

Faculdades Alves Faria
Programa de Pós – Graduação Stricto Sensu
Mestrado Profissional em Administração

**Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão
ou de controle?**

José Aísio Catunda Aragão

GOIÂNIA
2014

Faculdades Alves Faria
Programa de Pós – Graduação Stricto Sensu
Mestrado Profissional em Administração

**AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO: INSTRUMENTO DE
GESTÃO OU DE CONTROLE?**

NOME DO AUTOR: JOSÉ AISIO CATUNDA ARAGÃO

ORIENTADOR: PROF. DR. FERNANDO DE ROSA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Administração, das Faculdades Alves Faria – ALFA, como requisito para obtenção do Título de Mestre em Administração.

GOIÂNIA
2014

DEDICO,

A Deus por me conceder mais esta graça.

A minha mãe **Maria Socorro Catunda Aragão** *in memoria*, pela vida, amor, dedicação, educação e pelo caráter que em mim construiu.

A minha mulher **Maria das Graças C. Aragão**, pela ajuda, paciência e apoio, que foram fundamentais para conclusão deste sonho.

Aos filhos **Sabrina, Luciana e Eduardo**; aos Genros **Clodoaldo e Fábio** e Nora **Marina**; aos Netos pela aceitação de bom grado de minha ausência do convívio para me dedicar ao estudo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus pela oportunidade de concluir este sonho de vida.

Ao Professor Doutor **Fernando de Rosa**, pela confiança e pela aceitação do desafio do tema, bem como pelo incentivo e paciência na orientação deste trabalho.

Ao Professor Doutor **Bento Alves da Costa Filho**, coordenador do curso do Mestrado, bem como a todos os professores do citado Programa de Pós-Graduação da Faculdade Alves Faria.

Aos professores Dr. Fernando de Rosa, Dr. Bento Alves da Costa Filho e **Dr. Jorge Luiz Henrique**, pelas sugestões e participação na banca de qualificação.

Ao Professor Doutor **José Alves Dantas**, pelas sugestões e participação na banca de avaliação.

Ao **José Ebert Sousa de Queiroz**, Chefe Adjunto da Auditoria Interna do Banco Central do Brasil, pela disponibilização de dados e de servidores para realização da Pesquisa.

Ao **Cosme Leandro do Patrocínio**, Chefe da Auditoria Interna da Agência Nacional de Aviação Civil, pela disponibilização de dados e de servidores para realização da Pesquisa.

Aos ex-colegas do **BACEN** e da **ANAC**, lotados na Auditoria Interna das citadas Autarquias, pela aceitação da proposta apresentada, pelas respostas oferecidas e pela participação na pesquisa realizada.

Ao amigo **Jesiel Souza Silva** pelo apoio, pela ajuda, pelas orientações e pelo incentivo para realização do curso de mestrado.

A amiga **Maria Goreth Miranda de Almeida** pela ajuda, pelas orientações para realização da pesquisa contida nesta dissertação.

As amizades conquistadas nesta caminhada, além da amizade, ofereceram boas orientações e participação em grupos de estudo.

A todos que direto e indiretamente contribuíram para a realização e sucesso deste trabalho.

Obrigado.

“Afinal, se metade do mundo está sempre de cabeça para baixo, seria impossível todos concordarem sobre tudo”. (Bradeley Trevor Greive).

ARAGÃO, José Aísio Catunda. **Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão ou de controle?** 2014. 108 fls. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdades Alves Faria - ALFA, Goiânia.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é explorar questões relacionadas sobre a auditoria interna, em especial conhecer a percepção que auditores internos do setor público possuem sobre a importância e os benefícios da auditoria interna, além de explorar assuntos relacionados com estrutura, enfoque e forma de atuação, com a finalidade de buscar responder a indagação do título desta dissertação “Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão ou de controle?” Em um contexto inicial, foram estudados aspectos conceituais sobre auditoria interna e seus atuais desafios, bem como as exigências de mercado e de órgãos reguladores no que tange à proficiência dos auditores no sentido de desempenharem o novo papel que lhes é esperado, além de outros assuntos correlatos, como gestão de riscos e processos de trabalho de auditoria que priorizam o risco como balizador. Foi procedida uma pesquisa qualitativa sobre a percepção dos auditores internos de duas unidades de auditoria interna do setor público, cujo resultado revelou: elas utilizam avaliação de riscos para elaboração do plano anual de auditoria e para priorização de trabalhos; realizam trabalhos de auditoria com foco no risco para atividades fins das entidades; empregam auditoria de conformidade para as auditorias nas atividades meio da organização; possuem independência em razão de normativos da área reguladora; utilizam padrões normativos editados pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA). Sendo assim, considerando que seu foco maior está voltado para o controle, a auditoria interna do setor público pode ser vista mais como um instrumento de controle do que de gestão.

Palavras-chaves: auditoria interna; auditoria governamental; auditoria com foco em risco.

ARAGÃO, José Aísio Catunda. **Auditoria interna no setor público: instrumento de gestão ou de controle?** 2014. 108 fls. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdades Alves Faria - ALFA, Goiânia.

ABSTRACT

The objective of this research is to explore issues related to the internal audit, in particular to understand the perception that internal auditors in the public sector have about the importance and benefits of internal audit, beyond exploring issues related to structure, approach and way of working with order to attempt to answer the question of this dissertation title “Internal Audit in the public sector: instrument of management or control?” In an initial context, conceptual aspects of internal audit and their current challenges were studied as well as the demands of the market and of the regulators agencies regarding the proficiency of auditors towards interpret the new role that is expected to, among other matters related, such as risk management and audit work processes that prioritize the risk as base. It was done a qualitative research about the perception of two internal auditors of two internal audit units of the public sector, which revealed: they use risk rating for developing the annual audit plan and prioritizing works; proceed audit work focused on the risk for entities and compliance audit for the audits through the activities of the organization; they have independence because of normative regulatory area; use normative standards published by the *Institute of Internal Auditors* (IIA). Considering that its biggest focus is on control, the internal audit in the public sector can be seen more as an instrument of control than management.

Keywords: internal audit; government audit; audit focused on risk

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Cubo/COSO II	20
FIGURA 2 - Cubo/ COSO I	22
FIGURA 3 - Cubo/ COSO I e COSO II	29

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Linguagem comum dos riscos	18
QUADRO 2 – Diferenças características que diferenciam a auditoria interna da auditoria externa	32
QUADRO 3 – Elaboração do plano anual de auditoria	39
QUADRO 4 – visão geral do processo de planejamento de auditoria	40
QUADRO 5 – estrutura de um programa de auditoria	43
QUADRO 6 - classificação das pesquisas	49
QUADRO 7 – Perfil dos entrevistados	62
QUADRO 8 - Perfil acadêmico dos entrevistados	63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ABR** — Auditoria Baseada em Risco.
- ACL** — *Access Control List*.
- AICPA** — *American Institute of Certified Public*.
- AI** — Auditoria Interna.
- ANAC** — Agência Nacional de Aviação Civil.
- Audit** — Auditoria Interna.
- BACEN** — Banco Central do Brasil.
- CAAT** — *Computer Assisted Audit Tools and Techniques*.
- CEOs** — *Chief-Executive Officers*.
- CFOs** — *Chief-Financial Officers*.
- CFC** — Conselho Federal de Contabilidade.
- CGU** — Controladoria Geral da União.
- CI** — Controle Interno.
- CIA** — *Certified Internal Auditor*.
- CMN** — Conselho Monetário Nacional.
- COBIT** — *Control Objectives for Information and related Technology*.
- COSO** — *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.
- ERM** — *Enterprise Risk Management*.
- EFS** — Entidades de Fiscalização Superiores.
- IASB** — International Accounting Standards Board.
- IDEA** — *Software Especializado para Auditoria*.
- IFAC** — *The International Federation of Accountants*.
- IIA** — Instituto dos Auditores Internos.
- INTOSAI** — *International Organization of Supreme Audit Institutions*.
- NBC** — Normas Brasileiras de Contabilidade.
- PAINT** — Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna.
- SEC** — *Securities and Exchange Commission*.
- TCU** — Tribunal de Contas da União.

SUMÁRIO

RESUMO	vii
ABSTRACT	viii
LISTA DE FIGURAS	ix
LISTA DE QUADROS	x
LISTA DE ABRIVIATURAS E SIGLAS	xi
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Definição do problema	5
1.2 Objetivos	6
1.2.1 <i>Objetivo geral</i>	6
1.2.2 <i>Objetivos específicos</i>	6
1.3 Justificativas da pesquisa	7
1.4 Estrutura do trabalho	9
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: ASPECTOS CONCEITUAIS E CATEGORIA DE ANÁLISE	11
2.1 A auditoria interna e os atuais desafios	11
2.1.1 <i>O novo papel da auditoria interna decorrente da exigência de mercado e de regulação</i>	11
2.1.2 <i>A adequação do perfil dos auditores</i>	13
2.1.3 <i>Impactos nas metodologias ou abordagens utilizadas</i>	15
2.2 Riscos	17
2.2.1 <i>Gestão de riscos na perspectiva do COSO</i>	19
2.2.2 <i>Gestão de risco empresarial (ERM)</i>	23
2.2.3 <i>O risco e a gestão pública</i>	26
2.2.4 <i>Risco e auditoria interna: interdependência</i>	27
2.3 A auditoria interna	31
2.3.1 <i>Conceito de auditoria interna</i>	31
2.3.2 <i>Formas de atuação da auditoria interna</i>	33
2.3.3 <i>Auditoria governamental</i>	34
2.4 O processo de auditoria interna baseada em risco	36
2.4.1 <i>Etapas comuns numa auditoria baseada no risco</i>	37
2.4.2 <i>Plano anual de auditoria interna</i>	38
2.4.3 <i>Planejamento de auditoria</i>	40
2.4.4 <i>Execução de auditoria</i>	42
2.4.5 <i>Comunicação de resultados</i>	44
2.5 Fraude	45
3 METODOLOGIA	48
3.1 Métodos de Pesquisa	48
3.2 Focus group ou grupo de discussão	50
3.3 Modelo de análise	51
3.4 Amostra / Aplicação	55
3.5 Instrumento	57

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	59
4.1 Auditoria interna do Banco Central do Brasil	59
4.2 Auditoria interna da Agência Nacional da Aviação Civil	60
4.3 Perfil dos Entrevistados	61
4.4 Análise do conteúdo	63
4.5 Apresentação dos resultados	64
4.5.1 <i>Bloco I – Importância e benefícios da auditoria interna</i>	64
4.5.2 <i>Bloco II – Estrutura, enfoque e forma de atuação</i>	76
5 CONCLUSÃO	84
5.1 Principais contribuições	84
5.2 Limitações do presente trabalho	86
5.3 Direcionamento para futuras pesquisas	86
Bibliografia Referenciada	87
Apêndice A	92

1 INTRODUÇÃO

Durante muitos anos, a auditoria interna não incluiu em seu escopo de trabalho a avaliação de risco de negócio das atividades empresariais. Isso ocorria, porque o pensamento dominante até então estava voltado para o efetivo controle, que consistia na salvaguarda dos ativos, ao mesmo tempo, no reforço e no acompanhamento dos procedimentos instituídos, visando o seu aprimoramento, quando esse se mostrasse necessário (CASTANHEIRA, 2007).

O próprio conceito de controle interno, emanado pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), direcionava o trabalho da auditoria (interna e externa) neste sentido, visto que, para aquele Instituto, o controle interno compreende o “plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e fomentar respeito e obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.” (PINHO, 2007, p.47).

Com as alterações ocorridas no cenário dos negócios em nível mundial e, conseqüentemente, com a necessidade das organizações se ajustarem à contínua internacionalização e globalização dos mercados compradores/fornecedores, tanto de produtos como de capital, novos riscos foram sendo gerados (SZPIRGLAS, 2006, p.67-68).

A partir de então, a habilidade para gerir esses riscos, como forma de sobrevivência, passou a ser quase que obrigatoriamente a chave que permite abrir as portas para alcançar os objetivos organizacionais traçados. Neste contexto, a auditoria vem demonstrando também a sua evolução com base em conceitos mais avançados, que permitem às organizações minimizar os riscos relativos à sua administração presente e futura, contribuindo para a perpetuação dos negócios das organizações.

Para Moraes (2008, p.3) a auditoria, em especial a auditoria interna, é uma ferramenta de apoio à alta gestão e ajuda a organização a alcançar os seus objetivos. Moraes (2008) indica que o principal objetivo da atividade de auditoria interna, é ser um “sócio estratégico da gestão”, já que esta atividade permite

assessorar a organização na identificação dos riscos e propor possíveis estratégias de ação que permitam à instituição melhor desempenho dentro do setor econômico.

Jund (2004, p.27) indica que a Auditoria Interna (AI), com esta denominação específica, é uma atividade relativamente nova. Para Jund (2004), somente a partir de 1940 a auditoria interna vem sendo adotada por empresas de médio e grande porte como instrumento de gestão. No Brasil, conforme Franco e Reis (2004), a auditoria interna vem sendo cada dia mais adotada pelas empresas, especialmente em decorrência de um processo de transformação e especialização, ao deixar de adotar uma postura fiscalizadora e punitiva e passando a uma postura técnica e de assistência à empresa.

Em março de 1995, por meio da Resolução n. 780/95 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1995), que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 12 (NBC T 12), e da Resolução n.º 781/95 (CFC, 1995), que aprovou a NBC Profissional 3 (NBC P 3), o CFC editou normas específicas para a auditoria interna e para o auditor interno, respectivamente. As normas especificam as competências e as responsabilidades do auditor interno, além de determinar uma base para orientação e para a avaliação do desempenho dessa atividade.

Outro marco desse reconhecimento se deu por meio do Conselho Monetário Nacional (CMN), a partir da publicação da Resolução n. 2554/1998, (BANCO CENTRAL, 1998), que determinou às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar por aquela Autarquia, a manutenção da atividade de auditoria interna como parte integrante do sistema de controles internos.

No que tange à necessidade de auditoria governamental, Pamponet (2009, p.3) destaca que com o advento da Lei n. 4.728/65, de 14 de julho de 1965, que “disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento” (BRASIL, 1965), ela foi oficializada, por assim dizer, visto que a referida Lei ao normatizar o funcionamento do mercado financeiro, criou a obrigatoriedade da prática de auditoria governamental no Brasil.

Quanto à auditoria interna no serviço público, essa se tornou obrigatória em todas as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e empresas controladas, direta ou indiretamente pela União, autarquias e fundações

instituídas e mantidas pelo Poder Público e os órgãos da Administração Direta, por ato da Casa Civil da Presidência de República, ao editar o Decreto 3.591, de 6 de setembro de 2000 (BRASIL, 2000).

É importante lembrar que a auditoria governamental pode ser considerada uma “especialização dentro do campo da auditoria, pois apesar de seguir princípios e normas técnicas aplicáveis aos trabalhos de auditoria, apresenta peculiaridades na aplicação e sistemática específica.” (SÁ, 2002, p.44).

Sendo assim, Crepaldi (2011) afirma que, diante dos novos paradigmas econômicos, sociais e organizacionais, o papel de destaque não está reservado unicamente aos auditores independentes. Auditores internos e auditores públicos exercem função vital no processo de auxiliar as empresas na superação de desafios advindos de uma dinâmica global de difícil acompanhamento.

Mas para atender a tantas mudanças e expectativas do mercado, a auditoria interna precisou mudar o enfoque de seu processo de trabalho. Surgiu então a metodologia de Auditoria Baseada no Risco (ABR). A proposta visa enfrentar novos desafios, tais como: antecipar e prevenir os riscos inerentes aos negócios; avaliar processos que possam ser ineficientes, pois esses são fontes primárias de risco; ter uma visão de controle como sendo elementos de mitigação, prevenção e monitoramento de riscos.

Com essa mudança, a auditoria interna busca agir de forma mais pró-ativa, pois, ao focalizar os riscos de negócio da organização, notadamente aqueles que possam comprometer os resultados, mudou o foco de seu trabalho que era mais voltado para o controle, e, agora, para um processo de gestão de risco.

A propósito, Macieira (2008) lembra que as organizações ainda têm grandes dificuldades em discutir como integrar gestão de negócios e gestão de risco. Ele destaca que gestão de negócio está associada ao planejamento, alocação e otimização de recursos (pessoas, processos, sistemas e infraestrutura) para atender aos objetivos definidos pela alta direção, maximizando o lucro da organização.

Nesta perspectiva, a gestão dos riscos e controles de um negócio está associada à identificação de eventos que podem interferir negativamente no negócio

e propõe controles para mitigar sua probabilidade ou severidade, minimizando as perdas da organização.

Essas considerações iniciais evidenciam que as organizações hoje necessitam de um modelo de auditoria interna que lhes sirvam de instrumento de gestão, na medida em que essa lhes assegure o grau de maturidade e eficácia de seus controles.

Desse modo, nesta dissertação busca-se evidenciar o perfil da auditoria interna no Brasil, como unidade que contribui para o gerenciamento dos riscos de negócios nas organizações, bem como para o fortalecimento dos processos e para o tratamento de questões relacionadas a controles internos.

Como suporte, foi tomado por base um estudo inédito publicado em 2008, pela Deloitte, em que retrata o cenário da auditoria interna no País, tendo sido, naquela oportunidade, entrevistadas 283 pessoas, sendo 207 auditores internos e 76 executivos de negócios, distribuídos em 20 Estados e abrangeu empresas de vários setores da economia.

A propósito, a pesquisa da Deloitte pode ser dividida, por assim dizer, em dois grandes blocos. O primeiro trata da importância e dos benefícios da auditoria interna no Brasil, e o segundo foi direcionado mais para questões relativas à estrutura, enfoque e forma de atuação das auditorias no País.

O resultado da pesquisa efetuada e publicada pela Deloitte confirma o movimento de consolidação da auditoria interna no País, ressaltando a sua contribuição para o gerenciamento dos riscos de negócio e a sua crescente importância no suporte à governança corporativa.

Neste trabalho, por meio de uma pesquisa qualitativa junto a duas unidades de auditoria interna do setor público, foram discutidos aspectos relevantes do citado estudo, onde se procurou conhecer como o trabalho da auditoria interna contribui no processo de identificação de riscos da organização, qual o nível da aceitação dos gestores relativamente à auditoria, qual o grau da efetividade das recomendações feitas pelos auditores, bem como qual o nível de aceitação e de adoção dos padrões normativos internacionais pela auditoria interna, especificamente do Instituto dos

Auditores Internos (IIA), com a finalidade de conhecer como estas auditorias estão alinhadas ao perfil da auditoria interna no Brasil, publicado no citado estudo da Deloitte.

Buscou-se, com isso, evidenciar peculiaridades da auditoria interna do setor público — sujeita às normas de auditoria governamental editada pelos órgãos reguladores — e avaliar se a auditoria interna governamental pode ser vista como um instrumento de gestão e/ou de controle.

1.1 Definição do problema

Mc Namee (1999, p.1) cita que constantemente as auditorias internas recebem críticas por realizarem trabalhos tendo por base os fatos passados. Uma das metáforas mais usadas nessas críticas é de que a auditoria “conduz o carro olhando pelo espelho retrovisor”. Tal metáfora leva ao entendimento de que o auditor interno é alguém que aconselha e/ou apresenta recomendações tendo por base as análises de registros históricos das operações do sistema de controle interno da empresa.

Para que a auditoria interna mude o foco de seu trabalho, a orientação dada pelos órgãos reguladores é que ela passe a focalizar sua ação nos possíveis fatos futuros, ao invés de se ater somente àqueles do passado.

Assim, se o auditor direcionar a sua atenção para os riscos, a auditoria passará a ter uma visão sistêmica de quase todos os aspectos que interessam ou impactam a gestão. Conseqüentemente, em vez de identificar e testar os controles, o auditor passará a identificar os riscos e testará as vias pelas quais a gestão mitiga esses riscos.

Embora as técnicas para mitigar os riscos sempre envolverão os controles, cabe ressaltar, que o direcionamento dos trabalhos com foco no risco, dará ao auditor maior consistência na sua avaliação, especialmente se estes riscos a serem geridos são potencialmente corretos e se os controles sobre eles são efetivos e adequados.

É importante frisar que os controles por si só não garantem, necessariamente, o sucesso, visto que grandes bancos, com vários controles sobre

as suas operações, têm perdido milhões de dólares e/ou reais por não conseguirem compreender o risco que algumas de suas operações oferecem (Mc NAMEE, 1999).

Somente a título de ilustração pode-se, dentre outros, citar os casos ocorridos e de ampla repercussão, como por exemplo no Brasil, o Banco Nacional, que "quebrou" por fraudes na tesouraria e no exterior, o Banco Barings, que por falta de segregação de função teve prejuízos altíssimos.

No setor público, diversas são as ocorrências trazidas ao conhecimento da população, seja pelos meios de comunicação e/ou pelos órgãos de controle. São exemplos no vasto repertório: fraudes em licitações (ex.: merenda escolar); pagamentos de subornos (ex.: compra de votos de parlamentares - mensalão); pagamentos de propinas (ex.: administração do governo dos Democratas no Distrito Federal), dentre outros, o que reforça a tese de que somente o controle não dá garantia da probidade administrativa.

Diante do exposto, o problema desta pesquisa consistiu na seguinte questão: O processo de trabalho de auditoria interna do setor público, cujo foco é o risco, tem contribuído para o fortalecimento do gerenciamento de risco de um processo organizacional, ao ponto de os resultados do trabalho evidenciarem a auditoria interna como um instrumento de gestão ou um instrumento de controle?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Evidenciar a importância e os benefícios da função de auditoria interna no setor público no Brasil como instrumento de gestão, na medida em que contribui para o gerenciamento de riscos: ou como instrumento de controle, quando o seu processo de trabalho foca na legalidade das operações.

