo analisou o panorama das produções científicas relativas à qualidade das Auditorias Internas governamentais. Para tanto, efetuou-se um levantamento bibliométrico, nas bases de dados Scopus e Web of Science, nos anos de 2000 a 2021. A união e a análise das referidas bases foram realizadas pelo pacote de linguagem R Bibliometrix e sua funcionalidade Biblioshiny. Obteve-se um quantitativo final de 131 artigos, sobre os quais foram extraídas as informações gerais das produções científicas, a evolução anual das publicações, a média anual das citações, as fontes mais relevantes de publicação dos trabalhos, os artigos mais citados globalmente e os tópicos de tendência. Os resultados mostraram que o tema é relevante e as publicações são crescentes ao longo dos anos, embora, bastante reduzidas. Observou-se também que continentes como América e Oceania apresentaram o menor número de publicações, necessitando, portanto, de mais evidências e de trabalhos sobre o tema em questão.

## A QUALIDADE DAS AUDITORIAS INTERNAS GOVERNAMENTAIS: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA NO PERÍODO DE 2000 A 2021

### RESUMO

Este estudo analisou o panorama das produções científicas relativas à qualidade das Auditorias Internas governamentais. Para tanto, efetuou-se um levantamento bibliométrico, nas bases de dados *Scopus* e *Web of Science*, nos anos de 2000 a 2021. A união e a análise das referidas bases foram realizadas pelo pacote de linguagem R *Bibliometrix* e sua funcionalidade *Biblioshiny*. Obteve-se um quantitativo final de 131 artigos, sobre os quais foram extraídas as informações gerais das produções científicas, a evolução anual das publicações, a média anual das citações, as fontes mais relevantes de publicação dos trabalhos, os artigos mais citados globalmente e os tópicos de tendência. Os resultados mostraram que o tema é relevante e as publicações são crescentes ao longo dos anos, embora, bastante reduzidas. Observou-se também que continentes como América e Oceania apresentaram o menor número de publicações, necessitando, portanto, de mais evidências e de trabalhos sobre o tema em questão.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna; Setor Público; Qualidade; Bibliometrix.

### INTRODUÇÃO

O setor público frequentemente é apontado como fonte de ineficiência, corrupção, nepotismo e desperdício de recursos financeiros (NURDIONO; GAMAYUNI, 2018; SARI; HASTUTI; TANNAR, 2019). Ademais, o crescimento da máquina pública, bem como o volume e complexidade de suas atividades evidenciam ser premente uma gestão mais responsiva e transparente (MONTEIRO, 2017), principalmente, porque os cidadãos exigem mais e melhores serviços, enquanto os recursos para atender as inúmeras demandas crescem em um ritmo muito mais lento (RENSBURG; COETZEE, 2016).

Para auxiliá-las no cumprimento dessa desafiadora função, figuram as auditorias internas (AIs) governamentais. As AIs têm a prerrogativa de investigar qualquer aspecto da organização, examinando processos, sistemas, documentos e se comunicando com todas as partes interessadas. Ao definir o escopo de trabalho adequado, o auditor interno é capaz de identificar melhorias potenciais nos processos operacionais e/ou detectar não conformidades (KIDRON; OFEK; COHEN, 2016; TURETKEN; JETHEFER; OZKAN, 2019). Dessa forma, as respectivas instâncias de controle atuam como importantes aliadas no aprimoramento do desempenho das instituições públicas (USANG; BASARIAH, 2016; NURDIONO; GAMAYUNI, 2018), uma vez que o principal objetivo perseguido pelas AIs é agregar valor à sua Entidade (KIDRON; OFEK; COHEN, 2016).

Entretanto, na maior parte de sua história, a AI foi tratada como um mero procedimento administrativo cuja finalidade era a verificação de documentos, a contagem de ativos e a apresentação de relatos sobre eventos passados (VAN GANSBERGHE, 2005). Contudo, a função de AI atualmente ganhou notoriedade e vai muito além dos aspectos de conformidade (SCHILLEMANS; TWIST, 2016; BEHREND; EULERICH, 2019), seu campo de atuação se expandiu tanto em termos de volume e complexidade de trabalho, quanto de relevância das ações empreendidas. Em outras palavras, abriu-se uma “janela” de oportunidades às AIs, para, de fato, demonstrarem serem unidades estratégicas para as suas instituições (ARENA; AZZONE, 2009; AHMAD, 2015; BARAC; COETZEE; VAN STADEN, 2016; TURETKEN; JETHEFER; OZKAN, 2019). A qualidade da AI, dessa forma, revela-se mais crítica para desempenho organizacional do que sua mera existência como um departamento (USANG; BASARIAH, 2016).

