

**Universidade Presbiteriana Mackenzie**  
**Centro de Ciências Sociais e Aplicadas**  
**Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**MEDIÇÃO DE DESEMPENHO DE AUDITORIA INTERNA:  
UM ESTUDO EMPIRICO**

**Claudinei Portilho Matheus**

**São Paulo**  
**2012**

**Claudinei Portilho Matheus**

**MEDIÇÃO DE DESEMPENHO DE AUDITORIA INTERNA:  
UM ESTUDO EMPIRICO**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.**

**Orientador: Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana**

**São Paulo  
2012**

**Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie**

Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação**

Prof. Dr. Moisés Ari Zilber

**Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas**

Prof. Dr. Sérgio Lex

**Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

Profª. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

Apesar dos nossos defeitos, precisamos enxergar que somos pérolas únicas no teatro da vida e entender que não existem pessoas de sucesso e pessoas fracassadas. O que existem são pessoas que lutam pelos seus sonhos ou desistem deles.

Augusto Cury

À Minha Família, que nos momentos da minha ausência dedicados aos estudos e ao trabalho, entendeu que para alcançar os sonhos futuros é preciso dedicação no presente.

## **Agradecimentos**

Primeiramente à Deus, por me dar saúde, sabedoria e determinação para viver este momento tão especial, que é a realização de um curso de mestrado.

Especialmente à minha esposa Eliana A. de Queiroz Portilho, pelo apoio e ponderações realizados, pois, grande parte dos meus resultados provém da sua força e do seu equilíbrio.

Aos professores doutores Joshua O. Imoniana, Luiz C. Jacob Perera e Carlos Hideo Arima que, por meio de suas contribuições e críticas, fizeram este trabalho melhor.

Aos meus amigos Alessandro D. Toledo, Eduardo Freitas, Igor Gouvea, Ricardo Di Pietro e Valter Sander, que gentilmente colaboraram com os testes e dados do questionário.

Ao amigo do curso de mestrado Paulo Cesar da Silva, que em mais de uma ocasião foi solícito em conseguir artigos de difícil localização.

## Resumo

A presente pesquisa visou investigar como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho. Como ponto de partida se indaga como os auditores internos medem seu desempenho. O estudo teve como hipóteses: 1) Os departamentos de Auditoria Interna medem as contribuições financeiras alcançadas com o próprio trabalho. 2) Os departamentos de Auditoria Interna avaliam a satisfação dos seus clientes internos. 3) Os departamentos de Auditoria Interna executam o *follow up* das soluções recomendadas para os processos internos e medem o seu desempenho na implantação destas medidas. 4) Os departamentos de Auditoria Interna avaliam as necessidades de aprendizagem para os auditores. Trata-se de uma pesquisa descritiva, cujos dados foram obtidos por meio de um questionário estruturado, aplicado a trinta gestores de auditoria interna, sendo que para o análise dos resultados foi utilizado método estatístico da análise fatorial. A aplicação empírica revela que a execução de controle sobre a medição de resultados nos departamentos de Auditoria Interna é um conjunto de procedimento, que necessita de parâmetros relativos a Controle dos processos internos de auditoria, Controle de valores investidos e recuperados e a Qualidade interna e externa do trabalho executado. Demonstra ainda, que de um modo geral, uma parcela significativa dos gestores consultados executam controles referentes a valores que envolvem o departamento de auditoria (economias geradas, gastos realizados), também aponta para a existência de controles nas recomendações de melhorias, *feedback* vindo da gestão, planejamentos internos e execução dos trabalhos, entretanto, a pesquisa não revela a forma como são feitos esses controles. No que diz respeito à parte teórica, ficou evidenciado a existência de assimetria da informação entre o departamento de auditoria e a alta gestão (comitê de auditoria, conselho de administração etc...), pois, uma grande parcela dos consultados não sofre avaliação periódica dos seus trabalhos por um órgão independente.

**Palavras-chave:** Medição de Resultados; Avaliação de Performance; Eficácia e Auditoria Interna.

## **Abstract**

This research aimed at investigating how the internal audit departments in Brazil perform performance measurement. As a starting point it asks how internal auditors measure performance. The study hypotheses: 1) The internal audit departments measure financial contributions achieved with their own work. 2) The Internal Audit departments assess internal customer satisfaction. 3) The Internal Audit departments perform the follow up of recommended solutions for internal processes and measure their performance in implementing these measures. 4) The Internal Audit departments assess the learning needs for the auditors. This is a descriptive survey whose data were collected through a structured questionnaire applied to thirty managers of internal audit, and for the analysis of the results was used statistical method of factor analysis. The empirical application shows that the implementation of control over the measurement of results in the departments of Internal Audit is a set procedure that requires parameters for process control of internal audit, control and recovered amounts invested and the quality of internal and external work performed. It also demonstrates that in general, a significant portion of managers consulted perform controls regarding values involving the audit department (savings generated, expenses), also points to the existence of controls on the recommendations for improvement, feedback from management, internal planning and execution of the work, however, the research does not reveal how these controls are made. Concerning the theoretical part, it was evidenced the existence of information asymmetry between audit department and senior management (audit committee, board, etc ...) because a large proportion of respondents does not undergo periodic evaluation of their work by an independent body.

**Keywords:** Measurement Results; Performance Evaluation; Effectiveness and Internal Audit.



## Sumário

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
1.1. Situação Problema.....	19
1.2. Questão de Pesquisa.....	20
1.3. Objetivos do Estudo.....	21
1.4. Contribuição do Estudo.....	21
<b>2. REFERENCIAL TEORICO.....</b>	<b>22</b>
2.1. Auditoria Interna.....	22
2.1.1. A Importância da Auditoria.....	22
2.1.2. Tipos de Auditoria.....	23
2.1.3. O Trabalho da Auditoria.....	26
2.1.4. Responsabilidades da Auditoria.....	29
2.1.5. Responsabilidades do Auditor.....	30
2.1.6. Reporte e Independência da Auditoria.....	31
2.2. Governança e Auditoria Interna.....	32
2.2.1. Importância da Auditoria na Governança.....	32
2.2.2. Atuação da Auditoria para a Governança.....	35
2.2.3. Atuação da Auditoria Interna para a Gestão.....	36
2.2.4. Controle Interno no Apoio à Governança.....	38
2.2.5. Sistema de Gerenciamento de Riscos.....	39
2.2.6. Normas, Sistema de Autorizações e Alçadas. ....	41
2.2.7. Governança e a Relação com a SOX.....	41
2.3. A Importância da Medição de Resultados.....	42
2.3.1. Medidores de Desempenho.....	43
2.3.2. Geração de Valor.....	50
<b>3. PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS.....</b>	<b>52</b>
3.1. Tipologia de Pesquisa.....	52
3.2. Universo da Pesquisa.....	53
3.3. Procedimento de Coleta de Dados.....	54

<b>4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>56</b>
4.1. Resultados da Análise Fatorial.....	56
4.1.1. Teste de Normalidade.....	57
4.1.2. Matriz de Correlação, Kaiser-Meyer-Olkin – KMO e Teste de Esfericidade Bartlett.....	57
4.1.3. Matriz Anti Imagem.....	60
4.1.4. Extração e Determinação do Número de Fatores.....	61
4.1.5. Rotação dos Fatores.....	62
4.1.6. Alfa de Cronbach.....	64
4.1.7. Interpretação dos Fatores.....	64
4.2. Resultados dos Questionários.....	66
4.2.1. Características das Auditorias Internas Respondentes.....	66
4.2.2. Perfil da Auditoria Interna.....	66
4.3. Controles Executados pela Auditoria Interna.....	72
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>87</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>89</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>93</b>

## Lista de Figuras

<b>Figura 1</b>	Argumentos na Medição de Resultados de Auditoria Interna.....	16
<b>Figura 2</b>	Situação Problema.....	19
<b>Figura 3</b>	O Trabalho da Auditoria Interna.....	27
<b>Figura 4</b>	Modelo de Governança Corporativa do IBGC e a Auditoria Interna.....	34
<b>Figura 5</b>	Auditoria Interna e a Interação com a Gestão.....	37

## Lista de Quadros

<b>Quadro 1</b>	Tipos de Auditoria Interna.....	24
<b>Quadro 2</b>	Etapas Indispensáveis à Eficácia do Resultado.....	29
<b>Quadro 3</b>	Resultado do KMO e Teste de Esfericidade.....	59
<b>Quadro 4</b>	Estatística KMO (Kaiser-Meyer-Olkin).....	59
<b>Quadro 5</b>	MAS – <i>Measures of Sampling Adequacy</i> .....	60
<b>Quadro 6</b>	<i>Total Variance Explained</i> .....	61
<b>Quadro 7</b>	<i>Rotated Component Matrix</i> .....	63
<b>Quadro 8</b>	Alfa de Cronbach.....	64

## Lista de Gráficos

<b>Gráfico 1</b>	Reporte da Auditoria Interna.....	67
<b>Gráfico 2</b>	Quantidade de Auditores.....	68
<b>Gráfico 3</b>	Tipo de Auditoria Praticada.....	68
<b>Gráfico 4</b>	Segmento de Atuação.....	69
<b>Gráfico 5</b>	Localização do Departamento de Auditoria Interna.....	70
<b>Gráfico 6</b>	Avaliação do Trabalho da Auditoria Interna.....	71
<b>Gráfico 7</b>	Controle de Prazos dos Trabalhos.....	72
<b>Gráfico 8</b>	Controle da Programação de Trabalhos.....	73
<b>Gráfico 9</b>	Controle Histórico de Prazos e Planejamento.....	74
<b>Gráfico 10</b>	Controle das Não Conformidades.....	75
<b>Gráfico 11</b>	Controle das Recomendações de Melhorias.....	76
<b>Gráfico 12</b>	Controle Histórico das Não Conformidades e Melhorias.....	77
<b>Gráfico 13</b>	Controle das Economias.....	78
<b>Gráfico 14</b>	Controle dos Custos Individuais.....	78
<b>Gráfico 15</b>	Uso do Orçamento .....	79
<b>Gráfico 16</b>	Controle dos Custos Totais.....	79
<b>Gráfico 17</b>	Controle dos Gastos em Treinamento.....	80
<b>Gráfico 18</b>	Controle Histórico dos Gastos e dos Investimentos.....	80
<b>Gráfico 19</b>	Controle da Qualidade dos Trabalhos .....	81
<b>Gráfico 20</b>	Controle da Qualidade dos Relatórios.....	82
<b>Gráfico 21</b>	<i>Feedback</i> dos Clientes Internos.....	83
<b>Gráfico 22</b>	Controle da Reclamação do Cliente Interno.....	83
<b>Gráfico 23</b>	Controle da Qualidade Interna.....	84
<b>Gráfico 24</b>	Controle Histórico da Qualidade Interna e do Cliente.....	85

## Lista de Abreviaturas e Siglas

<b>AICPA</b>	<i>American Institute of Certified Public Accountant</i>
<b>AUDIBRA</b>	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
<b>BSC</b>	<i>Balanced Scorecard</i>
<b>CAE</b>	<i>Chief Audit Executive</i>
<b>CBOK</b>	<i>Common Body of Knowledge</i>
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CIMA</b>	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
<b>CMM</b>	<i>Capability Maturity Model</i>
<b>COSO</b>	<i>Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission</i>
<b>CVM</b>	Comissão de Valores Mobiliários
<b>EAM</b>	<i>Embedded Audit Modules</i>
<b>ERP</b>	<i>Enterprise Resource Planing</i>
<b>EUA</b>	Estados Unidos
<b>IBGC</b>	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
<b>IFAC</b>	<i>International Federation of Accountants</i>
<b>IIA</b>	<i>Institute of Internal Auditors</i>
<b>KMO</b>	Kaiser-Meyer-Olkin
<b>MAS</b>	<i>Measures of Sampling Adequacy</i>
<b>MCL</b>	<i>Monitoring Control Layer</i>
<b>NBC</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade
<b>SEC</b>	<i>Securities and Exchange Commission</i>
<b>SOX</b>	<i>Lei Sarbanes-Oxley</i>

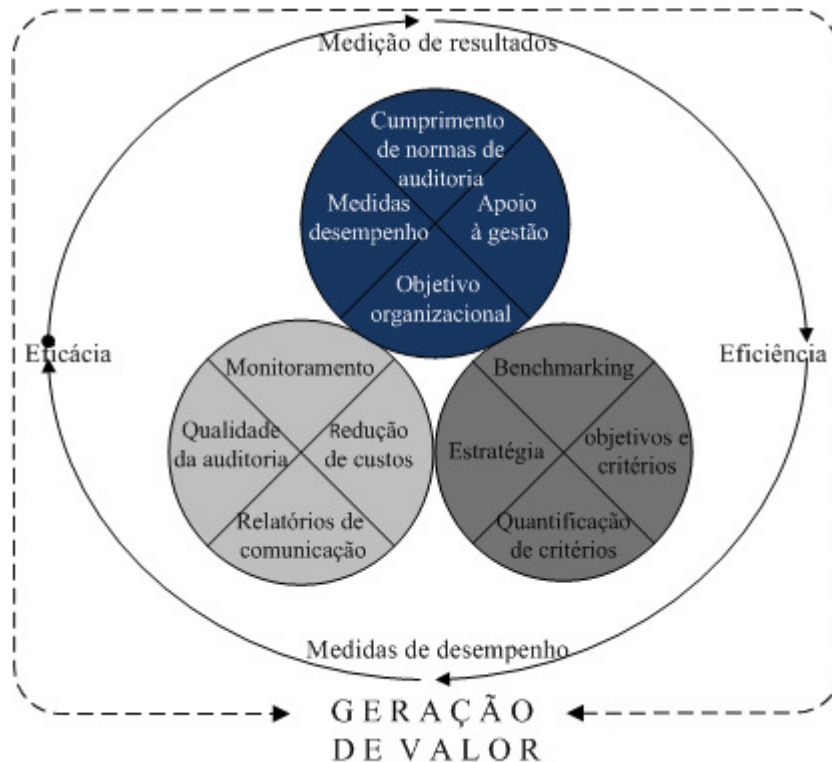
## 1. INTRODUÇÃO

Na busca pela literatura e pesquisas que mencionam como os departamentos de Auditoria Interna medem seus resultados, e na forma como conseguem visualizar o retorno aos acionistas é possível verificar que existem poucos estudos sobre o tema e suas opiniões existentes são bem diversificadas.

Foi preciso recorrer à literatura estrangeira, pois, no Brasil, as informações sobre Auditoria Interna são poucas; quando se trata de medição de resultados a literatura praticamente não existe e isso, talvez, devido à não obrigatoriedade, para grande parte das empresas, de constituir um departamento de Auditoria. Os poucos estudos encontrados e que serviram de suporte a este trabalho, na sua maioria, foram realizados nos Estados Unidos da América e em países europeus. É possível verificar que algumas pesquisas tratam de medidas de desempenho, referindo-se à identificação de metas, objetivos e critérios para concretização dessas metas, que consideram fiscalização, monitoramento e eficácia.

A medição de resultados no seu foco principal tem a intenção pura e simples de saber se o departamento de Auditoria Interna é eficaz na geração de valor. Entre algumas considerações encontradas, verifica-se que a eficácia da Auditoria é levada em consideração quando existe uma associação positiva, com o cumprimento das normas que dizem respeito à prática profissional dos auditores internos e a realização do objetivo da organização, na medida em que o departamento de Auditoria faz a sua entrega com qualidade, fornece apoio à gestão, obtém redução de custos e despesas e faz recomendações de alto valor.

A figura 1, de uma forma geral, retrata os argumentos utilizados nos estudos a respeito da medição de resultados e geração de valor para as empresas.



**Figura 1 – Argumentos na Medição de Resultados de Auditoria Interna**

Fonte: Elaborado pelo autor

Dittenhofer (2001, p. 443) no trabalho que aborda a eficácia da Auditoria Interna e a expansão dos métodos atuais, menciona que existe um corpo de conhecimento que está sendo desenvolvido na área de produtividade de Auditoria Interna, principalmente através dos esforços do *Institute of Internal Auditors* – IIA e descreve as medidas de desempenho que se referem a: - identificação de metas e objetivos da entidade auditada; - identificação de critérios que significam a concretização dessas metas e quantificação de critérios; - observação, análise e comunicação destes critérios, medição da eficácia e da operação de auditoria interna. Além disso, é preciso identificar os objetivos básicos da Auditoria Interna a serem alcançados, estabelecer medidas relativas à busca destes objetivos e avaliar o processo de auditoria global.

Ziegenfuss (2000, p. 12) em seu artigo sobre desenvolvimento de um departamento de Auditoria Interna, demonstra o uso da metodologia *Balanced Scorecard* – BSC, elaborada por Kaplan e Norton (1997) na seleção de medidas de desempenho para serviços de Auditoria Interna. Descreve normas e orientações profissionais sobre a utilização de medidas de desempenho e análise comparativa dentro das quatro perspectivas do BSC (financeira,



clientes, processos internos, treinamento e desenvolvimento) para serem utilizadas na avaliação da Auditoria Interna.

Campbell et al. (2006, p. 44-46) descrevem o *Capability Maturity Model – CMM* com diferentes componentes de um modelo de medição de Auditoria Interna que podem ser usados para medir o valor que ela oferece para a empresa. São oito capacidades que representam diferentes características do papel da Auditoria Interna; estas são detalhadas no item 2.3.1.

Arena, Arnaboldi e Azzone (2006, p. 275-289) descrevem as principais características dos departamentos de Auditoria Interna em seis empresas italianas; investigam a influência da regulamentação promulgada em seu desenvolvimento e confirmam que além da pressão institucional, a liderança dos auditores emergiu como um importante elemento para a eficácia e aceitação das atividades de Auditoria Interna; com a colaboração dos auditores, utilizando seus recursos para atividades de consultoria, é possível melhorar a eficiência e eficácia dos processos.

Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476) revelam – como resultado do seu estudo em nove organizações no Reino Unido – que o departamento de Auditoria Interna deve ser avaliado quanto à sua eficiência, eficácia e economia, objetivando conhecer que critérios importantes podem ser utilizados para avaliar custos e benefícios, recomendações, metas individuais, entre outros. Outros estudos direcionam suas análises diretamente para a eficácia e geração de valor da Auditoria Interna, sem passar pela medição de resultados e que pode ser confundida com a avaliação da auditoria, porém, que se trata mais de consequência na medição dos resultados, ou seja, para poder afirmar sobre a eficácia ou geração de valor é preciso mensurar seus resultados.

Mihret e Yismaw (2007, p. 470) analisam a eficácia da Auditoria Interna no setor público da Etiópia. Baseados em um estudo de caso da maior instituição de ensino do país, procuram identificar quais os fatores impactam na eficácia dos serviços de auditoria. Como resultado, destacam que a eficácia da Auditoria Interna é fortemente influenciada pela qualidade de auditoria e apoio à gestão, ao passo que o ambiente organizacional e os atributos auditados não têm um forte impacto sobre a eficácia da auditoria.

Mihret, James e Mula (2010, p. 224-246) empregam a teoria institucional e a teoria de Karl Marx do "circuito do capital industrial". Sintetizam a literatura teórica e empírica relevante, para desenvolver proposições, sugerir uma agenda de pesquisa sobre antecedentes e implicações do desempenho organizacional e da eficácia da Auditoria Interna. Igualmente, tentam fornecer uma base teórica para o estudo da eficácia da Auditoria Interna e suas conexões com o contexto em que é praticada para o desempenho organizacional. Como

resultado, argumentam que a dinâmica de uma Auditoria Interna influencia a definição de eficácia e que a Auditoria Interna eficaz pode estar positivamente associada ao desempenho da organização. Para ser relevante é preciso que a Auditoria administre seus resultados e justifique os investimentos realizados pelos acionistas no grupo de auditores, uma vez que se trata de uma atividade que objetiva adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Walz (2008, p. 1-2) comenta que a criação de valor, em última análise, significa melhorar o valor de mercado da empresa e para conseguir o status de classe mundial, a Auditoria Interna deve perseguir reduções de custos e recomendações da auditoria de alto valor.

É evidente que o trabalho de auditoria interna vem se modificando ao longo dos anos e à medida que as empresas crescem e se modernizam com novos sistemas e tecnologias, desenvolvem novos caminhos e controles, também precisam de acompanhamento e atualizações constantes; então, novas habilidades são necessárias aos auditores para atender as mudanças que ocorrem no ambiente organizacional. O IIA – *Institute of Internal Auditors* tem procurado criar parâmetros que norteiem e orientem as atividades dos auditores internos.