1.2.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos têm-se:

- a) evidenciar a percepção dos auditores do setor público, no que tange à importância e aos benefícios que um trabalho de auditoria interna proporciona à organização, na medida em que contribui para o gerenciamento de risco;
- b) verificar o grau de percepção que os auditores internos do setor público possuem sobre a importância da integração de princípios de gestão de risco aos seus processos de trabalhos;
- c) evidenciar o grau de percepção que os auditores internos do setor público possuem sobre a efetividade das recomendações efetuadas em decorrências dos trabalhos executados;
- d) evidenciar o grau de percepção que os auditores internos do setor público têm no que se refere à aderência aos padrões técnicos internacionais do IIA.

1.3 Justificativas da Pesquisa

A importância da avaliação de riscos nos trabalhos de auditoria, particularmente na avaliação dos controles internos, é enfatizada pelos órgãos de regulamentação.

O *Statement of Responsibilities of Internal Auditing*, do *Institute Internal Auditing* (IIA, 2004), em suas normas para o exercício profissional da auditoria interna, dedica-se ao assunto, em especial nas de série 2000, que tratam das Normas sobre Desempenho, ao disciplinar a natureza das atividades de auditoria interna e estabelecer critérios de qualidade com os quais se pode medir a prática desses serviços.

A propósito, a norma 2110, que trata de Gerenciamento de Riscos, orienta que a atividade de auditoria interna deve assistir à organização através da identificação e avaliação de exposições significativas a riscos e da contribuição para a melhoria dos sistemas de gerenciamento de riscos e de controle, e ao mesmo tempo, disseminar a cultura de risco na organização.

No que tange à avaliação dos riscos propriamente dita, a norma 2110.A2 prevê que a atividade de auditoria interna deve avaliar os riscos de exposição no que diz respeito à governança corporativa da organização, operações e sistemas de informação relativos à: confiabilidade e integridade das informações financeiras e

operacionais; efetividade e eficiência das operações; salvaguarda do patrimônio e obediência às leis, regulamentos e contratos.

No serviço público brasileiro, os órgãos de controle vêm demonstrando essa preocupação. Neste sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou estudo, intitulado “Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública” (TCU, 2009), tendo por objetivo subsidiar discussão, no âmbito do Senado Federal, de anteprojeto de proposta legislativa para definição de critérios gerais de controles internos, gestão de riscos e governança na administração pública brasileira.

Por sua vez, a Controladoria Geral da União (CGU), órgão normalizador de auditoria na administração pública direta, já havia, por meio da Instrução Normativa Nº 01, de 3 de janeiro de 2007 (CGU, 2007), determinado às auditorias internas da administração pública indireta, que passassem a avaliar riscos, ao estabelecer normas sobre o conteúdo do Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna.

A propósito, consta do Título 1 do referido normativo, o que se segue:

Art. 2º O planejamento das atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna - PAINT, que deverá abordar os seguintes itens:

I - ações de auditoria interna previstas e seus objetivos; e

II - ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade.

§ 1º Na descrição das ações de auditoria interna, para cada objeto a ser auditado, serão consignadas as seguintes informações:

I - número sequencial da ação de auditoria;

II - avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade;

III - origem da demanda;

IV - objetivo da auditoria, contendo os resultados esperados, devendo-se especificar de que forma as vulnerabilidades do objeto a ser auditado poderão ser mitigadas; [grifo nosso].

Ainda, sobre gestão de riscos, a CGU em parceria com a Organização Transparência Brasil, organização não governamental, publicou o documento denominado Metodologia de Mapeamento de Riscos de Corrupção (CGU, 2008), que tem, entre outros, o objetivo de identificar possíveis brechas na estrutura dos diversos procedimentos da rotina institucional que ensejem a possibilidade da corrupção.

Apesar de não se tratar de metodologia direcionada às atividades de avaliação dos controles internos e de gestão de riscos de seus jurisdicionados, é instrumento de orientação aos gestores públicos, que possui grande alcance na disseminação dos conceitos e princípios adotados pela Controladoria. Essa metodologia não adota explicitamente um modelo já existente, mas é possível identificar que segue os princípios de gestão de riscos atualmente aceitos.

Os posicionamentos citados revelam a importância desta dissertação, que se propõe a formar massa crítica como insumo para plano de melhorias aplicáveis a unidades de auditoria interna que ainda não conhecem o assunto. Por fim, diante do cenário de crescente preocupação dos reguladores da área de auditoria com a temática de auditoria baseada nos riscos, o conteúdo e as conclusões da pesquisa podem ser utilizados em ações de desenvolvimento e eventos de disseminação conceitual, no sentido de contribuir para formar cultura junto às unidades de auditoria interna.

1.4 Estrutura do Trabalho

Esta dissertação está organizada com os seguintes capítulos. Após o **capítulo introdutório**, o **Capítulo 2** inicia a parte de fundamentação teórica, apresentando uma descrição sobre a auditoria interna e os seus atuais desafios, decorrentes das exigências de mercado e de órgãos de regulação. Também é tratado o assunto Risco e Gestão de Risco Empresarial (ERM), evidenciando sua importância para a gestão e a interdependência de papéis que deverão ser exercidos pelos setores de controle e de avaliação. Em continuidade aos aspectos conceituais e de fundamentação teórica são estudados conceitos de auditoria interna, em especial, as técnicas de atuação conhecidas como auditoria tradicional e de risco, bem como o papel desempenhado pela auditoria governamental, no que tange à nova demanda por avaliação de risco pelos órgãos de controle da administração pública. Na sequência, é abordado um processo de auditoria baseado ou com foco no risco (ABR), evidenciando as fases comuns a qualquer auditoria que utilize o citado método, bem como a importância de utilização de matrizes de risco na fase de elaboração do plano anual de trabalho, como forma de priorização a execução de auditorias naquelas atividades que possuem maior exposição ao risco.

No **Capítulo 3**, faz-se uma abordagem da metodologia adotada na dissertação. É discutido, inicialmente, o método e o instrumento da pesquisa. Quanto à pesquisa, consistiu-se na aplicação de *Focus Group* (Apêndice A) junto a duas unidades de auditoria interna do setor público, visando colher a percepção dos auditores internos sobre a importância e os benefícios da auditoria interna no setor público. Também foram abordados assuntos quanto ao enfoque e a forma de atuação, tendo por referência a pesquisa publicada pela Deloitte, em 2008.

No **Capítulo 4**, são apresentados os resultados da pesquisa, entre os quais se pode salientar que a atividade de auditoria interna do setor público ainda se recente de um reconhecimento por parte da Alta Administração. Isso se deve por considerarem que o gestor público está mais preocupado com a legalidade do que propriamente com o custo e a efetividade do serviço prestado à sociedade, bem como a utilização de métodos de avaliação de riscos para fins de priorização dos trabalhos e para avaliação de controle interno. Também foi evidenciado que a auditoria interna do setor público utiliza, como referência de sua forma de atuação, os padrões internacionais editados pelo IIA. A propósito, sobre custo, ficou evidenciado que a auditoria interna do setor público não se preocupa em incluir este item em seu escopo de trabalho. Outra constatação é a de que as recomendações da auditoria têm sido atendidas pelos gestores, o que leva a deduzir, por parte dos auditores, que elas têm sido pertinentes e oportunas. Finalmente, outro ponto destacado na pesquisa, é que não há incentivo, no serviço público, para a busca de especialização dentro da área de auditoria.

Finalmente, no **Capítulo 5** são apresentadas as conclusões e os principais benefícios que se chega em decorrência da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: ASPECTOS CONCEITUAIS E CATEGORIA DE ANÁLISE

Para o Instituto dos Auditores Internos (IIA):

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria com o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa. (IIA, 2004).

2.1 A auditoria interna e os atuais desafios

Ambientes instáveis e fortemente competitivos, com tecnologias sofisticadas e com ciclos de vida cada vez mais curtos, com acesso generalizado à informação global, fazem crescer exponencialmente o risco nas organizações.

Daí a necessidade de um controle moderno que privilegie o desempenho e a competição, em contraste com os controles de conformidade do passado, sendo o seu principal objetivo assegurar a econômica e eficiente utilização dos recursos e a eficácia das organizações, áreas em que mais se faz sentir os efeitos dos impactos dos novos fatores de risco. (MORAIS, 2008).

Partindo desta constatação e dado o processo de globalização, a auditoria interna, como uma atividade independente, de avaliação e de consultoria, (IIA, 2004) sentiu a necessidade de redimensionar a sua forma de atuação para responder às novas atividades de controle decorrente de um aumento de risco nas organizações.

2.1.1 O novo papel da auditoria interna decorrente de exigências de mercado e de regulação

Para Crepaldi (2011), a evolução tecnológica que a auditoria vem experimentando nos últimos anos, é uma resposta a essas necessidades ambientais. O refinamento constante dos instrumentos de análise tem proporcionado a expansão de suas áreas de atuação e a diversificação dos serviços. A avaliação da qualidade das informações passa a abranger tanto dados financeiros quanto não financeiros, alcançando, dessa forma, todos os negócios e operações da empresa.

Mais do que um meio tradicional de responder à crescente preocupação de aderir às políticas e aos procedimentos regulamentares, o estabelecimento de uma

política efetiva de auditoria interna passou a representar um dos principais alicerces da estrutura de governança corporativa e de gestão de riscos da organização. (MORAIS, 2008).

Em 2007, a Deloitte publicou um estudo inédito para retratar o cenário da auditoria interna no Brasil, bem como para auxiliar as empresas a identificarem as melhores práticas do segmento. Este estudo sinaliza que a auditoria interna deverá estar cada vez mais preparada para demonstrar sua importância na consecução das estratégias de negócio da organização e na geração de valor à empresa.

Dessa forma, percebe-se que numa gestão de riscos empresariais deve existir, de alguma forma, o envolvimento da função de auditoria interna como instrumento de identificação de vulnerabilidades e de auxílio à implementação de processos de correção e melhoria, contribuindo para a consecução dos objetivos e metas e, conseqüentemente, para a melhoria da competitividade das organizações. (DELOITTE, 2007).

O enfoque somente nos controles pode conduzir o trabalho da auditoria a ficar dissociada da estratégia da organização. Além disso, como ensina Mc Namee (1999), os controles por si mesmos não garantem necessariamente o sucesso de um processo, de uma atividade ou de uma organização.

Borgerth (2007, p.1) relaciona os principais escândalos contábeis, como o caso Enron (quebra por uso indevido de derivativos e falta de ética de seus diretores), o caso Arthur Anderson (2007, p.5) (indevida segregação de funções – conflito de interesse), o caso WorldCom (2007, p.7) (manipulação de demonstrações contábeis no período de 1999 a 2002), dentre outros, os quais possuíam centenas de controles sobre as suas operações, mas mesmo assim perderam centenas de milhões dólares por não terem compreendido o risco de autonomia dada a alguns de seus operadores, sem antes ter introduzido no sistema todos os controles necessários às operações descentralizadas.

No Brasil, também existem inúmeros registros sobre escândalos financeiros, com destaque para aqueles vinculados aos recursos públicos. Um exemplo recente é o caso intitulado “mensalão”, no qual, em julgamento efetuado pelo Superior Tribunal de Federal, os dirigentes do Banco Rural e políticos envolvidos foram

condenados. A propósito, Maltchik (2011), publicou artigo intitulado *De 2002 a 2011, desvios de dinheiro público no setor somaram R\$ 2,3 bilhões*, que demonstra a inoperância dos controles quando não são devidamente monitorados e/ou fiscalizados.

Também, uma auditoria cujo escopo privilegie somente a avaliação do controle interno, muitas vezes termina por acrescentar um controle aos custos do sistema, por meio de suas recomendações, e assim aumenta a quantidade de recursos para assegurar o funcionamento. Para Mc Namee (1999, p.1), se os auditores continuarem a auditar e a recomendar novos e reforçados controles sem substituição dos já existentes, o peso destes controles poderá comprometer e até mesmo inviabilizar o processo do negócio.

2.1.2 A adequação do perfil dos auditores

De acordo com Pinheiro (2013), durante muitas décadas, a auditoria interna foi entendida como uma atividade que visava essencialmente a avaliação da confiabilidade dos controles internos, sendo, frequentemente, designada de “*o controle dos controles*”, ou seja, tinha como principal função salvaguardar os ativos da empresa, verificar se os procedimentos instituídos na organização estavam sendo cumpridos e ainda verificar a veracidade da informação financeira.

Embora faça parte do controle, o Tribunal de Contas da União (2009, p.7) alerta que a auditoria interna não deve ser confundida com controle interno ou com unidade do controle interno. Para o TCU, a auditoria interna é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos.

Segundo Vásquez (1999), para melhor desempenho, as empresas têm mudado suas estruturas e apresentam hoje uma configuração muito diferente daquela do passado. Tal mudança decorre da necessidade de enfrentar os desafios da globalização e da internacionalização dos mercados. Também é consequência do aumento da competência, do incremento na diversidade dos produtos, das exigências de qualidade por parte dos consumidores, das constantes mudanças na

legislação vigente em cada país, das situações macroeconômicas, do crescimento do risco, da importância do conceito ambiental e do custo variável.

Assim sendo, para Vásquez (1999, p.3) o mundo dos negócios reclama por sistemas de auditoria que tragam maior segurança aos interessados, ou seja, “que forneçam segurança com valor agregado sobre a eficiência e eficácia da atividade, para garantir a integridade dos fatos econômicos [...]”.

Na mesma linha de raciocínio, Pinheiro (2013) enfatiza que a auditoria necessita antecipar e prevenir os riscos inerentes aos negócios, isto porque as organizações tem se deparado, a cada dia, com novas regulamentações, exigências e tendências de mercado.

Em sendo assim, o perfil do auditor interno necessita passar por mudança, já que o processo de auditoria interna atualmente em vigor se baseia na gestão de risco, o que requer uma evolução técnica dos auditores internos para alterar a orientação, objetivos e resultados dos seus trabalhos. (IIA, 2004).

Convém ressaltar que, aos profissionais de auditoria interna, vem sendo exigida uma série de competências técnicas para o desempenho das suas atividades, dentre elas: contabilidade, domínio de técnicas de gestão, qualidade total, marketing, organização e métodos, planejamento estratégico, informática, relações humanas.

Para o IIA Brasil (IIA, 2014), o exame de qualificação técnica denominada *Certified Internal Auditor* (CIA) é a única designação aceita globalmente para auditores internos. Com esta certificação, os indivíduos demonstram seu profissionalismo na área de auditoria interna. Além disso, ao obter a designação CIA, os profissionais de auditoria comunicam ao mundo que estão preparados para enfrentar os desafios atuais.

As normas as quais os auditores internos necessitam conhecer são aquelas que possuem as nomenclaturas: NBC PG, que são as normas gerais aplicadas aos profissionais da área contábil; NBC PI, que são aquelas aplicadas especificamente aos contadores que atuem como auditor interno; e as NBC P 3, Normas Profissionais de Auditor Interno, que estabelecem as condições de competência

técnico profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, da guarda de documentação em sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização do trabalho de especialistas.

2.1.3 Impactos nas metodologias ou abordagens utilizadas

Tem-se acompanhado diversos comentários sobre o atual momento pela qual passa a função de auditoria interna nas organizações de todo o mundo. Amorim (2011) questiona a necessidade de auditorias nas organizações, mais especificamente, as auditorias externas, como uma atividade que realmente agrega valor ao negócio e proporciona rentabilidade e segurança sobre as operações aos acionistas.

Tal questionamento decorre do fato de nos últimos tempos, grandes empresas terem amargado prejuízos bilionários com fraudes ou irregularidades. Citam-se casos como o da Sadia (prejuízo de 2,6 bilhões de reais com operações de derivativos); da Aracruz (perda de 2,1 bilhões, também com operações de derivativos); do Carrefour (perda de 1,2 bilhões de reais por receitas incorporadas sem que estas entrassem no caixa); do banco Pan-Americano (rombo de 2,5 bilhões de reais no balanço).

Também muito se tem falado que uma auditoria deve agregar valor à organização para qual trabalha. Mas o que representa agregar valor aos negócios em auditoria interna? Para Moraes (2008, p. 3), “agregar valor pela auditoria interna seria o somatório de interesses internos e externos que possibilitam um ganho, não necessariamente monetário, que se bem aplicados corroboram para a gestão da organização como um todo.”

Pinheiro (2013) defende que o sucesso da auditoria interna passa por um processo de alquimia, congregando auditores profissionalmente inteligentes, altamente motivados e comprometidos com o sucesso da empresa onde estão inseridos, com a responsabilidade de contribuir para a manutenção de um controle interno sadio e ajustado aos principais objetivos estratégicos da empresa. Neste novo contexto, a função de auditoria interna será um centro de excelência para formar quadros altamente qualificados, assim como para garantir um sistema de

controle interno eficaz no seio da empresa, com comportamentos éticos irrepreensíveis.

Para Moraes (2008), a auditoria interna terá que ser uma atividade com visão holística e proativa, antecipando-se aos fatos, de modo que a sua opinião se torne importante nos rumos da organização, e ao mesmo tempo, deverá estar atenta a novas tendências no mercado em que a sua organização atua.

Ainda, segundo Moraes (2008), esta modificação deixou de lado a tradicional função de controle financeiro/contábil da auditoria, passando a sua ação para a identificação dos riscos inerentes às diversas atividades da organização. A auditoria, deste modo, passa a verificar se os objetivos da organização estão sendo atingidos da forma eficiente e eficaz. Neste sentido, o papel que se espera da auditoria interna é que seja, principalmente, uma unidade que apoie a gestão e que ajude a organização a alcançar seus objetivos.

Consequentemente, para se adequar às novas tendências, a auditoria interna tem de ser ágil e flexível em adotar novos recursos que acrescentem valor à entidade. Tal flexibilidade facilita, entre outras, a comunicação com as partes interessadas das empresas. (MORAIS, 2008).

A propósito, a Deloitte, uma das maiores organizações do mundo na prestação de serviços profissionais, atuando no Brasil por meio das áreas de Auditoria, Consultoria Tributária, Consultoria em Gestão de Riscos Empresariais, *Corporate Finance*, Consultoria Empresarial, *Outsourcing*, Consultoria em Capital Humano e Consultoria Atuarial, divulgou uma pesquisa intitulada *Auditoria Interna no Brasil*, na qual contempla informações obtidas junto a 283 entrevistados, sendo 207 auditores internos e 76 executivos de negócios, nos quais incluía *Chief-Executive Officers* (CEOs), *Chief-Financial Officers* (CFOs) e gestores em posição de liderança nas organizações.

Em linhas gerais, a pesquisa confirma o movimento de consolidação da auditoria interna no País, ressaltando sua contribuição para o gerenciamento dos riscos de negócio e sua crescente importância no suporte à governança corporativa. Os resultados também evidenciam a relevância da área para o fortalecimento dos

processos e o tratamento de questões relacionadas a controles internos, eficiência operacional e aderência às normas internas e externas.

A pesquisa sinaliza ainda que a auditoria interna deverá estar cada vez mais preparada para demonstrar sua importância na consecução das estratégias de negócio da organização e na geração de valor à empresa. Uma constatação positiva apontada pelo estudo é que não há diferenças substanciais entre as respostas de auditores e executivos de negócios em relação aos benefícios proporcionados pela área.

2.2 Riscos

O tema risco constitui-se numa importante área evidenciada nesta dissertação, em decorrência das normas internacionais determinarem que auditoria interna deva proceder à avaliação de risco quando de seus trabalhos de auditoria.

A propósito, Paula (1999, p.64) entende riscos como “condições ou fatos significativos que podem criar uma situação de impossibilidade para a consecução dos objetivos estabelecidos”.

Moraes (2010, p.53) define risco como sendo um “processo de estimativa da probabilidade de ocorrência de um evento e a magnitude provável de seus efeitos adversos (econômicos sobre a saúde e segurança humana, ou ainda ecológica) durante um período de tempo especificado”.

Para Avalos (2003, p. 65), os riscos “são fatos ou acontecimentos cuja probabilidade de ocorrência é incerta”. Em continuidade, ensina que “a transcendência do risco, no âmbito do estudo do controle interno, baseia-se na provável manifestação e no impacto que pode causar na organização, ameaçando a consecução dos objetivos da entidade”.

A Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá definiu risco como “a incerteza que rodeia os eventos e resultados futuros. É expressão da probabilidade e do impacto de um evento com potencial de influenciar a realização dos objetivos de uma organização.” (SECRETARIA DO CONSELHO DO TESOURO, 2001).

É importante destacar que há uma grande diferença entre risco e a incerteza. Se um sistema depender de outras pessoas para funcionar, ocorrerá um grande risco. Neste caso é preciso possuir planos para mensurar, minimizar e/ou prevenir este risco. Já a incerteza não tem como prever.

A propósito, Kaufman (2012, p. 333) toma como referência as palavras de Donald Rumsfeld, ex-secretário de Defesa dos Estados Unidos, para melhor elucidar a diferença entre risco e incerteza: “Existem conhecidos que são conhecidos. São as coisas que sabemos que sabemos - a isso se pode chamar de Risco. Mas também existem desconhecidos que não são conhecidos. São as coisas que não sabemos que não sabemos”. Sendo assim, pode-se dimensionar a importância da gestão de riscos. No **Quadro 1** apresentam-se alguns tipos de riscos (externos e internos) mais comuns no mercado.

Quadro 1 – Linguagem Comum dos Riscos

Riscos Externos	Riscos Internos		
	Operacional		Mercado
Competição	Fraude Interna	Práticas Comerciais	Taxa de Juros Câmbio Ações Liquidez Commodities Derivativos
	Fraude Interna Atividade não Autorizada	Confidencialidade Comercialização Falhas de Produtos Obrigações com Clientes Aconselhamento	
Disponibilidade de Capital	Fraude Externa	Execução e Gestão de Processos	Crédito
	Fraude Externa Segurança da Informação	Integridade Reporte Formalização Custódia Correspondentes Fornecedores/Terceiros	Inadimplência Liquidação Garantia Concentração
Regulamentação	Relações Trabalhistas		
	(Processos Trabalhistas)		
Interrupção do Negócio	Interrupção Negócios/Falhas de Sistemas (Disponibilidade)		

FONTE: Adaptação do Autor

Por oportuno, cabe registrar que, há mais de uma década, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework* para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno.

Desde então, a referida estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados pelas organizações para controlar melhor suas atividades, visando o cumprimento dos objetivos estabelecidos.

