

CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA (UNIALFA)
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Celso Teixeira Rodrigues

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS SOBRE AS PRÁTICAS DE
AUDITORIA INTERNA EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE
SANEAMENTO BÁSICO**

GOIÂNIA
MARÇO DE 2020

CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA (UNIALFA)
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Celso Teixeira Rodrigues

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS SOBRE AS PRÁTICAS DE
AUDITORIA INTERNA EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE
SANEAMENTO BÁSICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração do Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA) como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Administração, sob a orientação do Prof. Dr. Paulo César Bontempo.

GOIÂNIA
MARÇO DE 2020

Catálogo na fonte: Biblioteca UNIALFA

R696p

Rodrigues, Celso Teixeira

Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa prestadora de serviços de saneamento básico / Celso Teixeira Rodrigues. – 2020.

109 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Paulo César Bontempo.

Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA) - Mestrado em Administração – Goiânia, 2020.

1. Auditoria interna. 2. Auditado. 3. Gestão. I. Rodrigues, Celso Teixeira. II. UNIALFA – Centro Universitário Alves Faria. III. Título.

CDU: 657.6

CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA – UNIALFA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Folha de aprovação da dissertação ao curso de Mestrado Profissional em Administração do Centro Universitário Alves Faria como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Aprovada em 06 de março de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo César Bontempo – UNIALFA – Orientador

Prof. Dr. Mariano Yoshitake – Avaliador Externo - UNICID

Prof. Dr. Luiz Carlos da Silva Oliveira – Avaliador Externo - UFG

GOIÂNIA
2020

AGRADECIMENTOS

A Deus agradeço pela dádiva da vida, pela oportunidade de crescer através das circunstâncias e dos relacionamentos que Ele permite que ocorra em minha vida pessoal e profissional.

Aos meus pais agradeço pela dedicação e empenho em moldar em mim o caráter através do exemplo e da disciplina necessários para o meu crescimento.

A minha esposa, pelo incentivo, cheguei nesta etapa de minha vida porque pude contar com o seu apoio... Obrigado pela sua compreensão e pelo seu amor.

Aos meus filhos, por compreender e suportar algumas privações por causa de minhas ausências.

Agradeço a Saneago, especialmente a Diretoria de Gestão Corporativa, pela liberação para que eu pudesse realizar minha pesquisa na empresa.

Agradeço também aos empregados entrevistados e respondentes dos questionários, sem os quais este estudo não seria possível.

Agradeço ao professor orientador Paulo Bontempo, pelo incentivo e orientações, a professora Hérica Landi e ao professor Marcelo Ladvocat, pelas dicas e sugestões dadas durante as aulas.

A todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para que esta pesquisa pudesse ser realizada de acordo com as exigências do Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Alves Faria - UNIALFA.

Os caminhos da sabedoria tornam a vida
agradável e os seus caminhos são de paz.

Provérbios 3.17

RESUMO

Em um ambiente empresarial competitivo, a função de auditoria interna tem se destacado no aperfeiçoamento do sistema de governança corporativa, contribuindo na melhoria dos processos internos, na transparência, eficiência e eficácia da gestão nas organizações. O objetivo da pesquisa é descrever a percepção dos auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma companhia prestadora de serviços de saneamento básico. O estudo caracteriza-se por uma abordagem qualitativa, descritiva, por meio de um estudo de caso, com análise documental. Os dados foram coletados por meio de um questionário elaborado para fins do presente estudo e foram abordados diferentes aspectos da função de auditoria interna incluindo capacitação dos auditores e qualidade das recomendações de auditoria. O mesmo foi aplicado em 11 auditores e 47 colaboradores auditados, por meio do site Google Forms, com o objetivo de se identificar alinhamentos entre auditores e auditados no que se refere às práticas de auditoria interna; identificar características da atividade de auditoria interna que auditores e auditados associam à qualidade do serviço de auditoria; levantar atributos de qualidade presentes na auditoria interna e nas características individuais dos auditores internos da empresa pesquisada; analisar a relação entre a percepção de qualidade de auditoria interna dos respondentes dos questionários e os atributos de qualidade citados na literatura e identificados na análise documental, compreendendo os motivos das relações encontrados. Os auditados relacionaram à qualidade do serviço de auditoria, a preparação do auditor, orientação para o risco e a qualidade das recomendações de auditoria, o que corrobora com a literatura. Verifica-se uma oportunidade para melhoria em: qualificação dos auditores internos, aumentar a eficácia por meio de tecnologia e treinar equipe específica voltada para auditoria da atividade principal.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria Interna. Auditado. Gestão. Práticas de Auditoria

ABSTRACT

In a competitive business environment, the internal audit function has stood out in the improvement of the corporate governance system, contributing for the advancement of internal processes, transparency, efficiency and effectiveness of management in organizations. The objective of this research is to describe the perception of auditors and auditees about the practices of internal auditing in a company providing basic sanitation services. The study is characterized by a qualitative, descriptive approach, through a case study, with documentary analysis. The data were collected using a questionnaire designed for the purposes of this study and different aspects of the internal audit function were addressed, including the training of auditors and the quality of audit recommendations. The same was applied to 11 auditors and 47 audited employees, through Google Forms website, in order to identify alignments between auditors and auditees, with regard to internal audit practices; identify characteristics of the internal audit activity that auditors and auditees associate with the quality of the audit service; to raise quality attributes present in the internal audit and in the individual characteristics of the surveyed company's internal auditors; to analyze the relations between the perception of internal audit quality of the respondents to the questionnaires and the quality attributes mentioned in the literature and identified in the document analysis, understanding the reasons for the relations found. The auditees related to the quality of the audit service, the auditor's preparation, risk orientation and the quality of the audit recommendations, which corroborates with the literature. There is an opportunity for improvement in: qualifying internal auditors, increasing efficiency through technology and training a specific team focused on auditing the main activity.

KEYWORDS: Internal Audit. Auditee. Management. Audit Practices.

LISTA DE GRÁFICOS

1- Eficácia dos trabalhos de auditoria – Auditor.....	52
2 - Eficácia dos trabalhos de auditoria – Auditado.....	52
3 - Contribuição para o alinhamento estratégico – Auditor.....	53
4 - Contribuição para o alinhamento estratégico – Auditado.....	53
5 - Contribuição para o desempenho dos processos – Auditor	55
6 - Contribuição para o desempenho dos processos – Auditado	55
7 - Contribuição para a melhoria dos controles internos – Auditor	56
8 - Contribuição para a melhoria dos controles internos – Auditado	56
9 - Contribuição para a melhoria da gestão de riscos - Auditor	57
10 - Contribuição para a melhoria da gestão de riscos - Auditado	57
11 - Disseminação de padrões éticos - Auditor	59
12 - Agregação de valor para a empresa - Auditor	60
13 - Fatores associados à qualidade da auditoria interna por Auditores e Auditados	64
14 - Aviso de auditoria - Auditor	66
15 - Aviso de auditoria - Auditado	66
16 - Preparação para a auditoria – Auditor	68
17 - Conhecimento do processo – Auditor	68
18 - Preparação do auditor - Auditado	68
19 - Clima durante a auditoria – Auditor	70
20 - Clima durante a auditoria – Auditado.....	70
21 - Adequação da condução dos trabalhos pelo auditor – Auditor	72
22 - Adequação da condução dos trabalhos pelo auditor – Auditado	72
23 - Relevância dos reportes – Auditor	73
24 - Relevância dos reportes – Auditado	73
25 - Aceitação das deficiências – Auditor	74
26 - Aceitação das deficiências – Auditado	74
27 - Análise das causas das deficiências - Auditor	76
28 - Análise das causas das deficiências -Auditado.....	76
29 - Qualidade das recomendações de auditoria – Auditor	78
30 - Qualidade das recomendações de auditoria – Auditado	78

31 - Tempestividade da comunicação informal – Auditor	79
32 - Tempestividade da comunicação informal – Auditado	79
33 - Tempestividade do relatório de auditoria – Auditor	80
34 – Tempestividade do relatório de auditoria – Auditado	80
35 - Monitoramento da execução dos planos de ação – Auditor	82
36 - Monitoramento da execução dos planos de ação – Auditado	82
37 - Empenho do auditado em implementar os planos de ação – Auditor	84
38 - Empenho do auditado em implementar os planos de ação – Auditado.....	84
39 - Auditoria interna como fonte de consultoria – Auditor	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Contabilidade através dos tempos.....	22
Quadro 2 – Diferenças entre auditoria interna e auditoria externa.....	25
Quadro 3 - Os paradigmas da auditoria interna.....	27
Quadro 4 – Perfil dos entrevistados.....	40
Quadro 5 - De-para problema e questões secundárias e questões respondidas nos questionários de auditor e auditado.....	45

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Documentos analisados	40
Tabela 2 – Entrevistados por tempo de experiência x população	40
Tabela 3 – Entrevistados por cargo.....	41
Tabela 4 - Distribuição de auditados respondentes por processo.....	46
Tabela 5 - Distribuição de auditados respondentes por experiência no processo	46
Tabela 6 - Distribuição de auditados respondentes por função exercida junto a auditoria interna.....	47
Tabela 7 - Distribuição de auditados respondentes por escolaridade	47
Tabela 8 - Distribuição de auditados respondentes por frequência de auditoria.....	48
Tabela 9 - Distribuição de auditados respondentes por tipo de auditoria interna realizada.....	48
Tabela 10 - Distribuição de auditores respondentes por experiência em auditoria interna	49
Tabela 11 - Distribuição de auditores respondentes por certificação CIA	49
Tabela 12 - Distribuição de auditores respondentes por tipo de auditoria realizada .	50
Tabela 13- Avaliação da eficácia do processo de auditoria interna	51
Tabela 14 - Recomendações de auditoria e melhor alinhamento do processo à estratégia corporativa	53
Tabela 15 – Melhoria do desempenho dos processos	54
Tabela 16 - Melhorias dos controles internos.....	55
Tabela 17 - Melhoria da gestão de riscos	57
Tabela 18 – Disseminações de Padrões éticos.....	58
Tabela 19 – Agregação de valor para a empresa	59
Tabela 20 – Eficácia da auditoria interna e agregação de valor para a empresa - Auditor	60
Tabela 21 - Atributos de qualidade da atividade de auditoria interna.....	62
Tabela 22 - Aviso de auditoria.....	65
Tabela 23 – Preparação do auditor	67
Tabela 24 – Clima durante a auditoria	69
Tabela 25 - Adequação da condução dos trabalhos	71
Tabela 26 – Relevância dos resultados reportados	72

Tabela 27 – Aceitação das deficiências encontradas.....	74
Tabela 28 – Análise das causas das deficiências	75
Tabela 29 – Qualidade das recomendações de auditoria	77
Tabela 30 – Tempestividade da comunicação informal	78
Tabela 31 – Tempestividade do relatório de auditoria.....	80
Tabela 32 - Monitoramento da execução dos planos de ação	81
Tabela 33 – Empenho da área auditada em implementar os planos de ação.....	83
Tabela 34 – Auditoria interna como fonte de consultoria	85

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AESBE -	Associação Brasileira das Empresas Estaduais de Saneamento
AGR -	Agência Goiânia de Regulação
B3 –	Brasil, Bolsa, Balcão
CBH's -	Comitês de Bacias Hidrográficas
CFC -	Conselho Federal de Contabilidade
CGU -	Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União
CIA -	Certified Internal Auditor
CVM -	Comissão de Valores Imobiliários
DES -	Departamento Estadual de Saneamento
IBGC -	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON -	Instituto de Auditores Independentes do Brasil
IIA -	Institute of Internal Auditors
NBC -	Normas Brasileiras de Contabilidade
OCDE-	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
SANEAGO -	Saneamento de Goiás S.A.
SCI -	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SOX -	Lei Sarbanes-Oxley
SUSEP -	Superintendência de Seguros Privados

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Municípios de atuação da Saneago.....	35
Figura 2: Organograma da alta gestão.....	42
Figura 3: Superintendência de Auditoria Interna.....	42

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
1.1 Governança Corporativa.....	20
1.2 A função da Auditoria Interna	22
1.2.1 A auditoria e suas origens.....	22
1.2.2 Auditoria Interna x Auditoria Externa	24
1.2.3 A auditoria interna e o sistema de governança	25
1.3 Auditoria interna e instrumentos normativos	28
1.4 Estudos recentes relacionados com a auditoria interna	29
2. CONTEXTUALIZAÇÃO	34
3. METODOLOGIA	37
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	39
4.1. Caracterização da atividade de auditoria interna	39
4.2. Estrutura e atribuições do setor de auditoria	41
4.3. Gestão de riscos, compliance e governança corporativa.....	44
4.4. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna	44
4.5. Práticas de auditoria interna	50
CONCLUSÕES	87
REFERÊNCIAS.....	92
ANEXO A	97
ANEXO B.....	102
APÊNDICE A	107

INTRODUÇÃO

Em decorrência da promulgação em junho de 2016, da lei 13.303/16 que dispõe sobre modificações relevantes no estatuto social das empresas estatais brasileiras, incluindo sociedades de economia mista e suas subsidiárias, nos âmbitos federal, estadual e municipal, estas, tiveram que se adequar seus sistemas de governança. Para Deloitte (2018, p. 03):

Essas mudanças em linhas gerais, tem como objetivo fortalecer as estruturas de governança corporativa e promover mecanismos de controle, transparência e prestação de contas à sociedade e aos órgãos reguladores, alinhadas às boas práticas já adotadas por empresas de padrão global.

Nesse sentido, as discussões sobre a eficiência e aperfeiçoamento no saneamento básico, a função de auditoria interna desempenha papel de relevância. Se por um lado, há um arcabouço legal e normativo a ser obedecido, por outro, a avaliação do sistema de governança garante credibilidade diante das partes interessadas.

Com o advento da Lei 13.303/2016, tornou-se obrigatório às companhias estatais a observarem, dentre outros, um princípio recomendado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o qual prescreve que o estado deve separar as decisões de negócios das decisões políticas, reduzindo a interferência política na gestão diária das empresas (SILVA, 2016). Esta lei veio para garantir a implantação da estrutura de governança corporativa na gestão das empresas estatais, sendo uma inovação a obrigatoriedade do departamento de auditoria interna ser vinculada ao conselho diretamente ou por meio comitê de auditoria estatutário.

Oliveira (2015, p. 24), afirma que “a governança corporativa representa a melhor forma de estruturar a alta administração de uma empresa e, como consequência, a definição das responsabilidades e autoridades nesse nível fica mais clara e melhor aplicada”.

Dessa forma, entende-se que empresas que aderem as melhores práticas de governança e mantêm um sistema de controles internos, tornam-se mais atrativas e prestam serviços que atendem melhor seus usuários e às demais partes interessadas.

Em um ambiente empresarial competitivo, com mudanças constantes e a necessidade de tomada de decisão com rapidez e segurança, as organizações devem contar com suporte de instrumentos que auxiliem seus gestores. Dessa forma, uma auditoria interna ativa pode dar maior segurança e conforto aos agentes de governança nessas organizações, IBGC (2018).

Assi (2012) defende que o controle interno é um processo sob a responsabilidade da alta administração e que esta deve incorporar a cultura de controle e que, este processo deverá ser executado pelas áreas de compliance e verificado pela área de auditoria interna.

De acordo com *The Institute of Internal Auditors - IIA* (2016, p. 12) prescreve que “a atividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, utilizando uma abordagem sistemática, disciplinada e baseada em riscos”.

Para o *IIA* (2016, p. 12) “a função de auditoria interna deve avaliar e propor recomendações com o objetivo de melhorar o sistema de governança na organização”, como:

- Tomar decisões estratégicas e operacionais;
- Supervisionar o gerenciamento de riscos e controles;
- Promover a ética e os valores apropriados dentro da organização;
- Assegurar o gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e a prestação de contas;
- Comunicar as informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas da organização;
- Coordenar as atividades e a comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos, outros prestadores de avaliação e a administração.

Justificativa

De acordo com Silveira (2015, p. 38), no início da década de 2000, uma onda de escândalos empresariais envolvendo grandes companhias norte-americanas e europeias deixou claro que a governança corporativa precisava ser substancialmente aprimorada em todo o mundo, não apenas nos países em desenvolvimento. Em 2001 uma série de fraudes empresariais foram descobertas nos Estados Unidos, as quais são emblemáticas para governança, uma vez que envolveu companhias renomadas do mercado. Em razão desses escândalos empresariais, buscando recuperar a confiança dos investidores, o legislativo daquela nação aprovou, em julho de 2002, a lei Sarbanes-Oxley (SOX).

Silveira (2015, p. 38) enfatiza que o objetivo era proteger os investidores por meio de aprimoramento da precisão e da confiabilidade das informações divulgadas pelas companhias. A lei foi de alcance mundial, uma vez que abarcou empresas estrangeiras com ações negociadas nos Estados Unidos.

Dentre as exigências da lei SOX adotadas por diversos órgãos reguladores e de controle de todo mundo, segundo Silveira (2015, p. 39), quatro se destacam: i) Exigência de elaboração de relatório de avaliação do sistema de controles internos; ii) Aumentou a responsabilidade do Comitê de auditoria; ii) Responsabilização dos executivos por erros ou omissões relevantes nos relatórios financeiros divulgados e; iv) Restrição à prestação de serviços por empresas de auditoria, objetivando mitigar situação de conflito de interesses.

Nos estudos de Lélis (2010), suas conclusões evidenciam os efeitos da Lei SOX sobre a atividade de auditoria interna. A pesquisa constatou que a empresa atende os requisitos da lei. Os relatos dos auditores entrevistados revelaram que as exigências da lei levaram os mesmos a realizarem seu trabalho com maior rigor metodológico e obedecendo aos padrões internacionais de auditoria.

Dessa forma, a presente pesquisa, em uma empresa de capital aberto a qual não possui ações no mercado de capital, logo, mesmo estando sujeita as regras da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), não se obriga a mesmas exigências das companhias com ações listadas, menos ainda, ao rigor do mercado acionário norte-americano.

Logo, o presente estudo, uma replicação do tipo II, em uma empresa não sujeita às exigências da Lei Sarbanes-Oxley se justifica em buscar entender a percepção de auditores e auditados sobre a qualidade da auditoria interna não sujeitos ao regramento do mercado acionário internacional.

E ainda, pela importância das melhorias nos processos internos e pela necessidade de aumentar transparência, eficiência e eficácia da gestão na empresa pesquisada. E por fim, para aperfeiçoamento do sistema de governança corporativa e cumprimento do papel da auditoria interna de acordo com as melhores práticas.

A partir destas considerações tem-se como pergunta problema: *qual a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa não sujeita a Lei Sarbanes-Oxley?*

Objetivo Geral

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

Objetivos Específicos

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

A presente dissertação está estruturada em seis diferentes partes: i) uma introdução cuja análise se baseia na importância da auditoria interna, onde se apresenta a justificativa, questão de pesquisa e os objetivos, geral e específicos do estudo; ii) o capítulo 1 apresenta a fundamentação teórica, com o escopo de compreender o que é a governança corporativa, a função da auditoria interna, o papel dos instrumentos normativos e os estudos antecedentes relacionados com a auditoria interna; iii) O capítulo 2 aborda a contextualização da organização estudada; iv) o capítulo 3 apresenta a metodologia a ser utilizada na pesquisa de campo, os procedimentos para o desenvolvimento da pesquisa, análise dos dados e informações e as limitações da pesquisa; v) o capítulo 4 apresenta os dados levantados em tabelas e gráficos e as respectivas análises e; vi) por fim, encontram-se as considerações finais, as referências bibliográficas utilizadas no estudo, os anexos com os questionários utilizados e o apêndice com roteiro para entrevistas pós-questionário.

1. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção visa revisar as principais discussões sobre a função de auditoria interna, controle interno e governança corporativa e as relações entre estes, que consistem no escopo teórico necessário para atingir o objetivo desse estudo.

1.1 Governança Corporativa

Conforme Rossetti e Andrade (2016), as bases seminais da governança corporativa tiveram início através da exposição de Berle e Means (1932), quando foi tratado da relação entre proprietários e gestores e os conflitos que ocorriam entre os mesmos. Em decorrência do trabalho desses autores, Silveira (2015), destaca que as autoridades norte-americanas passaram a se preocupar em proporcionar informações ao público e a proteger os pequenos acionistas.

Segundo Silveira (2015), para analisar a distribuição de poder nas empresas foi lançada por Jensen e Mechling (1976), uma nova teoria microeconômica chamada teoria da representação (*agency theory*), que baseava na separação de papéis que existia nas sociedades por ações entre representantes (*agents*) e representados (*principals*).

Em relação à evolução da governança, Silveira (2015), relata que após uma série de escândalos corporativos no mercado britânico foi criado o Relatório Cadbury (1992), composto por três princípios de governança posteriormente adotados por códigos de todo o mundo: transparência, integridade e prestação de contas.

Dessa forma, a partir da década de 1990, o tema teve ênfase no mundo corporativo. Nesta evolução, no início deste século, após os escândalos corporativos nos Estados Unidos, foi aprovada em 2002 a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), obrigatória para as empresas com papéis negociados naquele país. Esta lei exigiu a obrigatoriedade por parte das companhias, a instalação do comitê de auditoria, fato este que veio a contribuir indiretamente para o fortalecimento da função de auditoria interna.

Nessa mesma linha, com objetivo de melhorar a gestão das companhias estatais com capital aberto, no Brasil, a (B3 2017) desenvolveu medidas com o objetivo de incentivar estas companhias controladas direta ou indiretamente, pelos entes federativos a aprimorar suas práticas de governança corporativa, tendo a função de auditoria interna, papel relevante no processo.

A governança corporativa nos últimos tempos tem sido um dos temas de maiores destaques em relação às empresas que compõem o mercado acionário. Diante uma economia instável a previsibilidade do comportamento das instituições nesse mercado acionário torna-se algo impossível. Este é movido por opiniões, elementos políticos, realidades sociais, dentre outros.

A observância da governança corporativa é de suma importância para instituições, órgãos de controle e investidores que atuam nos mercados de capitais. Nesses mercados, a transparência é um fator decisivo para se obter competitividade. Neste sentido, as boas práticas de governança corporativa contribuem para o desempenho da gestão no cumprimento de seus objetivos.

Para Silva (2016, pag. 31), “governança corporativa é um conjunto de práticas que têm por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia, protegendo investidores, empregados e credores, facilitando, assim, o acesso ao capital.”

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015) descreve governança corporativa como sendo um sistema pelo qual as empresas e organizações são dirigidas, monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais interessadas.

Conforme o IBGC (2015), as boas práticas de governança corporativa contribuem de forma relevante à organização porque alinha interesse com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão.

Oliveira (2015, pag. 22), destaca os benefícios que as empresas podem experimentar com um otimizado Conselho de Administração e uma Governança Corporativa que proporcione vantagens diferenciadas para o sucesso nos negócios, produtos e serviços.

Para Rossetti e Andrade (2016, pag. 565), “há firmes evidências de que o Brasil caminha para o aperfeiçoamento simultâneo do mercado de capitais e da governança corporativa”.

A Lei nº 13.303, 30 de junho de 2016, dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a qual prescreve que deverá observar regras de governança, de transparência e de estruturas, práticas de gestão de riscos e de

controle interno, composição da administração e, havendo acionistas, mecanismos para sua proteção. Esta lei, no que se refere à auditoria interna, teve sua independência incentivada nas empresas estatais, uma vez que tornou obrigatória a sua vinculação ao Conselho de Administração das mencionadas empresas, diretamente ou meio do Comitê de Auditoria Estatutário.

1.2 A função da Auditoria Interna

1.2.1 A auditoria e suas origens

Para o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a atividade de auditor remota aos tempos antigos sendo quase tão antiga quanto a Contabilidade. Dessa forma, para descrever os primórdios da auditoria, antes, faz-se necessário um breve relato das origens da ciência contábil.

O IBRACON destaca que a evolução do pensamento contábil é composta de quatro períodos, conforme quadro 1:

Quadro 1 – Contabilidade através dos tempos

PERÍODO	EVENTOS
Do início da civilização a 1202	Longo período da história da Antiguidade e parte da Idade Média que vai até o surgimento da obra Liber Abaci (Livro do Ábaco ou do Cálculo), de Leonardo Fibonacci, em 1202.
De 1202 a 1494	O pensamento contábil se desenvolveu durante a Idade Média até o surgimento, em 1494, do Tractatus de Computis et Scripturis (Contabilidade por Partidas Dobradas), de Frei Luca Pacioli, que contribuiu para inserir a Contabilidade entre os ramos do conhecimento humano e deu origem ao período da sistematização dos registros.
De 1494 a 1840	Fase que compreende o Renascimento europeu e a Revolução Industrial. É conhecido como período da literatura, no qual há uma profusão de obras lançadas no mundo. A Contabilidade ajudou a estabelecer o controle das inúmeras riquezas que o Novo Mundo apresentava. Essa fase termina com o surgimento da obra La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche (A Contabilidade Aplicada à Administração Pública), de Francesco Villa.
De 1840 aos dias de hoje	Surgem várias escolas de pensamento contábil e diversos livros que inserem a Contabilidade no Período Científico.

