

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES – UCAM  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO  
CURSO DE MESTRADO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

VANESKA TAVARES RANGEL PRESTES

**AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DA SUA CONTRIBUIÇÃO PARA  
A EFICÁCIA DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL**

CAMPOS DOS GOYTACAZES, RJ  
Maio de 2017

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES – UCAM  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO  
CURSO DE MESTRADO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

Vaneska Tavares Rangel Prestes

**AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DA SUA CONTRIBUIÇÃO PARA  
A EFICÁCIA DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de  
Mestrado em Engenharia de Produção da  
Universidade Candido Mendes –  
Campos/RJ, para obtenção do grau de  
MESTRE EM ENGENHARIA DE  
PRODUÇÃO.

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Denise Cristina de Oliveira Nascimento, D.Sc.

CAMPOS DOS GOYTACAZES, RJ  
Maio de 2017

## FICHA CATALOGRÁFICA

Preparada pela Biblioteca da UCAM - CAMPOS 002/2017

Prestes, Vaneska Tavares Rangel.

Auditoria interna: um estudo da sua contribuição para a eficácia da gestão pública no Brasil / Vaneska Tavares Rangel Prestes. – 2017.  
156 f.; il.

Orientadora: Denise Cristina de Oliveira Nascimento.  
Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção – Universidade Candido Mendes – Campos. Campos dos Goytacazes, RJ, 2017.  
Bibliografia: f. 133 - 144.

1. Auditoria interna – Instituto Federal Fluminense. 2. Gestão pública.  
I. Universidade Candido Mendes – Campos. II. Título.

CDU – 657.6+377:35 (815.3)

VANESKA TAVARES RANGEL PRESTES

**AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO DA SUA CONTRIBUIÇÃO PARA  
A EFICÁCIA DA GESTÃO PÚBLICA NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de  
Mestrado em Engenharia de Produção da  
Universidade Candido Mendes –  
Campos/RJ, para obtenção do grau de  
MESTRE EM ENGENHARIA DE  
PRODUÇÃO.

Aprovada em 05 de maio de 2017.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof<sup>a</sup>. Denise Cristina de Oliveira Nascimento, D.Sc.  
UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES / UFF - Orientadora

---

Prof. Claudio Luiz Melo de Souza, D.Sc.  
UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES - CAMPOS

---

Prof. Ailton da Silva Ferreira, D.Sc.  
UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE (UFF)

CAMPOS DOS GOYTACAZES, RJ  
2017

Dedico a Deus, o autor da minha vida;  
Jesus Cristo, autor da minha salvação e  
ao Espírito Santo meu amigo e fonte da  
minha força.

Ao Deus Trino que guia e guarda cada  
passo do meu caminhar sobre esta terra,  
que me leva a realizar sonhos mais altos  
e melhores do que aqueles que eu sou  
capaz de imaginar para mim mesma, e  
olha para mim com graça e misericórdia a  
cada dia a despeito de sua grandeza e  
minha pequenez.

Ao Deus Pai que graciosamente me  
chama de filha, o único capaz de me  
compreender sem nenhuma explicação....

## AGRADECIMENTOS

A Deus pela proteção e pelo amparo nos momentos difíceis.

A minha orientadora Prof<sup>a</sup>. Denise Cristina de Oliveira Nascimento, que com muita paciência, conhecimento e didática, mostrou-me uma direção, foi minha parceira de jornada e colocou toda a sua experiência a minha disposição durante o processo de realização deste trabalho.

Ao Prof. Eduardo Shimoda, pela colaboração e auxílio nas horas em que precisei.

A todos os Professores do Mestrado em Engenharia de Produção, pois foram fonte de conhecimento e de inspiração durante toda a minha jornada no mestrado.

A minha família que sempre esteve presente, acreditou no meu potencial, me apoiou, incentivou, investiu, torceu e orou pela minha realização pessoal e profissional e, pacientemente entendeu minha ausência.

Ao meu chefe Hector Lucas Cardoso Rivas Junior, que me proporcionou a oportunidade e o apoio para cursar este mestrado.

Ao Instituto Federal Fluminense pelo incentivo concedido por meio do Programa de Incentivo a Qualificação.

*“A menos que modifiquemos a nossa  
maneira de pensar, não seremos capazes  
de resolver os problemas causados pela  
forma como nos acostumamos a ver o  
mundo”.*  
*(Albert Einstein)*

## RESUMO

Os cidadãos anseiam pela realização de políticas públicas que estejam alinhadas com as suas expectativas. Neste sentido, concretizar os princípios de governança pública significa agregar valores e princípios à legalidade, harmonizando os processos e procedimentos, contribuindo para o aprimoramento da gestão institucional voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados. Este estudo tem por objetivo principal analisar a percepção dos gestores públicos de um Instituto Federal de Ensino sobre a contribuição da Auditoria Interna à eficácia da gestão. Para isso, realizou-se uma análise bibliométrica sobre a contribuição da auditoria à eficácia da gestão. Também foi realizada uma revisão bibliográfica, buscando identificar técnicas e ferramentas de mapeamento de processos em serviços e, através de um estudo de caso, foi realizada a pesquisa na Unidade de Auditoria Interna – AUDIN do Instituto Federal Fluminense-IFFluminense, visando detectar possíveis melhorias nos procedimentos realizados no departamento, de modo a contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública. Complementado por uma pesquisa o estudo verificou, por meio de respostas ao questionário estruturado, utilizado como instrumento de coleta, a contribuição da unidade de auditoria interna à eficácia da gestão do IFFluminense, sob a ótica dos gestores. Os itens do questionário foram validados segundo a metodologia proposta por Lawshe (1975), apresentando como resultado um panorama da auditoria interna no IFFluminense, inferindo-se, também, que ainda existe a necessidade de implantação da metodologia de gestão de riscos para cumprir os dispositivos legais e maximizar a eficiência de suas atividades de auditoria interna, a fim de que esta se traduza em um instrumento efetivo de implantação da governança pública como princípio inerente à Administração Pública.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Mapeamento de Processos em Serviço. Qualidade de serviço.

## ABSTRACT

Citizens long for public policies that are aligned with their expectations. In this sense, implementing the principles of public governance means adding values and principles to legality, harmonizing processes and procedures, contributing to the improvement of institutional management aimed at the realization of the rights and guarantees of the administered. This study has as main objective to analyze the perception of the public managers of a Federal Institute of Education on the contribution of the Internal Audit to the effectiveness of the management. For this, a bibliometric analysis was carried out on the contribution of the audit to the effectiveness of the management. A bibliographic review was also carried out to identify process mapping techniques and tools and, through a case study, a study was carried out at the Internal Audit Unit - AUDIN of the Federal Fluminense Institute - IFFluminense, in order to detect possible improvements in Procedures in the department, in order to contribute to the improvement of public management. Complemented by a survey, the study verified the contribution of the internal audit unit to the effectiveness of the management of IFFluminense, from the point of view of the managers, through the answers to the structured questionnaire used as collection instrument. The items of the questionnaire were validated according to the methodology proposed by Lawshe (1975), presenting as a result a panorama of the internal audit in IFFluminense, also inferring that there is still a need to implement the risk management methodology to comply with the devices And maximize the efficiency of its internal audit activities, so that it can be translated into an effective instrument for the implementation of public governance as a principle inherent in Public Administration

Keywords: Internal Audit. Mapping of Processes in Service. Service quality.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tipos de Controle.....	16
Figura 2 - Componentes dos mecanismos de Governança .....	18
Figura 3 - Relação entre Governança e gestão.....	19
Figura 4 – Cronologia da Produção.....	28
Figura 5 – Fluxograma de um hospital.....	41
Figura 6 – Blueprint de um hotel de luxo .....	44
Figura 7 - Mapa do serviço.....	46
Figura 8 - Estrutura de processamento de clientes .....	48
Figura 9 - Exemplo de questões de uma WTA para um restaurante.....	49
Figura 10 – STA aplicada à recepção de um escritório de advocacia.....	52
Figura 11 - Diagrama da definição do serviço para um fast-food.....	54
Figura 12 – Diagrama IDEF0 para produção de biodiesel .....	57
Figura 13 - Diagrama IDEF3 para devolução de mercadoria .....	60
Figura 14 - Mapa do território de atuação do Instituto Federal Fluminense. ....	65
Figura 15 – Macrofluxo operacional da Auditoria Interna .....	67
Figura 16 - Consumo de horas por atividade da Auditoria Interna .....	69
Figura 17 – Fluxograma – Parecer de Auditoria.....	72
Figura 18 – Fluxograma – Relatório de Auditoria .....	74
Figura 19 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão estrutura organizacional .....	96
Figura 20 - Grau importância - dimensão estrutura organizacional.....	99
Figura 21 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão habilidades e competências dos auditores internos .....	100
Figura 22 - Grau importância - dimensão habilidades e competências dos auditores internos .....	103
Figura 23 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão atividade de auditoria interna.....	105
Figura 24 - Grau importância - dimensão atividade de auditoria interna .....	111
Figura 25 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão características da Instituição .....	113
Figura 26 - Grau importância - dimensão características da Instituição .....	114

Figura 27 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão relação com o CONSUP .....	115
Figura 28 - Grau importância - dimensão relação com o CONSUP .....	116
Figura 29 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão relação com a Gestão.....	118
Figura 30 - Grau importância - dimensão relação com a gestão.....	119
Figura 31 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão atendimento à expectativa da gestão .....	120
Figura 32 - Grau importância - dimensão atendimento à expectativa da gestão ....	123
Figura 33 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão atendimento à expectativa do CONSUP .....	126
Figura 34 - Grau importância - dimensão atendimento à expectativa do CONSUP	128

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Distribuição dos Registros Encontrados por Tipo de Documento .....	27
Tabela 2- Distribuição de Registros por Veículo de Publicação .....	27
Tabela 3- Principais atributos por quantidade de citações .....	32
Tabela 4 - Critérios por artigo.....	84
Tabela 5 - Percepção dos itens considerados essenciais para os gestores .....	88
Tabela 6 – Percepção de itens essenciais pelos gestores .....	92
Tabela 7 - Itens considerados não essenciais pelos gestores .....	94
Tabela 8 - Valores de CVR – Dimensão Estrutura Organizacional .....	149
Tabela 9 - Valores de CVR – Dimensão habilidades e competências dos auditores internos .....	150
Tabela 10 - Valores de CVR – Dimensão atividade de auditoria interna.....	151
Tabela 11 - Valores de CVR – Dimensão características da Instituição .....	152
Tabela 12 - Valores de CVR – Dimensão relação com o CONSUP .....	153
Tabela 13 - Valores de CVR – Dimensão relação com a Gestão.....	154
Tabela 14 - Valores de CVR – Dimensão atendimento à expectativa da gestão ....	155
Tabela 15 - Valores de CVR – Dimensão atendimento à expectativa do CONSUP	156

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Artigos que compõem o referencial inicial – Base Scopus.....	30
Quadro 2 - Principais atributos de qualidade do serviço de auditoria por autor .....	31
Quadro 3 - Atributos de qualidade x componentes do COSO (2013).....	33
Quadro 4 - Métodos IDEF .....	55

## LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AUDIN	Auditoria Interna
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CONSUP	Conselho Superior
COSO I	<i>Internal Control – Integrated Framework</i>
COSO II	<i>Enterprise Risk Management – Integrated Framework</i>
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CVR	<i>Content Validity Ratio</i>
EaD	Educação a distância
IDEF	<i>Integration Definition for Function Modeling</i>
IFFluminense	Instituto Federal Fluminense
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
MPF	Ministério Público Federal
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBR	Norma Brasileira
PAINT	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna
PPP	Plano de Providências Permanente
RAINT	Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna
SCI	Sistema de Controle Interno
STA	<i>Service Transaction Analysis</i>
TCU	Tribunal de Contas da União
UPEA	Unidade de Pesquisa e Extensão Agroambiental
UOB	<i>Unit of Behavior</i>
WTA	<i>Walk-through-audit</i>

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	16
1.2	OBJETIVOS DA PÊSQUISA	20
1.2.1	<b>Objetivo geral</b>	20
1.2.2	<b>Objetivos específicos</b>	20
1.3	FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	21
1.4	SINTESE DA ESTRATÉGIA DE PESQUISA	21
1.5	DELIMITAÇÃO	22
1.6	IMPORTÂNCIA DO ESTUDO E JUSTIFICATIVA	22
1.7	ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO	23
<b>2</b>	<b>ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA APLICADA À AUDITORIA INTERNA: CONTRIBUINDO PARA A EFICÁCIA DA GESTÃO</b>	24
2.1	INTRODUÇÃO	24
2.2	METODOLOGIA	26
2.3	RESULTADOS E DISCUSSÃO	26
2.3.1	<b>Distribuição dos registros por tipo de documento</b>	26
2.3.2	<b>Identificação dos periódicos com maior número de artigos publicados</b>	27
2.3.3	<b>Identificação dos autores com maior número de publicações</b>	28
2.3.4	<b>Levantamento da cronologia da produção</b>	28
2.3.5	<b>Referencial Inicial</b>	29
2.3.6	<b>Identificação dos principais atributos de qualidade do serviço de Auditoria Interna</b>	31
2.4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
<b>3</b>	<b>MAPEAMENTO DE PROCESSOS EM SERVIÇOS: ESTUDO DE CASO DE UMA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA</b>	35
3.1	INTRODUÇÃO	35
3.2	METODOLOGIA	37
3.3	RESULTADOS E DISCUSSÃO	39
3.3.1	<b>Métodos para mapeamento de processos em serviços</b>	39
3.3.1.1	<b>Fluxograma</b>	40
3.3.1.2	<b>Service blueprint</b>	43
3.3.1.3	<b>Mapa do serviço</b>	44
3.3.1.4	<b>Estrutura de processamento de clientes</b>	47
3.3.1.5	<b>Walk-through-audit (WTA)</b>	49
3.3.1.6	<b>Análise da transação de serviço (Service Transaction Analysis - STA)</b>	50
3.3.1.7	<b>Linguagem de representação para projeto de processos de serviços</b>	53
3.3.2	<b>Técnicas de modelagem de processos em serviços</b>	55
3.3.2.1	<b>Integration Definition – IDEF</b>	55
3.3.2.2	<b>Integration Definition for Function Modeling – IDEF0</b>	56
3.3.2.3	<b>Integration Definition for Function Modeling – IDEF3</b>	58
3.3.3	<b>Estudo de Caso: Auditoria Interna no IFFluminense</b>	61
3.3.3.1	<b>Conceituação de Auditoria Interna</b>	61
3.3.3.2	<b>Objetivo da Auditoria Interna</b>	62
3.3.3.3	<b>Atribuições da Auditoria Interna</b>	62

3.3.3.4	Organização e Estrutura da Auditoria Interna .....	64
3.3.3.5	Atividades da Auditoria Interna .....	66
3.3.3.5.1	Mapeamento do processo: parecer de auditoria .....	71
3.3.3.5.2	Mapeamento do processo: relatório de auditoria .....	73
2.4	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	77
<b>4</b>	<b>AVALIAÇÃO DA QUALIDADE DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA SOB A ÓTICA DE GESTORES PÚBLICOS: VALIDADE DE ITENS DO QUESTIONÁRIO .....</b>	<b>79</b>
4.1	INTRODUÇÃO .....	79
4.2	REVISÃO DA LITERATURA .....	80
4.2.1	Avaliação da qualidade/eficiência do serviço de auditoria .....	80
4.2.2	Aplicação do Método de Lawshe .....	82
4.3	METODOLOGIA .....	83
4.3.1	Compilação de itens para compor o questionário .....	83
4.3.2	Elaboração do questionário de pesquisa .....	86
4.3.3	Seleção/Validade dos itens do questionário .....	86
4.3.4	Coleta de dados .....	91
4.4	RESULTADOS DA PESQUISA .....	91
4.4.1	Análise geral da percepção dos gestores .....	91
4.4.2	Análise da percepção dos gestores por dimensão .....	96
4.4.2.1	- Estrutura Organizacional .....	96
4.4.2.2	- Habilidades e competências dos auditores internos .....	99
4.4.2.3	- Atividade da Auditoria Interna .....	104
4.4.2.4	- Características da Instituição .....	112
4.4.2.5	- Relação com o Conselho Superior. ....	115
4.4.2.6	- Relação com a Gestão .....	117
4.4.2.7	- Atendimento à expectativa da gestão .....	120
4.4.2.8	- Atendimento à expectativa do Conselho Superior .....	124
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>130</b>
5.1	SUGESTÕES PARA TRABALHO FUTUROS .....	132
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>133</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A prática da corrupção e de atos de improbidade são condutas cada vez mais corriqueiras em nosso país, levando em consideração todos os reflexos negativos causados na sociedade, na economia, na política, entre outros, sendo também um empecilho para uma Administração Pública eficaz (COSTA, 2005).

Como órgão pertencente à Administração Pública Indireta, os Institutos Federais estão sujeitos aos controles (Figura 1) estabelecidos no sistema normativo existente e, ainda, aos controles, interno e externo, exercidos respectivamente pela Controladoria Geral da União-CGU, Tribunal de Contas da União-TCU e, em menor grau, pelo Ministério Público Federal-MPF. Ainda, há o controle realizado pela própria entidade e o controle social – realizado pela sociedade (LINCZUK, 2012).

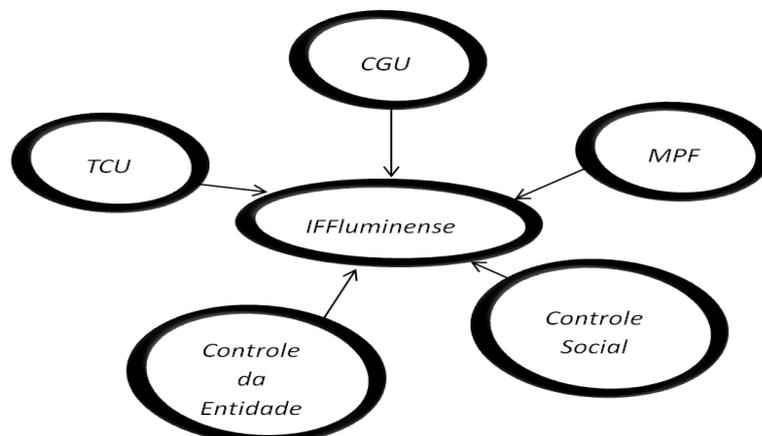


Figura 1 - Tipos de Controle

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Os Institutos Federais são autarquias federais criadas pela Lei nº 11.892 de 29 de dezembro de 2008, publicada no Diário Oficial da União de 30 de dezembro de 2008, cuja finalidade primordial é assegurar educação - direito social consagrado no artigo sexto da Carta Magna (PACHECO, 2011).

Controle Interno, na definição da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI - é um processo efetuado por todos em uma organização, projetado para identificar riscos e fornecer garantia razoável de que, ao se buscar cumprir a missão da entidade, alguns objetivos gerais serão atingidos: executar operações de forma organizada, ética, econômica, eficiente e eficaz; estar em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis; salvaguardar recursos contra perda, abuso e dano; e cumprir as obrigações de *accountability*. *Accountability* é um processo de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade (TCU, 2014).

De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO (2013), controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. Para tanto, apresenta cinco componentes integrados: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoração.

Sob o enfoque moderno da Administração, a evolução da gestão está diametralmente ligada ao desenvolvimento do controle interno, o qual não pode ser visto apenas como mecanismo de apuração de irregularidades. Castro (2008) afirma que a evolução do controle interno no Brasil passou por diversas etapas e modificou seu foco ao longo dos anos. O controle interno focado nos processos prevaleceu até o fim do regime militar, sendo gradualmente substituído pelo controle voltado para o resultado até 2001. Após a criação da CGU e o fortalecimento das auditorias internas nos órgãos públicos, a gestão de riscos passou a estar em evidência.

Risco é a possibilidade de haver uma ocorrência que dificulte ou obste o alcance de um objetivo. Controles internos são as ações implementadas para mitigar os riscos, buscando assegurar, com certa garantia, que os objetivos sejam atingidos (BRITO, 2016).

Para o TCU (2014), governança no setor público compreende basicamente os mecanismos de liderança, estratégia e controle (Figura 2) implementados para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, visando à condução de políticas públicas e a prestação de serviços de interesse da sociedade.



Figura 2 - Componentes dos mecanismos de Governança

Fonte: TCU (2014)

Assim, concretizar os princípios de governança pública significa agregar valores e princípios à legalidade, harmonizando os processos e procedimentos, contribuindo para o aprimoramento da gestão institucional voltada à concretização dos direitos e garantias dos administrados – *shareholders* do Estado. A Figura 3 representa a relação entre Governança e gestão:



Figura 3 - Relação entre Governança e gestão

Fonte: TCU (2014)

A auditoria interna dos Institutos Federais se insere no sistema de controle interno das entidades, porém, com uma missão ainda maior, que é a de assegurar a própria adequação do controle interno e a sua contribuição efetiva para os resultados da instituição, sendo a avaliação da gestão de riscos um dos seus recentes objetivos (BARROS, 2012).

Segundo o *Institute of Internal Auditors-IIA* - entidade internacional voltada ao contínuo desenvolvimento profissional do auditor interno e de sua profissão - auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, que tem como propósito agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a cumprir os seus objetivos a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia da gestão de riscos, controle e processos de governança (The Institute of Internal Auditors, 2004).

Nesse cenário, encontra-se o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Fluminense, também denominado Instituto Federal Fluminense (IFFluminense) - instituição de ensino vinculada à Secretaria Tecnológica do Ministério da Educação, que apresenta estrutura *multicampi* e possui gestão delegada, fazendo parte da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica.

De acordo com a Resolução nº 11, de 28/03/2017, do CONSUP do IFFluminense, a instituição oferta para mais de vinte e dois mil estudantes, além de cursos superiores em nível de graduação e pós-graduação, cursos técnicos profissionalizantes de nível médio e cursos de curta duração voltados à qualificação

profissional de trabalhadores. Somam-se a estes, os cursos ofertados na modalidade de educação a distância (EaD), pelo Programa e-Tec Brasil.

