

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DÉBORA LAGE MARTINS LÉLIS

**PERCEÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS SOBRE AS PRÁTICAS DE
AUDITORIA INTERNA EM UMA EMPRESA DO SETOR ENERGÉTICO**

Belo Horizonte

2010

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DÉBORA LAGE MARTINS LÉLIS

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS SOBRE AS PRÁTICAS DE
AUDITORIA INTERNA EM UMA EMPRESA DO SETOR ENERGÉTICO**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade e Controladoria
Orientadora: Profa. Dra. Laura Edith Taboada Pinheiro

Belo Horizonte

2010



Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Ciências Econômicas
Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria

Dissertação intitulada “*Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético*”, de autoria da mestranda Débora Lage Martins Lélis, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

Profa. Dra. Laura Edith Taboada Pinheiro – FACE/UFMG – Orientadora

Prof. Dr. Pueri do Carmo Mario – FACE/UFMG

Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino – FEA-RP/USP

Belo Horizonte, 23 de agosto de 2010

A Thael.

AGRADECIMENTOS

A Deus agradeço a vida e todos os relacionamentos, as alegrias, as realizações e as oportunidades que Ele coloca em meu caminho todos os dias.

A meus pais agradeço todo o esforço e dedicação para com minha criação e com minha formação e a compreensão nos momentos de minha ausência, que foram muitos para a realização do mestrado.

Minha mãe, meu exemplo de amor, acolhida, gentileza e humildade. Queria tanto que a senhora estivesse aqui hoje para ver tudo isso... Obrigada por cada instante em que se dedicou a mim e por todo o amor.

Meu pai, sua dedicação e cuidado para comigo é que me permitiram chegar até aqui. Obrigada por tudo, especialmente por seu esforço em permitir que eu tivesse uma educação tão boa.

Fernanda, obrigada por existir em minha vida e por ser quem é, estando presente em todos os momentos, mesmo que distante fisicamente.

Thael, obrigada pelo amor, pela compreensão e pelo incentivo, que tanto preenchem minha vida e me ajudaram a alcançar mais este objetivo.

Luísa, minha filha amada e querida, obrigada por vir para mim e por ser meu incentivo, especialmente nesses últimos meses, em que você saiu de dentro de mim para dar mais razão a minha vida.

Agradeço a CEMIG, especialmente nas pessoas do Eduardo e do Soares, a liberação para que eu pudesse cursar o mestrado e realizar minha pesquisa na empresa. Agradeço também aos empregados entrevistados e respondentes dos questionários, sem os quais este estudo não seria possível.

Professora Laura, obrigada por todo o apoio, ensinamentos, abertura para discussões e incentivo ao longo de todo o curso de mestrado e pela compreensão, especialmente em função da influência de questões de minha vida pessoal sobre o andamento desta dissertação.

Agradeço aos professores Douglas, Poueri e Wagner, pelos ensinamentos e pela disponibilidade durante o curso, sempre que precisei, e por sua dedicação à docência, que serão minha referência nesta profissão.

Aos colegas da turma 2008, obrigada Gislaine, pelo companheirismo e pelas lições de vida, e Régis, pelas ótimas discussões e pelas boas conversas.

Aos funcionários da secretaria do CEPCON, em especial Iraídes e Ramon, sempre tão prestativos e atenciosos, agradeço todo o apoio durante o curso, que tanto facilitam a jornada de um mestrando.

A mente que se abre a uma nova idéia jamais
voltará ao seu tamanho original.

Albert Einstein

RESUMO

Esta dissertação apresenta um estudo sobre a percepção de auditores internos e auditados em relação às práticas de auditoria interna de uma empresa do setor energético.

Foi realizado um estudo de caso em uma empresa do setor energético no qual foram utilizadas fontes primárias e diferentes instrumentos de coleta e análise de dados, com abordagem qualitativa. A dinâmica do processo de auditoria interna da empresa foi analisada em detalhes por meio de entrevistas, questionários respondidos por auditores e auditados através de *survey* na internet, análise documental e observação participante.

A análise das características individuais dos auditores internos revelou bom nível de escolaridade e realização freqüente de treinamento, observando-se ainda um elevado desvio padrão do tempo de experiência do grupo.

Auditores internos e auditados apontaram a preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação para o risco como os fatores de maior influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna, corroborando o disposto na literatura. Também apresentaram percepção positiva sobre a contribuição da auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos, a melhoria da estrutura de controles internos e a melhoria da gestão de riscos da empresa, indicadores relevantes na avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna. Observou-se um maior rigor dos auditores em relação aos auditados no que tange a sua percepção sobre a eficácia da auditoria interna.

A pesquisa revelou uma considerável divergência perceptiva entre auditores e auditados no que tange ao comportamento do auditado diante das deficiências encontradas, à análise das causas das deficiências pelo auditado e ao seu empenho em solucionar os problemas reportados. Os auditados têm uma percepção positiva sobre essas questões, não compartilhada pela grande maioria dos auditores.

A percepção de qualidade da auditoria interna por auditores e auditados está, na maioria dos casos, coerente com os atributos de qualidade citados na literatura e observados na auditoria interna da empresa pesquisada, indicando uma boa capacidade preditiva desses atributos para a avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

Observa-se uma oportunidade de melhoria desse serviço, uma vez que se verificou um bom conhecimento das melhores práticas de auditoria pelos auditores, mas nem sempre acompanhado da aplicação dessas boas práticas.

Palavras-chave: auditoria interna, auditor interno, auditado, controle interno.

ABSTRACT

This master's thesis presents a study on the internal auditors and auditees perception over the internal audit practice in an energy company.

It was carried out a case study in a energy company in which they were used primary sources and different instruments of data collect and analysis, with a qualitative approach. The internal auditing process dynamic of the studied company was analyzed in details by interviews, questionnaires answered by internal auditors and auditees by internet survey, documental analysis and participating observation.

The analysis of the internal auditors' individual characteristics revealed a good level of schooling and frequent training, and a high standard deviation of the years of experience in the group.

Internal auditors and auditees pointed the auditor preparation, the auditors recommendations quality and the risk focus as the factors of major influency on the internal audit service quality, corroborating the literature. They also presented a positive perception on the internal audit contribution to improve the processes performance, the internal controls structure and the risk management of the company, relevant indicators in the internal audit service quality valuation. It was observed a stronger rigor of the internal auditors compared to the auditees related to their perception on the internal audit efficacy.

The research revealed a considerable perceptive divergence between internal auditors and auditees related to the auditee behavior in face of the deficiencies found, the deficiencies cause analysis by the auditee and his commitment in solving the reported problems. The auditees have a positive perception on these questions, not shared by the major of the auditors.

The internal audit quality perception by auditors and auditees is, in the major of the cases, coherent with the quality attributes presented on the literature and observed in the internal audit of the company studied, indicating a good predictive capacity of these attributes to the internal audit quality service valuation.

It is observed an opportunity of improving this service, as it was verified a good knowledge of the internal audit best practices by the auditors, but not always followed by the application of these practices.

Key-words: internal audit, internal auditor, auditee, internal control.

LISTA DE FIGURAS

1 -	Etapas do processo de auditoria.....	33
2 -	Pirâmide COSO - Componentes do sistema de controle interno	40
3 -	Cubo COSO – Interação de componentes e objetivos do sistema de controle interno.....	41
4 -	Modelo de Controle CoCo.....	42
5 -	Domínios do COBIT 4.1	44
6 -	Inter-relações dos componentes do modelo COBIT.....	45
7 -	Estágios de maturação do papel da auditoria interna no processo de gestão de riscos.....	48
8 -	Modelo de avaliação da eficiência da auditoria interna	64
9 -	Protocolo das etapas da pesquisa.....	75
10 -	Área geográfica de atuação da CEMIG.....	83

LISTA DE GRÁFICOS

1 - Principais benefícios da auditoria interna.....	63
2 - Eficácia dos trabalhos de auditoria – Auditor	109
3 - Eficácia dos trabalhos de auditoria – Auditado	109
4 - Contribuição para o alinhamento estratégico – Auditor	112
5 - Contribuição para o alinhamento estratégico – Auditado	112
6 - Contribuição para o desempenho dos processos – Auditor	113
7 - Contribuição para o desempenho dos processos – Auditado	113
8 - Contribuição para a melhoria dos controles internos – Auditor	114
9 - Contribuição para a melhoria dos controles internos – Auditado	114
10 - Contribuição para a melhoria da gestão de riscos - Auditor	115
11 - Contribuição para a melhoria da gestão de riscos - Auditado	115
12 - Disseminação de padrões éticos - Auditor	117
13 - Agregação de valor para a empresa - Auditor	118
14 - Fatores associados à qualidade da auditoria interna por auditores e auditados.....	123
15 - Aviso de auditoria - Auditor	124
16 - Aviso de auditoria - Auditado	124
17 - Preparação para a auditoria – Auditor	127
18 - Conhecimento do processo – Auditor	127
19 - Preparação do auditor - Auditado.....	128
20 - Clima durante a auditoria – Auditor	129
21 - Clima durante a auditoria – Auditado.....	129
22 - Adequação da condução dos trabalhos pelo auditor – Auditor	131
23 - Adequação da condução dos trabalhos pelo auditor – Auditado.....	131

24 - Relevância dos reportes – Auditor	132
25 - Relevância dos reportes – Auditado	132
26 - Aceitação das deficiências – Auditor	133
27 - Aceitação das deficiências – Auditado.....	133
28 - Análise das causas das deficiências - Auditor.....	135
29 - Análise das causas das deficiências - Auditado.....	135
30 - Qualidade das recomendações de auditoria – Auditor	137
31 - Qualidade das recomendações de auditoria – Auditado.....	137
32 - Tempestividade da comunicação informal – Auditor	138
33 - Tempestividade da comunicação informal – Auditado.....	138
34 - Tempestividade do relatório de auditoria – Auditor.....	139
35 - Tempestividade do relatório de auditoria – Auditado	139
36 - Monitoramento da execução dos planos de ação – Auditor	141
37 - Monitoramento da execução dos planos de ação – Auditado.....	141
38 - Empenho do auditado em implementar os planos de ação – Auditor	143
39 - Empenho do auditado em implementar os planos de ação – Auditado.....	143
40 - Auditoria interna como fonte de consultoria – Auditor	144
41 - Auditoria interna como fonte de consultoria – Auditado	144

LISTA DE QUADROS

1 -	Classes de riscos e fatores de riscos de controle	48
2 -	Estrutura Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna.....	52
3 -	Determinantes da eficácia da auditoria interna.....	65
4 -	Protocolo dos instrumentos de coleta de dados	77
5 -	Protocolo da seqüência de atividades	76
6 -	Perfil dos entrevistados.....	85
7 -	De-para problema e questões secundárias e questões respondidas nos questionários de auditor e auditado	103

LISTA DE TABELAS

1 - Documentos analisados	85
2 - Entrevistados por tempo de experiência x população	85
3 - Entrevistados por cargo	86
4 - Distribuição de auditores internos por escolaridade.....	98
5 - Distribuição de auditores internos por formação.....	98
6 - Estatística simples da experiência dos auditores	98
7 - Distribuição de auditados respondentes por processo	104
8 - Distribuição de auditados respondentes por experiência no processo.....	104
9 - Distribuição de auditados respondentes por função exercida junto à auditoria interna	105
10 - Distribuição de auditados respondentes por escolaridade	105
11 - Distribuição de auditados respondentes por frequência de auditoria	105
12 - Distribuição de auditados respondentes por tipo de auditoria interna realizada	106
13 - Distribuição de auditores respondentes por experiência em auditoria interna	106
14 - Distribuição de auditores respondentes por certificação CIA	107
15 - Distribuição de auditores respondentes por tipo de auditoria realizada	107
16 - Avaliação da eficácia do processo de auditoria interna.....	109
17 - Recomendações de auditoria e melhor alinhamento do processo à estratégia corporativa	111
18 - Melhoria do desempenho dos processos	113
19 - Melhoria dos controles internos	114
20 - Melhoria da gestão de riscos	115
21 - Disseminação de padrões éticos	116
22 - Agregação de valor para a empresa.....	117

23 - Eficácia da auditoria interna e agregação de valor para a empresa - Auditor	118
24 - Atributos de qualidade da atividade de auditoria interna	120
25 - Aviso de auditoria.....	123
26 - Preparação do auditor	125
27 - Clima durante a auditoria	129
28 - Adequação da condução dos trabalhos.....	130
29 - Relevância dos resultados reportados.....	132
30 - Aceitação das deficiências encontradas.....	133
31 - Análise das causas das deficiências.....	135
32 - Qualidade das recomendações de auditoria.....	136
33 - Tempestividade da comunicação informal	137
34 - Tempestividade do relatório de auditoria	139
35 - Monitoramento da execução dos planos de ação.....	141
36 - Empenho da área auditada em implementar os planos de ação.....	142
37 - Auditoria interna como fonte de consultoria	144
38 - Eficácia da auditoria estratificada por grupos	146
39 - Preparação do auditor estratificada por grupos	147
40 - Objetivo de auditoria do auditor em certificação	147
41 - Análise das causas das deficiências estratificada por grupos	148

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA -	American Institute of Certified Public Accountants
ANEEL -	Agência Nacional de Energia Elétrica
AS -	Auditing Standard
AUDIBRA -	Instituto de Auditores Internos do Brasil
BOVESPA -	Bolsa de Valores de São Paulo
BSC -	Balanced Scorecard
CEMIG -	Companhia Energética de Minas Gerais
CFC -	Conselho Federal de Contabilidade
CFO -	Chief Financial Officer
CIA -	Certified Internal Auditor
CISA -	Certified Information Systems Auditor
COBIT -	Control Objectives for Information and Related Technology
CoCo -	Criteria of Control
COSO -	COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission
GAIN -	Global Audit Information Network
IBGC -	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA -	Institute of Internal Auditors
ISA -	International Standards on Auditing
ISACA -	Information System Audit and Control Association
ITGI -	Information Technology Governance Institute
ITIL -	Information Technology Infrastructure Library
NBC -	Norma Brasileira de Contabilidade
NYSE -	New York Stock Exchange

PCAOB -	Public Company Accounting Oversight Board
SEC -	Securities and Exchange Commission
SOX -	Lei Sarbanes-Oxley
TI -	Tecnologia de Informação
TCEMG -	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

SUMÁRIO

1.	APRESENTAÇÃO	20
1.1	Introdução	20
1.2	Problema de Pesquisa	23
1.2.1	Questões secundárias	23
1.3	Objetivos	23
1.3.1	Objetivo Geral	23
1.3.2	Objetivos Específicos	24
1.4	Justificativas e Relevância	24
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1	Auditoria interna	26
2.1.1	Origem, conceito e objetivos da atividade	26
2.1.2	O processo de auditoria	32
2.1.3	Processos relacionados à auditoria interna	38
2.1.3.1	Controle Interno	38
2.1.3.2	Gestão de Riscos	46
2.1.3.3	Governança Corporativa	49
2.1.4	Normas e padrões de auditoria interna	51
2.1.5	A Lei Sarbanes-Oxley e a confiabilidade das demonstrações financeiras	55
2.1.6	Atributos de qualidade da auditoria	59
2.2	A percepção na formação da opinião	65
3.	METODOLOGIA	68
3.1	Delineamento e Perspectiva da Pesquisa	68
3.2	Estudo de Caso	69
3.3	Seleção de Caso Único e Escolha da Empresa	70
3.4	Unidade de Análise	71
3.5	Seleção da Amostra, Coleta e Análise de Dados	72
3.5.1	Análise da qualidade percebida da auditoria interna: questionários, entrevistas, análise documental e observação participante	72

3.6	Protocolo da Pesquisa	75
4.	ANÁLISE DE DADOS	81
4.1	Caracterização da empresa	82
4.2	Caracterização da atividade de auditoria interna na empresa.....	84
4.2.1	Estrutura e atribuições da área de auditoria.....	86
4.2.2	Planejamento de auditoria.....	89
4.2.3	Execução dos trabalhos de auditoria.....	91
4.2.4	Comunicação dos resultados e acompanhamento dos planos de ação	92
4.3	Caracterização dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa.....	93
4.4	Indicadores de desempenho utilizados pela auditoria interna	94
4.5	Atributos de qualidade da atividade de auditoria presentes na empresa pesquisada.....	97
4.6	Percepção de auditores e auditados sobre a qualidade da atividade de auditoria interna	102
4.6.1	Qualidade do serviço de auditoria interna	108
4.6.2	Fatores que influenciam a percepção de qualidade de auditores e Auditados.....	145
5.	CONCLUSÕES	150
	REFERÊNCIAS	156
	ANEXOS	167
	APÊNDICES	168

1. APRESENTAÇÃO

1.1 Introdução

O mundo atual é composto de organizações. Por meio delas, as atividades de produção de bens e prestação de serviços são planejadas, executadas e controladas, num aglomerado de contratos formais e informais. Conforme Hall (2004), nascemos nelas e, usualmente, morremos nelas, e o espaço entre estes dois termos é inevitavelmente preenchido por elas.

As organizações adquiriram contornos similares aos atuais a partir da Revolução Industrial, da segunda metade do século XVIII. Khandwalla (1977) aponta como principais mudanças desse período a teoria da fonte de autoridade, de James Stuart, que analisou os impactos da automação e a diferenciação entre gerentes e trabalhadores, assim como o princípio da especialização dos trabalhadores e a introdução do conceito de controle por Adam Smith.

Com o crescimento das corporações, tornou-se comum o fenômeno de separação entre a propriedade e a administração dos negócios. A expansão dos mercados e o surgimento de grandes organizações geraram ainda a necessidade de estruturas empresariais internas mais fortes, com normas e procedimentos para gestão e operação dos processos corporativos e mecanismos eficazes de monitoramento, de modo a reduzir a dependência de supervisão do administrador. Fizeram-se então necessários instrumentos englobados dentro do conceito de governança corporativa que, conforme Silveira (2004), refere-se a um conjunto de mecanismos internos e externos, de alinhamento entre os interesses de agentes e principais, na tentativa de alinhar os contratos que vigoram dentro da firma.

Nesse momento histórico, com o surgimento das grandes organizações em substituição às empresas familiares, a atividade de auditoria interna passa a ser mais disseminada dentro das organizações. Além disso, o crescimento do mercado de capitais contribuiu para tornar as atividades de auditoria cada vez mais importantes como fator de apoio à tomada de decisão de administradores e investidores.

O aparecimento da auditoria interna, no entanto, remonta a épocas bem mais antigas. Brown (1905) relaciona a origem da auditoria interna com a criação dos primeiros sistemas contábeis, sempre sob a mesma justificativa: com o surgimento da necessidade de

uma propriedade ser confiada à guarda de outrem, era preciso algum tipo de verificação sobre a lealdade dessa pessoa.

Castanheira (2007) informa que a auditoria interna já passou por dois paradigmas e encontra-se hoje num terceiro. O primeiro paradigma tinha como enfoque a observação e a contabilização e perdurou por muito tempo. Em 1941, nasceu a prática profissional contemporânea da auditoria interna por meio da fundação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e da publicação do primeiro livro de auditoria interna (*Victor Brink's Modern Internal Auditing*), com o conceito de “sistema de controles internos”. Nesse momento, surgiu o segundo paradigma, o do controle, ainda bastante enraizado no processo de auditoria. Hoje, no entanto, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa, trazendo uma nova contribuição da atividade de auditoria interna para as empresas.

O alinhamento entre os processos avaliados pela auditoria interna e os objetivos estratégicos das empresas, com os processos auditados sendo elencados segundo o impacto e exposição de seus riscos, sua importância para a governança corporativa e sua associação com a estratégia corporativa, visa agregar valor para os negócios e melhorar as operações das companhias. Os objetivos da atividade de auditoria interna até pouco tempo atrás, associados a verificações, avaliações e apontamentos de falhas e fraudes em procedimentos não mais atendem às necessidades organizacionais.

Esse novo padrão de desafios para a atividade está traduzido na definição da atividade, elaborada pelo Institute of Internal Auditors - IIA (2010), segundo o qual a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria interna auxilia a organização a alcançar seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança corporativa. O conceito de auditoria apresentado pelo instituto apresenta boa aderência ao terceiro paradigma referenciado por Castanheira (2007), pois explicita a orientação da auditoria interna para o risco e para aspectos de governança.

Arena e Azzone (2009) ponderam que, para que possam atingir os objetivos de agregação de valor e melhoria de processos, a consideração dos riscos e processos mais críticos para a empresa e a atenção a fatores de governança corporativa devem estar associados ao uso de técnicas e métodos adequados de coleta de dados e amostragem, à capacitação dos auditores internos e ao acompanhamento das ações consensadas entre auditor

e auditado. Desse modo, a partir da observação de alguns atributos, seria possível avaliar a capacidade de uma área de auditoria interna de atingir seus objetivos principais.

Os padrões de qualidade e inovação exigidos das atividades de avaliação e consultoria da auditoria interna são desafiadores. Marks (2001) afirma que o auditor interno deve ter a habilidade para visualizar um ambiente de negócio que ainda não existe e recomendar controles sobre riscos que ainda não estão à vista. Isso indica que, além de orientar-se pelos riscos já mapeados, a auditoria interna deve se antecipar na identificação dos riscos futuros.

Contudo, a nova orientação da atividade para a parceria ao invés da punição, pode não estar sendo bem comunicada pela auditoria interna e compreendida pelas áreas auditadas. É natural que anos de enfoque detectivo, policialesco e punitivo tenham deixado algum indesejável legado para a moderna auditoria interna, formando uma barreira entre a auditoria e as áreas auditadas.

O IIA (2010) afirma que a auditoria interna é vital para uma governança corporativa forte, uma adequada gestão de riscos, controles internos eficazes e operações eficientes. E pondera que dentre as funções atuais do auditor interno estão ajudar a proteger a organização de riscos tradicionais e emergentes, prover consultoria com o intuito de reforçar as oportunidades da empresa e reduzir suas vulnerabilidades e fazer recomendações valiosas para a definição e o fortalecimento da governança corporativa. Praticando tais conceitos, uma área de auditoria interna seria eficiente e teria grande propensão a alcançar seus objetivos de agregar valor e melhorar as operações à luz da estratégia empresarial.

Um desses aspectos associados à eficácia da atividade de auditoria interna é defendido também por Gramling *et al.* (2004), segundo os quais a qualidade da atividade de auditoria interna está relacionada ao seu impacto sobre a qualidade da governança corporativa da organização, uma vez que o monitoramento de processos que ocorre por meio da execução da atividade de auditoria interna pode contribuir para o alinhamento dos contratos vigentes na firma, que é um dos objetivos dos mecanismos de governança. Ramamoorti (2003) também observa que a qualidade da atividade de auditoria depende fortemente de sua capacidade de monitorar e melhorar a gestão de riscos e os controles internos da companhia.

Sarens (2009) e Elliott, Dawson e Edwards (2007) citam ainda diversos outros fatores relacionados à qualidade da auditoria interna, associados aos objetivos organizacionais, cujo alcance deve ocorrer por meio de ações coordenadas da auditoria interna junto às diversas áreas da empresa. Desse modo, a capacidade da auditoria interna de melhorar o alinhamento organizacional dos processos também pode ser considerada um fator

de qualidade da atividade de auditoria. A discussão de um rol de atributos de qualidade da atividade de auditoria, a partir da avaliação da presença desses atributos e das percepções de qualidade de auditores e auditados, pode contribuir para ampliar o atual conhecimento acadêmico sobre o assunto.

Neste estudo, a qualidade da auditoria interna deve ser compreendida como o alcance dos objetivos da atividade de auditoria interna definidos pelo IIA(2010): agregação de valor e melhoria de processos.

1.2 Problema de Pesquisa

Qual é a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna?

1.2.1 Questões secundárias

O estudo também objetiva responder aos seguintes questionamentos:

- Quais características da auditoria interna são associadas por auditores e auditados à qualidade desse serviço?
- Quais atributos de qualidade da auditoria interna e características individuais dos auditores internos são observados na empresa analisada?
- Quais aspectos são divergentes, e por que os são, entre a percepção de qualidade da auditoria interna da empresa pesquisada e os atributos de qualidade citados na literatura e identificados na análise documental e nas entrevistas?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo principal da pesquisa é analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna da empresa pesquisada.

1.3.2 Objetivos Específicos

O estudo pretende também atingir os seguintes objetivos específicos:

- identificar as características da atividade de auditoria interna que auditores e auditados associam à qualidade do serviço de auditoria;
- levantar os atributos de qualidade presentes na auditoria interna e nas características individuais dos auditores internos da empresa pesquisada;
- analisar a relação entre a percepção de qualidade da auditoria interna dos respondentes dos questionários e os atributos de qualidade citados na literatura e identificados na análise documental e nas entrevistas, compreendendo os motivos das relações encontradas.

1.4 Justificativas e Relevância

A atividade de auditoria interna tem passado por significativa expansão e valorização nos últimos anos, o que se deve, em parte, à aprovação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e ao aumento das exigências no mercado de capitais em relação à robustez da estrutura de controles internos das empresas.

A avaliação das práticas de auditoria interna, no entanto, ainda não está totalmente consolidada, tendo em vista os diversos estudos que apresentam diferentes metodologias para o mesmo assunto, tais como Arena e Azzone (2009), Elliott, Dawson e Edwards (2007), Gramling *et al.* (2004) e Ramamoorti (2003). A maioria dessas pesquisas utiliza-se da aplicação de questionários a um grande número de respondentes, mas sem a utilização de instrumentos de entrevistas diretas que permitam a triangulação de respostas e a profunda compreensão dos fatores cruciais na percepção das práticas e de atributos de qualidade do serviço de auditoria.

Sarens (2009) afirma que dois componentes da qualidade da atividade de auditoria interna merecem investigação: as características da função de auditoria interna como um todo e as características individuais dos auditores internos. Esses dois componentes são avaliados nesta pesquisa, sendo que o último, que engloba aspectos tais como a formação, a experiência, o treinamento e competências técnicas tem sido pouco explorado em estudos anteriores. Outro aspecto sugerido por Sarens (2009) para pesquisas futuras refere-se à relação entre a

qualidade da auditoria interna e os controles internos da companhia, questão também abordada neste estudo.

Não é o objetivo desta pesquisa a construção de uma nova teoria sobre a avaliação das práticas da auditoria interna. Contudo, uma investigação minuciosa das características da função de auditoria interna e de seus auditores, bem como da percepção de auditores e auditados sobre a qualidade da atividade de auditoria interna, pode contribuir para a ampliação do conhecimento nessa área.

Os achados do estudo, além de contribuírem para a ampliação do conhecimento acadêmico, podem ser utilizados também pelas auditores internas de diversas empresas e, em especial, pela empresa pesquisada, revertendo a ela, que abriu suas portas para que o estudo pudesse se realizar, benefícios da pesquisa acadêmica.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria interna

2.1.1 Origem, conceito e objetivos da atividade

O crescimento das organizações gerou um fenômeno bastante comum nos dias atuais: a separação entre a propriedade e a gestão da firma. Além disso, os processos de negócio envolvem tarefas muito diversificadas e que, em sua maioria, requerem juízo especializado, nem sempre presente nos proprietários.

A não acumulação pelo proprietário da função de administração da empresa implica no chamado conflito de agência, um conflito entre os interesses do principal, o proprietário, e os interesses particulares do agente, o administrador. Também existe conflito entre os credores e o proprietário, acionistas majoritários e minoritários e diversos outros grupos dentro do ambiente empresarial.

Jensen e Meckling (1976) definem a relação de agência como um contrato sob o qual uma pessoa, o principal, emprega uma outra pessoa, o agente, para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente. O conflito de agência caracteriza-se por um desalinhamento de interesses e, dessa forma, inibe a otimização dos recursos e a maximização dos retornos da firma, sendo desejável reduzi-lo aos menores níveis possíveis, de modo a aumentar a riqueza da firma.

O comportamento individual nas organizações, incluindo o dos administradores, depende da natureza dos contratos firmados dentro do ambiente da firma, cujos vínculos foram definidos por Coase (1937) como a faixa de trocas nas quais o sistema de mercado foi suprimido e a alocação de recursos foi realizada em oposição a mecanismos de autoridade e controle. A gestão de tais contratos é um importante mecanismo de controle do conflito de agência.

O pensamento de Coase (1937) sobre os contratos internos da firma é corroborado por Furubotn e Pejovich (1972), segundo os quais a especificação dos direitos individuais define como os custos e as recompensas serão distribuídos dentro da organização, de modo que o comportamento individual é influenciado pela natureza dos contratos implícitos e explícitos firmados entre ele e a organização. Para especificar tais direitos formalmente, as

empresas constroem estruturas de controles e normas e definem políticas de benefícios e punições.

Jensen e Meckling (1976) afirmam que mais investimentos em monitoramento devem reduzir a probabilidade de que os agentes assumam comportamentos oportunistas. Do mesmo modo, Mattos (2001) esclarece que, para a redução do conflito de agência, as empresas incorrem em custos de monitoramento. Inicialmente esses custos reduzem o valor da firma, mas essa redução, segundo a teoria, é inferior àquela promovida pelas ações inadequadas dos agentes.

A questão do monitoramento pode ser equacionada, por exemplo, com auditorias e com o desenvolvimento de mecanismos de remuneração e incentivos atrelados ao desempenho da firma. No que tange ao monitoramento por meio de auditorias, tais verificações podem ser feitas por auditores externos, auditores internos e ainda pelas próprias áreas gestoras dos processos, através da auto-avaliação dos controles e de ferramentas automatizadas para monitoramento contínuo.

Há, no entanto, grande dificuldade em testar a relação custo-benefício do monitoramento citada por Mattos (2001), devido à complexidade envolvida na estimativa de benefícios da implantação de estruturas fortes de controles internos e da função de auditoria interna e na mensuração do valor da firma que deixa de ser reduzido pelo comportamento inadequado dos agentes, inexistente ou mitigado na presença de bons mecanismos de monitoramento.

Apesar de a teoria da agência ser omitida na grande maioria das publicações sobre auditoria interna, deve-se relacioná-la à natureza e à origem da atividade de auditoria, apontada por Mattos (2001) como uma importante ferramenta de monitoramento e de redução do conflito de agência. As atividades de avaliação e verificação da auditoria interna apenas se justificam pela existência de uma relação de delegação, em que alguém transfere a outrem a responsabilidade pela execução de alguma atividade.

Boynton, Johnson e Kell (2002) afirmam que a auditoria começou a se destacar com a legislação britânica durante a Revolução Industrial. Antes disso, no entanto, autoridades providenciavam verificações independentes nos registros de arrecadação de impostos no Egito Antigo, contas de funcionários públicos eram inspecionadas na Grécia e os romanos confrontavam gastos com autorizações de pagamentos, tudo isso remontando aos primórdios da atividade.

Nos Estados Unidos, a prática de auditoria teria chegado apenas no final do século XIX, em função dos investimentos escoceses e ingleses em cervejarias e estradas de ferro no

país. Boynton, Johnson e Kell (2002) afirmam que inicialmente as empresas estruturam áreas de auditoria interna com o objetivo de evitar fraudes em processos contábeis, nos pagamentos, na gestão de ativos e folha de pagamento.

Com o crescimento da atividade de auditoria interna, Estados Unidos e Inglaterra fundaram institutos de auditores internos na década de 40, no intuito de estabelecer padrões e normas de auditoria. No Brasil, o Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) foi fundado em 1960.

O IIA publicou a primeira declaração de responsabilidade dos auditores internos em 1947, definindo os aspectos contábeis e financeiros como os assuntos principais da atividade de auditoria interna, embora mencionasse assuntos de natureza operacional como parte do escopo de auditoria.

Dez anos depois, Ramamoorti (2003) revela que o instituto havia ampliado consideravelmente a declaração de responsabilidade, incluindo: (i) revisar e avaliar a qualidade, adequação e aplicação do controle contábil, financeiro e operacional; (ii) determinar a extensão de cumprimento das políticas, planos e procedimentos estabelecidos; (iii) determinar em que extensão os ativos da empresa são corretamente registrados e protegidos contra danos ou perdas de quaisquer naturezas; (iv) determinar a confiabilidade dos dados contábeis e de outros dados originados dentro da organização; e (v) avaliar o desempenho dos gerentes em cumprirem as responsabilidades definidas.

Um dos paradigmas da atividade apresentados por Castanheira (2007) corrobora Moraes e Martins (1999), segundo os quais a partir da revisão da declaração de responsabilidade do auditor interno, no início da década de 70, com a atribuição da responsabilidade por revisar as operações da empresa a serviço da administração, foi cortado o cordão umbilical entre a auditoria interna e a contabilidade financeira.

Desse modo, segundo Moraes e Martins (1999), a auditoria interna constitui uma função contínua, completa e independente, desenvolvida por pessoas pertencentes à organização, com o intuito de verificar a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controles internos, contribuindo para o cumprimento dos objetivos organizacionais. Embora essa definição não mencione diretamente as verificações financeiras e, ao invés disso, enfoque os controles internos, ainda não abrange outras importantes áreas de atuação da auditoria.

Pela atual definição do IIA (2010), a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria interna auxilia a

organização a alcançar seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, controle e governança corporativa.

A auditoria interna diferencia-se da externa, dentre outros fatores, por ser realizada por pessoas pertencentes à própria organização, ou contratadas por ela, de modo contínuo e com o intuito de permitir que os administradores, e não o mercado, conheçam a eficácia de seus processos e controles, em diversas áreas da empresa.

A independência é um atributo da função de auditoria, alcançado quando a área possui respaldo da administração para a execução de seu trabalho sem limitações, reportando os resultados obtidos também à administração ou ao conselho de administração, que poderão exigir das áreas auditadas a solução dos problemas identificados. A independência engloba a autonomia da auditoria interna para definir seu escopo de trabalho, por meio de metodologia racionalmente justificada, livre de influências externas tanto no planejamento quanto na elaboração e reporte dos resultados alcançados.

A objetividade é um atributo do auditor, relacionada com seu zelo profissional e com o conhecimento técnico necessários à execução do trabalho. Por meio da objetividade, o trabalho de auditoria observa a metodologia instituída para definição de escopo, amostra e procedimentos, atuando de forma imparcial e concentrando-se nos riscos a serem cobertos. Alcança, assim, resultados confiáveis e que muitas vezes podem ser abrangidos para outras áreas ou processos.

As atividades de avaliação de processos e controles respondem por grande parte do tempo de trabalho dos auditores. A verificação de conformidade com normas internas e externas é, há muito tempo, uma das principais funções da auditoria interna. Já as atividades consultivas, embora presentes em muitos trabalhos de auditoria, devido ao bom conhecimento que os auditores internos geralmente possuem dos processos auditados, raramente são formalizadas, sendo um campo de trabalho com grande potencial de expansão, conforme Arena e Azzone (2009). De fato, a simples menção à atividade consultiva da auditoria interna pelo IIA (2010) impulsiona o desenvolvimento dessa função pela auditoria, uma vez que aumenta a área de atuação desse serviço.

O objetivo de agregar valor e melhorar as operações da companhia pode ser alcançado por meio do aperfeiçoamento dos processos, a partir das atividades de avaliação e consultoria, que permitem a identificação de falhas e oportunidades de melhoria, e propõem a implementação de ações para sanar os problemas encontrados e melhorar os processos. A atividade de auditoria tem um custo e, como todo monitoramento, inicialmente reduz o valor

da firma. Desse modo, é desejável que seus resultados adicionem valor aos processos da companhia, buscando manter uma boa relação custo-benefício para a empresa. O provimento de informações relevantes sobre os processos da companhia à alta administração também é uma forma de agregação de valor, devido à redução da assimetria informacional entre alta administração e empregados.

A metodologia utilizada pela auditoria interna deve ser sistemática e disciplinada, de modo a evitar qualquer parcialidade ao longo do processo, bem como depender exclusivamente da experiência e do conhecimento do auditor. Para tanto, o processo de avaliação deve utilizar métodos estatísticos e observar padrões e procedimentos validados interna ou externamente, desde o planejamento até o reporte e o acompanhamento dos planos de ação acordados.

Conforme Castanheira (2007), atualmente a auditoria interna é orientada para os principais riscos corporativos. Um de seus objetivos é contribuir para que tais riscos encontrem-se nos níveis aceitos pela companhia, de modo a evitar que objetivos organizacionais não sejam alcançados devido à materialização de riscos não mitigados pelas áreas e nem cobertos pelo escopo da auditoria.

A avaliação de controles internos ocupa grande parte do tempo de trabalho dos auditores, fato maximizado nas organizações com ações negociadas nas bolsas de valores norte-americanas e sujeitas às exigências da Lei Sarbanes-Oxley no que tange à evidenciação da eficácia de suas estruturas de controles internos. Nessas organizações, tende a ser ainda maior a contribuição da auditoria interna para o processo de controles de internos.

Hass, Abdolmohammadi e Burnaby (2006) e Gramling *et al.* (2004), dentre outros, destacam a importância da auditoria interna para a governança corporativa que, segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2004), é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, englobando os contratos com suas partes relacionadas. De acordo com Sarens (2009), é notório que, principalmente motivados pela atenção às boas práticas de governança e como resultado de regulações como a Lei Sarbanes-Oxley, a auditoria interna tem estabelecido sua posição dentro do campo da governança corporativa. De modo mais específico, Sarens e De Beelde (2006) destacam a função de monitoramento e a melhoria dos processos de gestão de risco e controles internos, que se tornam uma importante contribuição da auditoria interna para a governança corporativa, no intuito de redução do conflito de agência.

O IIA (2010) desenvolveu um arcabouço conceitual, estruturado por meio de diversos guias de caráter obrigatório e facultativo, aplicáveis a todas as áreas de auditoria

interna, com o intuito de contribuir para a profissionalização da atividade. Seus principais elementos são a Definição de Auditoria, o Código de Ética, Normas e Padrões, *Papers*, Orientações para a Prática e Guias Práticos. Uma das formas de avaliar a eficácia de uma área de auditoria interna é por meio da verificação do seu grau de conformidade com os guias obrigatórios do IIA (2010).

A função de auditoria interna pode abranger qualquer atividade dentro da firma onde haja intervenção humana freqüente ou onde, em algum momento, houve tal intervenção, como no desenvolvimento de sistemas de informação e de procedimentos automatizados. Tal escopo é justificado por Williamson (1985), que apresenta o homem que opera as organizações como o “homem contratual” que se caracteriza por dois pressupostos comportamentais: um cognitivo e outro motivacional.

O pressuposto cognitivo do homem contratual é a racionalidade limitada. Williamson (1985) afirma que o homem é intencionalmente racional dentro da empresa, agindo segundo preceitos lógicos, embora de forma limitada. Isso advém de sua competência cognitiva limitada para receber, estocar, recuperar e processar a informação. Já o pressuposto motivacional é a orientação pelo auto-interesse, ou oportunismo. Conforme Aquino (2005), o agente pode atuar pela revelação incompleta ou distorcida de informação, usando esforços calculados para disfarçar, ofuscar e confundir, bem como valendo-se de outros tipos de trapaceas. Desse modo, quanto maior a intervenção humana, maior a propensão ao erro por limitação racional do homem ou à fraude pelo pressuposto motivacional.

Segundo Almeida (2003), para atender à Administração da empresa, é fundamental o monitoramento dos agentes pela auditoria interna, de modo periódico e com a profundidade adequada à avaliação de processos críticos e melhoria deles, visando outras áreas além da contabilidade.

A auditoria interna pode ser vista tanto como ferramenta de monitoramento utilizada pelo proprietário (conselho de administração) em relação ao agente (presidente e diretores) como deste em relação aos empregados, determinando se a área estará subordinada ao Conselho de Administração ou à Presidência, em diferentes empresas.

Os novos padrões do IIA (2010), válidos a partir de janeiro de 2009, determinam que o executivo de auditoria interna comunique-se e interaja diretamente com o Conselho de Administração, sinalizando que o instituto enxerga a auditoria interna como um mecanismo do principal, e não do agente. No entanto, a avaliação da adequação da subordinação hierárquica de uma área de auditoria interna deve considerar diversos fatores e cenários nos quais a empresa está inserida, não se resumindo à aplicação de uma orientação do instituto.

Sobre essa questão, não se deve desconsiderar o pensamento de Galbraith (2004), segundo o qual a idéia de que os proprietários têm autoridade final não passa de uma crença irreal. Nas assembleias, os acionistas recebem algumas informações, muitas das quais já conhecidas pelo mercado, e raramente a autoridade da administração é contestada, sendo que os administradores costumam aprovar sua própria remuneração, às vezes a despeito dos lucros ou prejuízos acumulados pelas organizações que dirigem.

2.1.2 O processo de auditoria

O campo de atuação da auditoria interna cresceu bastante com o passar do tempo. Atualmente, a atividade de auditoria deve buscar a melhoria dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa. Seu escopo engloba, além das atividades de avaliação, atividades de apoio consultivo formal, ambos com o intuito de melhorar os processos e agregar valor à firma. O IIA (2010) atribui à auditoria interna também a responsabilidade pela avaliação da segurança de informação e dos riscos a ela associados.

Além dos trabalhos planejados com vistas a avaliar a gestão de riscos empresariais específicos, atualmente muitas áreas de auditorias realizam atividades relacionadas às exigências da Lei Sarbanes-Oxley, que podem incluir, além das avaliações do desenho e da execução dos controles internos sobre demonstrações financeiras, novamente o apoio consultivo às áreas responsáveis pelos controles na elaboração de planos de ação para solução de hiatos entre a estrutura de controles existente e a demandada pela lei norte-americana.

A área coberta por cada função de auditoria depende de diversos fatores, dentre os quais a maturidade da área de auditoria e o interesse da alta administração pelos benefícios oriundos dos resultados dos trabalhos da auditoria interna.

A atividade de auditoria engloba uma seqüência de etapas, executadas por meio de procedimentos geralmente baseados em normas e padrões e com o uso de ferramentas de apoio específicas a cada tipo de trabalho. As etapas de uma auditoria interna podem ser agrupadas em três macro-etapas: o planejamento, o serviço de campo e o reporte e acompanhamento e constam da FIG. 1.

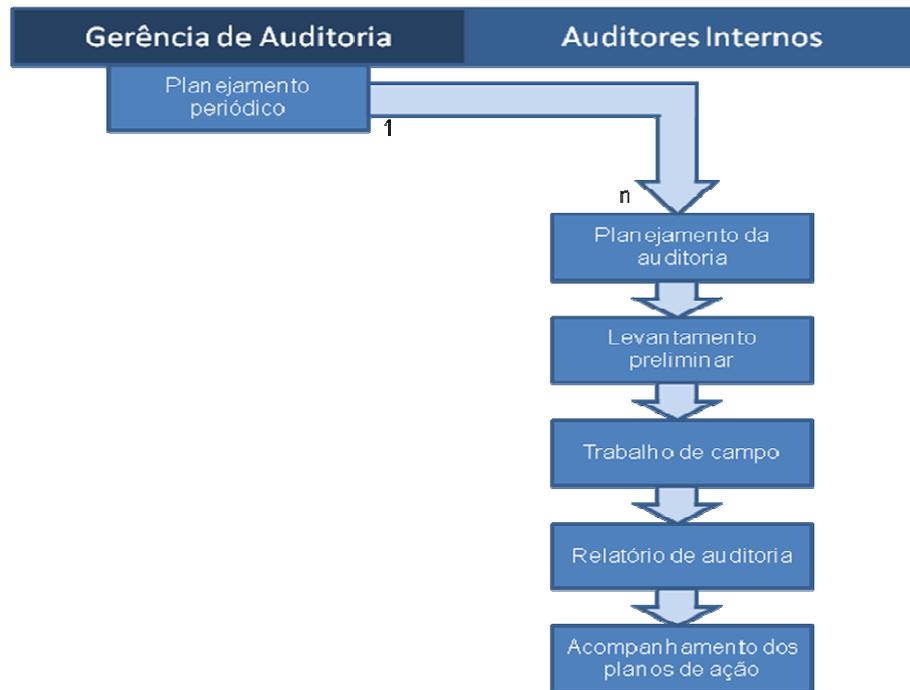


FIGURA 1 - Etapas do processo de auditoria
Fonte: Elaborado pelo autor

A gerência da área de auditoria é responsável pela elaboração do plano de trabalho, geralmente de periodicidade anual ou de médio prazo. O IIA (2010) recomenda que o planejamento periódico de processos e unidades auditáveis considere os riscos existentes em cada processo e seja formalmente aprovado pela área à qual a auditoria interna se subordina funcionalmente.

Após a aprovação do planejamento periódico, de alto nível, são realizadas as etapas referentes a cada auditoria interna planejada ou solicitada pela alta administração. O IIA (2010) afirma que é responsabilidade do auditor interno planejar e executar o trabalho de auditoria, sob a supervisão e aprovação de supervisores. O planejamento é a primeira etapa de cada trabalho e compreende a definição de objetivos, escopo e recursos a serem utilizados, bem como o prazo de realização do trabalho, quando este já não tiver sido definido no planejamento periódico. Durante o planejamento, devem ser analisados os sistemas de gestão de riscos e controles internos inerentes ao processo auditado.

Ao final do planejamento, é elaborado o programa de trabalho, que deve ser aprovado pelo nível apropriado dentro da unidade de auditoria. O IIA (2010) recomenda que os procedimentos de auditoria, incluindo a extensão dos testes, as técnicas de amostragem e o processo de coleta, análise, interpretação e documentação da informação de auditoria devem constar do programa de trabalho.

Durante o planejamento, realiza-se o levantamento preliminar, de natureza exploratória, que permite a coleta de informações sobre as atividades a serem revisadas, sem uma verificação detalhada. Quanto mais complexa e abrangente a atividade, maior a necessidade de uma visão geral do processo, obtida por meio do levantamento preliminar. Segundo o IIA (2010), os objetivos do levantamento preliminar incluem:

- (i) a familiaridade do auditor com informações importantes do processo auditado, tais como sua estrutura, operações, instalações, sistemas de informação e de gestão de riscos e controles internos;
- (ii) o embasamento para a elaboração de um programa de trabalho eficiente, concentrado em matérias de maior importância e com redução do tempo a ser alocado em áreas de baixo risco, e
- (iii) o estabelecimento de um tom cooperativo para o trabalho de campo que se iniciará em seguida.

A segunda etapa de uma auditoria é o trabalho de campo, que consiste na aplicação das técnicas de análise aos processos auditados, bem como na avaliação dos riscos e controles internos relativos aos processos.

Para cada tipo diferente de atividade, são necessários procedimentos de trabalho específicos, que podem obedecer a padrões locais ou internacionais, serem definidos internamente pela própria empresa ou serem uma mistura de ambos. Os procedimentos devem ser capazes de obter evidência suficiente e relevante para o cumprimento dos objetivos da auditoria. Podem ser realizados testes substantivos ou testes de desenho e eficácia de controles internos, dependendo da extensão necessária à obtenção de resultados suficientes ao trabalho.

As técnicas de análise em auditoria incluem:

- observação: exame visual, em geral confirmado por outros procedimentos, e aplicável a situações específicas, como controles e processos físicos;
- entrevista: indagação oral ou escrita, de grande utilidade em procedimentos de revisão de processos, geralmente associado a outras técnicas de análise;
- análise documental: estudo das evidências de auditoria, com a realização de comparações e identificação de desvios em relação às expectativas;
- reexecução: geralmente aplicável a controles automatizados, consiste na realização, pelo auditor, ou no acompanhamento da realização, pelo auditado, de procedimentos, com vistas a comparar o resultado obtido a padrões pré-definidos.