Frente ao exposto, este trabalho buscou responder a seguinte questão de pesquisa: qual o panorama das produções científicas relacionadas ao tema qualidade da AI no setor público? Para responder ao problema proposto, efetuou-se um levantamento dos artigos produzidos ao longo de 2000 a 2021, cujo método utilizado, os principais resultados obtidos e as considerações finais deste estudo são apresentados nas seções subsequentes.

## MÉTODO

O levantamento bibliométrico se estruturou a partir do atendimento dos critérios dispostos a seguir. Primeiramente, para a seleção dos artigos, foram utilizadas as bases de dados *Scopus* da Elsevier e a *Web of Science* da Clarivate Analytics, tendo em vista que ambas congregam um amplo número de publicações indexadas e reúnem estudos científicos do mundo todo. Além disso, ressalta-se que o conteúdo das referidas bases de dados foi obtido, em 20/11/2021, por meio do portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), “Acesso CAFe”. Os resultados das consultas foram resumidos no Quadro 1, tal como se segue.

Quadro 1 - Etapas das pesquisas realizadas na base dados da *Scopus* e da *Web of Science*

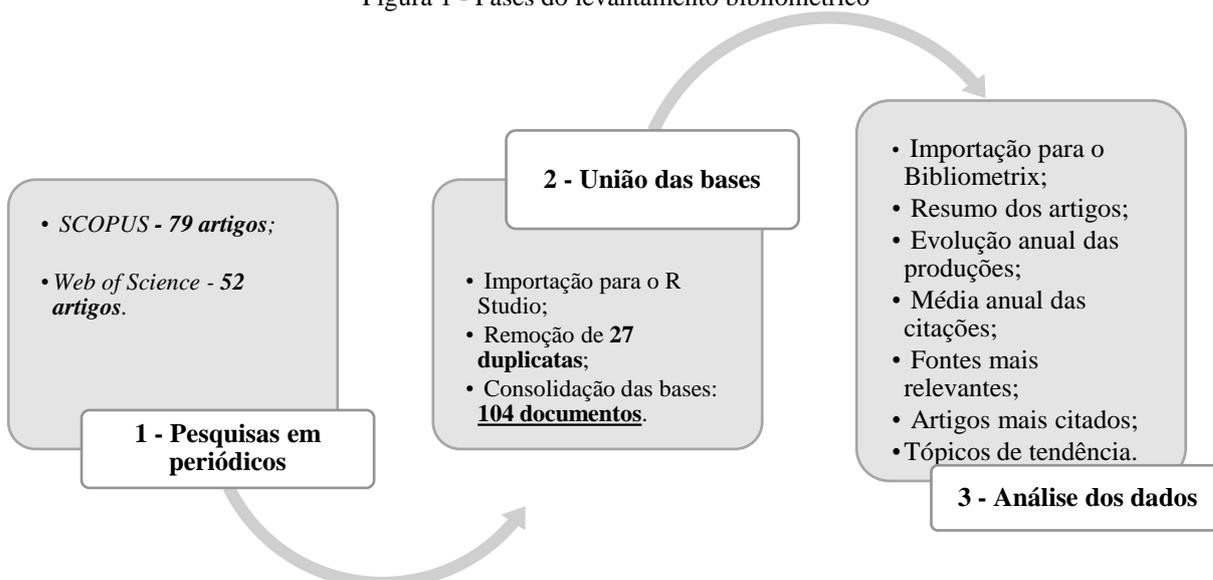
Etapas	Especificação dos termos utilizados	Resultados	
		<i>SCOPUS</i>	<i>Web of Science</i>
1ª	“internal audit*” AND ‘public sector”	133	115
2ª	AND PUBYEAR > 1999	130	113
3ª	<i>SCOPUS</i> : AND LIMIT-TO (Business, Management and Accounting OR Economics, Econometrics and Finance OR Social Sciences) <i>Web of Science</i> : AND categories (Business Finance or Economics or Management or Business or Public Administration)	111	89
4ª	AND LIMIT-TO (article)	80	53
5ª	De cada uma das bases foi retirado um artigo por não guardarem identidade com o tema pesquisado	<u>79</u>	<u>52</u>