No movimento de territorialização, consoante a citada resolução, o IFFluminense encontra-se em 11 municípios, com uma malha espacial que alcança 11 campi, um Polo de Inovação, um Centro de Referência em Tecnologia, Informação e Comunicação na Educação e a Reitoria. Este desenho tem como base os municípios de Bom Jesus do Itabapoana, Itaperuna, Cambuci, Santo Antônio de Pádua e Cordeiro na região Noroeste Fluminense; de Campos dos Goytacazes, São João da Barra, Quissamã e Macaé na região Norte Fluminense; na região das Baixadas Litorâneas, o de Cabo Frio; e os municípios de Itaboraí e Maricá na região Metropolitana.

A representatividade territorial do IFFluminense ainda conta com os polos de Educação a Distância nos municípios de Casimiro de Abreu, Bom Jardim, Porciúncula e Miracema; que se somam aos municípios onde há campus, constituindo, assim, uma verdadeira rede, conforme dispõe a Resolução nº 11/2017 do Conselho Superior do IFFluminense.

Nesse contexto, a Auditoria Interna se insere como órgão de controle responsável por fortalecer e assessorar a gestão, bem como racionalizar as ações do IFFluminense e prestar apoio, dentro de suas especificidades no âmbito da Instituição, aos Órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e ao Tribunal de Contas da União, respeitada a legislação pertinente.

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

### 1.2.1 Objetivo geral

Avaliar as contribuições da AUDIN para a eficácia da gestão pública de uma instituição de educação superior na percepção dos seus gestores.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Analisar por método bibliométrico o tema “contribuição da Auditoria Interna para a eficácia da gestão”;

Desenvolver uma revisão de literatura sobre técnicas e ferramentas de mapeamento de processos em serviço, bem como critérios de qualidade dos serviços de auditoria;

Mapear o processo de auditoria, de forma a proporcionar a revisão da forma como os procedimentos são realizados no Instituto e a melhoria dos controles internos;

Validar os itens do questionário de avaliação da qualidade dos serviços de auditoria interna, no que tange a sua contribuição à eficácia da gestão.

### 1.3 FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Este estudo pretende responder a seguinte questão: Qual é o impacto das recentes alterações normativas acerca de controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal nas atividades da Auditoria Interna do IFFluminense?

### 1.4 SINTESE DA ESTRATÉGIA DE PESQUISA

Para atender aos objetivos da pesquisa, segue abaixo as fases para o desenvolvimento do trabalho:

- Identificação dos artigos relacionados ao tema “contribuição da auditoria interna para a eficácia da gestão”, através de uma ampla pesquisa bibliométrica.

- Identificação dos principais critérios utilizados para avaliação da atividade de auditoria interna em relação à eficácia da gestão, através da análise dos referidos artigos.

- Análise qualitativa através mapeamento do processo de auditoria, descrevendo, compreendendo e explicando as várias etapas do procedimento, possibilitando a sua revisão e a melhoria dos controles internos.

- Desenvolvimento de um questionário de pesquisa, com o objetivo de validar os critérios identificados na literatura.

- Coleta de dados através da aplicação do questionário aos gestores do IFFluminense, visando levantar a percepção de cada um deles em relação à validade dos critérios identificados na literatura.

- Apresentação e análise quantitativa dos resultados, mediante aplicação de método para validação dos critérios.

## 1.5 DELIMITAÇÃO

A pesquisa utiliza como base para a avaliação dos critérios sobre a contribuição da auditoria interna para a eficácia da gestão, a opinião de gestores do IFFluminense. Neste sentido, optou-se por utilizar uma amostragem probabilística em que 30 gestores foram contemplados para expressar sua experiência em gestão e avaliar a atividade da auditoria interna, considerando o método de avaliação do conteúdo de questionários elaborada por Lawshe (1975), que busca identificar os itens essenciais.

## 1.6 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO E JUSTIFICATIVA

Com o processo de expansão da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica, implementado pelo Governo Federal a partir de 2008, destinando mais de 3 bilhões de reais e com a construção de mais de 200 novas unidades escolares no Brasil torna-se pertinente o estudo da eficácia da gestão das unidades.

A pesquisa possui relevância para a Administração Pública na medida em que pretende contribuir para o fortalecimento da gestão institucional dos Institutos Federais.

Apresenta, ainda, relevância social, posto que a avaliação e a melhoria dos controles da gestão institucional podem resultar numa administração focada no alcance de resultados que estejam alinhados com as expectativas dos administrados.

Ademais, o auditor da gestão pública ao avaliar os resultados das políticas públicas, ao prevenir situações buscando garantir os resultados sociais das ações de governo, está assegurando ao cidadão o direito a uma boa gestão dos recursos

públicos. Os dados manipulados pelos auditores devem se transformar em informações úteis a sociedade – em benefícios sociais e impactos positivos nas ações e políticas públicas.

## 1.7 ESTRUTURAÇÃO DO TRABALHO

A presente pesquisa está estruturada em 5 Capítulos. O Capítulo 1 contém a introdução e aborda o tema de pesquisa, relevância do trabalho, problema de pesquisa e objetivos geral e específicos.

No Capítulo 2 é apresentada uma análise bibliométrica a respeito do tema contribuição da auditoria interna para a eficácia da gestão, metodologia, resultados e discussão.

No Capítulo 3 é apresentada uma revisão bibliográfica sobre técnicas e ferramentas de mapeamento de processos em serviços e, através de um estudo de caso, foi realizada a pesquisa na Unidade de Auditoria Interna – AUDIN do IFFluminense, visando detectar possíveis falhas nos procedimentos realizados que poderiam prejudicar a organização, bem como propor melhorias no departamento, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública.

No Capítulo 4 é apresentada a validade de itens de questionário para avaliação da atividade de auditoria interna, através da revisão de literatura sobre critérios de qualidade dos serviços de auditoria, contextualização da proposta de Lawshe para avaliação do conteúdo dos questionários, metodologia e os resultados.

No Capítulo 5 constam as considerações finais obtidas com o resultado da pesquisa e ainda sugestões de novos estudos para a área de pesquisa.

## **2 ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA APLICADA À AUDITORIA INTERNA: CONTRIBUINDO PARA A EFICÁCIA DA GESTÃO**

### **2.1 INTRODUÇÃO**

A auditoria interna desempenha uma importante função na estrutura de governança corporativa das organizações, na medida em que avalia o funcionamento dos sistemas de controles internos existentes e verifica se os regulamentos, instruções e políticas estão sendo observados, de modo a auxiliar essas organizações a alcançarem suas missões institucionais (TCU, 2014).

O objetivo dos trabalhos da auditoria, segundo o The Institute of Internal Auditors (2016) também é levar razoável segurança a sociedade. O cidadão espera que as políticas públicas sejam verdadeiramente efetivas. Para isso, a população conta com suas unidades de auditorias internas – às vezes, de maneira única; às vezes, vinculadas a um conselho de administração; às vezes, diretamente à presidência.

O IIA reconhece o papel de agregar valor nos dois tipos de trabalhos de auditoria interna: o de avaliação, que fornece opinião e/ou conclusão sobre o funcionamento da organização e o de consultoria, que fornece recomendações, geralmente, a pedido do gestor, sobre como melhorar a organização. Contudo, o último é, na maioria das vezes, alvo de críticas, uma vez que a consultoria coloca o gestor muito próximo do auditor, o que pode comprometer a sua independência (The Institute of Internal Auditors, 2004; CASTRO, 2016).

À medida que as empresas vão mudando e se adaptando, muda-se o foco das auditorias. A auditoria de desempenho, que foca na eficácia, eficiência e economia, é a mais notória; a de conformidade é a mais tradicional, cujo foco é a aplicação de leis e regulamentos; a operacional, mais preocupada com os recursos, o processo e com a evolução, entre outras. Contudo, a auditoria interna deve se adaptar ao nível de maturidade do controle interno. Onde essa maturidade é baixa, a auditoria interna vai implementar e promover o desenvolvimento do controle interno. De acordo com Savčuk (2007), onde está mais avançada, o foco será aprimorar a governança e o gerenciamento de risco.

A gestão de riscos permite tratar com eficiência as incertezas, seja pelo melhor aproveitamento das oportunidades, seja pela redução da probabilidade e/ou impacto de eventos negativos, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor e fornecer garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (TCU, 2014).

Risco, segundo as normas internacionais, é a possibilidade de que um evento, iminente ou futuro, aconteça e afete negativamente a realização dos objetivos (COSO, 2013).

Nesse sentido, a gestão de riscos tem alçado grande destaque dentro das organizações, uma vez que é por meio dela que podem ser gerenciadas e reduzidas as ameaças ao alcance das metas organizacionais e de seus objetivos estratégicos (TCU, 2014).

Enfim, o trabalho do auditor interno deve dar segurança razoável à alta administração e, em última análise, à sociedade, garantir a execução do que está estabelecido em relação às normas que orientam as atividades de um gestor público, contribuir por meio da atividade de auditoria interna para que a gestão das empresas e órgãos alcance seus objetivos estratégicos e, assim, agregar valor, melhorando os resultados das organizações (The Institute of Internal Auditors, 2004).

A análise bibliométrica aplicada à auditoria interna, com foco na eficácia da gestão foi o tema proposto para elaboração deste artigo, tendo sido adotada a metodologia proposta por Costa (2010), visando identificar o referencial inicial da análise, selecionando, ao final, os artigos mais importantes, os autores de maior relevância, os periódicos que mais se destacam no assunto e os artigos mais relacionados com o tema proposto.

## 2.2 METODOLOGIA

Utilizou-se a metodologia recomendada por Costa (2010), que descreve uma proposta para definição de um núcleo inicial de documentos bibliográficos que apoia a realização de qualquer pesquisa científica, baseada nos artigos mais relevantes sobre determinado tema, com a identificação dos primeiros e dos últimos autores a escreverem sobre o assunto, bem como com a identificação dos textos mais relevantes em cada ciclo de maior produção.

A pesquisa foi realizada no sistema de busca de artigos indexados na Base *Scopus*, através do Portal de Periódicos da Capes, em 14 de setembro de 2016, visando selecionar o referencial inicial da análise bibliométrica. A utilização da base de dados *Scopus* neste trabalho se deve a acessibilidade da mesma e, principalmente, pela sua representatividade e abrangência.

Foram utilizadas as expressões no idioma inglês como palavra chave a ser pesquisada: “*internal audit contribution to the effectiveness of management*”.

Assim a bibliometria foi estruturada:

- Distribuição dos registros por tipo de documento
- Identificação dos periódicos com maior número de artigos publicados;
- Identificação dos autores com maior número de publicações;
- Levantamento da cronologia da produção;
- Referencial Inicial;
- Levantamentos dos principais atributos de qualidade do serviço de Auditoria Interna.

Os resultados desta análise serão apresentados a seguir.

## 2.3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 2.3.1 Distribuição dos registros por tipo de documento

Retornaram 13 registros da pesquisa inicial à base *Scopus*, cuja distribuição, por tipo de documento está apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição dos Registros Encontrados por Tipo de Documento

Tipo de Publicação	Quantidade de registros
Article	12
Review	1
TOTAL	13

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

A pesquisa foi refinada considerando somente artigos em periódicos, gerando um total de 12 ocorrências.

O refinamento possui relevância na medida em que reduz o conjunto inicial de referências, implicando em um menor esforço de leitura a ser consumido na pesquisa, contribuindo, dessa forma, para o aumento da qualidade dos resultados da mesma.