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de IBRACON (2007, p. 38)

Em relação ao surgimento da auditoria, O IBRACON (2007, p. 43), remonta “ao Império Persa, no qual Dario I, ao realizar a reforma político-administrativa, criou a função de olhos e ouvidos do rei, funcionários encarregados de vigiar a ação dos sátrapas (governadores das províncias persas)”. O IBRACON (2007, p. 43) relata que:

Por toda a Idade Média e após o Renascimento, nas diversas regiões da Europa, surgiram associações profissionais com a missão de executar as funções de Auditoria, como os conselhos londrinos, em 1310; o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris; o Collegio dei Raxonati, em 1581, na cidade de Veneza; e a Academia dei Ragionieri, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

Já a auditoria nos tempos modernos, segundo o IBRACON (2007), “desenvolveu-se na Inglaterra que a exportou com seus investimentos para os outros países, inclusive para o Brasil, principalmente para a construção e administração de estradas de ferro e outros serviços de utilidade pública”. O IBRACON (2007, p. 45), destaca que:

- Em meados dos anos 1930, foi criado um grupo de trabalho para determinar para as companhias com ações cotadas em bolsa de valores, tornando obrigatória a Auditoria contábil independente nas demonstrações financeiras dessas empresas.
- Em 1934 foi instituída (Securities and Exchange Commission (SEC), agência governamental responsável por proteger os investidores e manter a integridade dos mercados de valores imobiliários.
- Em 1941, com a fundação do The Institute of Internal Auditors, em Nova York, a Auditoria interna adquiriu novo status. De um corpo de funcionários de linha, em geral subordinados à Contabilidade, aos poucos se voltou para um enfoque de controle administrativo, com a finalidade de avaliar a eficácia e a efetividade dos controles internos. Como seu campo de ação se estendeu para outras áreas, passou a responder diretamente à alta administração da empresa.
- Em 1973, houve por acordo feito entre as entidades profissionais de Austrália, Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Japão, México, Irlanda, Holanda e Reino Unido, houve a constituição do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Committee – IASC).
- Em 1977 houve a criação do International Federation of Accountant (IFAC), sessenta e três países aderiram à Federação, e o Brasil, representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) – hoje IBRACON, está entre seus fundadores. Esse foco evoluiu e hoje a IFAC é a autoridade no estabelecimento de normas internacionais de Auditoria, de Contabilidade para o setor público, de ética e de educação contábil.

Em relação à auditoria interna o IBRACON (2007, p. 46), enfatiza que “como seu campo de ação se estendeu para outras áreas, passou a responder diretamente à alta administração da empresa”. Além da contribuição aos auditores externos “pois puderam se dedicar exclusivamente ao objetivo de examinar a adesão das informações contábeis apresentadas a determinados padrões técnicos contábeis pelas empresas contratantes”.

Em 1960 foi criado o Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), denominado IIA Brasil em 2010, com o objetivo de prestar serviços de formação, capacitação e certificação profissional para seus associados, fato contribuiu para o reconhecimento do papel do auditor interno nas organizações.

No âmbito da administração pública federal a auditoria interna é obrigatória desde 1986, conforme Decreto Federal n.º 93.874.

Recentemente, em 2016 foi sancionada a lei 13.303, chamada de Lei das Estatais. Esta, determinou que empresas estatais tenham estruturas e práticas de gestão de riscos e controles internos cotidianas, e que abranjam a ação dos administradores e empregados. Além disso, elas devem ter uma área responsável por verificar o cumprimento de obrigações e da gestão de riscos. Desde então, a auditoria interna e o comitê de auditoria estatutário tornaram-se obrigatórios para as estatais.

1.2.2 Auditoria Interna x Auditoria Externa

Para CREPALDI (2013, p. 65) “a Auditoria é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração”, o que corrobora com ALMEIDA (2012, p. 05) que diz que “o auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina”.

De acordo com CREPALDI (2013, p. 74) “o objetivo da Auditoria Externa é o processo pelo qual o auditor se certifica de que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa”.

Nesse sentido, Crepaldi (2013), conforme o quadro 2, as principais diferenças entre o auditor interno e o auditor externo são as seguintes:

Quadro 2 – Diferenças entre auditoria interna e auditoria externa

ELEMENTOS	AUDITOR EXTERNO	AUDITOR INTERNO
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras;	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Relatório de auditoria	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: adaptado de Crepaldi (2013, p. 77)

Dessa forma observa-se a importância da auditoria interna e da auditoria externa nas organizações, conforme SILVA e INÁCIO (2013, p. 136), “são tipos de auditoria com campos de atuação próprios, mas que apresentam pontos em comum, nomeadamente o contributo para a fiabilidade da informação”. Esses pesquisadores destacam que “o auditor externo poderá efetuar um bom aproveitamento do conhecimento que aquele possui da empresa em questão, reduzir a realização de determinados procedimentos de auditoria, assim como, o tempo despendido”.

Nesse mesmo sentido, o IBGC e o IIA Brasil (2018, p. 10), descreve a importância da auditoria interna e externa:

As auditorias interna e independente desempenham papéis importantes no sistema de governança. Suas atividades são essenciais para a organização, e seus focos são diferentes, as duas são complementares e não excludente, e uma estrutura robusta de governança deve contar com ambas. Para que a atuação das auditorias interna e independente ajude a organização a construir valor de maneira mais eficaz, recomenda-se que uma considere os trabalhos da outra no desenvolvimento de seu plano de atuação.

1.2.3 A auditoria interna e o sistema de governança

Em relação ao conceito, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil, já demonstra o papel relevante da auditoria interna numa organização quando a define como sendo uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, com o

objetivo de adicionar valor em uma organização. Dessa forma, a auditoria interna coopera para que uma organização cumpra seus objetivos, melhorando assim seus processos, gerenciamento de riscos e governança.

O reconhecimento da função de auditoria interna como tendo papel relevante dentro das organizações e parte do sistema de governança corporativa foi fortalecido por legislações e regulamentações no Brasil e no Mundo. O arcabouço jurídico vem reconhecendo a função como forma de tornar mais eficiente a gestão nas organizações, IBGC e IIA Brasil (2018).

Nesse sentido, Gamal (2015) descreve como a função de auditoria interna está sempre evoluindo em relação ao seu papel na governança, sendo que o Financial Reporting Council, do Reino Unido, revisou seu código de governança corporativa para empresas do Reino Unido, que entrou em vigor em 1º de outubro de 2014. O referido código afirma que o conselho deve estabelecer acordos formais e transparentes para considerar como eles devem aplicar os princípios corporativos de relatório, gerenciamento de risco e controle interno e para manter um relacionamento apropriado com os auditores da empresa.

A Deloitte (2016), realizou levantamento abordando as principais tendências e desafios da prática de auditoria interna em bases globais. A pesquisa destaca que de modo geral, o Brasil está alinhado com as tendências do mundo pelo desejo de transformação da função da auditoria interna, bem como pela busca por maior influência e relevância da área frente aos níveis executivos (conselhos, comitês e diretorias), visando promover as evoluções necessárias nas organizações e acompanhando as transformações de mercados, tecnologias, regulamentações e riscos.

A respeito do fundamento o IBGC (2015, p. 90) informa que a auditoria interna: “Tem a responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações visando a aperfeiçoar os controles internos e as normas e procedimentos estabelecidos pelos administradores”.

Em relação às práticas o IBGC (2015), destaca ainda que, o trabalho da auditoria interna deve estar de acordo com a estratégia da organização e cabe a esta, atuar no monitoramento da conformidade dos agentes de governança e na recomendação do aperfeiçoamento de controles de acordo com o mercado.

Dessa forma, observa-se que a função de auditoria interna passou a fazer parte do sistema de GC das organizações. Nesse sentido, para Lélis e Pinheiro (2012), as atividades de avaliação e verificação da auditoria interna apenas se justificam pela

existência de uma relação de delegação, pelo conselho de administração ou comitê de auditoria estatutário, em que alguém transfere a outrem a responsabilidade pela execução de alguma atividade.

A evolução da auditoria interna até a sua inserção no sistema de governança corporativa passa por três paradigmas principais. Para Castanheira (2007, apud Lima, 2014), o primeiro tinha como enfoque observação e a contabilização e perdurou por muito tempo, o segundo, por meio da fundação do IIA, em 1941, com o conceito de sistema de controles internos, que ainda se encontra bastante enraizado no processo de auditoria. Hoje, conforme quadro 3, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma quando tem seu foco nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa, trazendo assim nova contribuição para as organizações.

Quadro 3 - Os paradigmas da auditoria interna

CARACTERÍSTICAS	VELHO PARADIGMA	NOVO PARADIGMA
Foco da auditoria interna	Controle interno	Riscos do negócio
Resposta da auditoria interna	Reativa, após os fatos, descontínua, observadora das iniciativas de planejamento estratégico	Proativa, tempo real, monitoração contínua, participante nos planos estratégicos
Avaliação de risco	Fatores de risco	Planejamento por cenários
Testes de auditoria interna	Controles importantes	Riscos importantes
Métodos de auditoria interna	Ênfase em testes de controle detalhados e completos	Ênfase na importância e abrangência dos riscos de negócio cobertos
Recomendações da auditoria interna	Controle interno: reforço; custo-benefício; eficiência e eficácia	Evitar/diversificar o risco; partilhar/transferir o risco; controlar/aceitar o risco
Relatórios de auditoria interna	Dirigidos aos controles funcionais	Dirigidos aos riscos dos processos
Papel da auditoria interna na organização	Atividade de avaliação independente	Integra a gestão de risco e a governança da organização

Fonte: McNamee & Selim (1998, p. 5, apud Lima, 2014, p. 9)

Conforme a (B3 2017), em relação à sua independência e interação com a governança corporativa, a função de auditoria interna foi fortalecida, quando obrigou as empresas estatais a vinculá-la ao conselho de administração, tendo estrutura e orçamento próprio, e tendo seu titular destituído apenas pelo referido Conselho.

Em pesquisa sobre governança em empresas estatais a Deloitte (2017), demonstrou que a maioria das companhias desse segmento dispõe de uma área de auditoria interna que atua de modo abrangente e independente, pautam as atividades de auditoria interna por meio de um plano anual de riscos e têm metodologias adequadas e estrutura compatível com o porte e as atividades da empresa.

1.3 Auditoria interna e instrumentos normativos

De acordo com Silveira (2014, p. 105), “as áreas de controle são um elemento central a fim de evitar surpresas desagradáveis e ajudar a promover a boa governança”. Nesse sentido, o IBGC e IIA Brasil (2018) recomenda que o comitê de auditoria estatutário deve assegurar que a alta administração proporcione as condições necessárias para a atuação da auditoria interna, e verificar se ela utiliza plenamente as potencialidades da auditoria, no sentido de aperfeiçoar os controles internos e as normas e procedimentos estabelecidos, reforçando assim, a relevância do papel da auditoria interna na governança.

A função de auditoria interna vem se destacando também na esfera pública. O Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União – CGU (2017) divulgou um manual que visa orientar a auditoria interna de órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e as auditorias internas dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através das Normas Brasileiras de Contabilidade regulamenta a auditoria interna através da NBC TI 01 que trata da atividade e dos procedimentos de auditoria interna contábil e a NBC PI 01 que trata da responsabilidade do auditor interno na execução dos trabalhos e de seu relacionamento com outras áreas.

A superintendência de Seguros Privados – (SUSEP), em sua Circular Susep nº 249/2004, determina que as sociedades seguradoras, de capitalização e as entidades de previdência complementar aberta implantem controles internos de suas atividades, de seus sistemas de informações e do cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis.

Nesse mesmo sentido, a Comissão de Valores Imobiliários – (CVM), através da Instrução CVM nº 586/2017, determina que cada companhia deve estruturar auditoria

interna de maneira compatível com a dimensão, a complexidade e os riscos de seus negócios, cabendo ao conselho de administração zelar pela qualificação e independência dos profissionais da equipe de auditoria interna.

O escopo de trabalho da auditoria interna segundo a norma NBC TI 01 do CFC busca contribuir com a administração da organização no cumprimento de seus objetivos e ainda tem por finalidade agregar valor à organização fornecendo insumos ao aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos por meio da recomendação de soluções.

O Banco Central do Brasil também valoriza a função, que por meio da circular nº 3.856/2017, regulamenta a atividade de auditoria interna nas administradoras de consórcio e nas instituições de pagamento autorizadas a funcionar pelo referido banco.

A Lei nº 13.303/2016, por sua vez, fortalece o papel da auditoria interna, ao enfatizar que esta deve aferir a adequação do controle interno, a efetividade do gerenciamento dos riscos e dos processos de governança e a confiabilidade do processo de coleta, mensuração, classificação, acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando o preparo de demonstrações financeiras.

1.4 Estudos recentes relacionados com a auditoria interna

Ribeiro (2015), pesquisou sobre a produção acadêmica do tema auditoria publicada em periódicos brasileiros no período de 1999 a 2013. Em relação aos temas abordados relacionados à auditoria, os que ficaram em evidência foram: auditoria independente, governança corporativa, procedimentos de auditoria e gestão pública. Dessa forma, observa-se que a função de auditoria tem papel relevante diante das estratégias das organizações.

Souza, Machado e Machado (2018), analisaram a produção acadêmica na área de auditoria em periódicos e congressos nacionais, no período entre 2006 e 2017. Dentre os resultados alcançados, no que se refere aos temas abordados nos estudos destacaram-se controle interno, práticas de auditoria interna, Lei Sarbanes–Oxley (SOX), governança corporativa e percepção de auditados.

Dessa forma, esta pesquisa busca apresentar trabalhos relacionados direta e indiretamente com a auditoria interna, sendo o tema desta dissertação, práticas de

auditoria e percepção de auditados (Ribeiro 2015; Souza, Machado e Machado 2018), contemplados dentre os trabalhos apresentados a seguir.

Barros et al. (2008), pesquisaram as características da auditoria interna das empresas listadas no Novo Mercado e nos níveis 1 e 2 de governança corporativa da Bovespa, hoje, B3. A pesquisa revelou que existe maior aderência da auditoria interna com as boas práticas de governança corporativa em que o funcionamento daquela não é voluntário e que o escopo e o processo de trabalho da auditoria interna são afetados pela adesão das empresas aos princípios e às boas práticas de governança corporativa.

Carmona, Pereira e Santos (2010), estudaram as competências para atender às mudanças ocorridas no mercado segurador após a Lei Sarbanes-Oxley, bem como identificaram quais são as mais requeridas do auditor interno atuante no mercado segurador e verificaram a percepção dos gestores sobre o grau de importância relativo das competências. Os resultados foram de que os impactos gerados pela Lei Sarbanes-Oxley influíram diretamente na execução das atividades de auditoria interna em companhias de seguros.

Freitas (2015), investigou porque e como a função de auditoria interna tornou-se um mecanismo de governança nos maiores bancos no país, e suas consequências, a partir da vinculação obrigatória desta ao Conselho. Dentre as contribuições da pesquisa, o autor destaca: que reforçar o papel da avaliação da segunda linha de defesa pela função de auditoria interna contribui para a prática gerencial de ambas as áreas; afirma o potencial da auditoria interna para gerar insumos ao monitoramento, como uma extensão da governança no complexo ambiente operacional; e, que, reside na utilização da função de auditoria interna para gerar insumos às decisões estratégicas.

Borges, Diel e Fernandes (2015), pesquisaram sobre a contribuição da auditoria interna na gestão de riscos para o planejamento de organizações de saúde. Os autores identificaram através de análise dos dados quatro proposições: (i) o controle dos riscos contribui para a satisfação dos clientes; (ii) o planejamento de organizações da área da saúde leva em consideração a gestão de riscos; (iii) quanto mais auditores, maior é a preocupação com os riscos; e (iv) com o tempo, o processo de gestão de riscos torna-se mais complexo na organização.

Bussler et al. (2017), buscaram analisar a percepção dos auditados e suas características pessoais e os aspectos da auditoria interna entre setores de uma cooperativa de crédito. O estudo alcançou diferentes percepções de auditoria interna de

acordo com cada aspecto analisado. Desta maneira, segundo os autores, a ampliação do conhecimento sob as práticas da auditoria interna serve de apoio para o planejamento e melhoria nos processos organizacionais assim como o feedback desta pesquisa que foi apresentado para seus gestores.

Araújo e Sanches (2016) estudaram sobre a percepção dos gestores de uma empresa do setor de autopeças estabelecida no Brasil frente atuação da Auditoria Interna. As informações levantadas e analisadas revelam que a auditoria interna possui um papel importante na organização, e principalmente uma aceitação por parte dos gestores dessa empresa analisada. Os autores destacaram que os dados levantados resultaram na identificação de uma gestão voltada a risco pela empresa, demonstrando uma percepção positiva sobre a eficácia da atuação da Auditoria Interna de forma agregar valor tanto para companhia como também para suas atividades de rotina.

Lélis e Pinheiro (2012) buscaram avaliar a percepção de auditores internos e auditados em relação às práticas de auditoria interna de uma empresa brasileira do setor energético. Os pesquisadores chegaram aos seguintes resultados: que tanto auditores quanto auditados apontaram a preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação para o risco, como os fatores de maior influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna. Também apresentaram percepção positiva sobre a contribuição da auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos, a melhoria da estrutura de controles internos e a melhoria da gestão de riscos da empresa. A pesquisa revelou uma considerável divergência perceptiva entre auditores e auditados no que tange a avaliação do comportamento dos auditados, que possuem uma percepção mais positiva sobre esse aspecto em comparação com os auditores. E por fim, percepção do uso de boas práticas de auditoria interna por auditores e auditados, na maioria dos casos, coerente com os atributos de qualidade citados na literatura.

Imoniana, Portilho Matheus e Perera (2014) investigaram como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho de seus resultados. Um dos resultados dos autores foi que uma parcela significativa dos gestores consultados executa controles referentes a valores que envolvem o departamento de auditoria que contemplam economias geradas e otimização de recursos, também aponta para a existência de controles nas recomendações de melhorias, feedback vindo da gestão, planejamentos internos e execução dos trabalhos.

Duarte (2017), pesquisou sobre a Importância da auditoria interna para uma gestão eficiente e eficaz em instituições hospitalares do setor público. Pela pesquisa os inquiridos consideram importante a auditoria interna para a instituição hospitalar, no sentido de criar valor e proporcionar ganhos de eficiência e eficácia, destaca a autora da pesquisa.

Lima (2014) analisou diferentes aspectos da atividade de auditoria interna, sendo: os principais benefícios da auditoria interna; o relacionamento entre auditores e gestores; a qualidade dos serviços da auditoria interna; o processo de auditoria e reporte e a qualidade da equipe de auditoria interna. Segundo a pesquisa, de forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização e que a atividade garante maior eficiência dos processos internos.

Aquino et al. (2018) buscaram identificar os principais aspectos no processo de institucionalização da atividade da auditoria interna nas instituições federais de educação na região nordeste. Os autores destacaram que a pesquisa sinalizou importantes pontos sobre os aspectos de institucionalização da auditoria interna no setor público nas instituições federais de educação na região pesquisada.

Arena e Azzone (2009) buscaram entender as diretrizes organizacionais da eficácia da auditoria interna à luz das recentes mudanças no propósito da auditoria interna e seu papel fundamental na governança corporativa. A pesquisa concluiu que a eficácia da auditoria interna aumenta em particular quando a razão entre o número de auditores internos e funcionários cresce, o líder da auditoria é afiliado ao Instituto de Auditores Internos, a empresa adota técnicas de autoavaliação de risco de controle e o comitê de auditoria está envolvido nas atividades dos auditores internos.

Silva e Costa (2019) examinaram a contribuição da unidade de auditoria interna de uma organização social para a governança. Os autores concluíram que a existência de auditoria interna em conformidade com as Normas contribuiu para a governança da Organização Social, entretanto, ainda existe um vácuo normativo para a orientação destas unidades do terceiro setor, relacionado com a não obrigatoriedade deste elemento de controle interno nestas organizações.

Dessa forma verifica-se a importância da auditoria interna quando esta relaciona principalmente com temas como controle interno, Lei Sarbanes-Oxley, governança corporativa, melhores práticas. Observa-se que o assunto já despertou o interesse de vários estudiosos. Destaca-se que há poucos estudos sobre percepção de auditores e

auditados, sendo este, o objetivo da presente pesquisa em uma empresa prestadora de serviços de saneamento básico.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO

No Brasil, de acordo com a B3 (2017, p. 3), “a importância das estatais na economia e na história do desenvolvimento do mercado de capitais brasileiro é incontestável”. Dentre as estatais, ainda que em menor representatividade, encontram-se as empresas prestadoras de serviços de saneamento básico. Estas se destacam quando se refere ao saneamento ambiental.

As empresas que prestam serviços de saneamento básico em que o controle acionário pertence ao Estado são chamadas de estatais, no entanto, possuem natureza jurídica de direito privado. Conforme determina a Constituição Federal, no artigo 173, a exploração direta de atividade econômica, se dá em virtude de: imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. Assim, estas empresas, estão sujeitas às mesmas obrigações e regras de mercado as quais estão sujeitas as da iniciativa privada.

Segundo a Associação Brasileira das Empresas Estaduais de Saneamento (AESBE), a gestão regional possibilita atender municípios menores e a população de baixa renda com qualidade. Para isso, necessita-se de práticas modernas nos processos de gestão e mecanismos de controles que contribuem para as boas práticas de governança nessas companhias.

O sistema de governança com uma auditoria interna cumprindo o seu papel, resultará em benefícios aos usuários. Conforme Arruda, Lima e Scalize (2016) mostraram através de pesquisa, a satisfação da população com os serviços públicos de água e esgoto está relacionada a fatores econômicos, culturais e políticos, sendo que a forma de gestão influencia a existência de melhores condições de infraestrutura. Consequentemente, conclui-se que para a gestão influenciar positivamente necessita-se de boas práticas de governança corporativa com mecanismos de controles eficientes.

Tendo como objetivo a promoção do saneamento básico no Estado de Goiás, através da Lei nº 6.680 de 13 de setembro de 1967, foi criada a Saneamento de Goiás S/A - Saneago, transformando o extinto Departamento Estadual de Saneamento - DES, em uma empresa de economia mista.

Na década de 1960, momento em que surgiu a Saneago, Goiás tinha apenas 18 cidades com água encanada e, entre estas, apenas duas com água tratada, Goiânia e

Anápolis. Hoje, Goiânia é uma das capitais mais bem servidas do País em termos de abastecimento de água e coleta e tratamento de esgoto e no interior está presente em mais de 300 localidades.

A Saneago atua no ramo de prestação de serviços de saneamento básico, tendo como atividade-fim a prestação de serviços públicos de abastecimento de água, por meio dos processos de produção e distribuição de água tratada e de esgotamento sanitário, por meio dos processos de coleta, tratamento e disposição final água tratada e esgotamento sanitário. A figura 1 apresenta a abrangência geográfica da empresa, com os municípios com atividade da Saneago destacados em coloração menos escura.