Allegrini et al. (2006, p. 845), utilizando o *Global Common Body of Knowledge (CBOK) Study* e por meio do IIA, tentam compreender melhor a dimensão e expansão da prática de auditoria interna em todo o mundo. Revisam a literatura recente de auditoria interna na Europa e documentam como a função de auditoria está mudando em resposta às mudanças nas práticas de negócios global. Indicam mudanças nas atividades realizadas por auditores internos e a complexidade das transações de negócios num ambiente mais dinâmico e regulamentar na Europa, além de avanços significativos em tecnologia da informação, que resultam em oportunidades e desafios para os auditores internos, mesmo com o apoio do IIA.

Entretanto, é evidente que para gerar resultados não bastam apenas recursos materiais, mas também recursos intelectuais. É preciso que o grupo de auditores seja experiente, bem preparado e altamente motivado, com boa formação para o exercício da profissão, que receba investimentos em treinamento, de modo a se manter atualizado com as melhores práticas de trabalho, bem como estejam familiarizados com as novas tecnologias de informática e com a legislação pertinente aos locais onde suas empresas atuam.

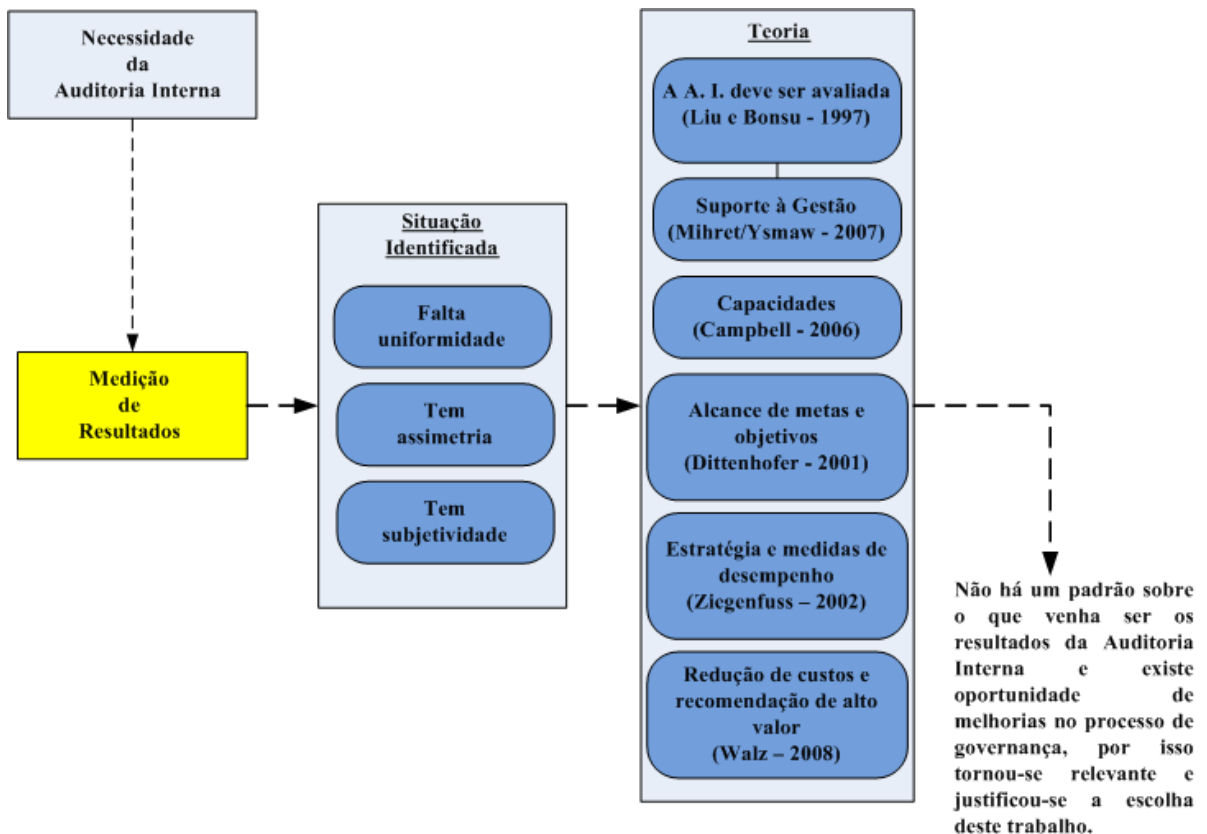
Larkin e Schweikart (1992, p. 19) estudaram as características mais salientes de indivíduos, que podem estar associadas com sucesso e performance, através dos traços de auditores bem sucedidos e menos sucedidos de uma empresa de grande porte. Os resultados

mostraram que as características individuais de níveis de satisfação e motivação estão estreitamente associadas ao desempenho.

Outros fatores também são importantes e não necessariamente dizem respeito às condições e preparo dos auditores, mas, ao apoio que os trabalhos de Auditoria Interna recebem da gestão e à sua independência de atuação. Nesse sentido, a forma como os trabalhos são percebidos pelos acionistas, pelo conselho de administração e pela gestão é fundamental para eficácia do resultado, pois, princípios e práticas da boa governança aplicam-se a qualquer tipo de organização, independente do porte e da natureza jurídica.

Segundo Frigo (2007, p. 22) a governança corporativa deve levar em conta a necessidade de implementar políticas de negócios eficazes e objetivos em longo prazo, que representem o alcance da boa governança e proporcionem a estrutura, por meio da qual a empresa estabelece tais objetivos para atingir a estratégia e as orientações para monitorar o desempenho.

### 1.1. Situação Problema



## Figura 2 – Situação Problema

Fonte: Elaborado pelo autor

Existe na teoria um alinhamento quanto à necessidade de avaliar o trabalho da Auditoria, entretanto, o que se constata que não há uma situação padrão para avaliar os resultados obtidos.

### 1.2. Questão de Pesquisa

Dentro do contexto supramencionado, este estudo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa:

Como os departamentos de Auditoria Interna no Brasil realizam medição de desempenho de seus resultados?

Considerando que:

- A teoria da agência baseia-se na premissa que os agentes têm mais informações do que os acionistas
- A assimetria de informações afeta negativamente a capacidade dos mesmos de monitorar de forma eficaz.
- Os seus interesses estão sendo devidamente atendidos pelos agentes (auditores).

São levantadas as seguintes hipóteses:

H<sub>1</sub> Os departamentos de Auditoria Interna medem as contribuições financeiras alcançadas com seu próprio trabalho.

H<sub>2</sub> Os departamentos de Auditoria Interna avaliam a satisfação dos seus clientes internos.

H<sub>3</sub> Os departamentos de Auditoria Interna executam o *follow up* das soluções recomendadas para os processos internos e medem o seu desempenho na implantação destas medidas.

H<sub>4</sub> Os departamentos de Auditoria Interna avaliam as necessidades de aprendizagem e crescimento para os auditores.

### 1.3. Objetivos do Estudo

O objetivo principal deste estudo é investigar como os departamentos de Auditoria Interna no Brasil realizam medição de desempenho do seu próprio trabalho.

O estudo possui também os seguintes objetivos específicos:

- Verificar se existem avaliação/mensuração e acompanhamento dos ganhos e despesas (resultados) alcançados nas auditorias.
- Averiguar se há reconhecimento, por parte das áreas auditadas (gestão), para os trabalhos feitos pela Auditoria.
- Verificar se existe acompanhamento para as “não conformidades” de auditoria até a resolução final das mesmas.
- Examinar se existe acompanhamento sobre as necessidades de aprendizagem e evolução nas técnicas de trabalho dos auditores.

### 1.4. Contribuição do Estudo

Por meio de pesquisas preliminares na literatura existente é possível verificar que além de ser um tema pouco explorado, muito pouco se faz sobre esse assunto, ou seja, não é desenhado e discutido, muito embora existam orientações importantes definidas pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA, (órgão representante do *IIA - Institute of Internal Auditors* nos EUA).

Por esta razão, este estudo se propõe a oferecer uma contribuição científica, ainda não explorada no Brasil, que é de conhecer os controles executados pelos departamentos de Auditoria Interna, no que diz respeito à medição de performance nas perspectivas financeira, comercial, processos internos, treinamento e desenvolvimento. E, com esta proposta, transformar o resultado desta pesquisa em parâmetros para medição de resultados nos departamentos de Auditoria Interna. Como consequência deste trabalho, abre-se ainda a oportunidade para a governança aprimorar o acompanhamento sobre os resultados alcançados pela Auditoria Interna, reduzindo, assim, a assimetria de informações.

## **2. REFERENCIAL TEORICO**

### **2.1. Auditoria Interna**

#### **2.1.1. A Importância da Auditoria**

Como responsável pela salvaguarda dos ativos da organização, a Auditoria Interna é um órgão fundamental no processo de governança corporativa. Entretanto, o crescimento contínuo no processo de gestão exige que sejam tomadas medidas para assegurar o desempenho da Auditoria Interna, de forma a acompanhar os padrões de alta qualidade. Sua atuação nos padrões previstos pelo IIA – Instituto dos Auditores Internos aumenta a possibilidade de contribuição com o conselho de administração, com a gestão, bem como, na melhoria da eficiência e qualidade dos negócios da empresa, atendendo assim aos anseios dos acionistas.

O IIA é a principal associação profissional internacional, dedicada à promoção e desenvolvimento da prática de auditoria interna, reconhecido como líder em certificação, pesquisa e orientação para a profissão em todo o mundo.

Segundo consta do código de ética do *THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA –EUA* (2008).

A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controle e de governança (IIA, 2008, p. 1)

A NBC T 12 – Norma Brasileira de Contabilidade, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2004, p. 2) conceitua Auditoria Interna como uma atividade de procedimentos, preparada com enfoques específicos de técnica e disciplina, que tem o propósito de melhorar os resultados das organizações e agregar valor. Com o seu trabalho contribui para o aperfeiçoamento dos processos internos, ajudando a gestão, por meio de recomendação de soluções para as não conformidades demonstradas em seus relatórios.

Mihret, James e Mula (2010, p. 224-246) no desenvolvimento de suas preposições, sugerem uma agenda de pesquisa sobre os antecedentes e as implicações do desempenho

organizacional e da eficácia da Auditoria Interna, ao argumentar que a Auditoria Interna tem como meta ajudar as organizações a alcançar objetivos. Uma associação positiva entre o nível de auditoria interna, os padrões da prática profissional dos auditores internos e o desempenho da organização pode ser útil para avaliar a eficácia da Auditoria Interna.

Entre outros motivos, a Auditoria Interna é importante e se justifica porque auxilia a organização a alcançar seus objetivos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria dos processos de gestão de risco, de controle e governança corporativa.

Stewart e Kent (2006, p. 91) exploraram o uso voluntário da Auditoria Interna pelas empresas australianas de capital aberto e identificaram os fatores que levam as sociedades a terem a função de auditoria. Como resultado, mostram que existe uma associação entre o tamanho da entidade e a utilização de Auditoria Interna.

Carcello, Hermanson e Raghunandan (2005, p. 70) examinaram os fatores associados aos investimentos das empresas públicas dos EUA em Auditoria Interna, através de pesquisa administrada a executivos chefes de Auditoria, de empresas de médio porte dos EUA, complementada com dados disponíveis publicamente. Encontraram evidências que os orçamentos de Auditoria Interna estão relacionados com: tamanho da empresa, alavancagem, empresas que operam mercado financeiro, serviços, indústria de energia, quantidade relativa de inventário, fluxo de caixa operacional e revisão dos orçamentos de auditoria pelo Comitê de Auditoria Interna.

### **2.1.2. Tipos de Auditoria**

Existem algumas ramificações, ou especialidades de auditorias internas, entre as quais se enquadram: auditoria financeira ou contábil, auditoria operacional, *compliance*, gestão, qualidade, sistemas, riscos e fraudes. A adoção do tipo específico de auditoria fica a critério de cada empresa e, na maioria das vezes, está sob a responsabilidade da Auditoria Interna.

Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476) comentam, como resultado da sua pesquisa, que as Auditorias Internas estão gradualmente se ampliando para cobrir toda organização e que fica evidente com a amplitude dos objetivos para gestão social, operacional, além do papel tradicional de sistemas.

O quadro 1 apresenta os tipos de auditoria e o foco principal de cada uma.

TIPO DE AUDITORIA	FOCO PRINCIPAL
Financeira ou Contábil	Riscos, controles e informações acerca das demonstrações financeiras.
<i>Compliance</i>	Observância de leis, regulamentos, políticas e procedimentos internos.
Operacional	Riscos, controles, eficiência, eficácia das operações e do desempenho gerencial.
Sistemas	Apoio aos trabalhos operacionais, avaliação e adequação das tecnologias, sistemas que executam as operações informatizadas e integridade dos dados.
Gestão	Tem como objetivo o cumprimento da estratégia, através da verificação do cumprimento de metas.
Riscos	Identificação e monitoramento dos principais riscos, a fim de mitigá-los.
Fraudes	Investigações de suposta ilegalidade.
Ambiental	Avaliar riscos e seus impactos, políticas adotadas e atendimento legal.

### Quadro 1 – Tipos de Auditoria Interna

Fonte: Elaborado pelo Autor

A NBC T 12 – Norma Brasileira de Contabilidade do CFC (2004, p. 2) conceitua Auditoria Interna Contábil como:

A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Boynton e Johnson (2002, p. 31-32) destacam, basicamente, três tipos principais de auditorias: auditoria das demonstrações contábeis, auditoria de *compliance* e auditoria operacional.



A Auditoria Contábil diz respeito aos exames de documentos e registros legais e societários; é conhecida por auditoria financeira e engloba as atividades de avaliação relacionada com o controle dos bens direitos e obrigações da entidade auditada. Orienta-se por princípios e normas de contabilidade, com o objetivo de atender às exigências internas das organizações e da legislação.

A Auditoria de Conformidade (*compliance*) está relacionada diretamente com o atendimento à legislação, às políticas e regulamentos internos; seu propósito principal é determinar o quanto as atividades auditadas estão conforme as situações regulamentares exigidas.

A Auditoria Operacional diz respeito aos exames executados nos diversos processos das empresas, na obtenção e avaliação de evidências sobre eficiência e eficácia das atividades operacionais; conforme os seus objetivos programados, comumente é direcionada à avaliação dos processos existentes na organização; é vista como a própria auditoria interna.

Outras especialidades de auditoria também são encontradas no mercado de trabalho, porém, voltadas para um foco diferenciado:

A Auditoria de Sistemas se utiliza da expertise sobre os sistemas computadorizados da informação para avaliar a adequação de tecnologias, integridade dos dados; como sistemas executam as operações informatizadas, além de auxiliar nas auditorias operacionais.

A Auditoria de Gestão se utiliza dos procedimentos de todas as modalidades de auditoria para avaliar os resultados obtidos de unidade que está sendo examinada, a fim de certificar-se com relação ao cumprimento das metas e objetivos traçados pela estratégia da organização, ou na identificação de ameaças e oportunidades para consecução de resultados futuros, ou seja, uma auditoria de resultados.

A Auditoria de Riscos identifica os principais ambientes de risco da organização e os avalia continuamente, a fim de entender o nível de risco envolvido, bem como recomenda mecanismos de controles para mitigá-los.

A NBC T 12 – Norma Brasileira de Contabilidade do CFC (2004, p. 3) descreve que: “O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente o seguinte: conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de risco da entidade”.

Cabe ainda destacar os trabalhos realizados pela auditoria da qualidade que está fora do contexto de auditoria interna, pois, possui normas específicas e busca a certificação de qualidade, por meio da melhoria de seus processos de produção, produtos e serviços, com o objetivo final de satisfazer as necessidades dos clientes da organização.

As Auditorias de Fraudes são aquelas investigações que partem do pressuposto de que há, ou existe suspeita de ocorrência de uma prática irregular, ou uma ilegalidade. Como não se trata de uma situação de rotina, é muito comum as empresas se utilizarem do pessoal de auditoria operacional e sistemas para investigação de fraudes; comumente, é o pessoal que está mais familiarizado com os processos e operações que precisam ser investigados.

A NBC T 12 – Norma Brasileira de Contabilidade do CFC (2004, p. 2) descreve:

A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

A Auditoria Ambiental, por meio de um conjunto de procedimentos, procura avaliar os aspectos inerentes aos riscos e seus impactos. Examina a organização que se encontra exposta, as políticas adotadas na preservação e prevenção do meio ambiente, bem como o atendimento à legislação pertinente. Geralmente, trata-se de atribuição da auditoria operacional, porém, envolvendo um escopo ambiental.

Com relação à avaliação de resultados é importante destacar que, independente do tipo de auditoria praticada, cada organização ou departamento deve ter o cuidado de definir as medidas adequadas, avaliando-as individualmente e no seu conjunto, porém, é possível que todos os tipos de auditoria tenham seus resultados avaliados.

### **2.1.3. O Trabalho da Auditoria**

O trabalho dos auditores internos é composto por uma série de atividades administrativas e operacionais, as quais envolvem o planejamento global e o respectivo acompanhamento do cronograma de execução, a elaboração e o acompanhamento do orçamento, a avaliação constante dos principais riscos, bem como as reuniões e apresentações. Nas etapas de execução é preciso, ainda, trabalhar os escopos individuais, os programas, a execução dos trabalhos, os registros e documentação, as revisões e discussões dos trabalhos, a preparação e as publicações de relatórios, o acompanhamento dos resultados etc.

Algumas dessas etapas são a essência do trabalho da auditoria, dos resultados alcançados e merecem avaliações constantes, entre as quais se destacam as que são apresentadas na figura 3:



**Figura 3 – O Trabalho da Auditoria Interna**

Fonte: Elaborado pelo autor

- Planejamento Global (anual)

O planejamento global é fundamental para atender adequadamente as expectativas da alta gestão e para a orientação do chefe executivo da Auditoria Interna. Sua elaboração serve para definir quais as atividades de auditoria serão executadas, levando-se em consideração as principais áreas de riscos da organização, bem como traçar o orçamento de verbas necessárias, estabelecer um cronograma de atuação e obter aprovação da alta gestão.

- Planejamento Individual

O planejamento individual deve ser cuidadosamente elaborado, pois é o passo a passo da execução do trabalho do auditor. Um bom planejamento de auditoria deve considerar o escopo e os objetivos, os riscos envolvidos, a materialidade, o conhecimento da atividade a ser auditada, a seleção da equipe, ou do auditor que executará o trabalho e, também, a previsão de horas para execução e os valores das despesas para execução.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p. 11) preveem no seu tópico 2200 – “Planejamento dos Trabalhos de Auditoria”, que os auditores internos devem “desenvolver e registrar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo o escopo, objetivos, prazo e alocação de recursos”.

Numa etapa seguinte, deve acompanhar o andamento da sua execução para que se possa corrigir eventuais desvios.

- Execução

Trata-se do momento de colocar em prática os procedimentos previstos na etapa do planejamento, tomando o cuidado de fundamentar documentalmente todo trabalho, a fim de que se possa evidenciar a correta aplicação, ou não, dos procedimentos adotados pela organização. Nesta etapa, os auditores coletam informações, examinam, registram, discutem com os auditados o trabalho executado e preparam o reporte dos resultados para a administração e alta gestão.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p. 13) preveem no seu tópico 2300 – “Execução do Trabalho de Auditoria”, que os auditores internos devem “identificar, analisar, avaliar e registrar informações suficientes para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria”.

- Comunicação dos Resultados

Nesta etapa é preciso evidenciar aos leitores do relatório de auditoria quais foram os objetivos, o alcance planejado (escopo) e os achados de auditoria, os quais incluem também os pontos adequados de controle interno.

As não conformidades devem ter a escrita de forma bem elaborada, clara e concisa, devendo mencionar qual deve ser a forma ideal para a atividade analisada; qual a situação constatada durante a auditoria e, ainda, as recomendações de melhorias e seus respectivos planos de ação; um *draft* deve ser preparado e discutido com a gestão auditada.

Antes do reporte final, o qual deve ser feito às pessoas internas apropriadas – isso inclui aquelas que tenham autoridade e capacidade de decisão – para que se alcance os resultados efetivos; o trabalho e o relatório de auditoria devem passar por revisões criteriosas e ser discutido com exatidão dentro da auditoria.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna (2006, p. 14) fazem menção no item 2410 – “Critérios para Comunicações”, que as comunicações de auditoria devem “incluir os objetivos e o ambiente do trabalho de auditoria, bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de ação”.

- Follow-up

Os acionistas e a alta gestão esperam do departamento de Auditoria Interna muito mais do que a identificação de não conformidades e seus respectivos relatos. É preciso manter uma gestão ativa sobre os planos de ação mencionados nos relatórios de auditoria, pois isso é fundamental para a eficácia dos resultados, ou seja, é preciso eliminar as não conformidades

definitivamente, devendo existir acompanhamento rigoroso, o que significa registrar no relatório de auditoria, um responsável e o prazo para realização da ação, de forma que se assegure a implementação da melhoria.