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Vencidas as etapas de coleta das publicações mais relevantes, chegou-se a um total de 131 artigos. Os procedimentos de unificação das bases *Scopus* e *Web of Science*, bem como as manipulações e análises dos documentos foram realizados por meio da ferramenta de linguagem R denominada *Bibliometrix* e da funcionalidade *Biblioshiny*. O *Bibliometrix* consiste em uma ferramenta de código aberto que executa uma análise abrangente de mapeamento científico da literatura científica. Ele foi programado em R para ser flexível e facilitar a integração com outros pacotes estatísticos e gráficos (ARIA; CUCCURULLO, 2017).

Dessa forma, para facilitar o manejo dos dados pelas ferramentas de linguagem R, as bases foram extraídas no formato Bibtext (.bib). A Figura 1 ilustra o passo a passo executado para a importação dos arquivos, a eliminação dos documentos duplicados, a união das duas bases e as principais análises realizadas no *Biblioshiny*.

Figura 1 - Fases do levantamento bibliométrico



Fonte: Adaptado de Cormack e Ramos Filho (2022).

Feitas as considerações correspondentes ao método de pesquisa, a seguir, na seção de resultados, são apresentados os principais achados acerca do levantamento das produções científicas sobre a qualidade das auditorias internas governamentais.

## RESULTADOS

Realizados os procedimentos descritos anteriormente, passou-se então às análises dos resultados obtidos pelo estudo bibliométrico. Inicialmente, considerando o período amostral de 2000 a 2021, sintetizou-se as principais informações sobre os artigos no Quadro 2 em destaque.

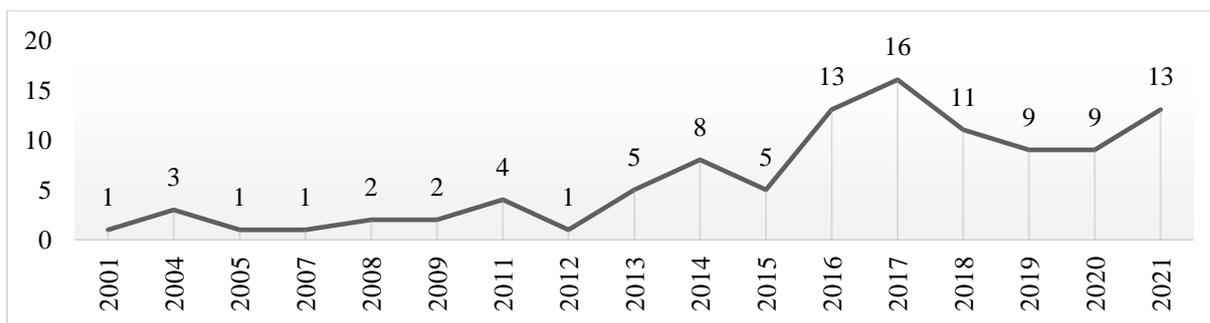
Quadro 2 - Principais informações sobre as produções científicas

Descrição	Resultados
Fontes (periódicos, artigos, livros etc.)	76
Artigos	104
Referências	5.119
Período amostral	2000 a 2021
Palavras-chave extras	39
Palavras-chave dos autores	336
Média de citações por artigo	9,048
Autores	225
Documentos com um único autor	16
Documentos com mais de um autor	209
Documentos por Autor	0,462
Autores por Documento	2,16
Co-autores por documentos	2,43
Índice de Colaboração	2,38

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

O Quadro 2 mostra que a união das bases de dados (*Scopus* e *Web of Science*) resultou, para o período de 2000 a 2021, em um total de 104 artigos. Verificou-se também que a média de citações por documento é de 9,048 e que a maioria das produções científicas foram elaboradas por mais de um autor. Já o Gráfico 1, na sequência, contempla o quantitativo de documentos publicados ao longo do período amostral definido.