Na terceira etapa, elabora-se o relatório de auditoria, com a comunicação dos resultados encontrados e das recomendações propostas pela área de auditoria ou planos de ação acordados com a área auditada. Dentre os tipos possíveis de recomendações de auditoria aplicáveis a avaliações de controles internos, Ratliff *et al.* (1996) citam: (i) não modificar o sistema de controles, se ele estiver adequado às necessidades organizacionais; (ii) melhorar o sistema de controle interno, modificando controles insatisfatórios ou criando novos controles e (iii) reduzir o risco em certos processos em que não há como implementar ou melhorar os controles, por meio de seguros.

Ratliff *et al.* (1996) e Morais e Martins (1999) afirmam que o relatório é o produto final da auditoria, opinião compartilhada por alguns auditores. No entanto, a emissão do relatório não é capaz, isoladamente, de atingir os objetivos de agregação de valor e melhoria dos processos corporativos, por melhor que tenha sido o trabalho de campo e mais abrangentes e eficazes sejam as recomendações ou os planos de ação estabelecidos.

Nos casos em que houver necessidade de melhoria dos controles internos, redução de riscos e correções no processo auditado, para alcance dos objetivos da auditoria interna é fundamental o trabalho de acompanhamento pela auditoria interna dos planos de ação acordados com a área auditada, de modo a assegurar que sejam executados e, assim, as correções previstas sejam de fato aplicadas ao ambiente de negócios da empresa. A responsabilidade pela implementação das ações pertence à área auditada, e não à auditoria interna, mas o acompanhamento dos planos de ação é essencial, pois sem ele, as áreas auditadas podem ser estimuladas a desconsiderar o conteúdo do relatório de auditoria e direcionar seus recursos a outras atividades, que não a correção das falhas e a implantação das melhorias propostas.

Durante a realização do trabalho de auditoria, ocorre a supervisão, processo que começa com o planejamento e continua por todas as fases do trabalho de auditoria. Seus objetivos incluem garantir que os auditores alocados possuam a competência necessária à execução do trabalho, assegurar a execução do programa de trabalho aprovado, avaliar se os papéis de trabalho suportam as conclusões do auditor e garantir a exatidão e objetividade do relatório de auditoria. De acordo com o IIA (2010), a supervisão deve assegurar o cumprimento dos objetivos do trabalho.

Durante a auditoria interna de um processo, normalmente todas as etapas descritas são seguidas. Já atividades de avaliação de controles podem apresentar algumas variações do fluxo demonstrado.

A partir dos conceitos do COSO (1994), estima-se que a avaliação seja fortemente influenciada pelo aparato normativo da organização, que faz parte de seu ambiente de controle. A existência de políticas, normas e instruções é um importante direcionador dos empregados, podendo influenciar, assim, o escopo e o resultado dos trabalhos de auditoria.

Tal como a introdução ao Código Civil (2002) afirma em seu artigo 3º que “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”, também nas empresas não se admite como justificativa para o descumprimento de suas políticas o seu desconhecimento por parte dos empregados. Alerta-se, no entanto, para a diferença entre os verbos conhecer e compreender, afirmando que o primeiro está longe de implicar o segundo, visto que o conhecer é superficial quando comparado ao compreender. Dessa forma, normas claras e que considerem o fator da racionalidade limitada dos agentes são mais compreensíveis e, dessa forma, presume-se que tenham maior propensão à execução adequada.

Nesse sentido, uma estrutura normativa adequada, com instruções claras e sem detalhamento em demasia, teria impacto sobre a atividade de auditoria interna, em todas as suas etapas, desde a definição dos critérios que norteiam a seleção dos processos e unidades auditáveis, passando pelo levantamento preliminar do processo, elaboração de programas de testes, execução do trabalho de campo até o reporte dos resultados encontrados.

A avaliação da estrutura de controles internos responde por boa parte do tempo de trabalho dos auditores, conforme os dados analisados por Barros (2007). Para a realização desses procedimentos, Dias (2006) define três fases: levantamento do processo, análise dos controles internos e verificação da conformidade dos procedimentos executados e da eficácia dos controles internos adotados no processo.

Boynton, Johnson e Kell (2002) apontam que uma das finalidades da avaliação de risco de controle é auxiliar o auditor a determinar o risco de que as informações financeiras divulgadas contenham erros ou classificações materiais indevidas. Tal posição é corroborada pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB, 2007), entidade privada sob a supervisão da *Securities and Exchange Commission* (SEC), criada em 2002 pela Lei Sarbanes-Oxley, que define no *Auditing Standard* (AS) 5 procedimentos para avaliação do desenho e da eficácia dos controles internos das organizações, afirmando que a avaliação de riscos é a base de todo o processo de auditoria, que sustenta todos os procedimentos de testes posteriores.

Os mecanismos de avaliação vêm evoluindo ao longo do tempo. Coderre (2006) afirma que a globalização, pressões regulatórias e de mercado e as rápidas mudanças do ambiente de negócios criaram a necessidade de procedimentos de monitoramento mais frequentes e tempestivos para assegurar que a eficácia dos controles e a mitigação dos riscos.

No intuito de aumentar a produtividade da auditoria interna, podem ser definidos critérios e padrões para serem verificados automaticamente por meio de sistemas informatizados configurados para a emissão de alertas aos auditores quando um evento determinado ocorrer. Tal procedimento muito contribui para o alcance dos objetivos empresariais, caracterizando o termo conhecido por auditoria contínua. Aquino, Silva e Vasarhelyi (2008) informam que esse tipo de auditoria, além de permitir a otimização do tempo dos auditores, é bastante aplicável a situações em que os controles ou riscos são objetivos e há claramente como identificar eventos críticos que devam ser automaticamente monitorados e comunicados, via alertas, aos auditores.

A auditoria contínua geralmente percorre todas as etapas constantes na Figura 1, embora muitas vezes seja difícil observar a seqüência de etapas, pois sua execução é freqüente. Normalmente, a etapa do planejamento, incluindo o levantamento preliminar e a elaboração do programa de trabalho, ocorre uma única vez, sendo revisada periodicamente, enquanto o trabalho de campo, que é realizado automaticamente, a emissão do relatório e o acompanhamento das ações se repetem continuamente.

Hunton, Mauldin e Wheeler (2008) alertam para as conseqüências da auditoria contínua: se, por um lado, ela reduz a propensão do administrador a agir de forma oportunista, por outro gera um ambiente de desconfiança que pode culminar com uma forte aversão ao risco por parte dos administradores, com atitudes conservadoras ao extremo. Isso porque uma das características desse tipo de auditoria é o monitoramento em tempo real ou em períodos muito curtos, com a emissão de alertas extremamente tempestivos. Com a sensação de que estão sendo constantemente observados ou vigiados, os administradores podem aumentar sua disposição para obediência a regras internas em detrimento a assumir riscos calculados e que impulsionem os negócios da empresa.

O alinhamento entre os processos avaliados pela auditoria interna e os objetivos organizacionais, com os processos auditados sendo selecionados segundo (i) o impacto e a exposição de seus riscos, (ii) sua importância para a governança corporativa e (iii) sua associação com a estratégia da empresa, é apontado pelo IIA (2010) como capaz de contribuir para a agregação de valor para os negócios da empresa e melhorar suas operações.

Para que possam atingir os objetivos de agregação de valor e melhoria de processos, a consideração dos riscos e processos mais críticos para a empresa e a atenção a fatores de governança corporativa devem estar associados ao uso de técnicas e métodos adequados de coleta de dados e amostragem, à capacitação dos auditores internos e ao acompanhamento das ações consensadas entre auditor e auditado.

Ao analisar as ameaças e oportunidades enfrentadas pela auditoria interna diante da mudança nos processos organizacionais, Spira e Page (2003) avaliam que há um campo promissor para a atividade de auditoria, pois os auditores internos podem ser úteis para os *stakeholders* e para alguns atores no processo de gestão de riscos, sendo assim essenciais para as empresas.

2.1.3 Processos relacionados à auditoria interna

2.1.3.1 Controle Interno

O Controle Interno é um processo de grande importância para as empresas, sendo um dos principais campos de atuação da auditoria interna. Sua primeira conceituação, de acordo com Heier, Dugan e Sayers (2003), data do final do século XVII, quando Lawrance Dicksee levantou a necessidade de separar as contas por tipo de contas de recursos e segregar funções dos empregados.

A importância dos controles internos para as organizações é reconhecida há muitos anos. O American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), no AU Section 110, de 1972, define que a administração é responsável por estabelecer e manter controles internos para autorizar, registrar, processar e reportar transações consistentes com as afirmações da empresa em seus relatórios financeiros.

Segundo o AICPA (1972), o controle interno compreende o plano de organização e todos os procedimentos adotados numa empresa para proteção de seus ativos, verificação da exatidão de seus dados contábeis, melhoria de sua eficiência operacional e promoção da obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Numa visão voltada para sua aplicação no campo da auditoria interna, o IIA (2010) afirma que um sistema de controle interno representa um conjunto de atividades e componentes de controle utilizados por uma organização para alcançar seus objetivos e metas. Nesse sentido, a definição apresentada pelo instituto para controle compreende qualquer ação adotada pela administração, pelo conselho e por outros interessados com o objetivo de melhorar a probabilidade de que os objetivos e metas sejam alcançados. Os controles podem ser (i) preventivos, impedindo que eventos indesejáveis ocorram, (ii) detectivos, identificando e corrigindo eventos indesejáveis após sua ocorrência ou (iii) diretivos, estimulando e orientando a ocorrência de eventos desejáveis. Os controles podem ainda ser automáticos ou

manuais, de acordo com a forma como são executados e de sua dependência de sistemas automatizados ou de procedimentos manuais para serem realizados.

Dias (2006) afirma que a estrutura de controles internos de uma organização representa o conjunto de procedimentos ou atos que possibilitem segurança quanto aos aspectos lógicos e técnicos do processo, objetivando garantir o cumprimento das diretrizes organizacionais.

Com relação à evidenciação contábil, a Treadway Commission (1987) divulgou um relatório em que enfatizava a importância dos controles internos na redução das ocorrências de fraudes em divulgações financeiras e que afirmava que todas as companhias abertas deveriam manter uma estrutura de controles internos sobre demonstrações financeiras, que proporcionassem razoável segurança de detecção de fraudes antes da publicação das demonstrações. Após identificar as fragilidades de controle interno como uma das principais causas das fraudes no ambiente corporativo, recomendou a formação de uma base conceitual mais robusta sobre controles internos. Dessa solicitação, surgiu o relatório *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), internacionalmente conhecido como uma referência em questões relativas a controles internos.

De acordo com o COSO (1992), controle interno é um processo resultante das ações de um comitê de diretores, administradores e outras pessoas de uma empresa para prover razoável segurança relativa ao alcance de objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade das informações financeiras e obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis.

O COSO (1992) padronizou as definições relativas a controles internos, de modo que pudessem atender a diversas partes interessadas, e apresentou seu modelo estrutural, segundo o qual o controle interno é constituído por cinco componentes que interagem: (i) ambiente de controle, (ii) avaliação de risco, (iii) atividade de controle, (iv) informação e comunicação e (v) monitoramento. O modelo, apresentado como “pirâmide COSO”, consta da FIG. 2.



FIGURA 2 - Pirâmide COSO - Componentes do sistema de controle interno
 Fonte: COSO, 1992

Os cinco elementos são discutidos detalhadamente no relatório COSO e brevemente apresentados a seguir.

- (i) Ambiente de controle: É a base de todos os outros componentes, norteando a organização e influenciando a consciência de controle dos empregados. Fatores do ambiente de controle incluem integridade, valores éticos e competência das pessoas, filosofia da administração, formas de definir autoridade e responsabilidade, dentre outros.
- (ii) Avaliação de risco: As organizações enfrentam vários riscos internos e externos que devem ser avaliados. Um pré-requisito para essa avaliação é o estabelecimento de objetivos inter-relacionados e consistentes. Avaliação de risco compreende a identificação e análise de riscos relevantes para alcance dos objetivos, para posteriormente determinar como os riscos podem ser gerenciados.
- (iii) Atividades de controle: São políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração serão seguidas, através da gestão dos riscos para o alcance dos objetivos da organização. As atividades de controle ocorrem em toda a organização e incluem as aprovações, autorizações, reconciliações e segregação de funções.
- (iv) Informação e comunicação: Informações pertinentes devem ser identificadas, obtidas e comunicadas de uma forma e em um tempo que permita que as pessoas assumam e cumpram suas responsabilidades. Todos

os empregados devem receber uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelos controles devem ser tratadas com seriedade.

- (v) **Monitoração:** O sistema de controles internos precisa ser monitorado de forma contínua ou periódica, para ter sua eficácia avaliada. O escopo e a frequência das avaliações periódicas dependem da avaliação dos riscos e da efetividade dos procedimentos de monitoramento contínuo. Deficiências nos controles internos devem ser reportadas, sendo que as fraquezas materiais devem ser reportadas à alta administração e ao conselho.

As inter-relações entre os objetivos e os componentes do controle interno ocorrem em toda a organização, permeando cada uma de suas unidades e todos os níveis de suas atividades, conforme revela a FIG. 3. No que tange às categorias de objetivos, considera-se eficaz o sistema de controle interno no qual conselho, alta administração e corpo gerencial têm razoável certeza sobre (i) a eficácia e eficiência das operações, (ii) a confiabilidade das informações financeiras e (iii) a obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis.

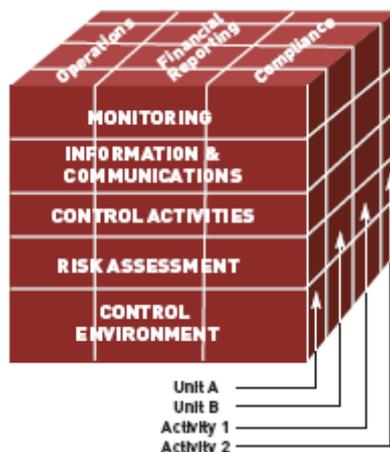


FIGURA 3 - Cubo COSO – Interação de componentes e objetivos do sistema de controle interno
Fonte: COSO, 1992

A estrutura do COSO tem sido amplamente utilizada pelas empresas, especialmente para aderência à lei Sarbanes-Oxley. Contudo, a estrutura de controles internos não é capaz de garantir certeza sobre a fidedignidade das demonstrações.

O AICPA (2008), no AU Section 319, revisado em 2008, identifica algumas razões que explicam por que os controles internos, por mais bem desenhados e efetivos que sejam, fornecem apenas uma segurança razoável quanto à consecução dos objetivos de uma organização. As limitações inerentes à estrutura de controles internos decorrem de:

- erros de julgamento: devido a informações inadequadas e restrições de tempo, dentre outros, as pessoas podem tomar decisões empresariais incorretas;

- falhas: mesmo controles bem desenhados podem não ser adequadamente realizados por falta de entendimento das pessoas, falta de cuidado, distração ou cansaço;
- conluio: a ação em conjunto de dois ou mais empregados pode gerar e encobrir fraudes, de modo que não sejam detectadas pelos controles;
- custo-benefício: os custos de implantação e manutenção dos controles não devem superar seus benefícios;
- descumprimento pela administração: a administração pode desconsiderar políticas e procedimentos estabelecidos, com objetivos ilegítimos.

Após o COSO, o Instituto dos Contadores do Canadá publicou seu modelo de controles internos, denominado Critérios de Controle (CoCo). O modelo canadense assemelha-se ao COSO em relação aos objetivos, mas dá maior destaque à proteção de ativos. No entanto, não é tão conhecido e disseminado quanto o COSO, que foi reformulado desde sua primeira publicação, adequando-se aos novos cenários empresariais.

Segundo Barbosa, Pugliese e Specchio (1999), o CoCo apresentou um conceito mais amplo que apenas o cuidado com as demonstrações financeiras, o *compliance* e a segurança dos ativos. Tal entendimento é apresentado também por Zanette, Dutra e Alberton (2007), que afirmam que o CoCo defende a premissa do interesse no foco do controle através dos processos, ampliando o conceito de controle com base no modelo originalmente desenvolvido pelo COSO. Seu ciclo é apresentado na FIG. 4.

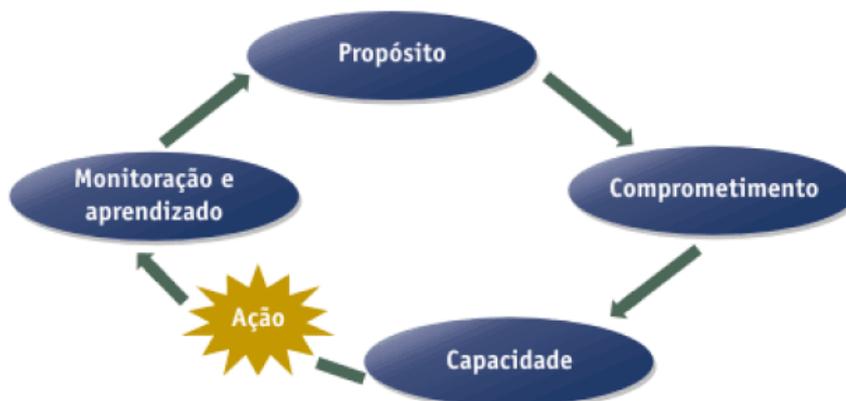


FIGURA 4 - Modelo de Controle CoCo
Fonte: Barbosa, Pugliese e Specchio, 1999

Moraes (2003) afirma que, ao considerarem o modelo CoCo para a realização de suas tarefas, as pessoas devem compreender o propósito da atividade, possuir um grau de comprometimento adequado e ter a capacidade necessária para executá-la. Após agir, devem

monitorar seu desempenho e o ambiente externo, de modo que possam aprender maneiras de melhorar a atividade a ser realizada e implementar as mudanças necessárias.

Barros (2007) interpreta o modelo CoCo, afirmando que nele o controle interno é constituído pelo conjunto de recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e atividades que apóiam as pessoas no alcance dos objetivos organizacionais. As fases do ciclo do modelo CoCo, apresentadas na FIG. 4, compreendem os seguintes aspectos:

- Propósito: Inclui objetivos estratégicos, missão e visão da organização, riscos, políticas, atividades de planejamento e a definição de metas e indicadores de desempenho;
- Comprometimento: Compreende valores éticos, integridade, políticas de recursos humanos, autoridade e *accountability*;
- Competência: Garantida pelo conhecimento, habilidades e ferramentas, processo de comunicação, informação e atividades de controle;
- Monitoração e aprendizagem: Englobam atividades de monitoramento do ambiente externo, interno e do desempenho, reavaliação de necessidades de informação e dos sistemas de informação, acompanhamento de rotinas e avaliação da efetividade dos controles.

Os controles internos sobre demonstrações financeiras têm como objetivo principal reduzir o risco de que informações incorretas constem das demonstrações financeiras das empresas. De acordo com Silveira (2004), informações mais transparentes e seguras aumentam o grau de governança corporativa e, assim, promovem maior alinhamento entre os contratos que vigoram no ambiente empresarial. Esse é um modo pelo qual o controle interno pode melhorar a prática da governança corporativa.

Bergamini Jr. (2005) alerta que as definições de controles internos devem ser transportadas para o ambiente organizacional com cautela, pois cada empresa tem objetivos específicos e utiliza procedimentos distintos em função do seu negócio. A robustez ou fragilidade do ambiente de controle é fortemente impactada por características específicas da empresa, como o nível de profissionalismo, o ambiente ético, o grau de formalidade dos controles e as ações internas para tratamento de erros e fraudes.

Os sistemas de controles internos superaram as atribuições de controles contábeis e administrativos, estendendo-se para os processos operacionais, incluindo a Tecnologia de Informação (TI). Os auditores de sistemas criaram associações específicas, com destaque para a *Information System Audit and Control Association (ISACA)*, seu instituto de maior abrangência.

Aplicável aos processos de TI, o *Information Technology Governance Institute* (ITGI), desenvolveu o *Control Objectives for Information and Related Technology* (COBIT), primeiramente publicado em 1996, que também utiliza as bases conceituais do COSO, e junto com outros padrões, como a *Information Technology Infrastructure Library* (ITIL) e a norma ISO/IEC 17799, fornecem as principais orientações adotadas nas auditorias de sistemas.

O COBIT é orientado ao negócio, fornecendo informações detalhadas para a gestão dos processos de TI baseados em objetivos de negócios, pois é projetado para auxiliar o corpo gerencial a avaliar o risco e controlar os investimentos de TI em uma organização. Por meio dele, os usuários podem ter garantias do bom gerenciamento dos serviços de TI de que dependem e os auditores têm acesso a recomendações para avaliar o nível da gestão de TI e aconselhar o controle interno da organização.

O COBIT é amplamente utilizado pelas auditorias internas e externas, sendo seus controles bastante aderentes às exigências da Lei Sarbanes-Oxley para controles gerais de TI. Trata-se de um modelo para gestão e controle de processos de TI, com definição de objetivos de controles agrupados em quatro domínios, apresentados na FIG. 5: (i) Planejamento e Organização; (ii) Aquisição e Implementação; (iii) Entrega e Suporte e (iv) Monitoração.

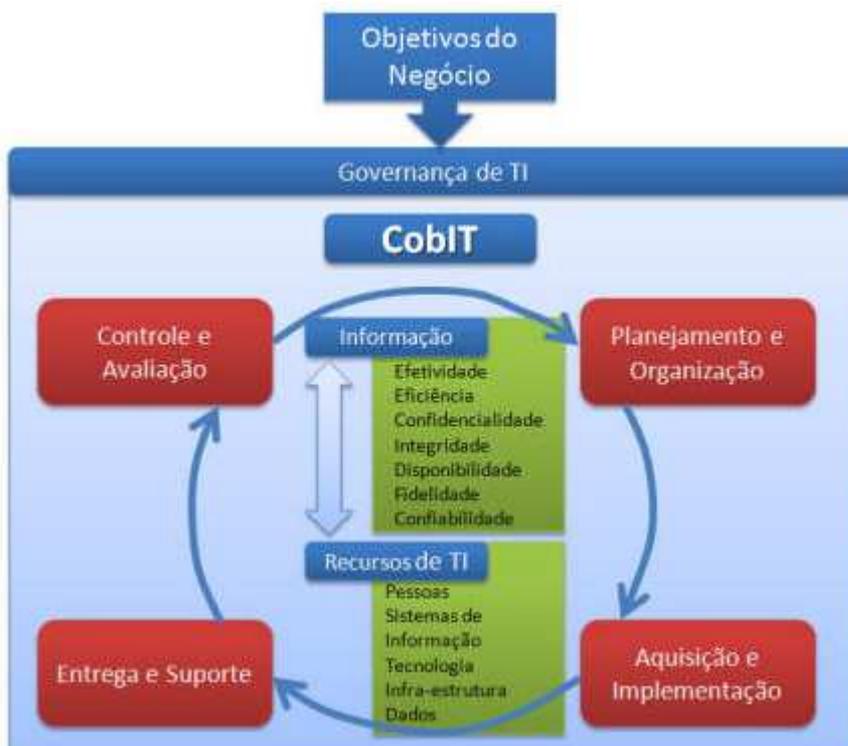


FIGURA 5 - Domínios do COBIT 4.1
Fonte: Adaptado de ITGI, 2007

Os domínios do COBIT englobam atualmente 34 processos de TI. O domínio Planejamento e Organização engloba os processos relativos a plano estratégico de TI,

arquitetura da informação, gestão de investimentos e recursos humanos de TI, gestão de projetos e de qualidade, dentre outros. A Aquisição e Implementação engloba os processos relativos a desenvolvimento, manutenção, instalação e homologação de sistemas de informação, além da gestão de mudanças. A Entrega e Suporte abrange contratos e acordos de nível de serviço, gestão da capacidade e disponibilidade da infraestrutura, gestão de dados, backup e continuidade dos negócios, gestão de usuários, configurações e operações. A Monitoração consiste do acompanhamento dos processos, avaliação dos controles internos e auditoria.

A interação entre os requisitos de negócio, os recursos de TI e os processos de TI, agrupados nos domínios e detalhados nos objetivos de controle, consta da FIG. 6.

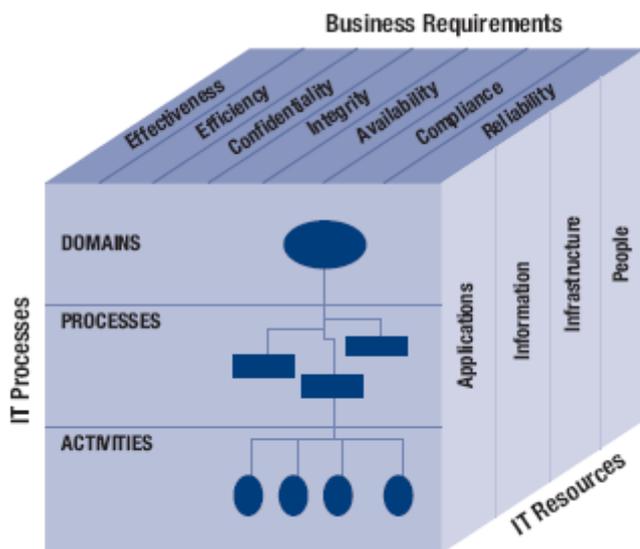


FIGURA 6 - Inter-relações dos componentes do modelo COBIT
Fonte: ITGI, 2007

Pode-se verificar a semelhança entre o COBIT e o COSO, pela interligação entre diferentes dimensões do modelo. O COBIT especifica os objetivos de controle e níveis de atendimento, mas não descreve o modo de implementação dos controles, função exercida pela biblioteca ITIL, amplamente utilizada na implantação de projetos de governança de TI. É comum o uso conjunto dos dois modelos para gestão dos principais riscos de TI.

Spira e Page (2003) afirmam que, no contexto da governança corporativa, controle interno e risco estão tão interligados que o controle interno tornou-se gerenciamento de risco. Percepção similar é apreendida em Arena e Azzone (2009, p. 43), ao atribuírem a maior atenção recebida pelo papel da auditoria interna na governança corporativa a sua relação com o “sistema de controle interno – gestão de risco”, essencial para as companhias na atualidade.

2.1.3.2 Gestão de Riscos

Conforme observam Spira e Page (2003), a gestão de riscos, tal como atualmente conhecida, passou despercebida durante muito tempo. Apenas no século XVII, com o desenvolvimento do racionalismo, é que as organizações atentaram para o fato de que, uma vez que as técnicas de previsão e mensuração do risco tornaram-se disponíveis, ele poderia ser evitado e compensado. O risco passou a ser associado ao resultado de ações humanas, e não atribuído à vontade divina.

Considerando-se os pressupostos de Modigliani e Miller (1958) de um mercado de capitais perfeito e de informação simétrica, a gestão de riscos não seria influente no valor da firma. Kimura e Pereira (2005) observam, no entanto, que na prática as premissas acima não são observadas, de modo que a gestão de riscos pode gerar valor para a empresa. Conflitos de agência e assimetria informacional são apenas algumas imperfeições de mercado que justificam o uso de mecanismos de gestão de riscos.

Nos últimos anos, o processo de gestão de riscos tem alçado grande destaque dentro das organizações, uma vez que é por meio dele que podem ser gerenciadas e reduzidas as ameaças ao alcance das metas organizacionais e de seus objetivos estratégicos.

Segundo McNamee e Selim (1998), o risco expressa a incerteza sobre a ocorrência de eventos e suas conseqüências, que podem afetar materialmente os objetivos da organização. Os riscos são inerentes a todos os negócios; não há atividade empreendedora com vistas a lucros futuros sem riscos envolvidos. E, conforme Jensen e Meckling (1999), todos os riscos de negócio são também riscos de uma gestão pobre. Os autores apontam cinco diferentes visões para o significado de risco, conforme o ambiente de aplicação:

- (i) gestão estratégica: o risco está relacionado a ameaças e oportunidades, sujeitas a diferentes probabilidades de ocorrência e impacto, e com implicações negativas ou positivas;
- (ii) gestão financeira: o risco influencia o custo de manutenção de ativos;
- (iii) gestão ambiental e saúde ocupacional: relaciona o risco ao perigo inerente a algumas atividades;
- (iv) auditoria e mercado financeiro: o risco é enxergado como potencial de perdas materiais de ativos físicos e financeiros;
- (v) seguros: o risco está fortemente relacionado a estatísticas de ocorrências e distribuição probabilística de eventos com perdas materiais.

Embora a gestão de riscos perpassasse todas as áreas da empresa, sua mais conhecida e tradicional abordagem refere-se à gestão de riscos que opera por meio de instrumentos financeiros, de grande relevância, mas fora do escopo deste estudo, cujo enfoque recai sobre a interação entre os processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa no que tange ao papel da auditoria interna junto desses processos.

Barros (2007) recorda que, tradicionalmente, os riscos não tratados pelas finanças corporativas eram classificados como operacionais, residindo aí todos os riscos não relacionados ao financiamento das atividades da empresa. Independente da classificação do risco, todo o processo de gestão de riscos é objeto da atividade de auditoria interna. O IIA (2010) aponta cinco objetivos principais do processo de gestão de riscos:

- Identificação e priorização de riscos associados a estratégias e atividades de negócio;
- Estabelecimento de níveis de risco aceitáveis para a organização pela alta administração e pelo conselho;
- Definição e implantação de atividades para gestão dos riscos, de modo a mitigá-los ou aceitá-los, conforme o apetite de risco da empresa;
- Realização de atividades permanentes de monitoração para avaliação dos riscos e da eficácia dos controles internos estabelecidos para mitigá-los;
- Comunicação periódica dos resultados dos processos de gestão de gestão de riscos ao conselho e à alta administração.

Antunes (2006) apresenta um modelo de avaliação de risco orientado para os auditores independentes. Sua estrutura de classificação de riscos e fatores de risco, no entanto, pode ser aplicada também à auditoria interna, uma vez que engloba diversos processos, não somente aqueles ligados às demonstrações financeiras, conforme pode ser verificado no QUADRO 1.

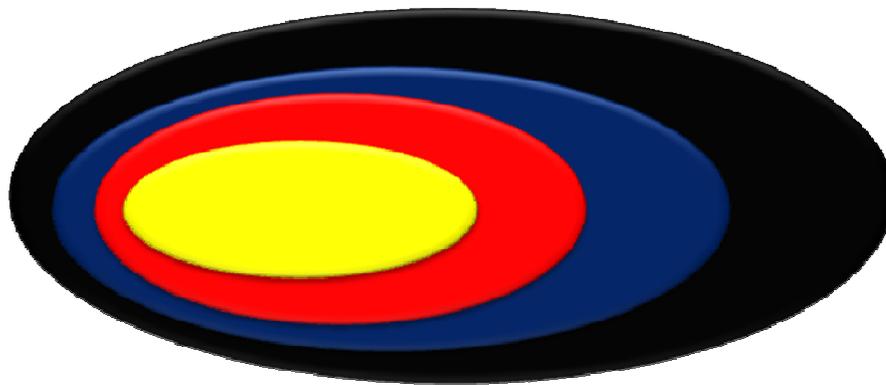
O papel da auditoria interna no processo de gestão de riscos corporativos alterou-se ao longo do tempo, podendo estar, dependendo da organização, em diferentes estágios de maturação. Segundo o IIA (2010), a auditoria interna pode desde não exercer papel algum junto à gestão de riscos até gerir e coordenar todo o processo de risco, conforme verifica-se na FIG. 7.

QUADRO 1

Classes de riscos e fatores de riscos de controle

Classes de riscos	Fatores de riscos
Gestão de Pessoas	Integridade e Valores Éticos Comprometimento com Competência
Modelo de Decisão	Políticas e Práticas de Recursos Humanos Filosofia e Estilo Operacional da Administração Postura para Informações Contábeis
Infra-Estrutura	Conselho de Administração e Comitê de Auditoria Atribuição de Autoridade e Responsabilidade Estrutura Organizacional
Avaliação de Risco	Ameaças Internas Ameaças Externas
Atividades de Controle	Restrições de Acessos e Funções Controles de Processamento de Informações Revisões de Desempenho
Informação e Comunicação	Processamento da Informação Divulgação da Informação
Monitoramento	Monitoramento Interno Supervisão Externa

Fonte: Antunes, 2006



- Nenhum papel
- Auditoria do processo de gestão de risco, como parte do plano de auditoria
- Apoio e participação ativa no processo de gestão de risco (participação de comitês de supervisão, atividades de monitoração e emissão de relatórios)
- Gestão e coordenação do processo de gestão de riscos

FIGURA 7 - Estágios de maturação do papel da auditoria interna no processo de gestão de riscos

Fonte: Elaborado pelo autor

O foco na gestão de risco, com o uso de uma variedade de técnicas para a identificação e a avaliação de riscos, não apenas facilita a definição dos controles internos, mas também está alinhado à mudança no debate sobre a governança corporativa, de um foco na qualidade dos reportes financeiros para um conceito de que os mecanismos de governança

corporativa não devem impedir os negócios da empresa. Spira e Page (2003, p. 652) afirmam que “a redefinição do controle interno como gestão de risco enfatiza sua relação com a formulação da estratégia e caracteriza o controle interno como um suporte à organização”.

A gestão de riscos é uma questão de governança. Martin, Santos e Dias Filho (2004, p. 10) afirmam que “para estabelecer um sistema de controle da gestão dos recursos, a governança se depara, inevitavelmente, com a necessidade de tratar os riscos empresariais”.

2.1.3.3 Governança Corporativa

Segundo Ambrosio (1998), as estruturas de governança corporativa iniciaram seu fortalecimento a partir das privatizações, fusões e aquisições, bem como da dependência internacional dos fundos de investimentos. A governança passou a ser mais relevante para as organizações também a partir da profissionalização das empresas.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2004) define que governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. Verifica-se, nessa definição, a menção indireta aos contratos existentes dentro da firma, bem como às partes envolvidas num conflito de agência. A governança é uma tentativa de reduzi-lo.

Martins (2004) recorda que, no Brasil, as discussões sobre governança corporativa são relativamente novas, decorrentes das reformas econômicas e sociais do Estado iniciadas na década de 90 e que provocaram mudanças no contexto nacional, como a abertura de mercado e a entrada de investidores internacionais.

Hawley e Williams (1996) citam quatro modelos que fundamentam a discussão sobre a governança corporativa: o modelo financeiro, o modelo dos *stakeholders*, o modelo de procuradoria e o modelo político. Cada um deles apresenta um foco diferente sobre a governança.

O modelo financeiro baseia-se em uma visão contratual da firma, desenvolvida por Jensen e Meckling (1976). A governança corporativa é diretamente relacionada à teoria da agência e ao conflito de agência por Silveira (2004), que a define como um conjunto de mecanismos internos e externos, de alinhamento entre os interesses de agentes e principais, com o objetivo de aumentar a probabilidade dos fornecedores de recursos garantirem para si o

retorno sobre o seu investimento. Os mecanismos de governança tentam, dessa forma, alinhar os contratos que vigoram dentro da firma.

O modelo dos *stakeholders* reconhece a empresa como um sistema de públicos relevantes que, segundo Clarkson (1995), reivindicam interesses na firma e são de grande importância para a sobrevivência da organização ao longo do tempo.

O modelo de procuradoria considera que os administradores são motivados por responsabilidades e metas, agindo no interesse dos proprietários.

De acordo com o modelo político, a alocação do poder sobre a corporação e a distribuição dos lucros entre os proprietários, administradores e demais *stakeholders* são determinadas pelo contexto organizacional e pelas políticas públicas aplicadas na alocação do poder.

O enfoque dado à governança corporativa nesta pesquisa baseia-se no modelo financeiro. Para Martin, Santos e Dias Filho (2004, p. 20), “a tarefa básica da governança é garantir que os recursos empresariais sejam empregados de forma eficiente e eficaz na missão, objetivos e metas da organização”. Para tanto, é preciso um sistema de controles. Os autores afirmam que a existência de uma governança corporativa é um problema de controles internos.

Embora o termo seja recente, os problemas que a governança vem tratar são antigos. Fundamentados na teoria da agência, os mecanismos de governança consideram que o comportamento dos agentes é afetado por políticas de remuneração e ferramentas de mensuração de desempenho. Nesse sentido, Andrade e Rosseti (2004) afirmam que suas questões centrais envolvem o conflito de agência, os custos de agência, os direitos assimétricos, o alinhamento de interesses e as forças de controle na firma.

Reportando-se à origem da governança, Harris e Townsend (1981) salientam que é da necessidade de redução do conflito de agência que surgem os objetivos da governança: (i) garantir que todas as obrigações legais e contratuais da empresa sejam atendidas e seus recursos sejam adequadamente conservados e empregados, (ii) assegurar que os recursos sejam aplicados de forma a gerar resultados para os acionistas/proprietários em conformidade com suas expectativas e sua percepção dos riscos do negócio e (iii) garantir a execução das atribuições (i) e (ii).

A relação de agência também subsidia a definição de governança apresentada por Child e Rodrigues (2000), segundo os quais a governança é um processo de controle interno e externo à firma que busca reduzir o risco dos proprietários e assegurar que a firma se

encarregue de se desenvolver e inovar, para garantir um fluxo de retorno estável ao longo do tempo.

O exercício dos poderes de governança dentro de uma organização depende em alto grau da implantação de um sistema de identificação, avaliação e controle dos riscos que cercam a gestão dos recursos nela investidos, conforme Martin, Santos e Dias Filho (2004). Nesse sentido, a governança deve dotar a administração dos recursos empresariais de um sistema de controle e gestão.

Nos últimos anos, a governança tem se fortalecido bastante, com a definição de códigos nacionais e a criação de instituições civis para sua difusão. O cenário atual contribui para o fortalecimento da governança corporativa, que se tornou uma forma de reduzir a desconfiança do investidor após os recentes escândalos financeiros envolvendo fraudes contábeis realizadas por administradores de grandes empresas, por meio do controle dos riscos de erros na divulgação das demonstrações financeiras.

Culp (2002) afirma que a governança deve conhecer a probabilidade da ocorrência de cada risco e saber o impacto que sua materialização poderá causar nos ativos empresariais ou em sua capacidade de produzir resultados. Após o conhecimento dos riscos corporativos, são identificados aqueles aos quais seus ativos e atividades estão efetivamente expostos. A combinação da probabilidade de ocorrência com o impacto resulta na mensuração do risco final, base para o planejamento anual de auditorias internas. De acordo com o apetite de risco da empresa, os riscos são aceitos ou mitigados, cabendo à auditoria interna verificar se, de fato, os riscos estão sendo geridos de modo alinhado com as definições do apetite de risco corporativo.

Martin, Santos e Dias Filho (2004) observam que enquanto o Conselho de Administração tem o dever e o poder de governança, são outros, os executivos, que têm o dever e o poder de governança, o que gera a necessidade de um sistema de controles que assegure a boa gestão dos recursos corporativos.

2.1.4 Normas e padrões de auditoria interna

Embora não estejam sujeitas a normas obrigatórias como as auditorias externas, existem normas e padrões aplicáveis às auditorias internas, como as emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que editou normas profissionais e técnicas relativas à profissão e à atividade de auditoria interna. A norma profissional emitida pelo CFC é a Norma

Brasileira de Contabilidade (NBC) PI – do Auditor Interno e a norma técnica é a NBC TI – de Auditoria Interna.

Por meio da resolução 986/2003, o CFC (2003) apresenta também uma norma relativa a procedimentos de auditoria interna contábil, aplicável a empresas públicas e privadas. A norma discorre sobre o planejamento de auditoria, riscos, procedimentos, amostragem e relatório.

O IIA define normas e padrões de auditoria aplicáveis a todos os países. O AUDIBRA, filiado ao IIA, recomenda a adoção dos padrões do instituto norte-americano, além de organizar cursos específicos de formação para os auditores internos, embasados nos padrões do IIA.

Em 2009, o IIA aprovou uma nova Estrutura Internacional de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna. As principais mudanças em relação à estrutura anterior, aprovada em 1999, referem-se ao agrupamento das normas e padrões em diferentes categorias quanto ao grau de obrigatoriedade e melhorias em processos do próprio instituto, como a definição de um período mínimo de três anos no qual seu aparato normativo deve ser revisado. Alguns elementos antigos foram eliminados da nova estrutura, enquanto outros foram aglutinados ou tiveram seu escopo modificado.

Com a nova estrutura, todas as normas, padrões e guias adotados pelo IIA passam a ser classificados como mandatórios ou fortemente recomendados para a boa prática da auditoria interna, conforme se verifica no QUADRO 2.

QUADRO 2

Estrutura Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna

Guias obrigatórios	
Elemento	Definição
Definição	A Definição de Auditoria Interna estabelece o propósito fundamental, natureza e escopo da atividade.
Código de Ética	O Código de Ética estabelece os princípios e expectativas em relação ao comportamento dos indivíduos e das organizações na condução dos trabalhos de auditoria interna. Ele descreve requisitos mínimos de conduta e expectativas de comportamento, ao invés de atividades específicas.
Normas e Padrões Internacionais	Os <i>Padrões</i> são orientados para os princípios de auditoria e fornecem uma estrutura para a realização e a promoção da auditoria interna. São requisitos mandatórios e consistem de: Declarações de requisitos básicos para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da efetividade de seu desempenho. Os requisitos são aplicáveis internacionalmente a todos os níveis de organizações e indivíduos. Interpretações, que esclarecem os termos e conceitos das declarações.
Guias fortemente recomendados	
Elemento	Definição
<i>Papers</i>	Os <i>papers</i> possibilitam a uma ampla gama de partes interessadas, incluindo aqueles que não fazem parte da profissão de auditoria interna, compreender questões relevantes de governança, risco e controle e relativas a funções e responsabilidades da auditoria

	interna.
Orientações para a Prática	Orientações para a prática possibilitam que os auditores internos apliquem a definição de auditoria interna, o código de ética e os <i>Padrões</i> , promovendo boas práticas. Tratam da abordagem e metodologia da auditoria interna, incluindo questões específicas de um país ou de uma indústria, mas não detalham processos ou procedimentos.
Guias práticos	Guias práticos fornecem orientação detalhada para a condução de atividades de auditoria interna, incluindo informações sobre ferramentas e técnicas, programas e passo a passo, bem como exemplos de serviços entregues.

Fonte: Adaptado de IIA, 2010

Os requisitos mandatórios são descritos neste estudo. O Código de Ética, aplicável tanto a indivíduos quanto a entidades, objetiva a promoção de uma cultura ética na profissão de auditoria interna, adicionando à definição dois componentes essenciais: os princípios relevantes para a prática da auditoria interna e as regras de conduta, que descrevem o comportamento esperado dos auditores internos no que tange aos princípios definidos. Os princípios relevantes para a prática da auditoria interna, segundo o IIA (2010), são a integridade, a objetividade, a confidencialidade e a competência.

O propósito das normas e padrões definidos pelo IIA (2010) são:

- (i) estabelecimento de princípios básicos para a prática da auditoria interna;
- (ii) apresentação de um modelo para a execução de atividades de auditoria que agreguem valor à organização;
- (iii) formação de uma base para a avaliação de auditoria interna;
- (iv) incentivo à melhoria dos processos e operações da organização.

As normas são classificadas em Normas de Atributos, Normas de Desempenho e Normas de Implantação. As normas de Implantação são aplicáveis a tipos específicos de trabalho, diferenciados entre avaliação e consultoria, enquanto as duas anteriores se aplicam a todos os serviços de auditoria interna. As principais normas de Atributos e de Desempenho atualmente em vigor são apresentadas a seguir.

As Normas de Atributos, que tratam das características das organizações e indivíduos que realizam atividades de auditoria, incluem:

- *1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade:* O propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem ser formalmente definidos em um regulamento ou estatuto, consistente com as Normas e aprovado pelo Conselho de Administração.
- *1100 – Independência e Objetividade:* A atividade de auditoria interna deve ser independente, tendo a área subordinação organizacional a um nível

hierárquico que lhe permita cumprir suas responsabilidades, livre de interferências na definição de escopo, execução do trabalho e comunicação de resultados. Os auditores devem adotar postura objetiva, imparcial e isenta. Se a independência ou a objetividade forem prejudicadas por algum motivo, o fato deve ser comunicado às partes apropriadas.

- *1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido:* Os trabalhos devem ser realizados com a proficiência e o zelo profissional devidos. A proficiência refere-se aos conhecimentos, habilidades e outras competências do auditor interno e da área de auditoria. O zelo profissional refere-se à aplicação, pelo auditor, do zelo e habilidade esperados de um profissional prudente e competente, atento às melhores técnicas de trabalho aplicáveis, alerta aos riscos que podem afetar o trabalho e considerando a extensão do trabalho necessária, bem como a probabilidade de erros, de acordo com a complexidade do processo auditado. Os auditores internos devem buscar aprimoramento contínuo.
- *1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria:* O gerente de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia da qualidade e de melhoria, que inclua todos os aspectos da atividade de auditoria interna e monitore de forma contínua sua eficácia.

Normas de Desempenho descrevem a natureza das atividades da auditoria interna e apresentam critérios de qualidade dessas atividades:

- *2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna:* O gerente de auditoria deve realizar uma gestão eficaz da atividade, de modo que ela possa adicionar valor à organização. Sua gestão deve incluir o planejamento periódico baseado em análise de riscos corporativos, a comunicação dos resultados à alta administração e ao conselho de administração, a garantia dos recursos necessários ao cumprimento do plano aprovado e o estabelecimento de políticas e procedimentos internos, dentre outros.
- *2100 - Natureza do trabalho:* A atividade de auditoria interna deve contribuir para a melhoria dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa. A auditoria interna deve monitorar e avaliar periodicamente a eficácia do processo de gestão de riscos, assistir a organização na manutenção de controles internos eficazes e fazer recomendações apropriadas à melhoria do processo de governança, com

vistas à promoção da ética, à prática da boa prestação de contas e à adequada comunicação entre auditores internos, externos, conselho e alta administração.

- *2200 – Planejamento dos trabalhos de auditoria:* Os auditores internos devem preparar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo seus objetivos, escopo, prazo, recursos e considerando os riscos significativos do processo auditado.
- *2300 – Execução do trabalho de auditoria:* Os auditores internos devem coletar informações suficientes para o alcance dos objetivos do trabalho, analisá-las e registrá-las, de modo a suportarem suas conclusões e resultados.
- *2400 – Comunicação de resultados:* Todos os trabalhos devem ter seus resultados comunicados, incluindo seus objetivos, escopo, conclusões, deficiências encontradas e planos de ação acordados.
- *2500 – Monitoração dos resultados do trabalho:* O gerente de auditoria deve estabelecer e manter um sistema de monitoramento, estimulando que as ações acordadas sejam efetivamente implantadas pelas áreas auditadas ou que a alta gerência assuma o risco de não implantação.

Com o intuito de atestar o conhecimento profissional sobre seus padrões, o IIA e o ISACA para auditoria de sistemas possuem certificados internacionais. Para obtê-los, os profissionais precisam comprovar formação e experiência na área e serem aprovados em exames específicos. O principal certificado emitido pelo IIA é o *Certified Internal Auditor* (CIA), enquanto o certificado de auditor de sistemas do ISACA é o *Certified Information Systems Auditor* (CISA).

2.1.5 A SOX e a confiabilidade das demonstrações financeiras

Em 2002, após os escândalos envolvendo fraudes contábeis em empresas norte-americanas que ocasionaram a perda da confiança dos investidores nos administradores das empresas e nas informações por elas divulgadas, os Estados Unidos publicaram a Lei Sarbanes-Oxley com o objetivo de proteger os investidores através da melhoria da confiabilidade das divulgações financeiras ao mercado de ações. Pela lei, é atribuída aos

agentes a responsabilidade pelo conhecimento das informações relevantes divulgadas o mercado e pela qualidade dessas informações.