Neste processo algumas etapas são indispensáveis para eficácia do resultado.

<b>ETAPAS PARA EFICÁCIA DO RESULTADO</b>	
1ª Etapa	Envia relatório de auditoria para o auditado com plano de ação e data final para correção das não conformidades.
2ª Etapa	Registra em planilha de <i>follow-up</i> as não conformidades, o prazo e o responsável para correção.
3ª Etapa	Na data prevista para correção do plano de ação, solicita conclusão ao auditado. Para as correções inadequadas ou insuficientes recomenda as alterações.
4ª Etapa	Confirma que o resultado é satisfatório e registra a não conformidade como resolvida.
5ª Etapa	Apresenta os resultados ao Conselho de Administração, ou a alta gestão.

#### **Quadro 2 – Etapas Indispensáveis à Eficácia do Resultado**

Fonte: Elaborado pelo Autor

As normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna do IIA (2006, p. 15), item 2500 – “Monitoração do Progresso” mencionam que o diretor executivo de auditoria deve “estabelecer e manter um sistema para monitorar o estágio das ações decorrentes dos resultados apresentados à administração”.

#### **2.1.4. Responsabilidades da Auditoria**

Em todos os níveis da gestão, a Auditoria Interna deve analisar e recomendar apoiando a administração e deve ainda administrar seus recursos, seu planejamento e as recomendações realizadas. Igualmente deve suportar com informações fidedignas ao Comitê de Auditoria, ao Conselho de Administração e à Auditoria Externa, principalmente, no que concerne aos aspectos de risco envolvendo a organização.

Embora haja variação de uma empresa para outra, é sabido que muitos departamentos de Auditoria Interna atuam voltados para a gestão e governança, orientados por um estatuto interno aprovado, que define sua forma de atuação e este, por sua vez, é preparado atendendo aos princípios de responsabilidades previstos no código das melhores práticas de governança.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p.5) no item 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 (*charter*), consistente com as normas e aprovado pelo Conselho de Administração”.

É possível, por meio do estatuto da auditoria, afirmar quais são seus objetivos, deveres, responsabilidades, área de atuação, posição dentro da organização, acessos e relacionamentos com o restante da organização, o que possibilita que toda a empresa conheça seu trabalho e, desta forma, facilite seus resultados.

Richards (2006, p. 1) afirma que um dos desafios da profissão é esclarecer para todos os interessados, os papéis dos auditores internos, suas responsabilidades e o seu verdadeiro valor. Os auditores internos fornecem uma garantia de que as políticas e procedimentos estão sendo seguidos; isto porque eles monitoram o ambiente, a cultura corporativa, bem como os desejos do alto escalão. Eles examinam e avaliam a conformidade da organização, a estratégia e os riscos. Proporcionam à administração e ao comitê de auditoria a garantia de que as coisas estão como deveriam ser.

Segundo o código do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2010, p. 47) a Auditoria Interna tem a responsabilidade de monitorar e avaliar a adequação do ambiente de controles internos e normas e procedimentos estabelecidos pela gestão. Cabe aos auditores atuar proativamente na recomendação do aperfeiçoamento dos controles, das normas e dos procedimentos, em consonância com as melhores práticas do mercado.

### **2.1.5. Responsabilidades do Auditor**

Principalmente, por se tratar de uma atividade de análise, avaliação e recomendação, espera-se que a execução do trabalho do auditor interno seja com critérios e bem fundamentada, a fim de se obter um resultado assertivo, bem como seja feito dentro de princípios éticos. Entretanto, a realização de um trabalho criterioso só pode ser obtida se o auditor estiver preparado para tal, ou seja, além de uma formação acadêmica, tenha

conhecimentos atualizados da atividade que está sendo auditada e possua motivação no desenvolvimento das atividades.

Larkin e Schweikart (1992, p. 30), num estudo que busca identificar fatores significativos, associados ao desempenho do auditor dentro do ambiente de auditoria interna em uma grande empresa multinacional, relatam que os resultados tendem a reforçar os estudos anteriores; que recrutadores devem tentar encontrar candidatos altamente motivados na busca de novos auditores internos e reafirmam, ainda, que manter os funcionários felizes com seu ambiente de trabalho, proporcionando assim satisfação no trabalho, é importante para a alta performance.

Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476), demonstraram que a equipe deve ser motivada por meio de estratégias, tais como: sistemas de *feedback* eficaz, autoestima, criatividade e participação na definição de metas, bem como deve haver formação de pessoal e programas eficazes de desenvolvimento.

#### **2.1.6. Reporte e Independência da Auditoria**

Esse atributo de Auditoria Interna merece um destaque à parte, pois é considerado um dos requisitos fundamentais para a existência da Auditoria; a independência está relacionada diretamente com a forma que o departamento de Auditoria está posicionado dentro da organização, a quem se reporta, bem como na forma como os auditores executam os seus trabalhos, diante de situações que ameaçam sua opinião, ou seja, necessita ter liberdade para manifestar seu parecer sobre as situações auditadas.

É preciso apoio incondicional ao trabalho do auditor, de modo a garantir independência e eficácia nas suas recomendações de melhorias, pois, sem essas condições o trabalho enfraquece e não contribui para a organização, se tornando um custo adicional.

Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476) recomendam que o departamento de Auditoria Interna seja colocado em uma alta posição para ganhar boa percepção na mente das pessoas. Comentam que o direito de acesso direto aos gestores de topo é fundamental para o sucesso do departamento e, por último, que uma abordagem sistemática deve ser adotada para identificar e priorizar áreas e tarefas.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p. 5) preveem no item 1100 – “Independência e Objetividade”, que a atividade de auditoria interna “deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos na

execução de seu trabalho”. O diretor executivo de auditoria deve estar subordinado a um nível dentro da organização, que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades. A atividade de auditoria interna deve ser livre de interferências na determinação do escopo de trabalho, na execução e na comunicação de resultados e os auditores internos devem ter atitude imparcial, isenta, além de evitar conflitos de interesses.

Vinten (1999, p. 411) menciona o resultado de uma pesquisa fornecida pelo IIA sobre independência da Auditoria no Reino Unido e comenta que a condição crítica para a Auditoria Interna eficaz é um estatuto adequado de independência dentro da organização e a maior missão possível. O pré-requisito é, portanto, nível de suporte visível e empenho de recursos. A organização deve ser vista para ouvir e agir sobre o conselho de seus auditores internos. Deve investir tempo, dinheiro e energia para assegurar os conselhos dos auditores.

## **2.2. Governança e Auditoria Interna**

### **2.2.1. Importância da Auditoria na Governança**

A governança corporativa trata essencialmente da relação entre proprietários e a gestão dos negócios, sendo uma resposta para os custos de agência, que surgem da separação entre a propriedade e a gestão de uma organização.

O objetivo principal da governança corporativa – através do gerenciamento dos riscos, da redução do custo de capital, da melhora na eficiência operacional – é contribuir para: - alcançar suas metas estratégicas; - gerar vantagens competitivas; - cuidar da reputação da empresa; - gerar valor, de forma que isso represente a melhoria da organização, dos serviços e produtos que ela oferece, nas condições de trabalho e remuneração, no melhor retorno aos seus clientes, fornecedores, meio ambiente e, fundamentalmente, maior rentabilidade aos seus acionistas, que nela investem seu capital e aguardam pelo retorno financeiro.

Segundo o documento intitulado “Empresa Governança: Conseguir o Equilíbrio Certo”, publicado pela *International Federation of Accountants* – IFAC e preparado por profissionais contabilistas do Comitê de Negócios, classifica a governança corporativa como:

A definição escolhida por este relatório como ponto de partida define governança corporativa como o conjunto de responsabilidades e práticas exercidas pelo conselho e executivo gestão com o objetivo de proporcionar



direção estratégica, assegurar que os objetivos sejam alcançados, verificando que os riscos são geridos de forma adequada e se os recursos da organização são utilizados de forma responsável (IFAC, 2004, p.10) (tradução nossa).

No Brasil, devido às várias formas estatutárias das empresas, é possível prever que diferentes modelos de governança corporativa são adotados para companhias. Mais adiante se encontra destacado o modelo previsto pelo IBGC. O Conselho é o principal órgão de administração das organizações, a quem cabe: - aprovar os principais planos e metas em busca da visão estratégica; - acompanhar o desenvolvimento das ações de toda diretoria executiva; - prestar contas aos sócios, além de ser, também, o principal componente do sistema de governança sem, entretanto, exercer funções operacionais ou executivas.

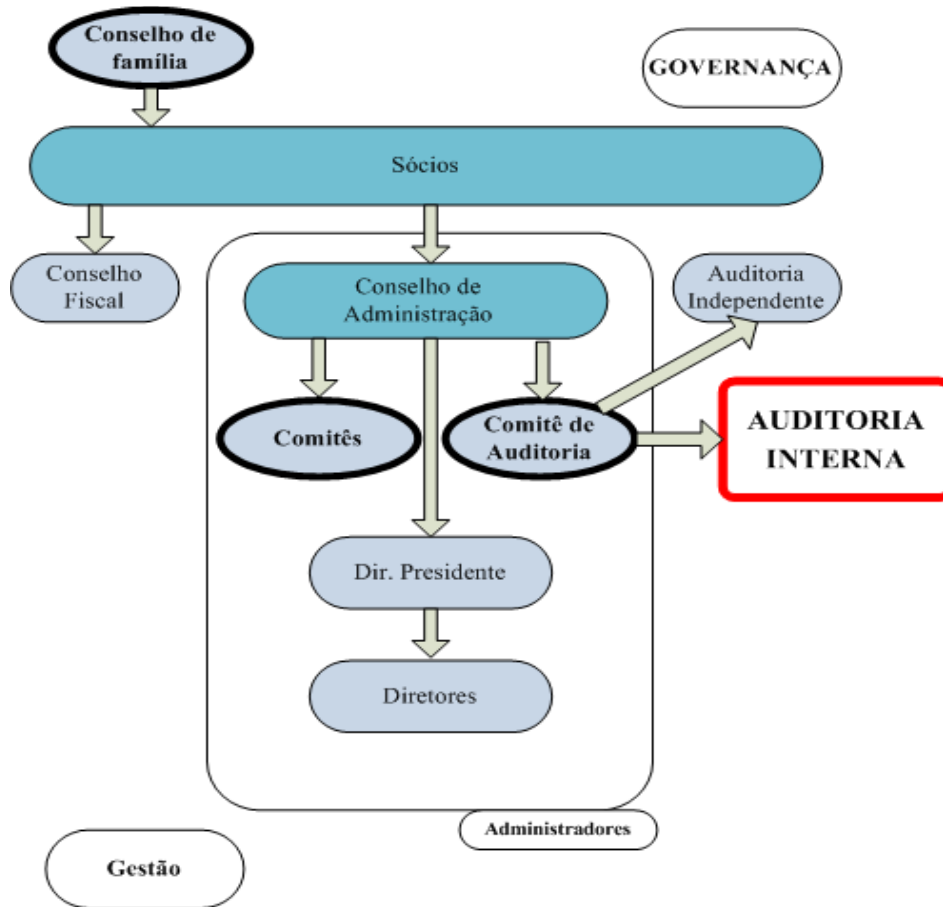
Segundo Famá e Jensen (1983, p. 303), a tomada de decisão da alta gestão, entre outras situações de decisão, destaca que duas delas devem ser de exclusiva responsabilidade do conselho: a ratificação das decisões relevantes e o monitoramento da alta gestão.

Várias atividades do conselho de administração podem ser exercidas por comitês específicos, sendo esses o Comitê de Auditoria, Recursos Humanos, Finanças e outros. Princípios e práticas da boa governança aplicam-se a qualquer tipo de organização, independente do porte e da natureza jurídica, assim como podem contar com uma estrutura de Auditoria Interna.

A quarta edição do Código das “Melhores Práticas de Governança Corporativa” do IBGC (2010) define Governança Corporativa como:

Um sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade (IBGC, 2010, p.19).

Este trabalho tem o propósito de destacar uma das principais atividades do processo de governança que é a Auditoria Interna realçada na figura 4, órgão responsável por desenvolver um papel de guardião dos ativos e junto com a Auditoria Independente promover a revisão dos controles internos e das demonstrações financeiras.



**Figura 4 – Modelo de Governança Corporativa do IBGC e a Auditoria Interna**

Fonte: Adaptado do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (IBGC, 2010, p.16)

A Auditoria Interna tem a responsabilidade de monitorar o cumprimento das normas interna e legais, avaliar a adequação do ambiente de controles internos, identificando os principais riscos e seus respectivos valores envolvidos. Como já mencionado anteriormente, para suprir o Conselho de Administração na tomada de decisão, os seus planos de trabalho devem considerar além do risco, o alinhamento com os principais planos e metas na busca pela visão estratégica, estar em sintonia com as necessidades das demais diretorias executivas, a fim de provê-los de mecanismos de controles que possam evitar perdas por desconroles ou por falta de cumprimentos legais.

A Auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos, adotar uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa.

Barros (2007, p. 145), a esse respeito, comenta:

A maneira e a intensidade da atuação da Auditoria Interna no fortalecimento da governança corporativa dependem do estágio de maturidade da organização relativamente às melhores práticas e requerimentos legais vinculados à governança corporativa. Mostra que em organizações com menor estruturação dos processos de governança corporativa será carreado maior esforço da Auditoria Interna para serviços de consultoria, enquanto nas organizações em estágios de maturidade mais avançados o esforço maior é nos serviços de *assurance*. Equilibrar o esforço de modo a proporcionar a melhor contribuição para a organização é um desafio para a Auditoria Interna.

### **2.2.2. Atuação da Auditoria para a Governança**

A contribuição da Auditoria Interna no processo de governança deve, primeiramente, estar voltada àquelas atividades que levem às estratégias da empresa, seja por meio de um monitoramento independente, ou por meio de *interface* com a Auditoria Externa.

Num segundo momento, devem estabelecer com a gestão um sistema de prevenção de riscos, por meio de controles internos, atentando-se para o cumprimento das normas e do sistema de autorizações, bem como para a fidedignidade dos demonstrativos contábeis.

Por meio de reuniões e relatórios periódicos, informa ao comitê de auditoria e ao conselho de administração, além de outros envolvidos com a governança, os principais assuntos referentes à gestão da empresa, a fim de que o conselho de administração possa promover as suas ações e prestar contas aos proprietários e acionistas.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p. 9) preveem no seu tópico 2060 – “Comunicação com o Conselho e a Alta Administração”, que o diretor executivo de auditoria deve:

Apresentar relatórios periódicos sobre o propósito, autoridade, responsabilidade e desempenho em relação a seus planos. Tais relatórios devem também incluir a exposição a riscos significativos e matérias sobre controle, governança corporativa e outras matérias necessárias ou solicitadas pelo Conselho ou pela alta administração.

Allegrini et al. (2006, p. 846), revisam a literatura recente de auditoria interna na Europa e mencionam um estudo francês do *Institut Français de l’Audit et du Contrôle Internes* (2005), seguido de uma versão anterior, em 2002, que foi realizada em conjunto com a *Ernst & Young*.

*This French study followed up a previous version in 2002 that was conducted in conjunction with Ernst&Young. The survey was sent to 508 chief internal auditors (CAEs), with a response rate of 37 per cent. Both the private and public sectors were included. Statistics include detailed descriptive results illustrated with charts and tables completed with results from interviews with the six major CAEs. By conducting this survey, IFACI wanted to assess the recent evolution in internal audit in France, investigate the impact of new laws and regulations and assess the future of internal audit. Major findings include the following (ALLEGRINI et al. 2006, p.846).*

Como mostram os autores, a referida pesquisa foi enviada a 508 CAE – *Chief Audit Executive*, constataram que cerca de 50 por cento dos departamentos de Auditoria Interna neste estudo tem uma reunião formal com a sua gestão de topo a cada trimestre, enquanto 40 por cento dos CAEs têm reuniões privadas com o chefe do comitê de auditoria. O Comitê de Auditoria está interessado principalmente nas atividades de Auditoria Interna e, principalmente, na implementação de suas recomendações. Mais da metade dos departamentos de auditoria interna está envolvida com as atividades relacionadas à governança corporativa.

### **2.2.3. Atuação da Auditoria Interna para a Gestão**

A Auditoria, como órgão de controle interno da empresa deve, atuar nos padrões previstos pelo Instituto dos Auditores Internos, pois, desta forma, aumenta as possibilidades de contribuição para a eficiência e a qualidade da gestão sobre os negócios da empresa, quer seja na diretoria financeira, administrativa, comercial, industrial, tecnologia ou mesmo na diretoria jurídica, a qual a Auditoria Interna tem como apoio nas decisões legais (figura 5).

Por meio dos levantamentos dos controles internos realizados em seus trabalhos, que comumente permeiam toda a organização, a Auditoria Interna possui a informação necessária para apoiar a gestão na elaboração dos seus planos de ação e na solução de problemas, bem como contribuir de forma contundente no processo de decisão.

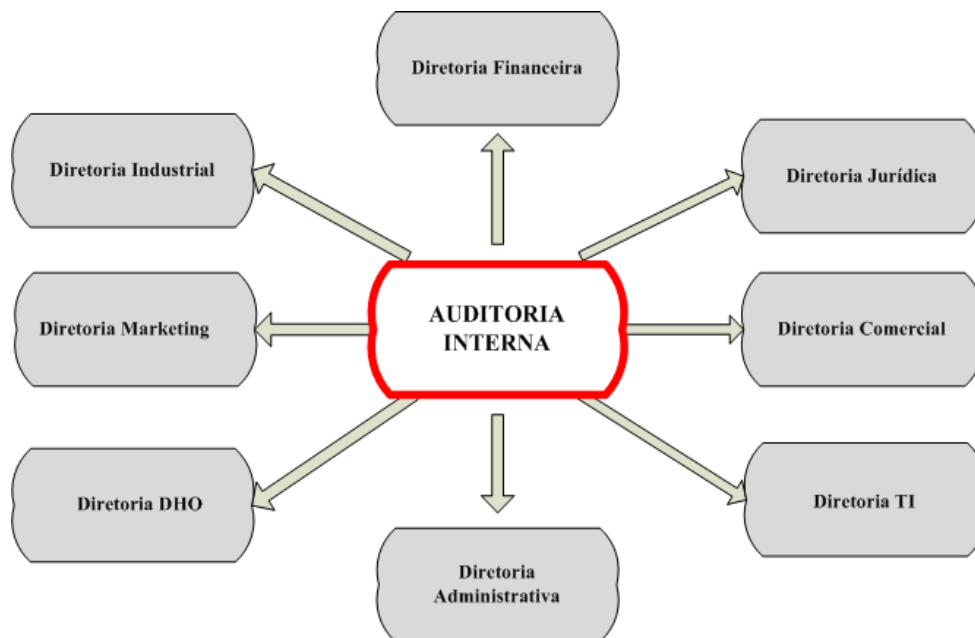
Mihret e Yismaw (2007, p. 470) através de um estudo que objetiva identificar fatores que impactam a eficácia dos serviços de auditoria interna, indicam o apoio à gestão e qualidade da auditoria interna como os principais determinantes da eficácia da Auditoria Interna.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p. 11) no seu tópico 2130 – “Governança Corporativa”, menciona que a atividade de

auditoria interna “deve avaliar e fazer recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança corporativa no cumprimento dos seguintes objetivos”:

- Promoção à ética e valores apropriados dentro da organização.
- Assegurar a gestão do desempenho eficaz da organização e a responsabilidade por prestação de contas.
- Comunicar de forma eficaz às áreas apropriadas da organização, as informações relacionadas a risco e controle.
- Coordenar de forma eficaz as atividades e comunicar a informação entre o conselho, os auditores externos e internos e administração.

A figura 5 apresenta a auditoria interna e a interação com a gestão.



**Figura 5 – Auditoria Interna e a Interação com a Gestão**

Fonte: Elaborado pelo Autor

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountant – AICPA*, SAS nº 1, secção AU110, (1972, p. 43-44) a gestão de execução é quem deve estabelecer e monitorar os controles internos para autorizar, registrar, processar e reportar transações consistentes com as afirmações da empresa em seus relatórios financeiros.

Arena, Arnaboldi e Azzone (2006, p. 289), concluem que a liderança dos auditores é um importante elemento para a eficácia e aceitação das atividades de auditoria interna. É necessário demonstrar que a auditoria interna é útil para a empresa e que os auditores podem melhorar os processos e atividades. Na Integração com a gestão, o grau de colaboração dos

auditores internos com os gestores na resolução de problemas e ameaças é um ponto chave. Utilizar os recursos do departamento de Auditoria Interna para atividades de consultoria é uma forma realmente possível para melhorar a eficiência e eficácia dos negócios, porque as questões críticas são resolvidas em um tempo hábil.