A definição de risco dado pelo citado Comitê (2007, p.16), é que “o risco é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos.”

Para o COSO (2007), essa definição é intencionalmente ampla porque emprega conceitos fundamentais sobre o modo pelo qual as empresas e outras organizações administram riscos, bem como possibilita uma base para a sua aplicação em diversos tipos de organização, indústria ou setor.

2.2.1 Gestão de risco na perspectiva do COSO

O modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, 2007), também conhecido como COSO ERM ou COSO II, tem sido muito estudado e utilizado pelos órgãos de controle por agregar técnicas de gerenciamento integrado de riscos. O “*framework*” sinaliza os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos. Neste sentido, define o gerenciamento de riscos corporativos, como sendo:

O processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com o seu apetite a risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade. (COSO, 2007, p.17).

Como destaca estudo do TCU (2009), as características do modelo do COSO II são a adoção de padrões de controles internos fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

No referido documento, há destaque para as quatro categorias de objetivos, comuns a praticamente todas as organizações, os quais devem ser previamente fixados para permitir a identificação e análise dos riscos que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados. Essas categorias de objetivos são:

- **Estratégico:** relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.
- **Operacional:** efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano.
- **Comunicação:** confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability*.
- **Conformidade:** aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

Na **Figura 1** é apresentado o modelo o qual tem o formato de uma matriz tridimensional, demonstrando a integração dos elementos que o compõem.

Figura 1 – CUBO/COSO II



Fonte: COSO ERM (Disponível no site: <http://WWW.coso.org>)

Além das categorias, conforme evidenciado na figura 1, o gerenciamento de riscos corporativos envolve oito componentes inter-relacionados na sua gestão. A rigor, o gerenciamento de riscos corporativos não é um processo em série pelo qual um componente afeta apenas o próximo. É um processo multidirecional e interativo, segundo o qual quase todos os componentes influenciam os outros. Esses componentes, resumidamente, são:

- Ambiente Interno – o ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados.
- Fixação de Objetivos – devem ser estabelecidos os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.
- Identificação de Eventos – são os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização. Devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades.
- Avaliação de Riscos – avaliar quanto à sua condição de inerentes e residuais. Em sendo assim, considerar a probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados.
- Resposta a Risco – evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar – neste sentido desenvolve uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.
- Atividades de Controle – são as políticas e os procedimentos estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
- Informações e Comunicações – as informações relevantes são identificadas e comunicadas a todos da organização, no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades.
- Monitoramento – o monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

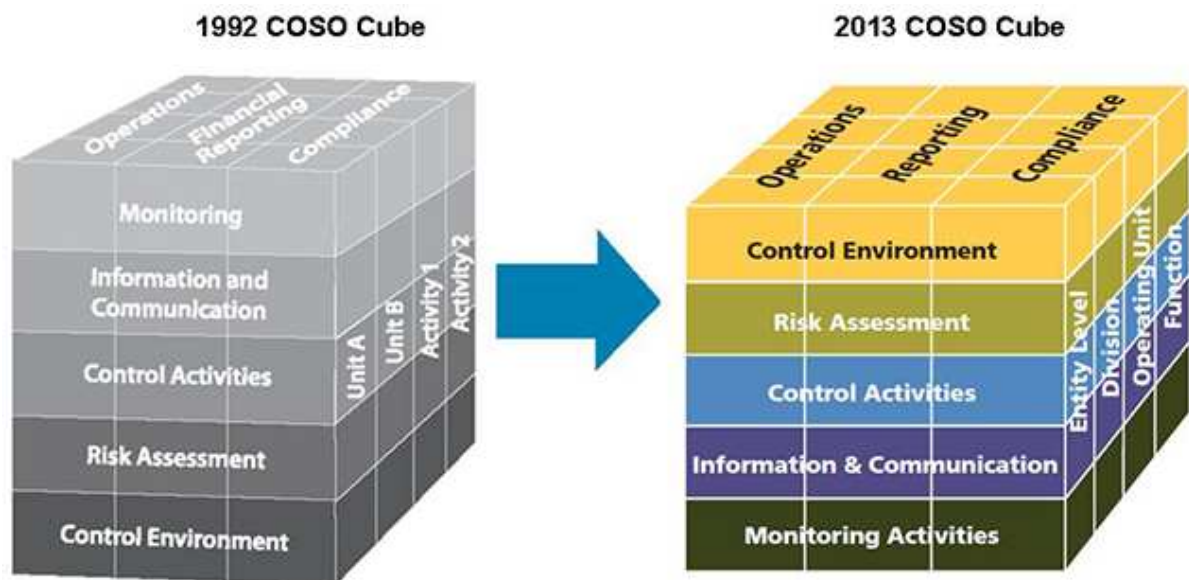
A propósito, o modelo ERM COSO, ao definir risco como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade,

introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoramento de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa. (TCU – 2009).

Por oportuno, cabe destacar que em 2013, após um longo tempo, o COSO revisa o seu estudo sobre controle interno denominado *Internal Control – Integrated Framework* (Estrutura integrada de controles internos). Entramos na era do COSO III como vem sendo conhecido na forma coloquial. Assim foi dada continuidade a saga dos COSOs, iniciado em 1992 com o COSO I, e posteriormente ampliado com o ERM, ano 2004, ou COSO II.

Na **Figura 2** são apresentados os modelos denominados cubo COSO I e COSO III, os quais poderão ser comparativamente, evidenciados as alterações.

Figura 2 – CUBO/COSO I e COSO III



Fonte: COSO (Disponível no site: <http://WWW.coso.org>)

Cabe destacar que o modelo apresentado por meio do CUBO/COSO I, denominado *Internal Control – Integrated Framework* mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos. (TCU, 2009).

Para Pardini (2013), no COSO III basicamente se manteve inalterada a definição de controles internos. Os conceitos fundamentais da estrutura original agora são considerados princípios – 17 princípios relacionados aos elementos do novo *Cubo COSO 2013 de Controles Internos* – que estão associados com os cinco componentes os quais fornecem condições básicas para os usuários no processo de desenho e implantação de sistemas de controles internos e/ou no entendimento dos requisitos básicos para um efetivo sistema de controles internos.

Neste sentido, esta atualização deixa claro que o conceito de controles internos é muito mais abrangente do que a definição de que são exercidos apenas através das políticas e procedimentos. Também cabe destacar que a qualidade dos processos de controles internos está intimamente relacionada com a capacidade e habilidade dos gestores de entenderem a relação existente entre os componentes e os objetivos desta nova estrutura COSO de controles internos. (PARDINI, 2013, fl.3).

Tais afirmações fundamentam-se no que até aqui foi evidenciado, que não é possível falar em um efetivo processo de governança corporativa sem que exista uma adequada gestão de riscos. Consequentemente, sua eficácia está relacionada com um bom e eficiente sistema de controles internos.

2.2.2 Gestão de risco empresarial (ERM)

Enterprise Risk Management (ERM) pode ser definido como uma abordagem estruturada que auxilia no alinhamento da estratégia, processos, pessoas, tecnologia e conhecimento com o propósito de avaliar e gerenciar as incertezas que uma organização enfrenta, conforme cria valor. Uma estrutura eficiente de ERM fornece à organização informações precisas de gestão corporativa, permitindo a tomada de decisões conscientes sobre riscos. (ZEGARRA, 2011).

A Secretaria do Conselho do Tesouro do Canadá descreve a gestão de riscos como “uma abordagem sistemática para definir o melhor curso de ação diante de incertezas mediante a identificação, a compreensão, a atuação e a comunicação de questões que envolvem riscos.” (SECRETARIA DO CONSELHO DO TESOURO, 2001).

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2006), em estudo relacionado com avaliação de riscos, classificou os riscos empresariais em três grupos:

- Riscos relacionados ao ambiente empresarial – ameaças no ambiente empresarial em que a companhia opera, tais como: riscos decorrentes da atuação da concorrência, políticos, legais ou decorrentes de situação regulatória, financeiros e de mudanças na demanda.
- Riscos relacionados a processos de negócios e seus ativos – ameaças a processos de negócios-chave e perdas de ativos físicos, financeiros e outros.
- Riscos relacionados com informações – ameaças decorrentes da má qualidade das informações para o processo de tomada de decisões e para o fornecimento de informações a terceiros.

O AICPA (2006) destaca, ainda, que novos riscos surgem com novos tipos de estruturas corporativas e mudanças na tecnologia da informação. Muitos controles sobre informações e ativos têm sido comprometidos ou até eliminados, como resultado de processos de reengenharia, terceirização, *downsizing* (enxugamento) e redução de níveis organizacionais.

Vanca e Cocurullo (2002) entendem que para analisar, mapear e, principalmente, tomar decisões em termos de priorização e alocação de recursos para monitoramento de riscos, é sempre recomendável uma categorização destes por natureza e conseqüente relevância. Desta forma os autores recomendam a seguinte classificação:

- Riscos relacionados à estratégia – aqueles associados ao modo como uma organização é gerenciada. A gestão desses riscos, também chamados de “riscos estratégicos”, é focada nas questões corporativas amplas, como fatores competitivos, estrutura organizacional, desenvolvimento de produtos, estratégia de formação de preços etc.
- Riscos financeiros – associados à posição financeira da organização. A gestão de riscos financeiros está associada, tanto a instrumentos

relacionados à tesouraria e fluxos financeiros, quanto a riscos relacionados a relatórios financeiros (internos e externos).

- Riscos relacionados à tecnologia da informação – decorre de tecnologias de informação utilizadas no negócio e a confiabilidade de dados e informações. Expõe os recursos significativos a perdas potenciais ou mau uso, ou ameaça a habilidade da companhia na sustentação da operação de processos críticos.
- Riscos operacionais – estão associados com a habilidade de uma organização em operar e controlar seus processos principais de maneira previsível e pontual. A gestão de riscos operacionais é focada na integridade e consistência dos processos diários que dão suporte ao negócio.
- Riscos de conformidade – associados ao cumprimento das normas reguladoras, legais e exigências fiduciárias. A não conformidade com normas, tanto legais como relacionadas apenas às melhores práticas, pode gerar riscos tanto financeiros como de perda de imagem (marcas e produtos) e, portanto, impactar negativamente o resultado das companhias.
- Riscos relacionados ao meio ambiente – associados à gestão inadequada de questões ambientais, causando efeitos como contaminação decorrente da disposição inadequada de resíduos sólidos.

Em continuidade, Vanca e Cocurullo (2002, p.4) ensinam que após a classificação dos riscos, é necessário:

Avaliar cada um quanto à sua ocorrência potencial e aos possíveis impactos estratégicos, operacionais, de conformidade e, obviamente, econômico-financeiros, pois todo ato ou fato relacionado com a companhia tem algum efeito imediato ou futuro na posição econômico-financeira e, portanto, nos resultados. Assim, cada risco deve ser avaliado em função do potencial impacto (único ou por repetitividade) e probabilidade de materialização como:

- Impacto – alto, médio ou baixo.
- Probabilidade – alta, média ou baixa.

Também se deve identificar a tendência de cada risco, conforme a seguir:

- Estável (nada sendo mudado).
- Crescente (devido a fatos como aumento de atividade).
- Decrescente (por previsão de implantação de novo sistema).

Para Almeida (2008, p. 65), a principal diferença entre o processo de ERM e as outras formas tradicionais de gestão de risco, é que o processo de ERM adota uma perspectiva que coordena a gestão de risco ao longo de toda a organização, em vez de cada área da organização gerir os seus próprios riscos.

2.2.3 O risco e a gestão pública

Para Braga (2012, p.1), a gestão de riscos na Administração Pública Brasileira ainda é incipiente, ou seja, está por assim dizer, quase que restrita aos setores que lidam com o Sistema Financeiro e àqueles que atuam em desastres naturais. Para o autor, tal fato decorre de razões culturais do Brasil que inibem a gestão do enfrentamento da incerteza, em decorrência de herança de estruturas autoritárias que “ainda pairam sobre quaisquer movimentações que abalem o *status quo*, nas certezas da tradição, em que importa o culto ao passado e não o olhar para o futuro”.

Não obstante, cabe destacar iniciativas como a da Gerência do Programa GesPública, Unidade da Secretaria de Gestão Pública, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que lançou, em março de 2013, o *Guia de Orientação para o Gerenciamento de Risco* (BRASIL, 2013), tendo como objetivos principais apoiar o Modelo de Excelência do Sistema de Gestão Pública no que tange ao tema de gerenciamento de riscos e prover uma introdução ao tema gerenciamento de riscos.

Embora o guia não seja um padrão, norma ou manual detalhado de como gerenciar os riscos em uma unidade específica do governo, elenca os fundamentos e as etapas que devem ser levadas em consideração para o gerenciamento de riscos, assim como provê um direcionamento que auxilia os membros da Rede GesPública a identificar e abordar este tema nas situações específicas da sua organização quando da utilização do Modelo de Excelência do Sistema de Gestão Pública.

Ainda sobre a gestão de riscos no serviço público, Hill (2006, p. 45) faz um resumo acerca dos elementos necessários para a implementação dos sistemas de acompanhamento, avaliação e resposta ao risco no setor público:

A implementação de um sistema de gestão de riscos exige um conjunto de responsabilidades e mecanismos de *accountability* para que um programa possa ser determinado e designado. A estrutura organizacional e o sistema de incentivos devem estar alinhados com as metas e os objetivos do programa de gestão de riscos.

Os responsáveis pela implementação do programa devem ter as capacidades necessárias para essa tarefa, e cursos de capacitação e educação formal podem ser necessários para promover o desenvolvimento de competências específicas. Os programas e procedimentos devem ser escritos para garantir que as experiências e as expectativas fiquem bem claras para todos os envolvidos, particularmente para os que se estão envolvendo no processo pela primeira vez. Os documentos relacionados ao sistema de gestão de riscos devem ser disponibilizados ao maior número possível de pessoas.

Braga (2012), alerta que a preocupação com os riscos deve existir desde a formulação de um programa governamental que esteja vinculado a uma política pública. Com isso, busca garantir de forma preventiva e eficiente a identificação dos possíveis obstáculos à execução daquele programa, sua probabilidade de ocorrência e qual o impacto de sua ocorrência nos objetivos programáticos, delimitando as medidas preventivas a serem adotadas em uma dimensão realista, diante dos riscos que se deseja – e vale a pena – correr.

Fugir desse paradigma é lançar recursos ao sabor da sorte, incorrendo em falências na execução, desperdícios e, diante dos problemas, a necessidade de adotar medidas corretivas, por vezes onerosas e pouco eficazes, sacrificando os serviços públicos prestados aos cidadãos, pela sua deficiência ou descontinuidade. (BRAGA, 2012, p. 1).

Lembra, ainda, (BRAGA, 2012) que uma política de valorização da gestão dos riscos deve partir do governo, como gestor, e não dos órgãos de controle. Ao controle cabe avaliar e recomendar a melhoria desses controles na mitigação dos riscos. Se um órgão de controle atuar somente para onde vai um governo que não gerencia seus próprios riscos, teremos um cego guiando o outro, e ambos indo para o buraco. Neste sentido, os órgãos de controle podem e devem contribuir nessa discussão, como indutores desse processo de gestão de riscos, em uma salutar interação.

2.2.4 Risco e a auditoria interna - interdependência

O IIA (2004), na interpretação da norma 2100, menciona que a gestão de riscos é uma responsabilidade da administração e afirma que, para consecução dos objetivos de seu negócio, a administração deve assegurar-se de que processos razoáveis de gestão de riscos estejam no lugar e funcionando.

Assim, cabe aos conselhos e comitês de auditoria exercer o papel de fiscalizador deste processo. Já a auditoria interna, por meio de seus auditores internos, deve assistir à administração e ao comitê de auditoria, examinando, avaliando, relatando e recomendando melhorias na adequação e eficácia dos processos de gestão de riscos.

Ao emitir a Declaração de Posicionamento, no qual traça as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles, o IIA (2013) cita que em negócios do século XXI sempre há equipes de auditores internos, especialistas em gerenciamento de riscos corporativos, executivos de *compliance*, especialistas em controle interno, inspetores de qualidade, investigadores de fraude e outros profissionais de riscos e controle trabalhando em conjunto, no sentido de ajudar as suas empresas a gerenciar riscos.

Para não ferir a independência e nem prejudicar a eficácia deste trabalho conjunto, o IIA (2013) defende que os auditores internos devem fornecer ao órgão de governança e à alta administração, avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização.

A propósito, o IIA (2013) definiu três categorias de funções conhecidas como Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesas no gerenciamento eficaz de riscos e controles.

Na **Figura 3** apresenta-se de forma resumida o modelo de três linhas de defesa preconizada pelo IIA, bem como sua relação com os órgãos e setores que diretamente elas se relacionam.

Figura 3 – Linhas de Defesa

Modelo de Três Linhas de Defesa



Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

Fonte: (IIA, 2013).

1ª Linha de Defesa: Gestão Operacional

Para o IIA (2013), a primeira linha de defesa contempla os gerentes operacionais, que gerenciam os riscos e assim têm propriedade sobre eles. São os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles. Também são responsáveis por manter controles internos eficazes e por conduzir procedimentos de riscos e controle diariamente.

Segundo o IIA (2013, p. 5), a gerência operacional serve naturalmente como a primeira linha de defesa, porque os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação de gestão operacional. Deve haver controles de gestão e de supervisão adequados em prática, para garantir a conformidade e para enfatizar colapsos de controle, processos inadequados e eventos inesperados.

2ª Linha de Defesa: Funções de Gerenciamento de Riscos e Conformidade

As funções específicas da segunda linha de defesa, para o IIA (2013) vão variar entre organizações e indústrias. Segundo o IIA (2013, p. 6), as funções típicas dessa segunda linha de defesa incluem:

- Uma função (e/ou comitê) de gerenciamento de riscos que facilite e monitore a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de

riscos por parte da gerência operacional e auxilie os proprietários dos riscos a definir a meta de exposição ao risco e a reportar adequadamente informações relacionadas a riscos em toda a organização.

- Uma função de conformidade que monitore diversos riscos específicos, tais como a não conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. Nesse quesito, a função separada reporta diretamente à alta administração e, em alguns setores do negócio, diretamente ao órgão de governança. Múltiplas funções de conformidade existem frequentemente na mesma organização, com responsabilidade por tipos específicos de monitoramento da conformidade, como saúde e segurança, cadeia de fornecimento, ambiental e monitoramento da qualidade.
- Uma função de controladoria que monitore os riscos financeiros e questões de reporte financeiro.

Portanto, a segunda linha de defesa tem um propósito vital, mas não pode oferecer análises verdadeiramente independentes aos órgãos de governança acerca do gerenciamento de riscos e dos controles internos.

3ª Linha de Defesa: Auditoria Interna

A terceira linha defendida pelo IIA (2013, p. 7) baseia-se no fato de que os auditores internos “fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização”. O escopo dessa avaliação, que é reportada à alta administração e ao órgão de governança, normalmente cobre:

- Uma grande variedade de objetivos, incluindo a eficiência e a eficácia das operações; a salvaguarda de ativos; a confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; e a conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.
- Todos os elementos da estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno, que inclui: o ambiente de controle interno; todos os elementos da estrutura de gerenciamento de riscos da organização (i.e. identificação de riscos, avaliação de riscos e resposta); informação e comunicação; e monitoramento.
- A empresa como um todo, divisões, subsidiárias, unidades de operação e funções - incluindo os processos do negócio, como vendas, produção, marketing, segurança, funções voltadas para o cliente e operações - assim como funções de suporte (ex. contabilidade de receita e despesas, recursos humanos, compras, folha de pagamento, orçamentos, gestão de infraestrutura e ativos, inventário e tecnologia da informação).

Sobre esta terceira linha de defesa, o IIA (2013) estabelece que uma atividade profissional de auditoria interna deva ser um requisito de governança para todas as organizações. Para o IIA (2013), não é importante apenas para empresas

de grande e médio porte, mas também pode ser igualmente importante para negócios menores, visto que eles também podem enfrentar ambientes igualmente complexos, com uma estrutura organizacional menos formal e não tão robusta, para garantir a eficácia de seus processos de governança e gerenciamento de riscos.

2.3 A auditoria interna

As auditorias internas, com papéis assemelhados aos atuais, foram criadas pelas empresas americanas na década de 30 após a quebra da Bolsa de Nova York, em virtude da exigência legal definida pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), que determinou que as sociedades, para terem seus papéis negociados na bolsa, precisariam ter seus balanços aprovados por empresa de auditoria independente.

Para evitar os riscos da exposição negativa gerados por pareceres apontando falhas nas demonstrações contábeis, era necessário criar mecanismos de detecção prévia e correção tempestiva de eventuais irregularidades. Para essa finalidade, as companhias criaram suas próprias unidades de auditoria.

Para Perez Junior (2010, p.7), não há obrigatoriedade legal de auditoria interna nas empresas. A exigência legal decorre de normas estatutárias ou administrativas. No Brasil, as instituições financeiras são obrigadas a manter uma unidade de auditoria, e no serviço público, a administração indireta é obrigada a ter a sua própria unidade de auditoria interna.

Além das normas do CFC, há também o Instituto dos Auditores Internos do Brasil, cuja sigla é conhecida como IIA Brasil, filiado ao *Institute of Internal Auditors* (IIA), que define e sugere os procedimentos específicos de auditoria a serem seguidos por seus membros.

2.3.1 Conceito de auditoria interna

O IIA (2004) define Auditoria Interna como sendo:

Uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos da gestão de risco, do controle e governação.

Para Castanheira (2007), com a aprovação da nova definição de auditoria interna, o IIA aprovou também um novo enquadramento de práticas profissionais que inclui as normas, que, ao contrário das normas antigas, as quais eram descritas em torno do controle interno e conformidade às normas em vigor, passou a ter um maior enfoque na gestão de risco.

Assim, partindo-se da conceituação ampla, o trabalho de auditoria deve observar também o desempenho das áreas operacionais e avaliar o cumprimento de metas, objetivos estratégicos e políticas da organização.