A Seção 302 impõe aos diretores executivo e financeiro das empresas a obrigação de declararem que: (i) revisaram os relatórios financeiros; (ii) os relatórios não contêm informações incorretas e nem omitem informações sobre fatos materiais; (iii) as informações financeiras incluídas no relatório representam a condição financeira da empresa no período. Os diretores também se declaram responsáveis pelo estabelecimento e pela manutenção da estrutura de controles internos e informam terem divulgado ao Comitê de Auditoria e à Auditoria Externa as deficiências significativas e fraquezas materiais encontradas nos controles. Para que possam assinar tais declarações, os executivos precisam do suporte de uma sólida estrutura de controles internos.

A Seção 404 determina a avaliação da administração sobre os controles internos. O relatório de controles internos deve afirmar a responsabilidade dos administradores por estabelecer e manter uma estrutura e procedimentos de controles internos adequados para os relatórios financeiros. O documento deve conter também uma avaliação da efetividade dessa estrutura de controles.

Ao estabelecer punições para os administradores, em caso de conduta em desacordo com as determinações legais, a SOX atua como importante mecanismo de controle e limitação à livre atuação dos agentes em seu benefício e prejuízo dos investidores. Obviamente, há custos envolvidos no cumprimento da lei, mas espera-se que os benefícios para os proprietários superem a redução de riqueza ocorrida para adequação e manutenção de uma estrutura de controles internos que suporte as exigências legais.

Patterson e Smith (2007) ponderam que muitas empresas reclamam das numerosas exigências da lei, envolvendo a documentação e os testes dos controles internos. Contudo, os autores afirmam que seus efeitos benéficos, como o fortalecimento do sistema de controle interno e a redução de fraudes não pode ser desconsiderado.

Grumet (2007) argumenta que a SOX contribui para o fortalecimento da responsabilidade corporativa e o aumento da confiança dos investidores nas grandes empresas e no mercado de capitais americano, de um modo geral. O aumento da transparência é um fator que contribui para a redução do conflito de agência.

Do mesmo modo, Zhang e Pany (2008) informam que os relatórios de controles internos não resultam somente em melhorias para as empresas, pois eles podem fornecer aos usuários das demonstrações financeiras alertas sobre problemas potenciais resultantes de controles frágeis, ou atentá-los para a possibilidade de revisão de informações em

demonstrações já divulgadas. Apesar de que a SOX tenha resultado na divulgação de numerosas deficiências de controle interno, o custo de aderência à lei tem sido amplamente questionado.

Há diversos estudos sobre a relação custo-benefício da implantação da SOX, como os de Bedard *et al.* (2007) e de Graziano e Sinnott (2007). Embora muitos executivos reclamem dos altos custos de adequação à lei, Leuz (2007) não encontrou evidências de que a aderência à lei tenha sido excessivamente custosa. Os estudos, no entanto, focam nos benefícios para os processos empresariais, mas não abordam a capacidade de uma boa estrutura de controles internos de reduzir o conflito de agência.

Borgerth (2008) comenta por que a SOX requer revisão e manutenção dos sistemas de controle interno corporativos. As empresas que já estão sujeitas à Lei têm que adaptar sistemas de informação para que forneçam maior detalhamento, implementar um senso de responsabilidade para cada nível de criação da informação final, adotar um código de ética e reformular seus princípios de governança corporativa.

Recentemente, em entrevista concedida a Kranacher (2008), ao ser questionado sobre a abrangência que algumas empresas deram à estruturação de seus controles internos após a SOX, Paul Sarbanes, um dos senadores redatores da lei, afirmou que à época, a Lei focou os relatórios financeiros porque são esses documentos que fornecem informações aos investidores sobre a condição financeira das empresas, sendo assim essenciais para a decisão de investimento. No entanto, Sarbanes acredita que é benéfico se a estrutura de controles for expandida de modo a englobar aspectos operacionais das empresas, o que aumentaria a segurança dos mercados.

De acordo com a lei, os controles são avaliados periodicamente e sua ineficácia pode gerar diferentes tipos de deficiências, em grau crescente de criticidade: (i) deficiência de controle, (ii) deficiência significativa e (iii) fraqueza material. A atividade de avaliação é responsabilidade dos administradores, sendo realizada em muitas empresas por suas áreas de auditoria interna, seja com pessoal próprio ou com auditores internos contratados.

A divulgação de algum tipo de deficiência envolve diferentes fatores, desde a competência dos avaliadores em detectar o problema até o consenso entre auditores e administradores sobre o grau de criticidade da deficiência encontrada, uma vez que a lei obriga a administração a publicar somente suas fraquezas materiais, que são as deficiências maiores. Diversos estudos correlacionam fatores de governança à existência de deficiências no sistema de controle interno das empresas. Doyle, Geb e McVay (2007) verificaram que empresas menores, mais jovens e financeiramente instáveis têm maior propensão a

apresentarem fraquezas materiais que empresas maiores, saudáveis financeiramente e mais velhas, numa mostra de que fatores estruturais são determinantes da eficácia do sistema de controles internos.

O reporte de fraquezas materiais têm impacto sobre a gerência. Banham (2006) verificou que os *Chief Financial Officers* (CFOs), os diretores financeiros, têm maior probabilidade de serem substituídos em até seis meses após a divulgação da fraqueza. Por isso, a administração tem incentivos a baixar a severidade dos problemas identificados, o que é um ponto de grande atenção para os auditores internos no que tange à manutenção de sua objetividade. Tal situação implica em risco também para os auditores externos, especialmente considerando-se estudos como os de Earley, Hoffman e Joe (2008), que revelam que o julgamento do auditor externo é influenciado pela classificação da administração em relação ao grau de criticidade da deficiência encontrada.

Earley, Hoffman e Joe (2008) afirmam que a classificação da administração não é confiável por duas razões: (i) Até pouco tempo, a administração não precisava avaliar e testar seus controles internos (por isso, pode ainda não estar eficiente nesta tarefa); (ii) A empresa tem incentivos para não reportar deficiências, como danos à imagem e custos de remediação, o que resulta em que as classificações da empresa podem ser úteis a ela mesma, consciente ou inconscientemente. Devido à probabilidade de que as classificações da administração sejam viesadas ou incorretas, os auditores externos deveriam evitar utilizá-las antes de sua avaliação independente.

Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney Jr (2007) verificaram que as empresas que divulgam deficiências de controle são mais sujeitas a ações coercitivas da SEC, a republicação de demonstrações financeiras, são auditadas por grandes empresas de auditoria externa e têm propriedade concentrada, o que aponta para a existência de uma relação entre a estrutura societária, a governança e a estrutura de controle interno.

A Rede Global de Informações de Auditoria, *Global Audit Information Network* (GAIN), discute temas relevantes para a área de auditoria. Questões chave discutidas pelos chefes de auditoria constam de relatório do GAIN (2009): os maiores impactos da crise econômica na auditoria interna, as novas expectativas dos *stakeholders* da auditoria interna, as mudanças na função de auditoria no ano de 2008 – 2009, o aumento do foco no risco e o aumento da produtividade da auditoria interna, dentre outras.

A crise global modificou um pouco o foco da auditoria interna, orientando-o para os processos de gestão de riscos, especialmente os relacionados à recessão, e recomendando uma análise mais criteriosa dos processos por parte dos auditores internos.

O GAIN (2009) observa que a recente crise econômica apontou claramente falhas de governança em várias organizações. Como a governança incorpora a estratégia da organização para resposta ao risco, vários chefes de auditoria estão aumentando seu foco nessa área, até mesmo incluindo auditorias de governança no planejamento anual de auditoria.

2.1.6 Atributos de qualidade da auditoria

Antes da SOX, as atividades de auditoria interna focavam a detecção e não a prevenção. Roth (2002) ressalta que a partir da Lei os auditores internos mudaram sua abordagem do confronto para a parceria e do controle para o risco, bem como passaram a focar atividades consultivas.

Chapman e Anderson (2002) argumentam que a inclusão da avaliação e da consultoria na definição de auditoria interna resulta em uma atividade mais proativa e orientada para o cliente e considerando questões de controle, governança e risco. A definição de auditoria interna estabelece que a atividade deve agregar valor e melhorar as operações da organização, num escopo bem mais amplo que o inicial de verificação contábil.

Conforme Hass, Abdolmohammadi e Burnaby (2006), essas mudanças são necessárias para responder ao complexo ambiente externo e interno da organização contemporânea, devido aos impactos da regulação, tecnologia e outros fatores.

Adbolmohammadi (2009) aborda detalhadamente a observância aos padrões estabelecidos pelo IIA (2009) na determinação da eficácia da atividade de auditoria, sendo que os resultados de seus estudos enfatizam a importância da profissionalização como um elemento da qualidade do serviço e das boas práticas da função de auditoria.

A gestão de riscos requer que os auditores sejam competentes, íntegros e tenham zelo profissional no exercício de suas atividades. Mutchler (2001) afirma que, para que tenham a objetividade necessária à competência do auditor, são necessários treinamento e adesão a valores éticos.

Krell (2005) afirma que atualmente, o sucesso de uma atividade de auditoria interna, e da empresa como um todo, depende da avaliação dos riscos da organização. Nesse sentido, os auditores internos devem não somente serem capazes de avaliar os riscos de sua organização, mas também efetuar a análise completa de riscos incluindo sua atividade de auditoria. Para tanto, os auditores internos precisam possuir elevado nível de pensamento crítico, análise, tomada de decisão e lógica.

Um modelo de avaliação das práticas de auditoria interna deve considerar os processos de controle, risco e governança. Rossiter (2007) sugere que a avaliação das práticas da auditoria interna deve considerar os seguintes aspectos:

- adequação da norma principal, dos objetivos, políticas e procedimentos da área de auditoria interna;
- aderência aos padrões e ao código de ética do IIA;
- contribuição para os processos de governança corporativa, gestão de riscos e controles internos;
- *compliance* com as leis, regulamentos e padrões industriais ou governamentais aplicáveis;
- melhoria contínua das atividades de auditoria e adoção de melhores práticas;
- melhoria das operações e agregação de valor à firma.

A Estrutura de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna do IIA (2010) e seu Código de Ética definem requisitos fundamentais para a construção do conceito de qualidade dos serviços de auditoria interna. Há diversas normas que orientam a prática da atividade de auditoria. As normas para o exercício da auditoria interna estão divididas em três categorias: (i) Normas para o exercício profissional e Código de Ética, (ii) Orientações para a Prática e (iii) Materiais de apoio ao desenvolvimento e à prática.

A observação dos princípios trazidos por essas normas contribui para a qualidade do serviço de auditoria interna. Segundo o IIA (2010), os auditores devem aplicar os seguintes princípios:

- Integridade: elemento que fornece a base para a confiabilidade atribuída aos julgamentos realizados pelos auditores internos;
- Objetividade: atributo necessário à coleta, avaliação, comunicação de informações sobre a atividade ou processo objeto de exame;
- Confidencialidade: relativo ao sigilo das informações obtidas e à sua divulgação apenas com a autorização apropriada;
- Competência: aplicação do conhecimento, habilidades e experiência necessárias na execução de serviços de auditoria interna.

Tais princípios também podem compor um modelo de avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna. Segundo Beckmerhagen *et al.* (2004), alguns termos que descrevem uma auditoria efetiva incluem a confiabilidade dos achados, o valor agregado e a satisfação do cliente, embora seja muito difícil a mensuração do valor agregado.

Elliott, Dawson e Edwards (2007) observam, no entanto, que os escândalos financeiros do mercado de capitais que originaram a SOX e trouxeram novas oportunidades de trabalho, ampliando o escopo da auditoria interna, também prejudicaram a reputação da profissão de auditor. Em sua pesquisa, os autores colheram opiniões de auditores e auditados sobre alguns aspectos da atividade de auditoria, tendo dentre seus objetivos investigar e compreender as razões pelas quais a auditoria interna às vezes não é percebida como uma atividade que agrega valor para a companhia. O estudo sugere um novo processo de auditoria, que melhoraria a percepção de agregação de valor. Os pesquisadores, que não questionam a capacidade de agregação de valor da auditoria, consideram que a percepção de auditados e auditores sobre a atividade de auditoria interna não está adequada.

O questionário elaborado por Elliott, Dawson e Edwards (2007) foi aplicado a auditores e auditados da AWE Plc., empresa britânica de energia nuclear, e considerou aspectos qualitativos da atividade de auditoria interna. As respostas indicam, para a metodologia utilizada, que o processo de auditoria interna é muito bem conhecido e em geral percebido como necessário. No entanto, não há um consenso no que tange aos benefícios gerados pela auditoria interna e à agregação de valor. O estudo de caso revelou que uma das razões para a pouca percepção da efetividade e da agregação de valor pela auditoria interna são as ações de responsabilidade das gerências auditadas, apontando para uma fraqueza na importante interface entre auditoria e área auditada, essencial para que as melhorias sejam implementadas.

Sem a ação coordenada entre auditor e auditado, o trabalho de auditoria não ultrapassa a fronteira da emissão do relatório de auditoria, limitando-se à detecção de falhas nos processos, sem gerar as correções e melhorias que poderiam agregar valor e melhorar as operações da empresa. Os principais aspectos abordados na pesquisa citada foram:

- (i) Percepção geral da efetividade do processo de auditoria;
- (ii) Forma e antecedência da comunicação dos trabalhos;
- (iii) Tempo e recursos gastos na pré-auditoria;
- (iv) Preparação e capacitação dos auditores;
- (v) Clima durante a atividade de auditoria (abordagem do auditor);
- (vi) Aceitação de deficiências;
- (vii) Execução de trabalhos;
- (viii) Comunicação do planejamento anual;
- (ix) Percepção do auditado sobre o domínio do auditor em relação ao processo auditado.

(x) Tempo de monitoramento requerido para implementação de melhorias.

Uma outra maneira de avaliar as práticas da atividade de auditoria interna pode ser inferida a partir dos diversos indicadores de desempenho utilizados pelas áreas de auditoria interna. Frigo (2002) propôs um modelo de Balanced Scorecard (BSC) para as áreas de auditoria interna, no qual define perspectivas de aprendizado, qualidade e clientes internos e externos. Nesse sentido, a agregação de valor e a melhoria das operações da empresa, metas da auditoria interna, seriam obtidos quando os objetivos associados às perspectivas do mapa estratégico da auditoria interna fossem alcançados. O alcance desses objetivos, conforme o conceito do BSC, é sinalizado através dos indicadores estratégicos.

Frigo (2002) esclarece que a escolha dos indicadores de desempenho da auditoria interna deve ser norteadada por alguns critérios, tais como: (i) vínculo com os objetivos da atividade, (ii) priorização de informações relevantes, (iii) capacidade de esclarecimento da estratégia, (iv) capacidade de direcionamento de padrões e comportamentos, (v) relações de causa e efeito, (vi) foco na agregação de valor da atividade e (vii) capacidade de coleta e mensuração. Os indicadores utilizados pelas áreas de auditoria interna podem sinalizar aspectos da atividade de auditoria capazes de avaliar sua qualidade.

Recentemente, um levantamento realizado pela Deloitte (2007) retratou o cenário da auditoria interna no Brasil. Em relação ao nível de confiança na auditoria interna, gestores e auditores tiveram percepções similares que revelam uma alta confiança na atividade de auditoria. Dentre os benefícios gerados pela auditoria interna, o estudo revela a capacidade da função em identificar riscos de negócio e melhorar a eficiência dos processos internos, sugerindo que os auditores estejam atuando com foco na gestão de riscos e que os gestores estejam percebendo esse tipo de atuação. A pesquisa aponta que não está claro para a alta administração que a atividade de auditoria interna pode contribuir para a redução de custos e a otimização de receitas. O detalhamento de alguns itens pesquisados consta do GRAF. 1.

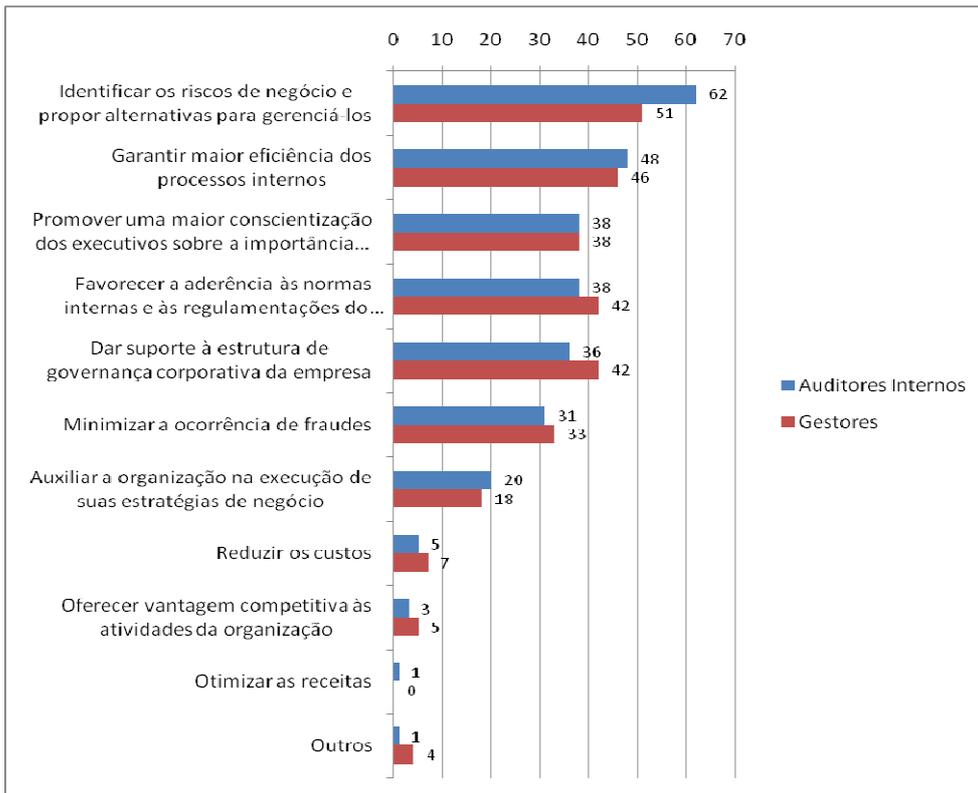


GRÁFICO 1 - Principais benefícios da auditoria interna
Fonte: Deloitte, 2007

Em relação à qualidade do serviço de auditoria interna, a Deloitte (2007) avaliou os seguintes aspectos: (i) foco em riscos-chave, (ii) prazo dos trabalhos e comprometimento das atividades da área auditada, (iii) recomendações construtivas e que agreguem valor, (iv) tempestividade da comunicação dos resultados, (v) relatórios fidedignos e suportados por evidências e (vi) atendimento às expectativas da organização. A maior divergência na percepção de auditores e auditados ocorreu em relação às recomendações da auditoria interna: enquanto a quase totalidade dos auditores, 95%, acreditam que as recomendações são construtivas e factíveis e contribuem para a geração de valor à organização, esse percentual cai para 74% dentre os auditados.

Há diversos sinais da expansão das atividades realizadas pelas áreas de auditoria interna. Allegrini *et al.* (2008) relatam que nos últimos anos as atividades de auditoria interna nas empresas europeias tem aumentado seu foco em consultoria, governança, TI e gestão, enquanto reduzem os recursos utilizados em *compliance* e auditorias financeiras.

Arena e Azzone (2009) realizaram um estudo com 153 empresas italianas para identificar os principais direcionadores da eficácia da auditoria interna. Seus resultados revelaram que a eficácia da auditoria interna é influenciada por características da equipe de auditoria, atividades e processos de auditoria e relações entre a auditoria interna e outras áreas dentro da organização. Os autores observaram que a qualidade da auditoria interna melhora

quanto maior a razão auditores/empregados, se o gerente de auditoria é afiliado ao IIA, se a empresa adota técnicas de auto-avaliação de riscos e controles e quando o comitê de auditoria se envolve nas atividades de auditoria.

Como esta pesquisa objetiva avaliar as práticas da atividade de auditoria interna por meio da análise de seus atributos, faz-se necessária a elaboração de um modelo para análise dessas práticas, que considere aspectos a serem levantados por meio dos instrumentos de coleta elaborados. Não há, no entanto, modelos consolidados para a avaliação das práticas ou da qualidade da auditoria interna, de modo que estudos de Elliott, Dawson e Edwards (2007) e de Arena e Azzone (2009) fornecem parte do embasamento à elaboração dos instrumentos de coleta desta pesquisa.

Muitos estudos questionam de que modo a auditoria interna pode alcançar seu objetivo de agregação de valor para a companhia. Arena e Azzone (2009) citam três formas. Primeiro, a ação da auditoria interna pode conscientizar as gerências dos negócios sobre sua responsabilidade em relação a riscos e controles. Segundo, por meio de atividades consultivas, a auditoria interna pode auxiliar as áreas de negócio a monitorar seus riscos e, por meio de atividades de avaliação, deve identificar falhas em sistemas de controles e apoiar a implementação da gestão de riscos corporativos. E, finalmente, a auditoria interna pode ajudar o comitê de auditoria e a auditoria externa, quando existentes, a realizarem suas funções, especialmente quando o comitê de auditoria for responsável pelo monitoramento do sistema de controles internos. O modelo adotado na pesquisa de Arena e Azzone (2009) consta da FIG. 8.

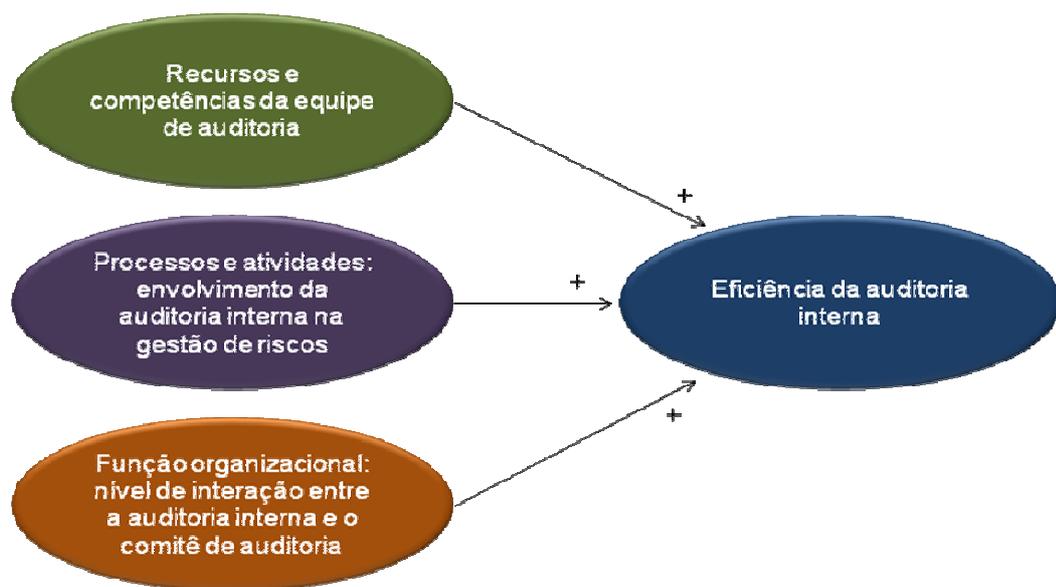


FIGURA 8 - Modelo de avaliação da eficiência da auditoria interna
Fonte: Arena e Azzone, 2009

Arena e Azzone (2009) desenvolveram a partir de estudos anteriores suas hipóteses de pesquisa e suas *proxies* e *dummies*, conforme QUADRO 3.

QUADRO 3

Determinantes da eficácia da auditoria interna

A eficiência da auditoria interna é positivamente relacionada a:	
Elemento determinante	<i>Proxies / Dummies</i>
1. Tamanho da equipe de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Número de auditores internos ▪ Razão entre o número de auditores e o número total de empregados
2. Competências dos auditores internos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Filiação do gerente de auditoria ao IIA ▪ Razão entre o número de auditores internos com a certificação CIA e o total de auditores ▪ Razão entre o número de auditores internos com a certificação <i>Certified Public Accountant - CPA</i> e o total de auditores
3. Envolvimento dos auditores internos na gestão de riscos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Adoção de técnicas de auto-avaliação de riscos e controles, pelas áreas auditadas ▪ Percentual de tempo dos auditores empregado em atividades de gestão de riscos
4. Relação entre a auditoria interna e o comitê de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Frequência de reuniões entre o gerente de auditoria e o comitê de auditoria ▪ Nível de participação do comitê de auditoria no monitoramento e na revisão do trabalho da auditoria interna

Fonte: Adaptado de Arena e Azzone, 2009

A considerar os resultados da pesquisa, Arena e Azzone (2009) sugerem que as áreas de auditoria interna das empresas devem redefinir o conjunto de habilidades e competências necessários ao exercício da profissão, acompanhando a evolução que está ocorrendo atualmente no papel da auditoria interna dentro das organizações.

2.2 A percepção na formação da opinião

Davidoff (2001) explica que a percepção é composta por símbolos do receptor que desencadeiam reações internas de conteúdo sensitivo-emocional, as sensações, que são processos seletivos nos quais a pessoa apreende somente alguns valores do objeto exterior e agrega a eles seus conhecimentos, sua subjetividade, suas experiências. Dessa forma, verifica-se a grande complexidade inerente ao processo perceptivo, que depende tanto do ambiente quanto da pessoa envolvida.

Em seu clássico *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*, Lalande (1996) define que percepção é um ato pelo qual o indivíduo, organizando suas sensações presentes, interpretando-as e complementando-as com imagens e recordações, se opõe a um objeto que considera como distinto de si, real e desconhecido. O fenômeno da percepção refere-se à

identificação da realidade, sendo posterior à sensação. A partir da percepção é que as mensagens ganham significado e interpretação.

Segundo Giglio (1996), a percepção é um processo de escolha e interpretação dos estímulos que nos chegam. Para Schiffman e Kanuk (1997), ela é um processo no qual a pessoa seleciona, organiza e interpreta os estímulos de maneira compreensível e coerente em relação à sua visão do mundo.

Schiffman e Kanuk (1997) ponderam ainda que as pessoas são extremamente seletivas em relação aos estímulos aos quais são submetidas; elas percebem somente uma pequena fração dos estímulos aos quais são expostas. Sua percepção pode ser bastante influenciada por experiências anteriores, nas explicações para o que pressentem e na motivação e interesse no momento da percepção.

Chauí (2000) define a percepção como uma experiência dotada de significação, sendo assim uma relação do sujeito com o mundo exterior; não existe um sem o outro. A percepção envolve a personalidade, a história pessoal. As pessoas percebem as coisas e os outros de modo positivo ou negativo e de maneira qualitativa.

Este estudo avalia a percepção de auditores e auditados, apresentando, assim, algumas limitações inerentes ao processo perceptivo quando confrontado à realidade.

Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985) afirmam que o julgamento de serviços de qualidade similar deve apresentar critérios similares à percepção como um todo. Imaginando-se a área auditada como, em parte, cliente do serviço de auditoria, pode-se estender a lista de antecedentes do modelo de expectativas do consumidor de serviços, elaborada por Parasuraman, Zeithaml e Berry (1993), para compreensão da percepção de cada auditado sobre a qualidade dos serviços de auditoria:

- Necessidades pessoais: estado ou condição essencial para o bem estar físico ou psicológico do consumidor;
- Percepção de alternativa aos serviços: percepção do consumidor do grau de obtenção de melhores serviços do que aquele oferecido pela empresa em questão;
- Percepção do papel desempenhado pelo consumidor: percepção do grau de influência do consumidor no nível de serviço recebido;
- Fatores situacionais: contingências no desempenho do serviço que os consumidores percebem estar além do controle do fornecedor do mesmo;
- Experiências passadas: exposição prévia do consumidor naquilo que é relevante ao serviço em questão.

Uma análise desses pontos proporciona uma melhor compreensão das expectativas de um consumidor, tendo em vista sua satisfação. Contudo, do mesmo modo que é difícil às empresas compreenderem plenamente como o consumidor raciocina e reage (HEGEDUS, 2000), também o é em relação à percepção do auditado sobre os serviços de auditoria que recebe e em relação à percepção do auditor sobre o comportamento e o sentimento do auditado.

3. METODOLOGIA

Os tópicos a seguir detalham a abordagem metodológica utilizada neste estudo, apresentando um escopo geral da pesquisa e identificando os métodos de coleta e análise de dados utilizados.

3.1 Delineamento e Perspectiva da Pesquisa

A orientação metodológica deste trabalho fundamenta-se, principalmente, nas proposições de Triviños (1987) e Richardson (1999), que discutem metodologias voltadas para o campo das Ciências Sociais.

Para esta pesquisa, foi realizado um estudo de caso, em que se buscou analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa brasileira do setor energético, comparando-se alguns de seus achados com os resultados de estudos anteriores sobre o mesmo tema, de modo a contribuir para a consolidação do conhecimento acadêmico nesta área de estudos.

A pesquisa utiliza fontes primárias, com abordagem lógica dedutiva. O uso de diferentes instrumentos de coleta de dados e o amplo acesso às fontes primárias, inclusive para confirmação do entendimento do pesquisador, permitiu que os resultados obtidos por meio dos primeiros instrumentos de coleta aplicados pudessem ter suas motivações esclarecidas e confrontadas com o referencial teórico.

Quanto à abordagem do problema, o estudo é suportado por uma análise qualitativa de dados. Segundo Castro (2002), a pesquisa qualitativa busca a observação da realidade, a aprendizagem dos fatos e o estudo dos fenômenos que afetam a empresa, ao invés de uma simples descrição ou registro deles, e geralmente não se baseia em instrumentos estatísticos para a análise do problema. Richardson (1999) adiciona ainda que pesquisas qualitativas descrevem a complexidade de um determinado problema, analisam a interação entre as variáveis pesquisadas e obtêm uma maior riqueza de detalhes nos resultados.

Pozzebon e Freitas (1998) defendem que as pesquisas qualitativas têm um grande potencial para a exploração de dados e a descoberta de resultados mais ricos e mais próximos à realidade que se quer compreender.

Tal abordagem não impediu, no entanto, que também fossem utilizadas neste trabalho técnicas de análise quantitativa, para tratamento dos dados obtidos por meio dos

questionários, o que não revela nenhum conflito metodológico, pois, conforme Triviños (1987), as pesquisas podem ser, simultaneamente, quantitativas e qualitativas.

Apesar de opiniões favoráveis, os métodos de pesquisa qualitativos ainda sofrem algumas críticas quanto a seu (pouco) rigor metodológico. Nesse sentido, Pozzebon e Freitas (1998) citam alguns requisitos a serem observados pelos pesquisadores na condução de pesquisas qualitativas, apresentados a seguir e considerados neste estudo:

- (i) justificar a escolha do método utilizado;
- (ii) estabelecer e apresentar critérios para a escolha do número de casos;
- (iii) definir e apresentar critérios para a seleção da(s) unidade(s) de análise;
- (iv) definir e apresentar critérios para a seleção do tipo de pesquisa;
- (v) esclarecer o processo de construção dos instrumentos de coleta, apresentando as referências utilizadas;
- (vi) elaborar um protocolo para a execução da pesquisa.

3.2 Estudo de Caso

Segundo Yin (2005), o estudo de caso é uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, quando os limites entre fenômeno e contexto não estão claramente evidentes e várias fontes de evidências são utilizadas. A presente pesquisa possui todas as características citadas. A análise da percepção das práticas de auditoria interna por auditores e auditados ocorre no tempo presente, embasada por referencial teórico e pesquisas similares realizadas recentemente. Os variados instrumentos de coleta utilizados e o amplo acesso do pesquisador às fontes primárias de dados permitiram que o estudo utilizasse de diversas fontes de evidências.

A investigação de estudo de caso aplica-se a situações em que as variáveis de interesse apresentam-se em maior número que os pontos de dados. Dessa forma, baseia-se em diversas fontes de evidência, submetidas à triangulação. As características apontadas por Yin (2005) para um estudo de caso exemplar são encontradas na pesquisa, que utilizou diversas fontes de evidências, base de dados organizada com as evidências apuradas e conexões entre as informações apuradas e as conclusões do estudo.

3.3 Seleção de Caso Único e Escolha da Empresa

Conforme Yin (2005), evidências revelam que estudos de caso múltiplos são geralmente considerados mais robustos que estudos de caso únicos. No entanto, a opção pela análise de mais de um caso possui, dentre outras, as desvantagens de exigir maior volume de recursos e tempo de pesquisa, o que pode inviabilizar sua execução por apenas um pesquisador. Por outro lado, o autor afirma que, desde que atinja os objetivos da pesquisa, o estudo de caso único é aceitável e pode apresentar contribuições acadêmicas tão ou mais relevantes que os estudos de caso múltiplos.

A opção desta pesquisa por um estudo de caso único, em detrimento a estudos múltiplos, é justificada por alguns fatores. As limitações de tempo e recursos, citadas por Yin (2005), influenciaram a decisão pelo estudo único. No entanto, os fatores determinantes dessa opção referem-se à necessidade de amplo acesso à empresa pesquisada para a utilização de diferentes métodos de pesquisa e instrumentos de coleta, bem como para retorno do pesquisador para confirmação de seus entendimentos iniciais. Não é simples para o pesquisador conseguir tal acesso a várias empresas.

A Companhia Energética de Minas Gerais (CEMIG) foi fundada em 1952, sendo hoje um grupo com atuação expressiva no setor elétrico, tendo constituído diversas empresas para o gerenciamento de seus ativos. Seus principais negócios são geração, transmissão e distribuição de energia elétrica e distribuição de gás natural. O grupo atua em várias regiões do país, com uma maior concentração na região sudeste. Observa-se também sua atuação fora do país com uma linha de transmissão no Chile. Em 2008 e 2007, o grupo apresentou um faturamento de 16,4 e 15,7 bilhões de reais, respectivamente. Desde 2001 a empresa possui ações negociadas na Bolsa de Valores de Nova York.

A CEMIG possui um robusto aparato normativo, com políticas, instruções de procedimentos e instruções técnicas aplicáveis a diversas atividades de negócio. Em 2006, a empresa passou por uma reestruturação de seus controles internos para aderência à SOX, com participação ativa dos profissionais da área de auditoria interna no projeto de adequação à lei norte-americana, chamado Projeto CEMIG-SOX. Os auditores participaram do mapeamento dos processos, definição de controles, proposição de planos de remediação e testes de desenho e eficácia dos controles. No final de 2008, sua auditoria interna iniciou um projeto com o objetivo de certificar seus auditores internos junto ao IIA, por meio do certificado CIA.

A empresa pesquisada possui uma área de auditoria interna que satisfaz as condições para teste da teoria, além de permitir ao pesquisador a observação participante, fatores que motivaram de modo importante a escolha do estudo único. A partir da análise detalhada dos fenômenos ocorridos na empresa pesquisada, poderá ser ampliada a base de conhecimento sobre os determinantes da qualidade percebida da atividade de auditoria interna.

A escolha do sujeito da pesquisa foi intencional e motivada pelo acesso às informações necessárias ao alcance dos objetivos do estudo. Muitas empresas consideram como estratégicas informações sobre seus processos de controles internos, governança e gestão de riscos, essenciais dentro da análise da auditoria interna, não permitindo a realização e a divulgação de estudos dessa natureza em suas unidades e junto a seus empregados. Merece destaque, dentre os critérios que definiram a escolha da CEMIG para a realização da pesquisa, o fato de que a empresa deu grande abertura ao pesquisador para que o estudo fosse conduzido em suas unidades, não apresentando nenhuma limitação ao pesquisador no que tange à divulgação de suas experiências e dos resultados da pesquisa.

3.4 Unidade de Análise

A unidade de análise deve considerar o modo como o problema de pesquisa foi definido. Dessa forma, avaliando-se o problema de pesquisa, verificou-se que a unidade de análise dessa pesquisa é o serviço prestado pela auditoria interna da empresa pesquisada. Para tanto, alguns aspectos acessórios também foram observados, tais como a estrutura de controles internos da organização, seus processos de gestão de riscos e governança, além dos aspectos intrínsecos à área de auditoria interna e à equipe de auditores internos.

A empresa em estudo forneceu todo o contexto da pesquisa e representou todo o ambiente no qual a auditoria interna estava inserida, com suas características, funções e relações com outros processos. Os auditores e auditados são os respondentes da pesquisa, dentro da estratégia adotada de coleta de dados. Do mesmo modo, os relatórios de auditoria e demais documentos e situações analisados, quer por meio de exame documental ou observação participante, também compõem o conjunto de dados coletados e analisados, distinguindo-se da unidade de análise; eles são uma forma de compreender a unidade de análise.

3.5 Seleção da Amostra, Coleta e Análise de Dados

De acordo com Bell (1989), os métodos de coleta de dados e informações devem ser escolhidos de acordo com a tarefa a ser cumprida. Dentro da ampla estratégia de pesquisa do estudo de caso, vários métodos podem ser empregados, sendo que os mais utilizados geralmente valem-se da abordagem qualitativa do problema e consistem em entrevistas ou questionários complementados por entrevistas, conforme Hartley (2004), que afirma adicionalmente que a observação e a análise documental também são bons métodos aplicáveis a pesquisas qualitativas.

Conforme observa Cardoso (2001), as etapas de coleta e análise de dados podem ocorrer em conjunto, originando novas conversas com os entrevistados, de modo a aprofundar o tema da pesquisa e confirmar o entendimento de aspectos que se mostraram importantes ao longo do processo de coleta e análise. Tal interação pode determinar inclusive algumas alterações na abordagem de coleta.

Múltiplas fontes e métodos de coleta de dados foram utilizados, permitindo a triangulação dos dados e outros aspectos relevantes recomendados por Yin (2005) para a construção do estudo de caso ideal. A coleta de dados ocorreu por meio de questionários, entrevistas semi-estruturadas, análise documental, análise de conteúdo e observação participante.

3.5.1 Análise das práticas percebidas da auditoria interna: questionários, entrevistas, análise documental e observação participante

A dinâmica do processo de auditoria interna da empresa foi analisada em detalhes por meio de entrevistas, questionários, análise documental e observação participante.

Os processos de gestão de risco, controle e governança foram conhecidos por meio de análise documental e entrevistas semi-estruturadas com analistas. Para avaliar o processo de auditoria, previamente à aplicação do questionário, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas com o superintendente e o gerente da área e análise documental.

Os questionários para avaliação da percepção das práticas de auditoria interna foram aplicados junto aos gerentes de auditoria (profissionais com atribuições de gestão, coordenação e revisão de trabalhos), aos auditores internos (profissionais com atribuições de execução e coordenação em alguns níveis) e aos auditados (gerentes, interlocutores e

responsáveis por controles das áreas auditadas) e enviados por meio de *link* para resposta a *survey* na internet, de modo a garantir o anonimato do respondente, obtendo assim maior fidedignidade nas respostas.

As perguntas tiveram o objetivo de verificar a percepção dos auditores e dos auditados sobre a atividade de auditoria interna, avaliando diversos aspectos, tais como a real capacidade da auditoria de contribuir para (i) a melhoria dos processos de negócio, (ii) a melhoria do ambiente de controle da empresa e (iii) o controle dos riscos corporativos e financeiros, atendendo às exigências da SOX.

O questionário foi composto de perguntas fechadas e uma pergunta final aberta, as primeiras para reduzir a ambigüidade na interpretação das respostas e permitir a utilização da estatística como método de análise e a última para propiciar um melhor entendimento das características inerentes à pesquisa e permitir manifestação voluntária do respondente sobre aspectos que julgasse relevantes. As perguntas permitiram ainda identificar os processos principais nos quais atuam o respondente, quando auditado, e as áreas que habitualmente auditam e o tipo de trabalho que realizam (auditoria de controles ou auditoria interna), quando auditor, com o intuito de permitir verificar se divergências na percepção dos respondentes podem decorrer de aspectos da auditoria, tais como o tipo de auditoria realizada – operacional, de sistemas, financeira, gestão ou controle interno – e o processo avaliado. Também foram considerados aspectos relativos à competência do auditor. Foram elaborados questionários distintos para auditores e auditados, embora com algumas perguntas coincidentes, tendo por base as características e atributos da área de auditoria, da empresa e dos auditores discutidas no referencial teórico.

O questionário aplicado foi submetido previamente a um teste piloto, realizado com uma pequena amostra de auditores e auditados, com o objetivo de identificar falhas no instrumento de coleta. Somente após feitas as correções e melhorias nos questionários submetidos ao piloto, eles foram encaminhados à população da pesquisa.

Após a tabulação das respostas aos questionários, foi realizado procedimento de triangulação, através de entrevistas, análise documental e observação participante, uma vez que o pesquisador trabalha na empresa pesquisada. De acordo com Yin (2005), essas são fontes adequadas de evidências para triangulação no estudo de caso. O roteiro das entrevistas semi-estruturadas realizadas junto aos auditores foi elaborado considerando-se os objetivos da pesquisa. A escolha dos entrevistados ocorreu em duas etapas: a primeira, pela identificação de grupos de respondentes em que se desejava confirmar alguma informação; a segunda se deu por meio da seleção aleatória de um ou mais componentes do grupo. Conforme Triviños

(1987), a entrevista semi-estruturada é um dos instrumentos de pesquisa mais decisivos para analisar os processos de interesse do pesquisador qualitativo. Os resultados das entrevistas foram comparados aos dos questionários, dando mais sinergia à análise de dados.

A análise documental abrangeu diversos tipos de documentos relevantes para a compreensão da dinâmica da auditoria interna, tais como o estatuto da área, seu planejamento periódico, programas de testes, relatórios de auditoria, indicadores de desempenho da auditoria interna e outras comunicações. Por meio dessa análise, informações relevantes sobre o contexto da auditoria interna foram levantadas e dados apurados nos questionários e entrevistas foram confirmados e puderam ser mais bem esclarecidos.

A observação participante ocorreu durante toda a pesquisa. Conforme Valladares (2007), a observação participante implica, necessariamente, em um processo longo. Muitas vezes, o processo começa com a negociação do pesquisador para poder acompanhar o grupo. No entanto, independente dessa etapa, o tempo é um pré-requisito importantíssimo para a observação participante porque a compreensão do comportamento de pessoas e processos exige que eles sejam observados por um longo período, e não apenas num momento único.

O pesquisador atua na área de auditoria interna da empresa pesquisada desde 2003. No início de 2009, ao ter definida sua pesquisa, passou a observar com maior imparcialidade os fenômenos que ocorriam dentro da empresa e da área estudada. Desde o início do levantamento preliminar de informações para a pesquisa, seguido pela análise de conteúdo de seu aparato normativo até os procedimentos finais de triangulação do estudo de caso, decorreram quinze meses. Nesse tipo de observação, Valladares (2007) ressalta que as entrevistas formais muitas vezes não são necessárias, com os dados podendo chegar ao pesquisador sem que ele faça qualquer esforço para obtê-los.

No que tange à qualidade do serviço de auditoria, foram identificados e analisados indicadores de desempenho em uso e em implantação, relativos à qualidade, aos prazos e aos resultados das auditorias, que mensuram os principais objetivos da auditoria interna da empresa pesquisada.

As conclusões da pesquisa foram orientadas pelo conteúdo das respostas aos questionários e entrevistas e pela análise documental e observação participante, sendo também embasadas pelos estudos e teorias existentes sobre o tema pesquisado.

3.6 Protocolo da Pesquisa

Para Yin (2005), o protocolo de pesquisa é um instrumento bastante útil no estudo de caso como forma de conceder maior confiabilidade ao estudo quanto a seu rigor metodológico, abrangendo os seguintes aspectos: visão geral do projeto, procedimentos de campo, questões específicas relativas à coleta de dados e estrutura de registro das observações e respostas.

Para a realização deste estudo, foi elaborado um protocolo de pesquisa com a descrição das etapas do trabalho, dos instrumentos de coleta de dados e da seqüência de atividades a serem executadas. A relação entre a construção do roteiro de entrevistas e os objetivos de pesquisa também fez parte do protocolo de pesquisa.

O protocolo com a apresentação das etapas de pesquisa consta da FIG. 9.

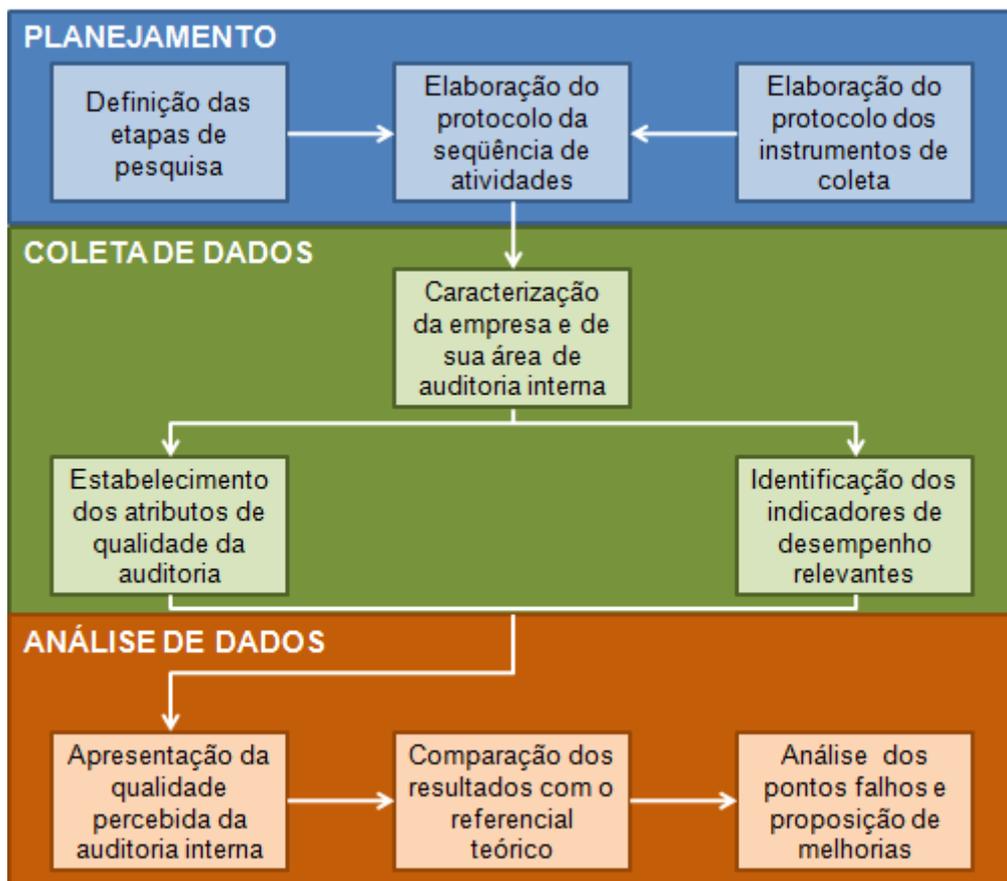


FIGURA 9 - Protocolo das etapas da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor

Embora a FIG. 9 apresente as atividades realizadas durante a pesquisa em uma seqüência lógica, algumas delas ocorreram simultaneamente, pois não havia necessidade de término de uma para o início da outra. Durante a análise de dados, por exemplo, foi necessário

retornar à coleta de algumas informações, para melhor entendimento das respostas. De modo geral, no entanto, foi seguida a seqüência das etapas da pesquisa apresentada no protocolo.

O protocolo dos instrumentos de coleta consta do QUADRO 4.