#### **2.2.4. Controle Interno no Apoio à Governança**

O Sistema de controle interno abrange um conjunto de informações, com a finalidade de preservar os ativos da organização, melhorar a eficiência dos negócios e possibilitar que a empresa tenha domínio sobre todas as operações. De forma mais detalhada, pode-se afirmar que esse conjunto de informações trata da identificação dos procedimentos e processos em que as operações da empresa estão envolvidas e de como eles devem funcionar. Além disso, trata-se de um sistema de registros contábeis e de políticas e procedimentos aprovados pela alta gestão, que tem a finalidade preventiva ao risco, ao conduzir a empresa para que os resultados sejam mais favoráveis e ajudar a gestão no processo de governança.

As atividades de controle se referem às ações de pessoa e à forma como elas conduzem as atividades para as quais são designadas; em muitos casos são análises e conferências manuais rotineiras, mas de importância fundamental para o controle interno e a governança.

Igualmente referem-se à tecnologia, pois, a crescente complexidade das transações de negócios aumenta a preocupação dos empresários em se manter num mercado cada vez mais competitivo. Tais empresários realizam investimentos e avanços em ambientes informatizados e melhoram a tecnologia da informação, entretanto, isso significa aumentar os desafios para os auditores internos, no que diz respeito a manter um controle interno seguro de apoio à gestão e à governança.

Conforme consta no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2010).

O diretor-presidente, em conjunto com a Diretoria e auxiliado pelos demais órgãos de controle vinculados ao Conselho de Administração, é responsável pela elaboração e proposição para aprovação do Conselho de sistemas de controles internos. Esses sistemas são voltados a monitorar o cumprimento dos processos operacionais e financeiros, assim como os riscos de não conformidade. A eficácia desses controles deve ser revista, no mínimo, anualmente. Os sistemas de controles internos deverão estimular que os órgãos de Administração encarregados de monitorar e fiscalizar adotem

atitude preventiva, prospectiva e proativa na minimização e antecipação de riscos (IBGC, 2010, p.56).

À medida que as empresas crescem, se modernizam com os novos sistemas e tecnologias, desenvolvem novos caminhos e controles que precisam de acompanhamento e atualizações constantes, então, novos recursos e habilidades são necessários aos auditores para atender as mudanças que ocorrem nos controles das empresas.

Ratcliffe e Landes (2011, p. 2) mencionam que um sistema de controle interno é colocado para manter a organização em curso, em direção às metas de rentabilidade e de realização de sua missão, além de minimizar surpresas ao longo do caminho. Um sistema eficaz de controle interno permite o gerenciamento para lidar com rápida mudança de ambientes econômicos e competitivos, mudando as demandas dos clientes, as prioridades e a reestruturação para o crescimento futuro. O controle interno promove a eficiência, reduz os riscos de perda de ativos e ajuda a garantir a confiabilidade das demonstrações financeiras e o cumprimento das leis e regulamentos.

Atualmente já acontecem mudanças significativas nos mecanismos de controles internos, devido ao uso dos sistemas *Enterprise Resource Planing* – ERP, que agilizam os processos de operações e contam com um sistema de auditoria que é contínua, com abordagens do tipo *Embedded Audit Modules* – EAM e *Monitoring Control Layer* – MCL. Tais abordagens consistem na análise de dados em uma base real, ou quase em tempo real, utilizando-se um conjunto de regras predeterminado e que é configurado para a emissão de alertas aos auditores quando um evento determinado ocorrer.

Kuhn e Sutton (2010, p. 91) em uma pesquisa focam fortemente na praticidade e viabilidade de arquiteturas alternativas de apoio à auditoria contínua e exploram as alternativas para essa atividade. Entretanto, a ausência de controles adequados, independente da forma como sua estrutura é constituída e da sua complexidade, expõe a organização a diversos riscos, erros e perdas.

### **2.2.5. Sistema de Gerenciamento de Riscos**

Na intenção de alcançar a estratégia e gerar valor, as organizações atuam, constantemente, em um ambiente de incertezas e nesse ambiente estão expostas ao risco, pois, é praticamente impossível prever todos os eventos de riscos e suas consequências.

É relevante que as empresas mensurem quais os riscos estão dispostas a enfrentar na busca de seus objetivos, a fim de evitar surpresas e se antecipar aos eventos não previstos. Nesse sentido, faz-se necessário o gerenciamento do risco, quando então é preciso o envolvimento da estrutura da organização em todos os seus níveis específicos, criando um ambiente adequado de prevenção e de controles.

Atualmente, a concepção de risco é muito mais ampla que o risco de sinistro externo, sendo necessário fazer uso de ferramentas para identificar, analisar e gerenciar os riscos que, por ventura, estão implícitos no mercado, no crédito, nos aspectos legais, bem como nas suas operações e, de forma preventiva, criar e divulgar regras e controles em toda organização, além de controlar e mitigar as situações de riscos.

Segundo Jorion (2007, p. 551), assim como acontece com o mercado e o risco de crédito, a gestão do risco operacional preocupa-se com algumas etapas principais no que diz respeito ao risco, que são: (1) identificação, (2) avaliação, (3) monitoramento e (4) controle e mitigação, sendo que, ao longo do tempo, o risco operacional tem sido gerido pelo controle dentro das organizações e completado pela função de auditoria.

Nesse contexto do controle, o papel da auditoria é fundamental, pois atuando a tempo no monitoramento e de maneira adequada, é possível prover a redução ou administração dos riscos, na avaliação dos sistemas de controles internos e na estrutura organizacional.

Stewart e Kent (2006, p. 91) exploram o uso voluntário da Auditoria Interna pelas empresas australianas de capital aberto e identificam fatores que levam as sociedades a terem a função de auditoria, como resultado. Confirmam o apoio à sua hipótese de associação entre o uso de Auditoria Interna e um compromisso com a gestão de risco.

O *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* – COSO, assim define o gerenciamento de riscos, constante do relatório de gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada:

O gerenciamento de riscos corporativos é o processo conduzido em uma organização pelo conselho de Administração, pela diretoria executiva e demais funcionários, aplicados no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para torná-los compatíveis com o seu apetite a riscos e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade (COSO, 2007, p.4).



### **2.2.6. Normas, Sistema de Autorizações e Alçadas.**

Existe uma série de atividades que compõem o sistema de controle, as quais vão desde as revisões feitas pela alta administração, passando pelo processamento de informações, até os controles de portaria e que contribuem para a governança. Como parte desse sistema, um conjunto de normas e procedimentos, apoiado por uma política aprovada pela direção da organização, é fundamental para a ordem e orientação das atividades.

Um estatuto de alçada de aprovações é uma solução adequada para que a gestão possa desenvolver suas atividades diárias com agilidade e independência. À Auditoria cabe assessorar no desenvolvimento deste instrumento de alçadas, na verificação e cumprimento do mesmo, das políticas e normas.

Um estatuto de alçadas (limites dados a determinados colaboradores para aprovar valores) pressupõe um sistema de segregação de funções que permite segurança e agilidade dos processos de compras, pagamentos, registros, liberações e outros. A segregação é um elemento essencial para efetividade dos controles internos, pois, reduz tanto o risco de erros humanos, quanto o risco de ações indesejadas.

Conforme está previsto no relatório de gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada do COSO (2007, p. 70), onde há segregação existe a distribuição das funções, ou seja, as atividades a serem executadas são divididas e entregues a pessoas diferentes, com a finalidade de reduzir o risco de erro ou fraude.

### **2.2.7. Governança e a Relação com a SOX**

A SOX – Lei *Sarbanes-Oxley*, promulgada em 30 de julho de 2002 nos EUA, veio exigir das empresas de capital aberto registradas na SEC – *Securities and Exchange Commission* que, nos Estados Unidos é equivalente, no Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários – CVM; é o órgão que reconhece as regras aplicáveis aos participantes do mercado e define os métodos aplicados nas demonstrações contábeis – matriz e subsidiárias em outros países, que essas empresas demonstrem sua capacidade de governança corporativa, ou seja, ter seus controles internos consistentes e protegidos de contingências e que contribuam com as informações para as decisões da organização, além de não permitir práticas lesivas e que exponham as sociedades anônimas a riscos.

A SOX é extensa, detalhada e apresenta diversas regras que devem ser implementadas. A Deloitte (2003), em seu guia para melhorar a governança corporativa através de controles internos eficazes, destaca como seções críticas da lei as Seções 302 e 404.

A Seção 302 determina que Diretores Executivos e Diretores Financeiros devem declarar pessoalmente que são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação. Cada arquivo trimestral deve conter a certificação de que eles executaram a avaliação do desenho e da eficácia desses controles. Os executivos certificados também devem declarar que divulgaram todas e quaisquer deficiências significativas de controles, insuficiências materiais e atos de fraude ao seu Comitê de Auditoria. A SEC também propôs uma exigência de certificação mais abrangente que inclui os controles internos e os procedimentos para a emissão de relatórios financeiros, além da exigência relacionada com os controles e procedimentos de divulgação.

A Seção 404 determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros. Além disso, o auditor independente da companhia deve emitir um relatório distinto, que ateste a asserção da administração sobre a eficácia dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros. (DELLOITE, 2003, p. 9).

Com a lei, aumenta a responsabilidade do presidente e da diretoria da empresa, bem como das auditorias independentes contratadas, entretanto, gera uma grande oportunidade para o aperfeiçoamento das práticas de governança corporativa.

### **2.3. A Importância da Medição de Resultados**

Parece óbvio que a medição de desempenho exerça influência direta nos resultados de qualquer plano de melhorias, porque se trata de um elemento-chave de avaliação.

Entre os diversos motivos que realçam a necessidade de medição de desempenho encontram-se o de avaliar e alinhar o comportamento; comparar resultados; prestar contas; preparar os recursos disponíveis; estabelecer padrões; decidir, etc. Num ambiente competitivo, em que as empresas estão inseridas, é natural que estas estabeleçam objetivos e metas para buscar a estratégia, bem como tenham o controle dos resultados alcançados. O departamento de Auditoria Interna é parte integrante desse processo e deve estar inserido no contexto.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 21).

Medir é importante: ‘o que não é medido não é gerenciado’ o sistema de indicadores afeta fortemente o comportamento das pessoas dentro e fora da empresa. Se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades.

Entretanto, uma questão importante nesse processo precisa ser respondida, ou seja, o que efetivamente deve ser medido e como medir? Diante dessa questão, cada organização, empresa ou departamento, deve ter o cuidado de definir as medidas adequadas, avaliando essas medidas tanto individualmente, como no seu conjunto. Outra questão fundamental é a utilização dos resultados para decidir, caso contrário, esse controle perde a sua essência que é a tomada de decisão.

Attadia e Martins (2003, p. 38-39) comentam que toda medição sempre afeta quem está sendo avaliado e que as medições podem ser executadas em diversas e diferentes situações, tais como: medidas individuais, conjunto de medidas e ambiente – principalmente interno, como parte do processo de melhoria contínua, fazendo com que os membros da organização atuem em prol do alcance dos objetivos de melhoria, em nível individual e organizacional.

### **2.3.1. Medidores de Desempenho**

É sabido que desenvolver e manter um staff de Auditoria Interna tem custos significativos e o grande desafio é saber se o mesmo se paga, ou agrega valor suficiente à organização. Para poder avaliar esses retornos são necessários controles e acompanhamentos específicos sobre os resultados alcançados que, muitas vezes, são subjetivos e de difícil mensuração.

Analisando a literatura sobre medição de resultados e avaliação de performance é possível verificar visões diferentes sobre o que se entende sobre o assunto, talvez devido a abrangência com que o Instituto dos Auditores Internos trata a qualidade do trabalho da Auditoria Interna.

Ziegenfuss (2000, p. 12-15) comenta que, juntamente com elementos tradicionais – tais como: fiscalização, revisões internas e externas, monitoramento e *benchmarking* – medidas-chave de desempenho têm sido reconhecidas nos últimos anos como o quarto elemento de garantia de qualidade. No entanto, a seleção e o acompanhamento de medidas de desempenho podem ser difíceis devido ao grande número de medidas de desempenho

disponíveis. A questão central, frente ao chefe executivo da Auditoria, é selecionar medidas de desempenho que reflitam com precisão o desempenho do departamento e o progresso mais importante no cumprimento da sua missão. O autor ainda comenta que Robert S. Kaplan e David P. Norton desenvolveram uma metodologia para abordar esta questão e que o chefe executivo da auditoria deve adotar a metodologia do *Balanced Scorecard* (BSC) para os seus serviços internos de auditoria.

Entre uma série de medidas possíveis Ziegenfuss (2000, p. 12-15) menciona:

- Perspectiva Financeira.
  - Custo total por auditor; viagem incluída.
  - Custo total por auditor; viagem excluída.
  - Salários, como um percentual dos custos totais.
  - Viagem, como um percentual dos custos totais.
  - Formação, como um percentual dos custos totais.
  - Outros custos, como percentual dos custos totais.
  
- Perspectiva do Cliente.
  - Resultados da pesquisa de satisfação com o cliente.
  - Expectativas da administração da auditoria interna.
  - Número de solicitações de gestão.
  - Número de reclamações sobre auditoria.
  
- Perspectiva de Aprendizado e Crescimento.
  - Nivel de formação do auditor.
  - Taxa de rotatividade de pessoal.
  - Percentual da equipe certificada.
  - Média de anos de experiência em auditoria.
  - Horas de formação por auditor interno.
  - Tipo de treinamento por auditor.
  
- Perspectiva de Revisão Interna de Negócios.

- Tipos de revisão de auditoria.
- Horas reais x horas orçadas.
- Auditorias realizadas x auditorias planejadas.
- Número de melhorias de processos.
- Auditorias concluídas por auditor.
- Importância da questão de auditoria.
- Percentual de recomendações de auditoria implantadas.

Dittenhofer (2001, p. 446-449) menciona que a medição da eficácia da auditoria interna é um processo complicado, composto de muitos elementos, tais como: planejamento de longo prazo, organização, desenvolvimento pessoal, planejamento de auditoria; os vários aspectos do trabalho de campo que são: observação, verificação, conformidade, análise, relatórios e *follow-up*. Também envolve as relações interpessoais e as entrevistas. Estes aspectos do processo de auditoria interna são importantes e devem ser observados e avaliados.

Dittenhofer (2001) fornece alguns exemplos de objetivos a serem alcançados pelo chefe executivo da Auditoria, tais como:

- Reduzir uma classe de custo para um determinado montante.
- Aumentar as vendas percentualmente.
- Assegurar que os ativos de todos os tipos sejam salvaguardados.
- Obter um resultado quantitativo das avaliações de falha de auditoria interna.
- Compreender a importância do incidente para a organização.
- Verificar os critérios que evidenciam o fracasso da auditoria interna para executar o trabalho.
- Elaborar uma breve descrição da deficiência de auditoria interna.
- Promover uma avaliação do grau de insuficiência da auditoria interna para detectar ou perseguir o problema.

A realização da medição de resultados tem um propósito fundamental e essa medição não tem sentido se não for para gerenciar os resultados e certificar que existe, por parte da Auditoria Interna, uma contribuição para a organização.

Campbell, et al. (2006, p. 45), num artigo que trata sobre a entrega de valores pela Auditoria Interna, mencionam um modelo com oito capacidades voltado para o cliente. O

*Capability Maturity Model (CMM)* neste artigo mostra diferentes componentes de um modelo de medição de auditoria interna, que pode ser usado para medir o valor que ela oferece para a empresa. As melhores práticas centradas no cliente mencionadas são:

Estratégia: a Auditoria Interna fornece valores adicionais, quando as unidades de negócios internos da empresa a consideram como uma parceira-chave de negócios.

Serviço ao Cliente: seguir as melhores práticas de auditoria para conseguir a entrega de valores nas unidades de negócio. O método mais eficaz é, muitas vezes, a criação de um conselho de risco / *compliance* com direção do topo da empresa.

Processos: em uma das melhores práticas de auditoria interna trazer dados de referência a partir de fontes da indústria ou de risco para os proprietários do processo de negócios. Esta abordagem fornece valor para os proprietários da unidade de negócios e com objetivos e metas eles podem tentar alcançar.

Tecnologia: a incorporação de controles em sistemas permite o monitoramento contínuo de controle.

Relatórios de Comunicação: o *balanced scorecard* para a auditoria Interna, com os principais indicadores de resultado, torna o desempenho do grupo transparente. A revisão do *scorecard* com os proprietários da unidade de negócios permite a correção do curso e faz com que os proprietários de negócios sintam que a Auditoria Interna serve para atingir os seus objetivos.

Agenda de risco: a gestão de risco da empresa está na agenda da Auditoria Interna, quando a administração consegue as melhores práticas.

Conselho de Participação: um trabalho da auditoria Interna sob um arranjo das melhores práticas é ter ligação estreita com a diretoria da empresa. Esta parceria permite que eles trabalhem juntos no melhor interesse da companhia.

Aprendizagem: embora a Auditoria Interna não deva realizar o trabalho da unidade de negócios dos proprietários, nas melhores práticas isso agrega valor quando se compartilha seu conhecimento e educa as unidades sobre o que precisa ser feito.

A abordagem de avaliação de resultados para o departamento de Auditoria Interna, prevista no artigo escrito por Ziegenfuss, está considerada integralmente no questionário de pesquisa desenvolvido para este trabalho, assim como outras considerações feitas por

Dittenhofer, por Campbell et al e outros autores também foram mencionadas. O questionário de pesquisa encontra-se destacado no apêndice.

Um exemplo objetivo da evidência de medição de resultados pode incluir valores economizados com o plano anual de trabalho e com o trabalho individual do auditor, o acompanhamento orçamentário da Auditoria e a inclusão de recursos necessários para a realização das atividades programadas. Para isso, o chefe da auditoria deve acompanhar e analisar periodicamente as medidas de desempenho e possuir indicadores para o plano anual de trabalhos.

Nagi e Cenker (2002, p. 133), numa pesquisa realizada por meio de entrevistas com 11 diretores de auditoria interna das grandes empresas de capital aberto nos Estados Unidos visando avaliar a nova definição de auditoria como uma garantia independente, objetiva e de consultoria destinada a agregar valor – constataram que, muito embora a maioria dos diretores tenha uma forte cobrança em relação a relatórios e controles de qualidade, estes não tentam quantificar ou medir valor que é adicionado das atividades de seu departamento e alguns diretores quantificam e relatam esse valor à “gestão de topo” em bases anuais. Esses diretores acreditam que quantificar e relatar o valor agregado é um processo positivo que pode ser medido objetivamente. Economias de custos anuais capturados pela auditoria interna é a base para esta medida. Esses diretores veem o processo como "segurança no emprego", que ajuda a promover uma atitude de toda a empresa, de perceber a auditoria interna como um "recurso".

Uma segunda opção é que o cliente da auditoria também pode ser uma referência para medir resultados; trata-se do seu principal contato e também o maior interessado no trabalho dos auditores, com isso possui condições plenas de contribuir para uma avaliação sobre o *staff*, comentando o seu grau de satisfação com o trabalho, na assessoria que lhe foi concebida ou nas regras de trabalho que foram utilizadas, permitindo à Auditoria um *feedback* sobre os resultados.

Nagi e Cenker (2002, p. 133), quando perguntaram aos diretores de auditoria se os mesmos pesquisam seus clientes para obter *feedback* sobre o desempenho de sua equipe de auditoria, obtiveram dois pontos de vista. Um grupo de diretores acredita que o levantamento de seus clientes é uma técnica útil na avaliação da quantidade de valor que seu departamento está fornecendo. A maioria desses diretores indica que os resultados da pesquisa não está diretamente ligado a uma compensação para o auditor, mas pode ser utilizado como critério, quando se considerar promoções. Um diretor de uma empresa que formalmente associa o bônus anual do departamento de Auditoria Interna com os resultados, acredita que a satisfação do cliente deve pesar nas decisões de compensação.

Flesher e Zanzig (2000, p. 332), numa pesquisa que compara as percepções de 77 auditores internos com as percepções de 64 contadores, constatam que é importante os auditores internos e contadores compartilhem uma percepção semelhante sobre os benefícios que surgem, quando uma função de auditoria interna independente existe em um relacionamento de gestão operacional. Avaliações de desempenho de auditoria interna podem sofrer se os auditores e seus clientes estão usando perspectivas diferentes para avaliar o desempenho dos auditores.