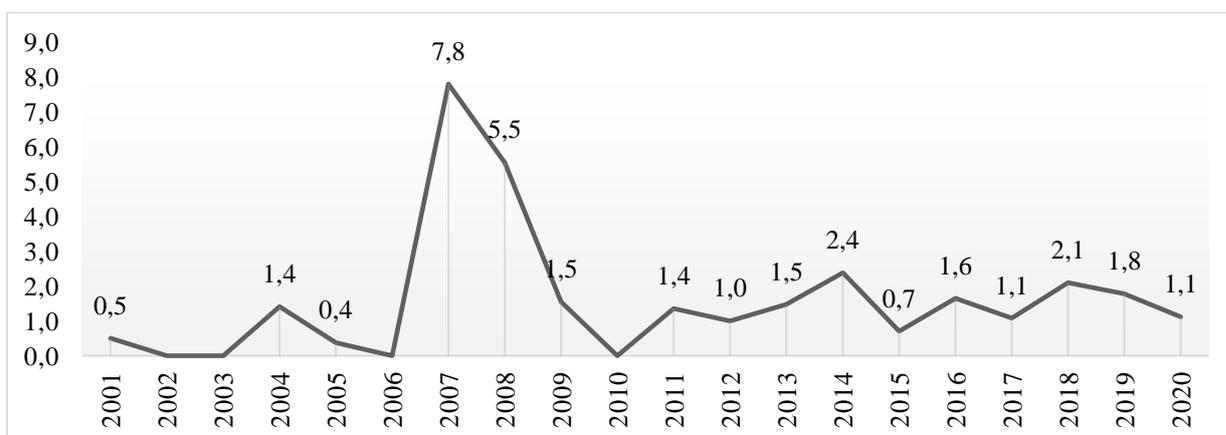
Gráfico 1 – Evolução anual das produções científicas



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Depreende-se do Gráfico 1 que as publicações sobre auditoria interna no setor público são bastante reduzidas, principalmente de 2001 a 2009, período que teve em média cerca de duas produções por ano. Todavia, salvo algumas oscilações, a partir de 2011 as produções passaram a ser registradas com maior frequência. O estudo da AI no setor público, na verdade, começou a evoluir, a partir de 2009, com a publicação do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) pela Fundação de Pesquisa do Instituto de Auditores Internos (IIARF), época em que a profissão passou a trilhar novos caminhos (NERANTZIDIS et al., 2020). Na sequência das análises, destaca-se o Gráfico 2, o qual apresenta a média das citações por ano.

Gráfico 2 - Média anual das citações



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Percebe-se pelas médias de citações que, de maneira geral, o Gráfico 2 não é uniforme, uma vez que apresenta considerável oscilação ao longo de todos os anos. Observa-se que em 2007, houve um pico de citações, provavelmente devido a um ou mais artigos apresentarem um número elevado de citações, levando assim ao aumento significativo evidenciado. Dando continuidade às análises, verificou-se quais foram os *journals* e revistas mais relevantes em que os artigos foram publicados, conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Fontes mais relevantes dos artigos publicados

(continua)			
Origem	Número de publicações	Fator de Impacto	Proporção %
Managerial Auditing Journal	9	1,905	36%
Accounting Auditing and Accountability Journal	2	4.117	8%
African Journal Of Library Archives and Information Science	2	0.828	8%

Quadro 3 - Fontes mais relevantes dos artigos publicados

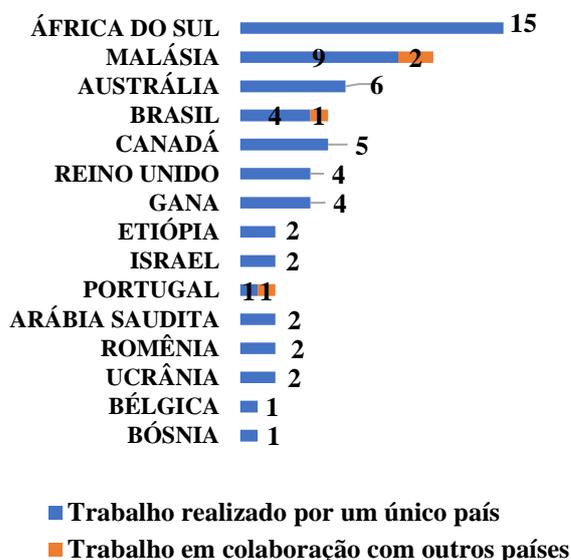
			(conclusão)
Contemporary Economics	2	0,310	8%
European Accounting Review	2	3.208	8%
International Journal of Auditing	2	1.672	8%
International Journal of Public Sector Management	2	0,600	8%
Polish Journal of Management Studies	2	0,48	8%
Revista de Administração Pública	2	0,24	8%