A classificação da auditoria poderia ser resumida em dois grandes grupos: auditoria de demonstrações financeiras e auditoria operacional ou de gestão. A primeira seria uma atividade própria de auditores externos e a segunda dos auditores internos, já que demanda mais tempo a sua aplicação, sendo, portanto mais empregada pela auditoria interna.

No **Quadro 2**, para melhor compreensão, apresentam-se as características que diferenciam a Auditoria Interna da Auditoria Externa.

Quadro 2 - Características que diferenciam a Auditoria Interna da Auditoria Externa

ELEMENTOS	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Profissional	Funcionário da Empresa (auditor interno).	Prestador de serviços Independente.
Ação e Objetivo	Exame dos processos (Operacionais, Contábeis e Sistêmicos).	Demonstrações Contábeis.
Finalidade	Promover melhorias nos controles da empresa de forma a assegurar a proteção do patrimônio.	Opinar sobre as Demonstrações Contábeis.
Relatório Principal	Recomendações de Controle Interno e Eficiência Administrativa.	Opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis
Grau de Independência	Menos amplo.	Mais amplo.
Interessados no Trabalho	A empresa.	A empresa e o público.

ELEMENTOS	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Responsabilidade	Trabalhista	Profissional e criminal
Número de Áreas Cobertas pelo Exame durante um Período.	Menor	Maior
Intensidade dos Trabalhos em cada Área	Maior	Menor
Continuidade do Trabalho	Contínuo	Periódico

Fonte: Adaptação do autor

2.3.2 Formas de atuação da auditoria interna

As técnicas de auditoria a serem utilizadas pela auditoria poderiam ser diferenciadas pelo nome empregado ao trabalho de auditoria tais como: auditoria contábil, auditoria fiscal, auditoria financeira, auditoria meio ambiente, etc. No entanto, seria somente sobrenome aos tipos de auditoria, a fim de melhor direcionar o escopo do trabalho do auditor. (CREPALDI, 2011).

Para uma melhor compreensão e exemplificação, destacam-se alguns métodos utilizados pelas auditorias internas em seus escopos de trabalho:

- Auditoria baseada nos controles (*controls-base audit*) – é uma abordagem voltada para *Compliance*. Busca-se, por meio de *check list*, avaliar o cumprimento de normas no sentido de verificar o seu cumprimento. Essa seria uma auditoria típica de regularidade.
- Auditoria baseada nos processos (*process-base audit*) – utilizam-se referenciais técnicos (*benchmark*) como forma de avaliar o nível de eficiência e eficácia dos principais processos de trabalho. A auditoria de processos pode utilizar técnicas de auditoria operacional, que tem como objetivo principal verificar a eficácia, eficiência, a economicidade e a efetividade do processo de trabalho, aqui podendo ser entendida como a atividade sob exame.
- Auditoria operacional ou de gestão – consiste em revisões periódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos

setores públicos e ou privados, tendo por finalidade avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados de forma eficiente, eficaz, econômica e efetiva. É uma avaliação de desempenho, por assim dizer.

- Auditoria tributária – objetiva o exame e a avaliação do planejamento tributário, em especial no que tange ao pagamento e à recuperação de impostos, taxas e outros ônus de natureza fisco-tributário que incidem sobre as operações, os bens e os documentos da empresa.
- Auditoria de informática – compreende o exame e a avaliação dos processos de planejamento, desenvolvimento, teste e sistemas aplicativos, onde também podem ser avaliados estrutura lógica, física, ambiental, organizacional, controle, segurança e proteção de sistemas aplicativos, software, etc.

Para Vásquez (1999, p. 14), os diferentes conceitos que se dão às formas distintas de execução dos processos de execução de trabalho de auditoria, têm sido motivo de controvérsia permanente, levando a uma gama de denominações e nomes. Em geral, esta discussão parte da dúvida sobre se as chamadas auditorias tributárias, de informática ou social, se encontram incluídas nos cinco estágios de auditoria, ou seja, a auditoria de controle interno, a operacional, a financeira, a de gestão ou desempenho e a de cumprimento ou regulamentação.

Importa, por fim, ressaltar que a nova definição da auditoria interna dada pelo IIA (2004), que implica em conduzir o trabalho de auditoria baseada em risco ou com foco no risco, não chega a ser uma nova concepção ou teoria de auditoria, visto que ela é somente uma técnica que tem como objetivo avaliar quais áreas, processos e situações revelam um risco mais significativo para o negócio. Os testes substantivos são aplicados de acordo com a necessidade dos estágios anteriormente citados.

2.3.3 Auditoria governamental

As Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) do Brasil, representadas pelos Tribunais de Contas e Controladorias Gerais (da União, dos Estados e Municípios), têm como um dos objetivos adotar um conjunto de normas de Auditoria

Governamental de forma única. Neste sentido, a grande maioria dessas entidades tem usado as mesmas normas de auditoria publicadas pela *International Organisation of Supreme Audit Institutions*. (INTOSAI, 2007).

A INTOSAI é um organismo internacional independente que tem por objeto fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre Entidades Fiscalizadoras Superiores, no que se refere ao controle das finanças públicas. Dos trabalhos desenvolvidos pela Organização surgiu a *Declaração de Lima sobre Preceitos de Auditoria*, adotada no Congresso Internacional de 1977 e reconhecida como a Magna Carta da auditoria governamental.

Para Vieira (2014, p. 265), a despeito de a maioria dos conceitos se aplicarem ao setor privado, a auditoria governamental é distinta e tem sua abrangência diferente daquela empreendida na esfera privada.

Para a Controladoria Geral da União (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001), a auditoria governamental consiste no conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

De acordo com Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001, que define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001) a tipificação da auditoria governamental é:

- auditoria de avaliação de gestão;
- auditoria de acompanhamento de gestão;
- auditoria contábil;
- auditoria operacional;
- auditoria especial;
- auditoria de tomada de contas especial;
- auditoria de processos de pessoal;
- avaliação das unidades de auditoria interna.

Em decorrência da condição de órgão central do controle interno da Administração Pública Federal, conforme previsto no Decreto nº 3591/2000, a Controladoria Geral da União é incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõe o sistema de controle interno.

A CGU e os órgãos que compõem o sistema de CI são responsáveis também pela avaliação e cumprimento das metas estabelecidas nos planejamentos estratégicos (Plano Plurianual e Leis Orçamentárias), fiscalização e monitoramento da execução dos programas e dos orçamentos do governo, avaliação da gestão dos administradores públicos, utilizando instrumentos de auditoria e fiscalização.

Assim, a auditoria governamental envolve aspectos de controle e de gerenciamento de risco, pois são atividades correlatas.

2.4 O Processo de auditoria interna baseada no risco

Para Mc Namee (1999), a avaliação do risco serve para a auditoria interna identificar, medir e priorizar os riscos e, assim, possibilitar a focalização das áreas auditáveis mais significativas.

A avaliação do risco também permite ao auditor delinear um programa de auditoria capaz de testar os controles mais importantes ou testar os controles com maior profundidade ou mais minuciosamente.

Para o IIA (2004), a auditoria baseada em riscos é uma metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização. Entretanto, algumas organizações podem não ter um processo estabelecido de gestão de riscos.

Se determinada organização não estabeleceu um processo de gestão de risco, o auditor tem papel importante no sentido de sensibilizar a administração, devendo, se possível, desempenhar um papel proativo, assistindo no estabelecimento de um processo de gestão de risco para a organização.

O IIA (2004), por meio das *practice advisories*, indica que o escopo do trabalho de auditoria interna deve abranger uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a adequação e a eficácia do risco gerencial,

controle e processos de governança e a qualidade do desempenho no desenvolvimento das responsabilidades atribuídas.

O propósito de avaliar a adequação do risco gerencial existente, o controle e os processos de governança na organização é prover razoável certeza de que estes processos estejam funcionando como intencionados e que irão habilitar os objetivos e metas da organização a atingir e fornecer recomendações para melhorar as operações dela, em termos de desempenho eficiente e eficaz.

Neste sentido é que a auditoria baseada no risco (*risk-base audit*) apresenta-se como uma técnica que tem como objetivo avaliar que áreas, processos e situações que revelam um risco mais significativo para o negócio.

Baseia-se nos conceitos da gestão do risco empresarial (ERM) e envolve aspectos que vão desde os objetivos estratégicos, à verificação da adequação dos procedimentos de gestão do risco implementado e das medidas concretas visando o seu funcionamento, de modo a permitir aos responsáveis da governança, auditores externos e aos detentores do capital ter uma segurança adicional de que o processo de gestão do risco empresarial é efetivo.

2.4.1 Etapas comuns numa auditoria baseada em risco

A auditoria baseada no risco deve constituir uma das aptidões de todos os auditores internos. Os processos envolvidos na utilização da ABR são quase os mesmos da auditoria tradicional (MC NAMEE, 1999), e seguem os seguintes passos:

- Listar os passos do processo, as tarefas ou componentes do sistema;
- Graduar os passos do processo por ordem da sua criticidade para atingir as metas e os objetivos da unidade. Nesta fase é recomendável uma abordagem em colaboração. O responsável pelo processo supõe-se que tenha uma melhor compreensão da importância das várias subunidades;
- Responder às seguintes perguntas sobre cada passo:
 - ✓ Qual é o risco? O que é que pode ocorrer de errado?
 - ✓ Quais são as atividades com risco de gestão, incluindo os controles, que mitigam o risco? (Pode haver várias entradas para cada passo, tarefa ou componente).

- ✓ Qual é o melhor sinal de que essas técnicas de mitigação estão a trabalhar como se deseja?
- ✓ Qual é o teste que torna visível esse sinal?

Os passos mais cruciais para atingir o objetivo e o risco mais significativo para o processo justificam testes mais extensivos do que os passos do processo ou riscos de importância média ou abaixo da média. O auditor poderá dedicar menor tempo em relação a passos menos importantes do processo ou que tenham um pequeno risco associado.

2.4.2 Plano anual de auditoria interna

As normas internacionais emitidas pelo IIA sobre gerenciamento da atividade de auditoria interna, em especial a norma 2010 que trata do Planejamento, orientam que:

O diretor executivo de auditoria deve estabelecer planos com base em análise de riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, consistentes com as metas da organização. Em continuidade estabelece: O plano de trabalhos de auditoria da auditoria interna deve ser baseado na avaliação de risco e realizado pelo menos uma vez ao ano.

No mesmo sentido, a Controladoria Geral da União (CGU, 2007) por meio da Instrução Normativa Nº 01, de 3 de Janeiro de 2007, definiu, entre outras questões, o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna.

Conforme Castro (2013, p. 447), o planejamento das atividades de auditoria interna nas entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), que deverá abordar as ações de auditoria interna previstas e seus objetivos, bem como as ações de desenvolvimento institucional e capacitação prevista para o fortalecimento das atividades de auditoria interna na entidade.

Em decorrência, as unidades de auditoria interna da Administração Pública Indireta necessitaram definir uma metodologia que atendesse a norma, bem como, que as ajudassem a priorizar os trabalhos de auditoria, de acordo com o risco que as atividades representavam no contexto da Entidade.

O método de mensuração de risco adotado pelas unidades de auditoria do serviço público é baseado num modelo matricial e na mensuração dos chamados

fatores de risco materialidade, relevância, criticidade, controle interno, aspectos de gestão e aspectos externos à organização, tais como recomendações de órgãos de controle a que estão sujeitas (TCU, IN 63/2010).

O primeiro passo é identificar o universo de atividades passíveis de serem auditadas existentes dentro da organização. De acordo com o *Manual de Auditoria Operacional* (TCU, 2010, p. 15), o processo de seleção do objeto de auditoria é o primeiro estágio do ciclo de auditoria e sua importância reside na definição de um objeto que ofereça oportunidade para a realização de auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública e forneça à sociedade opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.

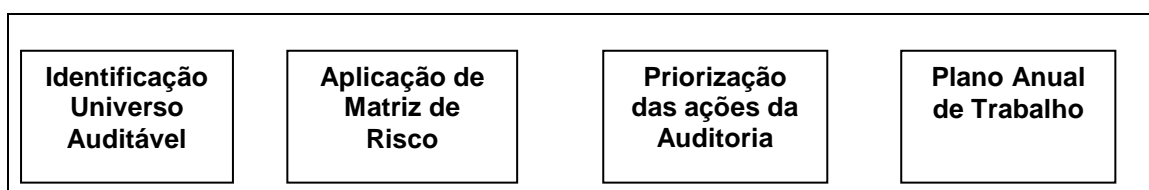
Além desta importância destacada pelo TCU, cabe também considerar que o campo de atuação de uma entidade governamental é amplo e os recursos, pessoais e financeiros da auditoria são limitados.

Em seguida, para cada atividade é aplicada uma matriz de risco no qual contém todos os fatores de risco mencionados (critérios), sendo obtido um valor percentual que cada atividade representa no contexto da organização. Como resultado, é constituído um rol decrescente das atividades que apresentaram maior grau de risco, segundo o critério estabelecido na respectiva matriz de risco.

A INTOSAI ressalta que é necessário estabelecer critérios para aumentar a probabilidade de selecionar objetos de auditoria que tragam oportunidade de realizar trabalhos significativos (ISSAI 2.1.21, 2001).

No **Quadro 3** é apresentada, de modo resumido, a sequência geralmente observada no detalhamento da construção de um plano anual de atividades de auditoria, baseado nas normas da Controladoria Geral da União.

Quadro 3 – Elaboração do Plano Anual de Auditoria



Fonte: Adaptação do Autor.

2.4.3 Planejamento de auditoria

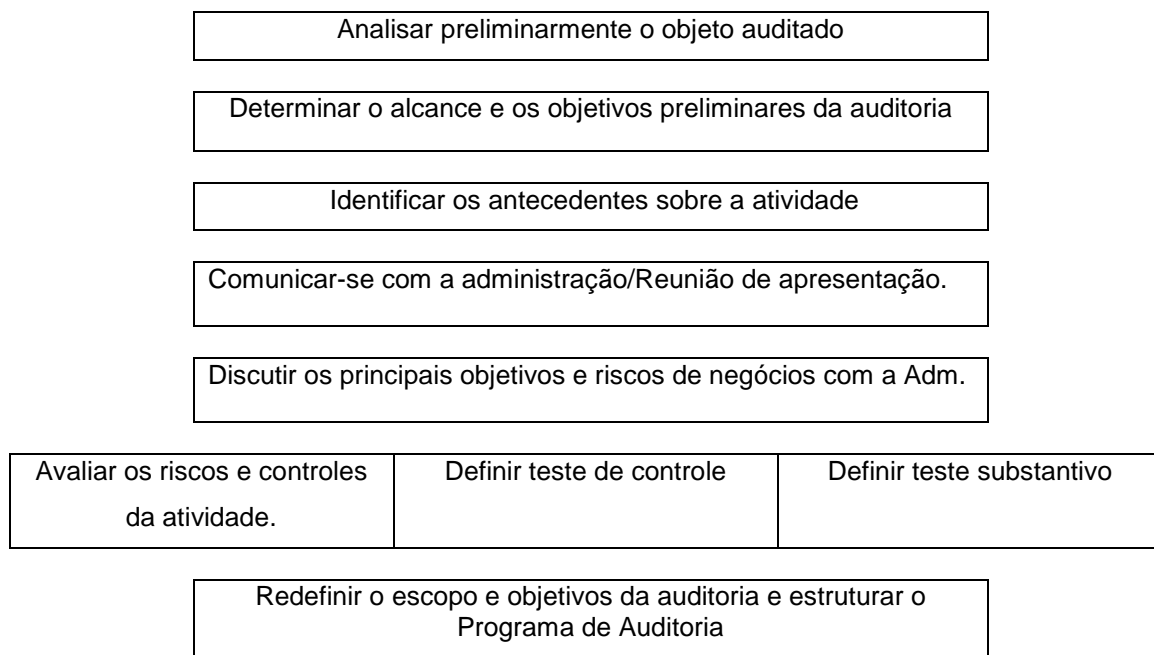
A fase mais importante numa auditoria reside na etapa de planejamento do trabalho propriamente dito. De acordo com Boynton (2002, p.172), “muitas falhas de auditoria acontecem porque procedimentos importantes não são adotados ou porque evidências colhidas não são adequadamente avaliadas”. Ainda segundo Boynton (2002; p.190), “cada plano de negócios traz em si um risco de que os objetivos fixados não sejam atingidos”.

Neste trabalho de planejamento, o detalhamento da construção de um processo de trabalho de auditoria com foco no risco está vinculado ao que determinam as normas do IIA (2004), que indicam aos auditores internos o que devem considerar:

- Os objetivos da atividade objeto da revisão e os meios pelos quais esta controla seu desempenho.
- Os riscos significativos para a atividade, seus objetivos, recursos, e operações e os meios pelos quais o impacto potencial de risco é mantido a nível aceitável.
- A suficiência e a efetividade do gerenciamento de risco e dos sistemas de controle da atividade comparados a uma estruturação de controle pertinente ou modelo.
- As oportunidades para fazer melhorias significativas no gerenciamento de risco e nos sistemas de controle da atividade.

Na sequência é apresentada, sinteticamente, um planejamento de auditoria.

Quadro 4 – Visão geral do processo de planejamento da auditoria



Fonte: Adaptação do Autor

Assim sendo, é fundamental o entendimento da estrutura organizacional, características operacionais e do setor em que a entidade atua.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010, p.23) lista uma série de passos sobre a análise preliminar do objeto auditado, que é obtido mediante:

- revisão de dados sobre o auditado;
- visita às instalações do auditado, para avaliar de que forma ele atinge seus objetivos;
- estudo de documentação referente às operações do auditado – políticas e procedimentos, manuais, fluxogramas, normas de desempenho e controle de qualidade e descrições de cargos;
- realização de entrevistas com o administrador da atividade a respeito das áreas problemáticas (entrevista de entrada);
- aplicação de procedimentos de revisão analítica, para identificação de tendências e relações extraordinárias;
- condução de miniauditorias ou minitestes para confirmação ou esclarecimento do entendimento de problemas potenciais.

Tal entendimento está alinhado à estrutura de um trabalho de auditoria com foco no risco, visto que este conhecimento adquirido permite a elaboração da matriz de risco, que tem por objetivo identificar, analisar e mensurar um conjunto de variáveis que representam situações de riscos inerentes a uma entidade ou à suas atividades.

Avalia-se o plano operacional da entidade, buscando rankear as prioridades definidas nas diretrizes gerais do planejamento estratégico da entidade. A cada variável será atribuída uma pontuação (peso), cuja soma indicará o grau de fragilidade do objeto analisado. Portanto, este grau será obtido a partir da avaliação de cada item do plano operacional e seus respectivos fatores de riscos relativos.

O resultado obtido na matriz de risco servirá de base ao planejamento da auditoria, determinando as prioridades dos trabalhos que serão realizados e, sinalizando de forma lógica e ordenada os pontos de intervenção em cada atividade ou entidade analisada.

Em decorrência destas análises e avaliações, o auditor chega ao pilar central do planejamento que é a elaboração do programa de auditoria, o qual deverá receber um cuidado especial, dada às diversidades deste tipo de auditoria.

O programa de auditoria deverá ser adaptado às condições do auditado apontadas no estudo preliminar, e deve conter um conjunto de procedimentos que visam à obtenção de evidências referentes a um ou mais objetivos.

Estas evidências normalmente se baseiam em amostra de dados, conseqüentemente o auditor deverá considerar se a utilização de técnicas de amostragem estatística é adequada, ou se a utilização de técnicas assistidas por computador é eficiente do ponto de vista dos custos.

O planejamento da auditoria também envolve a seleção da equipe de auditoria (competência técnica em relação ao objeto da auditoria) e preparação do cronograma de trabalho (deve ser em combinação com o auditado para que se obtenha o máximo de cooperação durante a auditoria).

2.4.4 Execução de auditoria

O IIA (2004), em sua norma 2300, que trata da execução do trabalho de auditoria, indica que os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar, e registrar informações suficientes para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria.

É, portanto, a etapa onde se buscam os fatos relacionados com os problemas identificados durante o estudo preliminar. Normalmente, nesta etapa, o auditor recorre a indagações e observações, utilizando-se de questionários para a realização de entrevistas com o pessoal do auditado, esperando obter opiniões, comentários e sugestões de solução para os problemas.

O auditor também deve reutilizar o conceito de revisão analítica, estudando e medindo o desempenho real contra algum critério – desenvolvido internamente pela entidade (metas de produtividades, por exemplo) ou gerado externamente pelo setor de atividades em que a entidade opera ou pelo auditor.

Os trabalhos realizados, as descobertas e as recomendações devem ser documentados em papéis de trabalho, pois estes representam a principal fundamentação para o parecer da auditoria.

No **Quadro 5** é apresentada, de modo resumido, a sequência que em geral é observada na execução de um trabalho de auditoria de campo, tendo em vista o que preceituam as normas.

Quadro 5 – Estrutura de um programa de auditoria

Objetos e Objetivos (Passo 1)
Definir o objeto do Programa. Definir objetivos, escopo e critérios. Determinar a viabilidade que regem o objeto. Indicar os sistemas informatizados. Indicar o contato inicial com o auditado.
Avaliação da organização (Passo 2)
Reunir a documentação do sistema de gestão Preparar o QACI a ser aplicado Montar os PTs e pastas respectivas
Roteiro sequencial (Passo 3)
Preparar o programa de auditoria (Procedimentos) Preparar papéis de trabalhos
Etapas Complementares (Passo 4)
Procedimentos da reunião de abertura Procedimentos de comunicação durante a auditoria Indicação das funções e responsabilidades Verificação da aplicabilidade do PA Revisão final
Conclusão (Passo 5)
Catalogar o programa de auditoria Distribuição para conhecimentos Aplicação

Fonte: Adaptação do Autor

2.4.5 Comunicação dos Resultados

O IIA (2004), em sua norma 2400, que trata da comunicação de resultados, indica que os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditorias com oportunidade. As comunicações devem incluir os objetivos e o ambiente do trabalho de auditoria, bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de ação.