Numa terceira perspectiva sobre medição de resultados pode ser avaliada a preparação técnica dos auditores, os quais devem possuir formação acadêmica adequada e estarem prontos para compreender e contribuir com as atividades da organização. Também nestas atividades é possível mensurar o que alcançar em termos de cursos acadêmicos, treinamentos recebidos ou entendimento sobre as atividades da empresa.

O tópico 1311 – “Avaliações Internas”, das normas internacionais para o exercício profissional de auditoria do IIA (2006, p. 7) menciona que as avaliações internas devem incluir:

- Revisões contínuas do desempenho da atividade de auditoria interna.
- Revisões periódicas executadas através de autoavaliação ou por outras pessoas da organização, com conhecimento das práticas internas de auditoria e das normas.

O questionário de pesquisa apresentado no apêndice deste trabalho tem como objetivo certificar que os departamentos de Auditoria Interna consultados praticam o item 1311 das normas internacionais do IIA.

Macdonald e Colombo (2001, p. 73) mencionam um estudo feito pela CNA *Financial Corporation*, uma companhia de seguros com sede em Chicago e a *PricewaterhouseCoopers*, em que foi desenvolvido um modelo de carreira para o departamento de Auditoria Interna, que alinha as capacidades de pessoal com as expectativas das partes interessadas (*stakeholders*). O modelo sob medida começou com um novo perfil individual de capacidades. As capacidades consistiam de: 1. Desenvolvimento das pessoas; 2. Gerenciamento de projetos; 3. Equipe e responsabilidade individual; 4. Foco no cliente; 5. Negócios do conhecimento organizacional; 6. Raciocínio lógico; 7. Auditoria de proficiência; 8. Auditoria de TI e de proficiência.

As oito capacidades incluem definições de competência que mensuráveis consideram quatro níveis de ensino, por exemplo, a capacidade de desenvolvimento de pessoas consiste de uma série de competências, algumas das quais são:



- Procura ativamente conselhos e *feedback*.
- Exibe uma disposição e profissionalismo quando recebe o feedback dos supervisores e clientes.
- Fornece pares eficaz e comentários construtivos, se for o caso, com base responsabilidades atribuídas de trabalho.
- Compartilha informações relevantes do conhecimento e experiência com outros membros da equipe.

Para analisar os *gap's* de performance foram medidas as capacidades existentes contra os recursos necessários para atender às expectativas das partes interessadas. Neste processo, cada auditor interno realizou uma autoavaliação. Além disso, gerentes de auditoria interna realizaram avaliações de si e do seu pessoal.

Finalmente, entender os objetivos estratégicos e definir quais são os processos que a organização teria prioridades em tratá-los, ou seja, quais são os trabalhos que a Auditoria precisa desenvolver para que a organização possa trilhar seus caminhos com menor risco. Igualmente, alinhar os trabalhos planejados com a estratégia e aprová-los com o comitê de auditoria e com as necessidades do conselho de administração.

Neste caso, também existe uma grande oportunidade de utilização de controles de auditoria e medidores de desempenho, que poderiam abranger as atividades programadas. Entre alguns controles possíveis, pode-se implantar a medição de resultados alcançados com a implantação dos planos de ação, ou seja, para cada plano de ação definido com a gestão; estes devem conter um responsável e uma data final para a solução, além de monitorar os resultados e transformá-los em *scores*.

No que diz respeito às situações de subjetividade, este estudo não encontrou na literatura parâmetros utilizados na medição da subjetividade que a presença ou ausência da Auditoria Interna proporciona, ou seja, se a presença ou ausência da Auditoria Interna traz ganho ou perda. Entretanto, o quanto a presença da auditoria é importante pode ser percebida por meio da harmonia e tranquilidade existentes no ambiente de controles internos de uma organização, bem como, ser avaliada por meio do *feedback* das áreas auditadas.

### 2.3.2. Geração de Valor

As Auditorias internas existem para agregar valor às organizações e aos seus proprietários. O valor pode ser fornecido por meio do desenvolvimento das atividades e serviços que, por sua vez, precisam ter os seus resultados acompanhados; a mensuração por meio de indicadores-chave de desempenho possibilitaria gerenciá-los e quantificá-los. Sobre esse assunto, as normas internacionais para o exercício profissional de auditoria do IIA (2006, p. 7) no item 1300 – “Programa de Garantia da Qualidade e Melhoria” mencionam o seguinte:

O diretor executivo 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. Este programa inclui avaliações periódicas, internas e externas, da qualidade e a monitoração interna contínua. Cada parte do programa deve ser desenvolvida para auxiliar a atividade de auditoria interna a adicionar valor e melhorar as operações da organização, bem como proporcionar razoável certeza de que a atividade de auditoria interna está em conformidade com as Normas e o Código de Ética (IIA, 2006, p.7).

É importante mencionar que a missão do departamento de Auditoria Interna deve estar alinhada com os propósitos da organização; o chefe da auditoria deve ter a preocupação de discutir com a alta direção o plano de trabalho de médio e longo prazo, tomando o cuidado de considerar os objetivos estratégicos.

A geração de valor é de importância crucial para a sobrevivência da Auditoria Interna, pois se trata de argumentos para justificar a sua existência e manutenção, assim serve para redirecionar o foco e a correção dos objetivos e melhorar as operações, porém, trata-se de uma consequência ou continuidade de um trabalho, que deve começar na avaliação dos seus resultados.

Mihret e Yismaw (2007, p. 470-472) baseados em um estudo de caso do setor público, da maior instituição de ensino na Etiópia, destacam que a eficácia do departamento de Auditoria Interna é fortemente influenciada pela qualidade do seu trabalho e apoio à gestão. A capacidade da Auditoria Interna de fornecer resultados de auditoria e recomendações úteis ajuda a aumentar o interesse da administração em suas recomendações. A gestão com apoio de recursos e empenho para implementar recomendações da auditoria interna é essencial para alcançar a eficácia. O ambiente organizacional em que se opera e o status organizacional, a sua organização interna e as políticas e procedimentos aplicáveis a cada auditado permitem auditorias suaves que levam a conclusões úteis. Além disso, a capacidade, as atitudes e o nível

de cooperação têm impacto sobre a efetividade das auditorias. Portanto, a eficácia da Auditoria Interna deve ser vista como um processo dinâmico que é continuamente moldado pelas interações entre os quatro fatores supramencionados.

Roth (2011, p. 2), baseado em mais de 10 anos de pesquisas e práticas de auditoria interna, identifica quatro fatores que ajudam os auditores a determinar o que vai agregar valor à sua organização:

- a) Um conhecimento profundo da organização, incluindo sua cultura, pessoas chaves e um ambiente competitivo.
- b) Coragem de inovar de modo que os *stakeholders* não esperam.
- c) Um amplo conhecimento das práticas da profissão.
- d) Criatividade para adaptar as inovações para a organização, de forma a produzir resultados surpreendentes e superar as expectativas das partes interessadas.

Walz (2008, p. 1-2), no seu artigo intitulado “Adicionar Valor tem se tornado uma questão de sobrevivência”, menciona que para agregar valor a Auditoria deve perseguir reduções de custos e recomendações de alto valor. Diminuindo os custos de auditoria é a maneira mais direta e controlável para os auditores internos agregarem valor. Cada redução de custos se traduz, imediatamente, em maior valor e a implementação bem sucedida não depende de outras funções. Recomendações de auditoria interna agregam valor através da recuperação de dólares perdidos ou da melhoria das estruturas e processos organizacionais.

A teoria de agência e a teoria institucional explicam a existência da Auditoria Interna como mecanismos de proteção ao capital empregado pelos agentes, ou pelo poder coercitivo das instituições.

Mihret, James e Mula (2010, p. 229) comentam que a teoria de Marx ilumina o conceito de valor e, possivelmente, serve para explicar o papel da auditoria interna nas organizações, não só como uma garantia baseada em mecanismo de controle, mas também como uma virada para o futuro; o serviço de valor adicionado que maximiza a taxa de retorno sobre o capital empregado.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS**

#### **3.1. Tipologia de Pesquisa**

A pesquisa possui uma perspectiva qualitativa sobre os aspectos de avaliação de resultados e de performance nos departamentos de Auditoria Interna existentes no Brasil.

Beuren (2009, p. 92), a abordagem quantitativa [...] esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos. Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, visando destacar características não observadas por meio de estudo quantitativo.

Hair et al. (2006, p. 102) assinalam que uma comparação das abordagens quantitativa e qualitativa sugere que elas se complementam. As técnicas qualitativas são mais frequentes em situações em que não se conhece exatamente as situações que necessitam ser apuradas, ou exploradas e que a interação da técnica qualitativa pode desenvolver ideias passíveis de serem testadas em abordagem quantitativa.

Esta pesquisa se caracteriza mais fortemente como descritiva, com a utilização de levantamentos bibliográficos, documentais e em periódicos.

Tem ainda caráter descritivo porque se buscou, por meio de um questionário estruturado de dados, juntos aos responsáveis pela gestão de Auditoria Interna, quais atividades são desenvolvidas, controladas e mensuradas com possibilidade da medição de desempenho e, com isso, elucidar as ideias e o que de mais importante se pratica, além de definir parâmetros para realização dessa atividade.

Beuren (2009, p. 81) comenta que a pesquisa descritiva é estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar, nem muito profundo; significa identificar, elucidar e comparar.

Do mesmo modo, se caracteriza como bibliográfica, pois, buscou-se por meio dos principais periódicos estrangeiros e na literatura nacional, que tratam sobre auditoria interna, uma abordagem de como é o trabalho da Auditoria Interna, seus pontos principais, suas responsabilidades e o seu posicionamento da Auditoria Interna dentro da organização, bem como, quais os aspectos relativos à medição de resultados devem ser investigados para se conseguir responder aos objetivos da pesquisa.

Para Cervo e Bervian (2002 p. 65), a pesquisa bibliográfica faz uso de documentos já publicados para, a partir daí, explicar um problema. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental, mas independente dos casos, a intenção do pesquisador é buscar, conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Na concepção de Beuren (2009 p. 87) o material consultado na pesquisa bibliográfica pode ser feito por meio de qualquer referencial que já é de conhecimento público em relação àquilo que se pretende estudar, desde publicações avulsas, boletins, jornais, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros.

Com base nessa literatura metodológica, este estudo pretende verificar como os departamentos de Auditoria Interna no Brasil realizam avaliação de resultados, a fim de definir parâmetros para uma avaliação de desempenho de Auditoria Interna, visando contribuir para ampliar o conhecimento geral sobre medição de resultados dentro da Auditoria Interna.

Não foram encontrados estudos semelhantes existentes no Brasil, mas alguns periódicos estrangeiros ajudaram este autor a aprimorar suas ideias e constatar que o tema da pesquisa era realmente uma necessidade.

Ziegenfuss (2000, p. 12) demonstra o uso da metodologia *Balanced Scorecard* elaborada por Kaplan e Norton, na seleção de medidas de desempenho para serviços de Auditoria Interna. Descreve normas e orientações profissionais sobre a utilização de medidas de desempenho e análise comparativa dentro das quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos internos, treinamento e desenvolvimento) para serem utilizadas na avaliação da Auditoria Interna.

De forma geral, é possível encontrar nas normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna, emitidas pelo IIA, muitos aspectos que representam a prática da auditoria, assim como, abordam atributos de auditoria e de desempenho, que servem de forma contundente para orientação da categoria.

### **3.2. Universo da Pesquisa**

O universo de pesquisa é composto pelos departamentos de Auditoria Interna existentes no Brasil, conduzidos por meio de seus gestores, responsáveis por executarem as ações de controles dos resultados.

O objetivo foi consultar os auditores gestores, inscritos no Instituto dos Auditores Internos do Brasil, por meio dos grupos existentes na rede social de relacionamento profissional – LinkedIn: - AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil (grupo 1); - Auditores Internos do Brasil (grupo 2), de forma que fosse possível alcançar os principais estados brasileiros, bem como abranger diferentes tipos de organização e de administração de Auditoria Interna.

A pesquisa foi conduzida durante o período de 20 de março a 19 de abril de 2012, totalizando trinta dias, quando então 70 executivos da área foram consultados.

### **3.3. Procedimento de Coleta de Dados**

Para a coleta de dados, foi aplicado um questionário estruturado para ser autoadministrado pelo respondente, abordando aspectos relativos aos procedimentos necessários para controle e medição de resultados das atividades existentes nos departamentos de Auditoria Interna. Para isso, foram elaboradas 24 (vinte e quatro) questões, a fim de se conhecer o perfil do público respondente, das organizações e do departamento de Auditoria a qual o mesmo pertence, bem como, das atividades de controles que, de alguma forma, desenvolvem para medir resultados.

A maioria das questões foi feita com a utilização da Escala Likert, sendo que apenas quatro delas foram fechadas para resposta sim ou não, pois, diziam respeito a controle custos, despesas e economias realizadas. Não obstante, estas questões foram desenvolvidas também levando em consideração o referencial teórico deste trabalho, baseado na consulta bibliográfica e na experiência deste autor.

Cabe ressaltar que a Escala Likert é uma escala de resposta, geralmente utilizada em questionários e formulários, na qual os respondentes especificam seu grau de concordância ou não com a afirmação ali contida.

Hair et al. (2006, p. 160) alertam para o risco de perda das informações com questionário autoadministrado, já que nesta situação não há domínio completo do pesquisador sobre aquilo que está sendo respondido, ou não se fica sabendo quem exatamente respondeu o questionário; alegam, ainda, que o maior problema com esse tipo de questionário é a baixa taxa de resposta.

Com o objetivo de transmitir aos respondentes a importância da pesquisa, o enunciado do questionário menciona tratar-se de pesquisa para uma dissertação de mestrado em controladoria, contendo o nome da entidade de ensino, o objetivo principal da pesquisa e qual o público-alvo, no caso, os gestores de Auditoria Interna. Não obstante, os questionários foram encaminhados por meios eletrônicos, através da *web*, sendo encaminhados diretamente para a caixa de e-mails dos respondentes.

Hair et al. (2006, p.162) comentam que as pesquisas por meio de e-mails são de baixo custo, podem ser feitas em pouco tempo e com agilidade e, geralmente, produzem resultados de boa qualidade.

A fim de mitigar a quantidade de questionários não respondidos, teve-se a preocupação de enviar um e-mail ao respondente consultando sobre a possibilidade de resposta da pesquisa, antes do envio definitivo. Foi enviado um total de 70 (setenta) questionários e obtidas 30 (tinta) respostas, correspondente a 43% de retorno.

No momento que antecedeu o envio definitivo dos questionários, cinco questionários foram enviados de forma experimental para obtenção das opiniões dos respondentes, sendo que alguns ajustes foram necessários.

Ainda na concepção de Hair et al. (2006, p.159), em um estudo baseado em questionários, há uma série de atividades inter-relacionadas e a atenção deve aumentada com as questões a serem colocadas e com o resultado esperado, incluindo o seu desenvolvimento de um modo geral, sua validação através de teste, bem como a determinação do método pelo qual o questionário será administrado.

Não obstante, estas questões foram desenvolvidas levando em consideração o referencial teórico deste trabalho, baseado na consulta bibliográfica e na experiência do autor, como já mencionado anteriormente.

Encontram – se relacionadas no apêndice, as questões entregues aos gestores de auditoria para coleta de dados e informações.

## 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1. Resultados da Análise Fatorial

A falta de conhecimento sobre o que se pratica, em termos de controle de resultados no ambiente da Auditoria Interna, exigiu desta pesquisa uma quantidade razoável de questionamentos, para que fosse possível explorar as situações existentes e tratá-las por meio de uma técnica estatística de dados adequada.

Quando o estudo foi planejando, imaginava-se que não seria uma tarefa fácil compreender e validar estatisticamente o comportamento sobre controle de resultados na Auditoria Interna em meio a tantas variáveis, entretanto, acreditava-se que o uso da análise fatorial poderia ser uma técnica útil e facilitar esse entendimento.

Segundo Hair et al. (2005, p. 94) o objetivo com o uso da técnica de análise fatorial é resumir as informações contidas em diversas variáveis originais em uma quantidade menor de dimensões, que agrupem os chamados fatores, com uma perda mínima possível de informação, ou seja, não perder as características iniciais inerentes às variáveis.

Fávero et al. (2009, p.237) mencionam que existem dois tipos de análise fatorial: a análise confirmatória e a exploratória. Na análise confirmatória, já existe um conhecimento de como se comportam as variáveis e de como é a sua intercorrelação com outras variáveis existentes, sendo assim assume-se que a estrutura dos fatores é previsível. Na análise fatorial exploratória supõe-se que existe pouco, ou que não há, por parte do pesquisador, conhecimento antecipado no que diz respeito à estrutura dos fatores.

Antes de realizar a análise fatorial e se decidir pelo uso desta técnica, algumas etapas de verificação são necessárias, entre elas estão:

- Análise da matriz de correlações e adequação da utilização da análise fatorial (estatística de Kaiser-Meyer-Olkin – KMO; Teste de Esfericidade de Bartlett e *Measures of Sampling Adequacy* – MSA (Matriz anti-imagem).
- Extração e determinação do número de fatores.
- Rotação e Interpretação dos fatores.



As observações levantadas na pesquisa e tratadas com base em análise fatorial foram feitas por meio do software SPSS (V.15) - (*Statistical Package for the Social Sciences*) e envolvem as questões do número 7 ao 24 (18 observações), mencionadas no apêndice, sendo que a primeira análise dos dados envolveu todas as variáveis levantadas com a pesquisa, nas quais foram verificados os índices de normalidade, matriz de correlação, KMO, teste de esfericidade de Bartlett e matriz anti-imagem.

#### **4.1.1. Teste de Normalidade**

Foram feitos os testes de normalidade aos níveis de significância 0,01; 0,05 e 0,10, a fim de se conhecer o comportamento das variáveis, e os resultados encontrados estiveram entre 0,000 e 0,001, portanto, rejeita-se a  $H_0$ , indicando que a amostra não está coerente com a população, ou seja, não dá para afirmar que provém de uma população normal. Entretanto, os testes de KMO e MSA se mostram adequados.

Cabe ressaltar, ainda, que a amostra obtida na pesquisa não está na proporção recomendada, pois, de acordo com Hair et al. (2005, p. 76) a proporção adequada da amostra deve ser, no mínimo, cinco vezes a quantidade de observações.

#### **4.1.2. Matriz de Correlação Kaiser-Meyer-Olkin – KMO e Teste de Esfericidade**

A verificação da matriz de correlação teve o objetivo inicial de constatar se uma quantidade significativa de variáveis apresentava boas correlações e demonstrava a possibilidade de seguir adiante com a utilização da análise fatorial, fato que ficou constatado logo na primeira análise.

Segundo Hair et. al. (2005, p. 98) para seguir adiante com a análise fatorial é preciso que a matriz de correlação obtida, apresente uma quantidade significativa de correlações com valores superiores a 0,30; comportamento que pode ser verificado por meio de uma inspeção visual na matriz de dados. Caso a matriz não demonstre este resultado, então a aplicação da análise fatorial pode ser inapropriada.

Observou-se que, embora tenha sido constatado um grande número correlações fortes, existia um índice de KMO fraco, porém, aceitável de 0,509, sendo que ficou evidente, por meio da matriz anti-imagem que as variáveis: “reclamação do trabalho realizado”, “controle

de investimento em treinamento” e “realização dos trabalhos do planejamento” não apresentavam boas correlações, ou valores acima de 0,50, justificando, assim, novas avaliações.

Hair et. al. (2005, p. 98) citam algumas medidas para quantificar o grau de intercorrelações entre variáveis e a adequação da amostra (MSA). Esse índice varia de 0 a 1, alcançando 1 quando cada variável é prevista sem erros pelas outras variáveis. Outros parâmetros fornecidos como orientações são:

- 0,80 ou acima, admirável;
- 0,70 ou acima, mediano;
- 0,60 ou acima, medíocre;
- 0,50 ou acima, ruim;
- abaixo de 0,50, inaceitável.

Portanto, somente seria possível seguir adiante com a análise fatorial se por meio de outras correlações fossem obtidos valores mais altos.

A primeira tentativa para melhorar a baixa correlação das variáveis foi a retirada da variável “reclamação do trabalho realizado”, que resultou na melhora do KMO para 0,649 e na correlação anti-imagem de quase todas as variáveis, entretanto, foi preciso ainda a retirada de uma segunda variável “controle de investimento em treinamento” para que a matriz anti-imagem tivesse todos os valores acima de 0,50 e o KMO aumentado para 0,706, portanto, as (18) dezoito variáveis iniciais passaram a ser (16) dezesseis.

Mesmo com as alterações e as melhoras nos indicadores de KMO e MSA, após a extração e rotação dos fatores pelo critério *engenvalue* maior do que 1, o SPSS gerava automaticamente quatro fatores, o que impossibilitava a explicação do quarto fator, pois, não se obtinha uma correlação com outras variáveis.