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Dentre as fontes de publicação (*journals*, revista) constantes no Quadro 3, notou-se que 36% das produções mais proeminentes sobre auditoria interna do setor público foram publicadas pelo *Managerial Auditing Journal*. As demais fontes, por outro lado, tiveram dois artigos publicados, representando, cada uma delas, 8% das publicações. Sobre o mesmo Quadro, citam-se os fatores de impacto, os quais foram retirados do Web of Science Group, portal que inclui os periódicos com altos níveis de rigor editorial e melhores práticas (CORMACK; RAMOS FILHO, 2020), sendo o *Accounting Auditing and Accountability Journal* o de maior impacto (4.117).

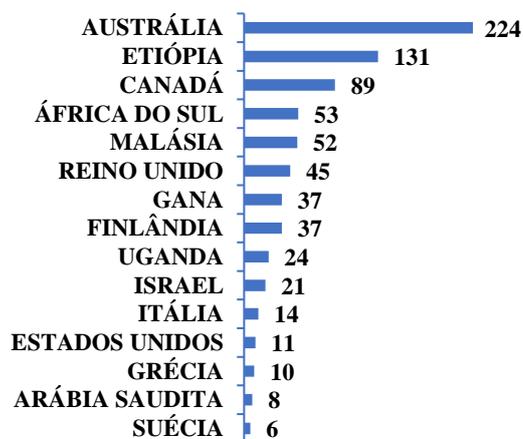
Na sequência, analisou-se o número de publicações por país e as eventuais parcerias dos pesquisadores com outras nações (Figura 2), bem como o quantitativo de citações recebidas por país (Figura 3).

Figura 2 - País de origem das produções científicas



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Figura 3 – Países com maior número de citações



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Considerando a Figura 2, nota-se que, dentre os 15 países que mais produzem estudos voltados à auditoria interna governamental, África do Sul é a que apresenta maior número de artigos, 15 ao todo. Salienta-se ainda sobre a Figura 2 que Malásia, Portugal e, particularmente, o Brasil, foram os países que demonstraram desenvolver trabalhos científicos em colaboração com pesquisadores de outras nações. Outrossim, constatou-se que apesar de a África do Sul ter um quantitativo maior de publicações, no tocante à Figura 3, é somente o quarto país com mais citações (53), ficando atrás de Austrália (224), Etiópia (131) e Canadá (89). O Brasil, por sua vez, não figura entre os 15 países mais citados, embora disponha de artigos publicados sobre o tema.