A comunicação final dos resultados deve, onde apropriado, conter a opinião geral ou conclusões do auditor interno. Ao divulgar os resultados de trabalhos de auditoria para terceiros, fora da organização, a comunicação deve conter limitações sobre a distribuição e o uso dos resultados do trabalho.

Considerado o que indica a norma, pode-se dizer que o relatório de auditoria é a forma pela qual o auditor leva à administração o produto de seu trabalho. É por meio dele que a administração da empresa auditada toma conhecimento do serviço realizado, sua qualidade e a contribuição da auditoria. É a oportunidade que o auditor tem de mostrar suas constatações, opiniões técnicas e recomendações.

Para a auditoria interna não há um padrão único, mas deve haver uma padronização a ser determinada pela unidade de auditoria, em seus manuais de serviço. Em geral adota-se um conteúdo nos seguintes moldes:

- descrição sucinta do resultado da avaliação do Controle Interno;
- causa de alguma falha identificada;
- consequência ou possível consequência de alguma falha identificada;
- resultados dos testes aplicados;
- recomendação destinada a eliminar a falha detectada.

Assim, na avaliação deve ser incorporada uma opinião conclusiva sobre a efetividade do controle interno, tendo como referenciais estruturas de controle e de governança reconhecidas pelo mercado, tais como COSO e COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technology*).

Também devem ser destacadas, resumidamente, todas as evidências relevantes identificadas durante o trabalho, principalmente aquelas que sejam merecedoras de recomendações.

Neste sentido, devem-se descrever as evidências que resultam de um processo de comparação entre “o que deveria ser” com “o que é”. Não sendo esta uma regra, mas a título de sugestão, as evidências devem ser fundamentadas nos seguintes atributos:

- critério: as normas, as medidas ou as expectativas utilizadas na avaliação e/ou verificação (o que deveria existir);
- condição: a evidência factual encontrada pelo auditor interno no curso dos exames (o que existe);
- causa: a razão para a diferença entre o que se espera e as condições atuais (o porquê da diferença);
- consequência: o risco ou a dependência que a organização e/ou terceiros enfrentam, dado que a condição não é consistente com o critério (o impacto da diferença).

A apresentação desses atributos na redação, principalmente das consequências, é importante para cientificar o gestor e a unidade recomendada dos resultados de suas ações administrativas.

2.5 Fraude

A norma 1210.A2 do IIA (2004), ao se referir a fraude, indica que o auditor interno deve possuir suficiente conhecimento para identificar os indicadores de fraude, mas não se espera que tenha a especialidade de uma pessoa cuja responsabilidade principal seja detectar e investigar fraudes.

Não obstante, a referida norma afirma que os auditores internos são responsáveis pela assistência à inibição de fraudes através do exame e avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno, dimensionado conforme a extensão da exposição/risco potencial, nos vários segmentos das operações da organização.

Para o IIA (2004), ao desincumbir-se desta responsabilidade, os auditores internos devem, por exemplo, determinar se:

- O ambiente organizacional estimula a conscientização de controle.
- São estabelecidas metas e objetivos organizacionais realísticos.
- Existem políticas escritas (por exemplo, código de conduta) que descrevem atividades proibidas e a ação requerida sempre que violações sejam descobertas.
- Políticas de autorização apropriadas para transações são estabelecidas e mantidas.
- Políticas, práticas, procedimentos, relatórios e outros mecanismos são desenvolvidos para monitorar atividades e salvaguardar ativos, particularmente em áreas de alto risco.
- Canais de comunicação suprem a administração com informações adequadas e confiáveis.
- É necessário fazer recomendações para o estabelecimento ou melhoria de controles eficazes em termos de custos, para ajudar a inibir a fraude.

A propósito, a Resolução CFC 836, de 22 de fevereiro de 1999, que aprovou a Interpretação Técnica NBC T 11 – IT 03 - fraude e erro, esclarece que a primeira responsabilidade na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da organização, mediante a manutenção de adequados sistemas de controles internos, que, entretanto, não eliminam a possibilidade e/ou o risco de sua ocorrência (CFC, 1999).

No que tange a responsabilidade do auditor, a citada norma prevê que:

O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco da sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. (CFC, 1999).

O profissional de auditoria, conforme o CFC (1999), sempre deve informar à alta administração da organização auditada as descobertas factuais envolvendo fraude – dependendo das circunstâncias, de forma verbal ou escrita – o mais breve possível, mesmo que o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis seja

insignificante. Em relação a terceiros, o sigilo profissional normalmente impede o auditor de comunicar fraude e/ou erro a tais pessoas.

A auditoria com foco no risco é um instrumento que auxilia em muito ao auditor avaliar o grau de exposição da organização a fraudes.

3 METODOLOGIA

O caminho para a apresentação dos objetos de pesquisa foi se delineando ao longo da história do pensamento, na medida em que a própria ciência se constituía como tal (MENDONÇA et al. 2008, p. 34).

Para Mendonça et al. (2008), não se pode considerar que existam tipos de pesquisa, métodos, técnicas e procedimentos melhores ou piores, quando tomados de forma isolada. Pelo contrário, é consenso, atualmente, sobretudo nas ciências sociais, que é necessária uma verdadeira combinação de métodos e de diferentes tipos de pesquisas para se dar conta do complexo mundo das investigações científicas.

3.1 Métodos de pesquisa

Para Gil (2002, p. 41), é possível classificar as pesquisas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas.

Gil (2002) conceitua pesquisas exploratórias como aquela que têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Em continuidade ele explica que essas pesquisas envolvem: levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que “estimulem a compreensão”.

Em relação às pesquisas descritivas, elas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL 2002, p. 42). Esse tipo de pesquisa estabelece relação entre as variáveis no objeto de estudo analisado. Variáveis relacionadas à classificação, medida e/ou quantidade que podem se alterar mediante o processo realizado.

As pesquisas explicativas têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuam para a ocorrência dos fenômenos. Esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. As pesquisas explicativas nas ciências naturais se valem quase que exclusivamente do método experimental. (GIL. 2002, p. 43).

Quanto aos métodos, Mendonça, Rocha e Nunes (2008, p. 41) elencam, de forma resumida, os considerados mais tradicionais de abordagem científica, conforme **Quadro 6**.

Quadro 6 – Classificação das Pesquisas

Quanto à Finalidade	
Básica	Voltada para o avanço da Ciência
Aplicada	Voltada para a solução de problema específico.
Quanto ao Objetivo	
Exploratória	Obter informações gerais sobre um assunto
Descritiva	Identificar, registrar e descrever fatos ou dados sem neles interferir.
Explicativa	Classificar, analisar e interpretar fatores que interferem na manifestação de um fenômeno.
Quanto à abordagem do Problema	
Quantitativa	Busca a explicação da realidade por meio de quantificação, utilizando recursos e técnicas estatísticas.
Qualitativa	Busca a interpretação dos fenômenos a partir da compreensão de suas inter-relações. O pesquisador é o instrumento-chave.
Quanto às Técnicas e Procedimentos utilizados	
Bibliográfica	Utiliza material já publicado e disponível em diferentes fontes.
Documental	Utiliza fontes de informação que ainda não foram analisadas.
Experimental	Utiliza a observação e o controle dos efeitos que uma variável produz no objeto de estudo.
Pesquisa Participante	Há interação entre pesquisador e membros da situação investigada.
Pesquisa-Ação	Há interação entre pesquisador e membros da situação investigada, porém, o pesquisador está envolvido de modo cooperativo ou participativo na solução do problema.
Levantamento	Realiza coleta de informações em diferentes fontes: informantes (censo, pesquisa de opinião); consulta a base de dados.
Estudo de caso	Realiza estudo exaustivo de um fenômeno para seu conhecimento detalhado.

Fonte: Mendonça, Rocha e Nunes, 2008.

Dessa forma, este trabalho se caracteriza como uma pesquisa quanto à finalidade, do tipo aplicado, com objetivo exploratório, sendo a abordagem do

problema qualitativa, na qual se utilizou técnicas e procedimentos bibliográficos e documentais, além de levantamentos junto a especialistas do ramo.

3.2 – Focus Group ou Grupo de Discussão

Para Giovinazzo (2001, p.1), a pesquisa qualitativa costuma ser direcionada e não busca enumerar ou medir eventos e, geralmente, não emprega instrumental estatístico para análise dos dados; seu foco de interesse é amplo e dela faz parte a obtenção de dados descritivos mediante contato direto e interativo do pesquisador com a situação objeto de estudo. Nas pesquisas qualitativas, é frequente que o pesquisador procure entender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação estudada e, a partir daí, situe sua interpretação dos fenômenos estudados.

A pesquisa qualitativa possui caráter mais exploratório, descritivo, indutivo e envolve técnicas como análise de dados secundários, estudos de caso, entrevistas individuais, discussão em grupo, *Focus Group*, teste de associação de palavras, entre outros.

De acordo Oliveira (1998), o *Focus Group* é uma técnica utilizada em pesquisas qualitativas com muitas finalidades. Esteve muito ligada à pesquisa social, visto que sua origem vem da Sociologia, e que, nos últimos anos, ganhou espaço em outras áreas como Psicologia, Educação e Administração de Empresas.

Segundo Oliveira (1998), as principais vantagens do *Focus Group* em relação aos demais métodos de pesquisa são:

- comparativamente, é fácil de conduzir;
- habilidade em explorar tópicos e gerar hipóteses;
- oportunidade de coletar dados a partir da interação do grupo, o qual se concentra no tópico de interesse do pesquisador;
- alta validade dos dados (*face validity*), ou seja, além de o procedimento medir efetivamente o que se deseja, tem-se plena legitimidade e convicção ou crença nos dados coletados;
- baixo custo em relação a outros métodos;

- rapidez no fornecimento dos resultados (em termos de evidência da reunião do grupo);
- permite ao pesquisador aumentar o tamanho da amostra dos estudos qualitativos.

Ainda segundo Oliveira (1998), as principais desvantagens do *Focus Group* em relação aos demais métodos de pesquisa são:

- não é baseado em um ambiente natural;
- pesquisador tem menor controle sobre os dados gerados (no caso de existir grupos de questões predefinidas ou uma forte necessidade de manter comparação entre as entrevistas);
- não é possível saber se a interação em grupo reflete ou não o comportamento individual;
- os dados são mais difíceis de analisar. A interação do grupo forma um ambiente social e os comentários devem ser interpretados dentro deste contexto;
- exige entrevistadores treinados cuidadosamente;
- os grupos são difíceis de reunir;
- a discussão deve ser conduzida em ambiente que propicie o diálogo.

Apesar das desvantagens enumeradas, a aplicação do *Focus Group* possibilita a coleta de dados interessantes, os quais aportam uma convicção ao pesquisador ou analista e lhe fornece subsídios para a elaboração de hipóteses ou a construção de instrumentos ou mesmo de referenciais ou *frameworks* que permitirão avançar as investigações.

3.3 Modelo da Análise

A Deloitte apresentou, em 2008, os resultados da primeira pesquisa realizada no Brasil sobre a função de auditoria interna (DELOITTE, 2008). Esse estudo, que contou com a participação de auditores internos e de executivos de negócios de grandes organizações de diversos estados do Brasil, demonstra o atual cenário da auditoria interna no País e aponta as principais tendências, as estratégias e o grau de aderência das organizações às melhores práticas de auditoria interna.

Os resultados também expõem a importância e os principais benefícios da função, bem como os sinais de transformação, os desafios e as expectativas existentes.

Em linhas gerais, a pesquisa (DELOITTE, 2008) confirma uma consolidação da auditoria interna no Brasil, bem como ressalta a sua contribuição para o gerenciamento dos riscos de negócio e sua crescente importância no suporte à governança corporativa. Os resultados evidenciaram, ainda, a relevância da auditoria interna para o fortalecimento dos processos organizacionais e o tratamento de questões relacionadas a controles internos, eficiência operacional e aderência às normas internas e externas.

A pesquisa sinaliza ainda que a auditoria interna deverá estar cada vez mais preparada para demonstrar sua importância na consecução das estratégias de negócio da organização e na geração de valor à empresa. (DELOITTE, 2008, p.3).

Ainda no mesmo trabalho de pesquisa, a Deloitte (2008) faz uma constatação positiva ao demonstrar que não há diferenças acentuadas entre as respostas de auditores e de executivos de negócios com relação aos benefícios proporcionados pela auditoria interna. Mas, por outro lado, faz algumas observações sobre as necessidades de melhoria do processo de comunicação (relatório), da forma de mensuração dos resultados, ou seja, da necessidade da auditoria medir, monetariamente, o ganho proporcionado à empresa pelas suas recomendações e da necessidade dos auditores em conhecer com profundidade as particularidades da empresa e de seu segmento de atuação.

Comentam-se, na sequência, de forma resumida, as principais conclusões por itens pesquisados pela Deloitte Touche Tohmatsu.

a) Importância e benefícios da auditoria interna

Foram destacados na pesquisa, como importância e benefícios da auditoria, os seguintes pontos:

- capacidade de identificar riscos;
- garantia de maior eficiência nos processos internos;
- suporte à governança corporativa;
- favorecimento à aderência às normas internas e regulamentações.

O estudo revela que há dúvida, para a alta administração, se o trabalho da auditoria interna e um bom gerenciamento de riscos podem contribuir para a redução de custos e para a otimização de receitas.

b) Desempenho e Qualidade

O estudo mencionado demonstra que existe um bom nível de relacionamento e de interação entre a auditoria interna e a alta administração.

Há divergências sobre o grau de independência da auditoria interna dentro da organização. Em sua maioria, os executivos concordam que a auditoria interna atua de forma independente. Já os auditores internos discordam, em parte, dessa afirmativa.

Outro fator relevante da pesquisa foi o reconhecimento da importância da auditoria interna, no que tange à sua efetiva contribuição no processo de avaliação dos riscos da organização. A maior divergência de opinião ficou por conta da falta de divulgação da função da auditoria interna e seu envolvimento institucional (objetivos e responsabilidades).

c) Qualidade dos serviços

Em relação à avaliação da qualidade dos serviços de auditoria interna, a pesquisa da Deloitte (2008) revela que há consenso entre os auditores e executivos, somente no que tange ao foco do trabalho estar nos riscos-chave da organização.

Nos pontos em que trata de prazos concedidos para a implementação de recomendações, comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria, e comparação dos relatórios em relação à situação da unidade auditada, as divergências de opiniões são bastante discrepantes. A visão do auditor mostra uma situação positiva dos assuntos, enquanto a dos executivos, não.

Para a pesquisa, a situação se repete na avaliação de outros pontos, como o prazo para a comunicação dos resultados dos trabalhos. Os auditores internos (51%) concordam de forma plena que a comunicação é feita num prazo adequado. Já somente 25% dos executivos têm a mesma percepção. Existem ainda outras diferentes percepções quanto:

- à qualidade do relatório de auditoria interna;
- à existência de suporte de evidências apropriadas no relatório;
- o trabalho atender às expectativas da organização;
- as recomendações serem construtivas e factíveis e contribuírem para a geração de valor à organização.

d) Processo de auditoria e reporte

O estudo revelou ainda um considerável grau de profissionalismo da parte dos auditores internos na apresentação dos aspectos identificados. Ressalta, também, o livre acesso às informações da empresa, o que contribui para a transparência e a efetividade dos trabalhos.

e) Qualidade da equipe

Outra divergência acentuada de opinião revelada pela pesquisa está na qualidade da equipe. Os executivos (68%) consideram que falta um conhecimento das características e particularidades dos negócios da organização; falta proficiência técnica nas áreas auditadas, bem como a falta de habilidade para conduzir projetos especiais. Já os auditores internos (91%), afirmam que a equipe possui um conhecimento adequado quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização.

f) Estrutura, enfoque e forma de atuação

Para os aspectos relativos à estrutura, enfoque e forma de atuação a pesquisa da Deloitte (2008) elaborou uma série de questões direcionadas exclusivamente aos auditores internos. Os resultados foram:

- **Composição das equipes** – A maior parte das empresas mantém equipes próprias de auditores internos.
- **Ferramentas de suporte à auditoria interna** – A pesquisa identificou, a partir de respostas abertas, as ferramentas mais utilizadas para suportar as atividades de auditoria interna: *softwares* de automação de trabalhos de auditoria interna, tais como *Computer Assisted Audit Tools and Techniques* (CAAT), ACL, e IDEA.

- **Estrutura da auditoria interna** – Na consideração dos auditores internos, há necessidade de se realizar melhorias nos processos de avaliação formal dos profissionais e avaliação de desempenho da área com base em indicadores quantitativos e qualitativos.
- **Planejamento e execução** – Na visão da maioria dos auditores, o planejamento e a forma de execução dos trabalhos estão adequados.
- **Segmentos de atuação** – Foi destacado o alto percentual de auditores internos (43%) que indicam a necessidade de melhorias na revisão de processos de negócio.
- **Metodologias e padrões profissionais** – A pesquisa identificou as seguintes percepções em relação ao grau de melhoria necessário para o suporte metodológico e a padronização da atuação da auditoria interna:
 - ✓ auditorias com foco em riscos ou específicas da organização;
 - ✓ utilização de modelos de estruturas de controle: COSO (controles internos) e COBIT (governança em Tecnologia da Informação);
 - ✓ adequação aos padrões profissionais de auditoria interna;
 - ✓ materialidade e quantificação: melhorias nos critérios para definir a materialidade e a quantificação dos pontos avaliados pelo auditor interno;
 - ✓ indicadores de riscos;
 - ✓ técnicas complementares: uso de técnicas ditas complementares como o uso de *benchmarking*, a auto-avaliação de riscos e controles e a auditoria contínua.
- **Treinamento** – na percepção dos auditores internos à necessidade de melhorias nos processos de treinamento oferecidos para a sua formação.

3.4 Amostra / Aplicação

Para Giovinazzo (2001), o *Focus Group* pode ser dividido em três etapas: planejamento, condução e análise das entrevistas e interpretação dos resultados.

Para esse autor, o planejamento é crítico para o sucesso do *Focus Group*, pois nessa fase o pesquisador considera a intenção do estudo e os usuários da informação, além de desenvolver um plano que guiará o restante do processo da pesquisa, incluindo a elaboração das questões e a seleção dos participantes. A fase de condução consiste na moderação das reuniões. Após essas sessões, na fase de análise, são realizados as transcrições, o tratamento dos dados e a elaboração do relatório.

Segundo Vichas, (1982, p. 113), os grupos devem ser homogêneos quanto a determinados parâmetros, definidos conforme a pesquisa a ser realizada. Esta condição é importante para que haja identificação e integração entre os participantes durante a reunião e para que não haja posições extremamente conflitantes entre os membros do grupo.

Nesta mesma linha de raciocínio, Oliveira (1998) indica que a escolha de quem participará do estudo deve ser feita conforme o propósito da pesquisa, não obstante deve ser considerada a necessidade de segmentar os participantes por categorias, por fatores tradicionais, localização, etc. Mas, segundo o autor, se os participantes não diferirem significativamente, existirão então poucos argumentos para separar o grupo.

Para Giovinazzo (2001), a determinação da amostra e trabalho de campo, observam-se:

- Características da amostra (representativa na medida da validade dos dados, mas sem intenção de representar a população, nem generalizar os resultados ou testar hipóteses; são geralmente intencionais, segundo o segmento que se pretende abordar).
- Recrutamento dos respondentes (com entrevistas/questionários preliminares, para garantir a espontaneidade das respostas).
- Trabalho de campo (com técnicas específicas).

Finalmente, Oliveira (1998) comenta que é recomendável que os grupos tenham tamanho médio, isto é, constituídos por seis a dez pessoas e a duração da reunião deve situar-se entre uma a duas horas.

A população alvo deste estudo envolveu dez servidores do Banco Central do Brasil (BACEN) e seis da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), lotados em Brasília, que exercem a atividade de auditoria interna. Foram, por razões lógicas,

divididos em dois grupos, sendo que em cada grupo não houve mais nenhuma subdivisão de pessoas. Também não ocorreu subdivisão de pessoas que exerciam cargos de gerência daqueles que somente executam os trabalhos.

A escolha desta população está relacionada com o fato destas entidades realizarem trabalhos de auditoria utilizando parâmetros de riscos na execução de suas atividades.

3.5 Instrumento

O instrumento utilizado foi uma pesquisa qualitativa, sendo utilizada a técnica denominada *Focus Group*, que tem por objetivo obter o entendimento dos participantes sobre o tópico de interesse da pesquisa, não importando se é utilizado sozinho ou em conjunto com outros métodos, nem mesmo se busca questões ou respostas, junto aos auditores internos do Banco Central do Brasil e da Agência Nacional de Aviação Civil, lotados nas unidades de auditoria interna da sede em Brasília-DF.

O foco da pesquisa foi conhecer a percepção destes servidores sobre a importância e os benefícios da auditoria interna, bem como discutir assuntos relacionados com estrutura, enfoque e forma de atuação das respectivas unidades de auditoria.

Para este fim, foi elaborado um roteiro com perguntas (Apêndice A) tendo por referência a análise dos resultados da pesquisa efetuada pela Deloitte, em 2008. As perguntas do roteiro foram previamente discutidas com especialistas em auditoria interna da área de auditoria governamental, oportunidade em que foi testada a pertinência, ou seja, o chamado pré-teste, conforme orientações da técnica.

Desta discussão, algumas questões foram excluídas do roteiro inicialmente elaborado, visto que o senso comum dos entrevistados no pré-teste, considerou não pertinente para a oportunidade, conforme a seguir evidenciado.

Os assuntos comunicação, independência da auditoria e outros relativos à governança corporativa foram deixados à margem da entrevista. As razões que motivaram esta decisão foram:

- Comunicação, os relatórios de auditoria interna da área governamental possuem regras de publicação.
- Independência, também foi considerada um assunto que não necessitaria ser discutido, visto que as normas da CGU determinam que a indicação e a demissão do cargo de auditor chefe nas auditorias internas da administração indireta necessitam de aprovação da referida Controladoria para sua implementação.