Tomou-se, então, a decisão de utilizar a opção existente no SPSS (V.15) e definir (forçar) a entrada de apenas três fatores, o que resultou numa configuração mais adequada, conforme apresentada a seguir:

O teste Kaiser-Meyer-Olkin usa uma estatística que apresenta valores entre 0 e 1, correspondente a variância dos dados, e quanto mais próximo de 1 melhor é o resultado, significando que a amostra pode ser mais adequada com valores obtidos mais altos.

O resultado final do KMO neste trabalho encontra-se relacionado no quadro 3.

<b>KMO e Teste de Bartlett</b>	
Kaiser-Meyer-Olkin Medida de Adequação Amostral	0,706
Bartlett's Teste de Esfericidade	347,335
DF	120
Sig.	0

**Quadro 3 – Resultado do KMO e Teste de Esfericidade**

Fonte: Adaptado do SPSS (V.15)

Segundo Fávero et al. (2009, p. 241-242) os indicadores de KMO podem variar entre os valores 0 e 1, sendo útil para avaliar a adequação da amostra quanto ao grau de correlação parcial entre as variáveis. O valor KMO próximo de 0 demonstra que a análise fatorial pode não ser adequada, pois, existe uma correlação fraca entre as variáveis. Por outro lado, quanto mais próximo de 1 o seu valor, mais apropriada é a utilização da análise fatorial. Citam como um parâmetro mínimo de aceitação o valor estatístico de KMO igual ou inferior a 0,60.

Os intervalos de análise mencionados por Fávero et al. podem ser observados no quadro 4.

<b>KMO</b>	<b>Análise Fatorial</b>
1 - 0,9	Muito boa
0,8 - 0,9	Boa
0,7 - 0,8	Média
0,6 - 0,7	Razoável
0,5 - 0,6	Má
< 0,5	Inaceitável

**Quadro 4 – Estatística KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)**

Fonte: Fávero et al. (2009)

Ainda conforme Hair et al. (2005, p. 98), outro modo de determinar a adequação da análise fatorial é o exame da matriz de correlação inteira. O teste Bartlett de esfericidade – um teste estatístico para a presença de correlação entre as variáveis – é uma medida utilizada para essa finalidade.

O teste de esfericidade de Bartlett, neste estudo, apresenta um valor de 347,335 o que permite, mais uma vez, confirmar a adequação do método de análise fatorial para o tratamento dos dados.

Uma forma de examinar a matriz de correlações e verificar a adequação da AF consiste na aplicação do teste esfericidade de Bartlett. Utiliza-se tal teste com o intuito de avaliar a hipótese de que a matriz das correlações pode ser a matriz identidade com determinante igual a 1. Se a matriz de correlações for igual à matriz identidade, isso significa que as inter-relações entre as variáveis são iguais a 0 e, neste caso, deve-se reconsiderar a utilização da análise fatorial (FÁVERO et al., 2009, p. 241).

#### 4.1.3. Matriz Anti-imagem

Trata-se de outro filtro estatístico, no qual é possível verificar as intercorrelações das variáveis e ajudar a identificação daquelas de baixo valor para que sejam retiradas do modelo analisado. Também foi utilizado como referência principal para seguir adiante com a análise fatorial.

	Correlação Anti-imagem															
Avaliação int. e ext. do trab. e reclamação da g.	,742(a)	-.0361	-.0011	0,189	0,384	-.0346	-.0059	0,017	-.0302	-.0017	-.0125	0,206	-.0327	-.031	-.039	0,249
Avaliação interna dos auditores?	-.0361	,542(a)	0,318	0,428	0,007	0,31	0,106	0,45	-.0212	-.0613	-.0333	-.0083	0,062	-.021	0,088	-.031
Contr. gastos totais	-.0011	0,318	,558(a)	0,125	0,208	-.0248	0,493	-.0143	-.0142	-.0224	-.046	-.0002	-.0172	-.02	0,2	-.028
Discuti o trabalho com o auditado?	0,189	0,428	0,125	,707(a)	0,008	0,078	-.0223	0,269	-.0334	-.0764	-.0522	0,113	0,113	-.014	0,026	-.025
Não conformidades sofrem controle?	0,384	0,007	0,208	0,008	,785(a)	-.0126	-.0218	0,047	-.0732	-.0029	-.0233	0,151	0,021	-.006	-.029	0,15
Orçamento para a A.I.?	-.0346	0,31	-.0248	0,078	-.0126	,541(a)	-.0326	-.0057	-.0002	-.0313	0,222	-.0005	0,467	0,098	,524	-.018
Os result de prazos e planejo têm contr. histo	-.0059	0,106	0,493	-.0223	-.0218	-.0326	,726(a)	-.0234	0,202	0,19	-.0133	-.0035	-.074	-.019	0,221	-.008
Realiza os trab. do planjto?	0,017	0,45	-.0143	0,269	0,047	-.0057	-.0234	,705(a)	-.0202	-.0304	-.0213	0,046	0,099	-.024	-.052	-.009
Recomendações de melhorias são controladas	-.0302	-.0212	-.0142	-.0334	-.0732	-.0002	0,202	-.0202	,729(a)	0,181	0,246	-.0385	-.0083	0,036	0,125	-.01
Trabalho do auditor tem análise?	-.0017	-.0613	-.0224	-.0764	-.0029	-.0313	0,19	-.0304	0,181	,651(a)	0,29	0,1	-.0145	0,099	-.012	0,333
Trabalhos realizados nos prazos?	-.0125	-.0333	-.046	-.0522	-.0233	0,222	-.0133	-.0213	0,246	0,29	,781(a)	-.0114	-.0029	0,05	0,136	0,195
Economias obtidas com o trab. da A.I.?	0,206	-.0083	-.0002	0,113	0,151	-.0005	-.0035	0,046	-.0385	0,1	-.0114	,699(a)	0,13	-.013	0,073	-.013
Não conformidades e melhorias têm contr. his	-.0327	0,062	-.0172	0,113	0,021	0,467	-.074	0,099	-.0083	-.0145	-.0029	0,13	,774(a)	0,165	0,065	-.014
Feedback ou solicitação de trab. pela gestão?	-.0312	-.0207	-.0198	-.0138	-.0055	0,098	-.0191	-.0243	0,036	0,099	0,05	-.0126	0,165	,869(a)	0,103	0,274
Economias, gasto indiv; total e c/trein. têm co	-.0387	0,088	0,2	0,026	-.0287	,524	0,221	-.0522	0,125	-.0115	0,136	0,073	0,065	0,103	,620(a)	-.02
Contr. gastos individuais da A.I.?	0,249	-.0306	-.0281	-.0247	0,15	-.0183	-.0075	-.0086	-.0099	0,333	0,195	-.0128	-.0137	0,274	-.02	,549(a)

**Quadro 5 – MSA – Medidas de Adequação da Amostra**

Fonte: Adaptado do SPSS (V.15)

Para Hair et al. (2005, p. 98) os valores desta correlação variam entre 0 e 1, sendo que os valores abaixo de 0,5 são inaceitáveis para se realizar análise fatorial.

Fávero et al. (2009, p. 242) comentam que a partir da análise na diagonal da matriz é possível verificar os valores relevantes para a continuidade da análise fatorial, embora nem sempre uma baixa correlação justifica a eliminação da variável, pois, esta pode representar um valor isolado.

A partir dos resultados alcançados, os quais atendem aos valores mínimos previstos por Hair et al., ficou confirmada a possibilidade de seguir adiante com a análise fatorial, pois, os dados segregados demonstravam serem adequados.

A etapa seguinte foi a extração dos fatores, com o propósito de concluir a respeito dos resultados e sua adequação com a teoria encontrada e defendida neste estudo.

#### 4.1.4. Extração e Determinação do Número de Fatores

Nesta etapa o objetivo foi obter o número de fatores coerentes com a teoria estudada, sendo que até esta etapa das análises o SPSS (V.15) fornecia, automaticamente, uma matriz com quatro fatores e impossibilitava a explicação do quarto fator. Por essa razão, abandonou-se o critério *eigenvalues* > 1 e forçou-se a análise fatorial com 3 fatores. Os resultados encontram-se demonstrados do quadro 6.

<b>Total da Variância Explicada</b>									
Componentes	<i>Eigenvalues</i> Inicial			Extração da soma de cargas ao quadrado			Rotação da soma de cargas ao quadrado		
	Total	% de Variância	Acumulado %	Total	% de Variância	Acumulado %	Total	% de Variância	Acumulado %
1	6,393	39,955	39,955	6,393	39,955	39,955	5,24	32,75	32,75
2	2,72	17,001	56,956	2,72	17,001	56,956	2,71	16,939	49,689
3	1,419	8,87	65,826	1,419	8,87	65,826	2,582	16,137	65,826

Método de Extração: Análise de Componentes Principais

#### Quadro 6 – Total da Variância Explicada

Fonte: Adaptado do SPSS (V.15)

Conforme demonstrado, com três fatores é possível explicar 65,82% da variância dos dados.

O critério de percentagem da variância é uma abordagem baseada na conquista de um percentual cumulativo especificado da variância total extraída por fatores sucessivos. O objetivo é garantir significância prática para os fatores determinados, garantindo que expliquem pelo menos um montante especificado de variância. [...] em contraste, em ciências sociais, na qual geralmente as informações são menos precisas, não é raro considerar uma solução que explique 60% da variância total (e em alguns casos até menos) como satisfatória (HAIR et. al. 2005, p. 102).

Com base neste resultado torna-se possível explicar, nas etapas posteriores, a formação do modelo teórico de medição de resultados na Auditoria Interna.

#### **4.1.5. Rotação dos Fatores**

A rotação dos fatores é a etapa final para identificar quais as variáveis com as cargas fatoriais mais altas em cada um dos fatores, a fim de decidir pela sua permanência e poder nomeá-los de acordo a teoria prevista neste estudo.

De acordo com Fávero et al., (2009, p. 245) a matriz de componentes, após a rotação ortogonal, funciona com uma realocação dos fatores iniciais a fim de extremar os valores das cargas fatoriais já existentes, fazendo com que cada variável se associe apenas a um fator. Essa alteração na rotação matriz inicial das cargas fatoriais resulta em outra mais fácil de ser interpretada.

<b>Componentes da Matriz Rotacionada</b>			
	<b>Componentes</b>		
	1	2	3
Avaliação int. e ext. do trab. e reclamação da gestão têm contr. hist.?			0,728
Avaliação interna dos auditores?			0,779
Contr. gastos individuais da A.I.?			-0,606
Contr. gastos totais		0,860	
Discuti o trabalho com o auditado?	0,898		
Economias obtidas com o trab. da A.I.?			
Economias, gasto indiv.; total e c/trein. tem contr. histórico?		-0,591	
Feedback ou solicitação de trab. pela gestão?	0,569		0,582
Não conformidades e melhorias têm contr. histórico?	0,650	-0,581	
Não conformidades sofrem controle?	0,871		
Orçamento para a A.I.?		0,756	
Os resultados de prazos e planejamento têm contr. histórico?	0,779	-0,452	
Realiza os trab. do planejamento?	0,657		
Recomendações de melhorias são controladas?	0,804		
Trabalho do auditor tem análise?	0,650		0,536
Trabalhos realizados nos prazos?	0,818		

Método de Extração: Análise dos Componentes Principais

Método de Rotação: Varimax

### **Quadro 7 – Componentes da Matriz Rotacionada**

Fonte: Adaptado do SPSS (V.15)

Para se proceder a análise dos fatores foi realizada a rotação dos mesmos, a fim de se obter uma estrutura de fatores que facilitasse a sua interpretação. Para essa visão fatorial foi utilizada a abordagem rotacional Varimax.

Com a abordagem rotacional varimax há uma tendência para algumas cargas altas (isto é, próxima de -1 ou +1) e algumas cargas próximas de 0 em cada coluna da matriz. A lógica é que a interpretação é mais fácil quando as correlações variáveis - fator são próximas de +1 ou -1, indicando assim uma associação positiva ou negativa entre a variável e o fator; ou próxima de 0, apontando para uma clara falta de associação (HAIR et. al. 2005, p. 107).

#### 4.1.6. Alfa de Cronbach

Com o objetivo de verificar a confiabilidade da matriz (questionário) aplicada na pesquisa foi calculado, por meio do SPSS (V.15), o alfa de cronbach, cujo resultado encontra-se no quadro 8.

<b>Estatística de Confiabilidade</b>	
Alfa de Cronbach	N de Itens
0,867	16

#### **Quadro 8 – Alfa de Cronbach**

Fonte: Adaptado do SPSS (V.15)

De acordo com as medidas esperadas na teoria, o alfa apresentado demonstra um bom índice de correlação entre as variáveis.

O segundo tipo de medida diagnóstica é o coeficiente de confiabilidade que avalia a consistência da escala inteira, sendo o alfa de cronbach a medida mais amplamente usada. O limite inferior para o alfa de cronbach geralmente aceito é 0,70, apesar de poder diminuir para 0,60 em pesquisa exploratória (HAIR et. al., 2005, p. 112).

#### 4.1.7. Interpretação dos Fatores

Examinando a matriz após a rotação dos fatores é possível identificar, para cada fator, as variáveis que têm mais em comum com cada um deles.

O fator 1 está fortemente relacionado com as variáveis “discute o trabalho com o auditado”, “não conformidades e melhorias têm controle histórico”, “não conformidades sofrem controle”, “os resultados de prazos e planejamento têm controle histórico”, “recomendações de melhorias são controladas”, “realiza os trabalhos do planejamento” “trabalho do auditor tem análise” e “trabalhos realizados nos prazos”.

O fator 2 é composto pelas variáveis “controle de gastos totais”, “economias, gasto individuais e totais e com treinamento têm controle histórico”, “além de orçamento para a Auditoria Interna”.



O fator 3 ficou definido com as variáveis “avaliação interna e externa do trabalho e reclamação da gestão têm controle histórico”, “avaliação interna dos auditores” e “feedback ou solicitação de trabalhos pela gestão”.

A fim de que possa ser relacionado com a teoria avaliada neste estudo, o fator 1 pode ser denominado como aquele relativo às necessidades de **controle dos processos internos da auditoria**, isso fica bem caracterizado nas respostas dos questionários oferecidas pelos gestores respondentes.

O fator 2 relaciona-se com a necessidade que a Auditoria Interna possui para o **controle de valores investidos e recuperados** que envolvem o trabalho dos auditores durante a sua execução.

O fator 3 está intrinsecamente relacionado com a **qualidade interna e externa do trabalho**, uma preocupação comumente muito latente nos departamentos de Auditoria Interna.

Nota-se que a variável “economias obtidas com o trabalho da Auditoria Interna” não apresenta carga fatorial significativa em nenhum dos fatores, entretanto, a sua retirada distorceria a coerência dos resultados em outro fator, por isso optou-se pela sua permanência na matriz rotacionada, sem considerá-la na composição dos fatores.

Verifica-se, ainda, que a variável “controle de gastos individuais de Auditoria Interna” não se apresenta com coerência no fator 3, o qual está relacionado à qualidade de resultados, sendo esta variável de característica no controle de valores.

O estudo empírico revela estatisticamente que um conjunto de três fatores principais pode ser utilizado, quando se aborda a medição de resultados na Auditoria Interna:

- Fator (1) - Controle de Processos Internos.
- Fator (2) - Controle de Valores Investidos e Recuperados.
- Fator (3) - Qualidade Interna e Externa do Trabalho.

Portanto, pode se afirmar que a medição de resultados na auditoria Interna na prática, deve passar por filtros desta natureza que levem em conta os fatores aqui revelados.

Os resultados aqui obtidos nos três fatores corroboram com as afirmações existentes nos estudos realizados por Ziegenfuss (2000, p.12) que propõe a utilização de medidas de desempenho nas perspectivas do *BSC – Balanced Scorecard*.

Os fatores 1 e 2 aparecem fortemente relacionados com o resultado da pesquisa de Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476) a qual revela a necessidade de padrão de qualidade e menciona medidas e indicadores que podem ser analisados no trabalho do departamento de Auditoria Interna, tais como: resultados significativos, recomendações, adesão ao plano de

auditoria, métodos de avaliação e ausência de surpresas. Menciona, ainda, a referida pesquisa, os critérios de custos/benefícios, além de ter revelado que a equipe de auditores deve sempre ser motivada por meio de *feedback* eficaz e autoestima.

O fator 3 encontra-se relacionado com os resultados alcançados por Mihret e Yisman (2007, p. 470), no que diz respeito à qualidade da Auditoria Interna estar fortemente suportada pelo apoio feito à gestão da organização. Os estudos de Arena, Arnaboldi e Azzone (2006, p. 275-289) descrevem sobre a colaboração dos auditores com a gestão, quando se utilizam do trabalho de consultoria como um elemento-chave para melhorar a eficiência e eficácia dos processos da empresa e, conseqüentemente, influenciam o desenvolvimento da Auditoria Interna.

## **4.2. Resultados dos Questionários**

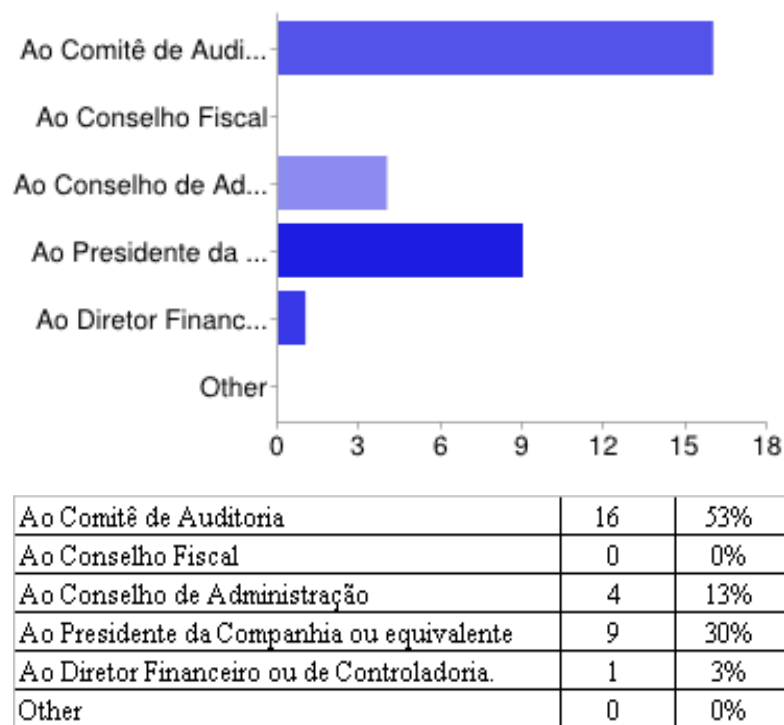
### **4.2.1. Características das Auditorias Internas Respondentes**

Neste tópico encontram-se descritas as respostas às questões do formulário de pesquisa, bem como os gráficos que retratam tais respostas.

A pesquisa formulada foi desenvolvida conforme a metodologia descrita anteriormente. Na primeira etapa do questionário estão retratados os perfis das Auditorias Internas consultadas e da respectiva organização onde ela atua e na segunda etapa encontram-se os resultados efetivos dos controles executados pelos seus gestores.

### **4.2.2. Perfil da Auditoria Interna**

**Questão 1 - Em matéria de atribuições funcionais, para quem responde o chefe da Auditoria Interna?**



**Gráfico 1 – Reporte da Auditoria Interna**

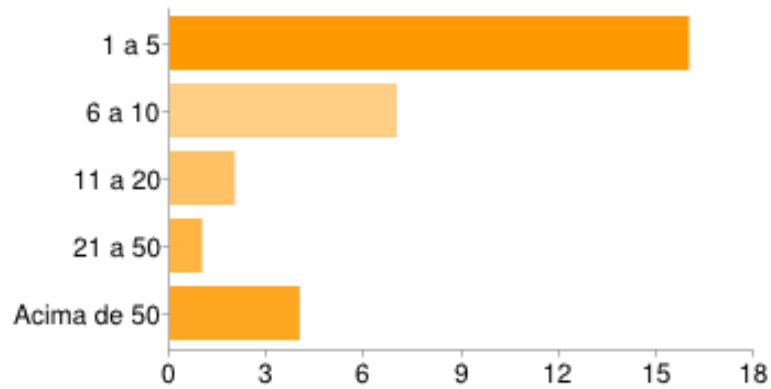
Fonte: Geração Automática pelo Web Site

O nível de reporte da Auditoria Interna deve ser de uma forma que lhe permita total independência de ação; o diretor de auditoria deve estar subordinado a um nível dentro da organização, que lhe permita cumprir suas responsabilidades.