QUADRO 4
Protocolo dos instrumentos de coleta de dados

No.	Instrumento	Objetivo do instrumento	Fontes	Referência
1	Pesquisa documental	Caracterização da empresa (1)	Documentos públicos da empresa	Relatórios anuais, informações financeiras e <i>site</i> da empresa na internet
2	Pesquisa documental	Caracterização da auditoria interna da empresa e de seus processos de gestão de riscos, controles internos e governança (2 e 3)	Documentos internos da empresa	Políticas, normas, instruções de procedimentos e relatórios
3	Entrevistas semi-estruturadas		Corpo gerencial da auditoria interna e analistas dos processos	Elaboração do pesquisador
4	Pesquisa documental	Identificação dos indicadores de desempenho utilizados na auditoria interna (4 e 5)	Documentos internos da empresa	Relatórios e apresentações de reuniões gerenciais da auditoria interna
5	Entrevistas semi-estruturadas		Gerente de auditoria e auditores internos	Elaboração do pesquisador, adaptado de Arena e Azzone (2009), Deloitte (2007 e Elliott, Dawson e Edwards (2007)
6	Pesquisa documental	Identificação de atributos de qualidade da atividade de auditoria interna presentes na empresa (6 e 7)	Documentos internos da empresa	Estatuto da área, planejamento periódico, programas de trabalho, relatórios de auditoria, atas de reunião etc
7	Entrevistas semi-estruturadas		Gerente de auditoria e auditores internos	Elaboração do pesquisador, adaptado de Arena e Azzone (2009), Deloitte (2007 e Elliott, Dawson e Edwards (2007)
8	Questionários	Levantamento da percepção das práticas de auditoria interna (8 e 9)	Gerentes e coordenadores dos processos auditados	Elaboração do pesquisador, adaptado de Arena e Azzone (2009), Deloitte (2007 e Elliott, Dawson e Edwards (2007)
9	Questionários		Gerente de auditoria e auditores internos	Elaboração do pesquisador, adaptado de Arena e Azzone (2009), Deloitte (2007 e Elliott, Dawson e Edwards (2007)
10	Entrevistas semi-estruturadas	Confirmação da percepção das práticas de auditoria interna identificada nos questionários (10)	Gerente de auditoria e auditores internos	Elaboração do pesquisador
11	Observação participante	Confirmação do entendimento de todo o processo de pesquisa (11)	Observação pelo pesquisador	Atividades diárias dos auditores e auditados

Fonte: Elaborado pelo autor

O objetivo do protocolo de instrumentos de coleta de dados é detalhar as fontes de informação utilizadas para alcance do propósito do trabalho, identificando o tipo de instrumento de coleta utilizado, as fontes de dados e as referências necessárias ao alcance de

cada objetivo parcial da pesquisa. A observação participante ocorre durante todo o processo de pesquisa, não se configurando como um instrumento de aplicação posterior aos demais, mas sim de aplicação simultânea.

Para esclarecimento da seqüência prevista desde a obtenção de informações até a conclusão foi elaborado o protocolo de seqüência de atividades, que consta do QUADRO 5.

QUADRO 5
Protocolo da seqüência de atividades

No	Atividade	Objetivo
1	Aplicar instrumento 1	Levantar informações essenciais para o conhecimento da empresa.
2	Aplicar instrumento 2	Caracterizar os processos de auditoria interna, gestão de riscos, controles internos e governança corporativa, com maior detalhamento da auditoria interna.
3	Aplicar instrumento 3	
4	Aplicar instrumento 4	
5	Aplicar instrumento 5	Identificar indicadores de desempenho em uso na área de auditoria interna, verificando se consideram atributos de qualidade.
6	Aplicar instrumento 6	Identificar os atributos de qualidade da auditoria interna citados em Arena e Azzone (2009) presentes na empresa pesquisada.
7	Aplicar instrumento 7	
8	Aplicar instrumento 8	Conhecer as práticas percebidas por auditores e auditados em relação ao serviço de auditoria interna da empresa pesquisada.
9	Aplicar instrumento 9	
10	Aplicar instrumento 10	Confirmar o entendimento em relação à percepção das práticas de auditoria apurada por meio dos questionários.
11	Aplicar instrumento 11	Confirmar as informações obtidas por meio dos instrumentos 1 a 10.
12	Analisar os dados coletados	Analisar os dados coletados para identificar os atributos de qualidade da auditoria interna presentes da empresa pesquisada e confrontá-los à percepção de qualidade dos auditores e auditados e aos achados de estudos anteriores.
13	Elaborar conclusões	Determinar possíveis causas de divergências entre as percepções levantadas e os atributos de qualidade identificados, bem como possíveis conflitos de resultados em relação ao referencial teórico e resultados de estudos anteriores, contribuindo para o aumento do conhecimento sobre os principais determinantes da qualidade da atividade de auditoria interna.

Fonte: Elaborado pelo autor

O protocolo de seqüência de atividades orientou a conduta do pesquisador ao longo do estudo, elencando as fontes de informação e instrumentos de coleta de dados a serem aplicados para o alcance dos objetivos de cada etapa do trabalho. A atividade 12, de análise dos dados coletados, ocorreu posteriormente ao término de grupos de atividades de coleta anteriores, após a aplicação dos instrumentos necessários ao alcance dos objetivos específicos, de modo que não aguardou a coleta de todos os dados para ser iniciada, o que se justifica também pelo fato de que se fazia necessária a análise imediatamente ao término da coleta dos itens 8 e 9, de modo a embasar o item 10.

Para a condução das entrevistas semi-estruturadas, foi elaborado um roteiro com o intuito de obter as informações necessárias nas respectivas fases da pesquisa, bem como

subsidiar etapas posteriores, identificando os documentos a serem analisados na pesquisa documental e subsidiando a adaptação dos questionários à realidade da empresa pesquisada.

Os roteiros para a condução das entrevistas para caracterização da atividade auditoria interna, caracterização dos processos corporativos, identificação dos indicadores de desempenho de auditoria e identificação dos atributos de qualidade da auditoria constam dos APÊNDICES A a D, tendo sido de grande relevância para orientar o pesquisador ao longo do trabalho.

Embora novas questões tenham surgido ao longo das entrevistas, os roteiros de condução das entrevistas permitiram a obtenção de informações necessárias à compreensão de aspectos importantes relativos ao processo analisado por meio das entrevistas, em conjunto com os demais instrumentos de coleta apresentados.

As dúvidas geradas durante a análise das respostas aos questionários, cujos modelos constam do APÊNDICE E e do APÊNDICE F, é que definiram o roteiro das entrevistas posteriores, que constam do APÊNDICE G.

a. Limitações Metodológicas

O método do estudo de caso tem sido amplamente discutido nos últimos anos. Seus principais críticos apontam para um rigor metodológico insuficiente para a pesquisa científica. Com a evolução tecnológica e a maior possibilidade de realização de pesquisas quantitativas abrangentes, muitos pesquisadores têm denegrido o estudo de caso por sua pouca precisão e objetividade.

Yin (2005) defende que os estudos de caso continuem a serem realizados e endossa que especialistas renomados permanecem fazendo uso do método, o que refuta a idéia de que esse tipo de pesquisa seja realizado apenas por pesquisadores com baixo grau de conhecimento de outros métodos. Contudo, alerta que ao fazer um estudo de caso o pesquisador deve estar preparado para as críticas com relação aos métodos utilizados e aos resultados obtidos.

Outro ponto de atenção apresentado por Yin (2005) sobre o estudo de caso refere-se à forte dependência da qualidade do trabalho em relação ao poder de integração do pesquisador, sua habilidade na seleção da unidade de análise e dos métodos de coleta de dados e sua capacidade de efetuar mudanças oportunas no desenho da pesquisa, se necessário. Tais fatores fortalecem as recomendações do próprio Yin (2005) e de Pozzebon e Freitas

(1998) no que tange a uma apresentação metodológica detalhada das etapas da pesquisa que facilite o trabalho do pesquisador e reduza suas chances de perda do rigor metodológico aplicado no estudo.

Apesar das limitações apresentadas, Yin (2005) afirma que o método do estudo de caso é bastante útil ao universo científico e pode ser estruturado de modo a reduzir suas críticas a níveis que não impactem o estudo e seus resultados. Para tanto, a pesquisa deve possuir características que identifiquem o uso do método ao longo de todas as fases do estudo, desde a definição do problema até a apresentação do resultado, de modo que os questionamentos sobre a eficácia do método possam ser cientificamente respondidos. O detalhamento das etapas da pesquisa permite ao leitor maior segurança quanto à conotação científica do estudo, especialmente em relação aos critérios utilizados na condução do trabalho e sua capacidade de geração de informações suficientes para subsidiar as conclusões do pesquisador.

Outras limitações do estudo de caso residem na noção de que seus resultados não sejam generalizáveis por não terem como fundamento dados quantitativos que tiveram sua validade e fidedignidade testadas. Contudo, Yin (2005:55) afirma que “A pesquisa com base em levantamentos baseia-se em generalizações estatísticas, ao passo que os estudos de caso baseiam-se em generalizações analíticas”. Na generalização analítica, o pesquisador tenta generalizar um conjunto particular de resultados a alguma teoria mais abrangente. A generalização analítica deve ser testada em replicações. Os resultados dessas replicações, se coincidentes com os da pesquisa inicial, podem sustentar a teoria. Este estudo considera elementos metodológicos e referencial teórico que suportaram estudos anteriores, não se tratando de uma replicação integral, mas replicando, em parte, diferentes estudos relativos aos determinantes da qualidade da atividade de auditoria interna, corroborando, assim, a aplicação da generalização analítica.

Vergara (2000:11) atenta para a dificuldade em alcançar a neutralidade científica no decorrer das pesquisas devido ao dinamismo de reflexões, discussões, contradições e sistematizações que lhe dão validade, ressaltando que “não convém esquecer que as lentes do pesquisador, como as de qualquer mortal, estão impregnadas de crenças, paradigmas, valores. Negar isso é negar a própria condição humana de existir.” Tais limitações precisam ser consideradas neste estudo. No entanto, o pesquisador acredita que sua observância aos aspectos metodológicos definidos e seu desinteresse em algum tipo particular de resultado reduzem a níveis aceitáveis os riscos de falta de neutralidade no desenvolvimento do estudo.

Como técnica que utiliza de bastante empirismo e que se reinventa durante sua execução, surgem críticas sobre o rigor metodológico da análise de conteúdo, aplicada em algumas etapas do estudo. No entanto, seus benefícios em pesquisas como esta são fortemente reconhecidos por Bardin (2004), ao afirmar que os instrumentos de investigação laboriosa de documentos, como a análise de conteúdo, querem negar a ilusão da transparência dos fatos sociais, tentando afastar os perigos da compreensão espontânea:

esta atitude de ‘vigilância crítica’ exige o rodeio metodológico e o emprego de ‘técnicas de ruptura’ e afigura-se tanto mais útil para o especialista das ciências humanas, quanto mais ele tenha sempre uma impressão de familiaridade face ao seu objeto de análise. (BARDIN, 2004:24)

4. ANÁLISE DE DADOS

Para a realização da análise do caso, inicialmente foram obtidas informações referentes a características da empresa e de seus processos foco deste estudo. Seguindo o protocolo de seqüência de atividades, foram identificadas informações relativas aos seguintes aspectos:

- (i) caracterização da empresa;
- (ii) caracterização da atividade de auditoria interna na empresa;
- (iii) caracterização dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa;
- (iv) detalhamento dos indicadores de desempenho utilizados pela auditoria interna;
- (v) identificação dos atributos de qualidade da atividade de auditoria presentes na empresa pesquisada;
- (vi) levantamento e compreensão da percepção de auditores e auditados sobre as práticas da atividade de auditoria interna.

Todos esses aspectos tiveram suas informações obtidas por meio dos instrumentos de coleta descritos na seção de Metodologia.

As informações sobre as características da empresa estão apresentadas no tópico 4.1 deste estudo e foram obtidas a partir de fontes públicas de informação. Os dados publicados no *site* da empresa na internet constituíram a principal fonte de informação em relação a esse aspecto da pesquisa. Também foram consultadas informações financeiras e relatórios anuais publicados junto à Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) e à *New York Stock Exchange* (NYSE).

A caracterização da área e da atividade de auditoria interna da empresa pesquisada resultou da análise documental de políticas, instruções e normas corporativas e da própria auditoria e das informações obtidas junto à gerência de auditoria por meio de entrevista semi-estruturada cujo roteiro foi apresentado na seção de Metodologia. As características da auditoria interna compõem o tópico 4.2 deste estudo.

Para entendimento do funcionamento e das características principais dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa foram analisadas políticas, normas e instruções relativas aos processos e realizadas entrevistas semi-

estruturadas com analistas desses processos conforme roteiro apresentado na seção de Metodologia. As informações referentes a este aspecto do estudo constam do tópico 4.3.

Os indicadores de desempenho utilizados pela auditoria interna foram conhecidos por meio de entrevistas semi-estruturadas com a gerência de auditoria, cujo roteiro foi apresentado na seção de Metodologia. Adicionalmente, foram analisados documentos internos da área de auditoria interno com evidências de apuração e análise desses indicadores. O levantamento dos indicadores utilizados e a verificação de sua menção ou não a atributos de qualidade da auditoria interna são apresentados no tópico 4.4 deste estudo.

Foram analisados documentos internos da área de auditoria, dentre eles seu planejamento periódico, programas de testes, relatórios e atas de reunião para a obtenção de evidências sobre a presença de características de boas práticas da atividade de auditoria interna na empresa. A identificação dos atributos de qualidade da auditoria também considerou as respostas às entrevistas semi-estruturadas conduzidas junto ao superintendente e ao gerente da auditoria interna, cujo roteiro consta da seção de Metodologia. Os achados em relação a este aspecto do estudo compõem o tópico 4.5 desta pesquisa.

O levantamento e a compreensão da percepção de auditores e auditados sobre as práticas da atividade de auditoria interna se deu por meio da aplicação de questionários junto a auditores e auditados, com algumas questões adaptadas de estudos anteriores e todas suportadas pelo referencial teórico pesquisado. Ainda foi necessária a condução de entrevistas junto a auditores respondentes dos questionários para a confirmação de entendimentos do pesquisador e solução de suas dúvidas. O tópico 4.6 deste estudo apresenta a percepção sobre as práticas de auditoria interna pelos grupos consultados.

4.1 Caracterização da empresa

Em maio de 1952, foi criada a Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG, à época Centrais Elétricas de Minas Gerais. Naquela década, foram inauguradas as três primeiras usinas hidrelétricas construídas pela empresa: Tronqueiras, em janeiro de 1955; Itutinga, no mês seguinte; e Salto Grande, em 1956.

Até a criação da CEMIG, em 1952, o sistema elétrico mineiro era fragmentado e fruto da iniciativa privada. Com a sua inauguração, as hidrelétricas existentes foram centralizadas e começaram a surgir as novas.

A CEMIG atua nas áreas de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica e soluções energéticas. O Grupo CEMIG é formado por 49 empresas e 10 consórcios, sendo controlado por uma *holding*, com ativos e negócios em vários estados do Brasil. Possui, também, investimentos em distribuição de gás natural, transmissão de dados e está construindo uma linha de transmissão de energia elétrica no Chile. A FIG. 10 apresenta a abrangência geográfica da empresa, com os estados e países com atividade da CEMIG destacados em coloração escura.

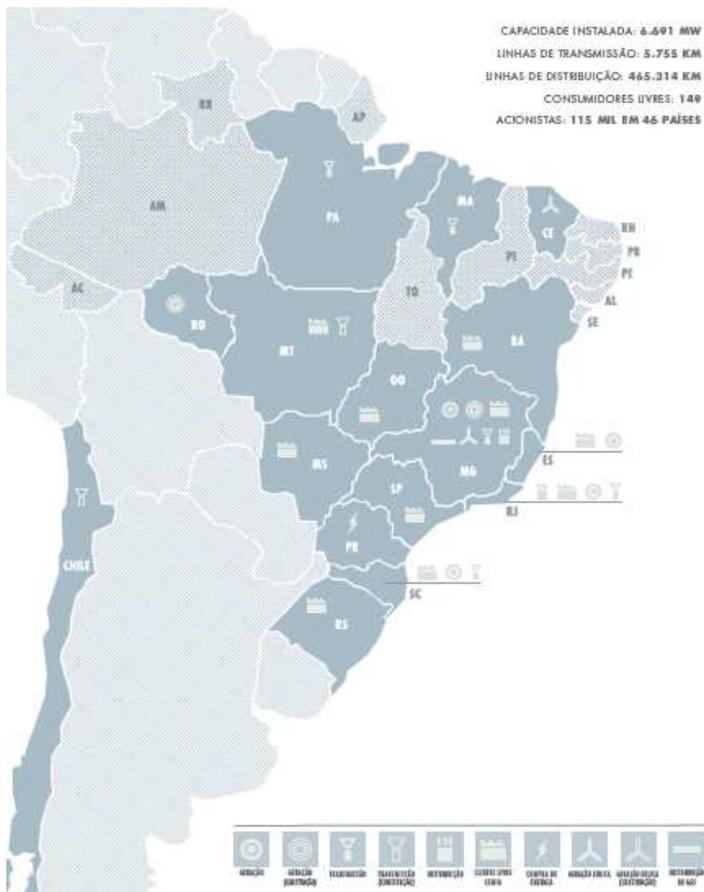


FIGURA 10 - Área geográfica de atuação da CEMIG
 Fonte: CEMIG, 2008

Na distribuição de energia elétrica, a CEMIG responde por aproximadamente 12% do mercado brasileiro. Atualmente, a empresa é um dos maiores grupos empresariais do setor energético nacional. Responsável pelo atendimento a cerca de 18 milhões de pessoas em 774 municípios de Minas Gerais e pela gestão da maior rede de distribuição de energia elétrica da América do Sul, com mais de 400 mil km de extensão, a CEMIG é uma das maiores geradoras do País, com um parque gerador da Empresa formado por mais de 64 usinas hidrelétricas, térmicas e eólicas.

A CEMIG é uma empresa de economia mista de capital aberto, controlada pelo Governo de Minas Gerais, possuindo ações listadas na BOVESPA, em São Paulo, na NYSE,

em Nova York, e na LATIBEX, em Madrid. A empresa encontra-se há dez anos no Índice Dow Jones de Sustentabilidade, sendo a única empresa do setor elétrico da América Latina a fazer parte desse índice internacional. A empresa é também uma das três companhias brasileiras que integram o grupo do índice Global Dow, lançado em novembro de 2008 nos Estados Unidos, com o objetivo de servir de referência para os mercados mundiais, de forma similar ao Índice Dow Jones da Bolsa de Nova York. O índice Global Dow inclui 150 empresas de 25 países, consideradas líderes mundiais em seus setores de atuação.

A presente pesquisa foi realizada na área de auditoria interna da CEMIG, que atende às empresas CEMIG Distribuição e CEMIG Geração e Transmissão, podendo auditar também suas controladas e consórcios. O ANEXO A apresenta as empresas do grupo que compõem o escopo de atuação da auditoria interna da CEMIG.

4.2 Caracterização da atividade de auditoria interna na empresa

As informações relativas à caracterização da auditoria interna pesquisada foram obtidas por meio de análise documental de estatutos, memorandos, relatórios de auditoria e papéis de trabalho, bem como de respostas a entrevistas semi-estruturadas conduzidas junto ao corpo gerencial da área, a partir do roteiro apresentado no APÊNDICE A.

Os principais documentos analisados compreendem:

- Manual de Organização (estatuto) da Superintendência de Auditoria Interna e da Gerência de Controles Internos;
- Plano Trienal de Auditoria, que estabelece o planejamento e a priorização das auditorias por meio de análise de riscos dos processos empresariais, aprovado pela área em 2009;
- Instrução de Auditoria Interna, que define a metodologia de trabalho da área, aprovada pela área em 2010;
- Memorandos emitidos pela área referentes a diversos assuntos, principalmente (i) comunicação do planejamento anual à presidência, (ii) avisos de auditoria, (iii) não conformidades encontradas e reportadas previamente à emissão dos relatórios;
- Relatórios de auditoria emitidos pela área nos anos de 2007, 2008 e 2009, tendo sido selecionados aleatoriamente 4 relatórios de cada ano referentes a auditorias ocorridas em diferentes processos;

- Testes de controles internos SOX realizados pela área em 2007, 2008 e 2009, tendo sido selecionados aleatoriamente 4 testes de cada ano referentes a diferentes processos;
- Papéis de trabalho e Folhas de Ponto de Auditoria referentes aos relatórios de auditoria e testes SOX analisados;
- Atas de reuniões gerenciais da área.

A estratificação dos documentos analisados consta da TAB. 1.

TABELA 1
Documentos analisados

Tipo de documento	Qtde
Manual de Organização	1
Plano Trienal de Auditoria	1
Instrução de Procedimento de Auditoria	1
Relatórios de auditoria	12
Memorandos	21
Documentação de testes	12
Atas de reuniões gerenciais	7

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da documentação detalhada na TAB. 1 permitiu o entendimento do processo de auditoria interna e a triangulação com informações obtidas posteriormente, por meio dos questionários e de entrevistas.

O perfil dos entrevistados com os quais foram conduzidas as entrevistas semi-estruturadas para caracterização da atividade de auditoria interna e para confirmação do entendimento de algumas respostas do questionário consta do QUADRO 6.

QUADRO 6
Perfil dos entrevistados

	Cargo	Escolaridade	Experiência em auditoria
E1	Superintendente	Administrador com especialização	Entre 5 e 10 anos
E2	Gerente	Contador com especialização	Mais de 11 anos
E3	Auditor	Administrador com especialização	Entre 5 e 10 anos
E4	Auditor	Contador	Mais de 11 anos

Fonte: Elaborado pelo autor

A participação percentual da distribuição dos entrevistados segundo seu tempo de experiência em auditoria interna consta da TAB. 2.

TABELA 2
Entrevistados por tempo de experiência x população

Grupo	Nº de entrevistados	Nº total de empregados	% de entrevistados
Até 5 anos	0	11	0%
Entre 5 e 10 anos	2	5	40%
Mais de 11 anos	2	6	33%

Fonte: Elaborado pelo autor

Para melhor conhecimento do processo e para esclarecimento de dúvidas após a aplicação dos questionários, optou-se por entrevistar auditores com maior tempo de experiência, conforme detalhado na TAB. 2.

A TAB. 3 apresenta a participação percentual de entrevistados para cada grupo de cargos da auditoria interna em comparação ao número total de empregados que compõem cada grupo.

TABELA 3
Entrevistados por cargo

Grupo	Nº de entrevistados	Nº total de empregados	% de entrevistados
Superintendente	1	1	100%
Gerente	1	1	100%
Auditor	2	22	9%

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2.1 Estrutura e atribuições da área de auditoria

Na CEMIG, atividade de auditoria interna subordina-se à Presidência da empresa, sendo executada pela Superintendência de Auditoria Interna e pela Gerência de Controles Internos, órgãos com livre acesso a todas as dependências e informações da empresa. Além de reportar-se à Presidência, alguns reportes da auditoria interna também são feitos ao Conselho Fiscal, que exerce algumas atribuições de Comitê de Auditoria para fins SOX.

A subordinação da área de auditoria interna, suas atribuições e responsabilidades estão formalmente definidas no Manual de Organização da empresa e incluem, dentre outras:

- planejamento e implementação da gestão estratégica de auditoria nas empresas do grupo;
- gestão e auditoria do sistema de controles internos para viabilização da certificação anual dos controles relativos às demonstrações financeiras em atendimento à Lei Sarbanes-Oxley;
- elaboração e submissão para aprovação da diretoria executiva e do presidente do Plano Trienal de Auditoria e do Plano Anual, respectivamente;
- avaliação do sistema de gestão de riscos corporativos;
- incentivo à difusão da cultura de controles internos;
- garantia de reporte das não conformidades e implementação das recomendações de melhoria e correção;

- participação dos trabalhos de proposição ou revisão de normas internas e implantação de novos processos ou aperfeiçoamento dos existentes.

A análise do manual que formaliza as atribuições da auditoria interna pesquisada revela a definição explícita de responsabilidade por atividades de avaliação, que compõem a estratégia de auditoria e, em específico, em relação aos controles internos e à gestão de riscos corporativos, de modo alinhado aos conceitos do IIA (2010). A atividade consultiva, no entanto, não é definida com clareza, embora possa ser apreendida na atribuição de proposição e revisão de normas internas e criação e aperfeiçoamento de processos.

De acordo com o superintendente da área, entrevistado E1, as atividades realizadas pela auditoria interna incluem a avaliação de processos e riscos, a atividade de *compliance*, por meio da verificação de conformidade dos processos com normas e leis, dentre as quais a SOX, e o apoio consultivo às áreas.

Na atividade de avaliação, a auditoria interna monitora os processos associados aos principais riscos corporativos, verificando sua adequação e eficácia, mas sua participação na gestão de riscos limita-se à execução desses trabalhos de auditoria.

A auditoria interna exerce importante papel de *compliance*, na manutenção da estrutura de controles internos da companhia, participando do desenho de controles e propondo remediações para os casos em que o desenho ou a execução atual do controle não atende aos critérios da lei Sarbanes-Oxley.

A atividade consultiva da auditoria interna pode ocorrer a partir de solicitações de orientação feitas por empregados de diversas áreas ou juntamente com as atividades de avaliação e *compliance*. Não há um processo estruturado dentro da hierarquia da empresa em relação ao apoio consultivo solicitado pelas áreas, de modo que os questionamentos são feitos por telefone ou e-mail e formalmente respondidos pelos auditores.

Em alguns casos, a auditoria interna apóia outras áreas da empresa no planejamento e execução de projetos específicos, como o desenvolvimento de sistemas de informação críticos ou a implementação de controles de segregação de função. No entanto, a maior parte da atividade consultiva, segundo os entrevistados, ocorre durante as próprias auditorias, nas quais o auditor não se limita a verificar o cumprimento de normas e procedimentos, mas também avalia sua adequação e identifica oportunidades de melhoria nos processos.

Em relação à participação da área na gestão de riscos, atualmente sua atuação tem caráter avaliativo, com o objetivo de verificar a adequação dos riscos definidos e verificar se

as ações de mitigação de risco são executadas pelas áreas gestoras. A base de dados fornecida pela gestão de riscos é utilizada em parte para priorizar os trabalhos da auditoria.

Em janeiro de 2010, a Superintendência de Auditoria Interna aprovou sua instrução de procedimentos, a Instrução de Auditoria Interna, que orienta os auditores sobre a execução das atividades relativas ao processo de auditoria. A instrução abrange as etapas da auditoria interna, estabelecendo padrões para o planejamento e execução dos trabalhos até a emissão dos relatórios, mas não estabelece os critérios para acompanhamento da implementação dos planos de ação acordados entre a área auditada e a auditoria interna para solução das não conformidades encontradas e implantação das melhorias sugeridas.

Por meio de entrevistas com alguns auditores, verificou-se que a existência da instrução é de conhecimento de todos. No entanto, os auditores não a conhecem em detalhes, fator explicado pelo pouco tempo de vigência da norma, e acreditam que necessitarão recorrer a ela com frequência durante os próximos trabalhos.

Antes da aprovação da Instrução de Auditoria Interna, havia poucas orientações metodológicas para os auditores internos, à exceção dos auditores internos com atuação junto ao processo de certificação da SOX. Em 2006, com a introdução dos preceitos da lei norte-americana, a auditoria interna da empresa pesquisada passou a conhecer e adotar instrumentos e ferramentas de amostragem e análise de dados alinhados a padrões internacionais como os definidos pelo PCAOB. Esses foram os principais efeitos da SOX para os procedimentos de trabalho da área de auditoria interna. Adicionalmente, com a ampliação do campo de atuação da auditoria interna, por meio da Lei, a atividade de auditoria interna tornou-se mais presente e conhecida dentro da empresa, especialmente em função dos procedimentos de apoio à revisão de controles internos e de testes de controles sobre demonstrações financeiras realizados pelos auditores junto a diversos órgãos da empresa.

Documentos internos que subsidiaram a elaboração da instrução apontam para a observância de diversos padrões nacionais e internacionais durante sua criação, dentre os quais:

- padrões do *International Standards on Auditing (ISA)*;
- NBC, aprovadas pelo CFC: NBC T 12 Normas Técnicas de Auditoria Interna e NBC P 3 Normas Profissionais do Auditor Interno;
- Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna aprovadas pelo IIA;
- AS 3 e AS 5 do PCAOB;
- estrutura COSO;

- instruções antigas da Auditoria Interna.

4.2.2 Planejamento de auditoria

A seção de Planejamento dos Trabalhos de Auditoria da instrução de auditoria interna em vigor na empresa pesquisada estabelece critérios para (i) a definição dos trabalhos a serem realizados periodicamente pela área, (ii) o levantamento preliminar nesses trabalhos, (iii) a definição do escopo de auditoria, (iv) a comunicação de início dos trabalhos, (v) a alocação de recursos, (vi) a reunião inicial dos trabalhos e (vii) a formalização do planejamento dos trabalhos.

De acordo com a instrução de auditoria interna, anualmente os trabalhos planejados são enviados à presidência da empresa para sua aprovação. A análise documental de memorandos emitidos pela auditoria interna a partir de 2007 constatou o envio do plano anual à presidência nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, com evidências do recebimento e aprovação da documentação pela presidência, por meio de assinatura e aposição de data na documentação pelo presidente.

Em 2009, foi elaborado o Plano Trienal de Auditoria, que deve ser observado para a execução dos trabalhos ao longo desse período e revisado anualmente para garantir a correta classificação dos riscos identificados e o entendimento dos processos de negócio. O documento de apresentação do plano informa que ele se baseia nos objetivos estratégicos da organização, no processo de gestão corporativa de riscos, no atendimento às orientações da SOX, na Instrução Normativa 08/2002 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG) e em documentos internos. Seu cumprimento visa contribuir para o alcance dos objetivos estratégicos da empresa, por meio da avaliação dos processos de maior exposição a riscos de auditoria e do acompanhamento da execução das iniciativas estratégicas.

Os processos que passam por avaliação de conformidade anualmente para fins da certificação SOX são definidos a partir de análise de risco e materialidade frente ao lucro da empresa, que pode ser entendida como a capacidade de um erro nas demonstrações financeiras relativas às contas contábeis desse processo alterar a decisão de investimento de um investidor.

Os critérios para a priorização de processos auditáveis, conforme definido no Plano Trienal, são considerados desde 2009, devendo ser parcialmente implementados em 2010. Nos anos anteriores, os critérios para a priorização dos trabalhos eram a percepção de

risco, experiência e *feeling* dos auditores internos e informações dos diretores responsáveis pelos processos sobre pontos de atenção a serem verificados.

A instrução de auditoria e o plano trienal prevêem ainda que, para atender a demandas emergenciais da diretoria executiva ou novas demandas urgentes, podem ser realizadas auditorias especiais, não planejadas. A análise documental de relatórios de auditoria dos anos de 2007, 2008 e 2009, comparativamente ao memorando comunicando o planejamento anual desses períodos, revelou a execução de trabalhos não planejados inicialmente, corroborando a existência de trabalhos especiais.

A execução do planejamento anual foi avaliada por meio da análise de atas e documentos de apresentação de reuniões gerenciais do período analisado e da comparação entre os relatórios de auditoria emitidos e os trabalhos citados no memorando que estabelece o plano anual. Verificou-se que não há a realização de 100% das auditorias planejadas, mas os percentuais de execução do plano anual em 2007, 2008 e 2009 foram bastante elevados. Dentre as justificativas apresentadas pelo corpo gerencial para o não cumprimento do plano anual em sua totalidade, está a execução de trabalhos especiais, não planejados, que utilizaram recursos inicialmente destinados à execução total do plano. A não realização total do plano ocorre todos os anos em função dessas novas demandas e de o plano considerar toda a capacidade instalada da auditoria interna. Os trabalhos não executados em um ano são programados para o ano seguinte.

A análise documental do atual plano trienal e do planejamento anual de 2010 revela que tais planejamentos foram subsidiados por análise de riscos dos processos, de modo a priorizar a realização de trabalhos em processos de maior risco total. A análise dos planejamentos anuais de 2007, 2008 e 2009 e entrevistas não evidenciam que naqueles anos os planejamentos tenham sido orientados para os processos de maior risco na empresa. Ressalta-se que o plano trienal, que estabelece metodologia de planejamento baseada nos riscos dos processos, foi aprovado em 2009 e a atual instrução de auditoria, que também orienta o planejamento para a gestão de riscos, é de 2010. Os critérios para definição das unidades auditáveis, as áreas nas quais os processos eleitos serão auditados, são estabelecidos pela instrução de auditoria. Não foram analisados documentos de auditorias realizadas após aprovação da instrução, de modo que não foi possível verificar a adoção dos critérios atualmente em vigor para a seleção das unidades auditáveis.

4.2.3 Execução dos trabalhos de auditoria

De acordo com a instrução de auditoria, após o planejamento, previamente à execução dos trabalhos, deve ocorrer o levantamento preliminar, fase de preparação do trabalho de auditoria, na qual o auditor obtém um entendimento do processo auditado, seus riscos e impactos estratégicos, que deve ser documentado por meio de narrativas e fluxogramas. A análise documental das fases de auditorias realizadas entre 2007 e 2009, com a seleção aleatória de 12 trabalhos, 4 de cada ano, não evidenciaram a existência da etapa de levantamento preliminar para as auditorias de processos. Apenas as auditorias de controles internos da SOX selecionadas na amostra do ano de 2007 apresentaram narrativas e fluxogramas. A ausência de evidências não indica que não houve levantamento preliminar, mas pode-se afirmar que, se houve, ele não foi documentado e não gerou conhecimento formal para a área de auditoria.

Após o levantamento preliminar, a instrução de auditoria prevê a definição do escopo da auditoria, importante orientador para a elaboração dos Programas de Testes de Auditoria, que norteiam os levantamentos e exames. Os auditores são orientados, pela instrução, a escolher dentre os seguintes tipos de testes o ideal para atingir aos diferentes objetivos dos programas de auditoria:

- Indagação (investigação e confirmação) – obtenção de informações através de indagações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade. É um método complementar aos demais;
- Observação – acompanhamento do procedimento quando de sua execução;
- Exame documental (inspeção) – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- Re-execução (cálculo) – execução do procedimento pelo auditor, conforme executado pelo auditado, bem como pela conferência da exatidão aritmética de documentos.

A análise documental dos programas de testes e das evidências de sua execução para a mesma amostra de auditorias realizadas entre 2007 e 2009 revelou o uso de todos os tipos de teste citados acima, com preponderância do testes de exame documental sobre os demais.

Previamente ao início dos trabalhos de auditoria, as áreas auditadas são comunicadas do início dos trabalhos por meio da emissão dos avisos de auditoria que,

segundo a instrução, deve ocorrer com no mínimo 5 dias úteis de antecedência. A exceção são trabalhos especiais ou que requeiram sigilo, nos quais as áreas auditadas não são previamente avisadas. Não foi possível evidenciar a observância ao prazo mínimo citado na instrução para todas as auditorias selecionadas na amostra, uma vez que nem todas possuem a formalização da data de início dos trabalhos de campo. A análise dos memorandos de aviso de auditoria, no entanto, revelou um padrão entre a data de emissão do memorando e a data de início dos trabalhos, em geral próximo a uma semana, mas algumas vezes inferior a tal período.

A metodologia estabelecida na instrução de auditoria referencia órgãos normatizadores norte-americanos para definição dos métodos de seleção e do tamanho da amostra, de modo a obterem validade estatística. A análise documental das auditorias evidenciou o uso dessa metodologia apenas para os testes de controles internos da SOX, não havendo indicação sobre os métodos utilizados para seleção e tamanho da amostra nas demais auditorias verificadas.

A instrução define que todas as evidências encontradas durante o trabalho de campo e que suportem as conclusões da auditoria sejam numeradas e armazenadas, preferencialmente em meio eletrônico. A análise documental das auditorias selecionadas revelou a documentação das evidências de auditoria, em sua maioria em meio eletrônico. No entanto, apenas foi observado um padrão de numeração nos trabalhos relativos a testes de controles internos da SOX. Nas demais auditorias, o padrão de numeração foi observado em poucos trabalhos.

4.2.4 Comunicação dos resultados e acompanhamento dos planos de ação

Concluído o trabalho de campo, a instrução de auditoria estabelece que os pontos encontrados sejam discutidos com a área auditada em uma reunião de encerramento dos trabalhos, onde se busca acordar também planos de ação para a solução das deficiências encontradas. A análise documental das auditorias selecionadas apresentou indícios da ocorrência da reunião de encerramento, por meio da existência de documentação suporte à reunião, especialmente a Folha de Pontos de Auditoria, documento citado na instrução de auditoria que apresenta um resumo das não conformidades encontradas. Nas auditorias mais recentes, a reunião pôde ser evidenciada também por meio de agendamento via Microsoft Outlook, a partir da caixa de mensagem do auditor responsável.

Posteriormente à resposta da área auditada com informações sobre os planos de ação, é emitido o relatório de auditoria, divulgado aos destinatários apropriados. A instrução de auditoria estabelece que o relatório seja emitido no prazo máximo de 15 dias após a conclusão dos trabalhos de auditoria. A análise documental dos relatórios de auditoria, nos quais há indicação do período de execução dos trabalhos, indica que, à exceção dos relatórios de auditorias em processos da diretoria de distribuição de energia nos anos de 2007 e 2008, quando havia um modelo específico de auditoria para tais processos, os relatórios de auditoria são emitidos em prazo bastante superior aos 15 dias definidos pela instrução. Em diversas situações, os relatórios foram emitidos com mais de 2 meses de conclusão dos trabalhos, comprometendo a tempestividade da informação.

4.3 Caracterização dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa

O processo corporativo de gestão de riscos é coordenado na empresa pesquisada por uma gerência vinculada à diretoria financeira, com a atribuição de propor as políticas corporativas de risco, assegurar recursos para o processo de gerenciamento de risco, priorizar a análise dos riscos críticos, avaliar e monitorar o apetite de risco da empresa e seus níveis de exposição de risco, sua matriz de risco e seus mecanismos de mitigação. O manual de organização da área que gerencia o processo define que a gestão de riscos deve estar alinhada com o planejamento estratégico da empresa e promovendo a melhoria contínua da cultura de riscos e controles da CEMIG.

A empresa possui diversos comitês de gerenciamento de riscos, dentre os quais:

- Comitê de Gerenciamento de Riscos Corporativos, com atribuição de coordenar o funcionamento do processo de Gerenciamento de Riscos Corporativos da empresa, garantindo o cumprimento das políticas estabelecidas e a implantação da função de gestão de riscos;
- Comitê de Gerenciamento de Riscos Financeiros, com atribuição de implementar diretrizes para as operações que envolvam risco financeiro e que possam comprometer a liquidez da empresa;
- Comitê de Gerenciamento de Riscos de Energia, com atribuição de propor, para aprovação da Diretoria Executiva, políticas e procedimentos com o objetivo de minimizar os riscos nas contratações de compra e venda de

energia, prioritariamente para transações no atacado e no mercado de livre negociação.

Para mitigar os riscos mapeados, a administração da empresa estabeleceu um sistema de controles internos, com atividades de controle desenhadas para suportar os objetivos de negócio da companhia. A categorização de riscos da empresa os associa a fatores tanto externos quanto internos, sendo cada risco classificado conforme seu impacto e probabilidade de ocorrência.

A estrutura de controles internos da companhia, gerenciada pela auditoria interna, objetiva assegurar que as principais regras estabelecidas sejam adequadamente cumpridas e estejam em linha com o ambiente de controles e de negócio. A execução das atividades de controle, pelas áreas responsáveis, previne ou detecta erros materiais nas contas, classes de transações, divulgação e erros potenciais relacionados às demonstrações financeiras, além de erros relativos a questões operacionais e da atividade-fim da empresa.

O corpo gerencial e os responsáveis pela execução dos controles internos relativos às demonstrações financeiras validam, por meio de sistema informatizado, o entendimento dos diversos controles relacionados à divulgação das demonstrações financeiras mapeados, bem como estabelecem e realizam ações para a adequação do desenho ou da execução dos controles internos sob sua responsabilidade.

A Declaração de Princípios Éticos e Código de Conduta Profissional da empresa determina o Cumprimento da Lei e Compromisso com as Melhores Práticas de Governança Corporativa. A empresa possui uma gerência, ligada à diretoria financeira, responsável por conduzir as ações de governança corporativa.

4.4 Indicadores de desempenho utilizados pela auditoria interna

Entrevistas com o corpo gerencial da auditoria interna e alguns auditores, além de análise de documentos internos, revelaram que em 2008 iniciou-se um projeto para a construção de indicadores estratégicos e de desempenho da área. Assessorada pela área de planejamento estratégico da empresa, a auditoria interna construiu uma mapa estratégico denominado na empresa como Painel de Contribuição, formado por um conjunto de objetivos de contribuição da área para o alcance da estratégia organizacional.

A construção do Painel de Contribuição ocorreu a partir da análise de todos os mapas corporativos e dos negócios relativos ao BSC da empresa. Nesses mapas, cada objetivo

estratégico foi discutido, de modo a identificar com quais deles a auditoria interna poderia contribuir direta ou indiretamente, por meio de seus serviços. Ao final, identificados os objetivos estratégicos com os quais a auditoria interna poderia contribuir, foram definidos os objetivos de contribuição do processo de auditoria, que compuseram seu Painel de Contribuição. Conforme a metodologia do BSC, a cada objetivo de contribuição foram associados indicadores, para mensuração de seu alcance, e iniciativas tanto para a coleta dos dados como para a melhoria dos resultados.

Em 2010, a área aprovou seu Painel de Contribuição, com objetivos relativos a eficiência operacional, investimentos, governança e segurança. Foram definidos 7 indicadores de contribuição, para mensurar o alcance dos objetivos citados acima que, segundo o corpo gerencial, começarão a ser apurados em 2010. Os objetivos de contribuição estabelecidos e os indicadores a eles associados são:

- (i) Agregar valor, contribuindo para a conformidade e melhoria dos processos;
 - a. Percentual de efetividade das ações propostas (estratificado e ponderado pelo grau de risco / criticidade do ponto);
- (ii) Ser excelente no processo de auditoria;
 - b. Auditorias realizadas x planejadas;
 - c. Prazo de auditoria planejado x efetivo;
 - d. Percentual de follow-up;
- (iii) Assegurar a certificação de controles SOX sem ressalvas;
 - e. Fraquezas materiais ou deficiências significativas reportadas;
- (iv) Avaliar e aperfeiçoar os processos corporativos, priorizando os de risco alto;
 - f. Percentual de riscos cobertos do Sistema de Gerenciamento de Riscos (SGIR) ponderado pelo grau de risco;
- (v) Estimular o cumprimento da política de saúde e segurança do trabalho através das auditorias.
 - g. Percentual de auditorias em que foram verificadas questões relativas à saúde e segurança.

Até o momento, a auditoria interna pesquisada utiliza apenas um indicador de desempenho, apurado anualmente e já referenciado neste estudo, que verifica o percentual de auditorias realizadas frente às planejadas anualmente. Esse indicador vem sendo apurado há 6 anos e sua função é acompanhar a execução do plano anual, podendo ser utilizado para ajustar a distribuição de horas entre os trabalhos. A gerência considera que esse indicador tem

apresentado resultados satisfatórios ao longo dos anos, de modo que não foram realizadas ações para a melhoria de seu resultado.

Os indicadores componentes do Painel de Contribuição são considerados suficientes pela gerência para uma boa gestão do processo de auditoria, mesclando tanto o atendimento a objetivos estratégicos da corporação quanto o alcance dos níveis de desempenho desejados pela área.

Indicadores relativos a tamanho e capacitação da equipe, auto-avaliação de riscos e controles pelos processos auditados e envolvimento entre a auditoria e o comitê de auditoria, apontados como atributos de qualidade por Arena e Azzone (2009), não constam do Painel de Contribuição da auditoria interna pesquisada. Esses atributos não serão, portanto, formalmente mensurados e avaliados e, possivelmente, não serão planejadas medidas para sua melhoria.

A Deloitte (2007) identificou alguns atributos associados a boas práticas da auditoria interna, quais sejam: foco em riscos-chaves, prazo dos trabalhos, qualidade das recomendações, tempestividade da comunicação dos resultados, suficiência das evidências que suportam os relatórios e atendimento às expectativas da organização. Analisando-se os indicadores componentes do Painel de Contribuição da auditoria pesquisada, verifica-se que:

- o foco em riscos-chave será mensurado pelo indicador (f);
- o prazo dos trabalhos será avaliado pelo indicador (c);
- a qualidade das recomendações não é mensurada diretamente por nenhum indicador, embora possa estar parcialmente relacionada ao indicador (a);
- a tempestividade da comunicação dos resultados não é mensurada especificamente por nenhum indicador, embora esteja contida no indicador (c);
- a suficiência das evidências que suportam os relatórios não é o objetivo de mensuração de nenhum indicador;
- o atendimento às expectativas da organização não possui um indicador direto, embora possa ser apreendido observando-se o cumprimento do planejamento anual por meio do indicador (b) e, principalmente, a partir da própria construção do Painel de Contribuição alinhado aos objetivos estratégicos corporativos.

Elliott, Dawson e Edwards (2007) correlacionam a qualidade da auditoria interna a alguns atributos, dentre os quais os seguintes:

- efetividade do processo, mensurado pelo indicador (a), que aponta as correções e melhorias efetivamente implementadas;
- tempo gasto na pré-auditoria, não mensurado isoladamente;
- aceitação de deficiências, não mensurado diretamente por nenhum indicador, embora possa ser parcialmente correlacionado ao indicador (a);
- tempo gasto no monitoramento dos planos de ação, não mensurado em unidade de tempo, mas avaliado por meio do indicador (d), que verifica o percentual de follow-up;
- percepção do auditado sobre o conhecimento do auditor, não mensurado por nenhum indicador.

4.5 Atributos de qualidade da atividade de auditoria presentes na empresa pesquisada

Para analisar os atributos de qualidade da atividade de auditoria interna existentes na empresa pesquisada, foi seguido o roteiro de pesquisa constante do APÊNDICE C. As informações foram obtidas por meio de entrevistas com o superintendente e o gerente de auditoria interna, suportadas por evidências documentais.

O corpo gerencial de auditoria, superintendente e gerente, considera o tamanho da equipe de auditoria compatível com seu volume de trabalho. O não cumprimento de 100% dos trabalhos previstos no plano anual é sempre justificado pela inclusão de novos trabalhos. Os gerentes desconhecem um *benchmark* estabelecido o tamanho da equipe. No entanto, possuem um documento com informações sobre auditoria internas de outras empresas brasileiras, a maioria do setor de energia elétrica, a partir do qual comparam o tamanho das equipes de auditoria dessas empresas e da empresa pesquisada, especialmente considerando os tipos de trabalhos realizados e os órgãos externos que precisam ou não atender, tais como o TCEMG e a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

Em relação à capacitação da equipe e ao seu conhecimento dos processos auditados, o corpo gerencial acredita que, de modo geral, a equipe tem um bom conhecimento do processo de auditoria e dos processos auditados. Quando há a previsão de um trabalho de auditoria em um processo pouco conhecido dos auditores, há a etapa de levantamento preliminar para que o auditor busque informações para se familiarizar com o processo.

Atualmente, a equipe técnica da auditoria interna pesquisada é composta por 24 auditores internos, um gerente de auditoria e um superintendente de auditoria. A TAB. 4 apresenta a distribuição de auditores internos por escolaridade.

TABELA 4
Distribuição de auditores internos por escolaridade

Escolaridade	Auditores	Percentual
Curso Técnico	2	8%
Curso Superior	22	92%
Curso Superior com Pós-Graduação Concluída	8	33%
Curso Superior com Pós-Graduação em Andamento	8	33%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da TAB. 4, verifica-se elevado nível de escolaridade dos auditores internos, dos quais 66% possuem curso de pós-graduação concluído ou em andamento.

A distribuição dos auditores internos por área de formação acadêmica ou técnica é apresentada na TAB. 5.

