

Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 10, n. 3, p. 65-93, jul./set., 2014

doi:10.4270/ruc.2014320
Disponível em www.furb.br/universocontabil



MEDIÇÃO DE DESEMPENHO DE AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO EMPÍRICO¹
MEASURING PERFORMANCE OF INTERNAL AUDIT: A EMPIRICAL STUDY
MEDICIÓN DE LA EJECUCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA: UN ESTUDIO EMPÍRICO

Joshua Onome Imoniana

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP
Professor da Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908. FEA3 Sala 238
CEP: 05.508-010 – São Paulo - SP
E-mail: josh.imoniana@usp.br
Telefone: (11) 3091-5820

Claudinei Portilho Matheus

Mestre em Controladoria Empresarial pela
Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professor de Contabilidade na UniSantana - Salto Itu
Endereço: Rua Francisco Mendes Galvão, 100
CEP: 13.311-680 - Itu - SP
E-mail: claudineiportilho@yahoo.com
Telefone: (11) 99167-1712

Luiz Carlos Jacob Perera

Doutor em Administração pela USP
Professor Adjunto na Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Endereço: Rua da Consolação, 896
CEP: 01.302-907 – São Paulo - SP
E-mail: jperera@terra.com.br
Telefone: (11) 2114-8273

RESUMO

O estudo investigou como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho. Como ponto de partida indagou-se como os auditores internos medem seu desempenho. Trata-se de uma pesquisa descritiva cujos dados foram obtidos por meio de um questionário estruturado, aplicado a trinta gestores de auditoria interna, sendo que para a análise dos resultados foi utilizado método estatístico da análise fatorial com apoio de SPSS. A perspectiva teórica evidencia a existência de assimetria da informação entre o departamento de auditoria e a alta gestão, composta por comitê de auditoria e conselho de administração, pois uma grande parcela dos consultados não sofre avaliação periódica dos seus trabalhos por um órgão independente. A aplicação empírica revela que o exercício de

¹ Artigo recebido em 13.11.2013. Revisado por pares em 09.06.2014. Reformulado em 08.09.2014. Recomendado para publicação em 23.09.2014 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 30.09.2014. Organização responsável pelo periódico: FURB.

controle sobre a medição de resultados nos departamentos de auditoria interna é um conjunto de procedimentos, que necessita de parâmetros relativos a controle dos processos internos de auditoria, controle de valores investidos e recuperados e a qualidade interna e externa do trabalho executado. Finalmente, de um modo geral, 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, entretanto, a pesquisa não revela a forma como são feitos esses controles.

Palavras-chave: Medição; Resultados; Performance; Auditoria Interna.

ABSTRACT

This research investigated how the internal audit departments in Brazil measured performance. As a starting point it questions how internal auditors measure performance. The study is descriptive and data were gathered through a structured questionnaire given to thirty internal audit managers. Data analysis applied factor analysis with the assistance of SPSS. The theoretical perspective evidenced the existence of information asymmetry between auditing department and top management comprising: audit committee and administrative board, since a large number of respondents do not undergo any periodic evaluation of their work by an independent body. The empirical application shows that the implementation of control over the measurement of results in the Internal Audit departments borrows a leaf from a set of procedures that require parameterization for its effectiveness, and monitoring of value delivery and investment analysis in order to match the quality of internal and external work performed. Finally, in general, a significant portion of managers consulted performed controls regarding impactful values involving the audit department comprising financial savings, and resource optimization, also points to the existence of controls on the recommendations for improvement, feedback from management, internal planning and execution of the work even though our research did not reveal how these controls are worked.

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

RESUMEN

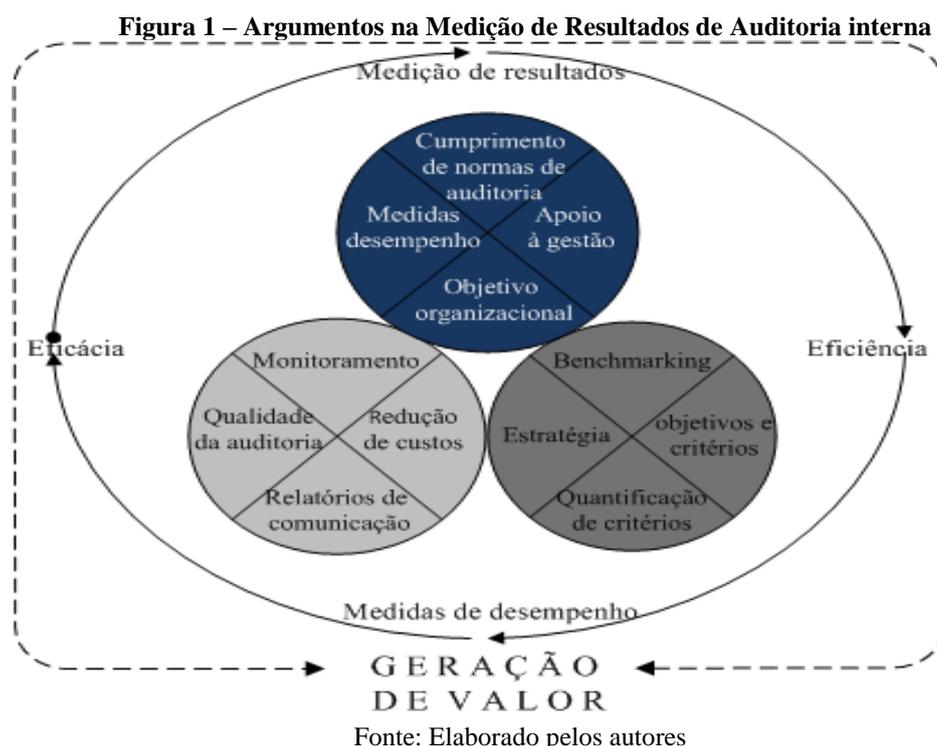
El estudio investigó cómo los departamentos de auditoría interna en Brasil llevan a cabo la medición del desempeño. Como punto de partida se exige como auditores internos medir el rendimiento. Se trata de un estudio descriptivo, cuyos datos fueron obtenidos a través de un cuestionario estructurado administrado a treinta gerentes de auditoría interna, y para el análisis de los resultados se utilizó el método estadístico de análisis factorial con el apoyo de SPSS. La perspectiva teórica pone de relieve la existencia de la asimetría de información entre el departamento de auditoría y la alta dirección, formado por el comité de auditoría y la junta directiva, como una gran parte de los encuestados no sufrió la evaluación periódica de su trabajo por un órgano independiente. La aplicación empírica revela que el ejercicio del control sobre los resultados de la medición de los departamentos de auditoría interna es un conjunto de procedimientos que requieren parámetros para el control de los procesos de auditoría interna, control y valores recuperados invertidos y la calidad interna y externa el trabajo realizado. Por último, en general, una parte significativa de los administradores consultados realiza controles relativos a las cantidades que impliquen el departamento de auditoría contemplando economías generadas y la optimización de recursos, también apunta a la existencia de controles en las recomendaciones para la mejora, la retroalimentación de la gestión, planificación y ejecución de la obra interna, sin embargo, la investigación no revela cómo se hacen estos controles.