Outro aspecto de consenso para não explicitação na pesquisa refere-se às normas do IIA. Embora elas sejam do conhecimento e sirvam de referência nos trabalhos de auditoria interna dessas unidades, a sua utilização somente pode ser adotada se não conflitar com as normas de auditoria publicadas pelos órgãos reguladores da administração direta, com competências para estes fins (TCU e CGU). Não obstante esta indicação, a questão foi tratada na entrevista, considerando que as unidades pesquisadas as utilizam e fizeram constar esta obrigatoriedade em seus manuais de trabalho.

Finalmente, outros aspectos de governança corporativa, constante da pesquisa como estrutura, treinamento (qualificação) e qualificação profissional (proficiência) foram também, de senso comum, deixado à margem, dado a regulamentação específica emanada do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). De acordo com a legislação em vigor, mudança de estrutura que envolva custos (admissão de servidores, criação de cargos comissionados) necessita de autorização e questões relativas a treinamento, de recursos orçamentários.

Mais uma vez, não obstante esta indicação, os assuntos foram mencionados durante a entrevista, embora a discussão tenha ficado centrada no aspecto de treinamento.

Ao final desta dissertação (Apêndice A), consta o roteiro utilizado na entrevista efetuada junto aos servidores do Banco Central e da Agência Nacional de Aviação Civil.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Como suporte à evidenciação da importância, benefícios, estrutura, enfoque e forma de atuação da auditoria interna no serviço público, foi procedida uma pesquisa qualitativa, junto a unidades de auditoria interna do Banco Central do Brasil e da Agência Nacional de Aviação Civil, oportunidade em que foram discutidos aspectos considerados mais relevantes do estudo da Deloitte, tendo por objetivo conhecer como as auditorias internas do setor público estão alinhadas ao perfil da auditoria interna no Brasil.

4.1 Auditoria Interna do Banco Central

A auditoria interna é definida como uma atividade de assessoramento à Administração, voltada para a avaliação e a adequação dos sistemas de controle interno, em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para o Banco Central do Brasil (BACEN, 2014).

É política de atuação da auditoria interna do BACEN agir preventivamente, procurando assessorar as diversas unidades da Entidade no fortalecimento do controle interno, evitando, assim, a ocorrência de eventuais falhas, antes que elas produzam efeitos danosos ao erário e ao atingimento dos objetivos.

A Auditoria Interna (Audit) subordina-se diretamente ao presidente do BACEN e se sujeita à orientação normativa e à supervisão técnica da Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI), da Controladoria Geral da União.

O processo de auditoria começa com a elaboração da proposta de Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), para o ano seguinte, que é submetida à aprovação da Diretoria Colegiada do Banco Central do Brasil e encaminhado à Secretaria Federal de Controle Interno, conforme determinado no §1º do art.15 do Decreto 3.591, de 6.9.2000.

Para a definição do elenco das atividades inseridas naquela proposta, a Audit considera as indicadas pela Diretoria do BACEN, as selecionadas com base em exigências legais, as indicadas pela SFCI e as obtidas por meio da graduação de risco.

Cabe a Audit definir a extensão e a profundidade das referidas auditorias, tendo em vista a qualidade dos controles internos existentes, bem como a relevância e a materialidade dos recursos ou dos riscos envolvidos, o que evidencia a sua independência.

As auditorias internas realizadas no Banco Central observam as normas brasileiras para o exercício da auditoria interna, divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, por guardarem, intencionalmente, similaridade com os padrões internacionalmente aceitos, editados pelo *Institute of Internal Auditors* e por representarem, no Brasil, o principal referencial técnico para a ação da Auditoria Interna.

4.2 Auditoria Interna da Agência Nacional de Civil

A Auditoria Interna (Audit) da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC) está subordinada técnica e administrativamente à Presidência da Anac. Já a orientação normativa está a cargo da Controladoria Geral da União (CGU) e a supervisão técnica está a cargo Secretaria de Controle Interno (CISSET) da Secretaria Geral da Presidência da República.

A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular da Audit será submetida, pelo Presidente, à aprovação da Diretoria, e após, à aprovação da CGU. (Decreto 4.304/2002).

De acordo com a Instrução Normativa (IN) nº 25, de 07 de julho de 2009, (ANAC, IN 25/2009) a missão da Auditoria Interna é contribuir, de forma independente, para o aperfeiçoamento do controle interno implantado na Autarquia, buscando agregar valor às práticas administrativas, incluindo àquelas relativas à gerência de risco, e contribuir para o cumprimento da missão institucional com maior eficiência.

Ainda, de acordo com a citada IN nº 25/2009, o escopo do trabalho levará em consideração o grau de risco atribuído ao objeto da auditoria, devendo empregar metodologia apropriada, visando:

- a) identificar os riscos das atividades que serão avaliadas como forma de verificar a capacidade que os controles internos possuem em minimizar, evitar ou corrigir eventuais falhas ou irregularidades;
- b) verificar se os trabalhos executados pelos servidores e gestores estão em consonância com as leis, as normas e as políticas aplicáveis à Entidade;
- c) colaborar no aperfeiçoamento do controle interno, como forma de assegurar que os programas, os planos e os objetivos institucionais sejam alcançados.

A citada Instrução Normativa (ANAC, 2009) fez constar ainda que a Auditoria Interna deverá adotar, no que couber, os padrões definidos pela Controladoria-Geral da União, sem prejuízo do acompanhamento das práticas recomendadas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA) e do Conselho Federal de Contabilidade.

4.3 Perfil dos entrevistados

As entrevistas efetuadas junto ao grupo de auditores do BACEN (10 profissionais) e da ANAC (6 profissionais), foram procedidas em duas datas distintas, com duração de 1h40min e 1h, respectivamente.

No **Quadro 7** é apresentado o perfil dos respondentes entrevistados, separadamente, por unidade de auditoria interna pesquisada. Não são indicados nomes das pessoas que participaram da entrevista, sendo estas identificadas pelas siglas BC (para os componentes do Banco Central) acrescido de um numeral (1,2,3...) e o mesmo se procedendo para os participantes da ANAC. É indicado o sexo dos entrevistados, bem como a faixa etária, o tempo de serviço e o cargo atual o qual está investido.

Quadro 7 – Classificação das Pesquisas

Unidade	Quantidade	Sexo (F/M)	Faixa Idade	Tempo Serviço	Cargo
BACEN					
BC1	1	M	30-40	3 anos	Analista
BC2	1	F	50-60	4 anos	Analista
BC3	1	F	50-60	15 anos	Gerência
BC4	1	M	50-60	10 anos	Chefia
BC5	1	M	50-60	16 nos	Gerência
BC6	1	M	50-60	11 anos	Gerência
BC7	1	M	50-60	16 anos	Gerência
BC8	1	M	50-60	18 anos	Gerência
BC9	1	M	50-60	6 anos	Gerência
BC10	1	M	50-60	6 anos	Gerência
ANAC					
ANAC 1	1	M	40-50	17 anos	Chefia
ANAC2	1	F	30-40	6 anos	Gerência
ANAC3	1	F	40-50	4 anos	Analista
ANAC4	1	F	40-50	3 anos	Analista
ANAC5	1	F	50-60	2 anos	Analista
ANAC6	1	F	30-40	6 anos	Analista

Considerando que no serviço público federal não existe em suas estruturas o cargo de “Auditor Interno”, e que a admissão se dá por meio de concurso, não havendo restrição à formação acadêmica, foi observado que existem graduações das mais diversas entre os entrevistados.

No **Quadro 8** é apresentado o perfil dos respondentes, no tocante à formação acadêmica.

Quadro 8 – Classificação das Pesquisas

Unidade	Graduação	Especialização
BACEN	10	5
Administração	2	1
Contabilidade	4	2
Engenharia	3	1
Matemático	1	1
ANAC	6	1
Administração	1	1
Contabilidade	1	-
Economia	1	-
Engenharia	1	-
Jornalismo	1	-
Letras	1	-

4.4 Análise de conteúdo

Para fins de análise das respostas apresentadas, optou-se pela análise de conteúdo, que, segundo Richardson (1989), é indicada para o estudo de material do tipo qualitativo, ao qual não se pode aplicar técnicas aritméticas.

Moraes (1999) propõe passos a serem seguidos nesta técnica de análise, a saber:

- a) codificação das entrevistas, identificando-se por letras ou números cada uma delas;
- b) leituras do material obtido em cada entrevista, com o objetivo de limpá-lo e prepará-lo para as fases posteriores, ao mesmo tempo em que possibilitam uma impregnação dos conteúdos a serem analisados;
- c) definição das unidades de análise ou unidades de registro ou unidades de significado: processo denominado de unitarização do corpus;

d) categorização, que é a operação de classificação dos elementos seguindo determinados critérios.

Moraes (1999, p.122) também sugere que “[...] é importante utilizar e inserir na descrição passagens retiradas diretamente dos depoimentos ou entrevistas. Isso costuma tornar as descrições mais consistentes e contribui para a construção da validade do produto resultante”.

4.5 Apresentação dos Resultados

Seguindo os passos e as orientações para utilização da técnica de análise de conteúdo, procedeu-se à codificação das entrevistas da seguinte forma:

- a) Sigla: unidade do entrevistado. Assim, os integrantes do Banco Central estão identificados pela sigla “BC”. Os integrantes da Agência Nacional de Aviação Civil estão identificados pela sigla “ANAC”, acrescidos de um numeral, para cada componente.
- b) Letras: “F” e “M” identificam o sexo feminino e masculino respectivamente.
- c) Idades: foram utilizadas faixas etárias variando de 30 a 60 anos.

Os depoimentos obtidos foram identificados em dois blocos, onde no primeiro, (Bloco I, com 12 questões), procurou-se saber a qual o grau de percepção que os auditores têm sobre a importância e os benefícios que o trabalho da auditoria interna proporciona à organização. Já no segundo bloco (Bloco II, com 14 questões) buscou-se colher percepções sobre estrutura, enfoque e forma de atuação das auditorias internas pesquisadas.

4.5.1 Bloco I – Importância e Benefícios da Auditoria Interna

a) Identificação dos riscos e sugestões de gerenciamento

Com relação à identificação dos riscos e sugestões de gerenciamento, procurou-se saber se os trabalhos desenvolvidos e as sugestões de alternativas para gerenciamento de riscos, formuladas pela auditoria interna, permitem:

- i. identificar os riscos de negócio da entidade;
- ii. avaliar se são consideradas pela administração;
- iii. verificar se têm consequências e se são valorizadas.

Nos depoimentos colhidos verificam-se percepções positivas, por parte dos auditores, quando estes concordam que os trabalhos desenvolvidos e as sugestões feitas pela auditoria interna contribuem na identificação dos riscos da atividade auditada. Mas, pelas colocações dos entrevistados, não é possível identificar o grau de aceitação pela administração e se as consequências são visíveis. A propósito destaca-se o que foi evidenciado:

Concordo, pois acredito que o pessoal do operacional até pode enxergar o risco, mas, tem o viés da rotina operacional. Como o pessoal está envolvido no dia-a-dia, não possui a preocupação de identificar esse risco de forma evidente. A Auditoria Interna (AI) faz uma avaliação de riscos mais isenta e possui canal de comunicação que contribui para sua disseminação (BC1).

[...] a auditoria contribui em muito com sugestões de melhorias de gerenciamento de risco, em especial nos controles para sua mitigação (BC4).

[...] os trabalhos da auditoria interna contribuem na identificação dos riscos. Destaca ainda a participação de órgãos externos de controle (TCU e CGU – por meio de acórdãos e Relatórios) que estão reforçando esta necessidade. Cria uma consciência positiva na organização, sobre a importância de um gerenciamento de risco (BC6).

Sim. Isso em parte decorre do tema ser recorrente nos trabalhos da auditoria. A auditoria vem contribuindo com esta difusão do tema junto às superintendências. (ANAC1)

Não obstante, há também várias percepções negativas neste sentido, conforme se depreende das interlocuções dos entrevistados:

Não há cultura de gestão de risco no BCB. O levantamento que hoje é feita é baseado na experiência do gestor, o que pode enviesar a análise ou ser insuficiente. (BC9).

Como a instituição não tem objetos específicos bem definidos, isso dificulta a identificação dos riscos de negócios no nível da instituição. (ANAC3).

Não concordo, pois nem sempre a sugestão de melhorias feita pela auditoria é valorizada, e nem sempre o gestor implementa as recomendações (BC6).

Enfim, há ainda outras percepções que não refletem as anteriormente citadas, mas que também trazem à luz da discussão, reflexões sobre a importância do tema, como:

Depende do amadurecimento da instituição. Se for algo enraizado na cultura da organização, a auditoria vai conseguir contribuir e identificar os riscos do processo. Não estando institucionalizada, a auditoria vai identificar sim, mas de forma isolada, naquele processo que está sendo auditado. (ANAC6).

A percepção de riscos ou não pela auditoria depende do modelo de avaliação de risco que ela adota. Antes o foco era mais controle e assim não se podia ter uma visão do risco da operação. Com a evolução dos processos de trabalho hoje é possível identificar os riscos de negócios dos processos auditados. (ANAC1).

As sugestões de alternativas para o gerenciamento de riscos é de uma forma geral, por meio de casos isolados, visto que não há, ainda, uma gestão de risco na entidade. (ANAC2).

O resultado do trabalho de auditoria interna reflete em recomendações de melhorias do Controle Interno. Isso provoca ao gestor melhoraria nos seus processos de trabalho e que no fundo é uma melhoria no gerenciamento de riscos. (BC4).

Pelos depoimentos colhidos verifica-se que nas auditorias internas do setor público pesquisadas, o tema risco, embora seja aceito e até exercitado em seus processos de trabalho, não é ainda plenamente praticado como um instrumento de auxílio ao gestor, e sim como instrumento auxiliar ao auditor que o utiliza para proceder a recomendações de melhoria no controle interno. A visão que se tem é a de que o assunto é bastante aceito pelo grupo de auditores, mas a organização ainda não está pronta para um trabalho da espécie, sob a alegação da não existência de uma cultura ou de uma gestão de risco institucionalizada.

b) Sobre a eficiência dos processos internos

Com relação à eficiência dos processos internos, foi perguntado se os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna asseguram maior eficiência aos processos internos.

As respostas apresentadas na discussão do assunto revelam, mais uma vez, que o tema suscita opiniões positivas, negativas e um misto de pensamento. Neste sentido, é importante aqui trazer conceitos sobre eficiência para melhor dimensionar as respostas apresentadas.

Em seu manual de Auditoria Operacional, o TCU (2010, BCTU p.7) ensina que a “eficiência pode ser medida calculando-se e comparando-se o custo unitário da produção de um bem ou serviço. Portanto, podemos considerar que o conceito de eficiência está relacionado ao de economicidade”. Para o citado Tribunal (2010)

economicidade, “refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição”.

Partindo do conceito apresentado, pode-se considerar que as percepções dos auditores ficaram mais focadas em controle interno, ao invés da discussão ser na eficiência dos processos de trabalhos, conforme se evidencia nas transcrições de alguns dos depoimentos. Pode-se dizer que os pontos positivos que a auditoria proporciona com seu trabalho, na visão dos auditores entrevistados são:

[...] auditoria interna catalisa os esforços e difunde as necessidades de aperfeiçoamento do controle interno, principalmente por meio dos seus processos particulares de comunicação. (BC8).

[...] a auditoria vem melhorando sua imagem junto ao auditado, e mostrando que está ali para contribuir com o gestor na melhoria de seus processos de trabalhos. (ANAC6).

Contrariando este posicionamento, a transcrição a seguir sintetiza o pensamento de alguns auditores:

Não é a auditoria interna que assegura a efetividade do controle interno. Esse é papel do gestor. A auditoria interna contribui para o aperfeiçoamento do controle interno. (BC5).

Pelos depoimentos, a maior preocupação dos auditores internos está na eficiência do controle interno. A questão da economicidade não parece ser algo latente nos seus processos de trabalhos, ficando este posicionamento muito claro quando for tratado o assunto “custo”.

c) Sobre a aderência às normas internas e às regulamentações

Com relação a este assunto foi perguntado em que grau o trabalho desenvolvido pelos auditores internos favorece a aderência às normas internas.

Os depoimentos colhidos indicam que há um forte sentimento de que o trabalho favorece a aderência às normas, em especial aqueles relativos à área administrativa (convênios, licitações, pessoal, viagens de funcionários, etc.), até pelo receio que os funcionários envolvidos na atividade têm de serem questionados por órgãos externos de controle. Isso fica evidenciado nos depoimentos:

Sim. Principalmente porque nesse aspecto, na administração pública, temos parâmetros importantes, como as normas, leis, etc. A auditoria tem avançado, pois tem trabalhado sempre neste sentido de quase um

compliance, o que termina por ter um efeito educador, por assim dizer. (ANAC2).

Sim. O trabalho da auditoria interna favorece em muito a aderência às normas. E isso é valorizado pelas unidades auditadas, principalmente porque às vezes estão tão envolvidas no trabalho que se esquecem de cumprir os aspectos normativos. (ANAC5).

Dos posicionamentos citados, a questão da legalidade das operações ocupa uma maior preocupação do grupo de auditores internos no setor público. O risco que a instituição incorre para atingimento de seus objetivos, em geral, é considerado quando da avaliação dos processos de trabalho, o que pode ficar restrito à atividade avaliada.

d) Redução de custos

Foi procurado saber se, no entendimento dos auditores, a auditoria interna deveria ter entre suas preocupações a redução de custos nos processos dos gestores.

Sobre o assunto, os auditores possuem a visão de que esta preocupação não é o maior foco do escopo de seus trabalhos. Mais uma vez é evidente a preocupação com o controle, conforme se depreende do depoimento transcrito que sintetiza o pensamento colhido do grupo:

Preocupa-se com os custos dos controles (custo x benefícios). Embora todo controle envolva um custo, se faz necessário, portanto, avaliar o desperdício de recursos na adoção do controle. (BC7).

Em outros depoimentos, há preocupação, por assim dizer, negativa sobre a necessidade de avaliação dos custos dos processos auditados, como:

A preocupação é com a redução do risco que pode ou não reduzir os custos. (BC1)

Essa preocupação quanto ao custo não é levada em consideração pela administração pública. Isso pode ser sentido no próprio SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira). Hoje não se consegue determinar o custo de determinada atividade neste instrumento de controle. (ANAC2).

Não obstante, cabe destacar que alguns auditores revelaram preocupações que podem refletir alguma mudança de atitude futura como:

Nas recomendações que envolvam melhorias de controle, a auditoria interna observa a relação custo x benefício. Porém, não há preocupação

com a medição desta redução do custo. Ou seja, não há uma análise quantitativa. (BC10).

Sim. Mas não tem um resultado a apresentar, ou seja, não se preocupa em demonstrar ou mensurar esta redução. (BC3).

Na hora da recomendação a maior preocupação é com a questão de risco. Mas na medida em que o risco está sendo mitigado, a questão do controle em relação ao custo x benefício é visto. Não se faz uma recomendação onde o custo seja maior que o benefício. Mas todo controle há um custo. Mas na administração pública não há essa preocupação de custo. (ANAC1).

Deveria ser sim uma preocupação da auditoria. Mas o próprio sistema de controle montado para gerenciamento financeiro das contas públicas (SIAFI) não permite avaliar este custo. Se tivesse uma avaliação de custo, poderia ser medida a economicidade e concluir que o custo pode estar muito alto. Hoje, não dá para medir o custo por unidade, em razão da forma que está estruturado o sistema de controle, o SIAFI. (ANAC4).

Conforme se observa, ainda não consta, de forma sistemática, do escopo de trabalho das auditorias internas do setor público pesquisadas, os aspectos relativos à avaliação dos custos das operações. Embora um grupo acredite que, na medida em que se recomenda um controle e se avalia o seu custo, a auditoria interna estaria preocupada com redução de custos. Outros auditores, porém, defendem que, no serviço público, primeiramente se busca a legalidade dos fatos e atos para depois ver a economicidade.

Percebe-se, também, que as respostas levam a uma forte proximidade com o contido na pergunta "b", que se refere à eficiência, uma vez que os conceitos estão relacionados. Para futuros estudos os dois temas deveriam ser tratados de forma integrada.

e) Fraudes

Também se procurou saber se há preocupação quanto a fraudes, quando do trabalho da auditoria interna.

As respostas evidenciam que, embora este não seja o foco, acaba sendo parte inerente ao trabalho. Algumas respostas foram positivas, enquanto outras foram um pouco mais evasivas, embora tragam no seu bojo um pouco de atitude positiva sobre o tema, conforme se depreende dos depoimentos.

Sim. Já tive uma experiência neste sentido. (ANAC3)

Sim, pois acredito ser inerente ao trabalho de auditoria. Embora não seja o objetivo, mas pode no decorrer do trabalho deparar com situações que levem a ter evidências neste sentido. Mas o foco será sempre no controle, no sentido de evitar fraudes. (ANAC1).

Minha posição é que a auditoria interna tem como propósito o fortalecimento do controle interno para evitar fraude. O foco é, portanto, preventivo. (BC6).

Os depoimentos que poderiam estar situados em um “meio termo” da pergunta foram:

Posso, no curso do meu trabalho, identificar fraude, mas não como um objetivo em si. (BC5).

Para mim não é o foco da auditoria interna pois pode atrapalhar a relação com o gestor. Mas no decorrer do trabalho pode ocorrer de colher evidências. (BC9).

O foco é o risco que, não devidamente controlado, pode permitir a fraude como um desdobramento. (BC10).

Como auditor, acredito que muito raramente pode-se deparar com a fraude, mas não é o objetivo principal. (BC8).

Sobre fraude, realmente é um assunto que preocupa as auditorias internas e também as auditorias externas. Mas, no escopo de qualquer trabalho de auditoria, o tema está implicitamente previsto, visto que a não observância de um controle, em especial a segregação de funções, pode propiciar ao gestor a oportunidade de cometimento de fraudes. Não obstante, as fraudes ditas como permanentes, ou seja, aquelas em que os envolvidos as preparam de forma a deixar nenhum tipo de pistas, dificilmente serão descobertas somente por meio da avaliação do controle.

f) Sobre o entendimento da função de auditoria interna na organização

Neste conjunto foi perguntado se a alta administração compreende claramente:

- i. Qual o papel desempenhado pela auditoria interna na organização?
- ii. Qual sua contribuição para a eficiência dos controles internos?
- iii. Quanto é valorizada?