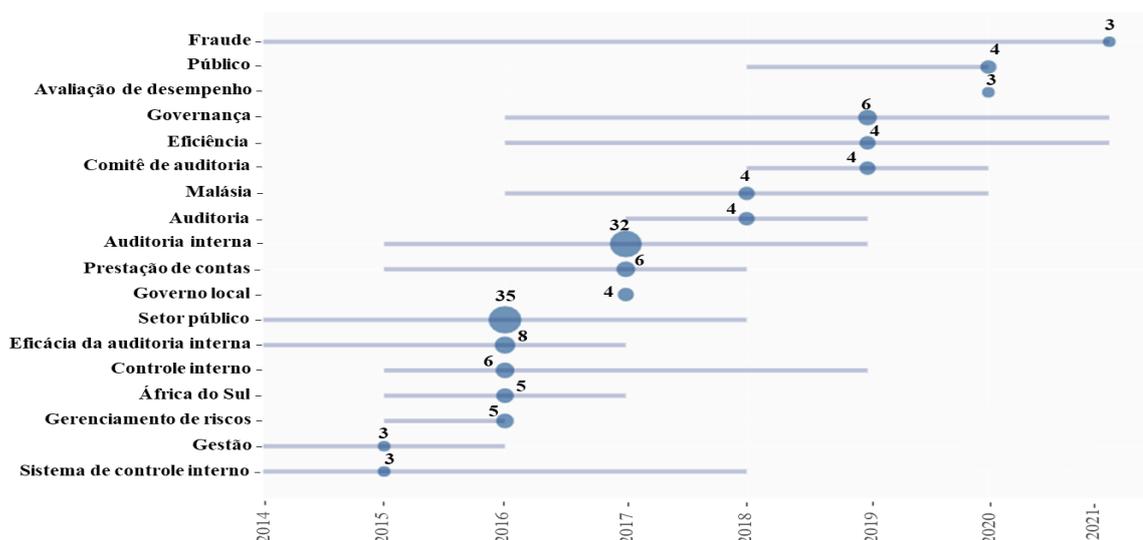


tais quais: comitês de auditoria, gestores e auditados das entidades governamentais, auditoria externa e órgãos representantes da classe profissional (Instituto dos Auditores Internos – IIA).

Ademais, constatou-se que, de maneira geral, o foco de investigação dos pesquisadores voltou-se para a compreensão das variáveis que impactam na qualidade (NURDIONO; GAMAYUNI, 2018; BEHREND; EULERICH, 2019) e na eficácia das AIs do setor público (MIHRET; YISMAW, 2007; ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; HASSAN; RAHMAT; MOHAMED, 2015; ERASMUS; COETZEE, 2018; ALQUDAH; AMRAN; HASSAN, 2019). Além disso, os estudos versaram sobre a contribuição da auditoria interna para o processo de gestão de riscos organizacional (DE ZWAAN; STEWART; SUBRAMANIAM, 2011; VINNARI; SKÆRBÆK, 2014; COETZEE, 2016), a utilização da função de AI na detecção de fraudes (CORAM; FERGUSON; MORONEY, 2008; KABUYE et al., 2018) e corrupção no setor público (ASIEDU; DEFFOR, 2017); bem como o relacionamento do comitê de auditoria com a função de AI (DAVIES, 2009; BANANUKA et al. 2018).

Por último, com a finalidade de verificar qual o enfoque está sendo dado pelos estudos relacionados à auditoria interna, analisou-se as palavras-chave mais recorrentes utilizadas pelos autores, no período de 2014 a 2021. A Figura 5 apresenta a frequência das palavras-chave.

Figura 5 - Tópicos de tendência abordados sobre auditoria interna, no período de 2014 a 2021



Fonte: Adaptado do pacote Bibliometrix (2022).

Além das palavras-chave comuns ao objetivo proposto por este estudo (auditoria interna (32) e setor público (35)), observou-se que, de 2017 a 2020, as mais recentes pesquisas sobre AI governamental têm direcionado seus esforços para assuntos como avaliação de desempenho (3), comitê de auditoria (4), prestação de contas (6) e controle interno (6). O destaque vai para fraude (3), governança (6) e eficiência (4), haja vista serem os temas mais recentes que tem despertado o interesse dos pesquisadores (ano de 2021), além de se mostrarem palavras-chave aderentes à qualidade das AIs.

## CONCLUSÃO

Os resultados deste estudo evidenciaram que a qualidade das auditorias internas governamentais é um tema atual e oferece várias frentes de estudo passíveis de serem investigadas. Todavia, apesar de crescentes, os números de publicações revelam-se bastante exíguos, sendo ainda um campo pouco explorado pela literatura, conforme apontado por diversos autores (ALZEBAN; GWILLIAM, 2014; COETZEE, 2016; SARI; GHOZALI;

ACHMAD, 2017; NURDIONO; GAMAYUNI, 2018; ANDRADE, 2018; BEHREND; EULERICH, 2019; NERANTZIDIS et al., 2020).

Constatou-se também que os artigos, em sua maioria, compreenderam pesquisas realizadas em repartições públicas africanas e asiáticas, seguidas, em menor número, por países da Europa, América e Oceania. Tal achado, é semelhante ao encontrado por Nerantzidis et al. (2020), o qual apontou a necessidade de mais evidências a respeito da AI no setor público em continentes como América e Oceania.