Palabras clave: Medición; Resultados; Rendimiento; Auditoría Interna.

1 INTRODUÇÃO

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

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



Dittenhofer (2001, p. 443) em trabalho que aborda a eficácia da auditoria interna e a expansão dos métodos atuais, menciona que existe um corpo de conhecimento que está sendo desenvolvido na área de produtividade de auditoria interna, principalmente através dos esforços do *Institute of Internal Auditors* (IIA) e descreve as medidas de desempenho que se referem a: i) identificação de metas e objetivos da entidade auditada; ii) identificação de critérios que significam a concretização dessas metas e quantificação de critérios; iii) observação, análise e comunicação destes critérios, medição da eficácia e da operação de auditoria interna. Além disso, é preciso identificar os objetivos básicos da auditoria interna a serem alcançados, estabelecer medidas relativas à busca destes objetivos e avaliar o processo de auditoria global.

Ziegenfuss (2000, p. 12) em seu artigo sobre desenvolvimento de um departamento de auditoria interna, demonstra a praticidade do uso da metodologia *Balanced Scorecard* (BSC), desenvolvida por Kaplan e Norton (1997) na seleção de medidas de desempenho para serviços de auditoria interna. Descreve normas e orientações profissionais sobre a utilização de medidas de desempenho e análise comparativa considerando as quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos internos, treinamento e desenvolvimento) para serem utilizadas na avaliação da auditoria interna.

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

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

Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476) revelam, como resultado do seu estudo em nove organizações no Reino Unido, que o departamento de auditoria interna deve ser avaliado quanto à sua eficiência, eficácia e economia, objetivando conhecer quais os critérios importantes que podem ser utilizados para avaliar custos e benefícios, recomendações e metas individuais, entre outros.

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

Mihret, James e Mula (2010, p. 224-246) empregam a teoria institucional e a teoria de Karl Marx do circuito do capital industrial. Sintetizam a literatura teórica e empírica relevante, para desenvolver proposições, sugerir uma agenda de pesquisa sobre antecedentes e implicações do desempenho organizacional e da eficácia da auditoria interna. Igualmente, tentam fornecer uma base teórica para o estudo da eficácia da auditoria interna e suas conexões com o contexto em que é praticada para o desempenho organizacional. Como resultado, argumentam que a dinâmica de uma auditoria interna influencia a definição de eficácia e que sua eficácia pode estar positivamente associada ao desempenho da organização. Pode-se dizer por tanto que para ser relevante é preciso que a auditoria administre seus resultados e justifique os investimentos realizados pelos acionistas no grupo de auditores, uma vez que se trata de uma atividade que objetiva adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

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

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

Allegrini et al. (2006, p. 845), utilizando o *Global Common Body of Knowledge Study* (CBOK) e por meio do IIA, tentam compreender melhor a dimensão e expansão da prática de auditoria interna em todo o mundo. Revisam a literatura recente de auditoria interna na Europa e documentam como a função de auditoria está mudando, em resposta às mudanças nas práticas de negócios que ocorrem em nível global. Indicam mudanças nas atividades realizadas por auditores internos e a complexidade das transações de negócios num ambiente

mais dinâmico e regulamentar na Europa, além de avanços significativos em tecnologia da informação, que resultam em oportunidades e desafios para os auditores internos, mesmo com o apoio do IIA.

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

Larkin e Schweikart (1992, p. 19) estudaram as características mais salientes de indivíduos, que podem estar associadas com sucesso e desempenho, através dos traços de auditores bem sucedidos de uma empresa de grande porte. Os resultados mostraram que as características individuais de níveis de satisfação e motivação estão estreitamente associadas ao desempenho.

Existe na teoria uma situação da falta de padrão para avaliar os resultados obtidos pela auditoria interna as quais se podem citar: desenvolvimento de procedimentos de auditoria interna (LIU; BONSU, 1997); alcance de metas e objetivos (DITTENHOFER, 2001); estratégias e medidas de desempenho (ZIEGENFUSS, 2002); poder de auditoria interna (CAMPBELL; CAMPBELL, 2006); suporte à gestão (MIHRET; YISMAW, 2007); e redução de custos e recomendação de alto valor (WALZ, 2008).

No contexto supramencionado, este estudo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: Como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho de seus resultados?

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

H₁ O desempenho do departamento de auditoria interna é medido por meio das contribuições financeiras alcançadas com seu próprio trabalho, pela satisfação de seus clientes, na implantação de medidas de soluções e necessidades de aprendizagem dos auditores.

O objetivo principal deste estudo é investigar como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho do seu próprio trabalho. O estudo possui também os seguintes objetivos específicos: i) verificar se existem avaliação/mensuração e acompanhamento dos ganhos e despesas dos resultados alcançados nas auditorias. ii) averiguar se há reconhecimento, por parte das áreas auditadas (gestão), para os trabalhos feitos pela auditoria. iii) Verificar se existe acompanhamento para as não conformidades de auditoria até a resolução final das mesmas. iv) examinar se existe acompanhamento sobre as necessidades de aprendizagem e evolução nas técnicas de trabalho dos auditores.