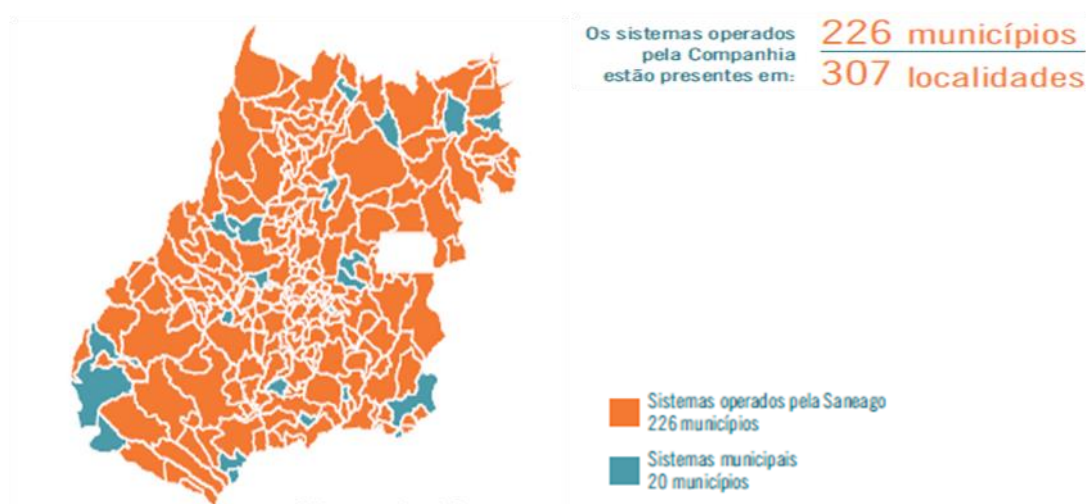


Figura 1: Municípios de atuação da Saneago

Fonte: Saneago, 2018

A Saneago opera em sistemas de abastecimento de água e tratamento de esgotos na grande maioria do Estado de Goiás atuando em 226 dos 246 municípios do estado nos quais 57 possuem contrato de programa e 169 contratos de concessão.

A empresa pesquisada é uma sociedade de economia mista de capital aberto, sem ações em circulação ou negociação no mercado a qual tem como objetivo atuar como prestadora de serviços de saneamento básico no Estado, por meio concessão e gestão associada na forma constitucional prevista, cumprindo efetuar estudos, elaborar projetos, realizar obras, operar e praticar a exploração de serviços de saneamento básico, na forma da lei, considerada como conjunto de serviços, infraestrutura e instalações operacionais de abastecimento de água potável, esgotos sanitários, limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos, assim como drenagem e manejo de águas pluviais urbanas.

A organização pesquisada caracteriza-se por atuar no ramo de prestação de serviços de saneamento básico, tendo como atividade-fim a prestação de serviços públicos de abastecimento de água, por meio dos processos de produção e distribuição de água tratada e de esgotamento sanitário, por meio dos processos de coleta, tratamento e disposição final água tratada e esgotamento sanitário. Trata-se uma sociedade de economia mista de capital aberto, sem ações em circulação e/ou negociação no mercado, presente em 226 dos 246 municípios goianos, atuando mediante a celebração de contratos com os municípios, sendo o Governo do Estado de Goiás o acionista majoritário.

A empresa objeto do estudo promove a renovação das concessões de acordo com a Lei 11.445/07 para a busca da agilidade e qualidade na prestação de serviços de saneamento.

A referida empresa, no setor em que atua, é regulada por diversos órgãos como: Tribunal de Contas, Ministério Público, Ministério da Saúde, Vigilância Sanitária, Agência Goiânia de Regulação (AGR) e Poder Concedente. A Companhia se relaciona com a população vizinha às unidades dos sistemas de água e esgoto, órgãos públicos municipais, estaduais e federais, órgãos gestores de meio ambiente e recursos hídricos, Comitês de Bacias Hidrográficas (CBH's), Conselho Estadual de Recursos Hídricos e Conselhos Municipais de Meio Ambiente, associações de moradores, imprensa, comunidades escolares, comércio e indústria.

A presente pesquisa foi realizada no setor de auditoria interna da Saneago, que atende todas as localidades no estado, as atividades das entidades patrocinadas, podendo auditar também os consórcios.

Atualmente o departamento de auditoria interna da empresa pesquisada é composto por 13 auditores internos, um gerente de auditoria, um gerente correicional e um superintendente de auditoria.

Em decorrência da lei 13.303 de 2016 e conforme Estatuto Social, o departamento de auditoria interna da empresa em estudo passou a ser vinculada ao Conselho de Administração, por meio do Comitê de Auditoria Estatutário, e tem como atribuição a aferição da efetividade do gerenciamento dos riscos e dos processos de governança bem como da confiabilidade do processo de coleta, mensuração classificação, acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando ao preparo de demonstrações financeiras.

3. METODOLOGIA

A realização da pesquisa foi baseada na replicação da pesquisa desenvolvida por Lélis (2010). Nesta perspectiva, o presente trabalho trata-se de uma replicação do Tipo II. Para os autores Easley *et al.* (2000) na replicação do Tipo II busca-se repetir de modo aproximado a pesquisa original com alteração controlada de um aspecto da pesquisa, como por exemplo, testar o mesmo fenômeno em outro contexto.

Trata-se de um estudo de caso, cuja seleção dos participantes foi intencional Gil (2018), e o critério definido para mesma foi o relacionamento das áreas com a função de auditoria e controle interno. Participaram desta pesquisa onze profissionais pertencentes ao setor de auditoria interna e quarenta e sete empregados do quadro permanente com formação em economia, contabilidade e administração e demais gestores que trabalha na organização entre 6 meses e 40 anos. Para a escolha dessas categorias profissionais, pesou o fato desses empregados e gestores pertencerem ou estarem diretamente inter-relacionados às áreas estratégicas, de gestão e com a auditoria interna na organização.

Como instrumento de coleta de dados foram utilizadas entrevistas estruturadas, de acordo com roteiros desenvolvidos por Lélis (2010), e aplicados na pesquisa de Bussler (2017), divididos em duas partes. A primeira mostrou a relação das características pessoais dos entrevistados e segunda mostrou a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna na organização. Esses instrumentos de coletas de dados encontram-se nos Anexos A e B e no Apêndice A. Pela coleta de dados através dos Anexos A e B, obteve-se a percepção de auditores e auditados sobre a qualidade do serviço de auditoria interna. E, através de entrevista pós-questionário, Apêndice A, buscou-se compreender as razões para variações significativas da percepção do auditado em relação ao auditor; compreender divergências entre as percepções apreendidas a partir dos questionários e a análise dos atributos de qualidade feita a partir de entrevistas e análise documental; confirmar o entendimento do pesquisador sobre pontos chave.

Para esta pesquisa, foi realizado um estudo de caso, em que se buscou analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor de saneamento básico, comparando-se alguns de seus achados com os resultados de estudos anteriores sobre temática semelhante.

A escolha deste projeto de pesquisa por estudo de caso único, conforme Yin (2015) se deve pela oportunidade de usar diferentes fontes de evidência, além do estudo de

caso ser mais vantajoso em relação aos outros métodos de pesquisa, como experimentos, os levantamentos, ou as histórias. Conforme Markoni e Lakatos (2017), o estudo de caso permite levantamento com profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos. Por outro lado, é limitado, pois se restringe somente ao caso estudado.

Segundo Gil (2018, pag. 57), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”.

A opção por esta empresa se dá pelo fato desta possuir um departamento de auditoria interna estruturado, e ainda por causa da adequação às melhores práticas de auditoria interna, ao atendimento à lei 13.303/2016 que vinculou o setor de auditoria ao conselho de administração através do comitê de auditoria estatutário e também pelo pesquisador fazer parte do quadro de empregados desta companhia.

Considerando que é necessário identificar as atividades desenvolvidas pela auditoria interna e também a percepção dos auditados quanto a atuação da auditoria interna, foi necessário utilizar a técnica de coleta dos dados por meio de entrevista estruturada, a qual, segundo Gil (2018, pag. 113) “se desenvolve a partir de uma relação fixa de perguntas”. foram também utilizadas à análise documental e observação participante, sendo de acordo com Gil (2018), esta técnica de pesquisa facilita pelo fato do pesquisador ter acesso aos dados e informações da empresa pesquisada. Nesta mesma linha, Marconi e Lakatos (2017), informam que esta técnica ajuda o pesquisador na identificação e obtenção de provas que o levem a alcançar os objetivos propostos, além de proporcionar um contato mais direto com o objeto pesquisada.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1. Caracterização da atividade de auditoria interna

A informações relativas à caracterização da auditoria interna pesquisada foram obtidas por meio de análise do estatuto, relatórios de auditoria, papéis de trabalho e observação, e ainda, as respostas a entrevistas semi-estruturadas conduzidas junto ao corpo funcional da área.

Os principais documentos analisados compreendem:

- Regimento Interno da Saneago, no qual consta as atribuições da Superintendência de Auditoria Interna e das unidades vinculadas;
- Memorandos emitidos pelo setor referente a diversos assuntos especialmente a não conformidades encontradas;
- Relatórios de auditoria emitidos pela área nos anos de 2018 e 2019, referentes a auditorias ocorridas em diferentes processos;
- Plano Anual de Auditoria, que estabelece o planejamento e a priorização das auditorias por meio das análises de riscos, aprovado pelo Conselho de Administração;
- Atas de reuniões do Comitê de Auditoria Estatutário e do Conselho de Administração;
- Estatuto Social da Companhia, o qual, prevê o vínculo da auditoria interna ao Conselho de Administração via Comitê de Auditoria Estatutário.

A estratificação dos documentos analisados, estão relacionados na Tabela 1.

Tabela 1- Documentos analisados

Tipo de documento	Qtde
Regimento Interno	1
Memorandos	20
Relatórios de Auditoria	12
Plano Anual de Auditoria	3
Atas de reuniões do CAE	27
Atas de reuniões do CA	3
Estatuto Social	1

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da documentação detalhada na Tabela 1, tendo como base o estudo de Lélis (2010), permitiu o entendimento do processo de auditoria interna e a triangulação com informações obtidas posteriormente, por meio dos questionários e de entrevistas.

O perfil dos entrevistados com os quais foram conduzidas as entrevistas semiestruturadas para caracterização da atividade de auditoria interna e para confirmação do entendimento de algumas respostas do questionário consta do quadro 4.

Quadro 4 – Perfil dos entrevistados

	Cargo	Escolaridade	Experiência em Auditoria
E1	Superintendente	Advogado com especialização	Até 2 anos
E2	Auditor	Contador com especialização	Até 2 anos
E3	Auditor	Contador com especialização	Entre 5 e 10 anos
E4	Auditor	Administrador com especialização	Entre 5 e 10 anos

Fonte: Elaborado pelo autor

A participação percentual da distribuição dos entrevistados segundo seu tempo de experiência consta da tabela 2.

Tabela 2 – Entrevistados por tempo de experiência x população

Grupo	Nº de entrevistados	Nº total de empregados	% de entrevistados
Até 2 anos	2	5	40%
Entre 2 e 5 anos	0	3	0%
Entre 6 e 10 anos	2	5	40%

Fonte: Elaborado pelo autor

Para melhor entendimento do processo e para esclarecimento de dúvidas após a aplicação dos questionários, optou-se por entrevistar auditores com experiência e conhecimento da empresa e não a experiência em auditoria, conforme detalhado na tabela 2.

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

Tabela 3 – Entrevistados por cargo

Grupo	Nº de entrevistados	Nº total de empregados	% de entrevistados
Superintendente	1	1	100%
Auditor	3	13	23%

Fonte: Elaborado pelo autor

4.2. Estrutura e atribuições do setor de auditoria

Na Saneago, até junho de 2018 o setor de auditoria interna era vinculado à Presidência da Companhia. Com as mudanças exigidas pela Lei 13.303/2016, desde julho de 2018, subordina-se ao Conselho de Administração por meio do Comitê de Auditoria Estatutário, conforme Figura 2.

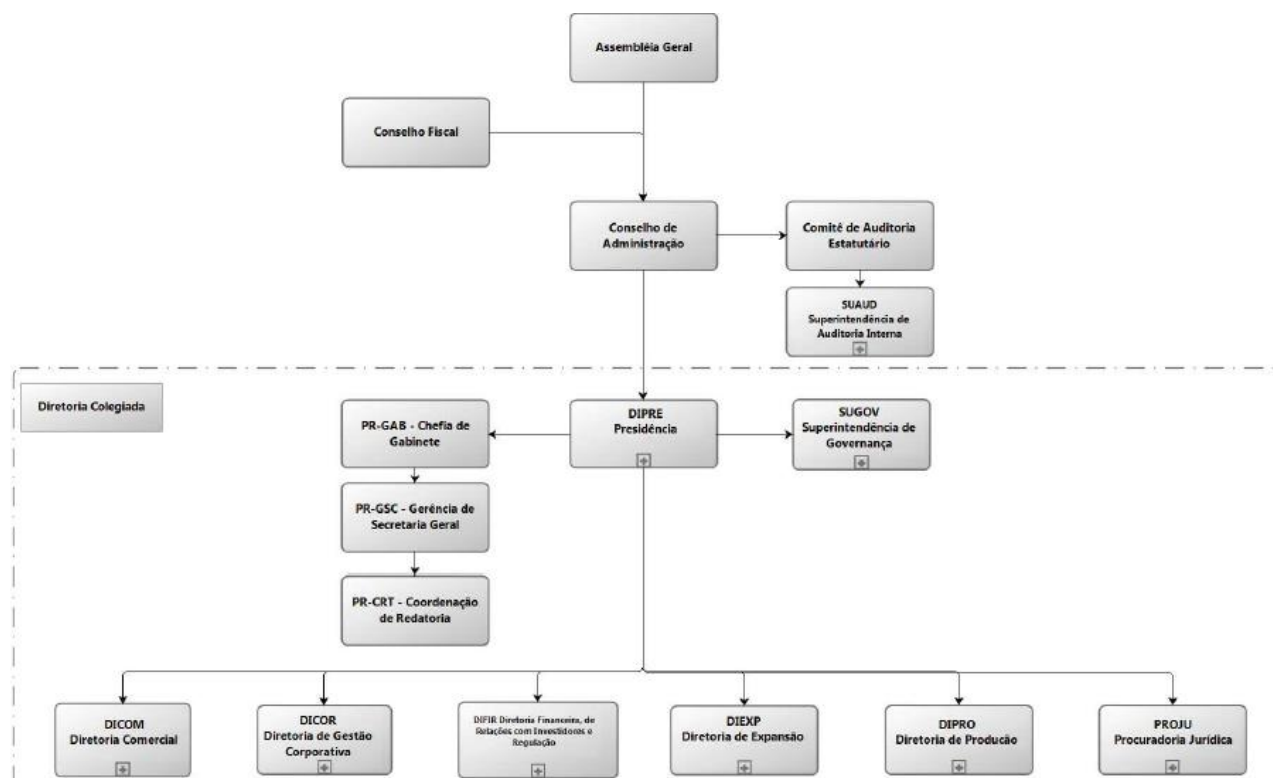


Figura 2: Organograma da alta gestão

Fonte: Saneago, 2019

A auditoria interna é executada pela Superintendência de Auditoria Interna, pela Gerência de Inspeção e Investigação e pela Gerência de Processo Disciplinar, como mostra a Figura 3.

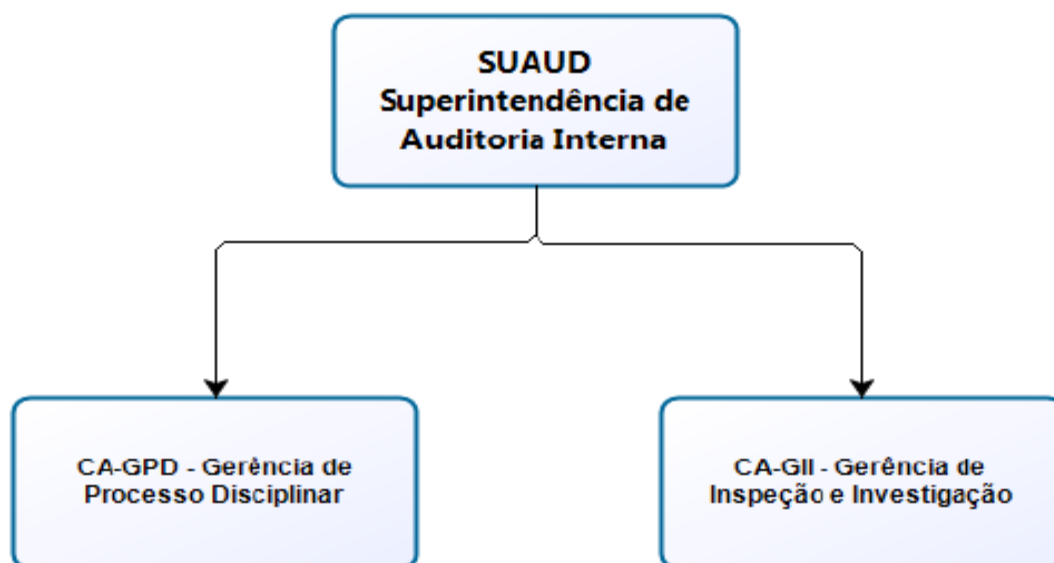


Figura 3: Superintendência de Auditoria Interna

Fonte: Saneago, 2019

A subordinação da área de auditoria interna está formalmente definida no Estatuto Social da Companhia enquanto suas atribuições e responsabilidades estão formalmente definidas no Regimento Interno da Saneago e incluem entre outras:

- Fazer os encaminhamentos necessários visando à adequação dos controles internos;
- Atender às necessidades do Conselho de Administração ou do Comitê de Auditoria Estatutário em assuntos relacionados à Auditoria Interna;
- Acompanhar e aferir a atuação dos gestores de contratos e o cumprimento contratual, sugerindo as medidas necessárias ao aprimoramento do processo;
- Acompanhar e aferir a regular tributária e patrimonial, visando à eficiência, eficácia e efetividade na aplicação dos recursos disponíveis, observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade;
- Aferir o desenvolvimento e execução das atividades econômico relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros contábeis e das demonstrações financeiras deles decorrentes, em observância às normas de contabilidade;
- Realizar inspeções de rotina e especiais, por amostragem, nas diversas unidades organizacionais da Empresa;
- Aferir a adequação do controle interno, a efetividade do gerenciamento dos riscos e dos processos de governança e a confiabilidade do processo de coleta, mensuração classificação, acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando ao preparo de demonstrações financeiras;
- Acompanhar as atividades de controle e fiscalização dos consórcios e subsidiárias;
- Conduzir os Processos Administrativos Disciplinares, nos moldes previstos no Regulamento Disciplinar de Pessoal da Saneago, elaborando o Relatório Disciplinar.

4.3. Gestão de riscos, compliance e governança corporativa

O sistema de governança, gestão de riscos e compliance na organização pesquisada é coordenado por uma superintendência vinculada à Presidência, com a atribuição, entre outras, de:

- implantar metodologia para mapeamento dos riscos;
- propor adequações de processos e/ou rotinas com objetivo de minimizar riscos identificados;
- implementar indicadores de controle relacionados aos riscos aos quais a está sujeita; avaliar a correção, adequação e aplicação dos mecanismos de controle interno da Empresa, recomendar a implementação de medidas de aprimoramento desses mecanismos nos diversos sistemas e Unidades;
- monitorar a aplicabilidade dos instrumentos normativos: Código de Conduta e Integridade, Regimento Interno, Regulamento Disciplinar de pessoal etc;
- normatizar as práticas adequadas e necessárias a gestão de riscos nos processos organizacionais.

4.4. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna

A análise da percepção de auditores e auditados, seguiu o modelo proposto por Lélis (2010), ou seja, utilizou-se, além da análise qualitativa.

Quadro 5 - De-para problema e questões secundárias e questões respondidas nos questionários de auditor e auditado

Tipo Pergunta	Descrição Pergunta	Questão Auditor	Questão Auditado
Problema	Qual a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna?	Q4, Q14, Q21, Q22, Q23, Q24, Q25	Q7, Q16, Q23, Q24, Q25
Questões secundárias	Quais características da auditoria interna são associadas por auditores e auditados à qualidade desse serviço?	Q19	Q21
	Quais atributos de qualidade da auditoria interna e características individuais dos auditores internos são observados na empresa analisada?	Q5, Q6, Q7, Q8, Q9 Q10, Q11, Q12, Q13, Q15, Q16, Q17, Q18, Q20	Q8, Q9 Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q17, Q18, Q19, Q20,
	Quais aspectos são divergentes, e por que são, entre a percepção de qualidade de auditoria interna da empresa pesquisada e os atributos de qualidade citados na literatura e identificados na análise documental e nas entrevistas?	Análise	Análise
Questões de caracterização do perfil do respondente		Q1, Q2, Q3	Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir da correlação apresentada no Quadro 5, as respostas às perguntas aos auditados e auditores serão analisadas aos pares, sempre que aplicável, e seguindo-se a ordem de resposta ao problema de pesquisa e às questões secundárias, ao invés de seguir a ordem das perguntas nos questionários.

Os questionários de percepção de auditores e auditados foram construídos, respondidos e armazenados utilizando-se o sítio Google Forms. O questionário de percepção de auditados foi encaminhado a 188 auditados, atingindo um total de 47 respostas, o que equivale a um índice de retorno de 25%. O questionário de percepção de auditores foi encaminhado a 13 auditores internos, atualmente alocados em trabalhos de auditoria, alcançando 11 respostas, gerando um índice de retorno de 85%. Atribui-se o maior índice de retorno do questionário pelos auditores internos em relação aos auditados ao fato de que os resultados da pesquisa são de interesse especialmente dos auditores. O perfil dos auditados respondentes aos questionários encontra-se nas Tabela 4 a 9, enquanto o perfil dos auditores respondentes encontra-se nas Tabela 10 a 12.

A Tabela 4 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por processo em que trabalham, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q1 do questionário do auditado.

Tabela 4 - Distribuição de auditados respondentes por processo

Processo	Qtde	Percentual
Produção/operação	9	19%
Financeiro/administrativo	19	40%
Jurídico	0	0%
Comercial	8	17%
Engenharia	4	9%
Outros	7	15%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da tabela 4, verifica-se, com exceção do processo financeiro e administrativo, certo equilíbrio na distribuição dos auditados respondentes ao questionário por processo.

A Tabela 5 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por tempo de experiência no processo em que trabalham, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q2 do questionário do auditado.

Tabela 5 - Distribuição de auditados respondentes por experiência no processo

Tempo de experiência	Qtde	Percentual
Menos de 2 anos	5	10%
2 a 5 anos	14	30%
6 a 10 anos	12	26%
Mais de 11 anos	16	34%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 5, observa-se que a maioria dos auditados respondentes à pesquisa possuem boa experiência no processo em que atuam, sendo que 60% possuem mais de 6 anos de experiência em seu processo. O equilíbrio percentual de respondentes com mais de 2 anos de experiência não representa uma surpresa, uma vez que essa é uma característica dos recursos humanos da empresa pesquisada, que possuem uma média de tempo de serviço mediana.

A Tabela 6 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por função exercida junto à auditoria interna, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q3 do questionário do auditado.

Tabela 6 - Distribuição de auditados respondentes por função exercida junto a auditoria interna

Tempo de experiência	Qtde	Percentual
Superintendente	7	15%
Gerente de área auditada	24	51%
Responsável por controle	5	11%
Outras	11	23%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 6, observa-se uma concentração dos respondentes em funções gerenciais, 66% de superintendentes ou gerentes.

A Tabela 7 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por escolaridade, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q4 do questionário do auditado.

Tabela 7 - Distribuição de auditados respondentes por escolaridade

Escolaridade	Qtde	Percentual
Ensino Médio	3	6%
Ensino Superior	15	32%
Pós-Graduação (Especialização)	26	56%
Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado)	3	6%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 7 verifica-se elevado nível de escolaridade dos auditados respondentes, sendo que 62% deles são pós-graduados, desses, 6% possuem mestrado ou doutorado.

A Tabela 8 apresenta a distribuição dos auditados respondentes ao questionário por frequência em que suas áreas são auditadas pela auditoria interna, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q5 do questionário do auditado.

Tabela 8 - Distribuição de auditados respondentes por frequência de auditoria

Frequência de auditoria	Qtde	Percentual
Mais de uma vez ao ano	8	17%
Anualmente	11	23%
A cada 2 ou 3 anos	3	7%
Raramente	25	53%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da Tabela 8 mostra que 60% dos respondentes são auditados a cada 2 ou 3 anos ou raramente são auditados. 23% responderam que são auditados anualmente e apenas 17% afirmam que são auditados mais de uma vez ao ano.

A Tabela 9 mostra a distribuição dos auditados respondentes de acordo com os tipos de auditoria interna mais realizados em seu processo, com dados obtidos pela resposta à questão Q6 do questionário do auditado, que permitia ao respondente a seleção de mais de um tipo de auditoria.

Tabela 9 - Distribuição de auditados respondentes por tipo de auditoria interna realizada

Escolaridade	Qtde	Percentual
Operacional	12	25%
Controles Internos	23	49%
Sistemas (TI)	2	4%
Auditoria nos processos corporativos	25	53%
Sindicância	10	6%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 9, verifica-se 49% dos auditados respondentes afirmam receber auditorias de controles internos e 53% afirmam receber auditoria nos processos corporativos.