Ademais, como contribuição acadêmica, este estudo, considerando os dados levantados, oportuniza a abertura e o desenvolvimento de novas frentes de estudo, incluindo-se a utilização, com maior frequência, de teorias para dar suporte a futuras produções científicas; buscar a visão de outras partes interessadas nas atividades da AI (gestores, auditoria externa, órgãos representativos da profissão, sociedade), para tornar mais abrangente a percepção da contribuição da AI às organizações; e, aprimorar, construir modelos estatísticos mais completos, lapidando e acrescentando variáveis que possam melhor compreender os fatores que influenciam na qualidade das AIs. Já em relação às implicações gerenciais, as informações fornecidas por este estudo podem auxiliar os integrantes das unidades de AI, lideranças de repartições públicas, formuladores de políticas e demais *stakeholders* sobre o papel das AIs governamentais e concomitantemente na contribuição da referida Unidade para o atingimento dos objetivos fins das organizações.

Salienta-se que este trabalho apresentou limitações, haja vista que foram utilizados apenas artigos da *Scopus* e *Web Of Science*, podendo, dessa forma, não terem sido contempladas produções científicas relevantes contidas em outras bases de dados. Além disso este trabalho abordou somente o pacote *Bibliometrix* e sua funcionalidade *Biblioshiny*, deixando de tecer análises complementares por meio de outras ferramentas também voltadas a análises bibliométricas de estudos científicos, tais como *CiteSpace*, *Publish or Perish*, e *VOSViewer*.

Essas limitações, contudo, oferecem oportunidades para pesquisas adicionais, fazendo uso de bases de dados não abrangidas por este estudo, particularmente, em relação ao panorama das produções científicas brasileiras, as quais tiveram uma participação bastante reduzida, tanto na *Scopus*, quanto na *Web Of Science*. Pode-se, portanto, realizar uma análise bibliométrica, a partir de bases de dados brasileiras, para investigar a evolução e os tópicos de tendência relativos à qualidade das auditorias internas nacionais. Outra oportunidade de pesquisa, diz respeito a replicação deste trabalho, fazendo uma análise comparativa com outros *softwares* de análise bibliométrica, traçando os pontos fortes e fracos de cada uma das ferramentas utilizadas.

## REFERÊNCIAS

- AHMAD, H. N. Internal Audit (IA) Effectiveness: Resource-Based and Institutional Perspectives. **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**, v. 9, n. 9, p. 95-104, 2015.
- ALQUDAH, H. M.; AMRAN, N. A.; HASSAN, H. Factors affecting the internal auditors effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity. **EuroMed Journal of Business**, v. 14 n. 3, p. 251-273, 2019.
- ALZEBAN, A.; GWILLIAM, D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. v. 23, n. 2, 2014, p. 74-86, 2014.
- ANDRADE, F. C. de. **Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade, Belo Horizonte, 2018.