TABELA 5
Distribuição de auditores internos por formação

Formação	Auditores	Percentual
Administração	10	42%
Ciências Contábeis	8	33%
Engenharia Elétrica	2	8%
Geografia	1	4%
Sistemas de Informação	1	4%
Técnica Eletrotécnica / Eletromecânica	2	8%

Fonte: Elaborado pelo autor

A TAB. 5 evidencia que a formação dos auditores internos da empresa pesquisa está bastante concentrada em duas áreas: Administração e Ciências Contábeis. Juntas, elas correspondem à formação de 75% dos auditores internos. Há auditores internos com formação específica relacionada à atividade principal da empresa, que é caso dos engenheiros eletricitistas e dos técnicos em eletrônica e eletromecânica, que compõem 16% do quadro de auditores. O auditor com formação em Geografia atua principalmente em auditorias ambientais e o formado em Sistemas de Informação é parte da equipe de auditoria de sistemas.

No que tange à experiência dos auditores internos no processo de auditoria, os dados obtidos foram submetidos a análise estatística simples apresentada na TAB. 6.

TABELA 6
Estatística simples da experiência dos auditores

Experiência em auditoria interna	Anos
Média	8
Mediana	5
Desvio padrão	7

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da TAB. 6 revela um tempo de experiência médio elevado dentre os auditores que compõem a equipe de auditoria interna pesquisada, de 8 anos. A mediana desse grupo, de 5 anos, é inferior à média, indicando que metade dos auditores internos possui menos de 5 anos de experiência em auditoria e a outra metade possui mais de 5 anos de experiência.

Analisando-se os dados de experiência de cada auditor, isolada e ordenadamente, verifica-se que o auditor interno menos experiente possui apenas 1 ano de experiência no processo, enquanto o mais experiente possui mais de 26 anos de experiência. Essa dispersão do tempo de experiência entre os auditores fica clara pela medida de desvio padrão da experiência do grupo, extremamente elevada, de 7 anos. Considerando-se a distribuição normal do tempo de experiência dos auditores, esse desvio padrão indica que 68% dos auditores possuem experiência entre 1 e 15 anos, o que representa novamente grande heterogeneidade na experiência do grupo, o que pode resultar em comportamentos e percepções sobre a atividade de auditoria interna diferentes para um mesmo grupo.

Os dados relativos ao histórico de treinamentos recebidos pelos auditores internos não indicam as horas de treinamento para cada curso, o que inviabiliza a obtenção de um indicador de média de horas de treinamento por auditor interno.

Analisando-se o conteúdo dos treinamentos recebidos pelos auditores internos a partir de 2007, verificou-se que toda a equipe de auditoria foi capacitada no uso de ferramentas de extração e análise de dados fundamentais para o boa qualidade da atividade de auditoria interna, quais sejam (i) software para extração direta de dados da base do sistema SAP, utilizado em todos os principais processos da empresa e (ii) software para análise e tratamento de dados extraídos.

Os auditores recém-chegados recebem treinamento específico sobre a atividade de auditoria interna, com duração média de 24 horas. Os auditores de sistemas recebem anualmente treinamento sobre questões de TI necessárias ao desenvolvimento de seu trabalho, participando também de congressos sobre o assunto. De modo geral, verifica-se que os treinamentos são distribuídos aos auditores de modo condizente a sua formação e área de atuação.

A partir de 2009, a empresa passou a adotar em seu ciclo anual de avaliação de desempenho a análise de competências técnicas de cada empregado exigidas para o cargo em que se encontra. As informações sobre a avaliação de desempenho dos empregados são confidenciais. Por meio de entrevistas com o corpo gerencial, apurou-se uma boa avaliação

dos gerentes em relação às competências técnicas dos auditores internos em comparação às competências técnicas exigidas para seus respectivos cargos.

Na empresa pesquisada, os processos de negócio não são responsáveis pela auto-avaliação de seus riscos e controles. Recentemente e com duração de alguns anos, houve um modelo híbrido de auto-avaliação, denominado auditoria integrada, na qual auditorias eram executadas com auditores internos e representantes das áreas auditadas, na diretoria de Distribuição de Energia Elétrica. Mas nunca houve um processo de auto-avaliação implementado na empresa.

No que tange à frequência na qual o corpo gerencial se reúne com o Comitê de Auditoria, função exercida na empresa pelo Conselho Fiscal, foram relatadas reuniões mensais, embora sem atas e que, portanto, não podem ser evidenciadas. O Conselho Fiscal recebe formalmente os resultados parciais e finais das verificações de conformidade da SOX. As evidências, portanto, não apontam para um estreito relacionamento da auditoria interna com o Conselho Fiscal para tratamento de questões específicas da Auditoria Interna. A participação do Conselho Fiscal restringe-se ao recebimento semestral dos resultados das auditorias da SOX e ao recebimento mensal de informações coletadas a partir de um canal de denúncias estabelecido na empresa e geridas pelo Comitê de Ética, cuja secretaria encontra-se na auditoria interna.

Outro importante atributo de qualidade da auditoria interna, a orientação para o risco, está formalmente definida na auditoria interna pesquisada, por meio do Plano Trienal, mas com execução parcial. Embora a priorização dos trabalhos ocorra após análise de riscos dos processos, a verificação desses riscos apenas é possível se estiver contemplada nos programas de testes de auditoria e é nesse ponto que reside a principal inconsistência do processo.

Embora o corpo gerencial afirme haver uma orientação para que os programas de testes sejam elaborados considerando-se os riscos do processo, não há uma atividade de validação dessa etapa do processo. Por meio de análise documental, não foi possível comprovar que os passos descritos nos programas de testes sejam capazes de avaliar se os riscos dos processos estão sendo adequadamente mitigados por suas áreas gestoras. Sem a orientação direta para os riscos envolvidos, os principais norteadores do desenvolvimento dos programas de testes são o conhecimento do processo e de seus fluxos, normas e legislação relacionados, a consideração de trabalhos similares realizados no passado e entrevistas com os auditados para levantamento preliminar. Tais norteadores garantem boa cobertura dos processos, mas não asseguram que seus riscos críticos estão sendo monitorados.

Em relação ao cumprimento dos prazos estabelecidos para as auditorias internas, não há acompanhamento gerencial dos prazos de execução, especialmente porque os prazos previstos não são formalmente planejados para cada trabalho. O tempo gasto na pré-auditoria, em comparação ao tempo total do trabalho, por exemplo, não é mensurado, não sendo possível avaliar se é adequado. Sem o planejamento formal e o acompanhamento dos prazos de execução, perde-se um importante mecanismo de mensuração e melhoria do desempenho do processo de auditoria interna.

No que tange aos mecanismos para assegurar a relevância das recomendações emitidas, são realizadas atividades da auditoria interna junto ao auditado e da gerência de auditoria junto ao auditor interno responsável pelo trabalho. De modo geral, as recomendações são discutidas com o auditado para evitar o reporte de pontos irrelevantes ou recomendações inviáveis. Esse trabalho tem o intuito de aumentar as chances de implementação das recomendações pelo auditado, em função de sua concordância com elas. Além disso, na fase de revisão do relatório de auditoria, as recomendações são discutidas entre o auditor responsável e o gerente, sempre que houver dúvidas em relação a sua relevância e utilidade para a melhoria do processo.

Em relação ao nível de aceitação dos auditados em relação às deficiências encontradas e às recomendações propostas pela auditoria, o superintendente de auditoria afirma que a aceitação das deficiências e recomendações pelo auditado é grande, até porque elas são discutidas com o auditado antes da emissão do relatório de auditoria. O gerente de auditoria acredita que existe uma situação psicológica normal de rejeição do auditado ao que se apresenta como não conformidade, sendo esta uma atitude de defesa do auditado, mesmo porque seus problemas são sempre reportados a instâncias superiores na hierarquia organizacional. Mas, feita essa ressalva, o gerente entende que em geral as deficiências e recomendações são bem aceitas, visto que em boa parte dos casos são tomadas ações para solução dos problemas.

O monitoramento pela auditoria interna da execução pelos auditados dos planos de ação acordados é de grande relevância para a implementação dos planos. O acompanhamento pela auditoria interna das respostas solicitadas às áreas auditadas ocorre por meio de um processo administrativo estruturado dentro da auditoria. Esse processo, no entanto, normalmente limita-se a verificar se a área auditada tomou conhecimento da não conformidade e se está se comprometendo a realizar alguma atividade para solucioná-la, não chegando sempre a confirmar as informações sobre a execução dos planos fornecidas pelas áreas auditadas. Em alguns casos, tamanho é o volume e a complexidade dos planos de ação

acordados que faz-se necessário o planejamento de um novo trabalho de auditoria com a finalidade específica de verificar a execução dos planos pela área auditada.

Na fase de revisão do relatório de auditoria, pode ocorrer a retirada de pontos do relatório por falta de evidências que os suportem. Na auditoria interna da empresa pesquisada, a revisão final do relatório é composta de duas etapas: (i) a revisão gerencial e (ii) a revisão da superintendência. O gerente de auditoria afirmou que durante a sua revisão dos relatórios é muito comum a retirada de pontos dos relatórios por falta de evidências que os suportem. Segundo ele, esse é um dos motivos para que o prazo entre o término dos trabalhos e a emissão dos relatórios seja tão grande. O superintendente relatou que em sua revisão raríssimas vezes é retirado algum ponto por falta de sustentação, o que se justifica pela revisão anterior feita pelo gerente.

A tempestividade do reporte das deficiências encontradas também é apontada na literatura com um atributo de qualidade da atividade de auditoria interna, pois informações defasadas podem perder sua utilidade. Em relação à tempestividade da emissão do relatório final de auditoria, o corpo gerencial considera excessivo o prazo entre o término dos trabalhos e a emissão dos relatórios.

No que tange à capacidade de a auditoria interna promover melhoria nos processos e agregar valor à empresa, o corpo gerencial da auditoria considera que a atividade é efetiva, mas poderia ser mais e contribuir mais para a melhoria dos processos e agregar valor à empresa. No entanto, as expectativas da organização em relação à auditoria interna não são muito claras, dificultando a inferência sobre a capacidade da auditoria interna de atendê-las.

4.6 Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna

A análise da percepção de auditores e auditados ocorreu utilizando-se, além da avaliação qualitativa, métodos quantitativos. Para assegurar a resposta ao problema de pesquisa e às questões secundárias, foi elaborado um quadro correlacionando-se essas questões às perguntas componentes dos questionários encaminhados a cada grupo, conforme apresentado no QUADRO 7.

QUADRO 7

De-para problema e questões secundárias e questões respondidas nos questionários de auditor e auditado			
Tipo Pergunta	Descrição Pergunta	Questão Auditor	Questão Auditado
Problema	Qual é a percepção de auditores e auditados sobre as práticas do serviço de auditoria interna?	Q4, Q14, Q21, Q22, Q23, Q24, Q25	Q7, Q16, Q23, Q24, Q25
Questões secundárias	1. Quais características da auditoria interna são associadas por auditores e auditados à qualidade desse serviço?	Q19	Q21
	2. Quais atributos de qualidade da auditoria interna e características individuais dos auditores internos são observados na empresa analisada?	Q5, Q6, Q7, Q8(E), Q9, Q10, Q11(E), Q12(E), Q13, Q15, Q16, Q17, Q18(E), Q20	Q8, Q9, Q10(E), Q11, Q12, Q13(E), Q14(E), Q15, Q17, Q18, Q19, Q20(E), Q22
	3. Quais aspectos são divergentes, e por que os são, entre a percepção de qualidade da auditoria interna dos respondentes dos questionários e os atributos de qualidade identificados na análise documental e nas entrevistas apresentados na literatura?	Análise	Análise
Questões de caracterização do perfil do respondente		Q1, Q2, Q3	Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir da correlação apresentada no QUADRO 7, as respostas às perguntas aos auditados e auditores serão analisadas aos pares, sempre que aplicável, e seguindo-se a ordem de resposta ao problema de pesquisa e às questões secundárias, ao invés de seguir a ordem das perguntas nos questionários.

Os questionários de percepção de auditores e auditados foram construídos, respondidos e armazenados utilizando-se o site de *survey* Makesurvey. O questionário de percepção de auditados foi encaminhado a 140 auditados, atingindo um total de 83 respostas, o que equivale a um índice de retorno de 59%. O questionário de percepção de auditores foi encaminhado a 22 auditores internos, atualmente alocados em trabalhos de auditoria, alcançando 20 respostas, gerando um índice de retorno de 91%. Atribui-se o maior índice de retorno do questionário pelos auditores internos em relação aos auditados ao fato de que os resultados da pesquisa são de interesse especialmente dos auditores. Além disso, acrescente-se que o pesquisador é um auditor interno da empresa pesquisada, o que acredita-se ter contribuído para uma maior participação de seus colegas no estudo. O perfil dos auditados respondentes aos questionários encontra-se nas TAB. 7 a 12, enquanto o perfil dos auditores respondentes encontra-se nas TAB. 13 a 15.

A TAB. 7 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por processo em que trabalham, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q1 do questionário do auditado.

Pela leitura da TAB. 7, verifica-se razoável distribuição dos auditados respondentes ao questionário por processo. Os auditados que atuam nos processos de Finanças, Controladoria, Tecnologia de Informação, Suprimentos, Recursos Humanos e Administrativo correspondem a 64% dos respondentes, enquanto outros 12% dos respondentes atuam em processos ligados à atividade final da empresa, Distribuição, Geração e Transmissão de energia. Essa distribuição está coerente com a distribuição de processos auditados dentro do planejamento de trabalhos, que inclui auditoria de processos e auditoria de controles internos da SOX.

TABELA 7
Distribuição de auditados respondentes por processo

Processo	Qtde	Percentual
Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção da Distribuição	5	6%
Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção da Geração	4	5%
Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção da Transmissão	1	1%
Suprimentos, Recursos Humanos e Administrativo	13	16%
Tecnologia de Informação	17	20%
Finanças e Controladoria	23	28%
Suporte à Administração (Regulatório, Jurídico, Comunicação)	3	4%
Outros	17	20%

Fonte: Elaborado pelo autor

A TAB. 8 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por tempo de experiência no processo em que trabalham, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q2 do questionário do auditado.

TABELA 8
Distribuição de auditados respondentes por experiência no processo

Tempo de experiência	Qtde	Percentual
Menos de 2 anos	8	10%
2 a 5 anos	18	22%
6 a 10 anos	15	18%
Mais de 11 anos	42	50%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da TAB. 8, observa-se que a maioria dos auditados respondentes à pesquisa possuem boa experiência no processo em que atuam, sendo que 68% possuem mais de 6 anos de experiência em seu processo. O elevado percentual de respondentes com mais de 11 anos de experiência não representa uma surpresa ou um viés na amostra, uma vez que essa é uma característica dos recursos humanos da empresa pesquisada, que possuem uma média de tempo de serviço bastante elevada. Os dados acima, confrontados com dados sigilosos de recursos humanos, revelaram que a amostra representa bem a população de empregados, no quesito tempo de experiência.

A TAB. 9 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por função exercida junto à auditoria interna, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q3 do questionário do auditado.

TABELA 9
Distribuição de auditados respondentes por função exercida junto à auditoria interna

Função	Qtde	Percentual
Superintendente ou gerente da área auditada	36	43%
Responsável por controle ou subprocesso SOX	45	54%
Interlocutor da área auditada junto à auditoria interna	2	3%

Fonte: Elaborado pelo autor

A distribuição de auditados por função, apresentada na TAB. 9, revela concentração dos respondentes em funções gerenciais, 43%, e em responsáveis por controles inerentes à certificação da SOX, 54%. Desde 2006, com a primeira certificação SOX dos controles internos da empresa pesquisada, ampliou-se o campo de atuação dos auditores internos. A distribuição apresentada na TAB. 9 revela o forte impacto da SOX sobre o processo de trabalho da auditoria interna. Mais de metade dos respondentes são responsáveis por alguma tarefa dentro do processo de certificação SOX, além do corpo gerencial.

A TAB. 10 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por escolaridade, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q4 do questionário do auditado.

TABELA 10
Distribuição de auditados respondentes por escolaridade

Escolaridade	Qtde	Percentual
Ensino Médio	2	3%
Ensino Superior	21	25%
Pós-Graduação	60	72%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 10 aponta elevado nível de escolaridade dos auditados respondentes, sendo que 72% deles são pós-graduados.

A TAB. 11 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por frequência em que suas áreas são auditadas pela auditoria interna, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q5 do questionário do auditado.

TABELA 11
Distribuição de auditados respondentes por frequência de auditoria

Frequência de auditoria	Qtde	Percentual
Mais de uma vez ao ano	43	52%
Anualmente	32	38%
A cada 2 ou 3 anos	3	4%
Raramente	5	6%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 11 revela que 90% dos respondentes são auditados com muita frequência, anualmente ou mais de uma vez ao ano. Essa frequência é observada em todos os processos auditados para a certificação dos controles internos da SOX e também em processos corporativos de alto risco, correspondendo à frequência observada para a maioria dos processos auditados.

A TAB. 12 mostra a distribuição dos auditados respondentes de acordo com os tipos de auditoria interna mais realizados em seu processo, com dados obtidos pela resposta à questão Q6 do questionário do auditado, que permitia ao respondente a seleção de mais de um tipo de auditoria.

TABELA 12
Distribuição de auditados respondentes por tipo de auditoria interna realizada

Tipo de auditoria	Qtde	Percentual
SOX (Controles Internos)	70	84%
Sistemas (TI)	17	20%
Auditoria nos processos de Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção de D, G e T	9	11%
Auditoria nos processos corporativos	36	43%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 12 evidencia o grande impacto da SOX sobre a atividade de auditoria interna, visto que 84% dos auditados respondentes afirmam receber auditorias de controles internos da SOX. Esse percentual, avaliado em conjunto com a TAB. 9, indica que dois terços dos gerentes e superintendentes respondentes também recebem auditoria da SOX, além das auditorias internas.

A TAB. 13 apresenta a distribuição dos auditores internos respondentes à pesquisa segundo seu tempo de experiência na atividade de auditoria interna, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q1 do questionário do auditor.

TABELA 13
Distribuição de auditores respondentes por experiência em auditoria interna

Tempo de experiência	Qtde	Percentual
Menos de 2 anos	4	20%
2 a 5 anos	7	35%
6 a 10 anos	4	20%
Mais de 11 anos	5	25%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 13 revela boa distribuição dos auditores respondentes em relação ao tempo de experiência na atividade de auditoria interna. Verifica-se que 80% dos auditores respondentes possuem mais de 2 anos de experiência em auditoria interna, sendo que 45% possuem mais de 6 anos de experiência na atividade. A equipe de auditoria interna da empresa pesquisada tem passado por renovações constantes, com a chegada de novos

profissionais admitidos por concursos externo e interno, o que explica o percentual de 75% dos respondentes com menos de 10 anos de experiência em auditoria.

A distribuição dos auditores respondentes por sua capacitação específica, representada pela participação ou não no grupo de estudos para obtenção da certificação CIA, encontra-se na TAB. 14, cujos dados foram obtidos a partir da resposta à questão Q2 do questionário do auditor.

TABELA 14
Distribuição de auditores respondentes por certificação CIA

Status em relação ao CIA	Qtde	Percentual
Realizou alguma prova do CIA	6	30%
Participa do grupo de estudos, mas não realizou nenhuma prova do CIA	2	10%
Não participa do grupo de estudos CIA	12	60%

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação ao *status* do auditor respondente perante a certificação CIA, a TAB. 14 revela que 70% dos respondentes não participam do processo para obtenção da certificação internacional de auditor interno ou não chegaram a realizar a primeira prova do certificado. Apenas 30% dos respondentes estão em estágio de realização de provas para o certificado. Os auditores em processo de certificação não atingem metade do grupo respondente, o que espelha a população de auditores internos da empresa pesquisada e se justifica em função de os incentivos da gerência para certificação CIA dos auditores terem se iniciado no final de 2008.

A TAB. 15 apresenta a distribuição dos auditores respondentes de acordo com os tipos de auditoria interna que realizam atualmente, com dados obtidos pela resposta à questão Q3 do questionário do auditor, que permitia ao respondente a seleção de mais de um tipo de auditoria.

Pela análise da TAB. 15, verifica-se uma boa distribuição dos auditores respondentes em relação tipo de trabalho de auditoria que realizam, com 70% dos auditores auditando processos corporativos, 45% atuando em auditorias de processos relativos às atividades operacionais, ou atividades-fim da empresa, 45% trabalhando em auditorias de controles internos da SOX e 20% de auditores de sistemas.

TABELA 15
Distribuição de auditores respondentes por tipo de auditoria realizada

Tipo de auditoria	Qtde	Percentual
SOX (Controles Internos)	9	45%
Sistemas (TI)	4	20%
Auditoria nos processos de Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção de D, G e T	9	45%
Auditoria nos processos corporativos	14	70%

Fonte: Elaborado pelo autor

Após o encerramento do prazo para resposta aos questionários, estabelecido para março de 2010, os dados obtidos foram analisados, comparando-se pares de respostas de auditores e auditados, quando aplicável, bem como confrontando as percepções demonstradas com as informações obtidas em entrevistas anteriores e por meio da análise documental.

Com os objetivos de auxiliar o pesquisador a (i) esclarecer as razões para variações significativas da percepção do auditado em relação ao auditor, (ii) compreender divergências entre as percepções apreendidas a partir dos questionários e a análise dos atributos de qualidade feita a partir de entrevistas anteriores e análise documental e para (iii) confirmar o entendimento do pesquisador sobre pontos chave, foi elaborado o roteiro de entrevista que consta do APÊNDICE G e aplicado ao gerente de auditoria e a dois auditores internos com função de coordenação e/ou vasta experiência na função. Esses entrevistados já haviam sido ouvidos em etapa anterior, para caracterização da auditoria interna, e correspondem aos entrevistados E2, E3, e E4 do QUADRO 6.

4.6.1 Práticas de auditoria interna

Para responder ao problema de pesquisa, sobre a percepção de auditores e auditados em relação às práticas de auditoria interna, foram analisadas as respostas às questões Q4, Q14, Q21, Q22, Q23, Q24 e Q25 do questionário do auditor e as respostas às questões Q7, Q16, Q23, Q24 e Q25 do questionário do auditado. Tais questões versam sobre percepções mais abrangentes dos auditores e auditados, sobre fatores citados na literatura como associados à qualidade da auditoria interna, e têm suas respostas apresentadas nas TAB. 16 a 23.

A análise da percepção dos respondentes, no entanto, em relação às práticas de auditoria interna não se limita às questões supracitadas, considerando todas as questões componentes do instrumento de coleta, mesmo que tenham sido associadas pelo pesquisador, para fins de organização, às questões secundárias, e não diretamente ao problema.

A TAB. 16 apresenta as respostas à pergunta sobre a eficácia do processo de auditoria interna. O constructo eficácia não foi determinado e apresentado aos respondentes da pesquisa, de modo que suas respostas em relação a esse tema consideraram a noção particular de eficácia de cada indivíduo, o que pode variar bastante em função de ser constituída por aspectos distintos a cada pessoa.

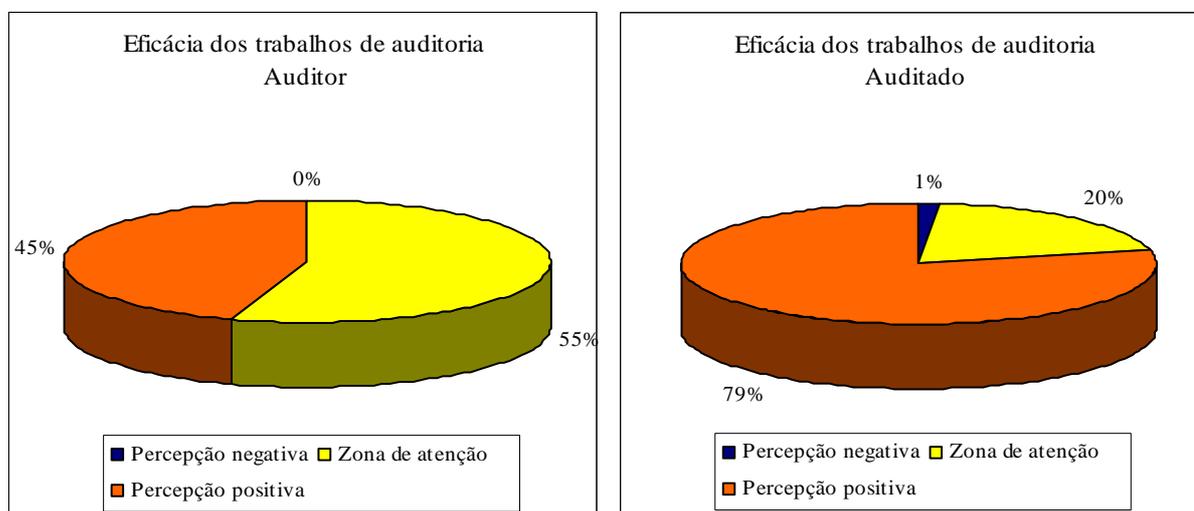
TABELA 16
Avaliação da eficácia do processo de auditoria interna

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?	Qtde	%	7. Como você avalia a eficácia do processo de auditoria interna?	Qtde	%
Ineficaz	0	0%	Ineficaz	1	1%
Pouco eficaz	0	0%	Pouco eficaz	0	0%
Com alguma eficácia	5	25%	Com alguma eficácia	5	6%
Moderadamente eficaz	6	30%	Moderadamente eficaz	11	13%
Eficaz	9	45%	Eficaz	63	76%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	3	4%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da TAB. 16 aponta para uma melhor avaliação da eficácia do processo de auditoria interna pelo auditado em relação à avaliação do auditor. Enquanto 76% dos auditados consideram o processo de auditoria interna da empresa pesquisada eficaz, esse percentual é de 45% entre os auditores internos.

A avaliação da percepção de auditores internos e auditados em relação à pergunta apresentada na TAB. 16 é verificada graficamente por meio dos GRAF. 2 e 3. Em todas as análises gráficas desta fase da pesquisa foram expurgados os respondentes que se declararam inaptos a responder sobre o tema, considerando-se apenas os respondentes que manifestaram sua percepção ou opinião sobre o assunto questionado.



GRÁFICOS 2 e 3 - Eficácia dos trabalhos de auditoria – Auditor (2) e Auditado (3)

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise dos GRAF. 2 e 3 revela um maior rigor do auditor em relação ao auditado no que tange à sua percepção sobre a eficácia do serviço de auditoria interna da empresa pesquisada. Esse maior rigor poderia ser explicado, em parte, pelo maior conhecimento teórico do auditor sobre o processo de auditoria, fazendo-o comparar sua realidade às melhores práticas existentes para esse processo, gerando, assim, uma visão mais

crítica do serviço. Além disso, deve-se mencionar a possível falta de incentivo ao auditado para responder sobre a auditoria interna como ineficaz, uma vez que isso poderia levar no futuro a auditorias mais severas, caso o órgão se valesse dos resultados do estudo para a promoção de melhorias em seu processo.

Para compreender melhor a variação perceptiva de auditores e auditados sobre a eficácia da auditoria interna, o gerente de auditoria e alguns auditores internos foram entrevistados posteriormente à análise do resultado dos questionários e perguntados sobre (i) o que consideram uma auditoria interna eficaz e (ii) quais são os pontos de melhoria para aumentar a eficácia da auditoria interna pesquisada.

O entrevistado E2 atribuiu a eficácia da auditoria primeiramente à qualificação do auditor. Nesse sentido, entende que no grupo pesquisado há oportunidades de melhoria nesse aspecto, pois apesar de os auditores receberem treinamento e participarem de cursos de capacitação técnica, sua preparação para o trabalho de auditoria ainda pode ser melhorada, com mais conhecimento dos processos auditados e riscos associados e da própria função de auditoria. E2 afirmou ainda que a eficácia da auditoria depende de que os auditores tenham profunda consciência de seu papel dentro do processo de auditoria e do papel da auditoria junto à organização.

E2 acredita também que para a melhoria da eficácia da auditoria é preciso que os problemas encontrados pelos auditores sejam reportados mais rapidamente, pois a tempestividade do reporte é muito importante para um tratamento oportuno, já que o atraso do reporte dificulta a solução, chegando a inviabilizar uma ação corretiva. Além da qualificação do auditor e da tempestividade do reporte, E2 afirma que é importante que a auditoria interna trabalhe mais focada em riscos, concentrando-se no seu monitoramento, de modo a evitar que se materializem. E2 ressalta que uma ferramenta importante que pode auxiliar muito a auditoria interna a focar em riscos críticos é a auditoria contínua, na qual podem ser auditados mais processos e riscos com mais frequência e menos auditores.

O entrevistado E4 resumiu uma auditoria eficaz àquela que contribui para que a organização atinja seus objetivos. Nesse sentido, E4 afirma que a auditoria interna pesquisada nem sempre é eficaz, pois lhe falta trabalhar mais alinhada ao planejamento estratégico da empresa e monitorar melhor a implantação, pelas áreas auditadas, das recomendações de auditoria, uma vez que se não houver ações corretivas ou de melhoria por parte do auditado, o ciclo da auditoria interna não se completa e seu objetivo não é alcançado.

O entrevistado E3 associou a eficácia da auditoria interna à noção de ganhos financeiros oriundos da atividade de auditoria. Essa visão, raramente apresentada na literatura

específica sobre auditoria interna, reflete a origem da função, para redução do conflito e do custo de agência. E3 alerta que é difícil mensurar quantitativamente o resultado da auditoria interna. Nesse caso, a avaliação de eficácia deveria se concentrar na capacidade de agregação de valor da auditoria, o que, segundo o entrevistado, poderia ocorrer conhecendo-se a percepção do cliente de auditoria (auditado ou outro contratante dos serviços de auditoria interna, como diretores e gerentes) sobre os benefícios trazidos pela função.

Dentre os pontos para melhoria da eficácia da auditoria interna pesquisada, E3 citou, no nível estratégico da auditoria, o maior foco nos riscos corporativos e nos objetivos estratégicos, que são indicadores definidos pela própria organização. Dessa forma, haveria um maior alinhamento entre o processo de auditoria interna e a organização, contribuindo para que a auditoria agregue valor aos negócios da empresa. No nível operacional da auditoria, E3 acredita que deve haver uma melhoria nos procedimentos de auditoria.

A TAB. 17 apresenta as respostas às perguntas sobre a capacidade das recomendações da auditoria interna de melhorar o alinhamento entre o processo auditado e a estratégia corporativa.

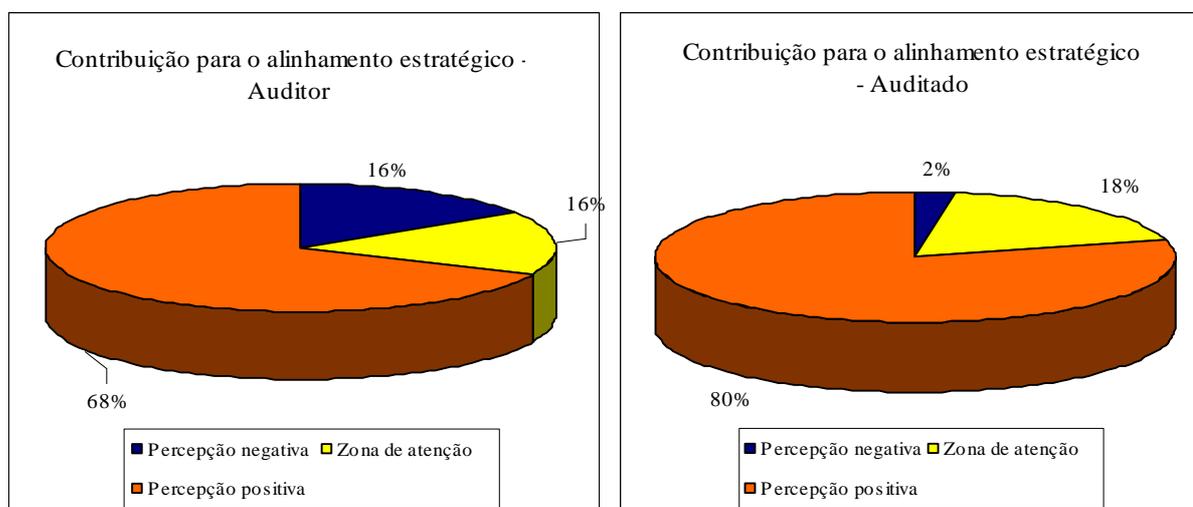
TABELA 17
Recomendações de auditoria e melhor alinhamento do processo à estratégia corporativa

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
14. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?	Qtde	%	16. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?	Qtde	%
Não	1	5%	Não	0	0%
Raramente	2	10%	Raramente	2	2%
Às vezes	3	15%	Às vezes	15	18%
Sim	9	45%	Sim	48	58%
Sim, muito	4	20%	Sim, muito	17	21%
Inapto a responder	1	5%	Inapto a responder	1	1%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da TAB. 17 revela uma ligeira melhor avaliação do auditado sobre a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alinhamento estratégico entre seu processo e a estratégia empresarial, comparativamente à avaliação do auditor. 79% dos auditados consideram que, por meio da auditoria interna, ocorre uma melhoria do alinhamento do seu processo à estratégia empresarial e 18% consideram que essa melhoria ocorre ao menos algumas vezes. Já entre os auditores, 65% consideram que a auditoria interna melhora o alinhamento dos processos à estratégia empresarial. Mas 15% acreditam que isso nunca ocorre ou ocorre raramente.

Graficamente, a percepção de auditores e auditados sobre esse tema é apresentada nos GRAF. 4 e 5.



GRÁFICOS 4 e 5- Contribuição para o alinhamento estratégico – Auditor (4) e Auditado (5)

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise dos GRAF. 4 e 5 revela percepção positiva elevada, tanto de auditores quanto de auditados, em relação à capacidade da auditoria interna contribuir para a melhoria do alinhamento dos processos auditados à estratégia empresarial. Dentre os auditores, a percepção negativa, ou não percepção, dessa melhoria ou sua percepção parcial são um pouco maiores que tais percepções do auditado, 32% e 20% respectivamente, o que não chega a ser uma divergência significativa.

A análise da contribuição da auditoria interna para o alinhamento estratégico dos processos considera, além das respostas à pergunta apresentada, a análise documental de programas de testes e de documentos e anotações da fase de levantamento preliminar das auditorias pesquisadas, conforme amostra já apresentada, e das respostas dos auditores à pergunta sobre sua preparação para as auditorias. Essa avaliação conjunta ocorrerá no momento da análise da resposta à pergunta sobre a preparação do auditor para as auditorias.

A TAB. 18 apresenta as respostas às perguntas sobre melhorias do desempenho dos processos auditados em decorrência da atividade de auditoria interna.

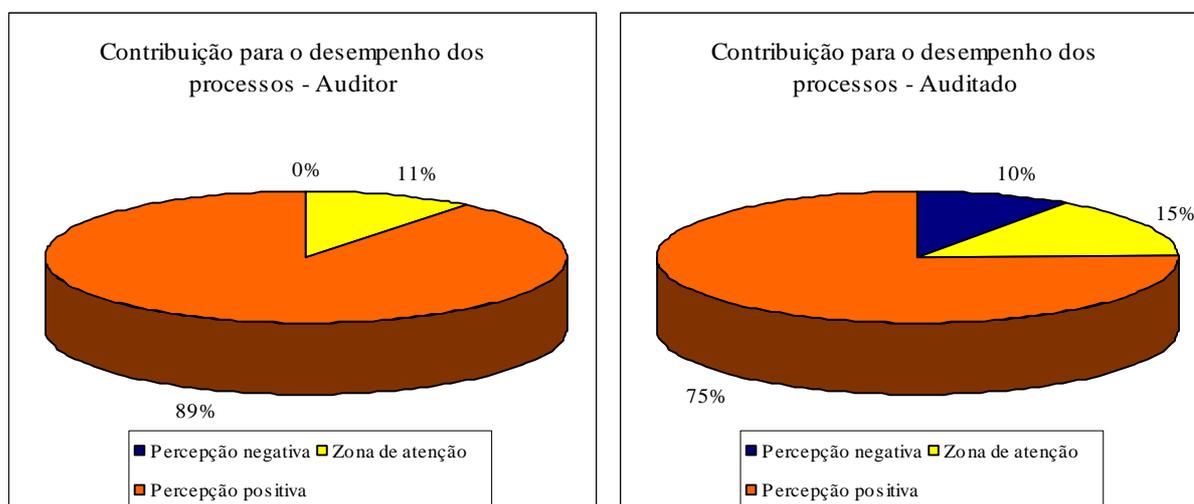
Pela análise da TAB. 18, verifica-se uma boa percepção de auditores e auditados em relação à contribuição da função de auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos auditados. 85% dos auditores e 75% dos auditados afirmam que essa contribuição para o desempenho é freqüente.

TABELA 18
Melhoria do desempenho dos processos

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
21. Os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos de sua empresa?	Qtde	%	23. A auditoria interna contribui para a melhoria de desempenho do seu processo?	Qtde	%
Não	0	0%	Não	4	5%
Raramente	0	0%	Raramente	4	5%
Algumas vezes	2	10%	Algumas vezes	12	14%
Sim	12	60%	Sim	49	59%
Sim, muito	5	25%	Sim, muito	13	16%
Inapto a responder	1	5%	Inapto a responder	1	1%

Fonte: Elaborado pelo autor

A percepção de auditores e auditados sobre esse assunto é apresentada graficamente nos GRAF. 6 e 7.



GRÁFICOS 6 e 7 - Contribuição para o desempenho dos processos – Auditor (6) e Auditado (7)

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise gráfica revela uma percepção positiva superior do auditor em relação à percepção do auditado, que também é positiva. De modo geral, verifica-se que auditores e auditados percebem que a função de auditoria interna contribui para a melhoria do desempenho dos processos corporativos.

A TAB. 19 aglutina as respostas às perguntas sobre melhorias na estrutura de controles internos por meio da atividade de auditoria interna.

Audidores e auditados demonstraram uma percepção bastante positiva em relação à contribuição da atividade de auditoria interna para a melhoria da estrutura de controles internos da empresa, conforme é possível concluir a partir da análise da TAB. 19. Dentre os auditores internos, 90% acreditam que os trabalhos de auditoria melhoram os controles internos da companhia. Do mesmo modo, pensam 78% dos auditados, sendo que apenas 6% consideram que essa melhoria não ocorre ou ocorre raramente. O elevado índice de percepção

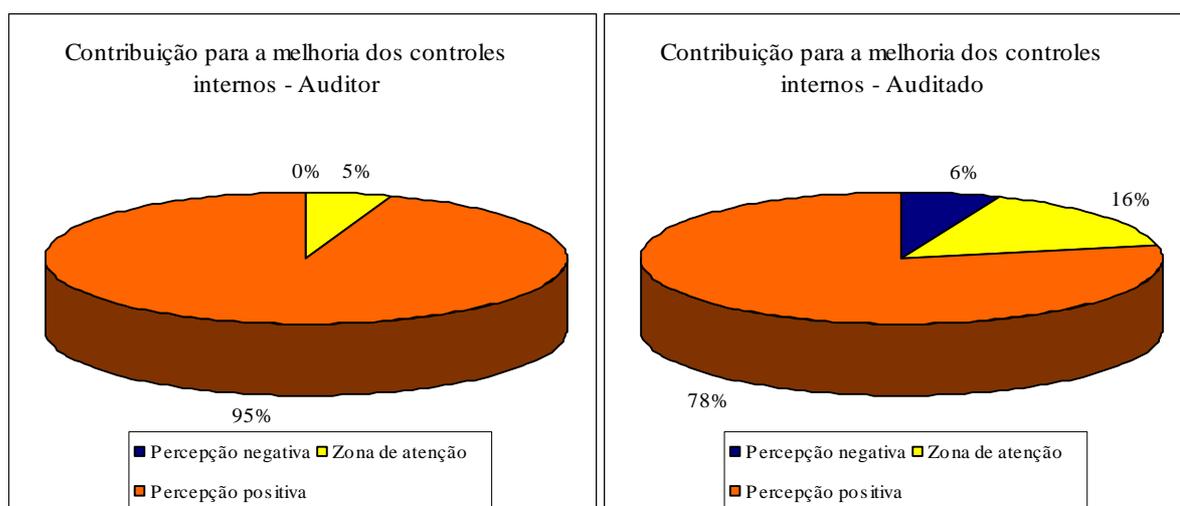
positiva desse aspecto pode resultar, em grande parte, da ampliação do escopo da auditoria interna pesquisada, a partir de 2006, com sua participação ativa no processo de gestão de controles internos, implementado inicialmente para atender às exigências legais da SOX.

TABELA 19
Melhoria dos controles internos

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
22. Os trabalhos de auditoria melhoram os controles internos de sua empresa?	Qtde	%	24. A auditoria interna contribui para a melhoria dos controles internos geridos em seu processo?	Qtde	%
Não	0	0%	Não	3	4%
Raramente	0	0%	Raramente	2	2%
Algumas vezes	1	5%	Algumas vezes	13	16%
Sim	12	60%	Sim	42	51%
Sim, muito	6	30%	Sim, muito	22	26%
Inapto a responder	1	5%	Inapto a responder	1	1%

Fonte: Elaborado pelo autor

A percepção de auditores e auditados sobre esse item é apresentada graficamente nos GRAF. 8 e 9.



GRÁFICOS 8 e 9 - Contribuição para a melhoria dos controles internos – Auditor (8) e Auditado (9)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise gráfica, verifica-se alto índice de percepção positiva de auditores e auditados em relação à capacidade da auditoria interna de contribuir para a melhoria dos controles internos da empresa. Apenas dentre os auditados houve respondentes que não percebem a contribuição da auditoria interna nesse quesito, mas no baixo percentual de 6%.

A TAB. 20 apresenta a percepção dos entrevistados sobre a melhoria do processo de gestão de riscos.

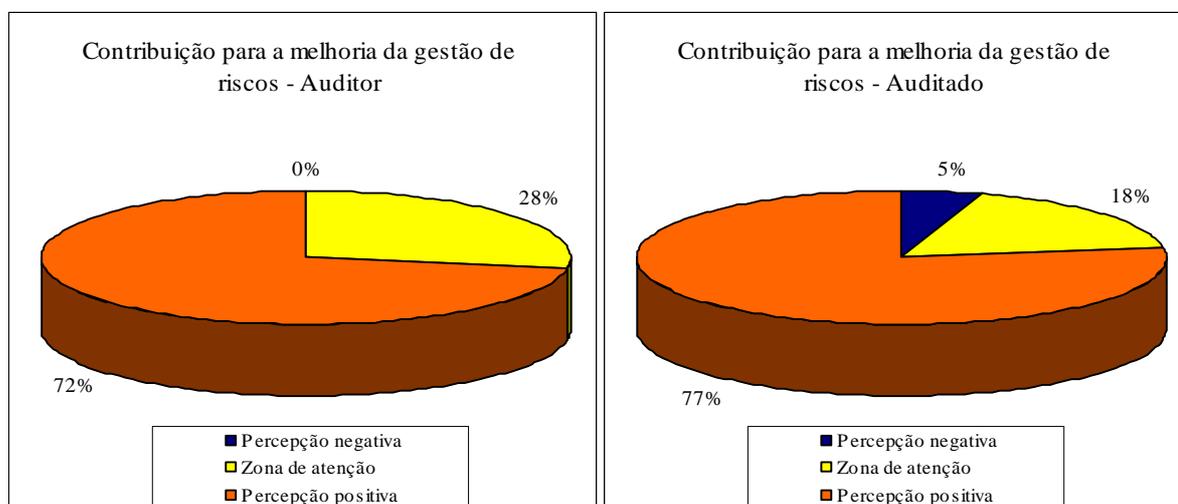
TABELA 20
Melhoria da gestão de riscos

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
23. Os trabalhos de auditoria melhoram a gestão de riscos em sua empresa?	Qtde	%	25. A auditoria interna contribui para a melhoria da gestão dos riscos inerentes ao seu processo?	Qtde	%
Não	0	0%	Não	3	4%
Raramente	0	0%	Raramente	1	1%
Algumas vezes	5	25%	Algumas vezes	14	17%
Sim	7	35%	Sim	45	54%
Sim, muito	6	30%	Sim, muito	17	20%
Inapto a responder	2	10%	Inapto a responder	3	4%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise da TAB. 20, verifica-se que boa parte dos auditores, 65%, e dos auditados, 74%, percebem que a atividade de auditoria interna contribui para a melhoria da gestão de riscos corporativos. Apesar desse indicador favorável, deve-se ressaltar que, conforme verificado em entrevistas com o gerente e o superintendente da auditoria interna, confirmadas pela análise documental, a atuação da auditoria interna pesquisada no processo de gestão de riscos limita-se à avaliação e ao monitoramento dos processos em que residem os principais riscos da empresa, por meio dos trabalhos de auditoria. Essa atuação entre a auditoria interna e a gestão de riscos na empresa pesquisada indica um baixo estágio de maturidade, limitando-se à avaliação do processo de gestão de riscos dentro do planejamento anual de auditoria, e que poderia, no estágio mais avançado, compreender grande participação no processo de gestão de riscos.

Os GRAF. 10 e 11 apresentam a avaliação perceptiva de auditores e auditados em relação à contribuição da auditoria interna para a melhoria do processo corporativo de gestão de riscos.



GRÁFICOS 10 e 11- Contribuição para a melhoria da gestão de riscos - Auditor (10) e Auditado (11)

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise gráfica revela alto índice de percepção positiva, informação que deve ser considerada em conjunto com as ressalvas já apresentadas sobre o tipo de interação existente entre a auditoria interna e a gestão de riscos na empresa pesquisada. Os GRAF. 10 e 11 revelam ainda espaço para melhoria da contribuição da auditoria interna para o processo de gestão de riscos, pois o somatório de respostas situadas na zona de atenção e na percepção negativa alcança 28% dentre os auditores e 23% dentre os auditados.

Essa percepção positiva está alinhada com a análise documental, que evidencia uma orientação para o risco durante o planejamento periódico para definição e priorização dos trabalhos de auditoria. No entanto, as respostas a essa questão devem ser avaliadas também em conjunto com as respostas dos auditores em relação à sua preparação para os trabalhos de auditoria, de modo a verificar se durante o levantamento preliminar o auditor considera os riscos associados ao processo a ser auditado.

Para responder ao problema de pesquisa, além dos pares de perguntas feitas a auditores e auditados, duas questões adicionais foram apresentadas apenas aos auditores. Diante da incerteza sobre o conhecimento do auditado em relação aos termos e conceitos presentes nessas questões, e da impossibilidade de esclarecer tais conceitos dentro do próprio questionário e previamente às perguntas, optou-se por questioná-las apenas aos auditores.

A TAB. 21 apresenta as respostas dos auditores internos em relação à contribuição da auditoria interna para a disseminação de padrões éticos dentro da empresa. Essa pergunta visa obter uma percepção parcial sobre a contribuição da auditoria interna para o processo de governança corporativa. Como o conceito de governança corporativa pode não ser bem conhecido nem mesmo pelos auditores internos, preferiu-se questioná-los sobre um aspecto específico da governança, mais facilmente compreensível pelos auditores internos.

TABELA 21
Disseminação de padrões éticos

Questionário Auditor		
24. Os trabalhos de auditoria disseminam padrões éticos em sua empresa?	Qtde	%
Não	0	0%
Raramente	0	0%
Algumas vezes	1	5%
Sim	11	55%
Sim, muito	7	35%
Inapto a responder	1	5%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 21 aponta uma alta percepção dos auditores da capacidade da auditoria interna de contribuir para a disseminação de padrões éticos dentro da empresa, com

90% dos respondentes afirmando que os trabalhos de auditoria disseminam padrões éticos na empresa. Os resultados dessa questão constam do GRAF. 12.