Este primeiro gráfico demonstra que o reporte de Auditoria Interna está baseado em dois grandes grupos, que são aqueles que respondem ao comitê de auditoria (53%) e ao presidente da companhia (30%).

Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476) recomendam que o departamento de Auditoria Interna seja colocado em uma alta posição para ganhar boa percepção na mente das pessoas. Comentam que o direito de acesso direto aos gestores de topo é fundamental para o sucesso do departamento e, por último, que uma abordagem sistemática deve ser adotada para identificar e priorizar áreas e tarefas.

### Questão 2 - Qual a quantidade de auditores existentes na Auditoria Interna?



1 a 5	16	53%
6 a 10	7	23%
11 a 20	2	7%
21 a 50	1	3%
Acima de 50	4	13%

**Gráfico 2 – Quantidade de Auditores**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Pode-se verificar que 76% dos departamentos de auditoria pesquisados possuem entre 1 e 10 colaboradores (1 até 5 foram 53%) e (6 a 10 foram 23%).

### Questão 3 - Qual o foco principal de auditoria?

(Neste caso foi permitida mais de uma resposta)



Auditoria contábil financeira	15	50%
Auditoria operacional	24	80%
Auditoria de sistemas	17	57%
Auditoria de compliance	11	37%
Auditoria de gestão	9	30%
Auditoria ambiental	2	7%
Auditoria de fraudes	16	53%
Auditoria de riscos	19	63%

### Gráfico 3 – Tipo de Auditoria Praticada

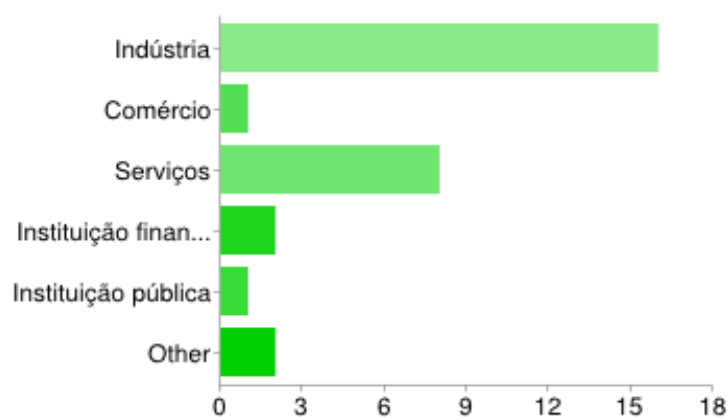
Fonte: Geração Automática pelo Web Site

A adoção do tipo específico de auditoria fica a critério de cada empresa e, na maioria das vezes, está sob a responsabilidade da Auditoria Interna.

É muito comum uma atuação de auditoria abrangente, em que o mesmo grupo de auditores executa mais de um tipo de auditoria, por isso, nesta questão, foi possível mais de uma alternativa, o que faz o resultado total das respostas ser superior a 100%.

Destacam-se no resultado da pesquisa, mas não surpreendem as participações percentuais de auditoria operacional, riscos, fraudes e sistemas.

### Questão 4 - Qual o segmento principal da organização auditada?



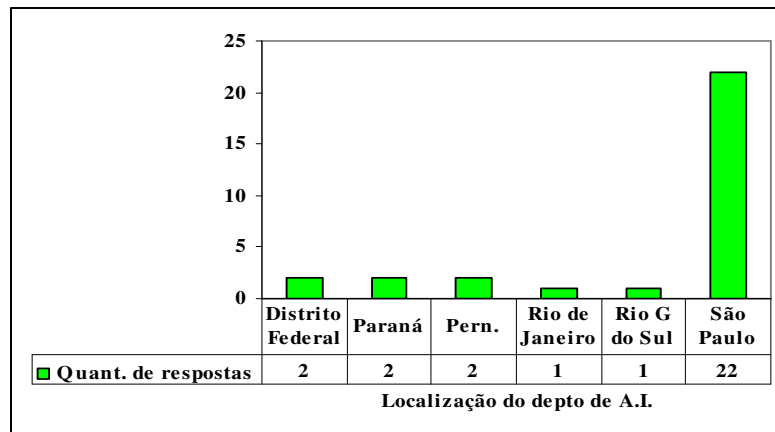
Indústria	16	53%
Comércio	1	3%
Serviços	8	27%
Instituição financeira	2	7%
Instituição pública	1	3%
Other	2	7%

### Gráfico 4 – Segmento de Atuação

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

A auditoria Interna é recurso de controle e governança aplicável a qualquer tipo de organização e, neste estudo, é predominante nos setores industriais (53% dos respondentes) e de serviços (27% dos respondentes).

### Questão 5 - Qual unidade da federação no Brasil o departamento de Auditoria Interna está localizado?

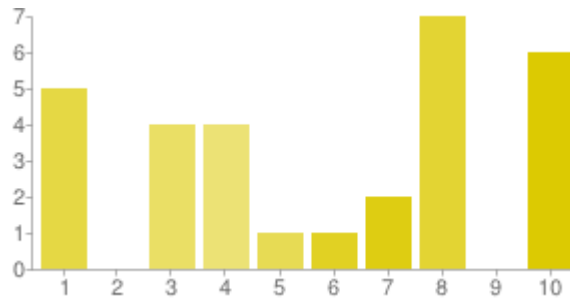


### Gráfico 5 – Localização do Departamento de Auditoria Interna

Fonte: Elaborado pelo Autor

Embora se depare com respondentes em Brasília, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, os resultados do estudo foram predominantemente de São Paulo, em função da concentração de organizações neste estado.

**Questão 6 - O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho, Auditoria Externa) ou outro administrador?**



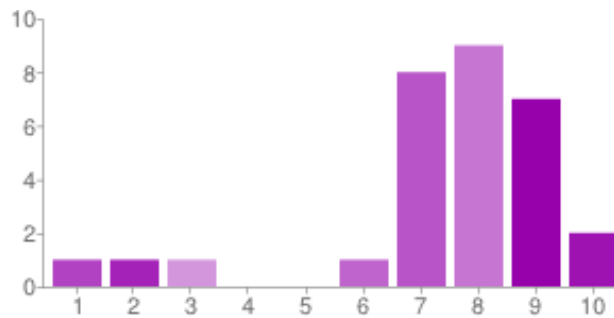
1	5	17%
2	0	0%
3	4	13%
4	4	13%
5	1	3%
6	1	3%
7	2	7%
8	7	23%
9	0	0%
10	6	20%

**Gráfico 6 – Avaliação do Trabalho da Auditoria Interna**  
Fonte: Elaborado pelo Autor

Uma parcela significativa de 50% das Auditorias Internas respondentes possui baixa avaliação independente do seu trabalho.

### 4.3. Controles Executados pela Auditoria Interna

#### Questão 7 - Os trabalhos realizados em campo são feitos nos prazos planejados?



1	1	3%
2	1	3%
3	1	3%
4	0	0%
5	0	0%
6	1	3%
7	8	27%
8	9	30%
9	7	23%
10	2	7%

**Gráfico 7 – Controle de Prazos dos Trabalhos**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

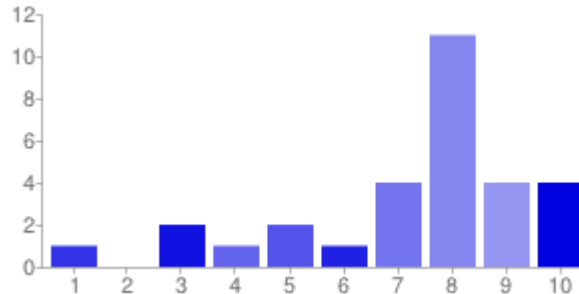
Os resultados desta questão apontam para a ocorrência de controle na atividade de cumprimento das horas planejadas para a execução do trabalho, pois, 87% do público pesquisado (pontuação de 7 a 10) executam os trabalhos planejados dentro do prazo previsto, demonstrando uma grande preocupação com essa tarefa de Auditoria Interna.

Ziegenfuss (2000, p. 12-15) comenta que juntamente com elementos tradicionais, tais como: fiscalização, revisões internas e externas, monitoramento, pode ainda ser adotada medida de controle de horas orçadas, versus horas realizadas.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria do IIA (2006, p. 11) preveem no seu tópico 2200 – “Planejamento dos Trabalhos de Auditoria”, que os auditores internos “devem desenvolver e registrar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo o escopo, objetivos, prazo e alocação de recursos”.



**Questão 8 - A Auditoria Interna realiza todos os trabalhos programados por período?**



1	1	3%
2	0	0%
3	2	7%
4	1	3%
5	2	7%
6	1	3%
7	4	13%
8	11	37%
9	4	13%
10	4	13%

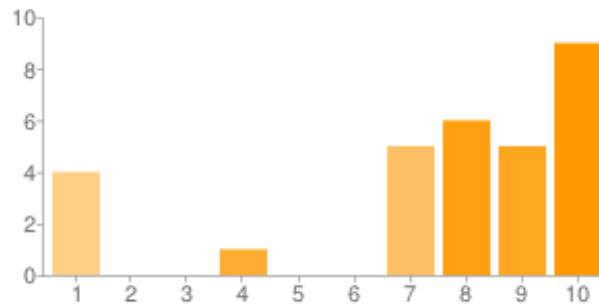
**Gráfico 8 – Controle da Programação de Trabalhos**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Neste caso, 77% (pontuação de 7 a 10) dos respondentes afirmam que os trabalhos planejados (plano de auditoria) são feitos, assegurando a existência de controle sobre essa atividade.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria do IIA (2006, p. 9) preveem no seu tópico 2060 – “Comunicação com o Conselho e a Alta Administração”, que o diretor executivo de auditoria deve apresentar relatórios periódicos sobre o propósito, autoridade, responsabilidade e desempenho em relação a seus planos.

**Questão 9 - As avaliações realizadas nas questões 7 e 8 são comparadas com resultados anteriores.**



1	4	13%
2	0	0%
3	0	0%
4	1	3%
5	0	0%
6	0	0%
7	5	17%
8	6	20%
9	5	17%
10	9	30%

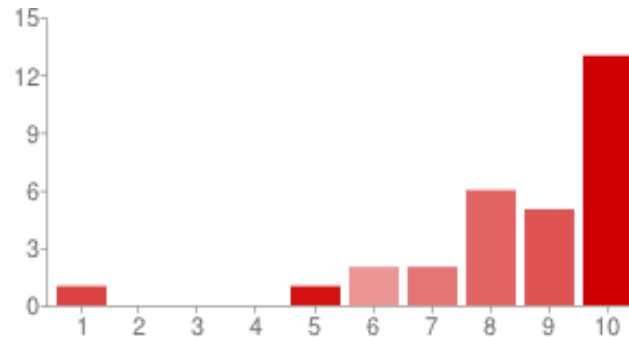
**Gráfico 9 – Controle Histórico de Prazos e Planejamento**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Esta questão tem a intenção de avaliar se os respondentes, além de monitorar os resultados planejados, realizam comparações com os resultados anteriores, a fim de buscarem a melhoria de seus resultados.

Fica evidenciado que a maior parte dos consultados tem a preocupação de comparar resultados, já que 83% deles comparam entre 70% a 100% das horas e trabalhos planejados com as ocorrências anteriores.

**Questão 10 - A quantidade de constatações de auditoria (não conformidades) é controlada?**



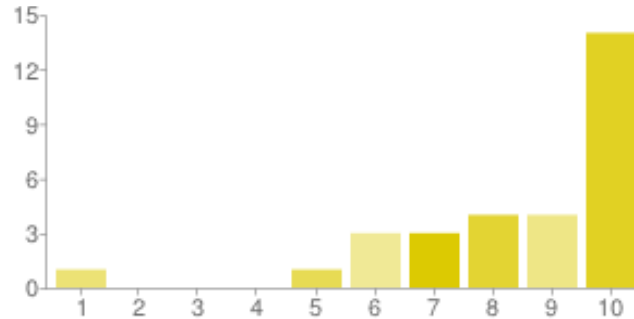
1	1	3%
2	0	0%
3	0	0%
4	0	0%
5	1	3%
6	2	7%
7	2	7%
8	6	20%
9	5	17%
10	13	43%

**Gráfico 10 – Controle das Não Conformidades**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Considerando as resposta de pontuação de 7 a 10 é possível afirmar que 87% dos pesquisados executam controles sobre as constatações de auditoria (não conformidades), controles que variam entre 70% e 100% de tudo que é identificado como uma não conformidade, sendo que a maior parte deles controla todos os pontos de auditoria, ou seja, 100%.

**Questão 11 - A quantidade de recomendações de melhorias implantadas é controlada?**



1	1	3%
2	0	0%
3	0	0%
4	0	0%
5	1	3%
6	3	10%
7	3	10%
8	4	13%
9	4	13%
10	14	47%

**Gráfico 11 – Controle das Recomendações de Melhorias**

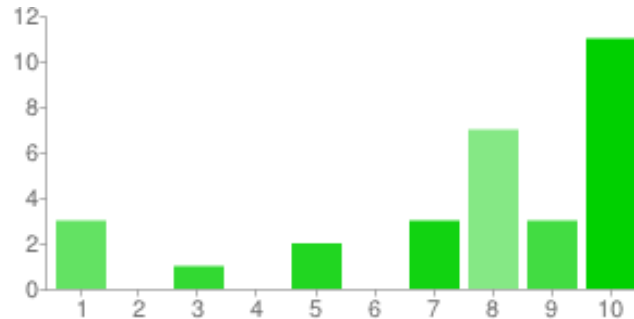
Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Os resultados demonstram que 47% dos pesquisados controlam todas as recomendações de melhorias, e que 27% controlam entre 80 e 90%.

Trata-se de procedimento de auditoria muito recomendado na teoria.

As normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna (2006, p. 15), item 2500 – “Monitoração dos Resultados do Trabalho de Auditoria” mostra que o diretor executivo de auditoria deve estabelecer e manter um sistema para monitorar o estágio das ações decorrentes dos resultados apresentados à administração.

**Questão 12 - As avaliações realizadas nas questões 10 e 11 são comparadas com resultados anteriores.**



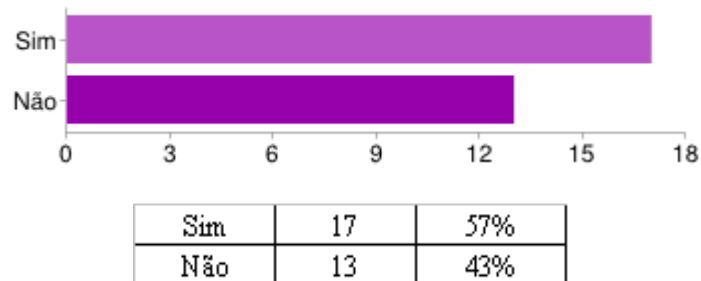
1	3	10%
2	0	0%
3	1	3%
4	0	0%
5	2	7%
6	0	0%
7	3	10%
8	7	23%
9	3	10%
10	11	37%

**Gráfico 12 – Controle Histórico das Não Conformidades e Melhorias**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Pode-se afirmar que 80% (pontuação de 7 a 10) dos resultados obtidos na Auditoria Interna são comparados com resultados anteriores, e que os respondentes demonstram uma preocupação com o monitoramento e a evolução das melhorias.

**Questão 13 - As economias obtidas com os trabalhos da auditoria são controladas?**



**Gráfico 13 – Controle das Economias**

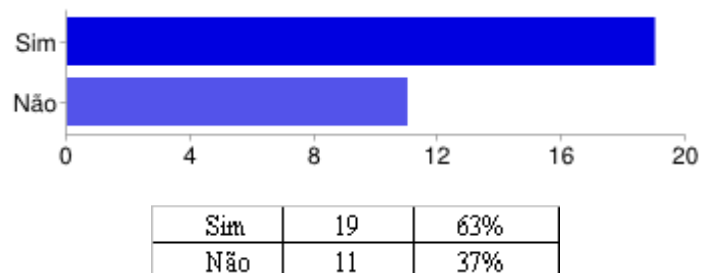
Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Mais da metade (57%) dos respondentes se preocupam em controlar as economias obtidas com o trabalho da auditoria.

Um exemplo objetivo da evidência de medição de resultados pode incluir valores economizados com o plano anual de trabalho e com o trabalho individual do auditor, o acompanhamento orçamentário da Auditoria e a inclusão de recursos necessários para realização das atividades programadas.

**Questão 14 - Os custos individuais com cada trabalho de auditoria são controlados?**

(despesas com hospedagem, refeição, transportes etc..)

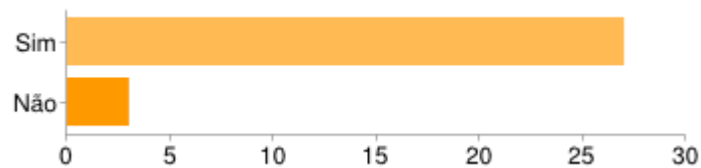


**Gráfico 14 – Controle dos Custos Individuais**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Essa é uma medida de controle bem recomendada; uma quantidade significativa dos perguntados (63%) respondeu que controlam os custos dos trabalhos da auditoria.

**Questão 15 - É feito orçamento para os gastos com o departamento de auditoria?**



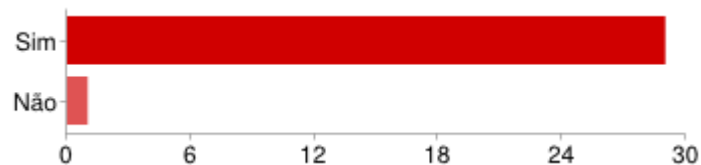
Sim	27	90%
Não	3	10%

**Gráfico 15 – Uso do Orçamento**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Entre os pesquisados, 90% possuem controle sobre os gastos com departamento de Auditoria Interna. Além da importância fundamental para a organização, o controle orçamentário proporciona uma excelente oportunidade de monitoramento dos gastos realizados pela Auditoria Interna.

**Questão 16 - Os custos totais do departamento de auditoria são controlados?**



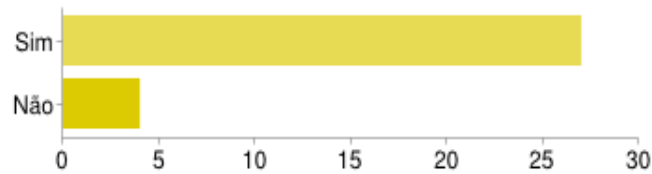
Sim	29	97%
Não	1	3%

**Gráfico 16 – Controle dos Custos Totais**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

O próprio orçamento da organização possibilita esse controle e pode ser utilizado como parte importante do controle sobre os gastos da Auditoria.

**Questão 17 - Os valores investidos em treinamento e aprendizagem são controlados?**



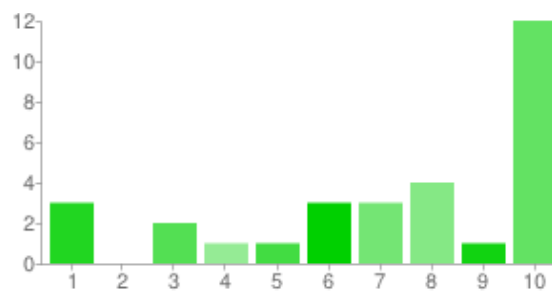
Sim	27	90%
Não	4	13%

**Gráfico 17 – Controle dos Gastos em Treinamento**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Neste caso os gestores demonstram estar atentos às necessidades de aprendizagem e se dedicam ao controle das verbas, a fim de preparar o grupo de auditores, pois, 90% dos consultados possuem e controlam as verbas destinadas ao treinamento interno.

**Questão 18 - As avaliações realizadas nas questões 13 a 17 são comparadas com resultados anteriores.**



1	3	10%
2	0	0%
3	2	7%
4	1	3%
5	1	3%
6	3	10%
7	3	10%
8	4	13%
9	1	3%
10	12	40%

**Gráfico 18 – Controle Histórico dos Gastos e dos Investimentos**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site



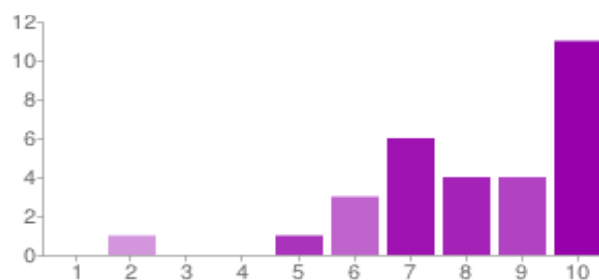
Diante dos resultados pode-se afirmar que 67% (respostas de 7 a 10) dos gestores consultados controlam as economias e as despesas de auditoria.