### 2.3.2 Identificação dos periódicos com maior número de artigos publicados

Foram encontrados 10 registros de periódicos indexados na base, que atenderam aos parâmetros da busca (Tabela 2).

Tabela 2- Distribuição de Registros por Veículo de Publicação

Título do periódico	NºArtigos
Managerial Auditing Journal	2
International Journal of Business Research	2
Corporate Ownership and Control	1
Accounting Auditing and Accountability Journal	1
Engineering Economics	1

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

A Tabela 2 apresenta os dados referentes à distribuição dos registros quanto ao título do periódico gerando 5 tipologias, que representam 50% do total de registros encontrados.

O jornal/revista que mais publica em contribuição da auditoria para a efetividade da gestão é o *Managerial Auditing Journal*, com duas publicações seguido pelo *International Journal of Business Research*, também com 2 publicações, demonstrando a importância que seus editores dão ao referido tema.

### 2.3.3 Identificação dos autores com maior número de publicações

No que tange a distribuição de registros quanto à autoria dos artigos foi evidenciado, através da busca à base *Scopus*, que todos os autores publicaram apenas um artigo.

### 2.3.4 Levantamento da cronologia da produção

A Figura 4 revela a distribuição de registros quanto ao ano de publicação, demonstrando como a produção científica no tema pesquisado tem evoluído em uma escala cronológica.

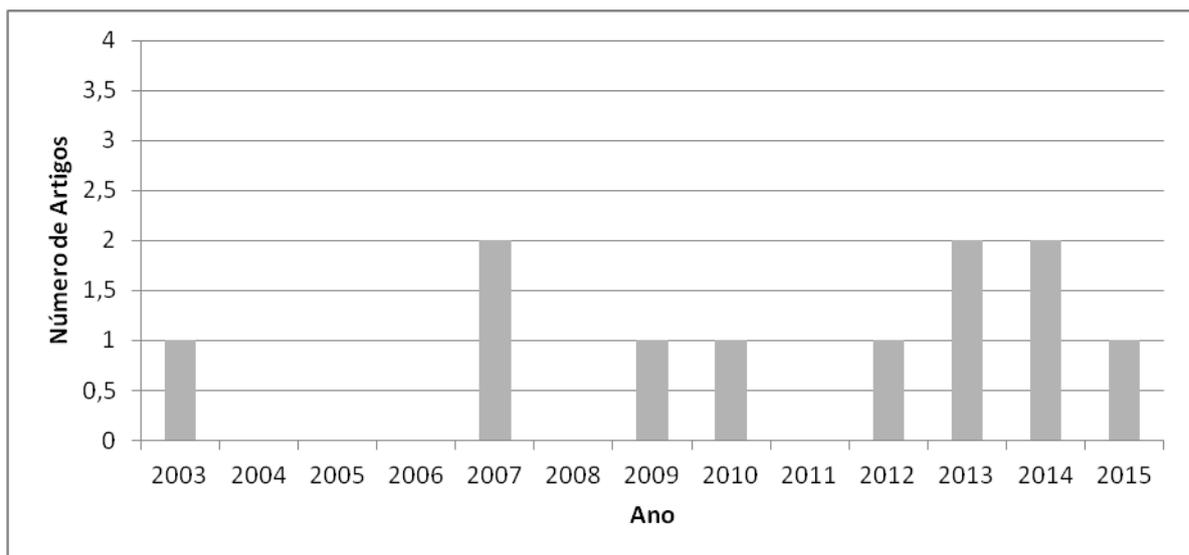


Figura 4 – Cronologia da Produção

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Analisando os dados referentes à cronologia da produção, observa-se que:

- O artigo mais antigo indexado na base refere-se ao ano de 2003;
- Houve alguns ciclos de produção mais acentuada nos seguintes anos bases: 2007; 2013 e 2014.

A relevância da cronologia da produção consiste na possibilidade de localização de outras referências relevantes, a partir do conjunto inicial. Por exemplo: é provável que o artigo mais antigo na base não seja o artigo mais antigo sobre o tema. Porém, é possível que o rastreamento das referências dos artigos

mais antigos na base conduza aos primeiros artigos produzidos sobre o tema pesquisado.

### 2.3.5 Referencial Inicial

Costa (2010) propõe a adoção de um conjunto de regras para a seleção do referencial inicial: artigos mais antigos de autores diferentes, identificando as “linhas de pensamento diferentes” nas discussões iniciais; artigos mais recentes de autores diferentes, identificando as “linhas de pensamento diferentes” nas discussões mais recentes; artigos com maior grau de relevância presentes na base e artigos com maior relevância para cada um dos ciclos de produção mais acentuada, identificando quais artigos tiveram maior relevância nos momentos de pico do tema pesquisado.

Contudo, optou-se por utilizar a expressão no idioma inglês como palavra-chave a ser pesquisada “*internal audit contribution to the effectiveness of management*”, filtrando somente os artigos publicados em periódicos, pela especificidade do termo e propósito.

A partir do resultado desta busca, foram selecionados para a revisão bibliográfica os dez primeiros registros na ordem de maior relevância para o tema. O Quadro 1 apresenta a lista dos artigos selecionados para compor o referencial inicial para a pesquisa.

Código	Autores	Artigo	Periódico	Index
1	BERBER, N.; PASULA, M.; RADOSEVIC, M.; IKONOV, D.; VUGDELIJA, V.K.	Internal audit of compensations and benefits: Tasks and risks in production systems.	Engineering Economics, v. 23, n. 4, p. 414-424, 2012.	9
2	CHOPSET, S.; Ussahawanitchakit, P.	Internal audit judgment and goal achievement: Evidence from thai automotive businesses in Thailand.	International Journal of Business Research, v. 13, n. 2, p. 57-74, 2013.	1
3	COETZEE, Philna.	Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management.	International Journal of Public Sector Management, v. 29, n. 4, p. 348-364, 2016.	0

4	EULERICH, E.; VELTE, Patrick; THEIS, Jochen.	Internal auditors' contribution to good corporate governance. An empirical analysis for the one-tier governance system with a focus on the relationship between internal audit function and audit committee.	Corporate ownership and control, v. 13, p. 141-151, 2015.	0
5	FRASER, Ian; HENRY, William.	Embedding risk management: structures and approaches.	Managerial Auditing Journal, v. 22, n. 4, p. 392-409, 2007.	31
6	HARON, Hasnah; IBRAHIM, D.D.N.; JEYARAMAN, K.; CHYE, O.H.	Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures: A Malaysian perspective.	Managerial Auditing Journal, v. 25, n. 2, p. 140-159, 2010.	4
7	MUKUNDAN, N. R.; SAI, L. Prakash.	Perceived information security of internal users in Indian IT services industry.	Information Technology and Management, v. 15, n. 1, p. 1-8, 2014.	1
8	PENDIUC, Tudor.	Human resources audit in a public institution	Metalurgia International, v. 14, p. 195-199, 2009.	0
9	THITIYAPRAMOTE, N.; USSAHAWANITCHAKIT, P.; BOONLUA, S.	Internal audit creativity strategy and firm performance.	International Journal of Business Research, v. 14, n. 3, p. 7-28, 2014.	0
10	TURLEY, Stuart; ZAMAN, Mahbub.	Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects.	Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 20, n. 5, p. 765-788, 2007.	77

Quadro 1 - Artigos que compõem o referencial inicial – Base Scopus

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

O artigo que possui o maior número de citações é o “*Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects*”, dos autores TURLEY e ZAMAN, com 77 citações ocorridas desde 2007.

Cumprе ressaltar que aqui não se levou em consideração o teor das citações, sendo necessário que isso ocorra em pesquisas futuras.

Com o segundo melhor número de citações está o artigo “*Embedding risk management: structures and approaches*”, dos autores FRASER e HENRY, com 31 citações desde 2007.

Os resultados obtidos servirão para que futuros pesquisadores saibam quais os principais autores de auditoria que estão na base de dados Scopus, além de

informações, como: quais fontes de publicações, cronologia de produção, entre outros.

### 2.3.6 Identificação dos principais atributos de qualidade do serviço de Auditoria Interna

O Quadro 2 apresenta os principais atributos de qualidade do serviço de auditoria interna identificados por autores.

<b>Autores</b>	<b>Principais itens</b>
BERBER, Nemanja et al. (2012)	abordagem sistêmica, mitigação riscos, planejamento, credibilidade
CHOPSET, S.; USSAHAWANITCHAKIT (2013)	qualidade das recomendações, confiabilidade dos achados, monitoramento, boa relação com a gestão, características individuais do auditor, auto-avaliação, orientação para o risco, competência, planejamento
COETZEE, Philna (2016)	boa interface entre auditoria e auditados, boa relação com a gestão, orientação para o risco, abordagem sistêmica, mitigação riscos, consultoria
EULERICH, E.; VELTE, Patrick; THEIS, Jochen (2015)	boa interface entre auditoria e auditados, monitoramento, boa relação com a gestão, auto-avaliação, manuais e códigos de procedimentos, orientação para o risco, governança, controle interno, boa relação com o Conselho
FRASER, Ian; HENRY, William (2007)	monitoramento, independência, boa relação com a gestão, orientação para o risco, abordagem sistêmica, autonomia, mitigação riscos, boa relação com o Conselho
HARON, Hasnah et al. (2010).	número adequado de auditores, qualidade das recomendações, confiabilidade dos achados, cumprimento dos objetivos, manuais e códigos de procedimentos, orientação para o risco, governança, controle interno
MUKUNDAN, N. R.; SAI, L. Prakash (2014)	confidencialidade, integridade, responsabilidade
PENDIUC, Tudor (2009)	independência, objetividade, cumprimento dos objetivos, competência, autonomia
THITIYAPRAMOTE, N.; USSAHAWANITCHAKIT, P.; BOONLUA, S (2014)	orientação para o risco, governança, planejamento
TURLEY, Stuart; ZAMAN, Mahbub (2007)	boa relação com a gestão, características individuais do auditor, competência, abordagem sistêmica, governança, boa relação com o Conselho

Quadro 2 - Principais atributos de qualidade do serviço de auditoria por autor

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Observa-se que foi identificado, na pesquisa, diversos atributos de qualidade em serviços de auditoria, o que reforça a necessidade de identificar a essencialidade de acordo com a natureza da organização e perfil do avaliador. A Tabela 3 apresenta os principais atributos, em ordem decrescente de quantidade de citações.

Tabela 3- Principais atributos por quantidade de citações

ITENS	CITAÇÕES
- orientação para o risco	6
- boa relação com a gestão	5
- governança	4
- abordagem sistêmica	4
- competência	3
- mitigação riscos	3
- planejamento	3
- boa relação com o Conselho	3
- monitoramento	3
- independência	2

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

A revisão bibliográfica permitiu, ainda, associar esse rol de características e atributos de qualidade do serviço de auditoria aos cinco elementos estruturais do controle interno apresentados pelo COSO (2013): ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoração, cujo resumo se encontra no Quadro 3.