As respostas apresentadas pelos auditores evidenciam diferenças de opiniões sobre o tema. Para os auditores internos da ANAC, o entendimento é positivo, conforme posicionamento a seguir transcrito, que resume o pensamento do grupo:

Sim. Neste sentido, inclusive hoje há um indicador que mede o grau de implementação das recomendações. Aquelas unidades que não atenderem às recomendações nos prazos acordados, podem ser penalizadas negativamente na avaliação de desempenho. Também, este indicador serve de referência para, nos relatórios gerenciais, dar conhecimento à alta administração, dos casos ainda não pendentes. Mesmo assim, acredito haver ainda há um longo caminho a ser percorrido no sentido de demonstrar a importância da auditoria para a organização. A prova é a falta de mais recursos para a auditoria. (ANAC1)

Para os auditores do Banco Central, há um misto de posicionamento positivo e negativo, ao afirmarem que:

A administração preocupa-se. Mas deveria formalizar institucionalmente este reconhecimento, e não de forma eventual, de acordo com o gestor do momento. (BC9).

O institucional é importante. No entanto, deve se incutir mais à organização do nosso papel, pois a combinação dos dois dará uma melhor percepção à alta administração. A administração entende, compreende, mas não completamente. É um desafio a ser superado. (BC7).

Os gestores têm reconhecido a função da auditoria interna na medida em que apresenta resultados. (BC3).

Não obstante, cabe destacar uma posição, que serve como reflexão, por contradizer posicionamentos anteriores:

A organização ainda é reticente. Ainda há um desconhecimento do papel da auditoria interna. (BC8).

Dos depoimentos colhidos, e pelos comentários adicionais feitos no bojo da questão, a percepção que se tem é que as auditorias internas no serviço público se ressentem de uma valorização. Existe a atividade de auditoria interna, inclusive obrigatória nos normativos vigentes, mas o cargo/função não é prevista na estrutura organizacional. Os servidores lotados na atividade não são selecionados por meio de um concurso específico para a função de auditor.

Esta disfunção termina por incutir, nos auditores internos, um sentimento de obrigatoriedade e não o de reconhecimento da importância da atividade no controle da Entidade.

g) Em relação ao processo de avaliação dos riscos

Foi perguntado aos auditores qual a sua percepção sobre o papel que vem sendo desempenhado pela auditoria interna no processo de avaliação de riscos da organização.

Para o grupo de auditores das entidades pesquisadas, a percepção é a de que o papel a ser desempenhado pela auditoria neste processo não está sendo efetivo, porque as duas organizações ainda não implantaram uma gestão de risco. Esta posição pode ser resumida na transcrição a seguir:

[...] organização ainda não possui qualquer processo de avaliação de risco. No entanto, já existe esta preocupação por parte da alta administração e da auditoria, por já possuir um processo de avaliação de risco próprio, tem sido levada em consideração neste processo pela visão já adquirida. (ANAC1).

A auditoria interna tem um processo de avaliação de risco próprio. A instituição também precisa ter o seu. (BC4).

No que tange às auditorias internas, elas já possuem o seu processo de avaliação de risco particular, ou seja, uma metodologia, conforme depoimentos anteriormente transcritos.

Sobre o assunto, a administração pública ainda se recente de uma política de gestão de riscos. Sabe-se que existem iniciativas isoladas, até por necessidade, principalmente quando a exposição ao perigo é mais sentida. Como exemplo, pode-se recorrer às catástrofes, amplamente divulgadas pela imprensa, relativas às cidades serranas do estado do Rio de Janeiro. Esta falta prejudica o trabalho da auditoria interna do setor público, pela inexistência de um balizador de suas avaliações. Por isso, as recomendações decorrentes do trabalho estão mais focadas no controle interno e não no risco propriamente dito.

h) Em relação ao alinhamento das iniciativas da auditoria às estratégias da organização

Foi colocado em discussão se o gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da alta administração e com isso lhe garante alinhar os objetivos específicos da auditoria com os objetivos estratégicos da organização.

A percepção dos auditores não foi muito clara. Alguns acham que este alinhamento se dá na medida em que os trabalhos de auditoria são efetuados com foco no risco, pois o planejamento estratégico da empresa é um elemento avaliado:

A avaliação de risco que a auditoria interna faz, leva em consideração os objetivos estratégicos da organização. Neste momento se dá, portanto, o alinhamento institucional. (BC5).

Outros consideram que este alinhamento se dá na medida em que os gestores são consultados quando da elaboração do planejamento anual da auditoria, conforme depoimento:

Quando da seleção dos processos a serem auditados, são considerados dois aspectos: a percepção do gestor e a percepção do auditor. Assim fica atendido à necessidade de alinhamento da auditoria com a da administração. (BC7).

Cabe, no entanto, destacar que as Chefias das unidades pesquisadas possuem percepção positiva, conforme a seguir transcritas:

Sim, há esta percepção de ser reconhecido como membro da alta administração, tanto que a auditoria é convidada a participar das reuniões da diretoria. Mas ainda não é o ideal. (ANAC).

A Chefia da Auditoria está posicionada, hierarquicamente, na mesma posição dos demais chefes de departamentos da organização. Assim, não há porque diferenciá-la. (BC).

Sobre a questão do gestor de auditoria interna ser reconhecido como um membro da alta administração e com isso lhe garantir alinhar os objetivos específicos da auditoria com os objetivos estratégicos da organização, a conclusão que se têm é a de que, embora se encontre em um nível reconhecido, hierarquicamente desejável, fica a dúvida de se isso decorre do fato de que, na administração pública, a auditoria interna é obrigatoriamente subordinada à alta administração da entidade, por força de lei.

Esta obrigatoriedade tem seu aspecto positivo, pois permite a independência necessária aos seus trabalhos, mas não necessariamente permite alinhar os objetivos específicos da auditoria como os objetivos estratégicos da organização.

i) Em relação à efetividade das recomendações da auditoria

Também se procurou saber qual era a percepção dos auditores sobre a efetividade das recomendações. Em continuidade, se procurou conhecer se o auditor percebe que a administração avalia a efetividade das recomendações de auditoria interna e se esta percepção é positiva ou negativa.

As respostas positivas a este questionamento podem ser evidenciadas pela transcrição destes posicionamentos:

Cada Diretor cobra aos gestores de suas áreas a observância das recomendações da auditoria interna, o que demonstra o comprometimento

da organização e o reconhecimento da efetividade da recomendação. (BC5).

Sim, pelo cumprimento dos prazos. A criação do indicador de desempenho tem feito com que os gestores discutam mais as recomendações e atendendo a essas recomendações de forma mais consistente, o que passa uma percepção de que não estão respondendo somente para cumprimento de uma meta. (ANAC6).

Estamos trabalhando no retorno do gestor sobre a efetividade das recomendações. Em breve, serão ouvidos os gestores quanto à qualidade das recomendações. (ANAC1)

Não obstante estes aspectos positivos destacados compartilhados pelos demais auditores, houve alguns comentários adicionais, que se registra na sequência, mesmo não estando bem dentro do contexto.

É uma demonstração de ainda haver certo descontentamento dos auditores no que tange ao retorno, por parte da alta administração, da percepção da efetividade de seus trabalhos:

A comunicação da auditoria interna para a alta administração existe. O inverso não, ou seja, não há retorno da alta administração sobre a efetividade do trabalho da auditoria. (BC10).

A comunicação do resultado da auditoria interna é institucional. Ela é efetuada diretamente à alta administração de forma trimestral. (BC9).

Contrariando esse pensamento exposto, cabe ainda registrar um comentário do auditor BC8, sobre a falta de comunicação da alta administração para a auditoria:

Indiretamente constata-se o reconhecimento da importância do trabalho da auditoria interna. Mas há de se registrar que até hoje a auditoria também nunca procurou saber, efetivamente, se a percepção é positiva ou não [...] Pode haver risco de interferência ou críticas no trabalho da auditoria interna.

Pelo exposto, a visão que se tem é a de que as recomendações têm sido mais efetivas e que o fator de medição que elas possuem são as respostas da implementação das recomendações dentro dos prazos acordados.

Cabe aqui registrar que as auditorias internas do setor público informam aos órgãos de controles externos (CGU e TCU) todas as recomendações procedidas e se foram ou não atendidas no prazo acordado.

A medição da efetividade das recomendações da auditoria interna do setor público pode sofrer um viés, em razão desta obrigatoriedade.

j) Em relação ao atendimento às expectativas da organização

Fechando este bloco, foi procurado conhecer, de forma geral, se os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização.

Neste sentido, a percepção que os auditores possuem é a de que, se as recomendações são atendidas, implicitamente estão sendo atendidas as expectativas da organização. Destaca-se o registro feito pelo BC4, que diz:

Se os gestores aceitam as recomendações procedidas pela auditoria, implicitamente conclui-se que atendem as expectativas da organização.

Numa outra visão, temos:

Embora haja uma cultura de que ninguém goste de ser auditado, vejo que o papel da auditoria está crescendo na organização. Este sentimento vem das conversas que tenho com os gestores. (ANAC1).

h) Conclusão sobre as discussões do Bloco I

De forma conclusiva e em linhas gerais, para este bloco aqui discutido, a avaliação que se tem é a de que a auditoria interna do setor público pesquisada, embora faça trabalhos de auditoria com foco no risco, estes trabalhos não vêm sendo percebidos na sua essência pela organização, visto que as duas Entidades ainda não possuem uma gestão de risco institucionalizada. Em decorrência, o processo de avaliação de risco utilizado pela auditoria é mais um processo interno, que complementa a avaliação do controle interno.

Quanto ao relacionamento entre auditores e gestores, a percepção que se tem é a de que ainda necessita de ser mais bem trabalhado pelas Chefias da auditoria, visto que os gestores ainda enxergam a auditoria interna mais como uma determinação legal.

No que tange à qualidade dos serviços de auditoria interna no setor público, a percepção que se colheu foi a de que o foco do trabalho é o controle interno, visto que os pontos-chaves da organização preocupam-se mais com a legalidade das operações. As recomendações da auditoria interna são consideradas construtivas, já que são aceitas pelo gestor e implementadas dentro dos prazos. Entretanto, não existem retornos que possam comprovar a efetividade das recomendações.

4.5.2 Bloco II – Estrutura, enfoque e forma de atuação

a) Em relação ao planejamento anual da auditoria interna

Com relação a este bloco, o questionamento inicial se deu em relação à percepção da importância do processo de definição, discussão e aprovação do plano de auditoria interna pela alta administração, bem como se este processo agrega valor ao plano.

A percepção aponta pontos positivos conforme fica evidenciado nas transcrições dos depoimentos colhidos:

Sim, pelo comprometimento que a Diretoria evidencia. (BC7).

A aprovação da alta administração respalda a ação da auditoria interna. (BC10).

A chancela dá força política e evidencia o compromisso da Diretoria. (BC9).

A importância é a chancela que a alta administração dá para a execução do trabalho no exercício. Esta importância é destacada pela aprovação tanto pela Diretoria como pela CGU. Claro que tudo isso reflete em agregação de valor. (ANAC1).

Outra linha de percepção dos auditores é que embora seja importante a aprovação:

[...] ela não influencia na escolha dos processos a serem auditados. (ANAC4).

Em contraposição a este pensamento, cabe destacar que:

A percepção que tenho é a de que antes não havia um processo de definição e discussão por parte da Diretoria. Era puramente formal. Nos últimos dois anos, já há um melhor envolvimento. (ANAC2).

Há ainda um pensamento mais amplo, ao se posicionar sobre a necessidade da discussão contemplar outras áreas:

[...] a discussão deve contemplar as áreas que serão auditadas e não somente com a Diretoria. (ANAC5).

Pelo que foi evidenciado nas respostas dadas pelos auditores, a aprovação do plano anual de atividades de auditoria interna é importante para os auditores, pois além de respaldar seu trabalho, firma também um compromisso dos auditores com a organização, o que automaticamente força a unidade a buscar ser mais

eficiente em seu trabalho. No entanto, por ser uma determinação legal do órgão regulador, observa-se que para agregar mais valor, necessita que ele seja discutido pela alta administração e não somente aprovado.

b) Em relação à priorização dos trabalhos

Foi procurado conhecer o entendimento dos auditores sobre a priorização dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria, se é realizada de acordo com a avaliação de riscos de negócio, bem como conhecer qual o grau de importância dessa priorização e se há percepção da participação da alta administração nesse processo de priorização.

Os depoimentos colhidos revelam a importância positiva desta necessidade. Assim, as três transcrições que são procedidas sintetizam o pensamento reinante nos grupos:

Inicialmente, cabe destacar que temos limitação de pessoas no nosso grupo. Por isso, a priorização é fundamental para selecionar o que de mais significativo para a Agência deve ser visto. Neste sentido, temos matrizes de risco que agregam fatores como a materialidade, relevância, projetos prioritários, etc., que ajudam a selecionar as atividades que possuem maior risco, já que este é o nosso parâmetro e a nossa metodologia. Ainda não há, por assim dizer, por parte da Alta Administração, um envolvimento que possa indicar com uma participação efetiva. (ANAC4).

Sim. É importante ter critério para esta priorização. No entanto, o meu entendimento é de que a Diretoria aceita a avaliação de risco para fins de priorização, feita pela Auditoria, e somente aprova o Plano dentro deste critério sem maiores envolvimento. (BC6).

No processo de avaliação de risco, os gestores são ouvidos, participando assim da avaliação de risco. (BC8).

Considerando que as duas unidades utilizam a mesma metodologia de trabalho, verifica-se que a priorização é feita tendo por base uma avaliação de riscos dos processos operacionais, ou seja, de acordo com um rol de atividades da organização, o qual é valorado tendo por base uma matriz de risco. Não obstante, a alta administração não se envolve. Há sim envolvimento da gerência (Chefes de Unidades) que opinam sobre o risco de sua atividade.

c) Em relação à adoção dos padrões normativos profissionais

Foi colocado em discussão se os auditores internos das unidades pesquisadas têm observado o uso de padrões normativos na sua prática profissional.

Houve unanimidade do uso dos padrões do IIA. Cabe destacar que as unidades fazem constar de seus manuais estes padrões. Os depoimentos a seguir evidenciam esta atitude.

A aceitação tem sido o que se espera, até porque as normas do IIA é o que se tem de melhor em termos de referências internacionais. Então, a unidade valoriza os padrões dessas normas internacionais, fazendo inclusive constar de seu estatuo, aprovado pela Diretoria. (ANAC6).

A auditoria interna tem feito um esforço contínuo de conhecer e observar os padrões do IIA, que são referências em termos de normas internacionais. (BC5).

Pelos depoimentos, tem-se uma constatação positiva quanto à adoção das normas do IIA que, para a auditoria interna, é a melhor referência de trabalho. A propósito, as normas editadas pelo IIA tornaram-se referências para todas as auditorias internas no mundo, o que serve de parâmetro para se avaliar o grau de organização de uma auditoria interna. A sua adoção é um fator positivo numa avaliação dessas unidades de auditoria.

d) Em relação à utilização de uma metodologia formal e à padronização dos processos e relatórios

Também foi perguntado aos auditores se a área de auditoria interna deve instituir uma metodologia que seja capaz de garantir a padronização dos papéis de trabalho, dos formatos de relatório e das apresentações, ou deve permitir que o auditor desenvolva as suas próprias técnicas de trabalho e comunicação.

A percepção colhida é da necessidade de haver metodologia que seja capaz de garantir esta padronização. Neste sentido, as duas unidades possuem seus manuais de serviços que estão sendo utilizados e revisados de forma contínua, conforme se depreende dos depoimentos:

É muito importante esta formalização da metodologia em manuais de serviços porque estando ali formalizado não haverá mudanças de forma de trabalho no caso de uma alteração de chefia. Também é fundamental para a padronização dos papéis de trabalho, aliás de todo o processo, para que possa, no futuro, ser procedida uma avaliação da qualidade do trabalho. (ANAC6).

Neste sentido, o manual da auditoria está sempre em processo de atualização, até porque foram identificados novos processos de trabalho no âmbito da auditoria interna da ANAC. (ANAC1)

Sim. É fundamental as normas estarem refletidas em manuais e orientações normativas. (BC 8).

A auditoria interna deve, em seu estatuto, definir claramente o propósito, a autoridade e a responsabilidade. Isso é fundamental. (BC 4).

Seguindo esta linha de raciocínio, foi lembrada também a importância da verificação do cumprimento das normas, visto que o IIA preconiza a necessidade de uma auto-avaliação e uma avaliação externa, como forma de certificar a auditoria interna. O depoimento a seguir evidencia esta preocupação:

Sim. O que falta é a verificação do cumprimento deste padrão. (BC7).

Outra intervenção se posiciona favorável ao que foi anteriormente dito, ao lembrar que a verificação:

[...] do cumprimento das normas é muito importante para avaliações futuras da qualidade do trabalho exercido. (ANAC2).

Pelas discussões ocorridas, a necessidade da padronização dos trabalhos de auditoria é um ponto comum nas duas unidades, inclusive porque esta preocupação está materializada em seus manuais de serviços, o que revela um ponto positivo na burocratização da atividade. Cabe destacar que este ponto aqui discutido é de fundamental importância para se medir o grau de eficiência dos trabalhos de auditoria. É um balizador utilizado na avaliação da unidade de auditoria. Em decorrência, é de se notar este aspecto positivo nas unidades pesquisadas.

e) Em relação à utilização de ferramentas para extração de dados

Foi lançada a discussão no grupo sobre:

- i) Qual o grau de relevância que a utilização de ferramentas para extração e análise de dados (exemplo: ACL, CSA) exerce no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria interna?
- II. Se há disponibilização de ferramentas para extração e análise de dados e se há treinamento apropriado para o uso dessas ferramentas.

De forma geral, a transcrição do que foi dito, pode ser sintetizada nas seguintes colocações:

A utilização tem sido incipiente. Mas há intenção no sentido de aperfeiçoar o processo de extração de dados (auditoria contínua). A grande dificuldade encontrada está na complexidade das bases de dados do Banco. (BC8).

A auditoria interna da ANAC não utiliza. Acredito que possa ser por falta de conhecimento de seus benefícios. (ANAC6).

Dos depoimentos colhidos, a percepção é a de que as unidades de auditorias internas entrevistadas não utilizam ferramentas que as ajudem na extração e análise de dados.

f) Em relação aos indicadores de risco para direcionamento dos trabalhos

Foram colocados os seguintes questionamentos:

- i. Na sua percepção, qual a relevância dos indicadores de risco para propiciar o adequado direcionamento dos trabalhos de auditoria interna?
- ii. Como se dá a utilização desses indicadores de risco?

A discussão não logrou envolvimento dos participantes. A percepção colhida foi a de que não há nenhum movimento nesta direção, nos trabalhos de auditoria interna das unidades. A comprovação desta percepção pode ser evidenciada pela colocação da Chefia da auditoria do BC ao afirmar:

O departamento não utiliza indicadores de risco para fins de direcionamento dos trabalhos da auditoria. (BC?)

No entanto, é importante destacar que a chefia da ANAC, embora não utilize indicadores, busca alternativas nesta direção na medida em que afirma:

A unidade utiliza parâmetros de riscos somente para fins de elaboração do plano. Quando dos trabalhos de auditoria, há uma avaliação de risco do processo, por meio de uma matriz de avaliação chamada de Mapeamento de Objetivos e Riscos de Controle (MORC), que em cada trabalho é avaliado o risco do processo operacional, de acordo com a percepção do auditor. (ANAC1).

Considerando o que foi exposto, a percepção que se tem é que as auditorias internas do setor público pesquisada não diferem do cenário existente no País.

Na pesquisa efetuada pela Deloitte, este assunto foi tido como uma atitude que requer melhoria significativa por parte das auditorias internas no rol de empresas pesquisadas.

Nas auditorias internas do setor público, tem-se também esta percepção de um aprofundamento das discussões para fins de avaliação da sua importância na execução dos trabalhos.

g) Em relação ao plano de treinamento

Este bloco de perguntas foi respondido de uma forma geral. O que foi colocado para reflexão do grupo:

- i. Você entende que o plano de treinamento desenvolvido na sua unidade de auditoria interna é apropriado? É suficiente?
- ii. O plano está associado aos principais métodos de trabalho? Foca as principais áreas de riscos?
- iii. Há direcionamento na busca de certificações aplicáveis à execução dos trabalhos?

Das respostas apresentadas, a percepção colhida é que o assunto, embora importante para as unidades, no momento não é possível ser prioritário, devido às restrições orçamentárias impostas ao setor público. Foi mais uma discussão filosófica, se assim se pode dizer, do que propriamente uma discussão da relevância que o tema requer. Sabe-se que é uma questão conjuntural, conforme se depreende dos depoimentos, que expressa de forma geral o sentimento do grupo:

Entendo a importância de um plano de treinamento, da necessidade de alinhamento com as principais atividades da organização, dado o risco que possuem os seus processos de trabalho. No entanto, por restrições orçamentárias, nos dois últimos anos não foi possível ter este plano dentro desta linha de ação, já que os recursos da agência estão direcionados para as áreas fins da Instituição, como fiscalização da aviação civil. Ainda mais que este ano foi o ano da Copa. Assim, no atual estágio, a auditoria interna da ANAC está desprovida deste processo importante de sua formação. (ANAC1).

O plano anual de capacitação avançou no sentido de atender as demandas da auditoria. Esse plano sofre pelas restrições orçamentárias, mas, conceitual e tecnicamente, é excelente. (BC9).

O processo de capacitação da auditoria interna deve ser preconizado pela alta gestão para propiciar uma maior viabilidade orçamentária pelo setor de treinamento. (BC5).

Fechando este bloco, foi automaticamente introduzida à última questão em relação à participação em organismos profissionais. Assim, a pergunta dirigida foi no sentido de conhecer:

- i. Qual o grau de relevância que o auditor atribui à participação dos auditores internos em organizações profissionais, como o IIA?

ii. Essa participação contribui para o seu desenvolvimento?