Por meio de pesquisas preliminares na literatura existente é possível verificar que além de ser um tema pouco explorado, muito pouco se faz sobre esse assunto. Por esta razão, este estudo se propõe a oferecer uma contribuição científica, ainda não explorada no Brasil, que é a de conhecer os controles executados pelos departamentos de auditoria interna, no que diz respeito à medição de desempenho nas perspectivas financeira, comercial, processos internos, treinamento e desenvolvimento. E, com esta proposta, transformar o resultado desta pesquisa em parâmetros para medição de resultados nos departamentos de auditoria interna. Como consequência deste trabalho, abre-se ainda a oportunidade para a governança aprimorar o acompanhamento sobre os resultados alcançados pela auditoria interna, reduzindo, assim, a assimetria de informações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A importância da auditoria interna

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

O IIA é a principal associação profissional internacional, dedicada à promoção e desenvolvimento da prática de auditoria interna. Segundo consta do código de ética do IIA a auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controle e de governança (IIA, 2008, p. 1)

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

Mihret, James e Mula (2010, p. 224-246) no desenvolvimento de suas preposições, sugerem uma agenda de pesquisa sobre os antecedentes e as implicações do desempenho organizacional e da eficácia da auditoria interna, ao argumentar que a auditoria interna tem como meta ajudar as organizações a alcançar objetivos. Uma associação positiva entre o nível de auditoria interna, os padrões da prática profissional dos auditores internos e o desempenho da organização pode ser útil para avaliar a eficácia da auditoria interna.

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

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

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

2.2 O trabalho da auditoria e responsabilidades

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

preparação e as publicações de relatórios, o acompanhamento dos resultados entre outras atividades pós relatórios para garantir eficácia do resultado conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Etapas indispensáveis à eficácia do resultado

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

Fonte: Elaborado pelos autores

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

2.2.1 Responsabilidades da auditoria

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

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

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p.5) no item 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade, o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna “[...] devem ser formalmente definidos em um regulamento ou estatuto (*charter*), consistente com as normas e aprovado pelo Conselho de Administração”.

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

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

2.2.2 Responsabilidades do auditor

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

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

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

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

2.3. Importância da auditoria na governança

A governança corporativa veio para separar a governança das atividades de monitoramento que é dos gestores, ou seja, propiciar uma distinção entre orientação para estratégias dos negócios e a execução. Trata essencialmente da relação entre os organismos de fiscalização e a gestão dos negócios, sendo uma resposta para os custos de agência, que surgem da separação entre a representação da propriedade e a gestão de uma organização.

Conforme IBGC (2010), a governança corporativa fomenta um conjunto de responsabilidades e práticas exercidas pelo conselho de administração com o objetivo de proporcionar direção estratégica. Ainda, assegurar que os objetivos sejam alcançados, verificando que os riscos são geridos de forma adequada e se os recursos da organização são utilizados de forma responsável (IFAC, 2004, p.10)

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

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

2.4 Atuação da auditoria interna para a gestão

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

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

As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria interna do IIA (2006, p. 11) no seu tópico 2130, Governança Corporativa, menciona que a atividade de auditoria interna “[...] deve avaliar e fazer recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança corporativa no cumprimento dos seguintes objetivos: a) promover a ética e valores apropriados dentro da organização; b) assegurar a gestão do desempenho eficaz da organização e a responsabilidade por prestação de contas; c) comunicar de forma eficaz às áreas apropriadas da organização, as informações relacionadas a risco e controle; e d) coordenar de forma eficaz as atividades e comunicar a informação entre o conselho, os auditores externos e internos e administração”.

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

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

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

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

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

2.5 Importância da medição de resultados

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

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 21) medir é importante: ‘o que não é medido não é gerenciado’ o sistema de indicadores afeta fortemente o comportamento das pessoas dentro e fora da empresa. Se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades.

Entretanto, uma questão importante nesse processo precisa ser respondida, ou seja, o que efetivamente deve ser medido e como medir? Diante dessa questão, cada organização, empresa ou departamento, deve ter o cuidado de definir as medidas adequadas, avaliando essas medidas tanto individualmente, como no seu conjunto. Outra questão fundamental é a

utilização dos resultados para decidir, caso contrário, esse controle perde a sua essência que é a tomada de decisão.

2.5.1 Medidores de desempenho

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

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

Ziegenfuss (2000, p. 12-15) comenta que, juntamente com elementos tradicionais – tais como: fiscalização, revisões internas e externas, monitoramento e *benchmarking* – embora difícil os quatro elementos de garantia de qualidade que são na sua essência medidas-chave de desempenho têm sido reconhecidos nos últimos anos. Reforça ainda que Robert S. Kaplan e David P. Norton desenvolveram uma metodologia para abordar esta questão e que o auditor deve adotar a metodologia do *Balanced Scorecard* (BSC) para auditoria interna utilizando:

Perspectiva Financeira.

- Custo total por auditor; viagem incluída.
- Custo total por auditor; viagem excluída.
- Salários, como um percentual dos custos totais.
- Viagem, como um percentual dos custos totais.
- Formação, como um percentual dos custos totais.
- Outros custos, como percentual dos custos totais.

Perspectiva do Cliente.

- Resultados da pesquisa de satisfação com o cliente.
- Expectativas da administração da auditoria interna.
- Número de solicitações de gestão.
- Número de reclamações sobre auditoria.

Perspectiva de Aprendizado e Crescimento.

- Nível de formação do auditor.
- Taxa de rotatividade de pessoal.
- Percentual da equipe certificada.
- Média de anos de experiência em auditoria.
- Horas de formação por auditor interno.
- Tipo de treinamento por auditor.

Perspectiva de Revisão Interna de Negócios.

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

Dittenhofer (2001, p. 446-449) opina que a medição da eficácia da auditoria interna é um processo complicado, composto de muitos elementos, tais como: planejamento de longo prazo, organização, desenvolvimento pessoal, planejamento de auditoria; os vários aspectos do trabalho de campo que são: observação, verificação, conformidade, análise, relatórios e

follow-up. Também envolve as relações interpessoais e as entrevistas. Estes aspectos do processo de auditoria interna são importantes e devem ser observados e avaliados.

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

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

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

Campbell, et al. (2006, p. 45), num artigo que trata sobre a entrega de valores pela auditoria interna, mencionam um modelo com oito capacidades voltado para o cliente. O *Capability Maturity Model* (CMM) neste artigo mostra diferentes componentes de um modelo de medição de auditoria interna, que pode ser usado para medir o valor que ela oferece para a empresa. As melhores práticas centradas no cliente mencionadas são:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

analisar periodicamente as medidas de desempenho e possuir indicadores para o plano anual de trabalhos.