ATRIBUTOS CITADOS	AUTORES CODIFICADOS										TOTAL
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
<b>1. AMBIENTE DE CONTROLE</b>											
- autonomia					X			X			2
- características individuais do auditor		X								X	2
- competência		X						X		X	3
- confidencialidade							X				1
- credibilidade	X										1
- governança				X		X			X	X	4
- independência					X			X			2
- integridade							X				1
- manuais e códigos de procedimentos				X		X					2
- objetividade								X			1
- responsabilidade							X				1

- número adequado de auditores						X					1
<b>2. AVALIAÇÃO DOS RISCOS</b>											
- mitigação riscos	X		X		X						3
- orientação para o risco		X	X	X	X	X			X		6
<b>3. ATIVIDADE DE CONTROLE</b>											
- planejamento	X	X							X		3
- abordagem sistêmica	X		X		X					X	4
- boa interface entre auditoria e auditados			X	X							2
- boa relação com a gestão		X	X	X	X					X	5
- boa relação com o Conselho				X	X					X	3
- consultoria			X								1
- controle interno				X		X					2
<b>4. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>											
- confiabilidade dos achados		X				X					2
- qualidade das recomendações		X				X					2
<b>5. ATIVIDADES DE MONITORAMENTO</b>											
- auto-avaliação		X		X							2
- cumprimento dos objetivos						X		X			2
- monitoramento		X		X	X						3
<b>TOTAL</b>	<b>4</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>61</b>

Quadro 3 - Atributos de qualidade x componentes do COSO (2013)

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Os resultados demonstram que os itens orientação para o risco, boa relação com a gestão, governança e abordagem sistêmica são recorrentes na literatura analisada.

## 2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise, por método bibliométrico, do tema “contribuição da Auditoria Interna para a eficácia da gestão” foram identificados os periódicos com maior número de artigos publicados, seus enfoques e cronologia, ainda que seu alcance restrinja à base *Scopus*.

Baseado no resultado oriundo da pesquisa, foram selecionados para a revisão bibliográfica os dez primeiros na ordem de maior relevância para o tema, sendo que a quantidade de publicações foi bastante limitada, em média, um artigo

por ano, exceto no ano 2007, 2013 e 2014 que foram evidenciadas duas publicações.

Com efeito, a auditoria interna desempenha um papel muito importante na governança organizacional, portanto, é necessário que o auditor interno execute não só atividades comuns de garantia, que eram suficientes algum tempo atrás, mas também para se torne um parceiro estratégico da organização e agregue valor às suas atividades no processo de melhoria de governança, garantindo a sua eficiência.

Em relação aos itens identificados nas publicações de eficiência/qualidade de serviços de auditoria, apesar da diversidade, nota-se que itens relacionados à governança, orientação para o risco, abordagem sistêmica, boa relação com a gestão, competência, planejamento e independência são recorrentes nas publicações.

A principal contribuição deste trabalho é que ele planeia, sistematicamente, as características fundamentais das publicações em Auditoria na literatura estendida por meio de uma análise bibliométrica na área, favorecendo, assim, o trabalho prévio de muitos pesquisadores, que podem iniciar seus estudos a partir dos dados aqui apresentados.

### **3 MAPEAMENTO DE PROCESSOS EM SERVIÇOS: ESTUDO DE CASO DE UMA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA**

#### **3.1 INTRODUÇÃO**

Toda organização é composta por elementos como capital humano, intelectual, físico, entre outros, que ao se relacionarem possibilitam o alcance de uma meta, seja a entrega de um produto ou um serviço. Para que as organizações obtenham seu melhor desempenho é preciso que as atividades inter-relacionadas sejam compreendidas por uma visão de processos. A gestão por processos busca, portanto, otimizar o trabalho a fim de garantir o melhor desempenho possível do sistema integrado utilizando o mínimo de recursos (SILVA, 2014).

Processo é um conjunto de atividades preestabelecidas que, executadas numa sequência determinada, conduzirão a um resultado esperado que garanta o atendimento das necessidades e expectativas dos clientes, usuários e outras partes interessada (MARSHALL JUNIOR, 2015).

Baldam et al. (2007) definem processo como um encadeamento de atividades executadas dentro de uma companhia ou organização, que transformam entradas em saídas.

As atividades compreendem os acontecimentos que ocorrem dentro do processo ou subprocesso. São normalmente realizadas por uma unidade (pessoa ou departamento) para produzir um resultado particular (VILLELA, 2000).

Assim, ao mesmo tempo em que os processos e as atividades, dentro de uma organização, são meios de agregar valor aos produtos e serviços para o atendimento dos clientes, são também grandes consumidores de recursos, sendo

necessário dispor-se de mecanismos que assegurem uma boa gestão dos mesmos (SILVA, 2014).

Nesse sentido, a gestão de processos é um aspecto indispensável para a agregação de valor nas organizações. A criação de valor está diretamente relacionada com a excelência da organização e isso envolve processos de trabalho adequados e efetivos. O modelo de gestão favorável à criação de valor deve ser dirigido para a obtenção da maior eficiência e eficácia das atividades internas focadas em resultados. Por essa razão, as organizações precisam aprimorar seus processos de trabalho, de forma que possam elevar a sua eficiência e capacidade de atuação estratégica (FERREIRA, 2014).

No que tange às organizações públicas, vários fatores contribuem para o interesse por gerenciamento de processos no Brasil, como a necessidade de melhorar o modelo de gestão atual, a exigência crescente de respostas mais eficazes as demandas públicas, o aumento das exigências de transparência nas transações executadas pelas organizações públicas, entre outras (SILVA, 2014).

O mapeamento de processo é, portanto, uma ferramenta gerencial e de comunicação que visa melhorar os processos existentes ou implantar uma nova estrutura voltada para processos, para melhorar o nível de satisfação do cliente e aumentar o desempenho do negócio. Também é útil para identificar os pontos fortes e fracos, fazendo com que as organizações trabalhem de forma mais integrada, proporcionando o alcance dos resultados com menores custos (CAMPOS, 2012).

O estudo dos processos e de seu mapeamento são fatores de grande relevância para a compreensão e funcionamento de uma organização. Muitas organizações têm utilizado essa metodologia como forma de melhoria de gestão. Com esta, é possível desenhar os fluxos dos processos de trabalho, obter uma boa visualização de como funcionam esses processos, colocá-los em prática, monitorá-los e controlá-los com o propósito de alcançar as metas da organização (SILVA, 2014).

Este trabalho visa, portanto, estudar e compreender a importância do mapeamento de processos, para o aperfeiçoamento da gestão pública, mormente do IFFluminense. Para isso será utilizado o método do estudo de caso na AUDIN, mediante utilização de técnicas de observação e descrição da realidade pesquisada, com o intuito de detectar possíveis anomalias nos procedimentos desenvolvidos e que podem prejudicar a organização, bem como a proposição de melhorias.

### 3.2 METODOLOGIA

O trabalho inicialmente se baseou em uma revisão bibliográfica realizada em livros, periódicos e trabalhos de caráter acadêmico sobre técnicas e ferramentas de mapeamento de processos em serviços.

Aplicando o método de estudos de casos, a pesquisa foi realizada em um departamento de Auditoria Interna, localizado na Reitoria do IFF, no período de agosto a dezembro de 2016.

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de modo a permitir seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 2002). É uma investigação empírica que analisa um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, utilizando-se geralmente observação direta (YIN, 2001).

A opção desta pesquisa por um estudo de caso único, em detrimento a estudos múltiplos, é justificada por fatores como as limitações de tempo e recursos, citadas por Yin (2001). No entanto, os fatores determinantes dessa opção referem-se à necessidade de amplo acesso a organização pesquisada para a utilização de diferentes métodos de pesquisa e instrumentos de coleta, bem como para retorno do pesquisador para confirmação de seus entendimentos iniciais. Não é simples para o pesquisador conseguir tal acesso a várias empresas.

Campos e Lima (2012) enumeram 10 (dez) passos para o mapeamento de processo: Identificar os objetivos do processo; identificar as saídas do processo; identificar os clientes do processo; identificar as entradas e componentes do processo; identificar os fornecedores do processo; determinar os limites do processo; documentar o processo atual; identificar melhorias necessárias ao processo; consenso sobre melhorias a serem aplicadas ao processo e documentar o processo revisado.

Para a realização do mapeamento do processo na AUDIN, as seguintes etapas foram observadas:

- 1 – Entrevista informal com o chefe da Auditoria, sobre rotina de atividades, documentos e desenho de trabalho;
- 2 – Reuniões com a equipe de auditores;
- 3 – Observação do setor de trabalho;

4 – Análise da documentação, especialmente à que se refere aos aspectos legais sobre auditoria interna, buscando compreender melhor a função desempenhada pelos auditores; e,

5 – Coleta de evidências.

Foram utilizadas técnicas de análise qualitativa e quantitativa. A pesquisa qualitativa fundamentou-se em depoimentos e entrevistas informais indicando a opinião dos demandantes em relação aos serviços solicitados e no julgamento interno do auditor na condução dos trabalhos de auditoria. A etapa quantitativa consistiu na análise dos resultados obtidos, principalmente quanto à consolidação gráfica da planilha de horas do exercício de 2016, de modo a confirmar a análise qualitativa. Com efeito, a utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permitiu recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente.

De acordo com a pesquisa sistemática realizada, foram identificados os principais métodos de mapeamento e técnicas de modelagem de processos, aplicáveis em serviço.

Tanto para o mapeamento quanto para modelagem de processos é necessário o uso de ferramentas específicas. Contudo, nem todas as ferramentas são apresentadas e nem é objetivo deste trabalho esgotar o assunto sobre cada uma delas. A pesquisa se restringiu às principais ferramentas aplicáveis em serviço, que foram assim estruturadas:

Métodos para mapeamento de processos em serviço:

- 1 - Fluxograma;
- 2 - *Service blueprint*;
- 3 - Mapa do serviço;
- 4 - Estrutura de processamento de clientes;
- 5 - WTA;
- 6 - STA; e,
- 7- Linguagem de representação para projeto de processos de serviços.

Técnicas de Modelagem de Processos aplicáveis em Serviços:

- 1- IDEF;
- 2- IDEF0; e,
- 3- IDEF3;

Quanto ao estudo de caso realizado na AUDIN, aplicando o método de fluxograma, foi assim estruturado:

- Conceituação de Auditoria Interna;
- Objetivo da Auditoria Interna;
- Atribuições da Auditoria Interna;
- Organização e Estrutura da Auditoria Interna; e,
- Atividades da Auditoria Interna: Mapeamento do processo: parecer de auditoria e relatório de auditoria.

### 3.3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

#### 3.3.1 Métodos para mapeamento de processos em serviços

Mapeamento dos processos consiste na técnica de se colocar em um gráfico o processo do serviço para orientação em suas fases de avaliação, desenho e desenvolvimento, surgimento de uma visão e de um entendimento compartilhado de um processo por todos os envolvidos o seu principal benefício (CLARK; JOHNSTON, 2002). Trata-se de ferramenta muito valiosa para a gestão, já que possibilita a descoberta de gargalos operacionais, se delimita os responsáveis por cada etapa ou atividade e ainda se estima os recursos necessários.

De acordo com Fitzsimmons & Fitzsimmons (2014), para se gerenciar um processo é preciso, primeiramente, visualizá-lo. Isso é possível pelo emprego de técnicas de análise do processo que permitem detectar falhas e oportunidades de melhoria, destacando as tarefas críticas e eliminando as que não agregam valor ou que são duplicadas, buscando levar a organização a um patamar diferente do atual e igual aquele em que a alta direção deseja. O mapeamento é realizado pelo emprego de uma técnica para representar as diversas tarefas necessárias, na sequência em que elas ocorrem, para a realização e entrega de um serviço.