Embora a pergunta fosse dirigida à participação em organizações, à discussão foi, quase que automaticamente, desviada para assuntos de certificações. Neste sentido a percepção colhida é a de que

[...] não é prioridade para agência, já que esta certificação não agrega qualquer valor à unidade de auditoria interna do serviço público. (ANAC5).

Paralelamente, as opiniões se dividiram sobre a importância e o custo destas certificações:

A certificação é mais interessante para o auditor do que para auditoria. (BC4).

A certificação é mais pessoal e não institucional. (BC6).

Certificação é cara, e mantê-la também. (BC4).

O problema de certificação não é a sua obtenção. Mas sua manutenção. (BC6).

Não há política de incentivo para a certificação. (BC4)

A percepção colhida foi a de que a certificação é importante para o mercado, mas não o é para o serviço público. As razões a que se chega já foram expressas neste trabalho, quando se tratou do assunto no **item f**, sobre o entendimento da função da auditoria interna na organização. Como esta certificação não traz benefícios na progressão funcional do servidor que exerce o trabalho de auditor interno, não há motivações que possam impulsionar esta busca na qualificação.

h) Conclusão sobre as discussões do Bloco II

Finalmente, sintetizando os principais pontos observados, em linhas gerais, para este bloco aqui discutido, a avaliação que se tem é a de que a auditoria interna do setor público pesquisada, no que tange aos assuntos estrutura, enfoque e forma de trabalho, possui uma visão próxima àquela apresentada na pesquisa da Deloitte.

Assim dentre os grandes itens, pode-se citar que, em termos de planejamento e execução, seguem metodologias que visam selecionar as áreas mais significativas da entidade e assim priorizar os trabalhos conforme a avaliação de risco da unidade de auditoria, para fins de aprovação pela alta administração. Há,

no entanto necessidade de um maior envolvimento da alta gerência, para que o plano reflita melhor as necessidades da Entidade.

No que tange à utilização de ferramentas para fins de extração de dados, foi constatado que as unidades pesquisadas não fazem uso desta facilidade.

Em termos de adequação aos padrões profissionais de auditoria interna, no qual o IIA é a referência, constata-se que a tendência de adoção destes padrões é algo já aceito e praticado pelas auditorias. A restrição que se tem é que falta ainda adotar alguns padrões e procedimentos indicados pelo IIA, como a falta de certificação dos seus profissionais, como forma de melhoria da proficiência e a avaliação da unidade de auditoria, na forma defendida pelo Instituto.

Finalmente, cabe destacar a utilização de manuais que proporcionam uma uniformidade de trabalho (padronização). Quanto à metodologia, foi citada a auditoria com foco no risco e auditoria de conformidade (legalidade). As duas metodologias são utilizadas de forma direcionadas, a saber: para os trabalhos de auditoria das “atividades meio”, (área administrativa) é utilizada a metodologia de conformidade e/ou legalidade. Para as atividades fim da Entidade, a metodologia utilizada é a de auditoria com foco no risco.

5 CONCLUSÃO

De acordo com a pesquisa promovida, constata-se que as unidades de auditoria interna pesquisadas podem ser vistas mais como instrumento de controle, do que propriamente um instrumento de gestão. Tal percepção decorre do fato dessas unidades procederem a trabalhos de auditoria com maior ênfase ao controle, em decorrência da exigência legal do órgão normalizador, no que tange o cumprimento, por parte dos órgãos vinculados ao poder executivo, da legalidade das operações examinadas. A seguir são apresentadas as principais contribuições, limitações do trabalho e direcionamentos para futuras pesquisas.

5.1 – Principais Contribuições

Esta pesquisa procedida em unidades de auditoria do setor público (BACEN e ANAC) revelou que os principais benefícios que agregam valor à organização situam-se nos seguintes pontos:

- a) auxiliam positivamente os gestores nas questões relativas a controle interno;
- b) contribuem para que haja, por parte das unidades operacionais, mais aderência às normas internas e às regulamentações;
- c) efetuam recomendações construtivas.

No que tange aos aspectos relativos à estrutura, enfoque e forma de atuação, pode-se destacar os seguintes pontos positivos:

- a) independência nos trabalhos, o que contribui para uma maior credibilidade e isenção de sua atuação, e com isso dar respaldo às ações dos gestores;
- b) priorização de trabalhos de auditoria, tendo por base aquelas que são de maiores riscos operacionais e/ou de maior interesse da organização, permitindo maior transparência das ações praticadas na entidade;
- c) aprovação do seu planejamento anual pela alta administração, o que permite, quando de sua aprovação, que esteja alinhada ao planejamento estratégico da organização;

- d) utilização de padrões internacionais editados pela IIA para seus procedimentos de execução, o que permite a entidade ser avaliada tendo por base as referências praticadas pelo mercado.

Não obstante, a pesquisa também revelou dois aspectos que merecem reflexões, que poderiam ser importantes para agregar valor ao trabalho da auditoria interna do setor público, e poderia tornar esta atividade também um instrumento de gestão para atividade pública:

- a) os auditores internos das unidades pesquisadas se ressentem da falta de reconhecimento por parte da alta administração da entidade no qual está lotado. A causa pode estar no fato de existir a atividade de auditoria, mas não existir a função/cargo de auditor na estrutura organizacional;
- b) a auditoria interna das unidades pesquisadas ainda não adota, de forma regular, a metodologia de auditoria com foco no risco. A não utilização da técnica se dá pelo fato da administração pública federal ainda não possuir um processo formal de gerenciamento de risco. A não utilização da metodologia faz com que a auditoria interna avaliada não esteja plenamente alinhada às melhores práticas do mercado.

Em suma, as principais contribuições deste trabalho são:

- a) alertar para o uso incipiente de auditoria baseada em risco no setor público. Esta constatação decorre do fato de que a auditoria interna tem utilizado a técnica como um instrumento de avaliação de controle, e não como um processo efetivo da avaliação de risco dos objetivos da atividade;
- b) trazer à discussão a forma que se faz a priorização dos trabalhos de auditoria interna do setor público, sem a participação dos gestores, no processo de montagem final do plano anual de atividades de auditoria interna;
- c) fortalecer, junto aos gestores e às auditorias internas, a ideia de que há a necessidade de ampliar a cultura de risco no setor público;
- d) promover mudança da imagem da auditoria interna, junto à organização, de forma que ela seja vista como um instrumento de gestão e não tão somente de controle.

5.2 Limitações do presente trabalho

Este trabalho tem como restrição tratar-se de uma pesquisa aplicada somente aos auditores de duas unidades de auditoria do setor público. Assim, implicitamente, não se colheu percepções dos gestores. Portanto, ficou restrito à percepção de um grupo de auditores, indicados pelas chefias das unidades entrevistadas, o que pode não refletir a opinião do universo das auditorias internas do setor público.

Uma segunda limitação é a de que partiu de um trabalho realizado por empresa de auditoria de mercado, podendo, portanto, ter sido inserido algum viés de aplicação.

Por fim, uma terceira limitação, seria o método de grupos focais, que algumas vezes inibe participantes mais tímidos de expor suas opiniões frente ao grupo de discussão, principalmente quando há a participação de níveis hierárquicos diferentes.

5.3 Direcionamentos para futuras pesquisas

A pesquisa apresentada pode servir de parâmetro para futuras pesquisas acadêmicas a serem aplicadas em outras unidades de auditorias internas do setor público, podendo ser utilizado o esquema de pesquisa aqui proposto, o que, com certeza, trará novas contribuições ao resultado aqui apresentado. Sugere-se, portanto, que estudos futuros sejam conduzidos no sentido de validação do esquema proposto por meio de repetições em diferentes unidades de auditoria interna.

Outra alternativa para pesquisas futuras seria um estudo comparativo da percepção de auditores com a de gestores do setor público.

Bibliografia Referenciada

1. ALMEIDA, Renata Gasparelo de. **O capital baseado em risco: uma abordagem para operadoras de Planos de Saúde**. 2008. 115 f. Dissertação (Mestrado de Engenharia de Produção), Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2008.
2. AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). **Audit risk and materiality in conducting audit**. (SAS 47). New York: AICPA, 2006.
3. AMORIN, Lucas. Para que servem as auditorias? **Exame**, São Paulo, n. 984, p.80, jan. 2011.
4. AGÊNCIA NACIONAL DE AVIAÇÃO CIVIL. **Instrução Normativa 25, de 7 julho de 2009**. Disponível em: <<http://anac.gov.br>>. Acesso em: 24 jun. 2014.
5. AVALOS, José M.A. **Auditoria e gestão de riscos**. São Paulo: Saraiva 2009.
6. BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução 2.554, de 24 de setembro de 1998**. Dispõe sobre a implementação de sistema de controles internos. **Lex**: BCB, São Paulo, 1998.
7. BANCO CENTRAL DO BRASIL. Auditoria e controle. Disponível em: <<http://bcb.gov.br>>. Acesso em: 24 jun. 2014
8. BOYNTON, William C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas 2002.
9. BORGERTH, Vânia Maria da Costa. **SOX Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
10. BRAGA, Marcus de Azevedo; MARCIAPE, Manoel Gomes. **Gerenciamento de riscos na gestão pública pode minimizar as incertezas à gestão e otimizar a aplicação de recursos na promoção de um serviço público de qualidade**. 27 de novembro de 2012. Site: <<http://administradores.com.br/artigos/administração-e-negócios/...>> Acesso em: 19 mar. 2014.
11. BRASIL. **Projeto de desenvolvimento do guia de orientações para o gerenciamento de riscos**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília, 2013.
12. BRASIL. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965**. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. **Lex**: D.O.U.,16.7.1965; retificado em 16.8.1965.
13. BRASIL. **Decreto 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Lex**: D.O.U., 8.9.2000.

14. CASTANHEIRA, Nuno Miguel Caeiro. **Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso português.** 2007. 147 f. Tese (Mestrado em Contabilidade e Auditoria), Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2007.
15. CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
16. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 780, de 24.03.1995.** Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada. NBC T 12 - Da Auditoria Interna. **Lex:** CFC, São Paulo, 1995.
17. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 781, de 24.03.1995.** Aprova a NBC P 3 - Normas Profissionais do Auditor Interno. **Lex:** CFC, São Paulo, 1995.
18. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 836, de 22.02.1999.** Aprova a NBC T 11 IT 03 – Fraudes e Erros. **Lex:** CFC, São Paulo, 1999.
19. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1156, de 13 de fevereiro de 2009.** Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. **Lex:** CFC, São Paulo, 2009.
20. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa/CGU/SFC 01, de 03 de janeiro de 2007.** Estabelece o Conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em http://www.cgu.gov.br/Legislação/Arquivos/.../IN_SFC_01_2007.pdf. Acesso em: 6 abr. 2014.
21. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Metodologia de mapeamento de riscos de corrupção.** Documento publicado em parceria com a organização Transparência Brasil. Disponível em <http://WWW.cgu.gov.br/PrevencaoCorrupcao/Integridade>. Acesso em: 3 abr. 2014.
22. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradway Comimission) **Gerenciamento de riscos corporativos – estrutura integrada.** 2007. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) Pricewaterhousecoopers LLP. São Paulo: Pricewaterhousecoopers, 2007.
23. CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
24. DELOITTE, Touche Tohmatsu. **Auditoria interna no Brasil.** São Paulo: 2007. Disponível em <http://www.deloitte.com.br>. Acesso em: 6 jun. 2013.
25. FRANCO, Adriana Aparecida Dellú; REIS, Jorge Augusto Gonçalves. **O papel da auditoria interna nas empresas.** In: VIII Encontro Latino Americano de

- Iniciação Científica e IV Encontro Latino Americano de Pós-graduação – Universidade do Vale da Paraíba. 2004. <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIB_2004/trabalhos/.../IC4.pdf> Acesso em 3 abr. 2014
26. GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
27. GIOVINAZZO, Renata A. Focus Group em Pesquisa Qualitativa – Fundamentos e Reflexões. **Administração on line prática – pesquisa – ensino**, v. 2. n. 4. Out/dez. 2001. Disponível em <www.fecap.br?adm_online/art24/renata2.htm> Acesso em: 23 jun. 2014.
28. HILL, Stephen. **Guia sobre a gestão de riscos no serviço público**. Cadernos ENAP (Fundação Escola Nacional de Administração Pública). Brasília: ENAP, 2006.
29. IIA - The Institute of Internal Auditors. **Normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna**. Práticas para o exercício profissional da auditoria interna/ IIA. Tradução de José Juarez de Paula Freire, CIA - São Paulo: AUDIBRA, 2004. Título Original: *The Professional Practices Framework*. Bibliografia ISBN 0-89413-489-2.
30. IIA - The Institute of Internal Auditors. **Declaração de posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. 2013.
31. INTOSAI. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, Série Traduções, n. 13, 2007.
32. JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 6 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.
33. KAUFMAN, Josh. **Manual do CEO**. São Paulo: Saraiva 2012.
34. MACIEIRA, André. **Gestão baseada em riscos: Reinventando o Papel da Gestão de Riscos Integrada ao Negócio**. Abril 2008. ELO Group. Disponível em <WWW.elogroup.com.br?...?Artigo_Gestao%20Baseada%20em%20Riscos.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2014.
35. MALTCHIK, Roberto. **De 2002 a 2011, desvios de dinheiro público no setor somaram 2,3 bilhões**. Disponível em <<http://oglobo.globo.com/politica/de-2002-2011-desvios-de-dinheiro-publico-no-setor-somaram-23-bilhoes-2699224#ixzz2yuFwtmbY>>. 1996 - 2014. Acesso em 13 abr. 2014.
36. MC NAMEE, David. **First appearing as risk-based auditing in internal auditor**. Agosto 1997. Tradução de Auditoria Baseada no Risco, por J. D. Almeida Rocha - Técnico-Consultor, Banco de Portugal, Maio 1999.

37. MARTINS, Isabel; MORAIS, Georgina. **Auditoria interna – Função e processos**. Porto: *Milllennium*,1999.
38. MENDONÇA, Alzino Furtado de; ROCHA, Claudia Regina Ribeiro; NUNES, Heliane Prudente. **Trabalhos acadêmicos: planejamento, execução e avaliação**. Goiânia: Faculdades Alves Faria, 2008.
39. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001.
40. MORAES, Giovani. **Sistema de gestão de riscos – Princípios e diretrizes – ISO 31.000/2009 Comentada e Ilustrada**. 1 ed., v. 1. Rio de Janeiro: Gerenciamento Verde Editora, 2010.
41. MORAIS, Maria Georgina da Costa Tamborino. **A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18, 2008, Gramado: CFC, 2008.
42. OLIVEIRA, Mirian; FREITAS, Henrique M.R. **Focus Group – Pesquisa qualitativa: resgatando a teoria, instrumentalizando o seu planejamento**. Revista de Administração da USP, São Paulo, v.33, p.83-91, jun/set., 1998.
43. PAMPONET, Arnaud Velloso. **Auditoria Interna de Processos**. 2009. Disponível em <www.portaldauditoria.com.br>. Acesso em 3 abr. 2014.
44. PARDINI, Eduardo Person. **Controles internos – As novidades de nova versão do COSO**. 2013. Disponível em <www.crossoverbrazil.com/.../Paper%20CI01%20-%20As%20novidades%20da%20nova%20versao%20do%20COS>. Acesso em 15 jul. 2014.
45. PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.
46. PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
47. PINHEIRO, Catarina Garcia de Albergaria. **Acrescentar valor à organização com a auditoria interna**. Porto: Instituto Politécnico do Porto, 2013.
48. PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil: outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.
49. RICHARDSON, Roberto Jarry (Org.). **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

50. SECRETARIA DO CONSELHO DO TESOURO DO CANADA. **The integrated risk management framework**. Disponível em <WWW.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?section=text&id=12254>. Acesso em: 15 abr. 2014.
51. SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
52. SZPIRGLAS, Mathias. **Gestion des risques et quiproquos**. Revue Française de Gestion. Feb 2006.
53. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 63/2010**. Estabelece normas gerais sobre a prestação de contas da administração pública federal a partir do exercício de 2010. Disponível em <www2.TCU.gov.br>. Acesso em: 6 abr. 2014.
54. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle. **Critérios gerais de controle interno na administração pública – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília, 17 jul. 2009.
55. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programa de Governo (Seprog). **Manual de auditoria operacional**. 3 ed. Brasília: TCU, 2010.
56. VANCA, Paulo M; COCURULLO, Antonio. **A importância da gestão de riscos nos processos de auditoria**. PricewaterhouseCoopers, 2002.
57. VÁSQUEZ, Jaime A. Hernández. **A auditoria integral: Um Verdadeiro Arquétipo de Controle Empresarial - CONFECOR**. Boletim do IBRACON. Mai. 1999, n. 252, p.14.
58. VIEIRA, Laércio M. **Marcos regulatórios e auditoria governamental da dívida pública**. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/divida_publica/downloads/Parte%202_5.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2014.
59. VICHAS, R. P. **Complete handbook of profitable marketing research techniques**. New Jersey: Englewood Cliffs e Prentice-Hall, 1982.
60. ZEGARRA, Roberto. **Marsh risk consulting – Enterprise risk management (ERM)**. 2011. Disponível em <[www.brasil.marsh.com/Produtos e Serviços](http://www.brasil.marsh.com/Produtos_e_Serviços)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

APÊNDICE A

Técnica: Focus Group

Bloco I – Importância e Benefícios da Auditoria Interna

Em relação à identificação dos riscos e sugestões de gerenciamento

- I.1. Considerando os propósitos da função de auditoria interna, você entende que os trabalhos desenvolvidos permitem identificar os riscos de negócio da entidade ou área auditada?
- I.2. Você identifica que as sugestões de alternativas para gerenciamento de riscos, formuladas pela auditoria interna, são consideradas pela administração? Têm consequências? São valorizadas?

Em relação à eficiência dos processos internos

- I.3. No seu entendimento, os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna asseguram maior eficiência aos processos internos?

Em relação à aderência às normas internas e às regulamentações

- I.4. Na sua avaliação, em que grau o trabalho desenvolvido pelos auditores internos favorece a aderência às normas internas? (Considerar: pelo efeito educador da prática da auditoria; pela indução de comportamento; pelo receio que os funcionários envolvidos na atividade têm de serem questionados; outros).

Em relação à redução de custos

- I.5. No seu entendimento a auditoria interna deveria ter entre suas preocupações a redução de custos nos processos dos gestores?
- I.6. Embora o trabalho da auditoria interna não tenha como objetivo verificar a existência de fraudes na organização há alguma preocupação nesse sentido?

Em relação ao entendimento da função de auditoria interna na organização

- I.7. No seu entendimento, a alta administração compreende claramente qual o papel desempenhado pela auditoria interna na organização e sua contribuição para a eficiência dos controles internos? É valorizada?

Em relação ao processo de avaliação dos riscos

- I.8. Qual a sua percepção sobre o papel que vem sendo desempenhado pela auditoria interna no processo de avaliação de riscos da organização?

Em relação ao alinhamento das iniciativas da auditoria às estratégias da organização

- I.9. O gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da alta administração e com isso lhe garante alinhar os objetivos específicos da auditoria com os objetivos estratégicos da organização?

Em relação à efetividade das recomendações da auditoria

- I.10. Pela experiência adquirida ao longo do tempo, qual a sua percepção sobre a efetividade das recomendações? (Considerar as questões relativas às necessidades de serem construtivas, factíveis e se têm agregado valor à organização).
- I.11. Como você percebe que a administração avalia a efetividade das recomendações de auditoria interna? Tem uma percepção positiva ou negativa a respeito?

Em relação ao atendimento às expectativas da organização

- I.12. De forma geral, você entende que os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização?

Bloco II – Estrutura, enfoque e forma de atuação

Em relação ao planejamento anual da auditoria interna

- II.1. Na sua percepção, qual a importância do processo de definição, discussão e aprovação do plano de auditoria interna pela alta administração?
- II.2. O processo de definição, discussão e aprovação do plano de auditoria interna pela alta administração agrega valor ao plano?

Em relação à priorização dos trabalhos

- II.3. No seu entendimento, a priorização dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria é realizada de acordo com a avaliação de riscos de negócio?
- II.4. Qual o grau de importância dessa priorização e você percebe a participação da alta administração nesse processo de priorização?

Em relação à adoção dos padrões normativos profissionais

- II.5. Na sua percepção, a prática profissional tem observado o uso de padrões normativos? (IIA, Auditoria Governamental, outros?)

Em relação à utilização de uma metodologia formal e à padronização dos processos e relatórios

- II.6. No seu ponto de vista, a área de auditoria interna deve instituir uma metodologia que seja capaz de garantir a padronização dos papéis de trabalho, dos formatos de relatório e das apresentações, ou deve permitir que o auditor desenvolva as suas próprias técnicas de trabalho e comunicação?

Em relação à utilização de ferramentas para extração de dados

- II.7. No seu entendimento, qual o grau de relevância que a utilização de ferramentas para extração e análise de dados (exemplo: ACL, CSA¹) exerce no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria interna?
- II.8. A unidade de auditoria interna disponibiliza as ferramentas para extração e análise de dados que você necessita e disponibiliza o treinamento apropriado para o uso dessas ferramentas?

Em relação aos indicadores de risco para direcionamento dos trabalhos

- II.9. Na sua percepção, qual a relevância dos indicadores de risco para propiciar o adequado direcionamento dos trabalhos de auditoria interna?
- II.10. Como se dá a utilização desses indicadores de risco?

Em relação ao plano de treinamento

- II.11. Como você entende que tem se desenvolvido o plano de treinamento na sua unidade de auditoria interna? É apropriado? É suficiente?
- II.12. Está associado aos principais métodos de trabalho? Foca as principais áreas de riscos?
- II.13. Há direcionamento na busca de certificações aplicáveis à execução dos trabalhos?

Em relação à participação em organismos profissionais

- II.14. Qual o grau de relevância que você atribui à participação dos auditores internos em organizações profissionais, como o IIA? Isso contribui para o seu desenvolvimento?

¹ CSA *Control Self Assessment*, utilizado para auto avaliação de risco e controles. Ou uso de estruturas de controle e governança reconhecidas pelo mercado, tais como COSO e COBIT.