A Tabela 10 apresenta a distribuição dos auditores internos respondentes à pesquisa segundo seu tempo de experiência na atividade de auditoria interna, conforme dados obtidos pela resposta à questão Q1 do questionário do auditor.

Tabela 10 - Distribuição de auditores respondentes por experiência em auditoria interna

Tempo de experiência	Qtde	Percentual
Menos de 2 anos	5	46%
2 a 5 anos	3	27%
6 a 10 anos	3	27%
Mais de 11 anos	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da Tabela 10 revela concentração dos auditores respondentes com pouco tempo de experiência na atividade de auditoria interna. Verifica-se que 73% dos auditores respondentes possuem menos de 5 anos de experiência em auditoria interna, sendo que 46% possuem menos de 2 anos de experiência na atividade. A equipe de auditoria interna da empresa pesquisada tem passado por renovações constantes, com a chegada de novos profissionais admitidos por concursos externo e transferências de outras unidades da empresa, o que explica o percentual de 100% dos respondentes com menos de 10 anos de experiência em auditoria.

A distribuição dos auditores respondentes por sua capacitação específica, representada pela participação ou não de estudos para obtenção da certificação CIA, encontra-se na Tabela 11, cujos dados foram obtidos a partir da resposta à questão Q2 do questionário do auditor.

Tabela 11 - Distribuição de auditores respondentes por certificação CIA

Status em relação ao CIA	Qtde	Percentual
Sim, já realizei alguma prova do CIA	0	0%
Sim, mas ainda não realizei nenhuma prova	0	0%
Não	11	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 11 revela que 100% dos respondentes não participam do processo para obtenção da certificação internacional de auditor interno.

A Tabela 12 apresenta a distribuição dos auditores respondentes de acordo com os tipos de auditoria interna que realizam atualmente, com dados obtidos pela resposta à questão Q3 do questionário do auditor, que permitia ao respondente a seleção de mais de um tipo de auditoria.

Tabela 12 - Distribuição de auditores respondentes por tipo de auditoria realizada

Tipo de auditoria	Qtde	Percentual
Operacional	3	27%
Controles Internos	3	27%
Sistemas (TI)	0	0%
Auditoria nos processos corporativos	2	18%
Investigação e sindicância	10	91%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise da Tabela 12, verifica-se uma discrepância na distribuição dos auditores respondentes em relação ao tipo de auditoria que realizam, com 91% dos auditores realizando investigação ou sindicância, 54% dos auditores auditando processos relativos à atividade operacionais e controles internos, 18% atuando em processos corporativos.

Após o encerramento do prazo para resposta aos questionários, estabelecido para agosto de 2019, tendo como base a pesquisa de Lélis (2010), os dados obtidos foram analisados, comparando-se pares de respostas de auditores e auditados, quando aplicável, bem como confrontando as percepções por meio da análise documental.

4.5. Práticas de auditoria interna

Para responder ao problema de pesquisa, sobre a percepção de auditores e auditados em relação às práticas de auditoria interna, foram analisadas as respostas às questões Q4, Q14, Q21, Q22, Q23, Q24 e Q25 do questionário do auditor e as respostas às questões Q7, Q16, Q23, Q24 e Q25 do questionário do auditado. De acordo com Lélis (2010), essas questões versam sobre percepções mais abrangentes dos auditores e auditados, sobre fatores citados na literatura como associados à qualidade da auditoria interna, e têm suas respostas apresentadas nas Tabelas 13 a 20.

Lélis (2010) destaca que análise da percepção dos respondentes, em relação às práticas de auditoria interna não se limita às questões supracitadas, considerando todas as questões componentes do instrumento de coleta, mesmo que tenham sido associadas pelo pesquisador, para fins de organização, às questões secundárias, e não diretamente ao problema.

A Tabela 13 apresenta as respostas à pergunta sobre a eficácia do processo de auditoria interna. Como apresentado por Lélis (2010), o conceito de eficácia não foi apresentado aos respondentes da pesquisa, de modo que cada indivíduo considerou a sua definição de eficácia, o que pode variar muito por envolver aspectos distintos em cada indivíduo.

Tabela 13- Avaliação da eficácia do processo de auditoria interna

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?	Qtde	%	7. Como você avalia a eficácia do processo de auditoria interna?	Qtde	%
Ineficaz	1	9%	Ineficaz	0	0%
Pouco eficaz	1	9%	Pouco eficaz	11	23%
Com alguma eficácia	4	36%	Com alguma eficácia	9	19%
Moderadamente eficaz	4	36%	Moderadamente eficaz	8	17%
Eficaz	1	9%	Eficaz	10	21%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	9	19%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da Tabela 13 aponta uma melhor avaliação da eficácia do processo de auditoria interna pelo auditado em relação à avaliação do auditor, o que corrobora com a pesquisa de Lélis (2010). Enquanto 21% dos auditados consideram o processo de auditoria interna da empresa eficaz, esse percentual é de 9% entre os auditores internos. O fato dessa percepção baixa sobre a eficácia dos trabalhos de auditoria interna foi questionada aos entrevistados E1, E2, E3 e E4.

O entrevistado E1, entende que é por causa da independência da auditoria interna, em razão da vinculação ao Conselho de Administração ter acontecido recentemente e pela falta de divulgação dos resultados obtidos. Já o entrevistado E2, diz que por ser uma empresa com participação do Estado, em parte se deve ao corporativismo. Para o entrevistado E3, esse percentual não reflete a realidade, porque quando se abandona a eficácia nos processos de auditoria os resultados dos trabalhos serão minimizados e a companhia ficará prejudicada na busca de seus objetivos. O entrevistado E4, entende que pela razão da não implementação das recomendações ou orientações da auditoria, os auditores podem entender o processo de auditoria como sendo ineficaz.

Por outro lado, 76% dos auditores consideram o processo de auditoria com alguma eficácia ou moderadamente eficaz, esse percentual é de 36% entre os auditados.

A avaliação da percepção de auditores internos e auditados em relação a pergunta apresentada na Tabela 13 é verificada graficamente por meio dos Gráficos 1 e 2. Tendo como base a pesquisa de Lélis (2010), em todas as análises gráficas a partir desta fase da pesquisa, foram excluídos os respondentes que se declararam inaptos a responder sobre o tema, submetendo-se a apenas os respondentes que manifestam sua opinião sobre a questão de pesquisa.

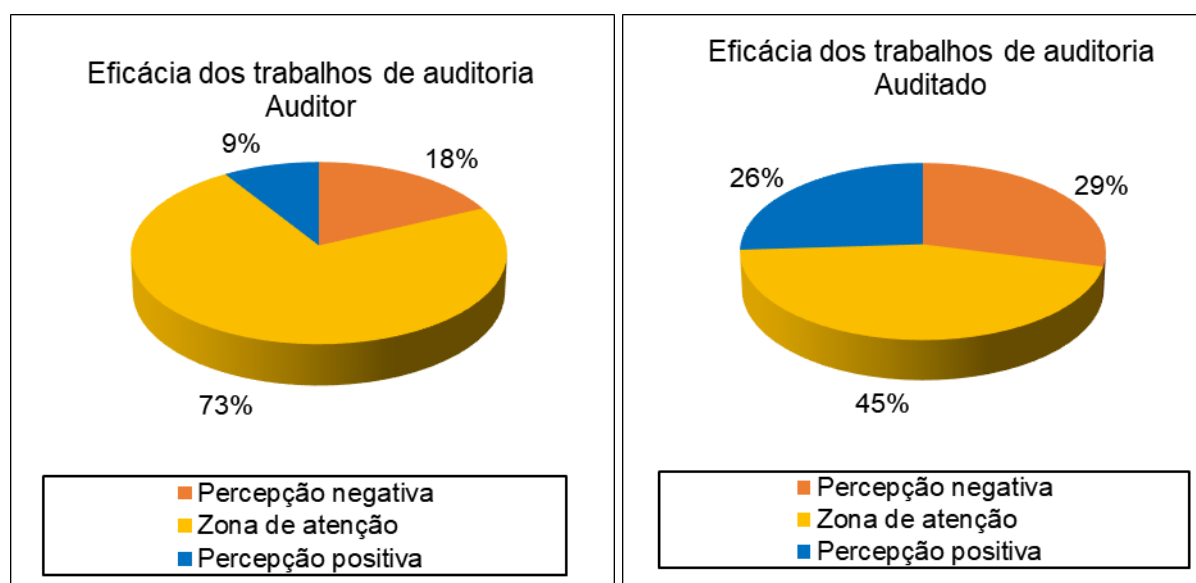


Gráfico 1 e 2 - Eficácia dos trabalhos de Auditoria - Auditor (1) e Auditado (2)

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise dos Gráficos 1 e 2 mostra um maior rigor do auditor em relação ao auditado no que se refere à sua percepção sobre a eficácia dos serviços de auditoria interna da empresa pesquisada, o que confirma a pesquisa de Lélis (2010). No entanto, os estudos de Lélis (2010) constatou uma percepção positiva com percentual elevado, tanto pelos auditores internos como pelos auditados, 45% e 79% respectivamente, enquanto a atual pesquisa constatou o percentual de apenas 9% e 19%, respectivamente pelos auditores e auditados.

A Tabela 14 apresenta as respostas às perguntas sobre a capacidade das recomendações da auditoria interna de melhorar o alinhamento entre o processo auditado e a estratégia corporativa.

Tabela 14 - Recomendações de auditoria e melhor alinhamento do processo à estratégia corporativa

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
14. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?	Qtde	%	16. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?	Qtde	%
Não	0	0%	Não	1	2%
Raramente	1	9%	Raramente	5	11%
Algumas vezes	1	9%	Às vezes	3	6%
Sim	6	55%	Sim	22	47%
Sim, muito	2	18%	Sim, muito	8	17%
Inapto a responder	1	9%	Inapto a responder	8	17%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da Tabela 14 mostra uma ligeira melhor avaliação pelos auditores em relação aos auditados, em relação a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alinhamento estratégico entre seu processo e a estratégia empresarial. Já a pesquisa de Lélis (2010) apresentou uma melhor avaliação por parte dos auditados. 64% dos auditados consideram que, por meio da auditoria interna, ocorre uma melhoria do alinhamento do seu processo à estratégia empresarial e 6% consideram que essa melhoria ocorre ao menos algumas vezes. Já entre os auditores, 73% consideram que a auditoria interna melhora o alinhamento dos processos à estratégia empresarial. Mas 18% acreditam que isso ocorre algumas vezes ou raramente ocorre.

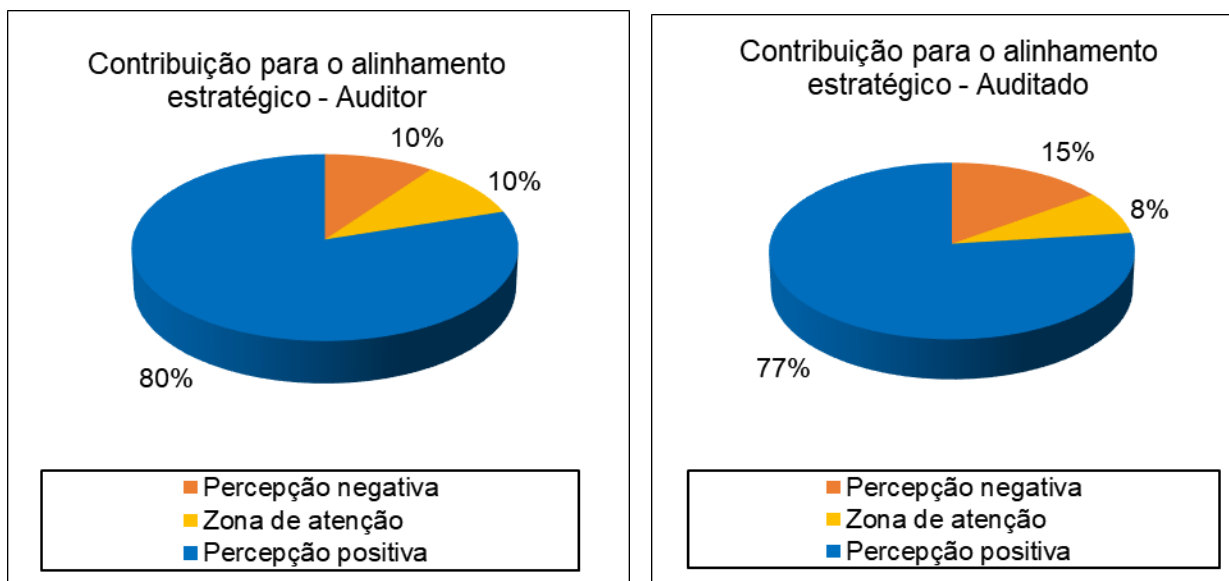


Gráfico 3 e 4 - Eficácia dos trabalhos de Auditoria - Auditor (3) e Auditado (4)

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise dos Gráficos 3 e 4 mostra uma percepção positiva elevada, tanto por auditores como por auditados, em relação a capacidade da auditoria interna de contribuir para o alinhamento estratégico entre seu processo e a estratégia empresarial, 80% e 77%, respectivamente. Dentre os auditores, 20% encontram na zona de atenção ou possuem uma percepção negativa, já entre os auditados esse percentual é de 23%, uma divergência irrelevante.

A Tabela 15 apresenta as respostas às perguntas sobre melhorias do desempenho dos processos auditados em decorrência da atividade de auditoria interna.

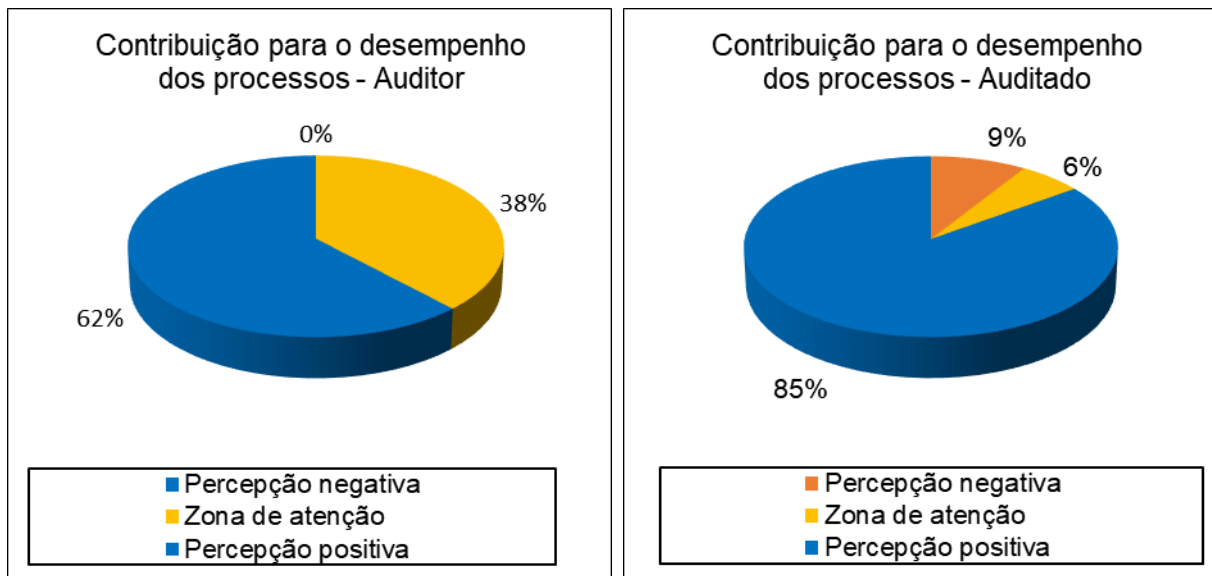
Tabela 15 – Melhoria do desempenho dos processos

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
21. Os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos de sua empresa?	Qtde	%	23. A auditoria interna contribui para a melhoria de desempenho do seu processo?	Qtde	%
Não	0	0%	Não	0	0%
Raramente	0	0%	Raramente	4	9%
Algumas vezes	3	27%	Algumas vezes	3	6%
Sim	3	27%	Sim	17	36%
Sim, muito	2	18%	Sim, muito	23	49%
Inapto a responder	3	27%	Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da tabela 15 verifica-se divergência entre a percepção de auditores e auditados em relação à contribuição da função de auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos auditados. 85% dos auditados afirmam que essa contribuição para o desempenho é frequente enquanto para os auditores é apenas de 45% dos respondentes.

A percepção de auditores e auditados sobre esse assunto é apresentada graficamente nos Gráficos 5 e 6.



Gráficos 5 e 6 - Contribuição para o desempenho dos processos - Auditor (5) e auditado (6)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura dos Gráficos 5 e 6, verifica-se uma percepção positiva superior dos auditados em relação à percepção dos auditores, 85% e 62%, respectivamente. Já nos estudos de Lélis (2010), no qual também verifica-se que auditores e auditados percebem que a função de auditoria interna contribui para a melhoria do desempenho dos processos corporativos. Nesta, os auditores tiveram uma percepção positiva superior a percepção dos auditados.

A Tabela 16 demonstra as respostas às perguntas sobre melhorias na estrutura de controles internos por meio da atividade de auditoria interna.

Tabela 16 - Melhorias dos controles internos

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
22. Os trabalhos de auditoria melhoram os controles internos de sua empresa?			24. A auditoria interna contribui para a melhoria dos controles internos geridos em seu processo?	Qtde	%
Não	1	9%	Não	2	4%
Raramente	0	0%	Raramente	2	4%
Algumas vezes	3	27%	Algumas vezes	7	15%
Sim	5	45%	Sim	20	43%
Sim, muito	1	9%	Sim, muito	13	28%
Inapto a responder	1	9%	Inapto a responder	3	6%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise da Tabela 16, verifica-se que auditores e auditados demonstraram uma percepção bastante positiva em relação à contribuição da atividade de auditoria interna

para a melhoria da estrutura de controles internos da empresa pesquisada, corroborando com os estudos de Lélis (2010). Para 54% dos auditores internos os trabalhos de auditoria interna melhoram os controles internos da organização pesquisada. Os auditados apresentam uma percepção positiva ligeiramente maior do que os auditores internos, apresentando o percentual de 61%. Para 9% dos autores internos e 8% dos auditados entendem que essa melhoria não ocorre ou ocorre raramente.

A percepção dos auditores internos e auditados em relação a esse item é apresentada graficamente conforme os Gráficos 7 e 8.

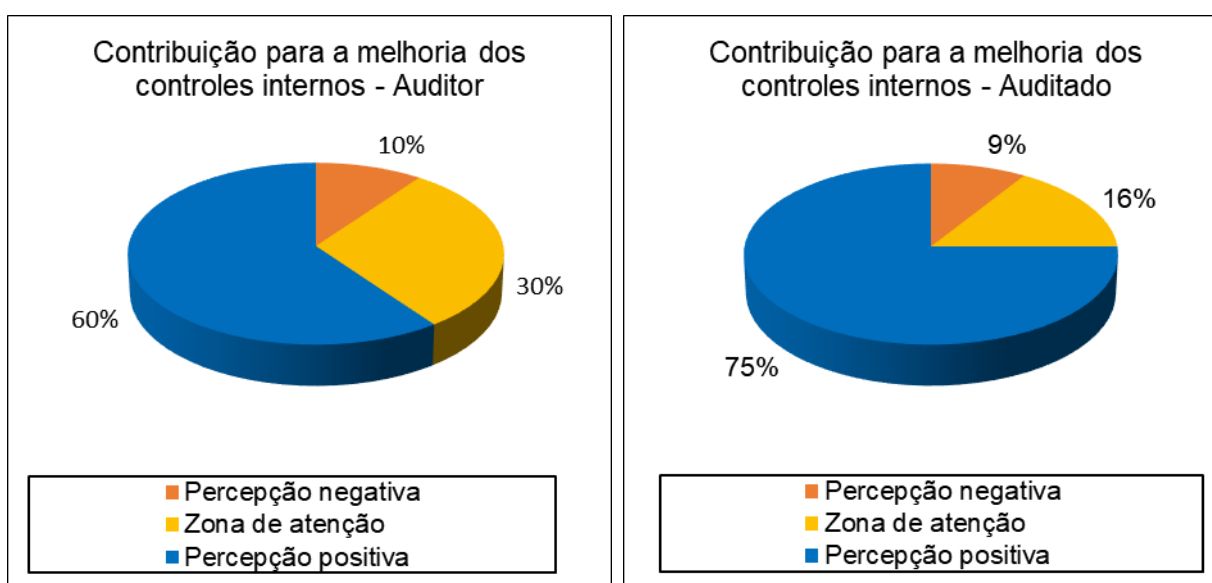


Gráfico 7 e 8 - Contribuição para a melhoria dos controles internos - Auditor (7) e auditado (8)
Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise gráfica verifica-se que os auditados possuem um índice de percepção positiva ligeiramente superior a percepção dos auditores em relação à capacidade da auditoria interna de contribuir para a melhoria dos controles internos da empresa, 75% e 60%, respectivamente. Nesse quesito, 30% dos auditores e 16% dos auditados encontram na zona de atenção, e uma percepção negativa semelhante entre os respondentes, 10% e 9%, respectivamente.

A Tabela 17 apresenta a percepção dos entrevistados sobre a melhoria do processo de gestão de riscos.

Tabela 17 - Melhoria da gestão de riscos

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
23. Os trabalhos de auditoria melhoram a gestão de riscos em sua empresa?	Qtde	%	25. A auditoria interna contribui para a melhoria da gestão dos riscos inerentes ao seu processo?	Qtde	%
Não	1	9%	Não	2	4%
Raramente	1	9%	Raramente	2	4%
Algumas vezes	4	36%	Algumas vezes	4	9%
Sim	3	27%	Sim	21	45%
Sim, muito	1	9%	Sim, muito	14	30%
Inapto a responder	1	9%	Inapto a responder	4	9%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise da Tabela 17, verifica-se uma divergência entre auditores e auditados, 36% e 75%, respectivamente, percebem que a atividade de auditoria interna contribui para a melhoria da gestão de riscos corporativos. A maioria dos auditores, 54%, afirmam que contribui algumas vezes, não contribui ou raramente contribui.

Os Gráficos 9 e 10 apresentam a avaliação perceptiva de auditores e auditados em relação à contribuição da auditoria interna para a melhoria do processo corporativo de gestão de riscos.

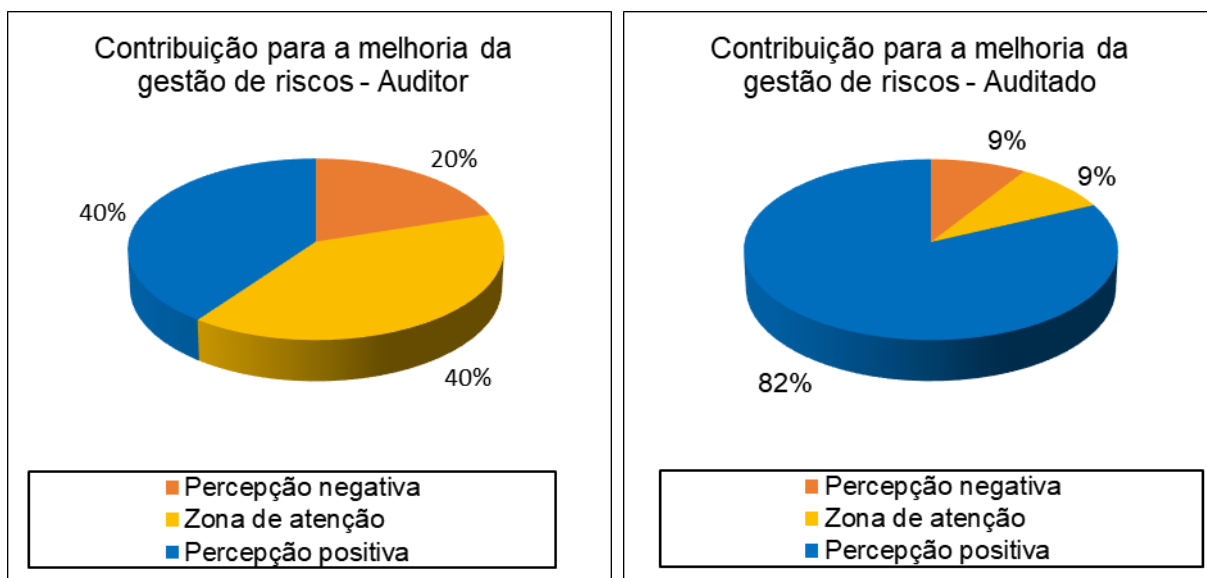


Gráfico 9 e 10 - Contribuição para a melhoria da gestão de riscos - Auditor (9) e auditado (10)
Fonte: Elaborado pelo autor

A análise gráfica observa-se a divergência entre auditores e auditados em relação à contribuição da auditoria interna para a melhoria do processo corporativo de gestão de

riscos, com percepção positiva de 40% e 82%, respectivamente. Uma hipótese para essa divergência pode ser o conceito de gestão de riscos por parte dos auditados, uma vez que essa área foi instituída na empresa após o advento da lei 13.303 de 2016.