- ARENA, M.; AZZONE, G. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. **International Journal of Auditing**, v. 13, 1. ed., p. 43-60, 2009.
- ARENA, M.; JEPPESEN, K. K. Practice Variation in Public Sector Internal Auditing: An Institutional Analysis. **European Accounting Review**, v. 25, 2. ed., 319–345, 2016.
- ARIA, M.; CUCCURULLO, C. Bibliometrix: An R-tool for comprehensive science mapping analysis. *Journal of Informetrics*, v. 11, n. 4, p. 959-975, 2017.
- ASIEDU, K. F; DEFFOR, E. W. Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. **International Journal of Auditing**, v. 21, p.82– 99, 2017.
- BARAC, K.; COETZEE, P.; STADEN, M.V. Convergence towards internal audit effectiveness in the brics countries. **Journal of Economic and Financial Sciences (JEF)**, v. 9, 2. ed., p. 609–629, 2016.
- BANANUKA, J. et al. Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, v. 16 n. 1, p. 138-157, 2018.
- BEHREND, J.; EULERICH, M. The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016). **Accounting History Review**, v. 29, n.1, p. 103-139, 2019.
- COETZEE, P. Contribution of internal auditing to risk management Perceptions of public sector senior management. **International Journal of Public Sector Management**, v. 29, 4. ed., p. 348-364, 2016.
- CORMACK, E. M.; RAMOS FILHO, A. C. Capacidades Dinâmicas e Big Data, um Tema em Conjunto? Levantamento Bibliométrico no Período de 2009-2019. *In: XLIV Encontro da ANPAD – EnANPAD 2020*. 2020.
- CORAM, P.; FERGUSON, C.; MORONEY, R. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. **Accounting & Finance**, v. 48, p. 543-559, 2008.
- DE ZWAAN, L.; STEWART, J.; SUBRAMANIAM, N. Internal audit involvement in enterprise risk management. **Managerial Auditing Journal**, v. 26, n. 7, p. 586-604, 2011.
- DAVIES, M. Effective working relationships between audit committees and internal audit-the cornerstone of corporate governance in local authorities, a Welsh perspective. *Journal of Management & Governance*, v.13, p. 41–73 2009.
- ERASMUS, L.; COETZEE, P. Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. **Managerial Auditing Journal**, v. 33, n. 1, p. 90-114, 2018.
- GOODWIN, J. A comparison of internal audit in the private and public sectors. **Managerial Auditing Journal**, v. 19 n. 5, p. 640-650, 2004.
- HASSAN, N.; RAHMAT, M. M.; MOHAMED, Z. M. Internal Control System, Management Support and Effectiveness Public Sector Internal Audit In Malaysia. **Asian Journal of Accounting and Governance**, v. 6, p. 1–12, 2015.
- KABUYE, F. et al. Internal audit organisational status, competencies, activities and fraud management in the financial services sector. *Managerial Auditing Journal*, v. 32, n. 9, p. 924-944, 2018.
- KIDRON, A.; OFEK, Y.; COHEN, H. New perspective on the black box of internal auditing and organisational change. **Managerial Auditing Journal**, v. 31 n. 8/9, p. 804-820, 2016.

- MA'AYAN, Y.; CARMELI, A. Internal Audits as a Source of Ethical Behavior, Efficiency, and Effectiveness in Work Units. **J Bus Ethics**, v. 137, p. 347–363, 2016.
- 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.
- MIHRET, D. G.; WOLDEYOHANNIS, G. Z. Value- Added role of internal audit: an Ethiopian case study. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, 6. ed., p. 567-595, 2008.
- NERANTZIDIS, M. et al. Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, 2020.
- MONTEIRO, M. L. G. **Análise das práticas de auditoria interna da Marinha do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão) – Universidade Federal Fluminense. Escola de Engenharia, 2017.
- NURDIONO; GAMAYUNI, R. R. The Effect of Internal Auditor Competency on Internal Audit Quality and Its Implication on the Accountability of Local Government. **European Research Studies Journal**, v. XXI, 4. ed., p. 426-434, 2018.
- RENSBURG, J. O. J. V.; COETZEE, P. Internal audit public sector capability: a case study. **Journal Public Affairs**, v. 16, p. 181–191, 2016.
- ROUSSY, M. Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, v. 7-8, p. 550-571, 2013.
- ROUSSY, M.; BRIVOT, M. Internal audit quality: a polysemous notion? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 29, 5. ed., p. 714-738, 2016.
- SARI, R. P.; HASTUTI, S.; TANNAR, O. Audit Quality Based on Internal Audit Capability Model (IACM) and Gender as Mediating Variabel in the Public Sector. **Journal of Economics, Business, and Government Challenges**, v. 2, n. 1, p. 22-38, 2019.
- SCHILLEMANS, T.; TWIST, M. V. Coping with Complexity: Internal Audit and Complex Governance. **Public Performance & Management Review**. v. 40, 2. ed., p. 257-280, 2016.
- SUBRAMANIAM, N., NG, C.; CAREY, P. Outsourcing Internal Audit Services: Na Empirical Study on Queensland Public-Sector Entities. **Australian Accounting Review**, v.14, p. 86-95, 2004.
- TURETKEN, O.; JETHEFER, S.; OZKAN, B. Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. **Managerial Auditing Journal**, v. 35, n. 2, p. 238-271, 2019.
- USANG, O.; BASARIAH, S. Dimensions of Internal Audit Quality and Performance of Local Governments in Nigeria. **Asian Social Science**. v. 12, n. 4, p. 28-36, 2016.
- VAN GANSBERGHE, C. N. Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations. **Internal Auditor**, v. 62, n. 4, p. 69-74, 2005.
- VINNARI, E.; SKÆRBÆK, P. The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27 n. 3, p. 489-526, 2014.