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

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

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

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

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

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

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

Macdonald e Colombo (2001, p. 73) mencionam um estudo feito pela CNA *Financial Corporation*, uma companhia de seguros com sede em Chicago; e a *PricewaterhouseCoopers*, desenvolveu um modelo de plano de carreira para o departamento de auditoria interna, que alinha as capacidades de pessoal com as expectativas das partes interessadas (*stakeholders*). O

modelo sob medida começou com um novo perfil individual de capacidades. As capacidades consistiam de: 1. Desenvolvimento das pessoas; 2. Gerenciamento de projetos; 3. Equipe e responsabilidade individual; 4. Foco no cliente; 5. Negócios do conhecimento organizacional; 6. Raciocínio lógico; 7. Auditoria de proficiência; 8. Auditoria de TI e de proficiência.

As oito capacidades incluem definições de competência que mensuráveis, consideram quatro níveis de ensino, por exemplo, a capacidade de desenvolvimento de pessoas consiste de uma série de competências (são destacadas as mais relevantes): a) procura ativamente conselhos e *feedback*; b) exibe uma disposição e profissionalismo quando recebe o feedback dos supervisores e clientes. c) fornece pares eficaz e comentários construtivos, se for o caso, com base responsabilidades atribuídas de trabalho. d) compartilha informações relevantes do conhecimento e experiência com outros membros da equipe.

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

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

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

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

2.5.2 Geração de valor

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

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

É importante mencionar que a missão do departamento de auditoria interna deve estar alinhada com os propósitos da organização; o chefe da auditoria deve ter a preocupação de

discutir com a alta direção o plano de trabalho de médio e longo prazo, tomando o cuidado de considerar os objetivos estratégicos.

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

Mihret e Yismaw (2007, p. 470-472) baseados em um estudo de caso do setor público, da maior instituição de ensino na Etiópia, destacam que a eficácia do departamento de auditoria interna é fortemente influenciada pela qualidade do seu trabalho e apoio à gestão. A capacidade da auditoria interna de fornecer resultados de auditoria e recomendações úteis ajuda a aumentar o interesse da administração em suas recomendações. A gestão com apoio de recursos e empenho para implementar recomendações da auditoria interna é essencial para alcançar a eficácia. O ambiente organizacional em que se opera e o status organizacional, a sua organização interna e as políticas e procedimentos aplicáveis a cada auditado permitem auditorias suaves que levam a conclusões úteis. Além disso, a capacidade, as atitudes e o nível de cooperação têm impacto sobre a efetividade das auditorias. Portanto, a eficácia da Auditoria interna deve ser vista como um processo dinâmico que é continuamente moldado pelas interações entre os quatro fatores supramencionados.

Roth (2011, p. 2), baseado em mais de 10 anos de pesquisas e práticas de auditoria interna, identifica quatro fatores que ajudam os auditores a determinar o que vai agregar valor à sua organização: i) conhecimento profundo da organização, incluindo sua cultura, pessoas-chaves e um ambiente competitivo; ii) Coragem de inovar de modo que os *stakeholders* não esperam; iii) amplo conhecimento das práticas da profissão, e; iv) criatividade para adaptar as inovações para a organização, de forma a produzir resultados surpreendentes e superar as expectativas das partes interessadas.

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

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

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

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

3.1 Desenho da Pesquisa

Este estudo se caracteriza mais fortemente como descritivo, com a utilização de levantamentos nos periódicos e fontes documentais. Para Cervo e Bervian (2002 p. 65), a pesquisa bibliográfica faz uso de documentos já publicados para, a partir daí, explicar um problema. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental, mas independente dos casos, a intenção do pesquisador é buscar, conhecer e

analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

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

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

A abordagem de avaliação de resultados para o departamento de auditoria interna, prevista pelo autor citado acima está considerada integralmente no questionário de pesquisa desenvolvido para este trabalho, assim como outras considerações feitas por Dittenhofer, por Campbell et al. e outros autores.

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

O universo de pesquisa é composto pelos departamentos de auditoria interna existentes no Brasil sem a preocupação em focar determinado tipo de empresa, porém, realizada essencialmente nas empresas industriais e de serviços, conduzidos por meio de seus gestores, responsáveis por executarem as ações de controles dos resultados.

O objetivo foi consultar os auditores gestores, inscritos no Instituto dos Auditores Internos do Brasil, por meio dos grupos existentes na rede social de relacionamento profissional, LinkedIn – AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil (grupo 1); - Auditores Internos do Brasil (grupo 2), de forma que fosse possível alcançar os principais estados brasileiros, bem como abranger diferentes tipos de organização e de administração de auditoria interna. A pesquisa foi conduzida durante o período de 20 de março a 19 de abril de 2012, totalizando trinta dias, quando então 70 executivos da área foram consultados.

3.2 Procedimento de coleta de dados

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

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

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

Hair et al. (2006, p. 160) alertam para o risco de perda das informações com questionário autoadministrado, já que nesta situação não há domínio completo do pesquisador

sobre aquilo que está sendo respondido, ou não se fica sabendo quem exatamente respondeu o questionário; alegam, ainda, que o maior problema com esse tipo de questionário é a baixa taxa de resposta.

Com o objetivo de transmitir aos respondentes a importância da pesquisa, o enunciado do questionário menciona tratar-se de pesquisa para uma dissertação de mestrado em controladoria, contendo o nome da entidade de ensino, o objetivo principal da pesquisa e qual o público-alvo, foram encaminhados por meios eletrônicos, através da *web*, sendo encaminhados diretamente para a caixa de e-mails dos respondentes.

Foi enviado um total de 70 (setenta) questionários e obtidas 30 (tinta) respostas, correspondente a 43% de retorno. No momento que antecedeu o envio definitivo dos questionários, cinco questionários foram enviados de forma experimental para obtenção das opiniões dos respondentes, sendo que alguns ajustes foram necessários.