A Tabela 18 apresenta as respostas dos auditores internos em relação à contribuição da auditoria interna para a disseminação de padrões éticos dentro da empresa.

Tabela 18 – Disseminações de Padrões éticos

Questionário do Auditor		
24. Os trabalhos de auditoria disseminam padrões éticos em sua empresa?	Qtde	%
Não	0	0%
Raramente	4	36%
Algumas vezes	1	9%
Sim	5	45%
Sim, muito	1	9%
Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da Tabela 18 demonstra uma percepção mediana dos auditores da capacidade da auditoria interna de contribuir para a disseminação de padrões éticos dentro da empresa, com 54% dos respondentes afirmando que os trabalhos de auditoria disseminam padrões éticos na empresa, enquanto que a pesquisa de Lélis (2010) apresenta uma alta percepção, com percentual de 90% de auditores internos tendo uma percepção positiva.

O resultado dessa questão é demonstrado no Gráfico 11.

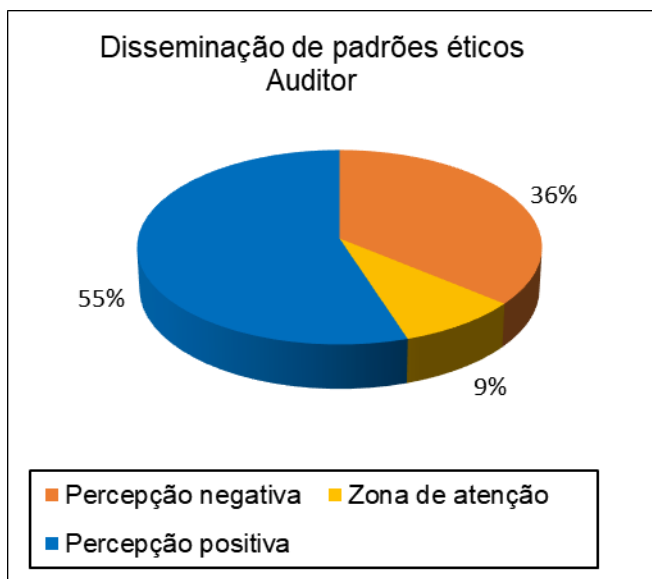


Gráfico 11 - Disseminação de padrões éticos - auditor

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise gráfica revela moderada percepção positiva, de 55%, com apenas 9% de percepção em zona de atenção, e o que o destaque é para uma considerável percepção negativa, com 36% indicando que os auditores não consideram que sua atividade contribui para a melhoria dos padrões éticos dentro da organização.

A Tabela 19 apresenta os resultados à pergunta que questiona aos auditores se eles acreditam que a auditoria interna pesquisada agrega valor para sua empresa.

Tabela 19 – Agregação de valor para a empresa

Questionário do Auditor		
25. Você acredita que a auditoria interna agrega valor para sua empresa?	Qtde	%
Não	1	9%
Raramente	0	0%
Algumas vezes	3	27%
Sim	3	27%
Sim, muito	4	36%
Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da Tabela 19 evidencia uma percepção moderadamente positiva, 61% dos auditores acreditam que a auditoria interna agrega valor para a empresa pesquisada, enquanto os estudos de Lélis (2010) apresenta um elevado índice de percepção positiva com percentual de 90% dos respondentes. Dentre os restantes, 27% acreditam que a agregação de valor existe algumas vezes, enquanto 9% dos respondentes acredita que

não haja agregação de valor à empresa pelo trabalho de auditoria ou que ela raramente ocorra.

O Gráfico 12 demonstra graficamente a percepção dos auditores internos sobre a questão.



Gráfico 12 - Agregação de valor para a empresa - auditor
Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise do gráfico 12, verifica-se que 64% dos auditores tem uma percepção positiva em relação a auditoria interna contribuir para agregar valor à Companhia, enquanto 44% encontram-se na zona de atenção ou tem uma percepção negativa.

A Tabela 20 apresenta as repostas dos auditores às questões sobre eficácia de auditoria e à agregação de valor para a empresa.

Tabela 20 – Eficácia da auditoria interna e agregação de valor para a empresa - Auditor

Questionário do Auditor			Questionário do Auditor		
4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?	Qtde	%	25. Você acredita que a auditoria interna agrega valor para sua empresa?	Qtde	%
Ineficaz	1	9%	Não	1	9%
Pouco eficaz	1	9%	Raramente	0	0%
Com alguma eficácia	4	36%	Algumas vezes	3	27%
Moderadamente eficaz	4	36%	Sim	3	27%
Eficaz	1	9%	Sim, muito	4	36%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	0	0%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da Tabela 20 confirma os estudos de Lélis (2010), após comparação das respostas dos auditores internos sobre essas questões, verificou-se uma altíssima percepção de agregação de valor desacompanhada de uma percepção de eficácia de auditoria tão elevada.

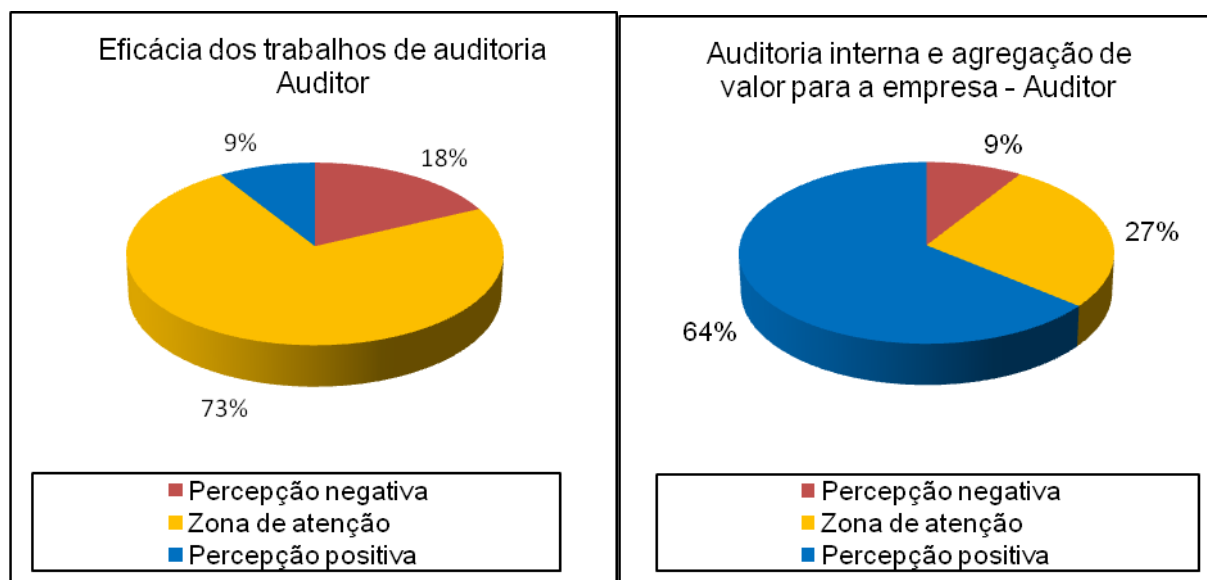


Gráfico 1 e 12 - Eficácia dos trabalhos de auditoria interna - auditor (1) e agregação de valor para a empresa - auditado (12)
 Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 1 e 12, observa-se uma elevada divergência sobre à eficácia dos trabalhos de auditoria interna e a agregação de valor desta para a empresa. Tendo como base os estudos de Lélis (2010), para esclarecer as razões das divergências perceptivas sobre tais temas, que apresentam razoável semelhança, deverão ser consideradas as análises que serão realizadas sobre as respostas às questões de cunho prático, tais como preparação do auditor, qualidade das recomendações e empenho do auditado em solucionar as deficiências reportadas..

Para alcançar o objetivo específico da pesquisa de identificar as características associadas por auditores e auditados à qualidade do serviço de auditoria interna, foram analisadas as respostas à questão Q19 do questionário do auditor e as respostas à questão Q21 do questionário do auditado, que constam da Tabela 21.

Tabela 21 - Atributos de qualidade da atividade de auditoria interna

Questionário do Auditor			Questionário do Auditor		
19. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)	Qtde	%	21. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)	Qtde	%
Preparação do auditor	10	91%	Preparação do auditor	38	81%
Prazo de comunicação dos resultados	2	18%	Prazo de comunicação dos resultados	15	32%
Número de pontos encontrados		0%	Número de pontos encontrados	6	13%
Qualidade das recomendações de auditoria	8	73%	Qualidade das recomendações de auditoria	30	64%
Orientação para o risco	9	82%	Orientação para o risco	27	57%
Orientação para a estratégia	6	55%	Orientação para a estratégia	28	60%
Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados	7	64%	Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados	25	53%
Implementação dos planos de ação pela área auditada	7	64%	...	...	...

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da Tabela 21, de acordo com Lélis (2010), permite avaliar as características mais associadas por auditores e auditados à qualidade do serviço de auditoria interna. Os auditores puderam escolher dentre 8 características, enquanto os auditados selecionaram os fatores mais relevantes para a qualidade da auditoria interna dentre 7 possíveis. O fator “Implementação dos planos de ação pela área auditada” não foi apresentado aos auditados, uma vez que esta é uma ação do auditado, e não do auditor, e a intenção foi questionar ao auditado sobre ações exclusivas do auditor. Esse fator foi incluído no questionário do auditor para obtenção de indícios sobre sua percepção em relação ao momento ele considera encerrado o trabalho de auditoria: o relatório de auditoria, o monitoramento dos planos de ação ou sua implementação pela área auditada.

A exceção do prazo de comunicação dos resultados, associado por 18% dos auditores, e do número de pontos reportados, que não foi associado à qualidade da auditoria interna por nenhum auditor, todos os outros fatores foram associados por um percentual considerável de auditores, de 55% a 91%.

Corroborando com a pesquisa de Lélis (2010), as três características que os

auditores internos mais relacionaram à qualidade do serviço de auditoria foram (i) a preparação do auditor, selecionado por 91% dos auditores respondentes, (ii) orientação para o risco, selecionado por 82% dos respondentes, e (iii) a qualidade das recomendações de auditoria, selecionado por 73% dos auditores. Na pesquisa de Lélis (2010), os fatores, segundo a ordem de seleção foram (i) a qualidade das recomendações de auditoria, (ii) a preparação do auditor, e (iii) orientação para o risco, respectivamente.

Os dois fatores mais selecionados pelos auditados convergiram com os dois fatores mais selecionados pelos auditores. Já em relação ao terceiro fator mais selecionado, há uma divergência entre auditores e auditados. Para os auditados, (i) a preparação do auditor, (ii) a qualidade das recomendações de auditoria, e (iii) a orientação para a estratégia, caracterizam uma auditoria interna de qualidade, tendo sido selecionados por 81%, 64% e 60%, dos auditados respondentes, respectivamente.

O Gráfico 13 apresenta lado a lado os percentuais de auditores e auditados respondentes que associaram a qualidade da auditoria interna a cada uma das características passíveis de seleção.

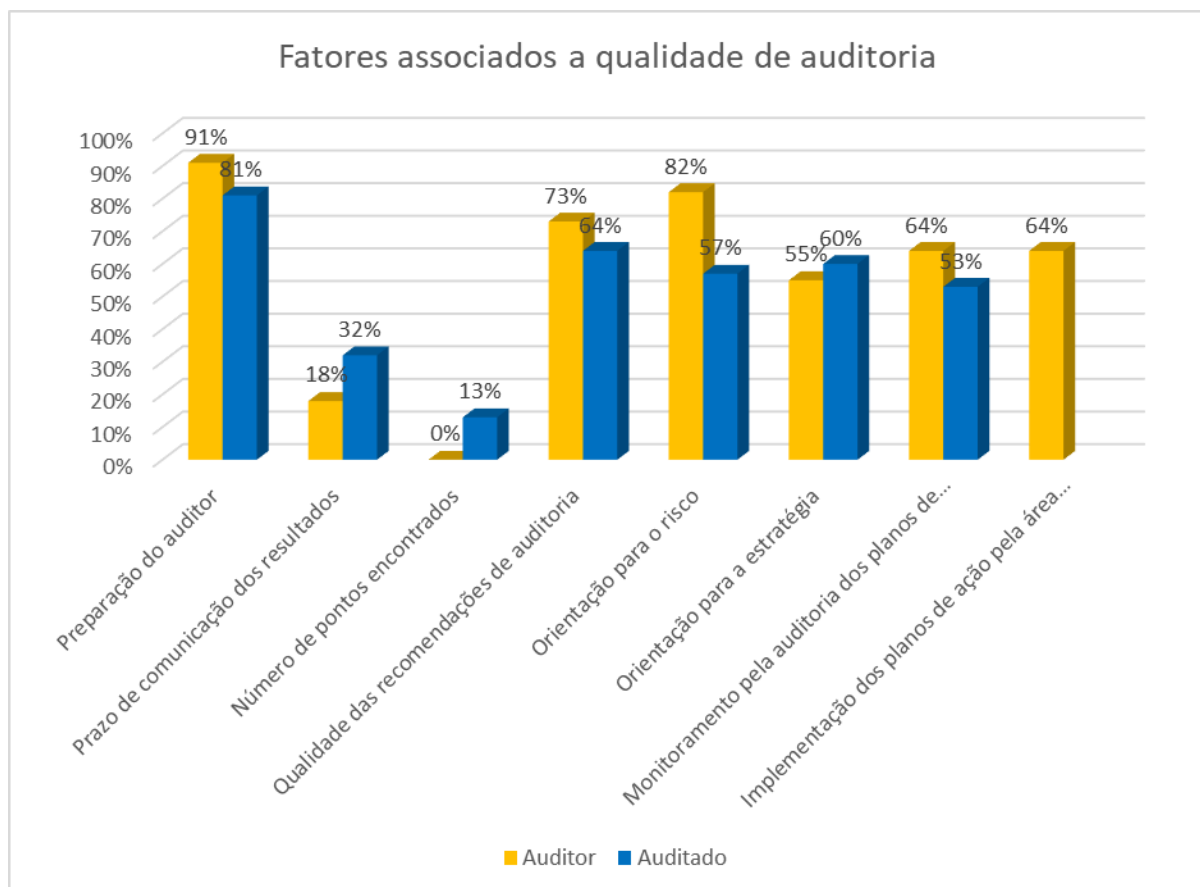


Gráfico 13 - Fatores associados à qualidade da auditoria interna por auditores e auditados
 Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise do Gráfico 13, verifica-se um equilíbrio entre os respondentes, quatro fatores foram mais votados percentualmente pelos auditores em comparação com os auditados, enquanto três fatores foram mais votados percentualmente pelos auditados.

Embora a orientação para a estratégia foi o terceiro mais votado pelos auditados, 60%, a orientação para o risco recebeu um percentual aproximado, 57%, verifica-se uma convergência entre os principais fatores, que de acordo com Lélis (2010), associados à qualidade de auditoria por auditores e auditados pode ser compreendida como um sinal positivo dessa relação, pois o que o auditado espera de uma auditoria de qualidade é o mesmo que o auditor entende que deve ser ofertado num bom trabalho de auditoria interna. Em relação aos demais fatores, verifica-se que apenas 32% dos auditados consideram o prazo de comunicação dos resultados dos trabalhos pela auditoria interna como um critério de qualidade.

De acordo com o modelo proposto por Lélis (2010), A percepção de auditores e auditados em relação a atributos de qualidade da auditoria interna citados na teoria e a

algumas características individuais do auditor interno foi avaliada por meio de entrevistas, de análise documental e das respostas às questões Q5, Q6, Q7, Q8Q9, Q10, Q11, Q12, Q13, Q15, Q16, Q17, Q18 e Q20 do questionário do auditor e questões Q8, Q9, Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q17, Q18, Q19 e Q20 do questionário do auditado.

A Tabela 22 apresenta as respostas de auditores e auditados à questão sobre a comunicação de início dos trabalhos, ou aviso de auditoria, fator indicativo de organização do trabalho de auditoria e formalização na comunicação entre auditor e auditado.

Tabela 22 - Aviso de auditoria

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
5. Quando e como a auditoria interna informa a área auditada sobre o início dos trabalhos?	Qtde	%	8. Quando e como sua área é informada sobre o início dos trabalhos de auditoria?	Qtde	%
Não há aviso prévio	6	55%	Não há aviso prévio	13	28%
Menos de uma semana antes, por telefone	1	9%	Menos de uma semana antes, por telefone	3	6%
Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	1	9%	Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	2	4%
Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	0	0%	Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	5	11%
Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	0	0%	Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência	7	15%
Inapto a responder	3	27%	Inapto a responder	17	36%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise da Tabela 22, contrariando a pesquisa de Lélis (2010), verifica-se que apenas 9% dos auditores afirmam haver aviso prévio formal à área auditada do início os trabalhos de auditoria. Já dentre os auditados, 30% afirmam haver aviso formal. Observa-se um razoável índice de auditores e auditados inaptos a responder essa questão, 27% e 36%, respectivamente. Quanto ao inaptos a responder, em relação aos auditados corroboram com a pesquisa de Lélis (2010). Já em relação aos auditores, uma hipótese, seria o tempo de experiência do auditor interno.

Os Gráficos 14 e 15 apresentam a variação perceptiva de auditores e auditados sobre a comunicação de início dos trabalhos de auditoria.

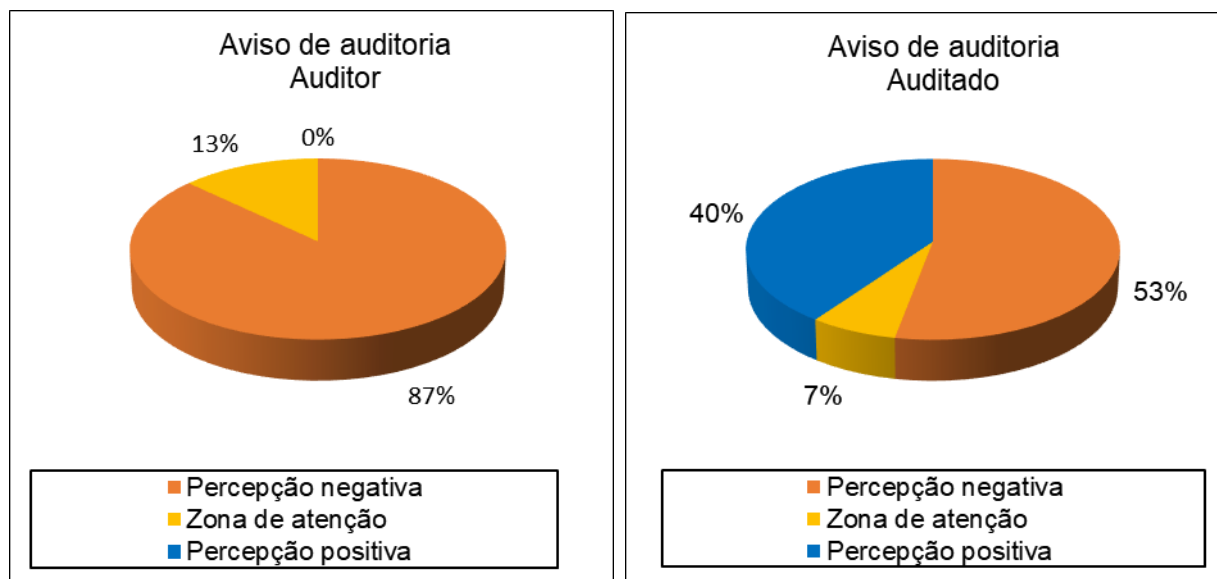


Gráfico 14 e 15 - Aviso de auditoria - Auditor (14) e Auditado (15)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 14 e 15, há uma divergência considerável entre auditores e auditados. 100% dos auditores encontram-se na zona de atenção ou possuem uma percepção negativa, enquanto para os auditados esse percentual é de 60%.

A Tabela 23 apresenta a percepção de auditores e auditados sobre a preparação do auditor interno para a realização dos trabalhos de auditoria.

Tabela 23 – Preparação do auditor

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
6. Como você se prepara para uma auditoria?	Qtde	%	9. Como você avalia a preparação dos auditores internos?	Qtde	%
Não faço nenhuma preparação específica antes de iniciar os testes	3	27%	Despreparados	3	6%
Leio instruções de procedimentos e documentos do processo auditado	4	36%	Pouco preparados	7	15%
Revejo os principais controles e principais atividades do processo auditado, com atenção aos passos do programa de testes ou me orientar durante sua execução	0	0%	Razoavelmente preparados	6	13%
Analiso os principais controles e principais atividades do processo auditado e seus riscos para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	2	18%	Preparados	21	45%
Analiso os principais controles e atividades do processo auditado, seus riscos e objetivos estratégicos do BSC, para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução	2	18%	Muito bem preparados	1	2%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	9	19%
7. Qual é o seu conhecimento sobre os processos que auditou no último ano?	Qtde	%			
Muito pequeno					
Insuficiente	1	9%			
Razoável	3	27%			
Bom	4	36%			
Muito bom	3	27%			
Inapto a responder	0	0%			

Fonte: Elaborado pelo autor

A leitura da Tabela 23 revela que apenas 36% dos auditores internos analisam os riscos inerentes aos processos auditados previamente ao início dos trabalhos de auditoria interna, ante 55% apontado na pesquisa de Lélis (2010). Esse baixo índice chama a atenção, uma vez que, como observa Lélis (2010), “a literatura aponta a contribuição para o processo de gestão de riscos como uma das formas de a auditoria interna alcançar seus objetivos.”

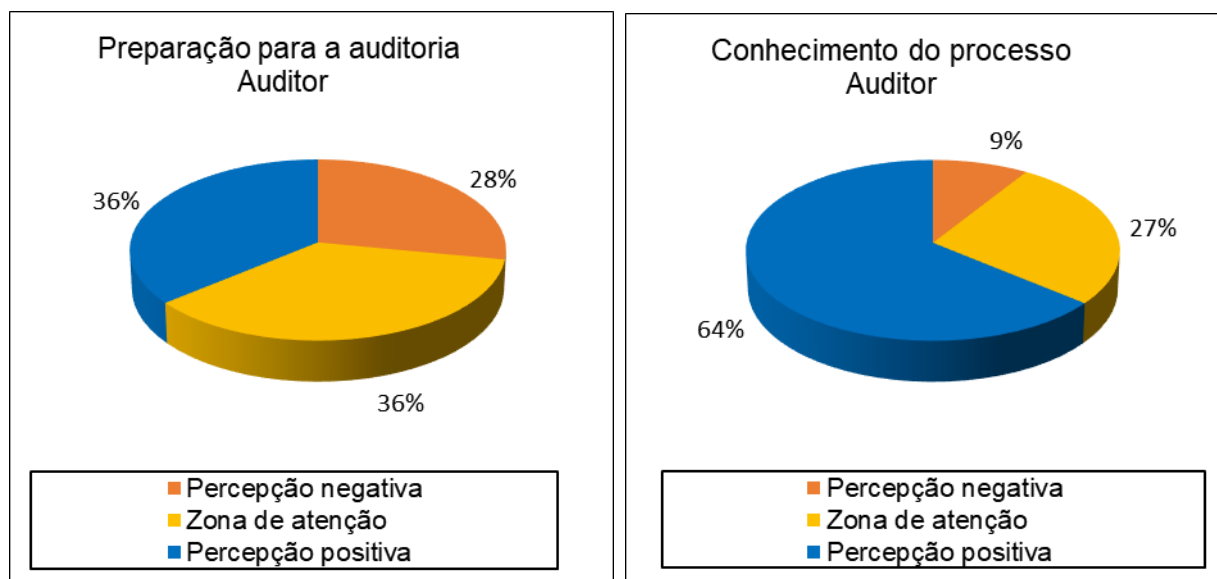


Gráfico 16 e 17 - Preparação para a auditoria - Auditor (16) e Conhecimento do processo - Auditado (17)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura dos Gráficos 16 e 17 verifica-se que há um certo equilíbrio entre percepção positiva e zona de atenção em relação a preparação para a auditoria, 36% e percepção negativa com índice de 28%. Já em relação ao conhecimento do processo por parte dos auditores internos verifica-se uma percepção positiva de 64% e 27% encontra-se na zona de atenção enquanto 9% tem percepção negativa.