Segundo Pinho et al. (2007), a literatura apresenta algumas técnicas de mapeamento com diferentes enfoques. Assim, torna-se imprescindível selecionar a técnica adequada para cada situação em que se necessita empregar o mapeamento

de processos. De acordo com Santos (2000), as principais técnicas de mapeamento de processos em serviços são:

### **3.3.1.1 Fluxograma**

Fluxograma ou gráfico de fluxo de processos é uma técnica utilizada para se registrar um processo de maneira compacta, a fim de possibilitar sua melhor compreensão e posterior melhoria (CUNHA, 2012).

Trata-se de um gráfico que pode demonstrar a sequencia operacional do desenvolvimento de um processo, caracterizando: o trabalho que está sendo realizado, o tempo necessário para sua realização, a distância percorrida pelos documentos, quem está realizando o trabalho e como ele flui entre os envolvidos neste processo. A partir dessa visão geral, é possível uma análise e revisão dos processos, gerando uma proposta para a solução de problemas processuais vivenciados na organização (MOREIRA, 2011; MOURA, 2015).

Para isso, os fluxogramas utilizam uma simbologia padronizada, como setas, retângulos, paralelogramos, losangos, dentre outros, para representar um processo. Podemos afirmar que os fluxogramas não permitem representar todas as características de um processo, mas sua notação possibilita um maior entendimento do processo pelos colaboradores da organização (PACKIANATHER et al., 2016).

O fluxograma permite uma ampla visualização do processo, principalmente por se tratar de uma ferramenta de baixo custo e de alto impacto, utilizada para analisar fluxos de trabalho e identificar mais facilmente oportunidades de melhoria. Serve também para documentar um setor específico envolvido em cada etapa do processo, permitindo identificar seus elos de ligação com outros setores, por isso o fluxo do processo desenhado deve retratar com clareza as relações entre as áreas funcionais da organização, já que em muitos casos esse é o maior potencial de melhoria de processos (OLIVEIRA, 2006).

A figura 5 apresenta um exemplo de fluxograma de um hospital:

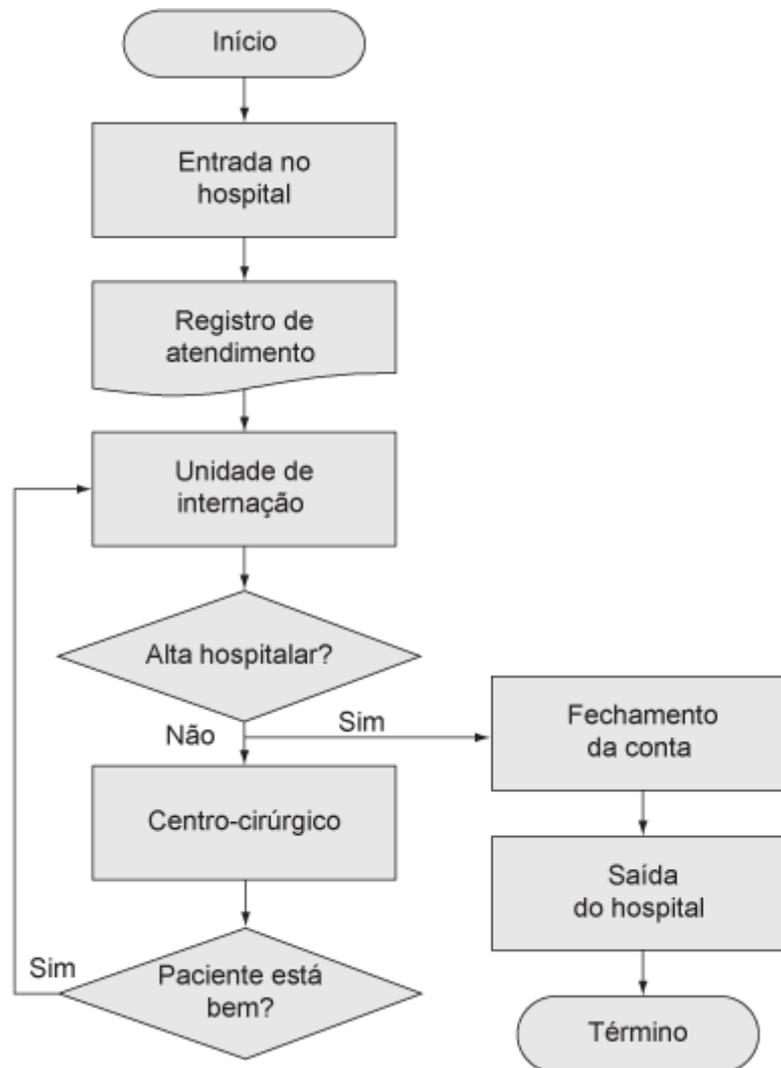


Figura 5 – Fluxograma de um hospital.

Fonte: Abbas e Possamai (2008)

Segundo OLIVEIRA (2010), os principais tipos de fluxogramas são:

1 - Fluxograma vertical: também conhecido como folha de análise, folha de simplificação do trabalho ou diagrama de processo, é utilizado para representar rotinas simples de processamento analítico em uma unidade. Apresenta como vantagem a possibilidade de ser impresso como formulário padronizado; facilidade e rapidez de preenchimento, clareza, facilidade de leitura e de entendimento dos métodos e procedimentos administrativos, além de facilitar a localização e a identificação dos aspectos mais importantes, permitindo maior grau de análise do

processo. Ele é composto por colunas verticais e em cada coluna são colocados os símbolos convencionais de operação, transporte, arquivamento, demora e inspeção (LONGO, 2011).

2 – Fluxograma parcial ou descritivo: a elaboração do fluxograma descritivo envolve a descrição do curso da ação e os trâmites dos documentos, embora utilize também símbolos que permitem a descrição do fluxo do processo de maneira mais clara e precisa. Assim, as áreas e atividades envolvidas no processo são representadas por símbolos gráficos e a sua operacionalização é efetuada mediante a interligação de seus símbolos por setas. O fluxograma descritivo é usado para levantamentos, sendo mais usado em rotinas com poucas unidades organizacionais. LONGO (2011).

3 – Fluxograma global ou de colunas: o fluxograma global ou de colunas, sendo o tipo mais utilizado pelas empresas, fornece uma visão global do fluxo de trabalho, mediante disposição dos órgãos sob a forma de colunas. Ele pode ser utilizado tanto no levantamento dos processos quanto na descrição das rotinas e procedimentos, permitindo demonstrar com clareza o fluxo de informações, em razão da sua maior versatilidade devido a sua diversidade de símbolos (OLIVEIRA, 2010).

Assim como em qualquer tipo de fluxograma, o global possibilita a verificação dos congestionamentos ou “gargalos”, permitindo identificar, com precisão, onde e como eles acontecem e suas interferências em todo o fluxo do processo (LONGO, 2011).

Apresenta como vantagem a possibilidade de identificar: duplicidade de atividades e tarefas em cada área; a execução de atividades e tarefas desnecessárias; atividades e tarefas que estão sendo desenvolvidas em áreas não-afins; onde se originam os diversos documentos que tramitam no processo e qual o tratamento dado em cada área do fluxo; e, as informações que tramitam no processo, como e quando são utilizadas em cada área e em todo o processo (LONGO, 2011).

Com efeito, o fluxograma, para análises administrativas, é o gráfico universal, que representa o fluxo ou sequência de um trabalho, produto ou documento. Nesse contexto, Moura (2015) descreve fluxograma como sendo um método gráfico que procura facilitar a análise de dados, informações e sistemas completos. Sendo que este possui alto grau de detalhamento visual, pondo em evidência os inúmeros

fatores que intervêm num processo produtivo ou administrativo qualquer. No entanto, a principal desvantagem deste método é a sua necessidade de uma grande quantidade de espaço, o que pode levar a uma perda de nitidez em processos complexos.

### **3.3.1.2 *Service blueprint***

Não obstante ter sua origem nos fluxogramas de processos industriais, o *service blueprint* foi a primeira técnica desenvolvida para o mapeamento dos processos em serviços, sendo a interação com o cliente a principal diferença dos fluxogramas (SALGADO, 2005).

O *blueprint* é um mapa de todas as transações que constituem o processo de entrega do serviço. Esse mapa identifica tanto as atividades de linha de frente como as atividades de retaguarda, separadas pela linha de visibilidade. As atividades de linha de frente, ou seja, as atividades que são visíveis para o cliente, correspondem exatamente aos momentos da verdade (CUNHA, 2012; FITZSIMMONS & FITZSIMMONS, 2014; MOURA, 2015).

Para Santos (2000), o *blueprint* normalmente apresenta a mesma simbologia e os mesmos recursos gráficos do fluxograma tradicional, sendo que algumas vezes ele é apresentado sem uma simbologia definida. Por isso, ainda que tenha muitas vantagens, essa técnica apresenta as mesmas limitações do fluxograma tradicional, uma vez que dele foi derivado.

A figura 6 apresenta o *blueprint* de um hotel de luxo.

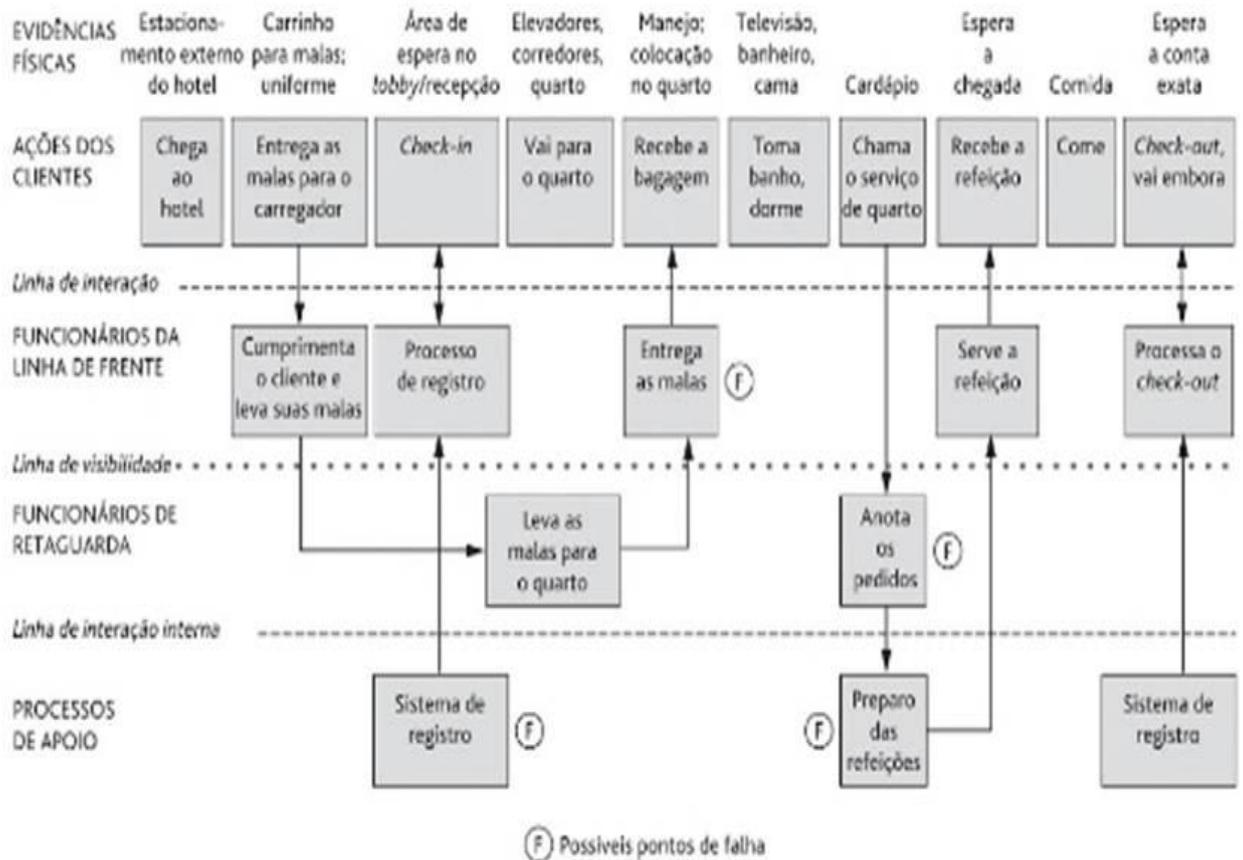


Figura 6 – Blueprint de um hotel de luxo  
 Fonte: Fitzsimmons & Fitzsimmons (2014)