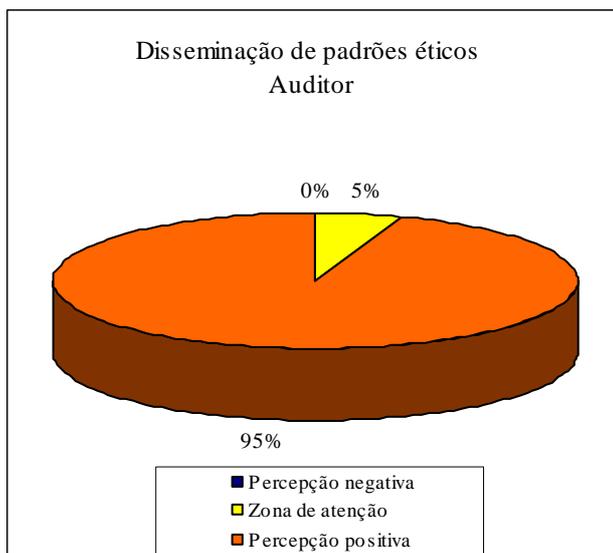


GRÁFICO 12 - Disseminação de padrões éticos - Auditor
Fonte: Elaborado pelo autor

A análise gráfica revela altíssima percepção positiva, de 95%, com apenas 5% de percepção em zona de atenção, indicando que os auditores definitivamente consideram que sua atividade contribui para a melhoria dos padrões éticos dentro da organização.

A TAB. 22 apresenta os resultados à pergunta que questiona aos auditores se eles acreditam que a auditoria interna pesquisada agrega valor para sua empresa. Ressalva-se que o conceito de agregação de valor não foi previamente apresentado aos auditores internos, de modo que sua interpretação pode variar em função de conhecimento prévio do respondente.

TABELA 22
Agregação de valor para a empresa

Questionário Auditor		
25. Você acredita que a auditoria interna agrega valor para sua empresa?	Qtde	%
Não	0	0%
Raramente	0	0%
Algumas vezes	2	10%
Sim	10	50%
Sim, muito	8	40%
Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 22 evidencia que 90% dos auditores acreditam que a auditoria interna agrega valor para a empresa pesquisada. Dentre os restantes, 10% acreditam que a agregação de valor existe algumas vezes, mas nenhum respondente acredita que não haja

agregação de valor à empresa pelo trabalho de auditoria ou que ela raramente ocorra. O GRAF. 13 apresenta a distribuição do tipo de percepção dos auditores sobre a questão.

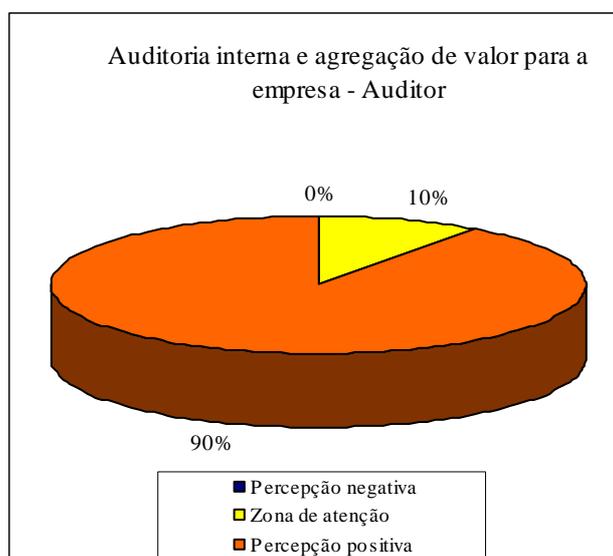


GRÁFICO 13 - Agregação de valor para a empresa - Auditor
Fonte: Elaborado pelo autor

A motivação para a inclusão da pergunta sobre a agregação de valor à empresa pela atividade de auditoria no questionário do auditor foi identificar sua percepção em relação a um dos principais objetivos da auditoria interna citados pelo IIA (2010) e comparar suas respostas àquelas da questão sobre a eficácia da auditoria interna e a questões específicas e de cunho mais prático que, analisadas em conjunto, corroborariam ou não as questões de cunho mais perceptivo. A TAB. 23 apresenta as repostas dos auditores às questões sobre eficácia de auditoria e à agregação de valor para a empresa.

TABELA 23
Eficácia da auditoria interna e agregação de valor para a empresa - Auditor

4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?	Qtde	%	25. Você acredita que a auditoria interna agrega valor para sua empresa?	Qtde	%
Ineficaz	0	0%	Não	0	0%
Pouco eficaz	0	0%	Raramente	0	0%
Com alguma eficácia	5	25%	Algumas vezes	2	10%
Moderadamente eficaz	6	30%	Sim	10	50%
Eficaz	9	45%	Sim, muito	8	40%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	0	0%

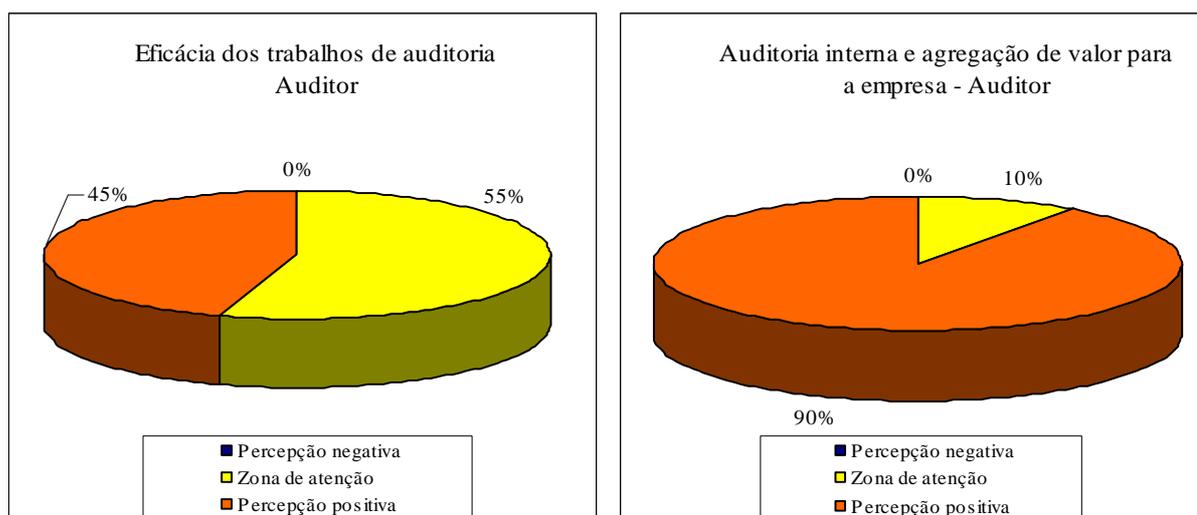
Fonte: Elaborado pelo autor

A literatura revisada neste estudo aponta que a agregação de valor é um dos objetivos da auditoria interna. Desse modo, não se poderia pensar em eficácia da auditoria interna sem agregação de valor dessa função para a empresa. Após comparação das respostas dos auditores internos sobre essas questões, no entanto, verificou-se uma altíssima percepção

de agregação de valor desacompanhada de uma percepção de eficácia de auditoria tão elevada.

Ao responder sobre a eficácia da auditoria interna, o auditor pode ter considerado diferentes fatores que contribuem para a adequada execução da atividade, conforme esclarecido em entrevistas pós-questionários realizadas com os entrevistados E2, E3 e E4 e já apresentadas nesta seção. No entanto, esperava-se que esses mesmos fatores fossem considerados pelos auditores internos em suas respostas sobre a agregação de valor para a empresa, pois deficiências prejudiciais à eficácia também o seriam à agregação de valor.

A classificação das respostas a essas questões por tipo de percepção apresenta diferenças, uma vez que para a questão sobre eficácia duas respostas são consideradas zona de atenção e uma é percepção positiva, situação inversa na questão sobre agregação de valor. Tais diferenças destacam ainda mais a variação perceptiva a essas perguntas, conforme verifica-se nos GRAF. 2 e 13, aqui replicados apenas para facilitar a leitura.



GRAF. 2 e 13 - Eficácia dos trabalhos de auditoria – Auditor (2) e Agregação de valor para a empresa – Auditor (13)

Fonte: Elaborado pelo autor

Para esclarecer as razões das divergências perceptivas sobre tais temas, que apresentam razoável semelhança, deverão ser consideradas as análises que serão realizadas sobre as respostas às questões de cunho prático, tais como preparação do auditor, qualidade das recomendações e empenho do auditado em solucionar as deficiências reportadas.

Para alcançar o objetivo específico da pesquisa de identificar as características associadas por auditores e auditados à qualidade do serviço de auditoria interna, foram analisadas as respostas à questão Q19 do questionário do auditor e as respostas às questões Q21 do questionário do auditado, que constam da TAB. 24.

TABELA 24
Atributos de qualidade da atividade de auditoria interna

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
19. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)	Qtde	%	21. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)	Qtde	%
Preparação do auditor	16	80%	Preparação do auditor	64	77%
Prazo de comunicação dos resultados	12	60%	Prazo de comunicação dos resultados	18	22%
Número de pontos encontrados	0	0%	Número de pontos encontrados	6	7%
Qualidade das recomendações da auditoria	17	85%	Qualidade das recomendações da auditoria	44	53%
Orientação para risco	16	80%	Orientação para risco	44	53%
Orientação para a estratégia	12	60%	Orientação para a estratégia	36	43%
Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados	14	70%	Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados	32	39%
Implementação dos planos de ação pela área auditada	14	70%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 24 permite avaliar as características mais associadas por auditores e auditados à qualidade do serviço de auditoria interna. Os auditores puderam escolher dentre 8 características, enquanto os auditados selecionaram os fatores mais relevantes para a qualidade da auditoria interna dentre 7 possíveis. O fator “Implementação dos planos de ação pela área auditada” não foi apresentado aos auditados, uma vez que esta é uma ação do auditado, e não do auditor, e a intenção foi questionar ao auditado sobre ações exclusivas do auditor. Esse fator foi incluído no questionário do auditor para obtenção de indícios sobre sua percepção em relação ao momento ele considera encerrado o trabalho de auditoria: o relatório de auditoria, o monitoramento dos planos de ação ou sua implementação pela área auditada.

À exceção do número de pontos reportados, que não foi associado à qualidade da auditoria interna por nenhum auditor, todos os outros fatores foram associados por um percentual considerável de auditores, de 60% a 85%. As três características que os auditores internos mais relacionaram à qualidade do serviço de auditoria foram (i) a qualidade das recomendações de auditoria, selecionado por 85% dos auditores respondentes, (ii) a preparação do auditor e (iii) a orientação para o risco, ambos selecionados por 80% dos auditores.

Os auditados associaram menos fatores, dentre os possíveis, à qualidade da auditoria, o que se observa pelo baixo índice de seleção de diversos fatores. Apenas os três fatores mais associados à qualidade da auditoria interna foram selecionados por mais da metade dos auditados respondentes. As demais características foram apontadas por menos de

50% dos auditados. Os três fatores mais selecionados pelos auditados convergiram com os três fatores mais selecionados pelos auditores, havendo apenas uma mudança na ordem da seleção. De acordo com os auditados, (i) a preparação do auditor, (ii) a qualidade das recomendações e (iii) a orientação para o risco são os principais fatores que caracterizam uma auditoria interna de qualidade, tendo sido selecionados por 77%, 53% e 53% dos auditados respondentes, respectivamente.

O GRAF. 14 apresenta lado a lado os percentuais de auditores e auditados respondentes que associaram a qualidade da auditoria interna a cada uma das características passíveis de seleção.

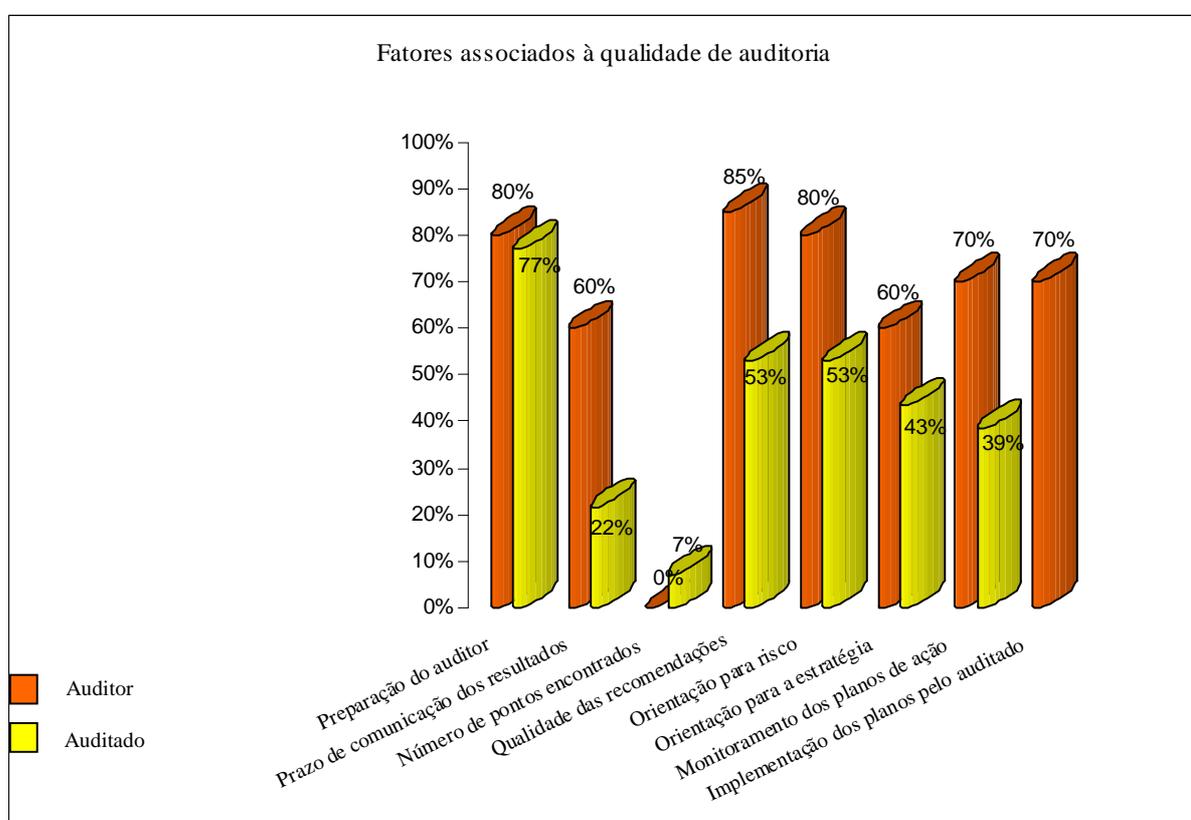


GRÁFICO 14 - Fatores associados à qualidade da auditoria interna por auditores e auditados
Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise do GRAF. 14, verifica-se que todos os fatores foram mais votados percentualmente pelos auditores em comparação com os auditados, à exceção apenas do número de pontos de auditoria, fator não selecionado por nenhum auditor, mais associado por 7% dos auditados à qualidade do trabalho de auditoria.

A convergência entre os três principais fatores associados à qualidade de auditoria por auditores e auditados pode ser compreendida como um sinal positivo dessa relação, pois o que o auditado espera de uma auditoria de qualidade é o mesmo que o auditor entende que deve ser ofertado num bom trabalho de auditoria interna. Analisando os demais fatores, no

entanto, verifica-se que apenas 22% dos auditados consideram o prazo de comunicação dos resultados dos trabalhos pela auditoria interna como um critério de qualidade e somente 39% referenciam o *follow-up* como um indicador de qualidade. Em entrevista com os auditores E2, E3 e E4, após a análise dos resultados dos questionários, foi questionada a razão de o auditado não considerar tão relevante a tempestividade da comunicação e o monitoramento dos planos de ação acordados para a qualidade da auditoria interna.

O entrevistado E2 reafirmou a importância da tempestividade do reporte das deficiências encontradas, pois mesmo que os três fatores considerados mais relevantes para a qualidade de auditoria estejam presentes no trabalho, seu resultado pode não ter mais utilidade se demorar a ser comunicado. Na tentativa de compreender a percepção do auditado, E2 alertou que talvez o auditado tenha focado sua resposta na qualidade técnica dos trabalhos, e não tenha associado à tempestividade do reporte à qualidade do conteúdo do reporte.

Em relação ao monitoramento da implantação dos planos de ação, o entrevistado E2 acredita que o auditado não tenha relacionado o acompanhamento feito pelo auditor à qualidade do trabalho, entendendo que o trabalho de auditoria encerra-se com o serviço de campo. Além disso, o auditado pode ter dissociado o monitoramento da qualidade, sob o argumento de que uma vez recomendados os planos serão executados, de modo que o acompanhamento pelo auditor não influencia a qualidade da auditoria.

Na análise do entrevistado E3, os auditados podem imaginar que o encerramento do trabalho de auditoria ocorre com as verificações. Dessa forma, eles relacionariam a qualidade da auditoria interna a fatores que dependem exclusivamente da área de auditoria, e não da área auditada. Além disso, há a possibilidade de que os auditados tenham respondido de modo a não considerar relevantes aspectos que, se melhorados, terão impacto direto sobre eles.

O entrevistado E4 atribui a baixa percepção da relevância do prazo de reporte e do monitoramento dos planos de ação, como componentes da qualidade da auditoria interna, a uma pouca valorização do trabalho de auditoria interna pelo auditado. Segundo E4, o fato de apenas 22% dos auditados associarem o prazo de reporte à qualidade de auditoria interna pode indicar o desinteresse do auditado pelo resultado do trabalho de auditoria, o que, de acordo com o entrevistado, é corroborado pelo alto índice de recomendações recorrentes em cada área, confirmado nos exames documentais.

Em relação ao fato de que apenas 39% dos auditados associam o monitoramento, pela auditoria interna, do cumprimento pelas áreas dos planos de ação acordados, E4 adiciona como explicação a comodidade do auditado. Se a auditoria interna não cobra a implantação

dos planos, a área auditada receberia menos pressão e teria menos empenho em implantá-los. Se houver um monitoramento firme, a área auditada deverá destinar mais recursos para o cumprimento dessa atividade. O entrevistado E4 acredita, assim, que a baixa percepção de qualidade para esses dois fatores seria reflexo de uma pouca disposição da área auditada para a ação e correção das deficiências reportadas.

A percepção de auditores e auditados em relação a atributos de qualidade da auditoria interna citados na teoria e a algumas características individuais do auditor interno foi avaliada por meio de entrevistas, de análise documental e das respostas às questões Q5, Q6, Q7, Q8(E) Q9, Q10, Q11(E), Q12(E), Q13, Q15, Q16, Q17, Q18(E) e Q20 do questionário do auditor e questões Q8, Q9, Q10(E), Q11, Q12, Q13(E), Q14(E), Q15, Q17, Q18, Q19, Q20(E) e Q22 do questionário do auditado.

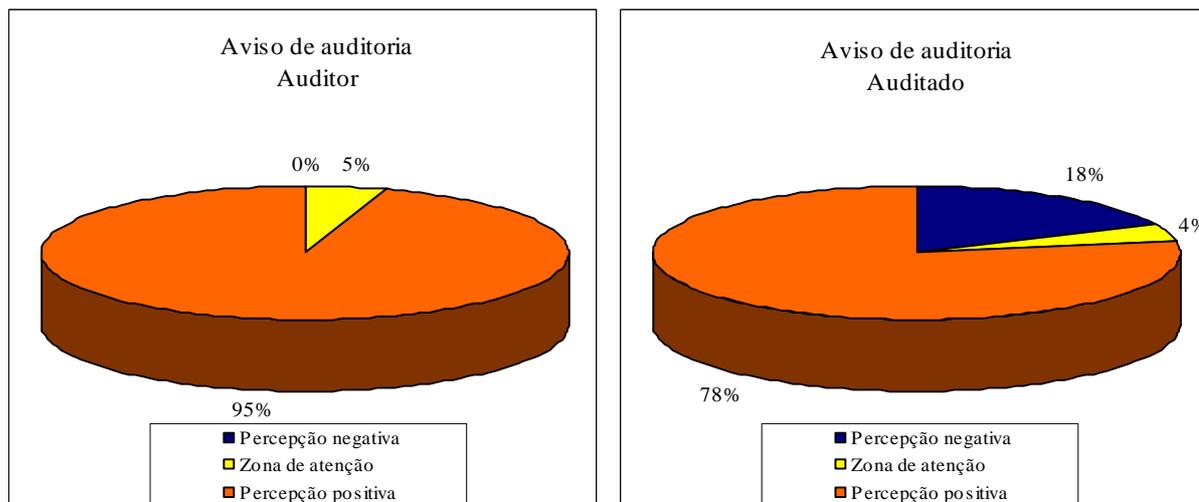
A TAB. 25 apresenta as repostas de auditores e auditados à questão sobre a comunicação de início dos trabalhos, ou aviso de auditoria, fator indicativo de organização do trabalho de auditoria e formalização na comunicação entre auditor e auditado.

TABELA 25
Aviso de auditoria

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
5. Quando e como a auditoria interna informa a área auditada sobre o início dos trabalhos?	Qtde	%	8. Quando e como sua área é informada sobre o início dos trabalhos de auditoria?	Qtde	%
Não há aviso prévio	0	0%	Não há aviso prévio	8	10%
Menos de uma semana antes, por telefone	0	0%	Menos de uma semana antes, por telefone	5	6%
Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	1	5%	Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	3	4%
Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	18	90%	Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	46	55%
Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	1	5%	Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	10	12%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	11	13%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise da TAB. 25, verifica-se que 100% dos auditores afirmam haver aviso prévio e formal à área auditada do início dos trabalhos de auditoria. Já dentre os auditados, 16% afirmam que não haver aviso ou haver apenas um aviso informal, por telefone, observando-se também um razoável índice de auditados inaptos a responder essa questão, 13%. Os GRAF. 15 e 16 apresentam a variação perceptiva de auditores e auditados sobre a comunicação de início dos trabalhos de auditoria.



GRÁFICOS 15 e 16 - Aviso de auditoria - Auditor (15) e Auditado (16)

Fonte: Elaborado pelo autor

Apesar de a grande maioria dos auditados também apresentarem uma percepção positiva sobre a formalização prévia do início dos trabalhos de auditoria, a existência de auditados que responderam não receber os avisos ou recebe-los de modo informal foi questionada aos entrevistados E2, E3 e E4. Ressalva-se, nessa questão, que a análise documental realizada evidenciou a existência de avisos prévios e formais para todos os trabalhos selecionados na amostra.

Dentre os auditados respondentes, encontram-se além de ocupantes de cargos gerenciais, empregados responsáveis por controles internos da SOX e nomeados como interlocutores da área em alguns trabalhos de auditoria. Todos os auditores entrevistados acreditam que a comunicação formal de aviso de auditoria recebida pelas gerências pode não estar sendo encaminhada para alguns empregados de nível não gerencial envolvidos nos trabalhos, o que explicaria seu desconhecimento do assunto. Adicionalmente, o entrevistado E4 alertou que o auditado pode estar considerando qualquer consulta ou solicitação de esclarecimento feitos informalmente por um auditor interno a uma determinada área como uma auditoria e, dessa forma, interpretar essas consultas como trabalhos sem aviso prévio. Os entrevistados não consideraram o índice de percepção negativa como significativo, consideradas suas explicações para o fato.

A TAB. 26 apresenta a percepção de auditores e auditados sobre a preparação do auditor interno para a realização dos trabalhos de auditoria. Esse atributo foi apontado tanto por auditores quanto por auditados como um dos três mais relevantes para a qualidade da atividade de auditoria interna. Para obtenção dessa percepção, os auditores internos responderam a duas perguntas e os auditados a uma. Os auditores internos foram questionados sobre (i) as atividades que realizam como parte de sua preparação para os trabalhos de

auditoria e (ii) seu conhecimento sobre os processos que auditou no último ano. Os auditados avaliaram simplesmente (ii) a preparação dos auditores internos, de modo bem mais subjetivo que os auditores.

TABELA 26
Preparação do auditor

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
6. Como você se prepara para uma auditoria?	Qtde	%	9. Como você avalia a preparação dos auditores internos?	Qtde	%
Não faço nenhuma preparação específica antes de iniciar os testes	0	0%	Despreparados	1	1%
Leio instruções de procedimentos e documentos do processo auditado	3	15%	Pouco preparados	0	0%
Revejo os principais controles e principais atividades do processo auditado, com atenção aos passos do programa de testes ou para me orientar durante sua execução	5	25%	Razoavelmente preparados	9	11%
Analiso os principais controles e principais atividades do processo auditado e seus riscos para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	8	40%	Preparados	46	55%
Analiso os principais controles e atividades do processo auditado, seus riscos e objetivos estratégicos do BSC, para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	3	15%	Muito bem preparados	23	28%
Inapto a responder	1	5%	Inapto a responder	4	5%
7. Qual é o seu conhecimento sobre os processos que auditou no último ano?	Qtde	%			
Muito pequeno	0	0%			
Insuficiente	0	0%			
Razoável	3	15%			
Bom	8	40%			
Muito bom	8	40%			
Inapto a responder	1	5%			

Fonte: Elaborado pelo autor

A categorização das respostas dos auditores à questão Q6, sobre sua preparação para os trabalhos de auditoria, foi orientada pelos objetivos da atividade de auditoria interna apontados na literatura revisada. Desse modo, a percepção positiva foi associada a respostas que incluíam a análise dos riscos do processo e de seus objetivos estratégicos, fatores essenciais para que o trabalho de auditoria possa melhorar os processos e agregar valor à empresa. Na zona de atenção situaram-se as respostas em que o auditor afirmou realizar algum tipo de preparação, como a leitura de instruções e revisão de atividades do processo, mas sem considerar seus riscos. A percepção negativa foi atribuída quando o auditor afirmou não realizar nenhum tipo de preparação prévia ao início dos trabalhos.

A leitura da TAB. 26 revela que apenas 55% dos auditores internos analisam os riscos inerentes aos processos auditados previamente ao início dos trabalhos de auditoria interna. Esse índice merece análise detalhada, uma vez que a literatura aponta a contribuição para o processo de gestão de riscos como uma das formas de a auditoria interna alcançar seus objetivos.

É interessante notar que os auditores internos responderam a uma pergunta específica sobre a contribuição da auditoria interna para o processo de gestão de riscos e que 72% dos respondentes tiveram uma percepção positiva em relação àquela questão, conforme consta do GRAF. 10, índice superior ao de auditores que afirmaram considerar os riscos dos processos na preparação da auditoria.

Ainda na resposta dos auditores internos à questão Q6, apenas 15% afirmaram analisar os objetivos estratégicos do BSC do processo auditado durante a preparação dos trabalhos, percentual que conflita com o índice de 65% de auditores segundo os quais a auditoria interna contribui para o alinhamento dos processos à estratégia organizacional, em resposta à questão Q14, já apresentada nesta seção. Verifica-se ainda que a orientação para a estratégia foi o segundo fator menos associado pelos auditores à qualidade do trabalho de auditoria interna, conforme demonstrado na TAB. 24 que apresenta as respostas à questão Q19, o que coincide com a baixa consideração dos objetivos estratégicos pelos auditores durante sua preparação para os trabalhos.

Para esclarecer a divergência entre a percepção positiva dos auditores sobre a contribuição da auditoria interna para o alinhamento estratégico dos processos e o baixo índice de auditores que se orientam pelos objetivos estratégicos do processo auditado na pré-auditoria, essa dicotomia foi apresentada e questionada aos entrevistados E2, E3 e E4.

O entrevistado E2 afirma que a realidade está presente nas respostas às questões sobre a preparação da auditoria e os fatores associados à qualidade da atividade, e não na elevada percepção de contribuição da auditoria interna para o alinhamento estratégico dos processos. E2 credita o índice positivo de percepção de contribuição para o alinhamento estratégico, de 65%, a um entendimento equivocado dos auditores em relação à pergunta e afirma que, na empresa, a auditoria interna preocupada com os objetivos estratégicos só existe eventualmente, em trabalhos específicos e isolados.

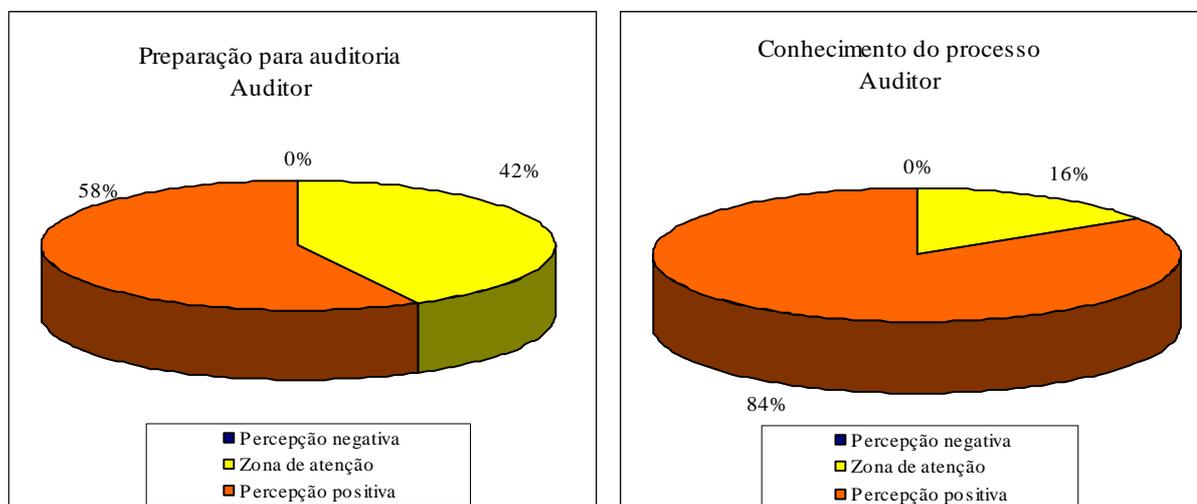
Análise similar foi realizada pelo entrevistado E4, que também atribuiu o elevado índice a um entendimento equivocado do auditor ao responder à pergunta sobre o alinhamento estratégico. De acordo com E4, a pergunta sobre as atividades de preparação para a auditoria é mais concreta e obtém dados mais precisos. Se os auditores internos não consideram nem

analisam os objetivos estratégicos do processo auditado durante a preparação para os trabalhos, não pode haver contribuição da auditoria interna para o alinhamento estratégico dos processos, uma vez que na empresa a operacionalização da estratégia se dá por meio da metodologia do BSC, que transcreve a estratégia organizacional em termos mensuráveis.

Para o entrevistado E3, é possível que o auditor não tenha compreendido a questão Q14, sobre o alinhamento estratégico, e não tenha sistematizado que a execução e o acompanhamento do alcance da estratégia da empresa obedecem uma metodologia estruturada por meio dos objetivos estratégicos. O auditor pode ter associado a questão Q14 ao fato de a auditoria interna trabalhar com um plano trienal aprovado pela alta direção, entendendo assim que seu trabalho esteja orientado pela estratégia.

A análise das respostas às questões Q6, Q14 e Q19, complementada pelas entrevistas com os auditores E2, E3 e E4 sobre as divergências apuradas, apresenta indícios de que a auditoria interna da empresa pesquisa não seja atualmente orientada para a estratégia e não tenha condições de contribuir para a melhoria do alinhamento estratégico dos processos, apesar de uma percepção favorável de auditores e auditados nesse sentido.

Prosseguindo na análise sobre a preparação do auditor para o trabalho de auditoria interna, a percepção dos respondentes é apresentada graficamente nos GRAF. 17, 18 e 19.



GRÁFICOS 17 e 18 - Preparação para a auditoria – Auditor (17) e Conhecimento do processo – Auditor (18)
Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos GRAF. 17 e 18, que apresentam respostas dos auditores, verifica-se que embora a preparação para a auditoria de 42% dos auditores encontre-se na zona de atenção, 84% afirmam ter bom conhecimento sobre os processos que auditam, o que é um índice bastante positivo. Deve-se considerar aqui que, pela análise conjunta dessas questões e de questões já discutidas nesta seção, o conhecimento dos processos referenciado pelos

auditores engloba o conhecimento de rotinas e atividades inerentes ao processo, mas nem sempre seus riscos e objetivos estratégicos associados.



GRÁFICO 19 - Preparação do auditor - Auditado

Fonte: Elaborado pelo autor

No que tange à percepção do auditado em relação à preparação do auditor para o trabalho de auditoria, o GRAF. 19 revela uma percepção positiva de 88% dos auditados. O fato de tão elevado percentual de auditados considerarem os auditores bem preparados para os trabalhos é compreensível, a despeito das ressalvas já feitas em relação à orientação dos auditores para o risco e para a estratégia, uma vez que não se espera que os auditados tenham conhecimento sobre detalhes da preparação dos auditores para os trabalhos.

A boa preparação do auditor para os trabalhos de auditoria deve ser compreendida como um composto de conhecimento das rotinas, atividades e instruções de procedimentos que orientam o processo verificado. O conhecimento dos riscos associados está presente em pouco mais de 50% das respostas e o conhecimento dos objetivos estratégicos é ainda mais raro.

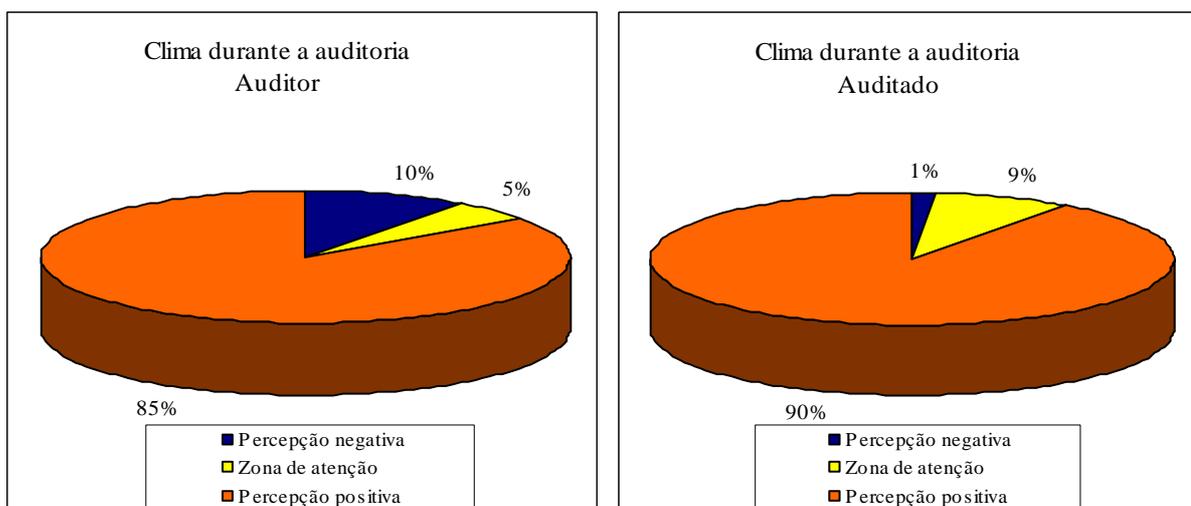
Um clima cordial e aberto entre auditores e auditados contribui positivamente para os resultados da auditoria interna. Esse tema foi abordado nas questões Q8 e Q10 dos questionários de auditor e auditado, respectivamente, e suas respostas constam da TAB. 27.

A leitura da TAB. 27 revela índices bastante similares de auditores e auditados que consideram bom o clima durante os trabalhos de auditoria, 85% de auditores e 86% de auditados. Apenas 10% dos auditores e 1% dos auditados percebem um clima defensivo e cauteloso nas auditorias. Os dados da TAB. 27 são apresentados nos GRAF. 20 e 21.

TABELA 27
Clima durante a auditoria

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
8. Como você descreve o clima durante uma auditoria?	Qtde	%	10. Como você descreve o clima durante uma auditoria?	Qtde	%
Hostil	0	0%	Hostil	0	0%
Defensivo / cauteloso	2	10%	Defensivo / cauteloso	1	1%
Razoável	1	5%	Razoável	7	8%
Cordial	13	65%	Cordial	26	31%
Aberto e positivo	4	20%	Aberto e positivo	46	55%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	3	4%

Fonte: Elaborado pelo autor



GRÁFICOS 20 e 21 - Clima durante a auditoria – Auditor (20) e Auditado (21)

Fonte: Elaborado pelo autor

Com percepções convergentes de auditores e auditados, os GRAF. 20 e 21 indicam um bom clima durante a execução dos trabalhos de auditoria interna.

Para avaliar se os trabalhos de auditoria são adequadamente conduzidos pelos auditores internos, foi questionado aos auditores sobre seu objetivo principal na execução dos trabalhos, por meio da questão Q9. Aos auditados, questionou-se sua percepção em relação ao modo como as auditorias são conduzidas pelos auditores. As respostas a essas questões estão apresentadas na TAB. 28.

A categorização das respostas dos auditores à questão Q9 e sua correlação com as respostas dos auditados à questão Q11 foram orientadas pelos objetivos da atividade de auditoria interna apontados na literatura revisada. A percepção positiva em relação aos objetivos do auditor foi vinculada a respostas que incluíam identificar e mitigar riscos relevantes e corrigir situações contrárias ao alcance da estratégia, uma vez que tais respostas indicam potencial para a melhoria dos processos e a agregação de valor à empresa, objetivos finais da auditoria interna e que indicam trabalhos bem conduzidos. Na zona de atenção,

indicando trabalhos razoavelmente conduzidos, foram consideradas as respostas nas quais os auditores objetivam avaliar a adequação de instruções e procedimentos vigentes, mas sem orientação para o risco ou para a estratégia. A inadequada condução dos trabalhos de auditoria foi associada a respostas em que os auditores afirmam que seus objetivos principais durante uma auditoria são identificar fraudes ou simplesmente avaliar o cumprimento de instruções e controles vigentes. Esses objetivos, não orientados para a melhoria dos processos, limitam-se a observar a manutenção do *status quo* e não podem ser associados a uma boa condução dos trabalhos de auditoria interna.

TABELA 28
Adequação da condução dos trabalhos

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
9. Qual é seu objetivo principal na condução dos trabalhos de auditoria?	Qtde	%	11. Como as auditorias são conduzidas pelos auditores? (A condução dos trabalhos engloba os objetivos do auditor, como encontrar responsáveis por fraudes ou reduzir riscos da empresa e melhorar o alinhamento estratégico dos processos)	Qtde	%
Identificar responsáveis por erros e fraudes	0	0%	Pessimamente conduzidas	0	0%
Verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles	7	35%	Mal conduzidas	2	2%
Avaliar a adequação das instruções, procedimentos e controles vigentes	3	15%	Razoavelmente conduzidas	9	11%
Identificar e reduzir riscos relevantes não mitigados	6	30%	Bem conduzidas	37	45%
Identificar e corrigir situações que dificultem o alcance da estratégia organizacional	4	20%	De modo muito profissional	32	39%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	3	4%

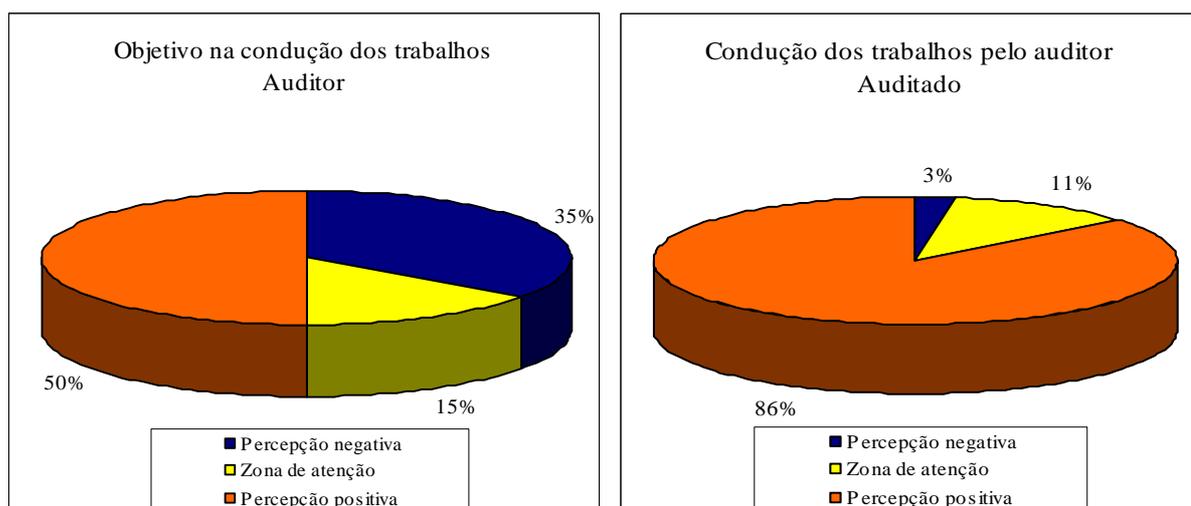
Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da TAB. 28 indica que um elevado percentual de auditados, 84%, acreditam que as auditorias internas são bem conduzidas e de modo muito profissional. No entanto, apenas 50% dos auditores afirmam que seus objetivos principais estejam associados à mitigação de riscos e correção de situações que dificultem o alcance da estratégia organizacional. Um considerável percentual de auditores, 35%, afirmam que seu objetivo principal é verificar o cumprimento de instruções e a execução de controles, não referenciando uma análise crítica sobre a adequação dessas instruções e controles.

Embora a avaliação da execução de controles e da observância às instruções internas seja comum e até mesmo inerente à atividade de auditoria interna, ela não pode ser o objetivo principal do auditor, sob pena de que a atividade de auditoria interna não agregue valor para a empresa e nem melhore o desempenho de seus processos.

As respostas a essas questões também conflitam com as respostas dos auditores às questões sobre sua percepção em relação à contribuição da auditoria interna para o alinhamento estratégico dos processos, Q14, e a melhoria da gestão de riscos, Q23, às quais os auditores apresentaram percepção positiva de 68% e 72%, respectivamente, conforme demonstrado nos GRAF. 4 e 10. Se apenas metade dos auditores têm como objetivo principal a mitigação de riscos e a correção de situações de inibição do alcance dos objetivos estratégicos, como pode um percentual bem maior acreditar que a atividade de auditoria contribui para a gestão de riscos e o alinhamento estratégico dos processos? As perguntas mais abrangentes e diretamente relacionadas ao problema de pesquisa parecem ser mais subjetivas e, com isso, obter informações menos precisas que as perguntas vinculadas nesta análise às questões secundárias, devendo sempre serem confrontadas.

Os dados da TAB. 28, sobre a condução dos trabalhos de auditoria, são apresentados graficamente nos GRAF. 22 e 23.



GRÁFICOS 22 e 23 - Adequação da condução dos trabalhos pelo auditor – Auditor (22) e Auditado (23)

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise dos GRAF. 22 e 23 revela uma percepção positiva do auditado sobre a adequação da condução dos trabalhos de auditoria pelo auditor, independente do fato de 50% dos auditores não apontarem a gestão de riscos e o alinhamento estratégico dentre seus principais objetivos num trabalho de auditoria. Isso revela que a formação da percepção do auditado em relação à condução dos trabalhos de auditoria possivelmente considera outros fatores. Além disso, os objetivos do auditor raramente são explicitados ao auditado.

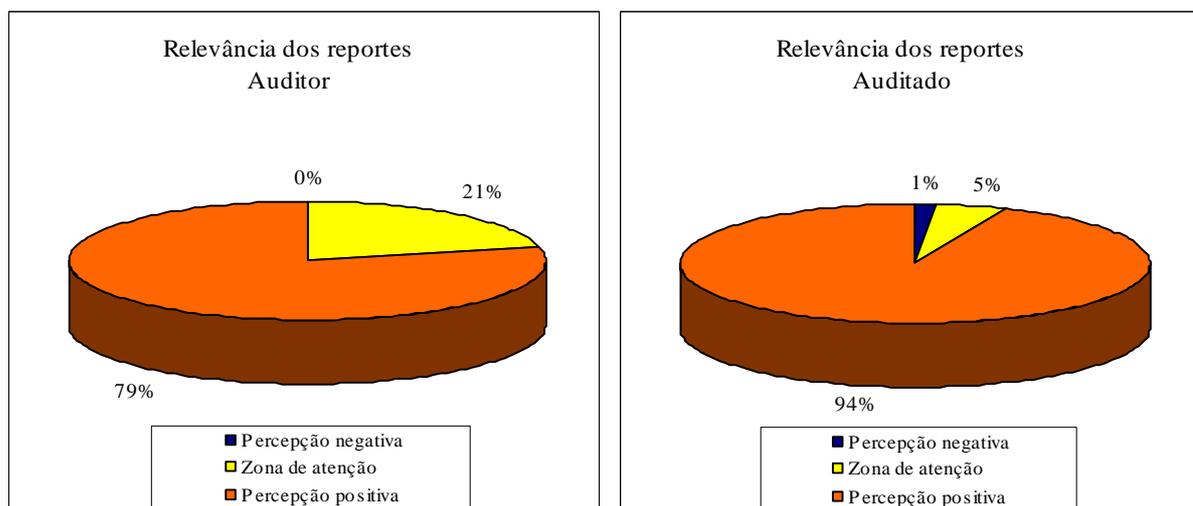
A TAB. 29 apresenta as respostas de auditores e auditados sobre a relevância dos resultados reportados pela auditoria interna à área auditada ao final dos trabalhos.

TABELA 29
Relevância dos resultados reportados

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
10. Os resultados reportados à área auditada ao final dos trabalhos são:	Qtde	%	12. Os resultados reportados pela auditoria são:	Qtde	%
Insignificantes	0	0%	Insignificantes	0	0%
Pouco significantes	0	0%	Pouco significantes	1	1%
Razoavelmente significantes	4	20%	Razoavelmente significantes	4	5%
Significantes	12	60%	Significantes	42	51%
Muito significantes	3	15%	Muito significantes	31	37%
Inapto a responder	1	5%	Inapto a responder	5	6%

Fonte: Elaborado pelo autor

A TAB. 29 revela que a maioria dos auditores e dos auditados, 75% e 88% respectivamente, consideram significantes os resultados reportados pela auditoria interna ao final dos trabalhos. Graficamente, essas respostas constam dos GRAF. 24 e 25.



GRÁFICOS 24 e 25 - Relevância dos reportes – Auditor (24) e Auditado (25)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos GRAF. 24 e 25, verifica-se que 94% dos auditados têm uma percepção positiva sobre a significância dos reportes dos auditores. A percepção de 21% dos auditores sobre esse tema encontra-se na zona de atenção, por entenderem que os reportes são razoavelmente significantes. No entanto, a análise geral dessa questão é de que há uma boa percepção de auditores e auditados, indicando que os resultados reportados pela auditoria interna são relevantes.

A TAB. 30 apresenta as respostas de auditores e auditados sobre a aceitação, pelos auditados, das deficiências encontradas pela auditoria interna.