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

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Resultados da análise fatorial

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

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

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

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

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

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

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

4.1.1 Teste de normalidade

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

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

4.1.2 Matriz de correlação Kaiser-Meyer-Olkin – KMO e teste de esfericidade

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

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

Observou-se que, embora tenha sido constatado um grande número correlações fortes, existia um índice de KMO fraco, porém, aceitável de 0,509, sendo que ficou evidente, por meio da matriz anti-imagem que as variáveis: ‘reclamação do trabalho realizado’, ‘controle de investimento em treinamento’ e ‘realização dos trabalhos do planejamento’ não apresentavam boas correlações, ou valores acima de 0,50, justificando, assim, novas avaliações.

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

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

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

O teste Kaiser-Meyer-Olkin usa uma estatística que apresenta valores entre 0 e 1, correspondente a variância dos dados e quanto mais próximo de 1 melhor é o resultado, significando que a amostra pode ser mais adequada com valores obtidos mais altos. O resultado final do KMO neste trabalho encontra-se relacionado na Tabela 1.

Tabela 1 – Resultado do KMO e Teste de Esfericidade

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

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

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

4.1.3 Matriz anti-imagem

A Tabela 2, apresenta outro filtro estatístico, no qual é possível verificar as intercorrelações das variáveis e ajudar a identificação daquelas de baixo valor para que sejam retiradas do modelo analisado. Também foi utilizado como referência principal para seguir adiante com a análise fatorial.

Tabela 2 – MSA – Medidas de Adequação da Amostra

	Correlação Anti-imagem																
Avaliação int. e ext. do trab. e reclamação da g.	,742(a)	-0,361	-0,011	0,189	0,384	-0,346	-0,059	0,017	-0,302	-0,017	-0,125	0,206	-0,327	-0,31	-0,39	0,249	
Avaliação interna dos auditores?	-0,361	,542(a)	0,318	0,428	0,007	0,31	0,106	0,45	-0,212	-0,613	-0,333	-0,083	0,062	-0,21	0,088	-0,31	
Contr. gastos totais	-0,011	0,318	,558(a)	0,125	0,208	-0,248	0,493	-0,143	-0,142	-0,224	-0,46	-0,002	-0,172	-0,2	0,2	-0,28	
Discuti o trabalho com o auditado?	0,189	0,428	0,125	,707(a)	0,008	0,078	-0,223	0,269	-0,334	-0,764	-0,522	0,113	0,113	-0,14	0,026	-0,25	
Não conformidades sofrem controle?	0,384	0,007	0,208	0,008	,785(a)	-0,126	-0,218	0,047	-0,732	-0,029	-0,233	0,151	0,021	-0,06	-0,29	0,15	
Orçamento para a A.I.?	-0,346	0,31	-0,248	0,078	-0,126	,541(a)	-0,326	-0,057	-0,002	-0,313	0,222	-0,005	0,467	0,098	,524	-0,18	
Os result de prazos e planejo têm contr. histo	-0,059	0,106	0,493	-0,223	-0,218	-0,326	,726(a)	-0,234	0,202	0,19	-0,133	-0,035	-0,74	-0,19	0,221	-0,08	
Realiza os trab. do planjo?	0,017	0,45	-0,143	0,269	0,047	-0,057	-0,234	,705(a)	-0,202	-0,304	-0,213	0,046	0,099	-0,24	-0,52	-0,09	
Recomendações de melhorias são controladas?	-0,302	-0,212	-0,142	-0,334	-0,732	-0,002	0,202	-0,202	,729(a)	0,181	0,246	-0,385	-0,083	0,036	0,125	-0,1	
Trabalho do auditor tem análise?	-0,017	-0,613	-0,224	-0,764	-0,029	-0,313	0,19	-0,304	0,181	,651(a)	0,29	0,1	-0,145	0,099	-0,12	0,333	
Trabalhos realizados nos prazos?	-0,125	-0,333	-0,46	-0,522	-0,233	0,222	-0,133	-0,213	0,246	0,29	,781(a)	-0,114	-0,029	0,05	0,136	0,195	
Economias obtidas com o trab. da A.I.?	0,206	-0,083	-0,002	0,113	0,151	-0,005	-0,035	0,046	-0,385	0,1	-0,114	,699(a)	0,13	-0,13	0,073	-0,13	
Não conformidades e melhorias têm contr. his	-0,327	0,062	-0,172	0,113	0,021	0,467	-0,74	0,099	-0,083	-0,145	-0,029	0,13	,774(a)	0,165	0,065	-0,14	
Feedback ou solicitação de trab. pela gestão?	-0,312	-0,207	-0,198	-0,138	-0,055	0,098	-0,191	-0,243	0,036	0,099	0,05	-0,126	0,165	,869(a)	0,103	0,274	
Economias, gasto indiv; total e c/trein. têm co	-0,387	0,088	0,2	0,026	-0,287	,524	0,221	-0,522	0,125	-0,115	0,136	0,073	0,065	0,103	,620(a)	-0,2	
Contr. gastos individuais da A.I.?	0,249	-0,306	-0,281	-0,247	0,15	-0,183	-0,075	-0,086	-0,099	0,333	0,195	-0,128	-0,137	0,274	-0,2	,549(a)	

Para Hair et al. (2005, p. 98) os valores desta correlação variam entre 0 e 1, sendo que os valores abaixo de 0,5 são inaceitáveis para se realizar análise fatorial. Fávero et al. (2009, p. 242) comentam que a partir da análise na diagonal da matriz é possível verificar os valores relevantes para a continuidade da análise fatorial, embora nem sempre uma baixa correlação justifica a eliminação da variável, pois, esta pode representar um valor isolado.

A partir dos resultados alcançados, os quais atendem aos valores mínimos previstos por Hair et al., ficou confirmada a possibilidade de seguir adiante com a análise fatorial, pois, os dados segregados demonstravam serem adequados. A etapa seguinte foi a extração dos fatores, com o propósito de concluir a respeito dos resultados e sua adequação com a teoria encontrada e defendida neste estudo.

4.1.4 Extração e determinação do número de fatores

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

Tabela 3 – Total da Variância Explicada

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

Método de Extração: Análise de Componentes Principais

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

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

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

4.1.5 Alfa de Cronbach

Com o objetivo de verificar a confiabilidade da matriz (questionário) aplicada na pesquisa foi calculado, por meio do SPSS (V.15), o alfa de cronbach, cujo resultado encontra-se no Tabela 4.