Gráfico 18 -Preparação do auditor - Auditado (18)

Fonte: Elaborado pelo autor

No que se refere a percepção do auditado em relação à preparação do auditor para o

trabalho de auditoria, o Gráfico 18 mostra uma percepção positiva para 58% dos auditados, enquanto na pesquisa de Lélis (2010), apresenta uma percepção positiva para 88% dos auditados.

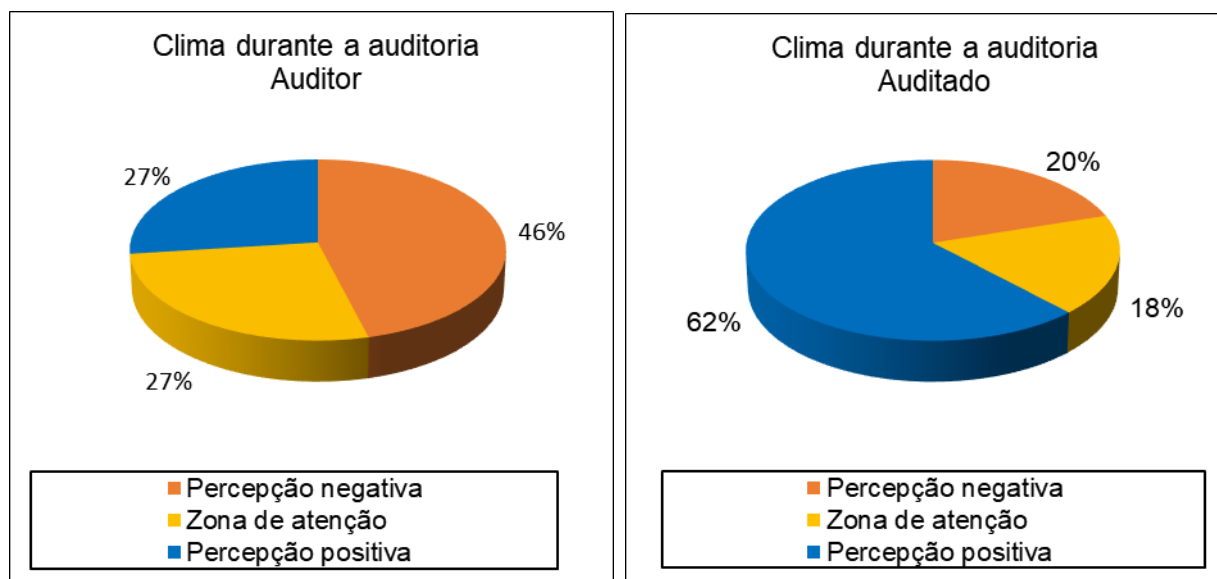
Para Lélis (2010), um clima cordial e aberto entre auditores e auditados contribui positivamente para os resultados da auditoria interna. Esse tema foi abordado nas questões Q8 e Q10 dos questionários de auditor e auditado, respectivamente, e suas respostas constam da Tabela 24.

Tabela 24 – Clima durante a auditoria

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
8. Como você descreve o clima durante uma auditoria?	Qtde	%	10. Como você descreve o clima durante uma auditoria?	Qtde	%
Hostil	1	9%	Hostil	2	4%
Defensivo / cauteloso	4	36%	Defensivo / cauteloso	6	13%
Razoável	3	27%	Razoável	7	15%
Cordial	1	9%	Cordial	15	32%
Aberto e positivo	2	18%	Aberto e positivo	9	19%
Inapto a responder			Inapto a responder	8	17%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 24, verifica-se uma divergência considerável entre os respondentes, 27% e 51% de auditores e auditados respectivamente, consideram bom o clima durante os trabalhos de auditoria. Um percentual razoável de auditores, 36%, consideram um clima defensivo e cauteloso e enquanto para os auditados esse percentual é de apenas 13%. Essa divergência de entendimento nas questões Q8 e Q10 não ocorreu na pesquisa de Lélis (2010). Graficamente essas questões constam nos Gráficos 19 e 20.



Gráficos 19 e 20 - Clima durante a auditoria - Auditor (19) e Auditado (20)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura dos Gráficos 19 e 20, observa-se uma grande divergência entre auditores e auditados, 27% e 62%, respectivamente, consideram um bom clima durante a execução dos trabalhos de auditoria interna. Enquanto os estudos de Lélis (2010) apresentam percepções convergentes entre auditores e auditados em relação ao clima durante os trabalhos de auditoria interna, 85% e 90%, respectivamente.

Tendo como base a pesquisa de Lélis (2010), para avaliar se os trabalhos de auditoria são adequadamente conduzidos pelos auditores internos, foi questionado aos auditores sobre seu objetivo principal na execução dos trabalhos, por meio da questão Q9. Aos auditados, questionou-se sua percepção em relação ao modo como as auditorias são conduzidas pelos auditores, por meio da questão Q11. As respostas a essas questões estão apresentadas na Tabela 25.

Tabela 25 - Adequação da condução dos trabalhos

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
9. Qual é seu objetivo principal na condução dos trabalhos de auditoria?	Qtde	%	11. Como as auditorias são conduzidas pelos auditores? (A condução dos trabalhos engloba os objetivos do auditor, como encontrar responsáveis por fraudes ou reduzir riscos da empresa e melhorar o alinhamento estratégico dos processos)	Qtde	%
Identificar responsáveis por erros e fraudes	2	18%	Pessimamente conduzidas	0	0%
Verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles	8	73%	Mal conduzidas	4	9%
Avaliar a adequação das instruções, procedimentos e controles vigentes	1	9%	Razoavelmente conduzidas	10	21%
Identificar e reduzir riscos relevantes não mitigados	0	0%	Bem conduzidas	16	34%
Identificar e corrigir situações que dificultem o alcance da estratégia organizacional	0	0%	De modo muito profissional	5	11%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	12	26%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da Tabela 25 aponta que 73% dos auditores consideram que o papel da auditoria interna é verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles. De acordo com Lélis (2010), “Embora a avaliação da execução de controles e da observância às instruções internas seja comum e até mesmo inerente à atividade de auditoria interna, ela não pode ser o objetivo principal do auditor.” Em relação aos auditados, 45%, acreditam que as auditorias internas são bem conduzidas e de modo muito profissional.

Os dados da Tabela 25, sobre a condução dos trabalhos de auditoria, são apresentados graficamente nos Gráficos 21 e 22.

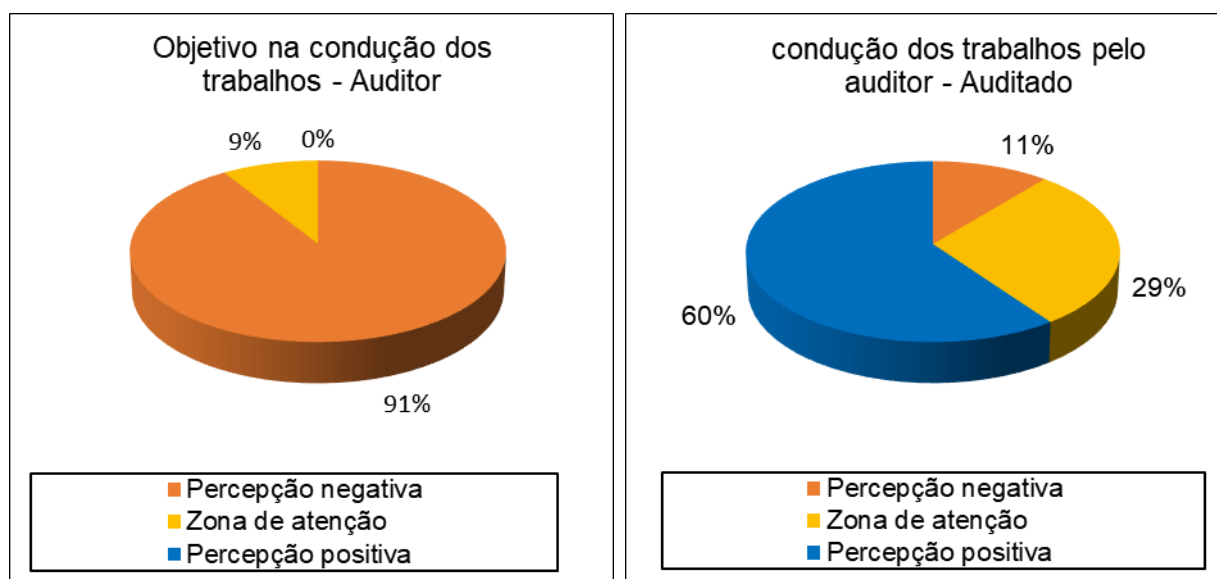


Gráfico 21 e 22 - adequação das condições de trabalho pelo auditor - Auditor (21) e Auditado (22)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos gráficos 21 e 22, verifica-se uma percepção positiva de 60% dos auditados sobre a adequação da condução dos trabalhos de auditoria pelo auditor, independente do fato dos auditores não apontarem a gestão de riscos e o alinhamento estratégico dentre seus principais objetivos num trabalho de auditoria.

A Tabela 26 apresenta as respostas de auditores e auditados sobre a relevância dos resultados reportados pela auditoria interna à área auditada ao final dos trabalhos.

Tabela 26 – Relevância dos resultados reportados

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
10. Os resultados reportados à área auditada ao final dos trabalhos são:	Qtde	%	12. Os resultados reportados pela auditoria são:	Qtde	%
Insignificantes	1	9%	Insignificantes	0	0%
Pouco significantes	0	0%	Pouco significantes	7	15%
Razoavelmente significantes	2	18%	Razoavelmente significantes	7	15%
Significantes	7	64%	Significantes	18	38%
Muito significantes	0	0%	Muito significantes	4	9%
Inapto a responder	1	9%	Inapto a responder	11	23%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da Tabela 26 aponta que um percentual maior de auditores em relação aos auditados, 64% e 45%, consideram significantes os resultados reportados pela auditoria interna ao final dos trabalhos. As respostas dessas questões constam nos

Gráficos 23 e 24.

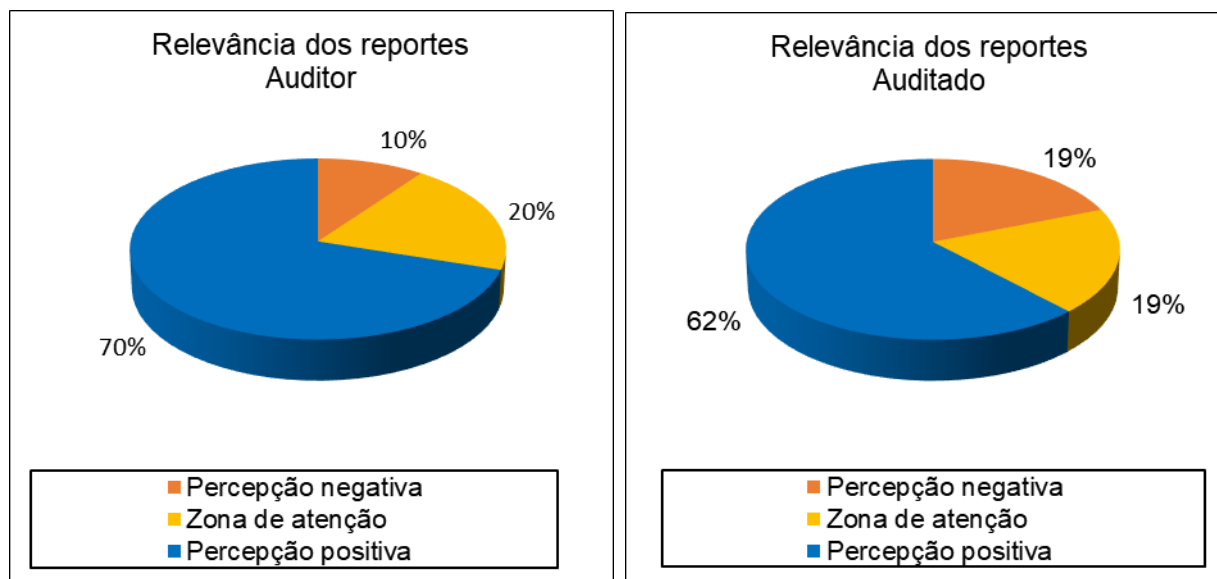


Gráfico 23 e 24 - Relevância dos reportes - Auditor (23) e Auditado (24)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 23 e 24, verifica-se que 70% dos auditores têm uma percepção positiva sobre a significância dos reportes dos auditores. Enquanto a percepção de 38% dos auditados sobre esse tema encontra-se na zona de atenção ou percepção negativa, por entenderem que os reportes são razoavelmente significantes, pouco significantes ou insignificantes. Na pesquisa de Lélis (2010), a análise geral dessa questão é de que há uma boa percepção de auditores e auditados, 79% e 94%, indicando que os resultados reportados pela auditoria interna são relevantes. Enquanto a presente pesquisa apresenta uma percepção razoavelmente boa de auditores e auditados, 70% e 62%, respectivamente.

A Tabela 27 apresenta as respostas de auditores e auditados sobre a aceitação, pelos auditados, das deficiências encontradas pela auditoria interna.

Tabela 27 – Aceitação das deficiências encontradas

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
11. Como os auditados se comportam em relação à aceitação das deficiências encontradas?	Qtde	%	14. Como você se sente em relação à aceitação das deficiências encontradas na auditoria?	Qtde	%
Muito incomodados	1	9%	Muito incomodado	1	2%
Incomodados	4	36%	Incomodado	2	4%
Levemente incomodados	2	18%	Levemente incomodado	6	13%
Receptivos	3	27%	Receptivo	22	47%
Totalmente receptivos	1	9%	Totalmente receptivo	7	15%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	9	19%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 27, verifica-se que 36% dos auditores acreditam que os auditados são receptivos em relação às deficiências reportadas. Em relação aos auditados, 62% entendem que são receptivos. Os gráficos 25 e 26 apresentam a percepção de auditores e auditados sobre a aceitação das deficiências.

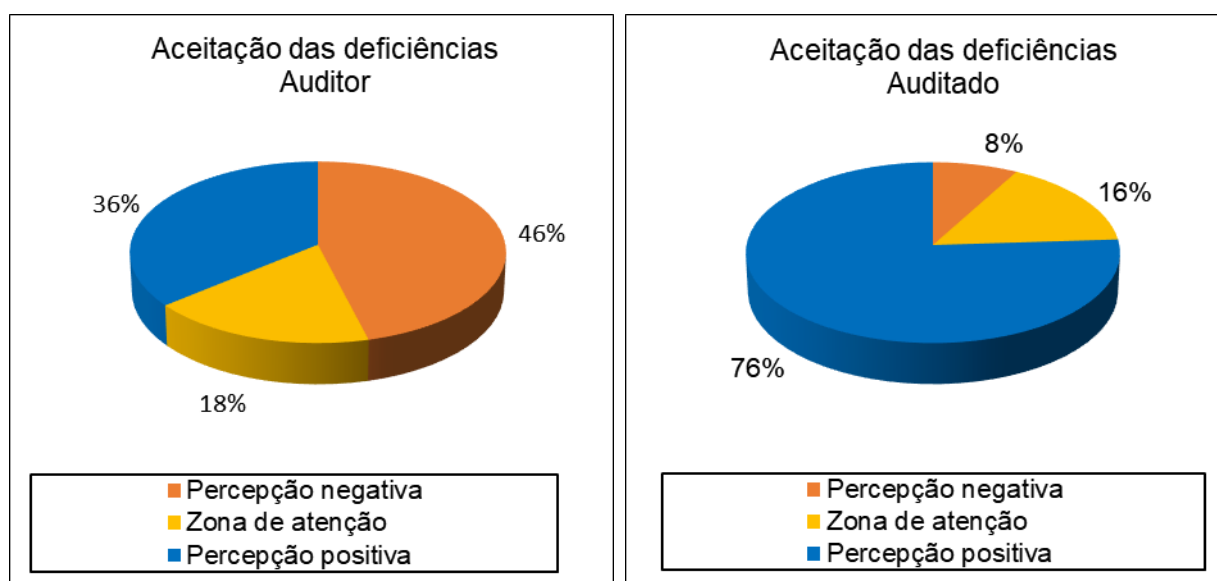


Gráfico 25 e 26 - Aceitação das deficiências - Auditor (25) e Auditado (26)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise gráfica essa divergência mostra-se ainda mais acentuada, corroborando com os estudos de Lélis (2010). Nos gráficos 25 e 26, verifica-se que 36% e 76%, dos auditores e auditados respectivamente, têm uma percepção positiva, o que

indica que afirmam não sentir nenhum incômodo, sendo receptivos às deficiências reportadas. No entanto, enquanto 64% dos auditores entendem que os auditados apresentam algum incômodo, estando essas respostas situadas na percepção negativa ou zona de atenção.

A Tabela 28 apresenta as respostas dos auditores e auditados os quais responderam se as áreas auditadas analisam as causas das deficiências reportadas pela auditoria interna.

Tabela 28 – Análise das causas das deficiências

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
12. As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?	Qtde	%	13. Sua área costuma analisar as causas das deficiências encontradas?	Qtde	%
Nunca	1	9%	Nunca	0	0%
Raramente	0	0%	Raramente	2	4%
Às vezes	6	55%	Às vezes	6	13%
Com muita frequência	2	18%	Com muita frequência	9	19%
Sempre	0	0%	Sempre	20	43%
Inapto a responder	2	18%	Inapto a responder	10	21%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 28, verifica-se uma considerável variação perceptiva entre auditor e auditado. Dentre os auditores, apenas 18% acreditam que as áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas, enquanto os auditados esse percentual é de 62%. De acordo com Lélis (2010), “esse índice é preocupante, pois a falta de análise das causas contribui para que as deficiências se repitam e haja não conformidades recorrentes nos trabalhos de auditoria”. 9% e 4% dos auditores e auditados, respectivamente, acreditam que as áreas raramente ou nunca analisam as causas das deficiências encontradas. Graficamente essas respostas constam nos gráficos 27 e 28.

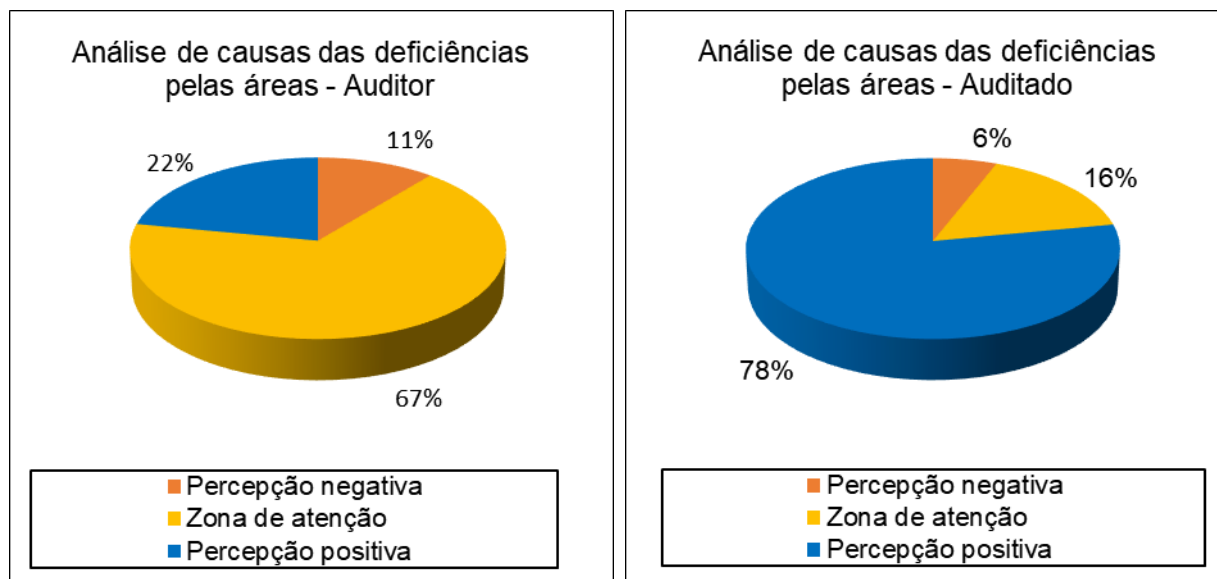


Gráfico 27 e 28 - Análise de causas de deficiências - Auditor (27) e Auditado (28)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 27 e 28, verifica-se uma divergência ainda mais acentuada. Apenas 22% dos auditores apresentam uma percepção positiva de que os auditados analisam as causas das deficiências encontradas, entre os auditados esse percentual é de 78%.

Para auxiliar a identificação e a compreensão de possíveis razões pelas quais 78% dos auditores internos têm uma percepção negativa ou em zona de atenção, de que os auditados nunca ou raramente analisam as causas das deficiências encontradas, ou têm uma percepção situada na zona de atenção, quando acreditam que os auditados analisam as causas das deficiências apenas algumas vezes, essa divergência foi questionada aos entrevistados E1 e E2.

Para E1, a diferença se explica pela visão tida por cada um desses atores no processo de auditoria. Os auditados entendem que observam as deficiências apontadas, todavia, acreditam que os controles já existentes são capazes de evitá-las ou mitigá-las. Já os auditores, por não constatarem a efetivação de suas recomendações, entendem que os auditados não analisam as mesmas. Deve ser observado que, tanto no caso do auditado, como no do auditor, há uma resistência em mudanças na forma de trabalho. No caso do auditado, por entender que seus controles já são suficientes; por parte do auditor, por entender que não há necessidade de se acompanhar a efetiva

implementação das recomendações e, não ocorrendo essas, ainda há o receio de se levar as inconsistências/irregularidades ao conhecimento das autoridades competentes.

Enquanto para E2, tem muito a ver com a área auditada, porque quando se audita áreas importantes como a financeira, área que envolve ações, unidades estratégicas, o interesse em corrigir é maior. Agora, quando trabalha com áreas periféricas menos importante, para a direção, o interesse em resolver esses problemas são menores. Por outro lado, o auditor tem uma visão mais imediatista, por causa do trabalho realizado pelo tempo despendido, quando há demora em alcançar resultado por suas ações

A Tabela 29 apresenta as respostas de auditores e auditados em relação à qualidade das recomendações feitas pela auditoria interna para solução das deficiências encontradas e reportadas à área auditada.

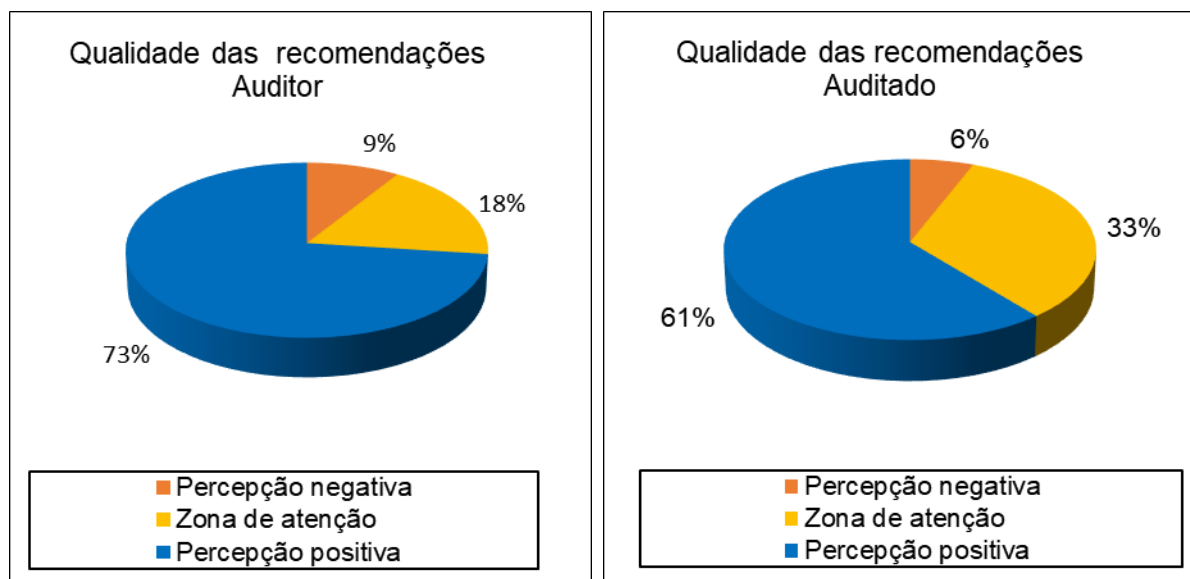
Tabela 29 – Qualidade das recomendações de auditoria

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
13. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:	Qtde	%	15. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:	Qtde	%
Péssimas	0	0%	Péssimas	0	0%
Pobres	1	9%	Pobres	2	4%
Razoáveis	2	18%	Razoáveis	12	26%
Boas	7	64%	Boas	21	45%
Ótimas	1	9%	Ótimas	1	2%
Inapto a responder	0	0%	Inapto a responder	11	23%

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise da Tabela 29 aponta uma melhor avaliação da qualidade das recomendações de auditoria para soluções das deficiências encontradas pelo auditor em relação à avaliação do auditado. Enquanto 73% dos auditores internos consideram a qualidade das recomendações de auditoria ótimas ou boas, esse percentual é de 47% entre os auditados.