Em resumo, um *blueprint* é uma definição precisa do sistema de produção do serviço que permite ao gestor testar o conceito de serviços no papel antes que quaisquer decisões finais sejam tomadas, auxiliando na solução de problemas e no pensamento criativo ao identificar pontos potenciais de fracasso e ao destacar oportunidades para melhorar as percepções dos clientes sobre o serviço (FITZSIMMONS & FITZSIMMONS, 2014).

### 3.3.1.3 Mapa do serviço

Kingman-Brundage (1991) define o mapa do serviço como uma técnica gerencial utilizada para o mapeamento dos serviços, que visa representar,

cronologicamente, as tarefas e atividades realizadas pelo cliente, pelo pessoal de linha de frente e pelo pessoal de suporte no desempenho de um serviço.

Apesar de derivar do *service blueprint*, deste se diferencia em razão do mapa do serviço abarcar a gestão do serviço como um todo, e não somente o processo de entrega do serviço. Ademais, enquanto o *service blueprint* divide as atividades apenas em termos de linha de frente e de retaguarda, no mapa de serviço as atividades são divididas em linhas de interação, visibilidade, interação interna e implementação (SANTOS, 2000).

O mapa do serviço tenta integrar as várias dimensões envolvidas na gestão do serviço, desde a gerência da empresa até o cliente. Para isso, divide os processos de serviços em cinco zonas: zona do cliente, onde se encontram as atividades e decisões realizadas pelo cliente; zona da linha de frente, onde estão as atividades desempenhadas pelos empregados que têm contato direto com o cliente; zona da retaguarda, que se refere às atividades realizadas pelos empregados que apoiam diretamente a linha de frente; zona de suporte, referente às atividades que suportam as três zonas anteriores; zona da gerência, que abarca as atividades que a gerência realiza para apoiar o encontro de serviço. A linha de visibilidade divide as duas primeiras zonas das três últimas (SANTOS, 2000).

No mapa do serviço o cliente ocupa o topo do diagrama, a gerência ocupa a base, enquanto as operações de serviços se localizam no meio (SANTOS, 2000).

A Figura 7 representa um mapa do serviço genérico, compreendendo a maioria das atividades de qualquer processo de serviço, analisando suas implicações para a gestão de serviços.

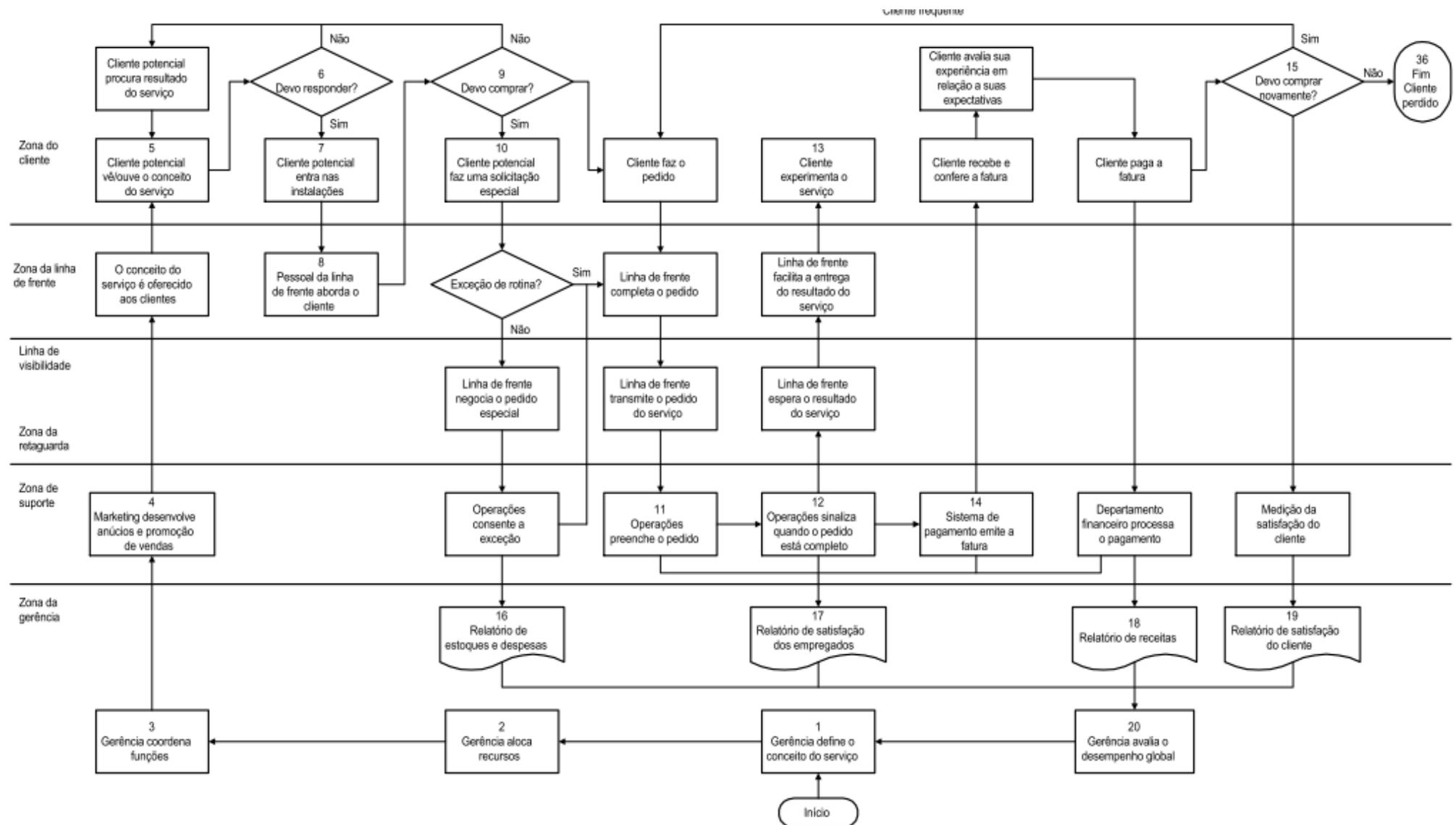


Figura 7 - Mapa do serviço

Fonte: Kingman-Brundage et al. (1995)

Para Santos (2000), mesmo com uma maior abrangência que o *service blueprint* no que se refere à gestão do serviço como um todo, o mapa do serviço não revela grandes diferenças com o *service blueprint* no que tange ao projeto e análise de processos, possuindo as mesmas desvantagens do anterior.

#### **3.3.1.4 Estrutura de processamento de clientes**

Slack et al. (1997) apresentou a estrutura de processamento de clientes como uma outra técnica de diagramação utilizado para projetar processos de serviços, a partir de um modelo genérico de atividades-chave que são comuns à maioria dos processos de serviços. Assim, o processo do serviço pode ser projetado por meio do planejamento de cada atividade genérica em cada caso particular. Cumpre ressaltar que esse método visa especificamente o fluxo de clientes, identificando apenas as atividades que envolvem o cliente (momentos da verdade), demonstrando apenas as atividades de linha de frente.

Segundo Santos (2000), na estrutura de processamento de clientes são identificadas sete atividades-chave, que ocorrem na seguinte sequência: seleção - momento em que o cliente decide escolher a operação de serviço; ponto de entrada - primeiro contato com a operação escolhida; tempo de resposta - tempo que o cliente espera até que o sistema responda; ponto de impacto - momento em que o cliente começa a ser atendido; prestação de serviço - parte em que o serviço principal é prestado; ponto de partida - ponto em que o cliente deixa o processo do serviço e acompanhamento - atividades de acompanhamento do cliente após a conclusão do serviço (Figura 8).

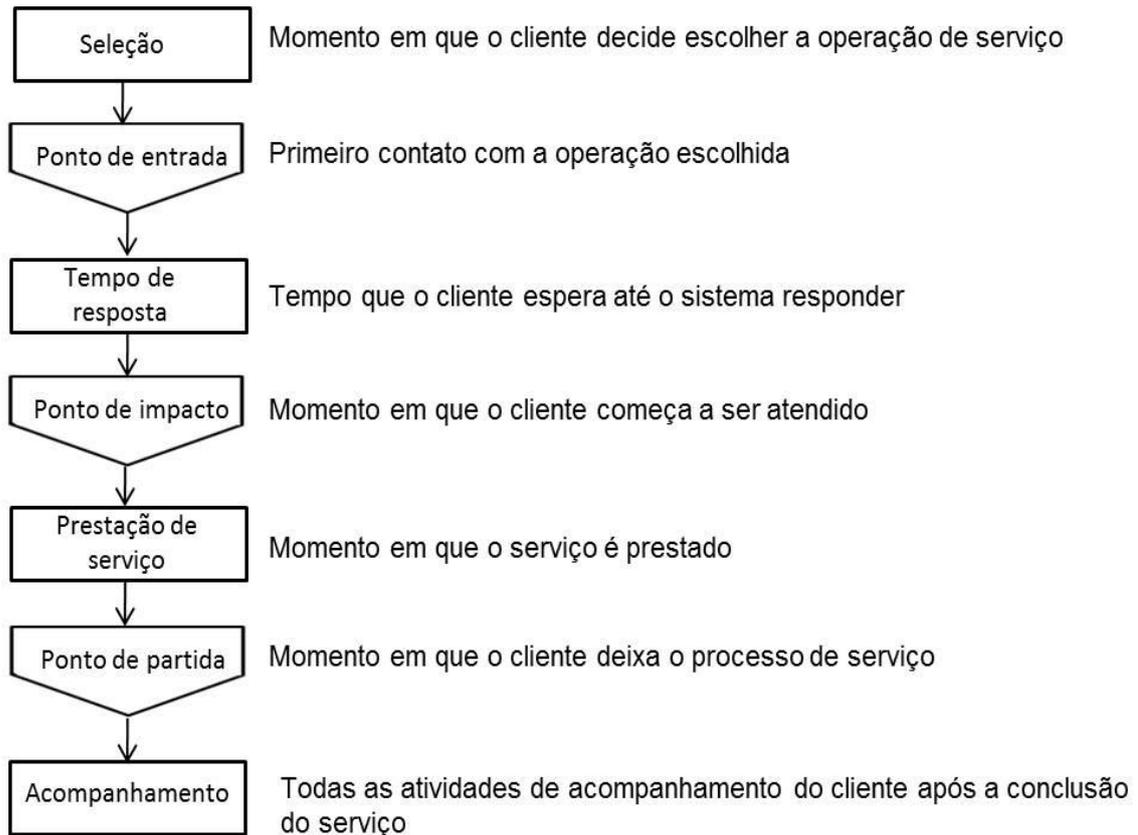


Figura 8 - Estrutura de processamento de clientes

Fonte: Gomes et al. (2015)

As atividades-chave facilitam o trabalho de projeto e análise dos processos de serviços, dado que, para cada caso particular, os gerentes de serviços terão que planejar (projeto) ou reavaliar (análise) cada atividade genérica. No entanto, a tentativa de estabelecer atividades genéricas em uma sequência rígida, e não atividades específicas para cada caso, mesmo que facilite o trabalho de projeto e análise, também o limita, tornando-o muito distante da realidade quando se consideram processos de serviços específicos (SANTOS; VARVAKIS, 2002).