Estatística de Confiabilidade	
Alfa de Cronbach	N de Itens
0,867	16

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

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

4.1.6 Rotação dos fatores

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

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

Para se proceder a análise dos fatores foi realizada a rotação dos mesmos (Tabela 5), a fim de se obter uma estrutura de fatores que facilitasse a sua interpretação. Para essa visão fatorial foi utilizada a abordagem rotacional Varimax.

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

Tabela 5 – Componentes da Matriz Rotacionada

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

Nota: Método de Extração: Análise dos Componentes Principais; Método de Rotação: Varimax

4.1.7 Interpretação dos fatores

Examinando a matriz após a rotação dos fatores é possível identificar, para cada fator, as variáveis que têm mais em comum com cada um deles. O fator 1 está fortemente relacionado com as variáveis ‘discute o trabalho com o auditado’, ‘não conformidades e melhorias têm controle histórico’, ‘não conformidades sofrem controle’, ‘os resultados de prazos e planejamento têm controle histórico’, ‘recomendações de melhorias são controladas’, ‘realiza os trabalhos do planejamento’ ‘trabalho do auditor tem análise’ e ‘trabalhos realizados nos prazos’.

O fator 2 é composto pelas variáveis ‘controle de gastos totais’, ‘economias, gasto individuais e totais e com treinamento têm controle histórico’, ‘além de orçamento para a auditoria interna’. O fator 3 ficou definido com as variáveis ‘avaliação interna e externa do trabalho e reclamação da gestão têm controle histórico’, ‘avaliação interna dos auditores’ e ‘feedback ou solicitação de trabalhos pela gestão’.

A fim de que possa ser relacionado com a teoria avaliada neste estudo, o fator 1 pode ser denominado como aquele relativo às necessidades de controle dos processos internos da auditoria, isso fica bem caracterizado nas respostas dos questionários oferecidas pelos gestores respondentes. O fator 2 relaciona-se com a necessidade que a auditoria interna possui para o controle de valores investidos e recuperados que envolvem o trabalho dos auditores durante a sua execução. O fator 3 está intrinsecamente relacionado com a qualidade interna e externa do trabalho, uma preocupação comumente muito latente nos departamentos de auditoria interna.

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

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

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

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

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

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

Os fatores 1 e 2 aparecem fortemente relacionados com o resultado da pesquisa de Liu, Woo e Bonsu (1997, p. 476) a qual revela a necessidade de padrão de qualidade e menciona medidas e indicadores que podem ser analisados no trabalho do departamento de Auditoria interna, tais como: resultados significativos, recomendações, adesão ao plano de auditoria, métodos de avaliação e ausência de surpresas. Menciona, ainda, a referida pesquisa, os critérios de custos/benefícios, além de ter revelado que a equipe de auditores deve sempre ser motivada por meio de *feedback* eficaz e autoestima.

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

4.2 Resultados e discussão

Apresentam-se os retratos das posições dos respondentes que seguem formas de questionamentos aliados às discussões pertinentes. Observa-se que devida as restrições de espaço somente algumas questões são destacadas.

a) Questão 1 - Em matéria de atribuições funcionais, para quem responde o chefe da Auditoria interna?

Tabela 6 – Reporte de Auditoria Interna

Ao Comitê de Auditoria	16	53%
Ao Conselho Fiscal	0	0%
Ao Conselho de Administração	4	13%
Ao Presidente da Companhia ou equivalente	9	30%
Ao Diretor Financeiro ou de Controladoria	1	3%
Outros	0	0%

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

Conforme Tabela 6, a resposta à primeira questão demonstra que o reporte de Auditoria interna está baseado em dois grandes grupos, que são aqueles que respondem ao comitê de auditoria (53%) e ao presidente da companhia (30%).

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

Verificou-se que 76% dos departamentos de auditoria pesquisados possuem entre 1 e 10 colaboradores (1 até 5 foram 53%) e (6 a 10 foram 23%). A adoção do tipo específico de auditoria fica a critério de cada empresa e, na maioria das vezes, está sob a responsabilidade da Auditoria interna.

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

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

b) Questão 5 - Qual unidade da federação no Brasil o departamento de Auditoria interna está localizado?

Os respondentes se concentraram das seguintes formas: São Paulo (22) Distrito Federal (2) Paraná (2) Pernambuco (2) Rio de Janeiro (1) e Rio G. do Sul (1) assim notando que o estudo foi predominantemente de São Paulo e que a existência de auditoria interna está nos grandes centros do país.

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

Ficou distribuído entre 43% do público pesquisado (pontuação de 1 a 4) e entre 50% do público pesquisado (pontuação de 7 a 10). De modo geral, uma parcela significativa de 50% das Auditorias Internas respondentes possui baixa avaliação independente do seu trabalho, o que significa oportunidade de não avaliar resultados obtidos pelos respectivos departamentos.

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

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

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

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

e) Questão 8 - A Auditoria interna realiza todos os trabalhos programados por período?

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

atividade.

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

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

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

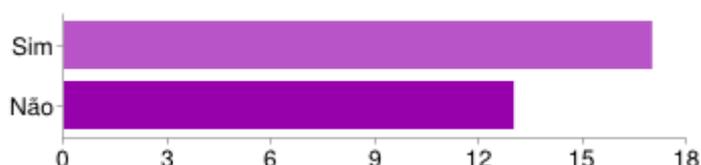
Os resultados demonstram que 47% dos pesquisados controlam todas as recomendações de melhorias, e que 27% controlam entre 80 e 90%. Trata-se de procedimento de auditoria muito recomendado na teoria.

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

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

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

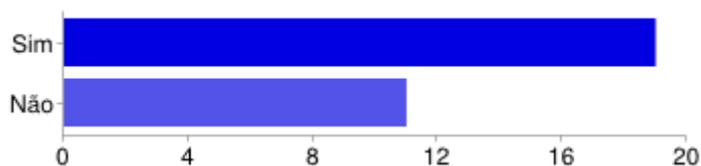
Figura 2 – Controle das economias com trabalhos de auditoria



Mais da metade (57%) dos respondentes se preocupam em controlar as economias obtidas com o trabalho da auditoria. Um exemplo objetivo da evidência de medição de resultados pode incluir valores economizados com o plano anual de trabalho e com o trabalho individual do auditor, o acompanhamento orçamentário da Auditoria e a inclusão de recursos necessários para realização das atividades programadas.