As percepções de auditor e auditado sobre a qualidade das recomendações de auditoria constam nos gráficos 29 e 30.



Gráficos 29 e 30 - Qualidade das recomendações de auditoria - Auditor (29) e Auditado (30)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 29 e 30, verifica-se uma percepção positiva de auditores moderadamente superior à dos auditados em relação à qualidade das recomendações de auditoria, 73% e 61% respectivamente. Enquanto evidencia-se um percentual de 18% e 33%, dos auditores e auditados respectivamente, encontra-se na zona de atenção.

As questões Q15 e Q18 dos questionários de auditores e auditados versaram sobre a tempestividade da comunicação informal de resultados à área auditada e suas respostas encontram-se na Tabela 30.

Tabela 30 – Tempestividade da comunicação informal

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
15. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%	18. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%
Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório final	4	36%	Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório final	10	21%
Extremamente tardia	1	9%	Extremamente tardia	0	0%
Tardia	0	0%	Tardia	2	4%
Razoável	2	18%	Razoável	15	32%
Tempestiva	2	18%	Tempestiva	2	4%
Inapto a responder	2	18%	Inapto a responder	18	38%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 30, verifica-se que apenas 18% dos auditores e 4% dos auditados consideram essa comunicação tempestiva, enquanto 18% dos auditores e 32% dos auditados consideram-na razoável. No entanto, um considerável percentual de respondentes, 45% e 25% entre auditores e auditados respectivamente, consideram tardia ou inexistente. Gráficamente, as respostas para essa questão encontram-se nos Gráficos 31 e 32.

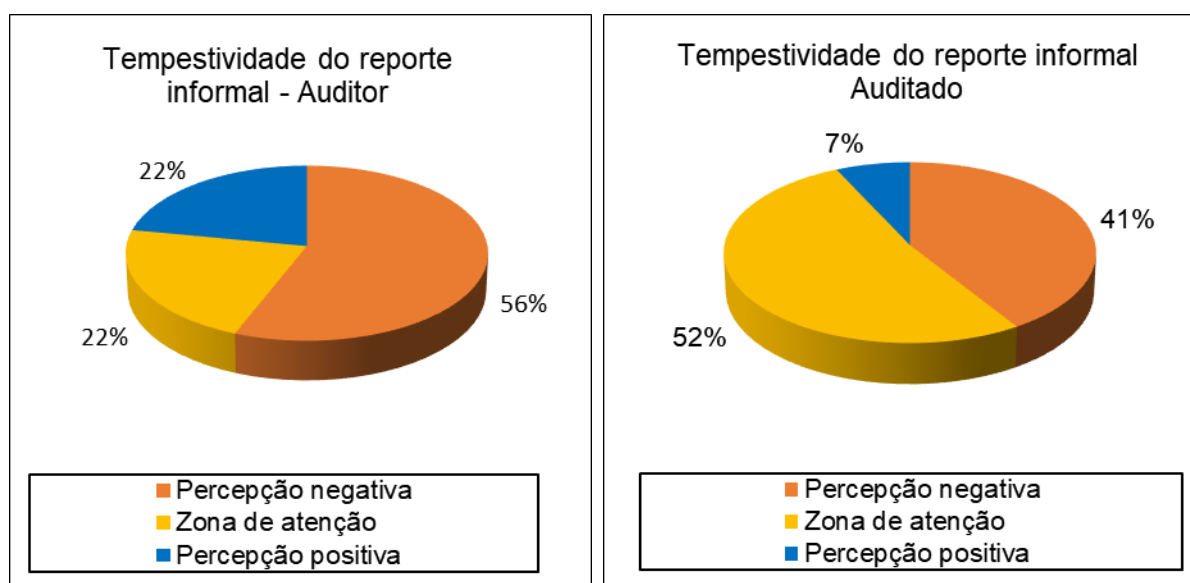


Gráfico 31 e 32 - Tempestividade da comunicação informal - Auditor (31) e Auditado (32)
 Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 31 e 32, verifica-se que a percepção maioria dos auditores e auditados em relação à tempestividade do reporte informal dos resultados dos trabalhos encontra-se na zona de atenção ou na percepção negativa, 88% e 93% respectivamente. Resultados corroborados com a pesquisa de Lélis (2010), indicando que há um espaço para melhoria desse aspecto, devendo a auditoria interna da empresa pesquisada melhorar a tempestividade de sua comunicação informal com o auditado sobre as deficiências encontradas.

No que tange à tempestividade da comunicação formal, por meio do relatório de auditoria, as respostas de auditores e auditados constam da Tabela 31.

Tabela 31 – Tempestividade do relatório de auditoria

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
16. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%	19. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:	Qtde	%
Extremamente tardia	0	0%	Extremamente tardia	0	0%
Tardia	3	27%	Tardia	2	4%
Razoável	1	9%	Razoável	15	32%
Geralmente adequada	3	27%	Geralmente adequada	12	26%
Tempestiva	2	18%	Tempestiva	1	2%
Inapto a responder	2	18%	Inapto a responder	17	36%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 31, verifica-se que a emissão do relatório de auditoria é considerada tempestiva ou geralmente adequada por 45% dos auditores e por 28% dos auditados. 36% dos auditores consideram a comunicação formal dos resultados tardia enquanto para os auditados esse percentual é apenas de 4%. A verificação perceptiva para essa questão é demonstrada nos Gráficos 33 e 34.

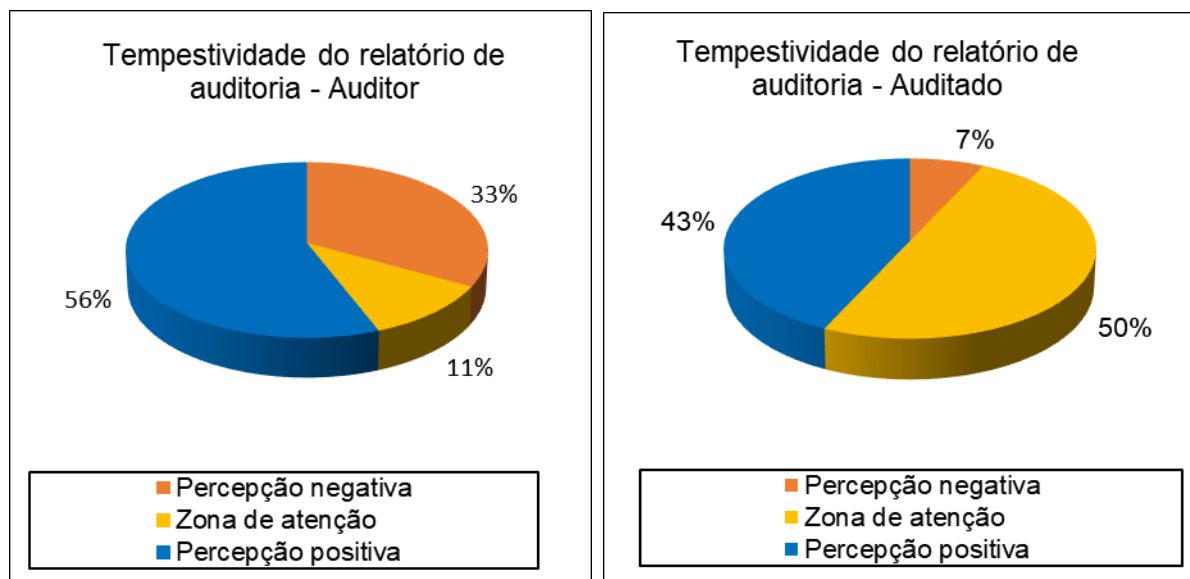


Gráfico 33 e 34 - Tempestividade do relatório de auditoria - Auditor (33) e Auditado (34)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 33 e 34, verifica-se que 56% e 43% dos auditores e auditados respectivamente apresentam uma percepção positiva, enquanto 44% das respostas dos auditores encontram-se na zona de atenção ou na percepção negativa, e

a maioria dos auditados, 57% dos respondentes. Constata-se uma divergência perceptiva entre auditores e auditados.

As respostas dos auditores e auditados quanto ao frequente monitoramento, pela auditoria interna, dos planos de ação que devem ser implementados pela área auditada encontram-se na Tabela 32.

Tabela 32 - Monitoramento da execução dos planos de ação

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
17. Você ou sua gerência monitoram o cumprimento, pela área auditada, das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?	Qtde	%	17. Sua área é monitorada pela auditoria interna em relação ao cumprimento das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?	Qtde	%
Nunca	1	9%	Nunca	5	11%
Raramente	0	0%	Raramente	11	23%
Às vezes	4	36%	Às vezes	8	17%
Com alguma frequência	2	18%	Com alguma frequência	10	21%
Periodicamente	1	9%	Periodicamente	5	11%
Inapto a responder	3	27%	Inapto a responder	8	17%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 32, verifica-se um baixo índice de auditores e auditados, 27% e 32%, que relatam haver o frequente monitoramento, pela auditoria interna, dos planos de ação que devem ser implementados pela área auditada. Por outro lado, 36% dos auditores e 17% entendem que o monitoramento dos planos de ação ocorre às vezes, enquanto 9% e 34% dos auditores e auditados respectivamente, relatam que nunca ocorre ou raramente ocorre.

Essa mesma questão é demonstrada perceptivamente pelos respondentes nos Gráficos 35 e 36.

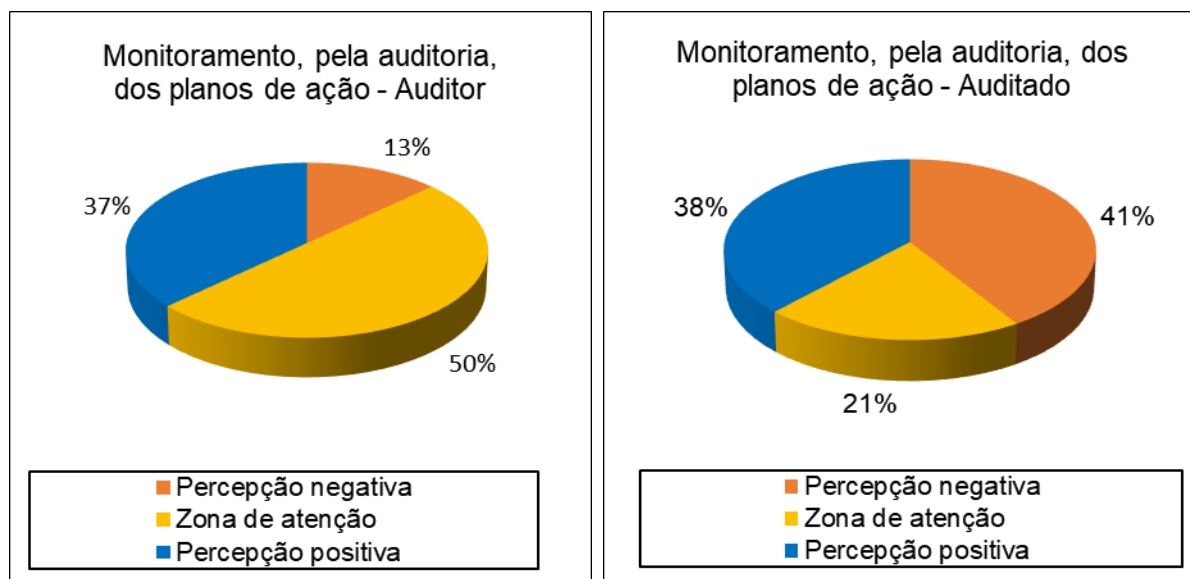


Gráfico 35 e 36 - Monitoramento da execução dos planos de ação - Auditor (35) e Auditado (36)

Fonte: Elaborado pelo autor

No que tange ao monitoramento dos planos de ação, os Gráficos 35 e 36 revela que há um equilíbrio entre auditores e auditados, com uma baixa percepção positiva, o que também foi evidenciado através de exames documentais.

De acordo com Lélis (2010), para que a função de auditoria interna possa contribuir para a agregação de valor a organização, é fundamental que os planos de melhoria sejam implementados pela área auditada. Nesse sentido, os respondentes foram questionados sobre quanto empenho os superiores da área auditada têm em implementar as correções e melhorias acordadas e suas respostas constam da Tabela 33.

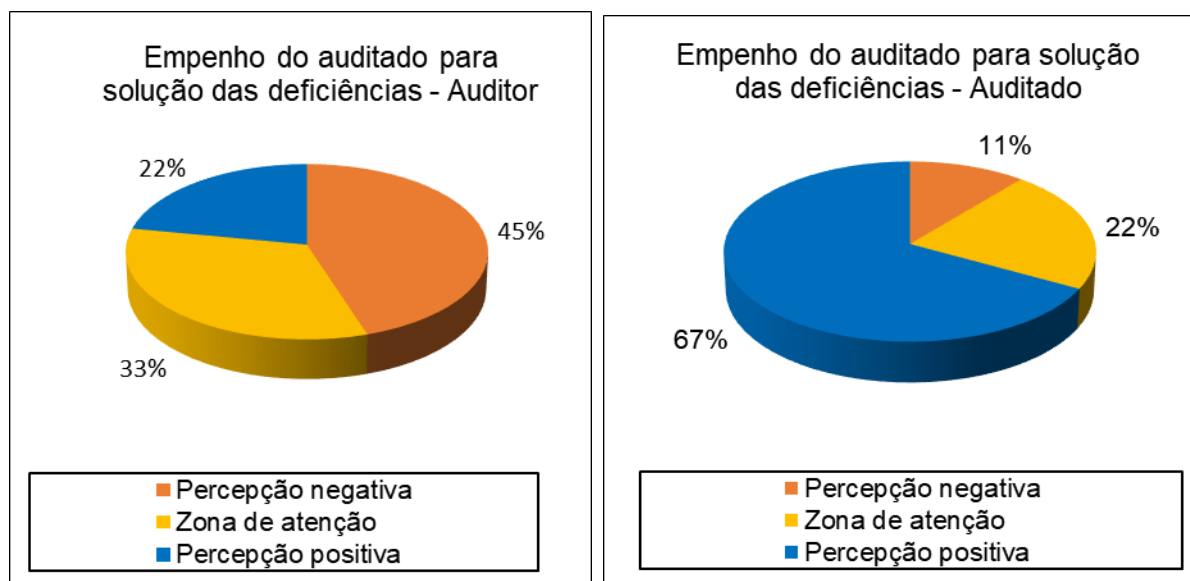
Tabela 33 – Empenho da área auditada em implementar os planos de ação

Questionário do Auditor			Questionário do Auditado		
18. Quanto empenho os superiores à área auditada demonstram em corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?	Qtde	%	20. Quanto empenho seus superiores têm para corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?	Qtde	%
Nenhum	1	9%	Nenhum	1	2%
Pouco	3	27%	Pouco	3	6%
Algum	3	27%	Algum	8	17%
Muito	2	18%	Muito	20	43%
Enorme	0	0%	Enorme	5	11%
Inapto a responder	2	18%	Inapto a responder	10	21%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 33, verifica-se grande variação perceptiva entre auditores e auditados no que tange ao empenho da área auditada em solucionar os problemas encontrados durante o trabalho de auditoria por meio da execução dos planos de ação acordados com a auditoria interna, o que confirma a pesquisa de Lélis (2010). Enquanto 54% dos auditados afirmam que seus superiores têm muito ou enorme empenho em corrigir as deficiências e implementar as melhorias sugeridas pela auditoria interna, apenas 18% dos auditores acreditam que o empenho do auditado seja realmente grande. 36% dos auditores afirmam que os auditados têm pouco ou apenas algum empenho em solucionar os problemas encontrados.

Os resultados a essa questão são apresentados graficamente por meio dos Gráficos 37 e 38.



Gráficos 37 e 38 - Empenho do auditado em implementar os planos de ação - Auditor (37) e Auditado (38)

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise dos Gráficos 37 e 38, evidencia-se divergência perceptiva de auditores e auditados sobre a questão. Se, por um lado, 67% dos auditados afirmam que seus superiores têm grande empenho em solucionar as deficiências encontradas, por outro, apenas 22% dos auditores internos possuem uma percepção positiva sobre o assunto. Com percepção negativa ou na zona de atenção sobre esse tema estão 33% dos auditores e apenas 22% dos auditados. Para o entrevistado E1, parte dos auditados, acreditam que as ferramentas de gestão já existentes são eficazes na correção das deficiências. E1 afirma que assim, o fato de seus superiores, diante das recomendações, se aterem a cobrar a utilização de tais ferramentas, já é o suficiente para que concluam pelo empenho dos mesmos. Em relação aos auditores, E1 diz que, muito embora não promovam um efetivo acompanhamento das recomendações, tem a percepção do não empenho pelo fato de não verificar alterações decorrentes das orientações emanadas da auditoria.

A Tabela 34 apresenta as respostas de auditores internos à pergunta sobre a atuação da auditoria interna como fonte consultiva para as áreas.

Tabela 34 – Auditoria interna como fonte de consultoria

Questionário do Auditor		
20. A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas?	Qtde	%
Não. Nossa atividade é avaliação de conformidade, sem consultoria.	0	0%
Raramente. Em geral não temos conhecimento para realizar consultorias nos processos auditados.	0	0%
Às vezes. Durante alguns trabalhos, é dado apoio consultivo às áreas, não solicitado formalmente por elas.	4	36%
Sim. A consultoria está presente nos trabalhos que realizamos, que não se limitam a observar conformidade com padrões, mas também avaliar se os padrões atuais são os melhores para o processo.	5	45%
Sim. Frequente somos solicitados pelas áreas a prestar-lhes apoio consultivo.	1	9%
Inapto a responder.	1	9%

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela leitura da Tabela 34 verifica-se que uma ligeira maioria dos auditores internos, 54%, acreditam que a auditoria interna frequentemente é uma boa fonte de consultoria para os processos. No entanto, 36% dos auditores internos entendem que o apoio consultivo por parte da auditoria interna ocorre algumas vezes, enquanto nenhum auditor interno entende que o apoio consultivo não ocorre ou raramente ocorre.

Avaliação perceptiva dos auditores internos sobre esta questão é demonstrada no Gráfico 39.



Gráfico 39 - Auditoria interna como fonte de consultoria - Auditor

Fonte: Elaborado pelo autor

Pela análise do Gráfico 39, verifica-se que 60% dos auditores internos consideram a auditoria interna como uma boa fonte de consultoria. Essa questão não foi apresentada aos auditados. Na pesquisa de Lélis (2010) verificou-se apenas 20% dos respondentes não consideram a auditoria como uma boa fonte de consultoria para os processos.

Em observação do pesquisador, este destaca que “não há um trabalho de assessoria formalmente exercido pelos auditores internos, o que de fato ocorre são orientações em decorrências de falhas e inconsistências observadas no decorrer dos trabalhos de auditoria”. Nesse sentido, o IIA Brasil destaca que a assessoria muitas vezes vem a reboque, de forma natural: ao identificar um problema o auditor já está pensando na solução.

Para o IBGC e IIA Brasil (2018, p. 17), uma organização que não conta com uma estrutura dedicada a riscos e controles, pode requerer mais os serviços de assessoria, o que ocorre em menor escala em empresas grandes portes.

CONCLUSÕES

Esta dissertação teve como objetivo descrever as características do setor de auditoria interna de uma empresa prestadora de serviços de saneamento básico e analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas assim como a qualidade do serviço de auditoria interna.

O alcance do objetivo geral da pesquisa, de analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna, exigiu o levantamento, a discussão e a compreensão da percepção de auditores e auditados, bem como a comparação de sua percepção ao exame documental e à teoria apresentada no referencial teórico.

O primeiro objetivo específico descrito neste estudo consiste na identificação das características da atividade de auditoria interna que auditores e auditados associam à qualidade do serviço de auditoria.

As três características que os auditores internos mais relacionaram à qualidade do serviço de auditoria foram a preparação do auditor, orientação para o risco e a qualidade das recomendações de auditoria, o que corrobora com a pesquisa de Lélis (2010). Já em relação aos auditados os dois fatores mais selecionados convergiram aos dos auditores os quais elegeram a orientação para a estratégia com o terceiro mais relevante para a qualidade da auditoria, sendo a orientação para o risco como quarta característica mais importante.

O segundo objetivo específico definido para a pesquisa foi levantar os atributos de qualidade presentes na auditoria interna e nas características individuais dos auditores internos da empresa pesquisada, os quais destacam-se que:

1. A Comunicação de início dos trabalhos ou aviso de auditoria, prática entendida como normal pelos auditores, o que diverge das melhores práticas e literatura. O entrevistado E1, entende que deve possuir o aviso de auditoria, haja vista que que o papel precípua da auditoria não é punitivo, mas orientativo-contributivo.
2. Um clima cordial e aberto entre auditores e auditados contribui para a auditoria interna alcançar seus resultados, assim como nos estudos de Lélis (2010), auditores e auditados divergiram nesse ponto.
3. Em relação ao objetivo principal na execução dos trabalhos de auditoria, os auditores consideram que o papel da auditoria interna é verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles, embora seja inerente a auditoria

interna, conforme a literatura e as boas práticas este não é o objetivo principal da função de auditoria interna. Nesse mesmo sentido, para o entrevistado E1, a aferição da qualidade dos controles e do cumprimento de normas, não podem ser vistas como objetivo da auditoria, mas como ferramentas para auxiliar os trabalhos dos auditores na consecução dos objetivos estratégicos-organizacionais.

4. A relevância dos resultados reportados pela auditoria interna à área auditada ao final dos trabalhos, é um ponto entendido como significativo ou razoavelmente significativo pelos auditores, chama atenção o fato dos auditados terem uma baixa percepção positiva.
5. No que tange a aceitação pelos auditados das deficiências encontradas pela auditoria interna, os auditados possuem uma razoável percepção positiva em relação às deficiências reportadas, enquanto os auditores têm uma baixa percepção positiva. Para o entrevistado E1, essa diferença pode ser explicada pela ausência de um sistema capaz de monitorar a efetiva implementação das recomendações de auditoria. Por parte do auditor, o fato de não constatar essa efetividade o leva a concluir que as recomendações incomodam, na medida em que há resistência do auditado em efetivamente atendê-las. Por parte do auditado, a convicção de que as orientações de auditoria não precisam de efetivação, o coloca em uma zona de conforto incapaz de gerar incômodo.
6. A Análise das causas das deficiências reportadas pela auditoria interna pela área auditada – como os auditores consideram que as áreas analisam com pouca frequência as causas das deficiências encontradas, este é um ponto a ser avaliado entre auditores e auditados, uma vez que a literatura mostra que a falta de análise das causas contribui para que as deficiências se repitam e haja não conformidades recorrentes nos trabalhos de auditoria.
7. Em relação a qualidade das recomendações feitas pela auditoria interna para a solução das deficiências encontradas. Menos da metade dos auditados consideram ótimas ou boas as recomendações feitas pela auditoria interna.
8. Quanto a tempestividade da comunicação informal de resultados à área auditada. Tanto auditores como auditados indicam que há espaço para melhoria desse ponto, devendo a auditoria interna melhorar a tempestividade de sua comunicação informal sobre as deficiências encontradas.

9. Em relação ao monitoramento pela auditoria interna do plano de ação que deve ser implementado pela área auditada, apresenta uma baixa percepção positiva tanto por auditores como por auditados, o que mostra que há um espaço para melhoria, já que a literatura diz que para a função de auditoria possa contribuir para a agregação de valor a organização, é necessário o monitoramento da implementação.
10. O empenho dos superiores da área auditada tem que implementar as correções e melhorias acordados. Para os auditores, em razão dos superiores das áreas auditadas terem pouco empenho em solucionar os problemas encontrados, o que confirma os estudos de Lélis (2010).
11. A auditoria interna como fonte de consultoria, uma das atribuições citadas na literatura, ainda é vista como prematuro conforme demonstrado como percepção positiva por pouco mais da metade dos auditores internos respondentes.