Nagi e Cenker, (2002, p. 133) numa pesquisa realizada, por meio de entrevistas com 11 diretores de auditoria interna das grandes empresas de capital aberto nos Estados Unidos, que visa avaliar a nova definição de auditoria como uma garantia independente, objetiva e de consultoria destinada a agregar valor, constataram que esses diretores acreditam que quantificar e relatar o valor agregado é um processo positivo que pode ser medido objetivamente. Economias de custos anuais capturados pela auditoria interna é a base para esta medida.

Ziegenfuss (2000, p. 12-15), comenta que juntamente com elementos tradicionais, tais como: fiscalização, revisões internas e externas, monitoramento e *benchmarking*, medidas chaves de desempenho têm sido reconhecidas nos últimos anos como o quarto elemento de garantia de qualidade.

Entre uma série de medidas possíveis Ziegenfuss menciona, na perspectiva financeira, o custo total por auditor, salário como percentual dos custos totais, viagens como percentual dos custos totais etc...

**Questão 19 - A qualidade final dos trabalhos é discutida com os auditores executantes?**



1	0	0%
2	1	3%
3	0	0%
4	0	0%
5	1	3%
6	3	10%
7	6	20%
8	4	13%
9	4	13%
10	11	37%

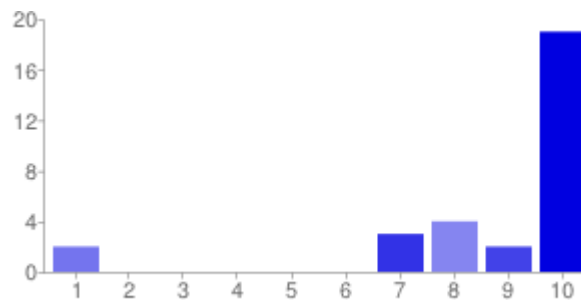
**Gráfico 19 – Controle da Qualidade dos Trabalhos**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Os resultados, neste caso, apresentam uma quantidade relativamente grande de gestores (respostas de 7 a 10 corresponde a 83%) que praticam a discussão e revisão interna dos trabalhos com os auditores.

A discussão interna dos resultados é uma excelente oportunidade de ensinamento e aprendizagem, são esses momentos que os auditores mais experientes podem contribuir com aqueles mais jovens, além de promover um trabalho mais assertivo, antes da entrega definitiva do trabalho.

**Questão 20 - Os trabalhos realizados são discutidos com a gestão das áreas auditadas?**

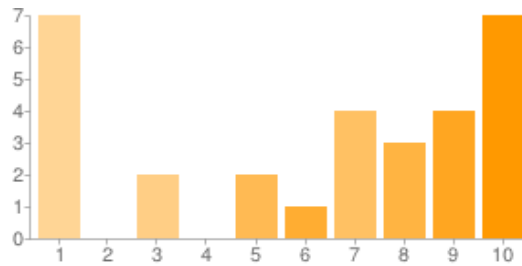


1	2	7%
2	0	0%
3	0	0%
4	0	0%
5	0	0%
6	0	0%
7	3	10%
8	4	13%
9	2	7%
10	19	63%

**Gráfico 20 – Controle da Qualidade dos Relatórios**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

**Questão 21 - Existe *feedback* da área auditada sobre a satisfação com o trabalho da auditoria?**

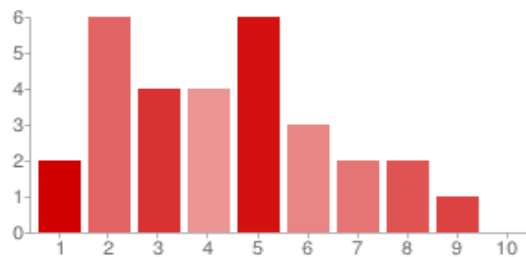


1	7	23%
2	0	0%
3	2	7%
4	0	0%
5	2	7%
6	1	3%
7	4	13%
8	3	10%
9	4	13%
10	7	23%

**Gráfico 21 – *Feedback* dos Clientes Internos**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

**Questão 22 - Qual o grau de reclamações dos auditados em relação aos trabalhos da Auditoria Interna?**



1	2	7%
2	6	20%
3	4	13%
4	4	13%
5	6	20%
6	3	10%
7	2	7%
8	2	7%
9	1	3%
10	0	0%

**Gráfico 22 – Controle da Reclamação do Cliente Interno**

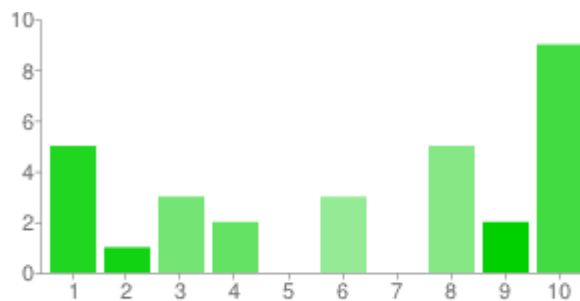
Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Nesta questão, quanto menor a frequência das respostas, menor é o nível de reclamação do auditado, mas, ainda assim, ficou evidenciado um nível razoável do grau de reclamação dos auditados; isso proporciona à Auditoria Interna uma grande oportunidade de melhoria.

Neste contexto, as questões 19 e 20 estão diretamente relacionadas, pois, em qualquer uma das situações perguntadas, o cliente da auditoria (gestão) é sempre uma fonte de referência importante, que ajuda o auditor a enxergar a forma mais adequada de alcançar os resultados; trata-se do seu principal contato e também o maior interessado no trabalho dos auditores.

Ziegenfuss (2000, p. 12-15), ao adotar a metodologia do *Balanced Scorecard* para os seus serviços internos de auditoria, comenta uma série de medidas que podem ser avaliadas na perspectiva do cliente.

**Questão 23 - Existe na Auditoria Interna processo de autoavaliação (avaliação de desempenho)?**



1	5	17%
2	1	3%
3	3	10%
4	2	7%
5	0	0%
6	3	10%
7	0	0%
8	5	17%
9	2	7%
10	9	30%

**Gráfico 23 – Controle da Qualidade Interna**

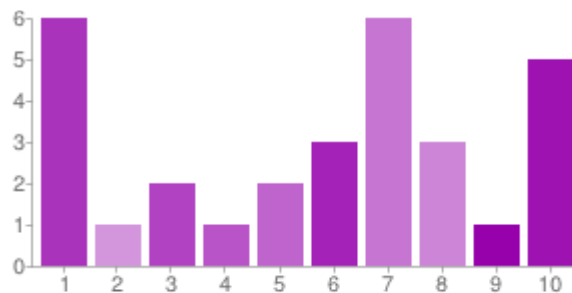
Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Audidores devem estar sempre preparados e atualizados com os processos que envolvem a situação auditada, o processo de autoavaliação é uma forma de cobrança e de incentivo na busca pela informação. De forma até surpreendente somente metade dos gestores executam processo de autoavaliação.

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria item 1300 (2004, p.7) – “Programa de Garantia da Qualidade e Melhoria” mencionam que as avaliações internas devem incluir:

- Revisões contínuas do desempenho da atividade de auditoria interna.
- Revisões periódicas executadas através de autoavaliação ou por outras pessoas da organização, com conhecimento das práticas internas de auditoria e das normas.

**Questão 24 - As avaliações realizadas nas questões 19 a 23 são comparadas com resultados anteriores?**



1	6	20%
2	1	3%
3	2	7%
4	1	3%
5	2	7%
6	3	10%
7	6	20%
8	3	10%
9	1	3%
10	5	17%

**Gráfico 24 – Controle Histórico da Qualidade Interna e do Cliente**

Fonte: Geração Automática pelo Web Site

Esta questão teve a intenção de avaliar se os respondentes administram o trabalho da Auditoria perante a gestão e o seu próprio desempenho e se além de monitorar os resultados planejados realizam comparações com resultados anteriores. Os resultados, entretanto, não demonstram uma preocupação dos gestores com esse tipo de monitoramento.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho visou investigar como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho do seu próprio trabalho, além dos objetivos específicos de verificar se: 1) Os departamentos de Auditoria Interna medem as contribuições financeiras alcançadas com seu próprio trabalho. 2) Os departamentos de Auditoria Interna avaliam a satisfação dos seus clientes internos. 3) Os departamentos de Auditoria Interna executam o *follow-up* das soluções recomendadas para os processos internos e medem o seu desempenho na implantação destas medidas. 4) Os departamentos de Auditoria Interna avaliam as necessidades de aprendizagem para os auditores.

Como resultados empíricos, este estudo evidencia que a execução de controle sobre a medição de resultados nos departamentos de Auditoria Interna é um conjunto de procedimentos, que necessita de parâmetros relativos ao controle dos processos internos de auditoria, ao controle de valores investidos e recuperados e à qualidade interna e externa do trabalho executado.

Demonstra, ainda, que, de um modo geral, uma parcela significativa dos gestores consultados executam controles referentes a valores que envolvem departamento de auditoria (economias geradas, gastos realizados); também aponta para a existência de controles, as recomendações de melhorias, *feedback* da gestão, planejamentos internos e execução dos trabalhos, entretanto, a pesquisa não revela a forma como são feitos esses controles.

No que diz respeito ao lado teórico, revela a existência de assimetria da informação entre o departamento de auditoria e a alta gestão (comitê de auditoria, conselho de administração etc.), pois, praticamente cinquenta por cento dos consultados não sofrem avaliação periódica dos seus trabalhos.

Indica, igualmente, que não há diferença no controle de resultados aplicados para segmentos diferentes de organização e que esses resultados podem ser aplicados universalmente para qualquer tipo.

Muito embora o foco principal de atuação esteja voltado para auditoria contábil/financeira, operacional, sistemas e riscos, os resultados não revelam distinção no controle de medição de resultados.

Há a demonstração de preocupação significativa em apresentar os resultados aos gestores das áreas auditadas.

Esse estudo, embora tenha suas limitações, tem a preocupação de chamar a atenção para a necessidade de avaliação da eficácia da Auditoria Interna e seus respectivos valores gerados, assim como, tornar mais transparentes os seus resultados.

Por se tratar de um estudo relativo à ciência social comportamental pode-se esperar que, se realizado em outras oportunidades, resultados diferentes podem ser obtidos.

Para pesquisas futuras, recomenda-se maior amplitude da amostra, pois, o número de observações não foi na proporção recomendada, assim como a identificação da forma como a medição de resultados é realizada na auditoria.

Em virtude de a pesquisa ter sido realizada por meio de questionário autoadministrado e os próprios gestores de auditoria tecerem comentários sobre os controles que executam, não se pode descartar que nas respostas exista uma carga de viés, a fim de demonstrar bons controles de gestão.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLEGRIANI, M.; D'ONZA, G.; PAAPE, L.; MELVILLE, R.; SARENS, G. **The European literature review on internal auditing**, *Managerial Auditing Journal* Vol. 21 Nº. 8, p. 845 – 853, 2006.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - AICPA (1972), **SAS nº 1, seção AU110**, p. 43 e 44. Disponível em <http://www.aicpa.org/press/pressreleases>, Acesso 12 ago 2011.

ARENA, Marika; ARNABOLDI, Michela; AZZONE, Giovanni. **Internal audit in Italian organizations - A multiple case study**. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 3, p. 275 – 292, 2006.

ATTADIA, Lesley C. do L.; MARTINS, Roberto A. Medição de desempenho como base para evolução da melhoria contínua. **Revista Produção**. v. 13 n. 2, 2003.

BARROS, J. S. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa**: estudo nas empresas listadas nos mercados diferenciados da BOVESPA. Dissertação (Mestrado). Controladoria. Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade. Universidade Federal do Ceará, 2007.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON R. N.. **Auditoria**. Trad. José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CAMPBELL, M.; ADAMS, G. W.; CAMPBELL, D. R.; ROSE, M. P. *Internal Audit Can, Financial Executive*, 2006.

CARCELLO, J. V.; HERMANSON, D. R.; RAGHUNANDAN K. *Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing*, *Accounting Horizons* Vol. 19, No. 2, p. 69 – 84, Junho 2005.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica**. 5ª Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC – NBC T 12 – **Norma Brasileira de Contabilidade da Auditoria Interna**. 01 de janeiro de 2004. Disponível em [http://www.crc.org.br/legislacao/normas\\_tec/pdf/normas\\_tec\\_rescfc0986\\_2002.pdf](http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0986_2002.pdf). Acesso 20 jun 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**, Tradução de PricewaterhouseCoopers LLP, Federação Latino Americana dos Auditores Internos (FLAI) e Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA, 2007. Disponível em [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary). Acesso 20 set. 2011.

DELOITTE. **Guia para Melhorar a Governança Corporativa Através de Eficazes Controles Internos**, Sarbanes Oxley, 10/2003. Disponível em <http://www.deloitte.com/assets>. Acesso 18 ago 2011.

DITTENHOFER, M. *Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of the Present Methods*, *Managerial Auditing Journal*, Vol 16 n°. 8 p. 443–450, 2001.

FAMA, Eugene; JENSEN Michael. *Separation of Ownership and Control*, *Journal of Law and Economics*, v. 26, p. 301-327, 1983.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; DA SILVA, F.L.; CHAN, B. L. **Análise de dados, modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FLESHER, D. L.; ZANZIG, J. S. *Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing*. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15 Issue: 7, pp.331 – 337, 2000.

FRIGO, Mark L.; *Linking Governance to Strategy: The Role of the Finance Organization - Strategy Finance*; 89, 3; p. 22-28, 2007.

HAIR, Jr. J. F.; ANDERSON R. E.; TATHAM R. L.; BLACK W. C. **Análise Multivariada de Dados**. 5ª Ed. Porto Alegre: Artmed, 2005.

HAIR, Jr. J. F.; BABIN, B.; MONEY, A. H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de Métodos de Pesquisas em Administração**. Porto Alegre: Artmed, 2006.

INSTITUT FRANÇAIS DE L'AUDIT ET DU CONTRÔLE INTERNES – IFACI. 2005. In. ALLEGRINI, M.; D'ONZA, G.; PAAPE, L.; MELVILLE, R.; SARENS, G. **The European literature review on internal auditing**, *Managerial Auditing Journal* Vol. 21 N°. 8, p. 845 – 853, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 4ª Ed. 2010. Disponível em <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>. Acesso 22 jul. 2011.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA. **Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna**. 2006. Disponível em [http://www.laflai.com/doc\\_prt/2](http://www.laflai.com/doc_prt/2), acesso em 20 jun. 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC **Empresa Governança: Conseguir o Equilíbrio Certo**. Disponível <http://www.ifac.org/publications-resources>, publicado 01 de fev. 2004, acesso em mai. 2012.

JORION, P. *Financial Risk Manager*. 4<sup>a</sup> ed. Editora John Wiley & Sons, INC. 2007.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em Ação - *Balanced Scorecard***. Edição 1996 *Harvard Business School Press*. Trad. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KUHN, Jr J. R.; SUTTON, S. G. *Continuous Auditing in ERP System Environments*. *Journal of Information Systems*, Vol. 24, p. 91-112, Spring 2010.

LARKIN, J. M.; SCHWEIKART, J. A., *A Performance Model for Staff Internal Auditors: Implications for Personnel Management*. *Mid American Journal of Business*, Vol. 7 N° 2, 1992.

LIU, J.; WOO H. S.; BONSU, V. B. *Developing Internal Auditing Procedures in UK Organizations Using a Benchmarking Approach*. *Managerial Auditing Journal*; 12, 9; p. 464 – 478, 1997.

MACDONALD, B.; COLOMBO L. *Creating Value Through Human Capital Management*, *Internal Auditor*, 58 n° 4, p. 69 a 75, agosto 2001.

MIHRET, D. G.; JAMES, Kieran; MULA Joseph M. *Antecedents and Organizational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness: Some Propositions and Research Agenda*. *Pacific Accounting Review*, Vol. 22. No. 3, p. 224-252, 2010.

MIHRET, D. G.; YISMAW A. W. *Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study*. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 5 p. 470 – 484, 2007.

NAGY, A. L.; CENKER W. J. *An Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function*, *Managerial Auditing Journal*, Volume 17, Issue 3, p. 130 a 137, 2002.

RATCLIFFE, T.A.; LANDES Charles E. *AICPA- American Institute of CPAs*, *Journal of Accountancy* Disponível em <http://www.aicpa.org>, p. 2 Acesso em 18 set. 2011.

RICHARDS, D. *The future of the Internal Audit Profession*. *Managerial Auditing Journal*, Volume 21, Issue 8, p. 1 e 2, 2006.

ROTH, James. **How do Internal Auditors Add Value?** Characteristics Common to Top-Rated Audit Shops Help to Shed Light on the Nebulous Concept of Adding Value. Disponível em <http://www.suhaskrit.com>. p. 2. Acesso em 15 ago 2011.

STEWART, J. G.; KENT Pamela. *The Use of Internal Audit by Australian Companies*, *Managerial Auditing Journal*. Vol. 21 No. 1, p. 81-101, 2006.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA (EUA) - **Código de Ética**, Disponível em <http://www.theiia.org/guidance>, Acesso em 17 dez. 2011.

VINTEN, Gerald. *Audit Independence in the UK - The State of the Art*. **Managerial Auditing Journal**, 14 – 8, 408 – 437, 1999.

WALZ, A. *Adding Value: Creating Value Has Become a Matter of Survival*, 2008. Disponível em <http://findarticles.com/p/articles>. Acesso em 20 set. 2011.

ZIEGENFUSS, D. E. *Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard*, **Managerial Auditing Journal**, p. 12 – 19, 2000.

## APÊNDICE

A seguir encontram – se as questões entregues aos gestores de auditoria para coleta de dados e informações.

NÚMERO	QUESTÕES
<b>AVALIAÇÕES DO GRUPO I</b>	
1	Em matéria de atribuições funcionais, para quem responde o chefe da Auditoria Interna? Ao Comitê de Auditoria. Ao Conselho Fiscal. Ao Conselho de Administração. Ao Presidente da Companhia ou equivalente. Ao Diretor Financeiro ou de Controladoria. Outros
2	Qual a quantidade de auditores existentes na Auditoria Interna? 1 a 5 5 a 10 10 a 20 20 a 50 Mais que 50
3	Qual o foco principal de auditoria? Auditoria Contábil Financeira Auditoria Operacional Auditoria de Sistemas Auditoria <i>Compliance</i> Auditoria de Gestão Auditoria Ambiental Segurança da Informação Fraudes Outras
4	Qual o segmento principal da organização auditada? Indústria Comércio. Serviços Instituição financeira Público Outros
5	Qual a unidade da federação no Brasil a qual o departamento de Auditoria Interna está localizado?
6	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho, Auditoria Externa) ou outro administrador?
<b>AVALIAÇÕES DO GRUPO II</b>	
7	Os trabalhos realizados em campo são feitos nos prazos planejados?
8	A Auditoria Interna realiza todos os trabalhos programados por período?
9	As avaliações realizadas nas questões 7 e 8 são comparadas com resultados anteriores?
<b>AVALIAÇÕES DO GRUPO III</b>	
10	A quantidade de constatações de auditoria (não conformidades) é controlada?
11	A quantidade de recomendações de melhorias implantadas é controlada?
12	As avaliações realizadas nas questões 10 e 11 são comparadas com resultados anteriores?
<b>AVALIAÇÕES DO GRUPO IV</b>	
13	As economias obtidas com os trabalhos da auditoria são controladas?
14	Os custos individuais com cada trabalho de auditoria são controlados? (despesas com hospedagem, refeição, transportes etc..)

15	É feito orçamento para os gastos com o departamento de auditoria?
16	Os custos totais do departamento de auditoria são controlados?
17	Os valores investidos em treinamento e aprendizagem são controlados?
18	As avaliações realizadas nas questões 13 a 17 são comparadas com resultados anteriores?
<b>AVALIAÇÕES DO GRUPO V</b>	
19	A qualidade final dos trabalhos é discutida com os auditores executantes?
20	Os trabalhos realizados são discutidos com a gestão das áreas auditadas?
21	Existe <i>feedback</i> da área auditada sobre a satisfação com o trabalho da auditoria?
22	Qual o grau de reclamações dos auditados em relação aos trabalhos da Auditoria Interna?
23	Existe na Auditoria Interna processo de autoavaliação (avaliação de desempenho)?
24	As avaliações realizadas nas questões 19 a 23 são comparadas com resultados anteriores?

M427m Matheus, Claudinei Portilho

Medição de desempenho de auditoria interna : um estudo empírico / Claudinei Portilho Matheus - 2012.

94f. : il., 30 cm

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –  
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

Orientação: Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana

Bibliografia: f. 90-93

1. Medição de Resultados. 2. Avaliação de Performance. 3. Eficácia e auditoria interna. I. Título.

CDD 658.311