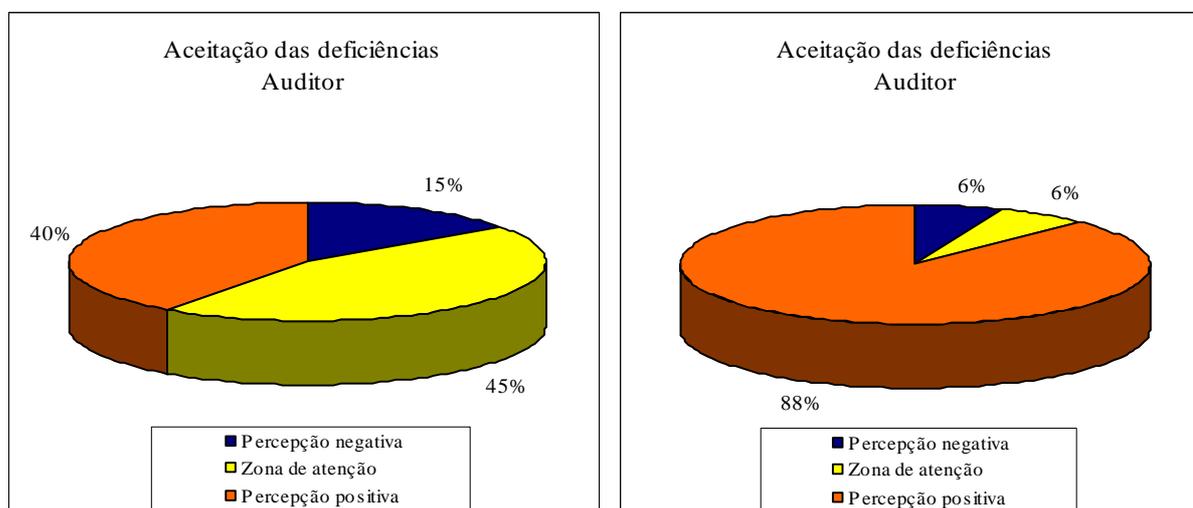
Pela leitura da TAB. 30, verifica-se que 60% dos auditores acreditam que os auditados ficam incomodados ou levemente incomodados em relação às deficiências reportadas. No entanto, somente 12% dos auditados admitiram algum incômodo nesse

sentido. Os GRAF. 26 e 27 apresentam a percepção de auditores e auditados sobre a aceitação das deficiências.

TABELA 30
Aceitação das deficiências encontradas

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
11. Como os auditados se comportam em relação à aceitação das deficiências encontradas?	Qtde	%	14. Como você se sente em relação à aceitação das deficiências encontradas na auditoria?	Qtde	%
Muito incomodados	0	0%	Muito incomodado	1	1%
Incomodados	3	15%	Incomodado	4	5%
Levemente incomodados	9	45%	Levemente incomodado	5	6%
Receptivos	7	35%	Receptivo	42	51%
Totalmente receptivos	1	5%	Totalmente receptivo	30	36%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	1	1%

Fonte: Elaborado pelo autor



GRÁFICOS 26 e 27 - Aceitação das deficiências – Auditor (26) e Auditado (27)

Fonte: Elaborado pelo autor

A divergência perceptiva em relação a essa questão fica mais evidente pela análise gráfica. No GRAF. 27, verifica-se que 88% dos auditados têm uma percepção positiva, o que indica que afirmam não sentir nenhum incômodo, sendo receptivos às deficiências reportadas. Mas segundo o GRAF. 26, que apresenta a percepção dos auditores, 60% dos auditados apresentam algum incômodo, estando essas respostas situadas na percepção negativa ou zona de atenção.

Para avaliar por que a boa receptividade do auditado em relação ao reporte da deficiência é pouco percebida pelo auditor, é preciso discutir sobre os fatores associados por auditores e auditados a essa receptividade. Para auxiliar essa análise, os entrevistados E2, E3 e E4 foram questionados sobre a variação perceptiva de auditores e auditados nesse quesito.

O entrevistado E3 acredita que tal divergência perceptiva ocorre principalmente em função da natureza diversa da pergunta feita ao auditado e ao auditor. A pergunta feita ao

auditor, na análise de E3, é bastante subjetiva e sua resposta apresenta apenas a percepção do auditor sobre um comportamento do auditado. A pergunta ao auditado é direta e questiona sobre o sentimento ou o comportamento dele próprio. Nesse sentido, E3 acredita que a resposta do auditado pode ser mais fidedigna que a do auditor.

O entrevistado E2 enxerga com naturalidade a resposta do auditado, de que não se incomoda com as deficiências, pois reconhecer o incômodo seria como se o auditado declarasse pouca abertura para o processo de auditoria. No entanto, E2 afirma também que é possível que o auditor associe esse suposto incômodo do auditado à não implementação dos planos de ação para correção de deficiências e melhoria nos processos e ao tom defensivo das áreas nas respostas aos auditados. Nesse caso, mesmo que não haja tal incômodo por parte do auditado, este é percebido pelo auditor, que o associa à disposição do auditado em cumprir as recomendações de auditoria.

O entrevistado E4 acredita que o auditado é receoso em receber as não conformidades, o que também enxerga com naturalidade, “porque ninguém gosta de receber um *feedback* negativo”. E4 justifica sua percepção de que há um incômodo por parte do auditado por sua reação quando da comunicação de deficiências, algumas vezes com muitas justificativas. A resposta do auditado, de que não se incomoda, poderia ser atribuída também à sua dificuldade em reconhecer formalmente tal incômodo.

Os auditores entrevistados justificaram sua percepção de que os auditados se incomodam com as deficiências reportadas, referenciando situações associadas a esse incômodo, tais como reações do auditado no momento da comunicação das deficiências e a não implementação dos planos de ação acordados. De fato, para formar sua opinião sobre esse quesito, o auditor precisa considerar fatores mais concretos, como os citados, já que não tem condições de afirmar qual é o sentimento do auditado.

Considerando que tanto auditores quanto auditados estejam corretos em suas respostas, a divergência perceptiva se justificaria pelo fato de a implementação dos planos de ação, avaliada pelo auditor, não estar diretamente associada a alguma sensação de incômodo manifestada pelo auditado.

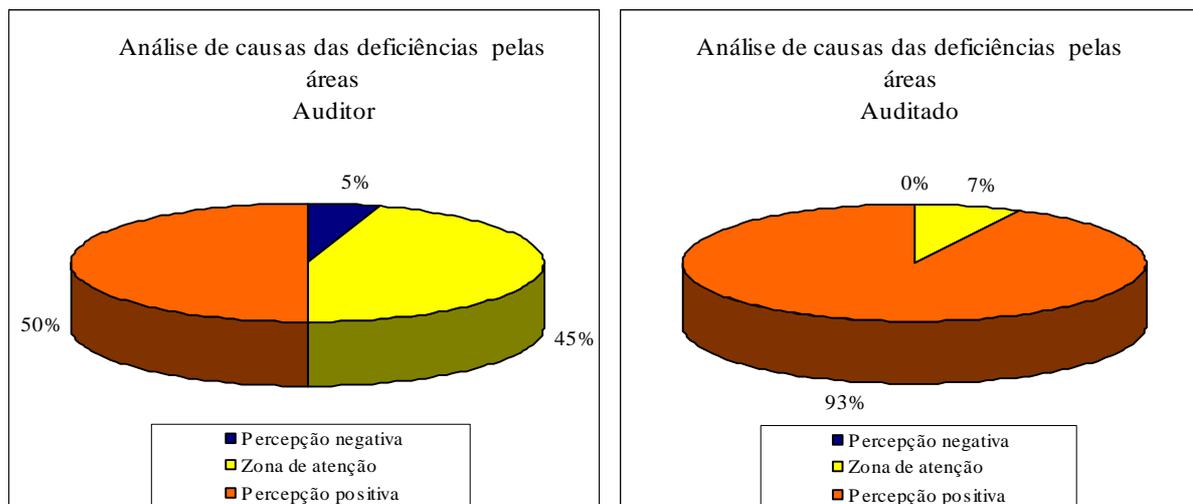
Auditores e auditados responderam se as áreas auditadas analisam as causas das deficiências reportadas pela auditoria interna. Suas respostas a essa questão constam da TAB.

TABELA 31
Análise das causas das deficiências

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
12. As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?	Qtde	%	13. Sua área costuma analisar as causas das deficiências encontradas?	Qtde	%
Nunca	1	5%	Nunca	0	0%
Raramente	0	0%	Raramente	0	0%
Às vezes	9	45%	Às vezes	6	7%
Com muita frequência	5	25%	Com muita frequência	9	11%
Sempre	5	25%	Sempre	66	80%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	2	2%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da TAB. 31 aponta considerável variação perceptiva entre auditor e auditado, tal como em relação à questão anterior. Dentre os auditores, apenas 50% acreditam que as áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas. Esse índice é preocupante, pois a falta de análise das causas contribui para que as deficiências se repitam e haja não conformidades recorrentes nos trabalhos de auditoria. 91% dos auditados, no entanto, afirmam que sua área analisa as causas das deficiências reportadas com muita frequência ou sempre. Essas respostas constam dos GRAF. 28 e 29.



GRÁFICOS 28 e 29 - Análise das causas das deficiências – Auditor (28) e Auditado (29)

Fonte: Elaborado pelo autor

A divergência de percepção se mostra mais acentuada na análise dos GRAF. 28 e 29. Para auxiliar a identificação e a compreensão de possíveis razões pelas quais 50% dos auditores internos têm uma percepção negativa ou em zona de atenção, de que os auditados nunca ou raramente analisam as causas das deficiências encontradas, ou têm uma percepção situada na zona de atenção, quando acreditam que os auditados analisam as causas das deficiências apenas algumas vezes, essa divergência foi questionada aos entrevistados E2, E3 e E4.

De acordo com o entrevistado E2, o fato de o auditado admitir pensar nas causas dos problemas não representa uma realidade total. Mesmo que pense e analise as causas, em alguns casos o que se verifica é uma solução pontual. Ao foco da solução no problema e não na causa é que E2 atribui, em algumas situações, a percepção do auditor de que as causas das deficiências muitas vezes não são analisadas.

O entrevistado E3 acredita que o auditor vincule a análise da causa da deficiência, pelo auditado, a sua resolução. Se as causas são mesmo analisadas pelo auditado, mas os problemas não são solucionados com foco em sua origem, isso não é perceptível ao auditor, que não considera em sua resposta que o auditado pode ter analisado a causa, mas pode não querer solucioná-la. E3 levanta ainda outra questão para explicar a divergência de percepção entre auditor e auditado: o auditor pode entender que a causa para um problema é uma, enquanto a área auditada entende que é outra. Se as causas não forem analisadas em conjunto por auditores e auditados, e geralmente não o são, e havendo entendimento distinto das partes sobre tais causas, os auditores podem entender que não há análise das causas pelos auditados.

O entrevistado E4, tal como 50% dos auditores, acredita que os auditados não analisem as causas das deficiências com frequência, e atribui a elevada percepção positiva dos auditados a sua tentativa de que as causas dos problemas sejam identificadas, pois de outro modo indicaria que recebem o resultado do trabalho de auditoria e não buscam ações corretivas adequadas para sanar os problemas. E4 ainda justifica sua opinião em função do considerável volume de não conformidades recorrentes encontradas em áreas constantemente auditadas.

A TAB. 32 apresenta as respostas de auditores e auditados em relação à qualidade das recomendações feitas pela auditoria interna para solução das deficiências encontradas e reportadas à área auditada.

TABELA 32
Qualidade das recomendações de auditoria

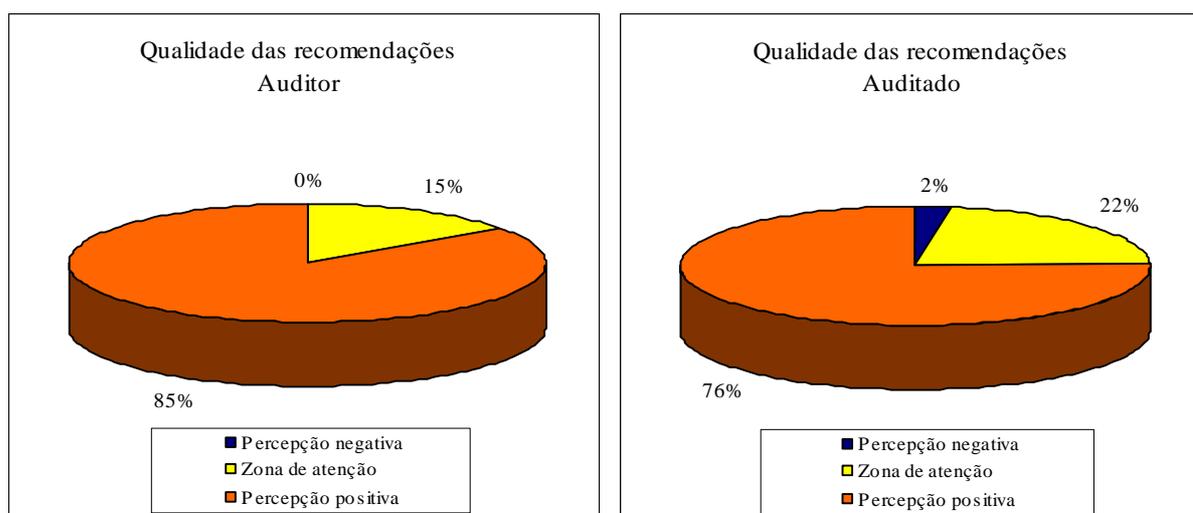
Questionário Auditor			Questionário Auditado		
13. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:	Qtde	%	15. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:	Qtde	%
Péssimas	0	0%	Péssimas	0	0%
Pobres	0	0%	Pobres	2	2%
Razoáveis	3	15%	Razoáveis	18	22%
Boas	15	75%	Boas	51	62%
Ótimas	2	10%	Ótimas	11	13%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	1	1%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da TAB. 32, verifica-se que 85% dos auditores e 75% dos auditados consideram boas ou ótimas as recomendações feitas pela auditoria interna para solução das

falhas encontradas durante a auditoria. Em resposta a outra questão da pesquisa, auditores e auditados elegeram a qualidade das recomendações de auditoria como um dos três fatores mais relevantes para a qualidade da atividade de auditoria interna. Desse modo, a percepção positiva demonstrada na TAB. 32 contribui para que o trabalho executado pela auditoria interna da empresa pesquisada seja considerado de boa qualidade.

Graficamente, as percepções de auditor e auditado sobre a qualidade das recomendações de auditoria constam dos GRAF. 30 e 31.



GRÁFICOS 30 e 31 - Qualidade das recomendações de auditoria – Auditor (30) e Auditado (31)

Fonte: Elaborado pelo autor

A percepção positiva de auditores e auditados em relação à qualidade das recomendações de auditoria evidencia-se pela análise dos GRAF. 30 e 31, nos quais se percebe um percentual de percepção negativa mínimo, de 2%, apenas dentre os auditados.

As questões Q15 e Q18 dos questionários de auditores e auditados versaram sobre a tempestividade da comunicação informal de resultados à área auditada e suas respostas encontram-se na TAB. 33.

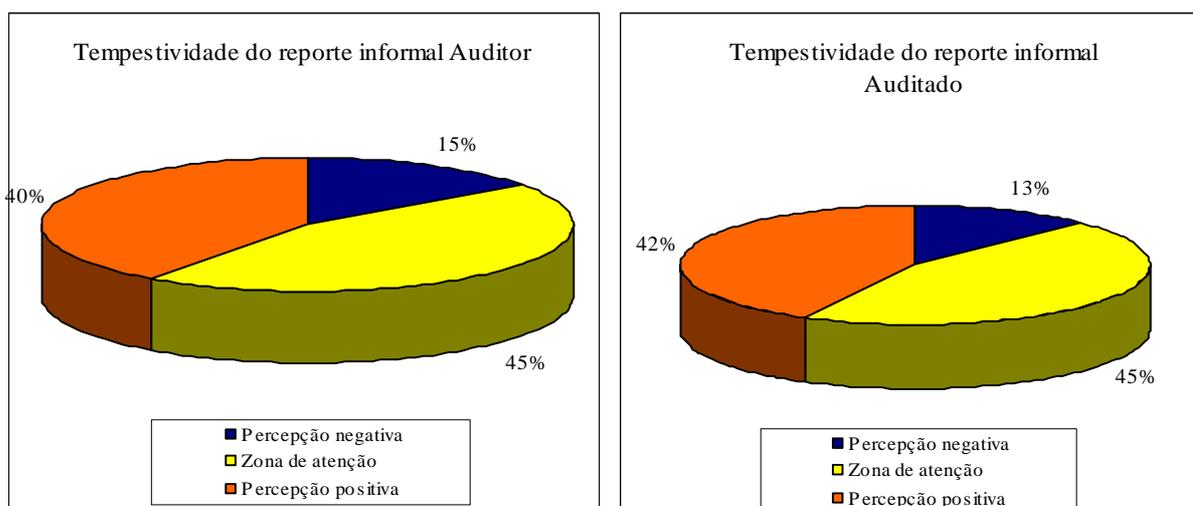
TABELA 33
Tempestividade da comunicação informal

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
15. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%	18. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%
Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório	2	10%	Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório	7	8%
Extremamente tardia	0	0%	Extremamente tardia	0	0%
Tardia	1	5%	Tardia	1	1%
Razoável	9	45%	Razoável	29	35%
Tempestiva	8	40%	Tempestiva	27	33%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	19	23%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os resultados dos trabalhos de auditoria podem ser comunicados informalmente ao longo do trabalho e durante as reuniões de encerramento. Por comunicação informal, entende-se toda comunicação que não ocorra por meio do relatório de auditoria, que é o modo formal de comunicação dos resultados de auditoria.

Pela leitura da TAB. 33, verifica-se que 40% dos auditores e 33% dos auditados consideram essa comunicação tempestiva, enquanto 45% dos auditores e 35% dos auditados consideram-na razoável, havendo um baixo índice de respondentes que a consideram tardia ou inexistente. Graficamente, as respostas constam dos GRAF. 32 e 33.



GRÁFICOS 32 e 33 - Tempestividade da comunicação informal – Auditor (32) e Auditado (33)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos GRAF. 32 e 33, verifica-se que a percepção da maioria dos auditores e dos auditados em relação à tempestividade do reporte informal dos resultados dos trabalhos encontra-se na zona de atenção ou na percepção negativa, indicando que há um espaço para melhoria desse aspecto, devendo a auditoria interna da empresa pesquisada melhorar a tempestividade de sua comunicação informal com o auditado sobre as deficiências encontradas. A análise documental, no entanto, apontou para a comunicação dos resultados nas reuniões de encerramento dos trabalhos, que geralmente ocorrem no último dia do trabalho de campo ou pouco após seu término, indicando que a comunicação dos resultados fora do relatório de auditoria, para a amostra analisada, é tempestiva.

No que tange à tempestividade da comunicação formal, por meio do relatório de auditoria, as respostas de auditores e auditados constam da TAB. 34.

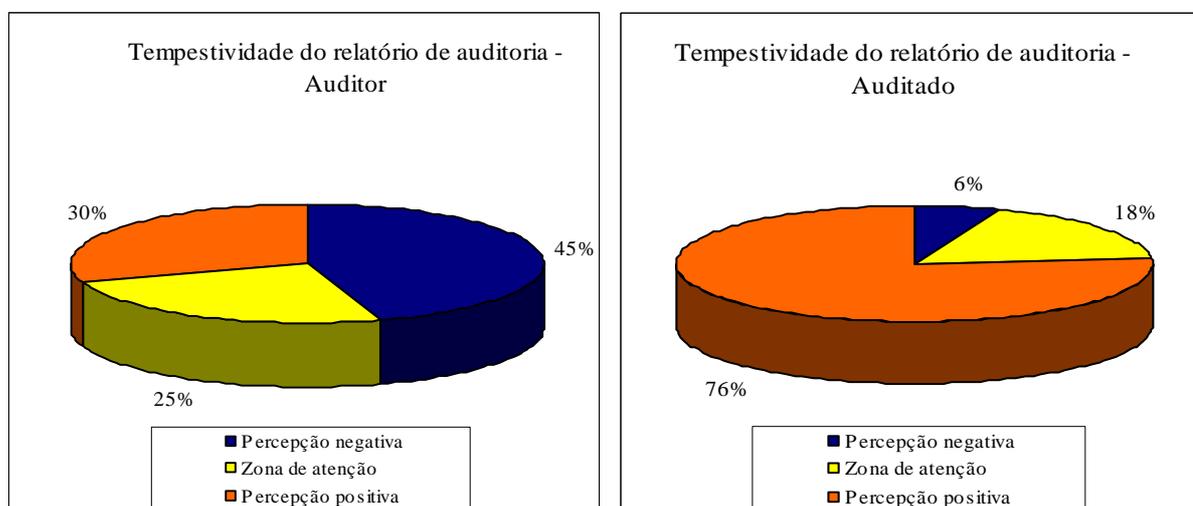
Pela leitura da TAB. 34, verifica-se que a emissão do relatório de auditoria à área auditada é considerada tempestiva ou geralmente adequada por 30% dos auditores e por 62% dos auditados. Mas 45% dos auditores consideram a comunicação formal dos resultados tardia

ou extremamente tardia. É notória a divergência de percepção de auditores e auditados, que se mostra ainda mais acentuada nos GRAF. 34 e 35.

TABELA 34
Tempestividade do relatório de auditoria

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
16. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%	19. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%
Extremamente tardia	3	15%	Extremamente tardia	0	0%
Tardia	6	30%	Tardia	4	5%
Razoável	5	25%	Razoável	12	15%
Geralmente adequada	5	25%	Geralmente adequada	36	43%
Tempestiva	1	5%	Tempestiva	16	19%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	15	18%

Fonte: Elaborado pelo autor



GRÁFICOS 34 e 35 - Tempestividade do relatório de auditoria – Auditor (34) e Auditado (35)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos GRAF. 34 e 35, verifica-se que 70% das respostas dos auditados encontram-se na zona de atenção ou na percepção negativa, situação oposta à percepção dos auditados, positiva para 76% dos respondentes. Os exames documentais confirmaram a percepção dos auditores, uma vez que observou-se um período de tempo muito grande, geralmente de meses, entre a data de término do trabalho de campo e a data de emissão dos relatórios de auditoria.

As razões para a pouca urgência do auditado em receber formalmente os resultados da auditoria interna realizada em sua área foram questionadas aos entrevistados E2, E3 e E4. Dentre as possíveis justificativas para a divergência perceptiva de auditores e auditados, atentou-se para a possibilidade de que (i) a sobrecarga de trabalho dos auditados e os recursos escassos para estudo e implantação dos planos de ação, (ii) o baixo índice de implantação dos planos de ação pela área auditada e (iii) seu conhecimento prévio das não

conformidades por meio dos reportes informais possam influenciar a percepção do auditado, tornando menos relevante a tempestividade da emissão do reporte formal.

O entrevistado E2 acredita que os auditados manifestaram pouco interesse na tempestividade do relatório final de auditoria porque são comunicados das deficiências antes da emissão do relatório final. Desse modo, terminada a auditoria, a área auditada já possui informações para solucionar os problemas encontrados. Esse argumento, no entanto, é válido apenas para respondentes não ocupantes de cargos até a gerência, uma vez que superintendentes recebem apenas a comunicação formal por meio do relatório de auditoria. Os auditores, no entanto, podem não estar considerando a comunicação informal prévia à emissão do relatório e atribuindo maior relevância à tempestividade do comunicado formal.

Para o entrevistado E3, a relevância da tempestividade varia de ponto para ponto. Há deficiências que são mais urgentes e exigem um reporte mais rápido. Outras podem ser recorrentes, tratando-se de problemas conhecidos e de difícil solução e, dessa forma, não exigindo um reporte tão urgente. Além disso, E3 acredita que o auditado pode entender que os resultados informais são suficientes, não tendo grande necessidade do relatório formal de auditoria.

Uma vez que o auditado considera tempestivos reportes que os exames documentais comprovaram ser bastante tardios, o entrevistado E4 atribui o pouco interesse do auditado em receber os relatórios tempestivamente às dificuldades eventualmente existentes para elaborar e implementar planos de ação que solucionem os problemas encontrados. Quando não há empenho do auditado em solucionar as deficiências encontradas, a demora do relatório pode até constituir um fator de maior comodidade para o auditado que, enquanto não é formalmente comunicado das deficiências, não é requerido a agir para saná-las.

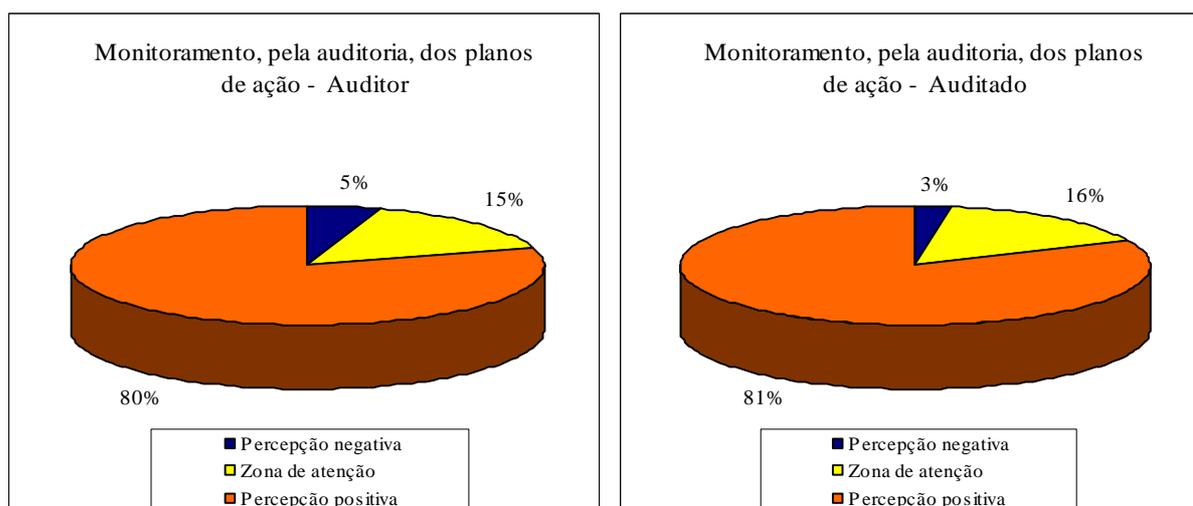
A relevância das deficiências reportadas, a qualidade das recomendações de auditoria e a tempestividade do reporte influenciam o cumprimento, pela área auditada, dos planos de ação acordados entre auditor e auditado para solução das deficiências reportadas. No entanto, é necessário um monitoramento do cumprimento desses planos por parte da auditoria interna, uma vez que a ausência desse monitoramento pode contribuir negativamente para o processo, desestimulando a área auditada a priorizar o problema encontrado. Auditores e auditados foram questionados sobre a existência e a frequência do monitoramento, pela auditoria interna, do cumprimento, pela área auditada, dos planos de ação acordados entre ambos. Suas respostas constam da TAB. 35.

TABELA 35
Monitoramento da execução dos planos de ação

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
17. Você ou sua gerência monitoram o cumprimento, pela área auditada, das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?	Qtde	%	17. Sua área é monitorada pela auditoria interna em relação ao cumprimento das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?	Qtde	%
Nunca	0	0%	Nunca	0	0%
Raramente	1	5%	Raramente	2	2%
Às vezes	3	15%	Às vezes	12	15%
Com alguma frequência	4	20%	Com alguma frequência	18	22%
Periodicamente	12	60%	Periodicamente	45	54%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	6	7%

Fonte: Elaborado pelo autor

Avaliando-se a TAB. 35, verifica-se um elevado índice de auditores e auditados, 80% e 76% respectivamente, que relatam haver o freqüente monitoramento, pela auditoria interna, dos planos de ação que devem ser implementados pela área auditada. Os GRAF. 36 e 37 apresentam a percepção de auditores e auditados em relação a esse item.



GRÁFICOS 36 e 37 - Monitoramento da execução dos planos de ação – Auditor (36) e Auditado (37)

Fonte: Elaborado pelo autor

Embora os GRAF. 36 e 37 apresentem uma percepção bastante positiva de auditores e auditados em relação ao monitoramento, pela auditoria interna, da execução dos planos de ação, entrevistas preliminares apontam indícios de que o monitoramento não seja tão freqüente e nem tão efetivo. Além disso, os exames documentais apresentaram evidências de monitoramento apenas no último ano pesquisado e não para todos os trabalhos de auditoria. Essa divergência entre a percepção de auditores e auditados, que nesse quesito coincidem, e as informações obtidas em entrevistas e por meio de análise documental sugerem que haja pontos de melhoria em relação à padronização dos procedimentos de monitoramento, pela auditoria interna, do cumprimento dos planos de ação pela área auditada.

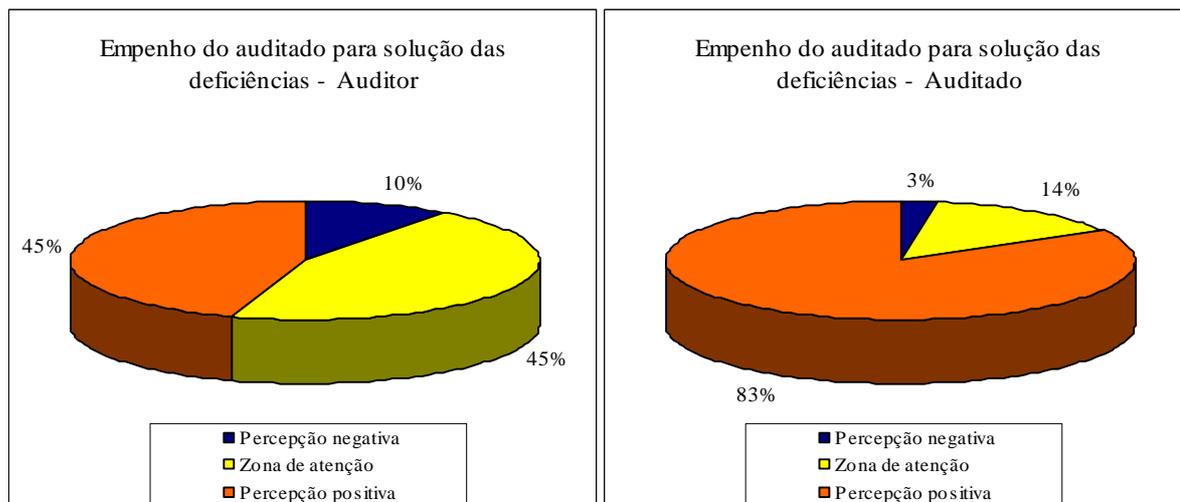
Para que a atividade de auditoria interna alcance seus objetivos de melhoria dos processos e agregação de valor à empresa, é fundamental que os planos de ação acordados para correção das deficiências e implementação das melhorias sugeridas sejam executados pela área auditada. No entanto, mesmo que a auditoria interna exerça um forte monitoramento do cumprimento dos planos junto à área auditada, é preciso que o auditado priorize tal atividade e se empenhe para que os planos sejam realizados. Nesse sentido, auditores e auditados foram questionados sobre quanto empenho os superiores da área auditada têm em implementar as correções e melhorias acordadas e suas respostas constam da TAB. 36.

TABELA 36
Empenho da área auditada em implementar os planos de ação

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
18. Quanto empenho os superiores à área auditada demonstram em corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?	Qtde	%	20. Quanto empenho seus superiores têm para corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?	Qtde	%
Nenhum	0	0%	Nenhum	0	0%
Pouco	2	10%	Pouco	2	2%
Algun	9	45%	Algun	11	13%
Muito	8	40%	Muito	43	52%
Enorme	1	5%	Enorme	22	27%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	5	6%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da TAB. 36, verifica-se grande variação perceptiva entre auditores e auditados no que tange ao empenho da área auditada em solucionar os problemas encontrados durante o trabalho de auditoria por meio da execução dos planos de ação acordados com a auditoria interna. Enquanto 79% dos auditados afirmam que seus superiores têm muito ou enorme empenho em corrigir as deficiências e implementar as melhorias sugeridas pela auditoria interna, apenas 45% dos auditores acreditam que o empenho do auditado seja realmente grande. 55% dos auditores afirmam que os auditados têm pouco ou apenas algum empenho em solucionar os problemas encontrados. Os resultados a esse item são apresentados graficamente por meio dos GRAF. 38 e 39.



GRÁFICOS 38 e 39: Empenho do auditado em implementar os planos de ação – Auditor (38) e Auditado (39)
 Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos GRAF. 38 e 39, evidencia-se divergência perceptiva de auditores e auditados sobre a questão. Se, por um lado, 83% dos auditados afirmam que seus superiores têm grande empenho em solucionar as deficiências encontradas, por outro, apenas 45% dos auditores internos possuem uma percepção positiva sobre o assunto. Com percepção negativa ou na zona de atenção sobre esse tema estão 55% dos auditores e apenas 17% dos auditados. Para auxiliar o esclarecimento dessa divergência, ela foi submetida aos entrevistados E2, E3 e E4.

O entrevistado E2 inicia sua análise ponderando que as áreas auditadas geralmente respondem os relatórios de auditoria, inclusive definindo responsáveis e prazos para execução dos planos de ação. No entanto, há respostas redigidas respondendo mais aos superiores do redator que à auditoria interna, gerando uma conotação defensiva e repleta de justificativas. Se, aliado a isso, o auditor verifica que os planos não são executados, ele pode ter a percepção de que a área auditada não se empenha em solucionar as questões.

O entrevistado E3 atribui a divergência perceptiva entre auditores e auditados nessa questão aos diferentes interesses desses respondentes, o que pode gerar até mesmo um viés na resposta. Segundo E3, “é como perguntar para empregador e empregado se o último ganha bem”. Dessa forma, para E3, é normal ver auditados dizendo que se empenham, pois não poderiam dizer diferente. Já a percepção do auditor pode ser correta ou viesada pelo fato de não possuir meios de verificar os esforços do auditado se não pela implementação dos planos de ação.

O entrevistado E4 faz análise similar à de E3, afirmando que seria inaceitável resposta diferente do auditado, mesmo que os exames documentais, relativos à execução dos planos de ação acordados, nem sempre corroborem a percepção do auditado.

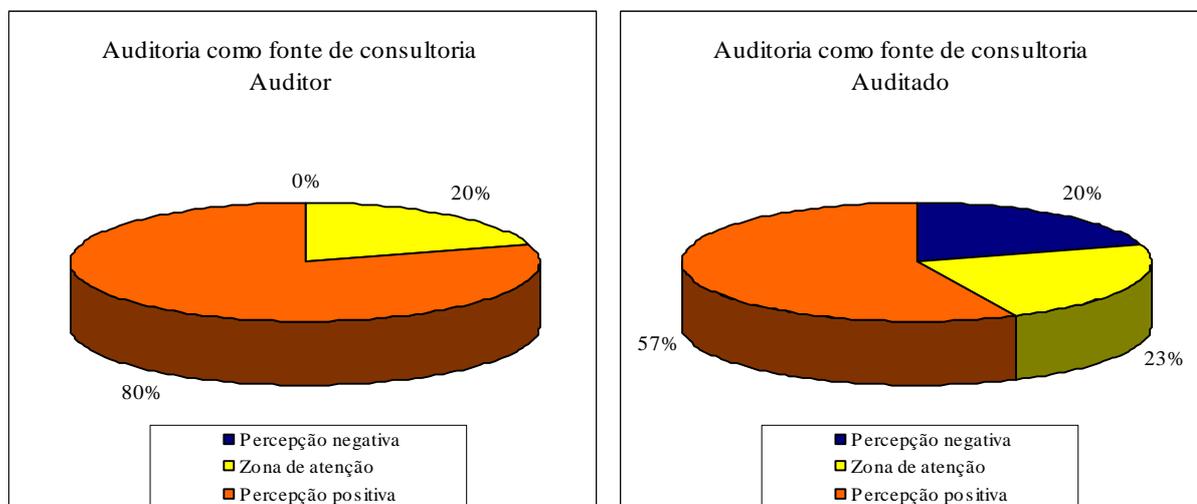
A TAB. 37 apresenta as respostas de auditores e auditados à pergunta sobre a atuação da auditoria interna como fonte consultiva para as áreas.

TABELA 37
Auditoria interna como fonte de consultoria

Questionário Auditor			Questionário Auditado		
20. A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas?	Qtde	%	22. A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para o seu processo?	Qtde	%
Não. Nossa atividade é avaliação de conformidade, sem consultoria.	0	0%	Não. Sua atividade é de avaliação de conformidade, sem consultoria.	7	8%
Raramente. Em geral não temos conhecimento para realizar consultorias nos processos auditados.	0	0%	Raramente. Os auditores em geral não têm o conhecimento para realizar consultorias em meu processo.	9	11%
Às vezes. Durante alguns trabalhos, é dado apoio consultivo às áreas, não solicitado formalmente por elas.	4	20%	Às vezes. Durante alguns trabalhos, a auditoria interna nos dá apoio consultivo, não solicitado formalmente por nós.	18	22%
Sim. A consultoria está presente nos trabalhos que realizamos, que não se limitam a observar conformidade com padrões, mas também avaliar se os padrões atuais são os melhores para o processo.	12	60%	Sim. A consultoria está presente nos trabalhos de auditoria, que não se limita a observar conformidade de padrões mas também a verificar se os padrões atuais são os melhores para o processo.	36	43%
Sim. Frequente somos solicitados pelas áreas a prestar-lhes apoio consultivo.	4	20%	Sim. Frequentemente solicitamos consultorias pela auditoria interna.	9	11%
Inapto a responder.	0	0%	Inapto a responder.	4	5%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da TAB. 37, verifica-se que a maioria dos auditores e dos auditados, 80% e 54%, respectivamente, acreditam que a auditoria interna frequentemente é uma boa fonte de consultoria para os processos. No entanto, verifica-se que 19% dos auditados informam que o apoio consultivo por parte da auditoria interna não ocorre ou raramente ocorre, mas nenhum auditor opinou desse modo. Os GRAF. 40 e 41 apresentam a variação perceptiva de auditores e auditados nessa questão.



GRÁFICOS 40 e 41 - Auditoria interna como fonte de consultoria – Auditor (40) e Auditado (41)

Fonte: Elaborado pelo autor

Apesar de não se tratar de uma divergência extremamente significativa, ela foi questionada aos entrevistados E2, E3 e E4, no intuito de identificar algum tipo de desalinhamento entre a abordagem consultiva adotada pelo auditor e a perceptível ao auditado.

O entrevistado E2 ressalta que os auditados nem sempre conhecem os objetivos da auditoria interna, associando-a muitas vezes apenas a atividades de avaliação, embora ela também preste serviços de consultoria dentro de sua área de atuação. Segundo E2, esse fato seria suficiente para justificar o percentual observado de auditados que não percebem a função consultiva da auditoria interna.

O entrevistado E3 acredita que, ao responder a uma questão desse tipo, o auditor pensa na predisposição que tem para analisar o problema, mesmo que isso não resulte em apontamentos para melhoria do processo. O auditor está focado nessa visão e, se perceber uma oportunidade, vai dar o apoio consultivo. Mesmo que disse não resulte uma boa recomendação, o auditor não avalia o processo com foco apenas na auditoria de *compliance*. O auditado pode não perceber essa disposição para o apoio consultivo do auditor.

4.6.2 Fatores que influenciam a percepção das práticas de auditoria por auditores e auditados

Após análise de todas as questões respondidas por auditores e auditados, foi realizada uma análise cruzada das respostas para os diferentes perfis respondentes. As respostas às questões nas quais houve maior variação perceptiva dentre os próprios auditores e auditados respondentes, representadas por gráficos de respostas de auditores ou auditados com boa distribuição entre as percepções negativa, positiva e a zona de atenção, foram avaliadas novamente para grupos específicos, de modo a identificar fatores que possam influenciar os respondentes. Não foi objetivo deste estudo esclarecer o porquê das variações perceptivas encontradas dentro de grupos de auditores e auditados respondentes, mas tão somente identificar fatores com impacto sobre a percepção dos respondentes.

Em relação ao questionário dos auditores, as questões Q4, Q6, Q9, Q12, Q16 e Q18 tiveram suas respostas submetidas a nova análise gráfica e percentual, de modo a verificar indícios de influência de fatores como (i) a experiência do auditor, (ii) a realização pelo auditor de ao menos uma etapa da certificação CIA e (iii) o tipo de auditoria realizado, sobre as respostas dos auditores.

Para a questão Q4, em que os auditores avaliam a eficácia da atividade de auditoria interna, verificou-se maior percepção na zona de atenção em detrimento à percepção

positiva em comparação às respostas de todos os auditores, para os grupos de auditores com mais de 6 anos de experiência e o grupo de auditores de sistemas. As respostas desses grupos encontram-se na TAB. 38.

TABELA 38
Eficácia da auditoria estratificada por grupos

Auditores com mais de 6 anos de experiência			Auditores de sistemas		
4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?	Qtde	%	4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?	Qtde	%
Ineficaz	0	0%	Ineficaz	0	0%
Pouco eficaz	0	0%	Pouco eficaz	0	0%
Com alguma eficácia	2	22%	Com alguma eficácia	2	50%
Moderadamente eficaz	4	44%	Moderadamente eficaz	1	25%
Eficaz	3	33%	Eficaz	1	25%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Enquanto a resposta de todo o grupo de auditores internos aponta que 45% deles avaliam a auditoria interna como eficaz e 55% a percebem como moderadamente eficaz ou com alguma eficácia, os indicadores dos auditores mais experientes e dos auditores de sistemas são menos positivos, de modo que apenas 33% e 25%, respectivamente, consideram a auditoria interna eficaz.

As respostas do grupo de auditores em processo de certificação CIA e dos auditores de sistemas à questão Q6, relativa à preparação do auditor para as auditorias, apresentaram alguma variação comparação às respostas de todos os auditores, conforme verifica-se na TAB. 39.

As respostas de todo o grupo de auditores internos aponta que 55% deles avaliam os riscos do processo ou seus objetivos estratégicos durante a preparação para a auditoria, enquanto 45% lêem instruções e revisam controles e atividades, mas em orientação ao risco.

Pela leitura da TAB. 39, verifica-se que dentre os auditores que já realizaram ao menos uma parte da certificação CIA, o indicador de análise dos riscos dos processos é bastante superior, de 83%, o que sugere que os estudos para a certificação tornem os auditores mais conscientes da necessidade de avaliar os riscos dos processos durante sua preparação, possivelmente em função de o IIA, instituto que emite o certificado CIA, destacar fortemente a necessidade de a auditoria interna ser orientada para o risco. No grupo de auditores de sistemas, no entanto, observou-se o inverso: apenas um terço dos auditores aptos a responder afirmaram analisar os riscos do processo previamente ao início dos trabalhos.

TABELA 39
Preparação do auditor estratificada por grupos

Auditores que realizaram prova do CIA			Auditores de sistemas		
6. Como você se prepara para uma auditoria?	Qtde	%	6. Como você se prepara para uma auditoria?	Qtde	%
Não faço nenhuma preparação específica antes de iniciar os testes	0	0%	Não faço nenhuma preparação específica antes de iniciar os testes	0	0%
Leio instruções de procedimentos e documentos do processo auditado	0	0%	Leio instruções de procedimentos e documentos do processo auditado	1	25%
Revejo os principais controles e principais atividades do processo auditado, com atenção aos passos do programa de testes ou me orientar durante sua execução	1	17%	Revejo os principais controles e principais atividades do processo auditado, com atenção aos passos do programa de testes ou me orientar durante sua execução	1	25%
Analiso os principais controles e principais atividades do processo auditado e seus riscos para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	5	83%	Analiso os principais controles e principais atividades do processo auditado e seus riscos para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	0	0%
Analiso os principais controles e atividades do processo auditado, seus riscos e objetivos estratégicos do BSC, para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	0	0%	Analiso os principais controles e atividades do processo auditado, seus riscos e objetivos estratégicos do BSC, para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	1	25%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	1	25%

Fonte: Elaborado pelo autor

As respostas à questão Q9, sobre o objetivo principal do auditor na condução dos trabalhos de auditoria, também apresentaram variação perceptiva do grupo de auditores em processo de certificação CIA quando comparada ao grupo total de auditores respondentes, conforme se verifica na TAB. 40.

TABELA 40
Objetivo de auditoria do auditor em certificação

Auditores que realizaram prova do CIA		
9. Qual é seu objetivo principal na condução dos trabalhos de auditoria?	Qtde	%
Identificar responsáveis por erros e fraudes	0	0%
Verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles	0	0%
Avaliar a adequação das instruções, procedimentos e controles vigentes	2	33%
Identificar e reduzir riscos relevantes não mitigados	3	50%
Identificar e corrigir situações que dificultem o alcance da estratégia organizacional	1	17%
Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

O objetivo de 50% do grupo total de auditores respondentes à pesquisa envolve a mitigação de riscos do processo auditado ou a correção de situações que dificultem o alcance

da estratégia organizacional, enquanto 15% do grupo objetiva avaliar a adequação de procedimentos e instruções vigentes e 35% visam apenas verificar o cumprimento de instruções e a execução de controles.

A TAB. 40 revela que dois terços dos auditores em processo de certificação CIA têm como objetivo principal na condução de seus trabalhos a mitigação de riscos e a correção de situações que limitem o alcance da estratégia organizacional. O terço restante desses auditores objetiva avaliar a adequação das instruções e controles vigentes, mas dentre os auditores em processo de certificação nenhum busca apenas verificar o cumprimento de normas e a execução de controles. Novamente, pode-se inferir que tal situação decorra de que a preparação para a certificação CIA torne os auditores mais alinhados aos objetivos da função de auditoria interna definidos pelo IIA (2010).

A questão Q12 indaga os auditores se as áreas auditadas analisam as causas das deficiências reportadas pela auditoria interna. As respostas dos auditores mais experientes e dos auditores de sistemas, que constam da TAB. 41, apresentaram ligeira variação em comparação às respostas do grupo total de auditores.

TABELA 41
Análise das causas das deficiências estratificada por grupos

Auditores com mais de 6 anos de experiência			Auditores de sistemas		
12. As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?	Qtde	%	12. As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?	Qtde	%
Nunca	0	0%	Nunca	0	0%
Raramente	0	0%	Raramente	0	0%
Às vezes	6	67%	Às vezes	3	75%
Com muita frequência	3	33%	Com muita frequência	1	25%
Sempre	0	0%	Sempre	0	0%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

Do grupo total de auditores que responderam à pesquisa, apenas 50% acreditam que as áreas auditadas analisam com frequência ou sempre as causas das deficiências encontradas pela auditoria interna. Mas dentre os auditores com mais experiência e os auditores de sistemas apenas 33% e 25%, respectivamente, percebem que as áreas auditadas analisam as causas das deficiências reportadas.

Para as questões Q16, sobre a tempestividade da emissão do relatório de auditoria, e Q18, sobre o empenho da área auditada em solucionar as deficiências reportadas, cujas respostas do grupo total de auditores apresentaram razoável distribuição entre a percepção negativa, positiva e a zona de atenção, não foram observadas variações significativas na percepção dos grupos de auditores em processo de certificação CIA, com mais tempo de experiência ou que realizam determinado tipo de auditoria, como sistemas.

As respostas dos auditados às questões pesquisadas apresentaram, de modo geral, um padrão, concentrando-se em um determinado tipo de percepção, geralmente a percepção positiva. A principal situação em que houve razoável distribuição de respostas dos auditados dentre as possíveis percepções foi na resposta à questão Q22, sobre a auditoria interna como fonte de consultoria para os processos. As respostas a essa questão foram cuidadosamente analisadas de modo a tentar identificar algum padrão diferente em relação a algum grupo específico de auditados respondentes: de um determinado processo, submetidos a um determinado tipo de auditoria, de cargo gerencial ou não etc. No entanto, nenhuma das análises resultou em variação significativa da percepção desses grupos em relação à percepção do grupo total de auditados respondentes. Desse modo, não foi identificado nenhum fator relacionado ao perfil do auditado respondente com influência sobre a resposta do auditado.

5. CONCLUSÕES

Nesta dissertação procurou-se descrever as características da área de auditoria interna de uma grande empresa do setor elétrico brasileiro e analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna.