O alcance do terceiro objetivo específico, de analisar a relação entre a percepção de qualidade da auditoria interna dos respondentes dos questionários e os atributos de qualidade identificados na análise documental e nas entrevistas apresentados na literatura, compreendendo os motivos das relações encontradas, seguiu o modelo proposto por Lélis (2010), ocorreu por meio das análises realizadas para atingir os dois primeiros.

Apresentam-se as seguintes sugestões e recomendações para a melhoria nos processos de auditoria interna:

- Qualificação dos auditores internos. As normas internacionais para a prática de auditoria interna recomendam que estes devem aperfeiçoar seus conhecimentos e competências por meio de desenvolvimento profissional contínuo. Constata-se que na empresa pesquisada não há nenhum programa de treinamento específicos para os profissionais da auditoria interna. Por isso, recomenda-se a busca por implantar programa de treinamento contínuo, como por exemplo, a certificação dos auditores internos e do departamento de auditoria, que são formas de atestar que o auditor está buscando aprimorar os seus conhecimentos e sua prática como prescreve a norma internacional.
- Aumentar a eficácia por meio da tecnologia. Recomenda-se implantação de sistema tecnológico como meio de aumentar a eficácia da auditoria interna, uma vez que como previsto nas boas práticas, ao automatizar processos operacionais e focar

em análise de dados, o auditor pode despende mais tempo em questões estratégicas e contribuir assim para a agregação de valor a organização. A auditoria deve buscar e estar apta em entender as inovações tecnológicas que estão transformando o mundo dos negócios.

- Equipe voltada para auditoria da atividade principal. Constata-se que no departamento de auditoria da empresa pesquisada, grande parte da equipe ocupa-se com processos disciplinares, como demonstra a Tabela 12. Por ser uma empresa prestadora de serviços de saneamento básico, e por ser um setor que carece de investimentos no país como um todo, há um grande volume de recursos despendidos em obras de engenharia, sendo estas, uma das atividades principais da empresa pesquisada. Por isso recomenda-se formação de equipe com profissionais auditores técnicos para acompanhamento dessas atividades.

Quanto à limitação da pesquisa, destaca-se o fato em que a quantidade de respondentes não representar uma amostra significativa no que se refere aos auditados na empresa pesquisada. Outra limitação, é em relação a independência do setor de auditoria interna o qual ocorreu recentemente por força de legislação, o que apesar de ser um fator positivo, ainda não teve seu reflexo na cultura organizacional.

A contribuição gerencial desta pesquisa comprovou-se em razão da necessidade de seu papel orientador ser voltado para o risco e para a estratégia organizacional, eleitos, dentre outras características, tanto por auditores como por auditados. Nesse mesmo sentido a contribuição acadêmica, uma vez que corrobora com estudos anteriores, Lélis (2010), Freitas (2015) e Bussler et al. (2017).

A presente pesquisa, um estudo de caso sobre a percepção de auditores e auditados sobre a qualidade dos serviços de auditoria interna, verificou-se que apesar dos auditados terem uma melhor percepção positiva do que os auditores, observa-se que mesmo tendo espaço para melhorias, a partir da vigência da lei das estatais houve avanço, especialmente em relação à independência da auditoria interna.

Sugere-se novos estudos no futuro não distante, tendo como objetivo a comparação da evolução do serviço de auditoria interna, assim como propor as melhorias necessárias para que o setor de auditoria possa cumprir o papel dentro do sistema de governança da empresa pesquisada.

Sugere-se ainda, estudos em outras empresas sujeitas e não sujeitas as exigências da Lei SOX, para que se possa confirmar ou não os efeitos desta sobre a atividade de

auditoria interna, uma vez que as exigências da referida lei tende a levar os auditores a realizarem o trabalho com maior rigor e a obedecerem padrões internacionais de auditoria de acordo Lélis (2010).

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

AQUINO, Márcio Mateus Ferreira de; ISRAEL, Sheila Mirian Barbosa; CARVALHO FILHO, Mário de; SOUZA, Givanildo Pereira de; CAVALCANTE, Gesualdo Menezes. Um Estudo sobre o Processo de Institucionalização das Atividades da Auditoria Interna no Setor Público: A Percepção dos Auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste. **XVIII USP International Conference in Accounting – Moving Accounting Forward**. São Paulo. 25 a 27 de julho, 2018.

ARAÚJO, Juliano Augusto Orsi; SANCHES, Jonatas Salvador. A percepção dos gestores de uma empresa do setor de autopeças estabelecida no Brasil frente à atuação da auditoria interna. **IX EGEPE – encontros de estudos sobre empreendedorismo e gestão de pequenas empresas**. Passo Fundo. 16 a 18 de março, 2016

Arena, M., & Azzone, G. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, Chichester v. 13 n. 1, 43-60, fev. 2009.

ARRUDA, Poliana Nascimento, LIMA, Aline Souza Carvalho, SCALIZE, Paulo Sérgio. Gestão dos serviços públicos de água e esgoto operados por municípios em Goiás, GO, Brasil. **Revista Ambiente e Água**, Taubaté, v. 11, n. 2, p. 362-376, abr./jun. 2016.

ASSI, Marcos. **Gestão de riscos com controles internos**: ferramentas, certificações e métodos para garantir a eficiência dos negócios. São Paulo: Saint Paul Editora, 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS ESTADUAIS DE SANEAMENTO (AESBE). Disponível em: < <http://www.aesbe.org.br/institucional/>. > Acesso em: 12 set. 2018.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução CMN n. 3856/2017 de 29 de junho de 2017. Dispõe sobre a atividade de auditoria nas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução n. 2.554, de 24 de setembro de 1998. Dispõe a implantação e implementação de sistema de controles internos.

BARROS, Joaquim dos Santos. A auditoria interna das empresas listadas no novo mercado e nos níveis 1 e 2 de governança corporativa da bovespa. **XXXII encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro, 6 a 10 de setembro. 2008.

BERLE, Adolf A.; MEANS, Gradiner C. The modern corporation and private property. Macmillan, Nova York. 1932.

BORGES, Gustavo da Rosa; DIEL, Fábio José; FERNANDES, Francisco Carlos. A contribuição da auditoria interna de riscos para o planejamento de organizações da área da saúde. **Revista de Gestão em Sistemas da Saúde**. Liberdade, v.4, n. 2, pp. 09-27, jul./dez. 2015.

BRASIL, BOLSA, BALCÃO – B3 – **Regimento do Programa Destaque em Governança de Estatais**. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998.

BRASIL. Decreto n. 93.874, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e dá outras providências. Brasília-DF, Presidência da República, 1986.

BRASIL. Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília-DF, Senado, 2001.

BRASIL. Lei n. 11.445 de 5 de janeiro de 2007. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico; altera as Leis nos 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; revoga a Lei no 6.528, de 11 de maio de 1978; e dá outras providências. Brasília-DF, Presidência da República, 2007.

BUSSLER, Cintia Tais Klamt et al. Percepção dos auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma cooperativa de crédito. **Contabilidade y Negocios**. Lima, v. 12, n. 23, pp. 62-77. 2017.

CADBURY COMMITTEE. The report of the committee on financial aspects of corporate governance. Londres. Dec. 1992.

CARMONA, Eduardo; PEREIRA, Anísio Cândido; SANTOS, Mário Roberto dos. Lei sarbane-oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Revista Gestão & Regionalidade**. São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, pp. 63-74, jan./abr. 2010.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS. Instrução n. 586, de 8 de junho de 2017. Altera e acrescenta dispositivos à Instrução CVM n. 480, de 7 de dezembro de 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 781/1995. **NBC PI 01 – Normas Profissionais do Auditor Interno**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000781> Acesso em 12 set. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 986/2003 (2003). **NBC TI 01 – Auditoria Interna**. Disponível em: <

http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986.> Acesso em 12 set. 2018.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DELOITTE. **Auditoria Interna no Brasil: Análise comparativa das tendências globais para uma função em transformação**. Deloitte Touche Tohmatsu. São Paulo. 2016.

DELOITTE. **Governança em Empresas Estatais: Desafios e estratégias para adequação aos requerimentos da lei nº 13.303/16**. Deloitte Touche Tohmatsu. São Paulo. 2018.

DUARTE, Mariana da Silva. **A importância da auditoria interna para uma gestão eficiente e eficaz em instituições hospitalares do setor público**. 2017. 108 f. Dissertação (Mestrado em auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2017.

EASLEY, R. W.; MADDEN, C. S.; DUNN, M. G. *Conducting marketing Science: The Role of Replication in the Research Process*. **Journal of Business Research**, v. 48, n. 1, p. 83-92, 2000.

FREITAS, Volnei Adriano. **O conselheiro do rei: a função de auditoria interna na governança corporativa de bancos no Brasil**. 2015. 90 F. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

GAMAL, Ashraf. **The Evolving Role of Internal Audit in Corporate Governance. Internal Auditor Middle East**. 2015. Disponível em: <http://www.internalauditor.me/article/the-evolving-role-of-internal-audit-in-corporate-governance/> >. Acesso em: 10 out. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

IMONIANA, Joshua Onome; MATHEUS, Claudinei Portilho; PERERA, Luiz Carlos Jacob. Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 10 n. 3, pp. 65-93, jul./set. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA e INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Auditoria Interna: Aspectos Essenciais para o Conselho de Administração**. Série IBGC Orienta. São Paulo. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. São Paulo: IBGC, 2015.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Auditoria Registros de uma Profissão**. Disponível em: <

<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>> Acesso em: 29 abr. 2019.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Definição de Auditoria Interna**. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>>. Acesso em: 06 ago. 2018.

JENSEN, Michael C.; MECHLING, William. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, 1976.

LÉLIS, Débora Lage Martins. **Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético**. 2010. 182 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, Belo Horizonte, 2010.

LÉLIS, Débora Lages Martins; PINHEIRO, Laura Edith Tabuada. **Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético**. *Revista Contabilidade e Finanças*. São Paulo, v. 23 n. 60, pp. 212-222, Set/dez, 2012.

LIMA, Fernanda Luna Batista Ferreira. **A percepção de auditores e auditados sobre os principais aspectos relativos às boas práticas profissionais de auditoria interna**. 2014. 124 f. Dissertação (Mestrado em auditoria empresarial e pública) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

OCDE. **Diretrizes OCDE sobre Governança Corporativa para Empresa de Controle Estatal**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceofstate-ownedenterprises/42524177.pdf>> Acesso em 07 fev. 2020.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Governança Corporativa na Prática: integrando acionistas, conselhos de administração e diretoria executiva na geração de resultados**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

RIBEIRO, Hélio César Melo. Análise das pesquisas sobre auditoria publicadas em Periódicos brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v. 8, n. 1, pp. 88-112, jan./abr. 2015.

ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE, Adriana. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

SILVA, Alana Alves da e; COSTA, Abimael de Jesus Barros. A contribuição da auditoria interna para a governança: estudo de caso em uma organização social vinculada ao governo federal. **Cuadernos de Contabilidad**. Colômbia, v. 20, n. 49, jan./jun. 2019.

SILVA, Ana Sofia Valente Cunha e; INÁCIO, Helena Coelho. Relação entre a auditoria interna e a auditoria externa e o impacto nos honorários dos auditores externos. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v. 9, n. 1, pp. 135-146, jan./mar. 2013.

SILVA, Edson Cordeiro. **Governança Corporativa nas Empresas**: guia prático de orientação para acionistas, investidores, conselheiros de administração e fiscal, auditores, gestores, analistas de mercado e pesquisadores. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa – O essencial para líderes**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: Teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

SOUZA, Rodolfo Gontijo de; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues; MACHADO Lúcio de Souza. Um Panorama das Pesquisas Acadêmicas sobre Auditoria Interna Publicadas em Periódicos e Congressos Nacionais. **XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. São Paulo. 25 a 27 de julho, 2018

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS. Circular Susep n. 249, de 20 de fevereiro de 2004. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos nas sociedades seguradoras, nas sociedades de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. The IIA, 2016.

YIN, Robert. K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. 5ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ANEXO A

Questionário de percepção do auditado sobre a qualidade do serviço de auditoria interna

Orientação: As respostas deverão considerar o comportamento observado nos processos e áreas da sua empresa na atualidade, e não o comportamento que você presume ser o ideal.

1. Em qual setor você trabalha?

Produção
Financeira/administrativa
Jurídico
Recursos Humanos
Outros

2. Há quantos anos você trabalha em seu atual processo?

Menos de 2 anos
2 a 5 anos
6 a 10 anos
Mais de 11 anos

3. Qual função você exerce junto à atividade de auditoria?

Superintendente
Gerente de área auditada
Responsável por controle
Outras

4. Qual é seu nível de escolaridade?

Ensino Médio
Ensino Superior
Pós-Graduação

5. Com que frequência sua área é auditada pela auditoria interna?

Mais de uma vez ao ano
Anualmente
A cada 2 ou 3 anos
Raramente

6. Que tipo de auditoria interna é mais realizada em seu processo? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)

Operacional
Controles Internos
Sistemas (TI)
Auditoria nos processos corporativos

7. Como você avalia a eficácia do processo de auditoria interna?

Ineficaz
Pouco eficaz
Com alguma eficácia
Moderadamente eficaz
Eficaz
Inapto a responder

8. Quando e como sua área é informada sobre o início dos trabalhos de auditoria?

Não há aviso prévio
Menos de uma semana antes, por telefone
Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência
Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência
Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência
Inapto a responder

9. Como você avalia a preparação dos auditores internos?

Despreparados
Pouco preparados
Razoavelmente preparados
Preparados
Muito bem preparados
Inapto a responder

10. Como você descreve o clima durante uma auditoria?

Hostil
Defensivo / cauteloso
Razoável
Cordial
Aberto e positivo
Inapto a responder

11. Como as auditorias são conduzidas pelos auditores? (A condução dos trabalhos engloba os objetivos do auditor, como encontrar responsáveis por fraudes ou reduzir riscos da empresa e melhorar o alinhamento estratégico dos processos)

Pessimamente conduzidas
Mal conduzidas
Razoavelmente conduzidas
Bem conduzidas
De modo muito profissional
Inapto a responder

12. Os resultados reportados pela auditoria são:

Insignificantes
Pouco significantes
Razoavelmente significantes

Significantes
Muito significantes
Inapto a responder

13. Sua área costuma analisar as causas das deficiências encontradas?

Nunca
Raramente
Às vezes
Com muita frequência
Sempre
Inapto a responder

14. Como você se sente em relação à aceitação das deficiências encontradas na auditoria?

Muito incomodado
Incomodado
Levemente incomodado
Receptivo
Totalmente receptivo
Inapto a responder

15. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:

Péssimas
Pobres
Razoáveis
Boas
Ótimas
Inapto a responder

16. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?

Não
Raramente
Às vezes
Sim
Sim, muito
Inapto a responder

17. Sua área é monitorada pela auditoria interna em relação ao cumprimento das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?

Nunca
Raramente
Às vezes
Com alguma frequência
Periodicamente
Inapto a responder

18. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:

Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório final

Extremamente tardia

Tardia

Razoável

Tempestiva

Inapto a responder

19. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:

Extremamente tardia

Tardia

Razoável

Geralmente adequada

Tempestiva

Inapto a responder

20. Quanto empenho seus superiores têm para corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?

Nenhum

Pouco

Algum

Muito

Enorme

Inapto a responder

21. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)

Preparação do auditor

Prazo de comunicação dos resultados

Número de pontos encontrados

Qualidade das recomendações de auditoria

Orientação para o risco

Orientação para a estratégia

Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados

23. A auditoria interna contribui para a melhoria de desempenho do seu processo?

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

24. A auditoria interna contribui para a melhores controles internos geridos em seu processo?

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

25. A auditoria interna contribui para a melhoria da gestão dos riscos inerentes ao seu processo?

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito

Inapto a responder

Fonte: Lélis (2010)

ANEXO B

Questionário de percepção do auditor sobre a qualidade do serviço de auditoria interna

Orientação: As respostas deverão considerar o comportamento observado nos processos e áreas da sua empresa na atualidade, e não o comportamento que você presume ser o ideal.

1. Há quantos anos você exerce a atividade de auditor interno?

Menos de 2 anos

2 a 5 anos

6 a 10 anos

Mais de 11 anos

2. Você participa do grupo de estudos para a certificação CIA – Certified Internal Auditor?

Sim, já realizei alguma prova do CIA

Sim, mas ainda não realizei nenhuma prova

Não

3. Quais tipos de auditoria você realiza atualmente? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)

Operacional

Controles Internos

Sistemas (TI)

Auditoria nos processos corporativos

4. Como você avalia a eficácia dos trabalhos de auditoria interna?

Ineficaz

Pouco eficaz

Com alguma eficácia

Moderadamente eficaz

Eficaz

Inapto a responder

5. Quando e como a auditoria interna informa a área auditada sobre o início dos trabalhos?

Não há aviso prévio

Menos de uma semana antes, por telefone

Menos de uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência

Uma semana antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência

Meses antes, por e-mail ou memorando à gerência ou superintendência

Inapto a responder

6. Como você se prepara para uma auditoria?

Não faço nenhuma preparação específica antes de iniciar os testes
Leio instruções de procedimentos e documentos do processo auditado
Revejo os principais controles e principais atividades do processo auditado, com atenção aos passos do programa de testes ou me orientar durante sua execução
Analiso os principais controles e principais atividades do processo auditado e seus riscos para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução
Analiso os principais controles e atividades do processo auditado, seus riscos e objetivos estratégicos do BSC, para elaborar ou revisar o programa de testes ou me orientar durante sua execução
Inapto a responder

7. Qual é o seu conhecimento sobre os processos que auditou no último ano?

Muito pequeno
Insuficiente
Razoável
Bom
Muito bom
Inapto a responder

8. Como você descreve o clima durante uma auditoria?

Hostil
Defensivo / cauteloso
Razoável
Cordial
Aberto e positivo
Inapto a responder

9. Qual é seu objetivo principal na condução dos trabalhos de auditoria?

Identificar responsáveis por erros e fraudes
Verificar o cumprimento de instruções e a correta execução de controles
Avaliar a adequação das instruções, procedimentos e controles vigentes
Identificar e reduzir riscos relevantes não mitigados
Identificar e corrigir situações que dificultem o alcance da estratégia organizacional
Inapto a responder

10. Os resultados reportados à área auditada ao final dos trabalhos são:

Insignificantes
Pouco significantes
Razoavelmente significantes
Significantes
Muito significantes
Inapto a responder

11. Como os auditados se comportam em relação à aceitação das deficiências encontradas?

Muito incomodados
Incomodados
Levemente incomodados

Receptivos
Totalmente receptivos
Inapto a responder

12. As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?

Nunca
Raramente
Às vezes
Com muita frequência
Sempre
Inapto a responder

13. As recomendações da auditoria para solução das deficiências encontradas são:

Péssimas
Pobres
Razoáveis
Boas
Ótimas
Inapto a responder

14. As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?

Não
Raramente
Às vezes
Sim
Sim, muito
Inapto a responder

15. A comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos à área auditada, quanto à tempestividade, é:

Não há comunicação informal de resultados antes da emissão do relatório final
Extremamente tardia
Tardia
Razoável
Tempestiva
Inapto a responder

16. A emissão do relatório de auditoria à área auditada, quanto à tempestividade, é:

Extremamente tardia
Tardia
Razoável
Geralmente adequada
Tempestiva
Inapto a responder

17. Você ou sua gerência monitoram o cumprimento, pela área auditada, das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?

Nunca

Raramente

Às vezes

Com alguma frequência

Periodicamente

Inapto a responder

18. Quanto empenho os superiores à área auditada demonstram em corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?

Nenhum

Pouco

Algum

Muito

Enorme

Inapto a responder

19. Quais fatores você mais associa à qualidade do trabalho de auditoria? (Para selecionar mais de uma opção, mantenha a tecla CTRL pressionada enquanto clica sobre as opções desejadas)

Preparação do auditor

Prazo de comunicação dos resultados

Número de pontos encontrados

Qualidade das recomendações de auditoria

Orientação para o risco

Orientação para a estratégia

Monitoramento pela auditoria dos planos de ação acordados

Implementação dos planos de ação pela área auditada

20. A auditoria interna é uma boa fonte de consultoria para as áreas?

Não. Nossa atividade é avaliação de conformidade, sem consultoria.

Raramente. Em geral não temos conhecimento para realizar consultorias nos processos auditados.

Às vezes. Durante alguns trabalhos, é dado apoio consultivo às áreas, não solicitado formalmente por elas.

Sim. A consultoria está presente nos trabalhos que realizamos, que não se limitam a observar

conformidade com padrões, mas também avaliar se os padrões atuais são os melhores para o processo.

Sim. Frequente somos solicitados pelas áreas a prestar-lhes apoio consultivo.

Inapto a responder.

21. Os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos de sua empresa?

Não

Raramente

Algumas vezes

Sim

Sim, muito
Inapto a responder

22. Os trabalhos de auditoria melhoram os controles internos de sua empresa?

Não
Raramente
Algumas vezes
Sim
Sim, muito
Inapto a responder

23. Os trabalhos de auditoria melhoram a gestão de riscos em sua empresa?

Não
Raramente
Algumas vezes
Sim
Sim, muito
Inapto a responder

24. Os trabalhos de auditoria disseminam padrões éticos em sua empresa?

Não
Raramente
Algumas vezes
Sim
Sim, muito
Inapto a responder

25. Você acredita que a auditoria interna agrega valor para sua empresa?

Não
Raramente
Algumas vezes
Sim
Sim, muito
Inapto a responder

Fonte: Lélis (2010)

APÊNDICE A

Roteiro de entrevista pós-questionário com auditores e superintendente de auditoria, para confirmação de entendimento.

Objetivos:

1. Compreender as razões para variações significativas da percepção do auditado em relação ao auditor;
2. Compreender divergências entre as percepções apreendidas a partir dos questionários e a análise dos atributos de qualidade feita a partir de entrevistas e análise documental;
3. Confirmar o entendimento do pesquisador sobre pontos chave.

PARTE I – QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA

Questões básicas para as entrevistas:

- O que você considera uma auditoria interna eficaz?
- Porque apenas 9% dos auditores internos consideram eficaz o processo de auditoria interna?
- Quais são os pontos de melhoria para aumentar a eficácia da auditoria interna?

—

PARTE II – CARACTERÍSTICAS ASSOCIADAS PELOS ENTREVISTADOS À QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA DA EMPRESA

Questões básicas para as entrevistas:

- Auditores elegeram (i) a preparação do auditor, (ii) a qualidade das recomendações de auditoria e (iii) a orientação para o risco como os três fatores mais relacionados à qualidade da auditoria interna. Já os auditados elegeram, além dos dois primeiros, orientação para a estratégia como os três fatores mais relacionados à qualidade da auditoria interna. Auditores e

auditados, 18% e 32% consideram o prazo de comunicação dos resultados pela auditoria interna como um critério de qualidade.

Por que auditores e auditados não consideram tão relevante a tempestividade da comunicação?

PARTE III – ATRIBUTOS DE QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA E CARACTERÍSTICAS INDIVIDUAIS DOS AUDITORES

Questões básicas para as entrevistas:

- 54% dos auditores acreditam que os auditados ficam incomodados ou levemente incomodados em relação às deficiências reportadas. Mas, apenas 17% dos auditados admitiram algum incômodo.

Por que a receptividade ao reporte da deficiência é menos percebida pelo auditor?

- 62% dos auditados informam que sua área analisa sempre ou com muita frequência as causas das deficiências encontradas, opinião compartilhada por apenas 18% dos auditores.

Por que tamanha diferença de percepção?

- 63% dos auditores percebem pouco, apenas algum ou nenhum empenho dos superiores da área auditada em corrigir as deficiências. Já dentre os auditados, apenas 25% percebem esse baixo empenho dos superiores; 54% afirmam o contrário, que seus superiores têm muito ou enorme empenho em solucionar as deficiências.

Por que essa divergência de percepção?

Para auditores e auditados, a percepção de empenho em solucionar os problemas está relacionada a que?

- 55% dos auditores consideram que sua atividade contribui para a melhoria dos padrões éticos dentro da empresa.

Por ser uma área que zela pela ética, porque 36% entendem que a auditoria interna não contribui para essa melhoria dos padrões éticos?

- 55% dos auditores e 28% dos auditados entendem que não há aviso de auditoria.

Por que não há aviso de auditoria?

E, por que essa divergência de percepção?

- Por que 73% dos auditores consideram que o papel da auditoria interna é o cumprimento de instruções e a correta execução dos controles, e não a mitigação dos riscos e fatos que influenciam a estratégia organizacional?