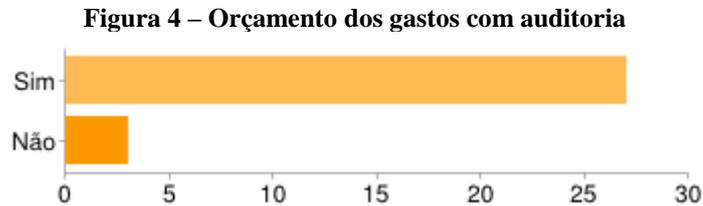
g) Questão 14 - Os custos individuais com cada trabalho de auditoria são controlados? (despesas com hospedagem, refeição, transportes etc..).

Figura 3 – Controle dos custos individuais de auditoria



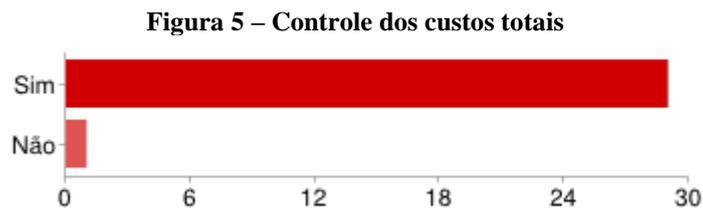
Essa é uma medida de controle bem recomendada; uma quantidade significativa dos perguntados (63%) respondeu que controlam os custos dos trabalhos da auditoria. Se que seja avaliada isoladamente, essa medida naturalmente já significa medição de resultados.

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



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

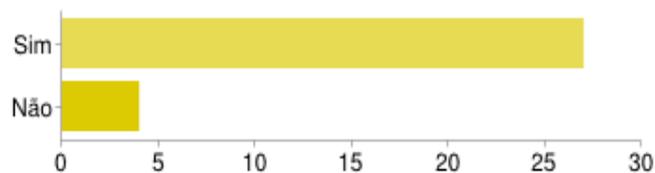
i) Questão 16 - Os custos totais do departamento de auditoria são controlados?



O próprio orçamento da organização possibilita esse controle e pode ser utilizado como parte importante do controle sobre os gastos da Auditoria. Embora, seja de forma parcial, porque evidencia apenas o lado da despesa e não do resultado alcançado com o trabalho, a resposta positiva à essa questão deixa claro a preocupação dos gestores e dos acionistas com o monitoramento de resultados.

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

Figura 6 – Controle de investimentos em treinamento e aprendizagem



Neste caso os gestores demonstram estar atentos às necessidades de aprendizagem e se dedicam ao controle das verbas, a fim de preparar o grupo de auditores, pois, 90% dos consultados possuem e controlam as verbas destinadas ao treinamento interno. Diante dos resultados pode-se afirmar que 67% (respostas de 7 a 10) dos gestores consultados controlam as economias e as despesas de auditoria.

Nagi e Cenker, (2002, p. 133) numa pesquisa realizada, por meio de entrevistas com 11 diretores de auditoria interna das grandes empresas de capital aberto nos Estados Unidos, que visa avaliar a nova definição de auditoria como uma garantia independente, objetiva e de consultoria destinada a agregar valor, constataram que esses diretores acreditam que

quantificar e relatar o valor agregado é um processo positivo que pode ser medido objetivamente. Economias de custos anuais capturados pela auditoria interna é a base para esta medida.

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

Entre uma série de medidas possíveis Ziegenfuss (2000) menciona, na perspectiva financeira, o custo total por auditor, salário como percentual dos custos totais, viagens como percentual dos custos totais etc.

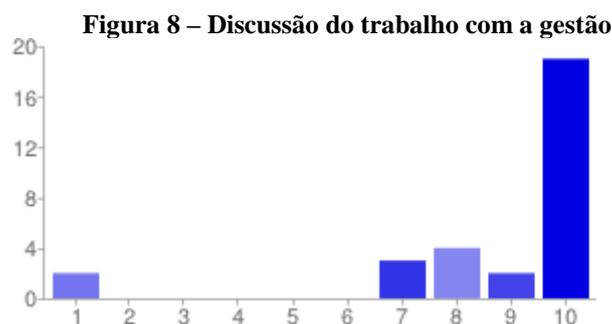
k) Questão 19 - A qualidade final dos trabalhos é discutida com os auditores executantes?



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

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

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

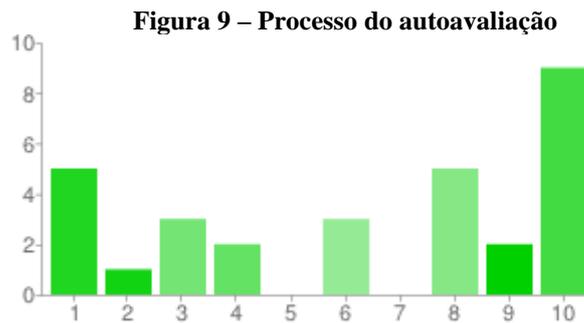


As questões 19 e 20 estão diretamente relacionadas, pois, em qualquer uma das situações perguntadas, o cliente da auditoria (gestão) é sempre uma fonte de referência importante, que ajuda o auditor a enxergar a forma mais adequada de alcançar os resultados; trata-se do seu principal contato e também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

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

m) Questão 23 - Existe na Auditoria interna processo de autoavaliação (avaliação de desempenho)?

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

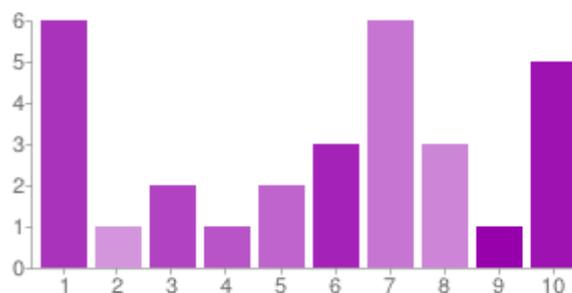


As normas internacionais para o exercício profissional de auditoria item 1300 (2004, p.7), Programa de Garantia da Qualidade e Melhoria, mencionam que as avaliações internas devem incluir:

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

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

Figura 10 – Comparação com resultados anteriores



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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho visou investigar como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição de desempenho do seu próprio trabalho. Como resultados empíricos, este estudo evidencia que a execução de controle sobre a medição de resultados nos departamentos de Auditoria interna é um conjunto de procedimentos, que necessita de parâmetros relativos ao controle dos processos internos de auditoria, ao controle de valores investidos e recuperados e à qualidade interna e externa do trabalho executado.