Os critérios para análise e avaliação das práticas e da qualidade do serviço de auditoria interna foram definidos a partir da revisão bibliográfica realizada, considerando-se atributos de qualidade analisados em estudos anteriores e orientações de institutos que normatizam e disseminam melhores práticas para a atividade de auditoria interna. Em função do grande número de variáveis que precisavam ser analisadas para o entendimento da percepção das práticas por auditores e auditados, confrontado a informações obtidas por meio de entrevistas e análise documental e aos achados de estudos anteriores, a adoção do método de estudo de caso foi fundamental para a obtenção dos dados necessários e para a compreensão dos fenômenos observados. O uso de diversos instrumentos de coleta e análise de dados e o forte rigor metodológico empregado no estudo asseguraram a suficiência dos dados obtidos e, por conseguinte, a relevância dos resultados encontrados.

A apresentação e a análise detalhada dos dados obtidos, constantes no capítulo 4, tiveram o intuito de responder ao problema de pesquisa e a suas questões secundárias, atingindo, dessa forma, o objetivo geral e os objetivos específicos do estudo.

O alcance do objetivo geral da pesquisa, de analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna, exigiu o levantamento, a discussão e a compreensão da percepção de auditores e auditados, bem como a comparação de sua percepção ao exame documental e à teoria apresentada no referencial teórico. A análise detalhada das questões secundárias, para alcance dos objetivos específicos, também constituiu informação fundamental para a resposta ao problema de pesquisa.

O primeiro objetivo específico descrito neste estudo consiste na identificação das características da atividade de auditoria interna que auditores e auditados associam à qualidade do serviço de auditoria. A principal relevância deste objetivo para a pesquisa reside no fato de que, embora a literatura proponha diversas características e atributos do serviço de auditoria e dos auditores internos associadas à qualidade desse serviço, o conceito de qualidade de auditoria interna do grupo pesquisado pode variar em relação à literatura em função da consideração de diferentes atributos e características na formação da percepção de qualidade desse serviço. As entrevistas realizadas com o corpo gerencial da auditoria interna e

com alguns auditores internos com vasta experiência ou função de coordenação de trabalhos, em conjunto com as respostas de auditores e auditados a questão específica do questionário de pesquisa, mostraram-se suficientes para o alcance desse objetivo.

Auditores internos e auditados apontaram a preparação do auditor, a qualidade das recomendações e a orientação para o risco como os fatores com maior influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna. Esses três fatores corroboram o disposto na literatura em relação aos atributos de qualidade da auditoria interna: dentre outros autores, as características individuais do auditor, que constituem sua preparação para o trabalho de auditoria, são bastante discutidas por Sarens (2009), a qualidade das recomendações foi apontada como essencial por Elliott, Dawson e Edwards (2007) e o IIA (2010) aponta a orientação para o risco como intrínseca à natureza da atividade de auditoria interna.

A percepção de auditores e auditados sobre esses fatores foi objeto de questões específicas em seus respectivos questionários, para as quais as respostas dos auditados indicaram alto percentual de percepção positiva, consistente com sua boa percepção sobre a eficácia dos trabalhos da auditoria interna pesquisada.

As recomendações de auditoria foram consideradas de boa qualidade pela ampla maioria de auditores e auditados. Observaram-se, no entanto, algumas inconsistências entre respostas do auditor a perguntas de cunho mais subjetivo e suas respostas a perguntas diretas sobre algum tipo de comportamento ou prática. A percepção do auditor revelou-se bem mais positiva em relação a questões subjetivas que na esfera prática, o que pode ser exemplificado por sua percepção sobre a sua preparação e orientação para o risco. Embora esses fatores tenham sido eleitos pelos auditores como os mais influentes sobre a qualidade do trabalho de auditoria e embora eles tenham uma percepção positiva sobre a capacidade de agregação de valor à empresa pela auditoria interna, os comportamentos assumidos pelos auditores em resposta à pergunta sobre sua preparação para a auditoria e sobre seu objetivo na condução dos trabalhos não corroboram sua percepção geral sobre esses fatores.

O percentual de auditores que afirmou analisar os riscos do processo durante sua preparação para um trabalho de auditoria e que escolheu a identificação e mitigação de riscos como seu principal objetivo na condução de um trabalho de auditoria não alcançou maioria significativa dentre os respondentes. Do mesmo modo, o exame documental revelou forte orientação para o risco no momento de planejamento periódico e priorização de trabalhos, não sendo possível evidenciar, no entanto, a consideração dos riscos do processo durante o levantamento preliminar, a elaboração dos programas de testes ou a execução dos testes.

As informações obtidas de diversas fontes apontam, em relação a esse objetivo, para uma convergência entre a percepção de auditores e auditados sobre os atributos de qualidade da auditoria interna e para algum grau de divergência entre a percepção subjetiva dos auditores e suas atitudes práticas.

Ao contrário dos resultados encontrados por Elliott, Dawson e Edwards (2007), a comparação das respostas de auditores e auditados neste estudo revelou um certo padrão de maior rigor do auditor, e não do auditado, em relação às práticas de auditoria interna. A percepção dos auditores sobre a eficácia da auditoria interna é razoavelmente pior que a percepção do auditado, talvez por seu maior conhecimento sobre as melhores práticas de auditoria e sobre as práticas efetivamente aplicadas em seu ambiente de trabalho. A divergência entre a percepção subjetiva dos auditores e suas atitudes pode estar sendo observada por eles, o que justificaria sua percepção de eficácia de auditoria relativamente inferior à percepção dos auditados.

O segundo objetivo específico definido para a pesquisa foi levantar os atributos de qualidade presentes na auditoria interna e nas características individuais dos auditores internos da empresa pesquisada.

Em relação às características individuais dos auditores, o levantamento de informações sobre a escolaridade, a experiência, o treinamento recebido, seu *status* diante da certificação CIA e seu objetivo na condução dos trabalhos permitiram o mapeamento da capacitação desses auditores. Os dados de escolaridade e treinamento recebidos pelo grupo são bons. Em relação à experiência, no entanto, percebe-se um elevado desvio padrão entre o tempo de experiência do grupo, com auditores muito jovens no processo e outros há décadas nessa atividade. No que tange à certificação CIA, apenas 30% dos respondentes estão em estágio do processo de certificação em que já realizaram alguma prova, ao passo que os demais ou não se preparam para a obtenção do certificado internacional ou ainda não realizaram sua primeira prova. O desvio padrão da experiência dos auditores e a existência de grupos homogêneos em processo de certificação e fora desse processo geraram padrões perceptivos diferentes dentro do grupo de auditores para algumas questões analisadas neste estudo.

No que tange aos atributos de qualidade presentes na auditoria interna pesquisada, aqueles identificados nas respostas aos questionários foram confrontados aos dados obtidos em entrevistas e por meio de exame documental.

Os auditados percebem uma boa preparação dos auditores internos. No entanto, o percentual de auditores que analisa riscos ou objetivos estratégicos na preparação para os

trabalhos não constitui uma maioria significativa, demonstrando haver grande espaço para melhoria da preparação dos auditores para o trabalho de auditoria, mesmo diante de uma boa percepção do auditado. Embora os auditados avaliem que as auditorias são bem conduzidas pelos auditores, novamente não se observou maioria significativa de auditores apontando como seu objetivo principal de auditoria a identificação e mitigação de riscos ou a correção de situações inibidoras do alcance da estratégia organizacional, objetivos essenciais à melhoria de processos e agregação de valor para a empresa.

O alcance do terceiro objetivo específico, de analisar a relação entre a percepção de qualidade da auditoria interna dos respondentes dos questionários e os atributos de qualidade identificados na análise documental e nas entrevistas apresentados na literatura, compreendendo os motivos das relações encontradas, ocorreu por meio das análises realizadas para atingir os dois primeiros.

Não foi observado, dentre os auditados e auditores, nenhum padrão de percepção em relação à auditoria em decorrência do processo em que atuam ou do tipo de auditoria realizada.

Para responder ao problema de pesquisa e analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna na empresa pesquisada foram consideradas, além das análises para resposta às questões secundárias de pesquisa, as respostas de auditores e auditados a questões específicas sobre os principais fatores referenciados na literatura à qualidade e aos objetivos da auditoria interna.

Auditores e auditados apresentaram percepção positiva sobre a contribuição da auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos, a melhoria da estrutura de controles internos e a melhoria da gestão de riscos da empresa, sendo esses indicadores relevantes na avaliação das práticas de auditoria interna existentes na empresa.

A atividade consultiva da auditoria interna foi percebida positivamente por auditores e auditados. Embora um pequeno grupo de auditados não tenha considerado a auditoria interna como boa fonte de atividade consultiva, isso não impactou sua avaliação sobre a eficácia da auditoria interna, o que indica que a consultoria ainda não é percebida pelos auditados da empresa pesquisada como uma atividade inerente à função de auditoria interna.

A atividade de auditoria interna não é capaz, no entanto, de resultar em melhoria de processos e agregação de valor para a empresa sem a ação da área auditada. É por meio da execução dos planos de ação acordados para correção de deficiências encontradas e implantação de melhorias que os objetivos finais da atividade de auditoria interna são

alcançados. Nesta pesquisa foi observada uma considerável divergência perceptiva entre auditores e auditados no que tange ao comportamento do auditado diante das deficiências encontradas, à análise das causas das deficiências pelo auditado e ao seu empenho em solucionar os problemas reportados. Os auditados têm uma percepção positiva sobre essas questões, não compartilhada pela grande maioria dos auditores.

O estudo não questionou o percentual de recomendações efetivamente implementadas, especialmente em razão da subjetividade da resposta a esse tipo de pergunta diante da inexistência de instrumentos fidedignos de medição. No entanto, a divergência perceptiva de auditores e auditados em relação a atitudes do auditado prévias à implementação dos planos de ação revela um problema para o processo de auditoria. A percepção do auditor sinaliza a presença de fatores inibidores à implementação dos planos de ação pelo auditado. Diante desses fatores, o monitoramento, pelo auditor, da execução desses planos de ação faz-se ainda mais necessário para que a auditoria interna possa alcançar seus objetivos principais.

De modo geral, a percepção de qualidade da auditoria interna por auditores e auditados está coerente com os atributos de qualidade citados na literatura e observados na auditoria interna da empresa pesquisada, indicando uma boa capacidade preditiva desses atributos para a avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

No entanto, verifica-se que o auditor conhece as melhores práticas de auditoria interna e concorda com sua capacidade de contribuição para a qualidade do serviço, mas nem sempre as pratica. Desse modo, a boa percepção sobre as melhores práticas de auditoria interna esbarra na impossibilidade de que tais práticas sejam implementadas sem que alguns comportamentos sejam fielmente observados, como a orientação para o risco, a tempestividade do reporte e o monitoramento da execução dos planos de ação acordados, visualizando-se assim uma oportunidade de melhoria para a área.

Ao longo do estudo, ficaram claros os efeitos da Lei SOX sobre a atividade de auditoria interna. A empresa pesquisada atende os requisitos da lei norte-americana desde 2006. Os relatos dos auditores entrevistados, além do exame documental, revelaram que as exigências da lei levaram os auditores a realizarem seu trabalho com maior rigor metodológico e obedecendo a padrões internacionais. Além disso, a Lei ampliou a área de atuação da auditoria interna, cuja principal atividade em muitas áreas da empresa refere-se aos procedimentos de apoio à revisão de controles internos e de testes de controles sobre demonstrações financeiras.

Visando ampliar a base de conhecimento sobre a qualidade do serviço de auditoria interna, sugere-se a realização de estudos futuros que relacionem os atributos de qualidade observados à noção de eficácia da auditoria interna, bem como pesquisas que proponham e testem novos modelos de avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

Outros temas importantes para a área também merecem pesquisas mais aprofundadas, tais como o impacto da SOX sobre a atividade de auditoria interna, os efeitos da amplitude e da qualidade do aparato normativo da corporação sobre os trabalhos de auditoria e as dificuldades à completa implementação das boas práticas de auditoria interna apresentadas pelos institutos competentes.

REFERÊNCIAS

ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J. Factors associated with use and compliance with the IIA standards. **International Journal of Auditing**, Chichester, v. 13, n. 1, p. 27-42, Feb. 2009.

ALLEGRI, M. *et al.* CBOK Europe: a state of the art of the internal audit profession in Europe. In: GLOBAL ACADEMIC CONFERENCE ON INTERNAL AUDITING AND CORPORATE GOVERNANCE, 1., 2008. **Anais...** Rotterdam: Auditing, 2008.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

AMBROSIO, Daniela D'. Conselho de administração induz à transparência. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 29 maio 1998.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **AU Section 110: responsibilities and functions of the independent auditor**. New York, 1972.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **AU Section 319: consideration of internal control in a financial statement audit**. New York, 1988. Revisado em 2008.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa**. São Paulo: Atlas, 2004.

ANTUNES, Jerônimo. Lógica nebulosa para avaliar riscos na auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, p. 80-91, set. 2006. Edição Comemorativa FEA/USP 60 anos

AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Economia dos arranjos híbridos: o caso da coordenação de serviços em uma usina siderúrgica**. 2005. 217 f. Tese. (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004

AQUINO, Carlos Elder Maciel; SILVA, Washington Lopes; VASARHELYI, Miklos A. Moving toward continuous auditing. **The Internal Auditor**, Altamonte Springs, v. 65, n. 4. p. 27-29 , Mês 2008.

ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, Chichester, v. 13, n. 1, p .43-60, Feb. 2009.

ASHBAUGH-SKAIFE, Hollis; COLLINS, Daniel W.; KINNEY Jr, William R. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 44, n. 1, p. 166-192, Sept. 2007.

BANHAM, Russ. Party of three: outside advisors leap in where auditors fear to tread. **CFO Magazine**, New York, v. 22, p. 56-64, May 2006.

BARBOSA, Dimitri O.; PUGLIESE, Wagner R.; SPECCHIO, Silvia R. A. **Novas metodologias**. São Paulo: IBCB, 1999.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2004.

BARROS, Joaquim dos Santos. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa**. 2007. 232 f. Dissertação. (Mestrado Profissional em Controladoria) -. Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

BECKMERHAGEN, I. A. *et al* On the effectiveness of quality management system audits. **The TQM Magazine**, York, v. 16, n. 1, p. 14-24, Jan./Feb. 2004.

BEDARD, Jean C. *et al.*. Sarbanes-Oxley section 404 and internal controls. **The CPA Journal**, New York, v. 77, n. 10, p. 23-25, Oct. 2007.

BELL, Judith. **Doing your research project**: a guide for the first-time researches in education and social science. England: Open University Press, 1989.

BERGAMINI JR, Sebastião. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BORGERTH, Vânia M. da C. **SOX: entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**: um caminho para a informação transparente. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Código civil**. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de publicações, 2002.

BROWN, Richard. **A history of accounting and accountants**. Frederick: Beard Books, 1905.

CARDOSO, Douglas. **Avaliação do SAP R/3 como instrumento para a gestão financeira**: um estudo de caso no setor siderúrgico brasileiro. 2001. 227 f. Dissertação. (Mestrado em Administração) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

CASTANHEIRA, Nuno. **Auditoria interna baseada no risco**. 2007. 147 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal.

CASTRO, José. M. **Métodos e técnicas de pesquisa**: manual prático. Belo Horizonte: MPA PUC- Minas: Fundação Dom Cabral, 2002.

COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS. **Relatório Anual**. 2008. Disponível em: <http://cemig.foinvest.com.br/relatorios_anuais/2008/index.html>. Acesso em: 22 fev. 2010.

CHAPMAN, Christy; ANDERSON, Urton L. **Implementing the professional practices framework**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2002.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. São Paulo: Ática, 2000.

CHILD, John; RODRIGUES, Suzana B. **Corporate governance and the international joint ventures: insights from Brazil and China**. Birmingham: Birmingham Business School, 2000. (Working Paper)

CLARKSON, Max. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. **Academy of Management Review**, New York, v. 20, n. 1, p. 92-117, Jan. 1995.

COASE, Ronald. The nature of the firm. **Economica**, London, v. 4, n. 16, p. 386-405, Nov. 1937.

CODERRE, David. **Global technology audit guide: continuous auditing implications for assurance, monitoring and risk assessment**. Montevale: The Institute of Internal Auditors, 2006.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal control integrated framework**. New York: 1994. 2 v.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 986/2003 – **NBC T 12 – Auditoria Interna**. 2003. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc>. Acesso em: 23 fev. 2010.

CULP, Christopher L. **The art of risk management**. New York: John Wiley & Sons, 2002.

DAVIDOFF, Linda L. **Introdução à psicologia**. São Paulo: Makron Books, 2001.

DELOITTE. **Auditoria interna no Brasil**. São Paulo, 2007.

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. **Auditoria de processos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2006.

DOYLE, Jeffrey; GEB, Weili; McVAY, Sarah. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v.44, n. 1/2, p. 103-223, Sept. 2007.

EARLEY, Christine E; HOFFMAN, Vicky B; JOE, Jennifer R. Reducing management's influence on auditors judgments: an experimental investigation on SOX 404 assessments. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 83, n. 6, p. 1461-1485, Nov. 2008.

ELLIOTT, Michael; DAWSON, Ray; EDWARDS, Janet. An improved process model for internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 22, n. 6, p. 552-565, 2007.

FRIGO, Mark L. **A balanced scorecard framework for internal auditing departments**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors, 2002.

FURUBOTN, Eirik G; PEJOVICH Steve. Property rights and economic theory: a survey of recent literature. **Journal of Economic Literature**, Nashville, v. 10, n. 4, p. 1137-1162, Dec. 1972.

GALBRAITH, John K. **A economia das fraudes inocentes**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

GIGLIO, Ernesto. **O comportamento do consumidor e a gerência de marketing**. São Paulo: Pioneira, 1996.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRAMLING, Audrey. A. *et al.* The role of the internal audit function in corporate governance. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 23, p. 194-244, 2004.

GRAZIANO, Cheryl M.; SINNETT, William M. How low can Sarbanes-Oxley Section 404 costs go? **Financial Executive**, Morristown, v. 23, n. 6, p. 3-6, Aug. 2007.

GRUMET, Louis. Rethinking Sarbanes-Oxley. **The CPA Journal**, New York, v. 77, n. 11, p. 7, Nov. 2007.

HALL, Richard H. **Organizações: estruturas, processos e resultados**. 8. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 2004.

HARRIS, Milton; TOWNSEND, Robert M. Resource allocation under assymmetric information. **Econometrica**, Chicago, v. 49, n. 1, p. 33-64, Jan. 1981.

HARTLEY, Jean Case study research. In: HARTLEY, Jean; CASSEL, Catherine; SYMON, Gillian. **Essential guide to qualitative methods in organizational research**. London: Sage, 2004. p.323-333.

HASS, Susan; ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J; BURNABY, Priscilla. The Americas literature review on internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, v. 21, n. 8, p. 835-844, 2006.

HAWLEY, James P.; WILLIAMS, Andrew T. **Corporate governance in the United States: the rise of fiduciary capitalism**. California: School of Economics and Business Administration, 1996. (Working paper).

HEGEDUS, Clovis Eduardo Nunes. **A compreensão da percepção da qualidade pelo consumidor como base para a definição de estratégias pelas empresas e suas cadeias de fornecimento**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) -Escola Politécnica. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

HEIER, Jan R.; DUGAN, Michael T.; SAYERS, David L. **Sarbanes-Oxley and the culmination of international control development: a study or reactive evolution**. 2003. Disponível em: <<http://www.ssrn.com/abstract=488783>>. Acesso em: 12 dez 2009.

HUNTON, James; MAULDIN, Elaine; WHEELER, Patrick. Potencial funcional and dysfunctional effects of continuous monitoring. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 83, n. 6, p. 1551-1569, Nov. 2008.

INFORMATION TECHNOLOGY GOVERNANCE INSTITUTE. **Control objectives for information and related technology – COBIT**. Rolling Meadows: 2007.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (EUA). **International professional practices framework**. Disponível em: <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>>. Acesso em: 26 jan. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 3. ed. 2004. Disponível em: <www.ibgc.org.br>. Acesso em: 22 nov. 2008.

JENSEN, Michael C; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, Lausanne, v. 3, n. 4, p. 305-360, Oct. 1976.

JENSEN, Michael C; MECKLING, William H. **Coordination, control and the management of organizations**. 1999. Cambridge: Harvard Business School, 1999. (Working, Paper, 98).

KHANDWALLA, Pradip N. **The design of organizations**. Nova York: Harcourt Brace Jovanovich, 1977.

KIMURA, Herbert; PEREIRA, Luiz Carlos J. Modelo de otimização da gestão de risco em empresas não financeiras. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 37, p. 59-72, jan./abr. 2005.

KRANACHER, Mary-Jo. The future of Sarbanes-Oxley: Interview with former U.S. Senator Paul S. Sarbanes. **The CPA Journal**, New York, v. 78, n. 10, p. 16-18, Oct., 2008.

KRELL, Eric. Is Sarbanes-Oxley compromising internal audit? **Business Finance**, Ago. 2005. Disponível em: <<http://businessfinancemag.com/article/sarbanes-oxley-compromising-internal-audit-0801>>. Acesso em: 19 jan. 2010.

LALANDE, Andre. **Vocabulário técnico e crítico da filosofia**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

LEUZ, Christian. Was the Sarbanes-Oxley Act of 2002 really this costly? A discussion of evidence from event returns and going-private decisions. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 44, n. 1, p. 146-165, Sept. 2007.

MARKS, Norman. The new age of internal auditing. **The Internal Auditor**. Altamonte, v. 58, n. 6, p. 44-49, Dec. 2001.

MARTIN, Nilton C; SANTOS, Lílian R; DIAS FILHO, José Maria. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 34, p. 7-22, jan./abr. 2004.

MARTINS, Henrique Cordeiro. **Governança corporativa em cenário de mudanças: evidências empíricas das alterações dos atributos, papéis e responsabilidades do conselho de administração das empresas brasileiras**. 2004. 256 f. Tese. (Doutorado em Administração) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

MATOS, João A. **Theoretical foundations of corporate governance**. Princeton: Princeton University Press, 2001.

McNAMEE, David.; SELIM, M. Georges. **Risk management: changing the internal auditor's paradigm**. Altamonte Spring: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1998.

MODIGLIANI, Franco; MILLER, Merton. The cost of capital, corporation finance and the theory of investment. **American Economic Review**, Nashville, v. 53, n. 3, p. 261-267, June 1958.

MORAES, José Cássio F. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. 2003. 121 f. Mestrado (Engenharia da Produção) -. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel. **Auditoria interna**. Lisboa: Áreas, 1999.

MUTCHLER, Jane. **Independence and objectivity: a framework for internal auditors**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2001.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, Valarie A; BERRY, Leonard L. A conceptual model of service quality and its implications for future research. **Journal of Marketing**, Chicago, v. 49, n. 3, p. 41-50, Fall 1985.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, Valarie A; BERRY, Leonard L. More on improving service quality measurement. **Journal of Retailing**, New York, v. 69, n. 1, p. 141-147, Spring 1993.

PATTERSON, Evelyn R.; SMITH, Reed. The effects of Sarbanes-Oxley on auditing and internal control strength. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 82, n. 2, p. 427-455, Mar. 2007.

POZZEBON, M; FREITAS, H. Modelagem de casos: uma nova abordagem em análise qualitativa de dados. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 22., 1988, Foz do Iguaçu.. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 1998. 1 CD ROM.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD. **Auditing Standard 5**. 2007. Disponível em: <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx>. Acesso em: 14 ago. 2007.

RAMAMOORTI, Sridhar. Internal auditing: History, evolution, and prospects. In: BAILEY, Andrew D; GRAMLING, Andrey A; RAMAMOORTI, Sridhar. **Research opportunities in internal auditing**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. 2003. p. 1-23.

RATLIFF, Richard L. *et al.* **Internal auditing: principles and techniques**. 2nd ed. Altamont Springs: Institute of Internal Auditors, 1996.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSSITER, Carmen. Top 10 priorities for internal audit in a changing environment. **Bank Accounting & Finance**, Boston, v. 20, n. 5, p. 34-35, Aug./Sept. 2007.

ROTH, James. **Adding value: seven roads to success**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2002.

SARENS, Gerrit. Internal auditing research. **International Journal of Auditing**, Chichester, v. 13, n. 1, p. 1-7, Mar 2009.

SARENS, Gerrit; DE BEELDE, Ignace. The relationship between internal audit and senior management: an analysis of expectations and perceptions. **International Journal of Auditing**, Chichester, v. 10, n. 3, p. 219–41, Nov. 2006.

SCHIFFMAN, Leon G; KANUK, Leslie L. **Consumer behavior**. 6th. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 1997.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança corporativa e estrutura de propriedade**. 2004. 250 f. Tese (Doutorado em Administração)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SPIRA, Laura F.; PAGE, Michael. Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting Auditing & Accountability Journal**, Bradford, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003.

TREADWAY COMMISSION. **Report of the national commission on fraudulent financial reporting**, 1987. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1987.

TRIVIÑOS, Augusto N. Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

VALLADARES, Licia. Os dez mandamentos da observação participante. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v. 22, n. 63, p. 153-155, fev. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_issuetoc&pid=0102-690920070001&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 14 fev. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

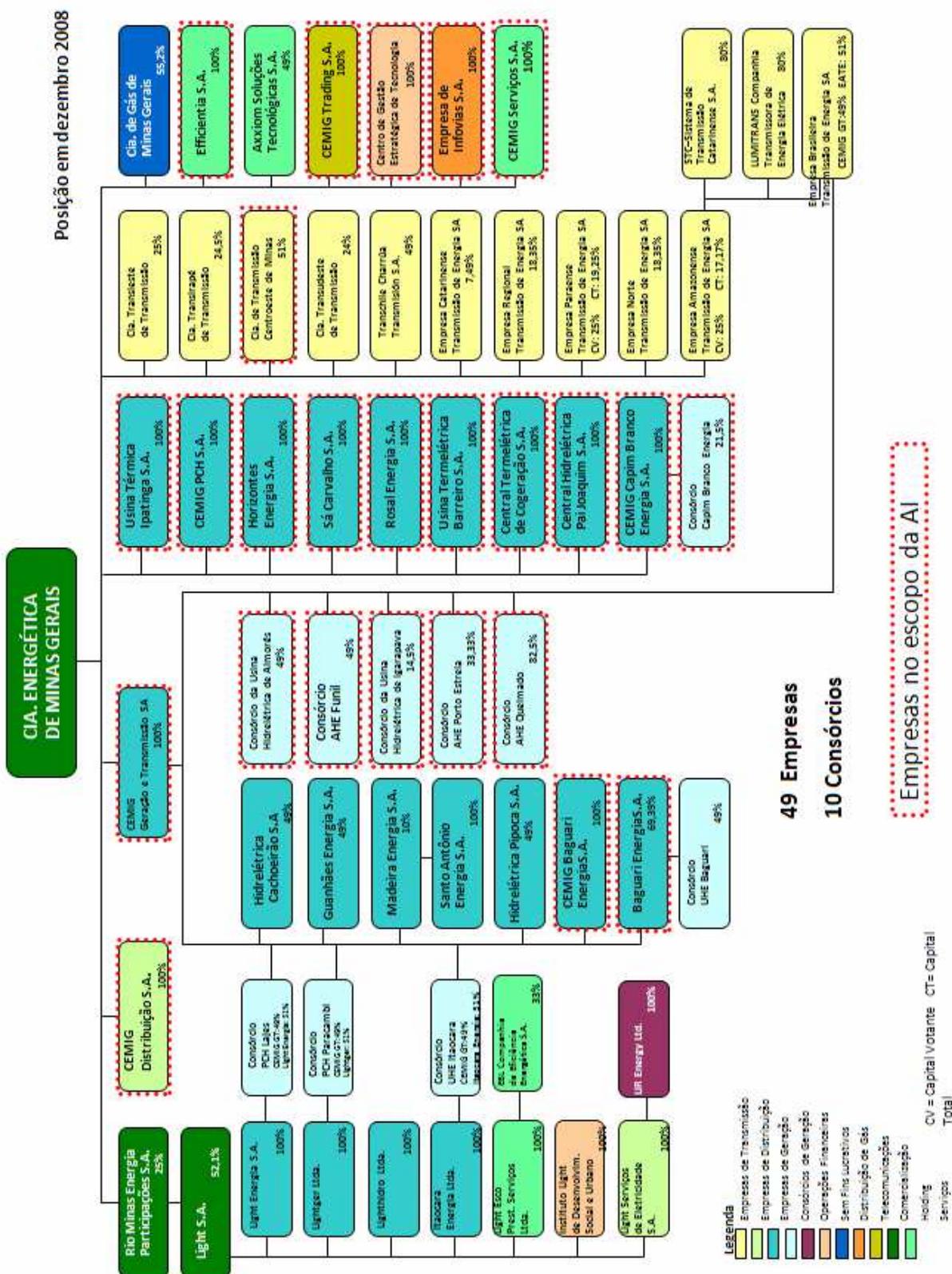
WILLIAMSON, Oliver E. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracts**. New York: Free Press, 1985.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANETTE, Maicon Aanderson.; DUTRA, Marcelo Haendchen.; ALBERTON, Luiz. Reflexões acerca das propostas metodológicas de controle interno. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 4., 2007. São Paulo. **Anais...** São Paulo: 2007. 1 CD-ROM.

ZHANG, Jian; PANY, Kurt. Current research questions on internal control over financial reporting under Sarbanes-Oxley. **The CPA Journal**, New York, v. 78, n. 2, p. 23, Feb. 2008.

ANEXO A - Empresas do Grupo CEMIG no escopo da Superintendência de Auditoria Interna



APÊNDICE A – Roteiro para condução das entrevistas de caracterização da auditoria interna

Questões básicas para as entrevistas:

- A quem se subordina a auditoria interna da Cemig?
- A área possui um estatuto que normatiza sua subordinação e suas responsabilidades?
- A área possui instruções específicas que orientam as atividades dos auditores segundo normas e padrões internacionais ou internamente definidos? Elas são conhecidas e aplicadas pelos auditores?
- Que tipos de atividades são executadas pela auditoria (avaliação de processos e controles, desenho de controles, consultoria solicitada, participação na gestão de riscos etc)?
- Quais critérios definem a escolha dos processos e unidades a serem auditados ao longo do ano?
- O planejamento periódico é rigorosamente seguido?

APÊNDICE B – Roteiro para condução das entrevistas de caracterização dos processos corporativos (Gestão de Riscos, Controles Internos e Governança Corporativa)

Questões básicas para as entrevistas:

- Qual é a subordinação administrativa desses processos?
- A empresa possui áreas específicas para a gestão desses processos?
- As áreas possuem estatutos que normatizam sua subordinação e suas responsabilidades?
- As áreas possuem instruções específicas que orientam as atividades de seus empregados? Elas são conhecidas e aplicadas por eles?
- Que tipos de atividades são executadas pelas áreas?
- Qual é o envolvimento das demais áreas da empresa nesses processos?

APÊNDICE C – Roteiro para condução das entrevistas de identificação e análise dos indicadores de desempenho utilizados pela auditoria interna

Questões básicas para as entrevistas:

- Quais indicadores a auditoria interna utiliza para mensurar seu desempenho? São realizadas ações para a melhoria dos indicadores apurados, quando necessário?
- Os indicadores utilizados são considerados suficientes pela gerência para a adequada gestão do processo de auditoria?
- São apurados indicadores relativos a (i) tamanho e capacitação da equipe, (ii) auto-avaliação de riscos e controles pelos processos auditados e (iii) envolvimento da auditoria e do comitê de auditoria? *Conforme Arena e Azzone (2009)
- São apurados indicadores relativos a (iv) foco em riscos-chaves, (v) prazo dos trabalhos, (vi) qualidade das recomendações, (vii) tempestividade da comunicação dos resultados, (viii) suficiência das evidências que suportam os relatórios e (ix) atendimento às expectativas da organização? ** Conforme Deloitte (2007)
- São apurados indicadores relativos a (x) efetividade do processo, (xi) tempo gasto na pré-auditoria, (xii) aceitação de deficiências, (xiii) tempo gasto no monitoramento dos planos de ação e (xiv) percepção do auditado sobre o conhecimento do auditor? *** Conforme Elliott, Dawson e Edwards (2007)?

APÊNDICE D – Roteiro para condução das entrevistas de identificação dos atributos de qualidade da atividade de auditoria interna

Questões básicas para as entrevistas:

- As características de qualidade citadas pelos autores referenciados no APÊNDICE C estão presentes na empresa?
 - (i) O tamanho da equipe é compatível com seu volume de trabalho? Existe benchmark estabelecido?
 - (ii) Os processos de negócio são responsáveis pela auto-avaliação de seus riscos e controles?
 - (iii) Com que frequência o gerente de auditoria se reúne com o comitê de auditoria? Qual é a participação do comitê de auditoria na atividade de auditoria interna?
 - (iv) O planejamento anual considera a avaliação de riscos? Quais são os norteadores do desenvolvimento do programa de testes?
 - (v) Existe acompanhamento da gerência em relação aos prazos previstos para término dos trabalhos? Os prazos realizados costumam extrapolar os prazos planejados?
 - (vi) As recomendações são discutidas junto com a gerência / coordenação, de modo que sejam sempre relevantes?
 - (vii) Qual é o prazo geral decorrido entre o término dos trabalhos e a emissão dos relatórios? Esse prazo é satisfatório no que tange à tempestividade da comunicação dos resultados?
 - (viii) É comum a retirada de pontos do relatório por falta de evidências que os suportem?
 - (ix) De modo geral, em sua opinião, as expectativas da organização são atendidas pela auditoria interna?
 - (x) No que tange à capacidade de promover melhoria nos processos e agregar valor à empresa, a atividade de auditoria interna é efetiva?
 - (xi) O tempo gasto na pré-auditoria é adequado ao tempo total do trabalho, em sua opinião?
 - (xii) Qual é o nível de aceitação dos auditados em relação às deficiências encontradas e às recomendações propostas pela auditoria?
 - (xiii) Os auditores destinam tempo suficiente ao monitoramento de planos de ação? Como ocorre o processo de follow-up?
 - (xiv) Em sua opinião, os auditados acreditam que os auditores possuem suficiente conhecimento do processo para auditá-los?

APÊNDICE E – Questionário de percepção do auditor sobre a qualidade do serviço de auditoria interna

Percepção do Auditor sobre a Qualidade do Serviço de Auditoria Interna	
Orientação: As respostas deverão considerar o comportamento observado nos processos e áreas da sua empresa na atualidade, e não o comportamento que você presume ser o ideal.	
1. Há quantos anos você exerce a atividade de auditor interno? *	
Menos de 2 anos	
2 a 5 anos	
6 a 10 anos	
Mais de 11 anos	
2. Você participa do grupo de estudos para a certificação CIA – Certified Internal Auditor? *	
Sim, já realizei alguma prova do CIA	
Sim, mas ainda não realizei nenhuma prova	
Não	
3. Quais tipos de auditoria você realiza atualmente? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas) *	
SOX (Controles Internos)	
Sistemas (TI)	
Auditoria nos processos de Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção de D, G e T	
Auditoria nos processos corporativos	
4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna? *	
Ineficaz	
Pouco eficaz	
Com alguma eficácia	
Moderadamente eficaz	
Eficaz	
Inapto a responder	
5. Quando e como a auditoria interna informa a área auditada sobre o início dos trabalhos? *	
Não há aviso prévio	
Menos de uma semana antes, por telefone	
Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	
Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	
Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	
Inapto a responder	
6. Como você se prepara para uma auditoria? *	
Não faço nenhuma preparação específica antes de iniciar os testes	
Leio instruções de procedimentos e documentos do processo auditado	
Revejo os principais controles e principais atividades do processo auditado, com atenção aos passos do programa de testes ou me orientar durante sua execução	
Analiso os principais controles e principais atividades do processo auditado e seus riscos para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	

Analisar os principais controles e atividades do processo auditado, seus riscos e objetivos estratégicos do BSC, para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução

Inapto a responder

7. Qual é o seu conhecimento sobre os processos que auditou no último ano? *

Muito pequeno

Insuficiente

Razoável

Bom

Muito bom

Inapto a responder

8. Como você descreve o clima durante uma auditoria? *

Hostil

Defensivo / cauteloso

Razoável

Cordial

Aberto e positivo

Inapto a responder

9. Qual é seu objetivo principal na condução dos trabalhos de auditoria? *

Identificar responsáveis por erros e fraudes

Verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles

Avaliar a adequação das instruções, procedimentos e controles vigentes

Identificar e reduzir riscos relevantes não mitigados

Identificar e corrigir situações que dificultem o alcance da estratégia organizacional

Inapto a responder

10. Os resultados reportados à área auditada ao final dos trabalhos são: *

Insignificantes

Pouco significantes

Razoavelmente significantes

Significantes

Muito significantes

Inapto a responder

11. Como os auditados se comportam em relação à aceitação das deficiências encontradas? *

Muito incomodados

Incomodados

Levemente incomodados

Receptivos

Totalmente receptivos

Inapto a responder

12. As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas? *

Nunca

Raramente

Às vezes

Com muita frequência

Sempre

Inapto a responder

13. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são: *

Péssimas

Pobres

Razoáveis

Boas

Ótimas

Inapto a responder

14. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa? *

Não

Raramente

Às vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

15. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é: *

Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório final

Extremamente tardia

Tardia

Razoável

Tempestiva

Inapto a responder

16. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é: *

Extremamente tardia

Tardia

Razoável

Geralmente adequada

Tempestiva

Inapto a responder

17. Você ou sua gerência monitoram o cumprimento, pela área auditada, das ações acordadas para melhorias e correções dos processos? *

Nunca

Raramente

Às vezes

Com alguma frequência

Periodicamente

Inapto a responder

18. Quanto empenho os superiores à área auditada demonstram em corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas? *

Nenhum

Pouco

Algum

Muito

Enorme

Inapto a responder

19. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas) *

Preparação do auditor
 Prazo de comunicação dos resultados
 Número de pontos encontrados
 Qualidade das recomendações de auditoria
 Orientação para o risco
 Orientação para a estratégia
 Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados
 Implementação dos planos de ação pela área auditada

20. A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas? *

Não. Nossa atividade é avaliação de conformidade, sem consultoria.
 Raramente. Em geral não temos conhecimento para realizar consultorias nos processos auditados.
 Às vezes. Durante alguns trabalhos, é dado apoio consultivo às áreas, não solicitado formalmente por elas.
 Sim. A consultoria está presente nos trabalhos que realizamos, que não se limitam a observar conformidade com padrões, mas também avaliar se os padrões atuais são os melhores para o processo.
 Sim. Frequente somos solicitados pelas áreas a prestar-lhes apoio consultivo.
 Inapto a responder.

21. Os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos de sua empresa? *

Não
 Raramente
 Algumas vezes
 Sim
 Sim, muito
 Inapto a responder

22. Os trabalhos de auditoria melhoram os controles internos de sua empresa? *

Não
 Raramente
 Algumas vezes
 Sim
 Sim, muito
 Inapto a responder

23. Os trabalhos de auditoria melhoram a gestão de riscos em sua empresa? *

Não
 Raramente
 Algumas vezes
 Sim
 Sim, muito
 Inapto a responder

24. Os trabalhos de auditoria disseminam padrões éticos em sua empresa? *

Não
 Raramente
 Algumas vezes
 Sim

Sim, muito

Inapto a responder

25. Você acredita que a auditoria interna agrega valor para sua empresa? *

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

26. Espaço aberto para comentários e observações (não obrigatório)

APÊNDICE F – Questionário de percepção do auditado sobre a qualidade do serviço de auditoria interna

Percepção do Auditado sobre a Qualidade do Serviço de Auditoria Interna

Orientação: As respostas deverão considerar o comportamento observado nos processos e áreas da sua empresa na atualidade, e não o comportamento que você presume ser o ideal.

1. Em qual processo você trabalha? *

Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção da Distribuição
 Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção da Geração
 Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção da Transmissão
 Suprimentos, Recursos Humanos e Área Administrativa
 Telecomunicações e Tecnologia de Informação
 Finanças e Controladoria
 Suporte à Administração (Regulatório, Jurídico, Comunicação)
 Outros

2. Há quantos anos você trabalha em seu atual processo? *

Menos de 2 anos
 2 a 5 anos
 6 a 10 anos
 Mais de 11 anos

3. Qual função você exerce junto à atividade de auditoria? *

Superintendente ou gerente de área auditada
 Responsável por controle ou subprocesso SOX
 Interlocutor da área auditada com a auditoria

4. Qual é seu nível de escolaridade? *

Ensino Médio
 Ensino Superior
 Pós-Graduação

5. Com que frequência sua área é auditada pela auditoria interna? *

Mais de uma vez ao ano
 Anualmente
 A cada 2 ou 3 anos
 Raramente

6. Que tipo de auditoria interna é mais realizada em seu processo? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas) *

SOX (Controles Internos)
 Sistemas (TI)
 Auditoria nos processos de Planejamento, Expansão, Operação e Manutenção de D, G e T
 Auditoria nos processos corporativos

7. Como você avalia a eficácia do processo de auditoria interna? *

Ineficaz
 Pouco eficaz
 Com alguma eficácia

Moderadamente eficaz

Eficaz

Inapto a responder

8. Quando e como sua área é informada sobre o início dos trabalhos de auditoria? *

Não há aviso prévio

Menos de uma semana antes, por telefone

Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência

Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência

Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência

Inapto a responder

9. Como você avalia a preparação dos auditores internos? *

Despreparados

Pouco preparados

Razoavelmente preparados

Preparados

Muito bem preparados

Inapto a responder

10. Como você descreve o clima durante uma auditoria? *

Hostil

Defensivo / cauteloso

Razoável

Cordial

Aberto e positivo

Inapto a responder

11. Como as auditorias são conduzidas pelos auditores? (A condução dos trabalhos engloba os objetivos do auditor, como encontrar responsáveis por fraudes ou reduzir riscos da empresa e melhorar o alinhamento estratégico dos processos) *

Pessimamente conduzidas

Mal conduzidas

Razoavelmente conduzidas

Bem conduzidas

De modo muito profissional

Inapto a responder

12. Os resultados reportados pela auditoria são: *

Insignificantes

Pouco significantes

Razoavelmente significantes

Significantes

Muito significantes

Inapto a responder

13. Sua área costuma analisar as causas das deficiências encontradas? *

Nunca

Raramente

Às vezes

Com muita frequência

Sempre

Inapto a responder

14. Como você se sente em relação à aceitação das deficiências encontradas na auditoria? *

Muito incomodado
Incomodado
Levemente incomodado
Receptivo
Totalmente receptivo
Inapto a responder

15. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são: *

Péssimas
Pobres
Razoáveis
Boas
Ótimas
Inapto a responder

16. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa? *

Não
Raramente
Às vezes
Sim
Sim, muito
Inapto a responder

17. Sua área é monitorada pela auditoria interna em relação ao cumprimento das ações acordadas para melhorias e correções dos processos? *

Nunca
Raramente
Às vezes
Com alguma frequência
Periodicamente
Inapto a responder

18. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é: *

Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório final
Extremamente tardia
Tardia
Razoável
Tempestiva
Inapto a responder

19. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é: *

Extremamente tardia
Tardia
Razoável
Geralmente adequada
Tempestiva
Inapto a responder

20. Quanto empenho seus superiores têm para corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas? *

Nenhum

Pouco

Algum

Muito

Enorme

Inapto a responder

21. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas) *

Preparação do auditor

Prazo de comunicação dos resultados

Número de pontos encontrados

Qualidade das recomendações de auditoria

Orientação para o risco

Orientação para a estratégia

Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados

23. A auditoria interna contribui para a melhoria de desempenho do seu processo? *

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

24. A auditoria interna contribui para a melhoria dos controles internos geridos em seu processo? *

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

25. A auditoria interna contribui para a melhoria da gestão dos riscos inerentes ao seu processo? *

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

26. Espaço aberto para comentários e observações (não obrigatório)

APÊNDICE G – Roteiro de entrevista pós-questionário com auditores e gerente de auditoria, para confirmação de entendimento

Objetivos:

1. Compreender as razões para variações significativas da percepção do auditado em relação ao auditor;
2. Compreender divergências entre as percepções apreendidas a partir dos questionários e a análise dos atributos de qualidade feita a partir de entrevistas anteriores e análise documental;
3. Confirmar o entendimento do pesquisador sobre pontos chave.

PARTE I – QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA

Questões básicas para as entrevistas:

- O que você considera uma auditoria interna eficaz? Quais são os pontos de melhoria para aumentar a eficácia da auditoria interna?
- 65% dos auditores consideram que a auditoria interna contribui para o alinhamento entre os processos e a estratégia organizacional. No entanto, apenas 15% afirmam que analisam os objetivos estratégicos dos processos antes dos trabalhos, no levantamento preliminar. Além disso, a orientação para a estratégia é, dentre 7 fatores, o menos associado pelos auditores à qualidade do trabalho de auditoria. Você tem alguma explicação para isso? De que modo a auditoria pode estar contribuindo para esse alinhamento estratégico se os objetivos estratégicos não são analisados pela grande maioria dos auditores no levantamento preliminar e se a orientação estratégica não está entre os fatores mais associados à qualidade pelos auditores?

PARTE II – CARACTERÍSTICAS ASSOCIADAS PELOS ENTREVISTADOS À QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA DA EMPRESA

Questões básicas para as entrevistas:

- Auditores e auditados elegeram (i) a preparação do auditor, (ii) a qualidade das recomendações de auditoria e (iii) a orientação para o risco como os três fatores mais relacionados à qualidade da auditoria interna. Dentre os auditados, apenas 22% consideram o prazo de comunicação dos resultados pela AI como um critério de qualidade e 39% referenciam o *follow-up* como indicador de qualidade. Por que o auditado não considera tão relevante a tempestividade da comunicação e o monitoramento dos planos de ação acordados?

APÊNDICE G (continuação)

PARTE III – ATRIBUTOS DE QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA E CARACTERÍSTICAS INDIVIDUAIS DOS AUDITORES

Questões básicas para as entrevistas:

- 20% dos auditados afirmam não receberem a comunicação de auditoria com o mínimo de 1 semana de antecedência, sendo que 16% relatam não receberem aviso prévio ou o receberem por telefone. Você imagina uma razão para esses números, visto que os auditores informam haver sempre comunicação formal, o que se comprovou também pela análise documental?
- 60% dos auditores acreditam que os auditados ficam incomodados ou levemente incomodados em relação às deficiências reportadas. Mas, apenas 12% dos auditados admitiram algum incômodo. Por que a receptividade ao reporte da deficiência é menos percebida pelo auditor?
- 91% dos auditados informam que sua área analisa sempre ou com muita frequência as causas das deficiências encontradas, opinião compartilhada por não mais que metade dos auditores. Por que tamanha diferença de percepção?
- 45% dos auditores afirmam que a comunicação formal dos resultados dos trabalhos, por meio dos relatórios de auditoria, é tardia ou extremamente tardia, o que se confirma pelos exames documentais. Dentre os auditados, no entanto, apenas 5% acreditam que seja tardia. Por que o auditado não tem urgência em receber os resultados? *Isso estaria relacionado à sobrecarga de trabalho e/ou a um baixo índice de implementação dos planos de ação? Ou talvez porque já recebeu resultados informais e pode se basear neles para realizar as melhorias?*
- 55% dos auditores percebem pouco ou apenas algum empenho dos superiores da área auditada em corrigir as deficiências. Já dentre os auditados, apenas 15% percebem esse baixo empenho dos superiores; 79% afirmam o contrário, que seus superiores têm muito ou enorme empenho em solucionar as deficiências. Por que essa divergência de percepção? Para auditores e auditados, a percepção de empenho em solucionar os problemas está relacionada a que?
- 19% dos auditados dizem que o apoio consultivo não ocorre ou raramente ocorre, mas nenhum auditor pensa assim. Para os auditores, é freqüente o apoio consultivo. Então, porque 19% dos auditados não o percebem? Haveria algum desalinhamento entre a abordagem consultiva adotada pelo auditor e a perceptível pelo auditado?