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

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

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

Muito embora o foco principal de atuação esteja voltado para auditoria contábil/financeira, operacional, sistemas e riscos, os resultados não revelam distinção no controle de medição de resultados. Há a demonstração de preocupação significativa em apresentar os resultados aos gestores das áreas auditadas.

Esse estudo, embora tenha suas limitações, tem a preocupação de chamar a atenção para a necessidade de avaliação da eficácia da Auditoria interna e seus respectivos valores gerados, assim como, tornarem mais transparentes os seus resultados. Por se tratar de um estudo relativo à ciência social comportamental pode-se esperar que, se realizado em outras oportunidades, resultados diferentes podem ser obtidos.

Para pesquisas futuras, recomenda-se maior amplitude da amostra, assim como a identificação da forma como a medição de resultados é realizada na auditoria privada e comparação com as públicas. Em virtude de a pesquisa ter sido realizada por meio de questionário autoadministrado e os próprios gestores de auditoria tecer comentários sobre os controles que executam não se podem descartar que nas respostas exista uma carga de viés, a fim de demonstrar bons controles de gestão necessitando como sugestão um estudo em profundidade para apóia nossas essas conclusões.

REFERÊNCIAS

ALLEGRI, M.; D'ONZA, G.; PAAPE, L.; MELVILLE, R.; SARENS, G. The European literature review on internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 8, p. 845 – 853, 2006. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900610703787>

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

ARENA, Marika; ARNABOLDI, Michela; AZZONE, Giovanni. Internal audit in Italian organizations - A multiple case study. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 3, p. 275 – 292, 2006. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900610653017>

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

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

CARCELLO, J. V.; HERMANSON, D. R.; RAGHUNANDAN K. Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing. **Accounting Horizons**, v. 19, n. 2, p. 69 – 84, Junho 2005. <http://dx.doi.org/10.2308/acch.2005.19.2.69>

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC – NBC T 12 – **Norma Brasileira de Contabilidade da Auditoria interna**. 01 de janeiro de 2004. Disponível em: <http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0986_2002.pdf>. Acesso 20 jun 2011.

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

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

DITTENHOFER, M. Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of the Present Methods. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 8, p. 443–450, 2001. <http://dx.doi.org/10.1108/EUM0000000006064>

FAMA, Eugene; JENSEN Michael. Separation of Ownership and Control. **Journal of Law and Economics**, v. 26, p. 301-327, 1983. <http://dx.doi.org/10.1086/467037>

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

FLESHER, D. L.; ZANZIG, J. S. Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing. **Managerial Auditing Journal**, v. 15, n. 7, p.331 – 337, 2000. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900010344601>

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

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

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

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

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA. **Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria interna**. 2006. Disponível em: <http://www.laflai.com/doc_prt/2>, acesso em 20 jun. 2011.

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

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

- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em Ação - Balanced Scorecard**. Edição 1996 Harvard Business School Press. Trad. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- KUHN, Jr J. R; SUTTON, S. G. Continuous Auditing in ERP System Environments. **Journal of Information Systems**, v. 24, p. 91-112, Spring 2010.
<http://dx.doi.org/10.2308/jis.2010.24.1.91>
- LARKIN, J. M.; SCHWEIKART, J. A., A Performance Model for Staff Internal Auditors: Implications for Personnel Management. **Mid American Journal of Business**, v. 7, n. 2, 1992. <http://dx.doi.org/10.1108/193551811992000112>
- LIU, J.; WOO H. S.; BONSU, V. B. Developing Internal Auditing Procedures in UK Organizations Using a Benchmarking Approach. **Managerial Auditing Journal**; v. 12, n. 9; p. 464 – 478, 1997. <http://dx.doi.org/10.1108/02686909710185198>
- MACDONALD, B.; COLOMBO L. Creating Value Through Human Capital Management, **Internal Auditor**, v. 58, n. 4, p. 69-75, agosto 2001.
- MIHRET, D. G.; JAMES, Kieran; MULA Joseph M. Antecedents and Organizational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness: Some Propositions and Research Agenda. **Pacific Accounting Review**, v. 22, n. 3, p. 224-252, 2010.
<http://dx.doi.org/10.1108/01140581011091684>
- MIHRET, D. G.; YISMAW A. W. Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 5 p. 470 – 484, 2007.
<http://dx.doi.org/10.1108/02686900710750757>
- NAGY, A. L.; CENKER W. J. An Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function. **Managerial Auditing Journal**, v. 17, n. 3, p. 130-137, 2002.
- RATCLIFFE, T.A.; LANDES Charles E. AICPA- American Institute of CPAs. **Journal of Accountancy**. Disponível em: <<http://www.aicpa.org>> . Acesso em 18 set. 2011.
- RICHARDS, D. The future of the Internal Audit Profession. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 8, p. 1-2, 2006.
- ROTH, James. **How do Internal Auditors Add Value?** Characteristics Common to Top-Rated Audit Shops Help to Shed Light on the Nebulous Concept of Adding Value. Disponível em: <<http://www.suhaskrit.com>>. Acesso em 15 ago 2011.
- STEWART, J. G.; KENT Pamela. The Use of Internal Audit by Australian Companies. **Managerial Auditing Journal**. v. 21, n. 1, p. 81-101, 2006.
<http://dx.doi.org/10.1108/02686900610634775>
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA (EUA) - **Código de Ética**. Disponível em: <<http://www.theiia.org/guidance>>. Acesso em 17 dez. 2011.
- WALZ, A. **Adding Value**: Creating Value Has Become a Matter of Survival, 2008. Disponível em: <<http://findarticles.com/p/articles>>. Acesso em 20 set. 2011.
- ZIEGENFUSS, D. E. Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard, **Managerial Auditing Journal**, p. 12 – 19, 2000.
<http://dx.doi.org/10.1108/EUM0000000005305>