Nesse sentido, Slack et al. (1997), informa que quando detalhadas, a maioria das operações de serviços compreendem diferentes sequências de processamento de clientes, que podem ser em série ou em paralelo”, o que corrobora a rigidez da estrutura de processamento de clientes tornando esse diagrama incapaz de descrever com precisão a experiência do cliente.

### 3.3.1.5 Walk-through-audit (WTA)

A técnica WTA é uma espécie de auditoria do serviço baseada em uma série de questões dirigidas aos clientes e gerentes de serviços, relativas ao processo e ao pacote de serviços. Trata-se de uma ferramenta de gestão para uma avaliação sistemática da visão do cliente do serviço prestado (FITZSIMMONS & FITZSIMMONS, 2014).

Utilizando questões estruturadas, os clientes avaliam cada etapa do processo por meio de uma escala de cinco pontos. À medida que se detalha o processo, pode-se elaborar inúmeras questões relacionadas a cada momento da verdade. A Figura 9 demonstra exemplos de questões de um WTA aplicado em um restaurante *self service*.

<b>1. Entrar no restaurante</b>					
Haviam mesas disponíveis?	nenhuma 1	2	3	4	muitas 5
<b>2. Servir-se</b>					
A comida era variada?	poucas opções 1	2	3	4	bastante variada 5
<b>3. Pesquisar o prato na balança</b>					
A balança parecia confiável?	duvidosa 1	2	3	4	muito confiável 5
<b>4. Sentar-se à mesa</b>					
A comida estava gostosa?	péssima 1	2	3	4	deliciosa 5
<b>5. Aguardar na fila</b>					
Você esperou muito tempo na fila?	muito tempo 1	2	3	4	não esperou 5
<b>6. Pagar a conta</b>					
O funcionário do caixa foi cordial?	grosseiro 1	2	3	4	amável 5
<b>7. Sair do restaurante</b>					
Como estava a saída do estacionamento?	congestionada 1	2	3	4	livre 5

Figura 9 - Exemplo de questões de uma WTA para um restaurante

Fonte: Santos (2000)

A grande diferença entre a WTA e a pesquisa de satisfação do cliente, é que a primeira analisa a experiência do cliente ao longo de cada estágio do processo. Já

a segunda, apenas identifica a satisfação do cliente em relação ao serviço como um todo (SANTOS; VARVAKIS, 2002).

O questionário da WTA é respondido pelos clientes durante ou imediatamente após o serviço, sendo que as questões são referentes a todas as atividades do processo, razão pela qual esse método pode ser considerado adequado para análise de processos de serviços (SANTOS, 2000).

A WTA pode ser utilizada em conjunto com o fluxograma do processo ou qualquer técnica que representa o processo graficamente. A técnica é aplicada em cinco etapas: elaborar o fluxograma do processo do serviço na perspectiva do cliente; planejar, testar e aplicar o questionário para uma amostra de clientes, para o pessoal da gerência, e/ou para clientes de organizações concorrentes (benchmarking); sintetizar e analisar os resultados dando ênfase nas pontuações baixas em relação à concorrência e nas diferenças de pontuação entre a gerência e os clientes; determinar as deficiências e implementar melhorias e repetir os passos para a melhoria contínua (SANTOS; VARVAKIS, 2002).

Além dos benefícios de avaliar a percepção do cliente ao longo do processo e incluir na análise todos os elementos do pacote de serviços, a WTA possui a vantagem de analisar a lacuna entre as percepções do cliente e as percepções da gerência, bem como analisar a lacuna entre a empresa e a concorrência.

Mesmo com todas as vantagens, Johnston (1999) afirma que a principal fraqueza da WTA é que a análise através de questões sistematicamente estruturadas pode comprometer a flexibilidade requerida para avaliar as percepções do cliente ao longo do processo. Outro fator, é que a WTA é uma técnica somente de análise e não de projeto.

Para Santos (2000), mesmo que essa técnica possa ser utilizada em conjunto com técnicas de representação gráfica, ela por si só não apresenta uma representação gráfica do processo, o que constitui mais uma limitação.

### **3.3.1.6 Análise da transação de serviço (*Service Transaction Analysis - STA*)**

Desenvolvida por Johnston (1999), essa técnica avalia o processo do ponto de vista do cliente, combinando quatro elementos críticos: o conceito do serviço, o processo do serviço, a avaliação da qualidade em cada transação, e a interpretação

do serviço pelo cliente (que é composta de “mensagens” emitidas em cada transação).

Utilizando um formulário denominado “folha de análise da transação de serviço”, para operacionalizar essa técnica cinco estágios são necessários: a) o conceito do serviço é especificado; b) Compradores fantasmas, conselheiros independentes ou clientes-consultores caminham ao longo do processo atual para analisar como o cliente poderia avaliar cada transação (qualquer interação, seja com o ambiente inanimado ou através do contato pessoal). Cada transação é descrita com poucas palavras, sendo determinado seu score (pontuação): cliente encantado (+), cliente satisfeito (0), cliente insatisfeito (-); c) as mensagens emitidas pelo “suposto” cliente em cada transação são anotadas; d) ocorre a interligação dos pontos (+), (0) e (-) ao longo da folha de STA, de modo a formar um gráfico de linha. Em seguida, a avaliação global é anotada; e) com a folha de STA preenchida, os gerentes de serviço podem começar a entender como os clientes poderiam interpretar o processo, para depois discutir as melhorias a serem feitas (Santos, 2000).

Da mesma forma que o WTA, a análise da transação de serviço avalia tanto o pacote de serviços quanto a descrição do processo. Contudo, na análise da transação de serviço tais funções são realizadas pelo cliente. Mesmo que a WTA avalie o processo segundo a percepção do cliente, esse processo é previamente mapeado pela empresa e não pelo cliente. Na STA o processo pode ser percebido de muitas formas para diferentes clientes. Ao invés das atividades serem previamente estabelecidas, essa técnica descreve e avalia as transações que podem ser ou não percebidas em diferentes ocasiões. Assim, o processo é reproduzido como ele realmente ocorre e como ele realmente é percebido pelo cliente (SANTOS; VARVAKIS, 2002).

A Figura 10 revela a análise de Transação de Serviço (STA) para o processo de recepção de um escritório de advocacia, destacando-se os cinco estágios na operação da técnica.

FOLHA DE ANÁLISE DA TRANSAÇÃO DE SERVIÇO				
<b>Organização:</b>	escritório de advocacia		<b>Conceito do serviço:</b> Serviços jurídicos para clientes pessoais, fornecidos de uma forma amistosa, simpática e não-intimidadora	
<b>Processo:</b>	recepção			
<b>Tipo de cliente:</b>	cliente pessoal			
Transação	Score			Mensagem
	+	0	-	
Porta de entrada imponente , firmemente fechada				"confiável, profissional, mas um pouco intimidador"
Segunda porta com um anúncio de outra empresa				"eles gostam de construir barreiras" "eles não devem ser imparciais"
Corredor atapetado, mas nem sinal de recepção				"familiar, mas este é o lugar certo?" "sem ajuda"
A recepcionista atrás da mesa ignora o cliente e continua digitando				"eles não parecem se preocupar comigo" "eles não acham que eu seja importante"
Ela diz "Sim"?				"não muito acolhedor" "eu me sinto como se eu estivesse me intrometendo no trabalho dela"
O telefone toca e a recepcionista atende				"eu não sou importante" "outras pessoas têm prioridade em relação a mim"
<b>Avaliação global:</b> Projeto do serviço ruim. Pouca consideração ou preocupação com os clientes. Serviço não-amigoso e intimidador.				

Figura 10 – STA aplicada à recepção de um escritório de advocacia

Fonte: Santos (2000).

Entretanto, algumas limitações a esta técnica são mencionadas por Santos (2000), tais como: distorções nos resultados, ante a possibilidade de utilizar pessoas que se passam por clientes e não os próprios clientes; o fato de a técnica ser aplicada exclusivamente na análise do processo e não no projeto; e, pelo fato do processo não ser representado graficamente, muito embora o gráfico seja gerado pelo score em cada transação.

### 3.3.1.7 Linguagem de representação para projeto de processos de serviços

A técnica apresentada por Ma (1999) propõe uma linguagem - gráfica e formal para aplicações computacionais - para especificar, visualizar, construir e documentar o projeto de processos de serviços, baseando-se em aspectos de representação, que são: o resultado do processo, o processo do cliente e o processo dos empregados. O resultado do processo se refere aos benefícios que o cliente recebe. O processo do cliente corresponde ao modo pelo qual o cliente experimenta o serviço, uma vez que ele participa do processo. Já o processo dos empregados se refere às operações realizadas pelos empregados para produzir o serviço.

O projeto do serviço deve acontecer em três fases, na seguinte ordem: desenvolvimento do serviço, desenvolvimento do processo do cliente e desenvolvimento do processo dos empregados. Depois que os benefícios para o cliente são especificados, eles são traduzidos para o projeto do processo do cliente. Em seguida, o processo dos empregados é definido com base no processo do cliente (MA,1999).

Cada aspecto de representação tem seu respectivo diagrama. Então, além de descrever a experiência do cliente através do diagrama de fluxo de processo do cliente, a técnica utiliza o diagrama da definição do serviço e o diagrama de fluxo de processo dos empregados para representar os outros dois aspectos. O diagrama da definição do serviço considera os fatores estabelecidos no conceito do serviço, nos benefícios que o cliente recebe, especificando os componentes do pacote de serviços. O diagrama de fluxo de processo dos empregados representa o processo do ponto de vista da empresa, o que confere à técnica a capacidade de fazer a conciliação entre as perspectivas do cliente e da empresa (SANTOS, 2000).

A Figura 11 demonstra um exemplo do diagrama da definição do serviço para um *fastfood* de uma universidade.

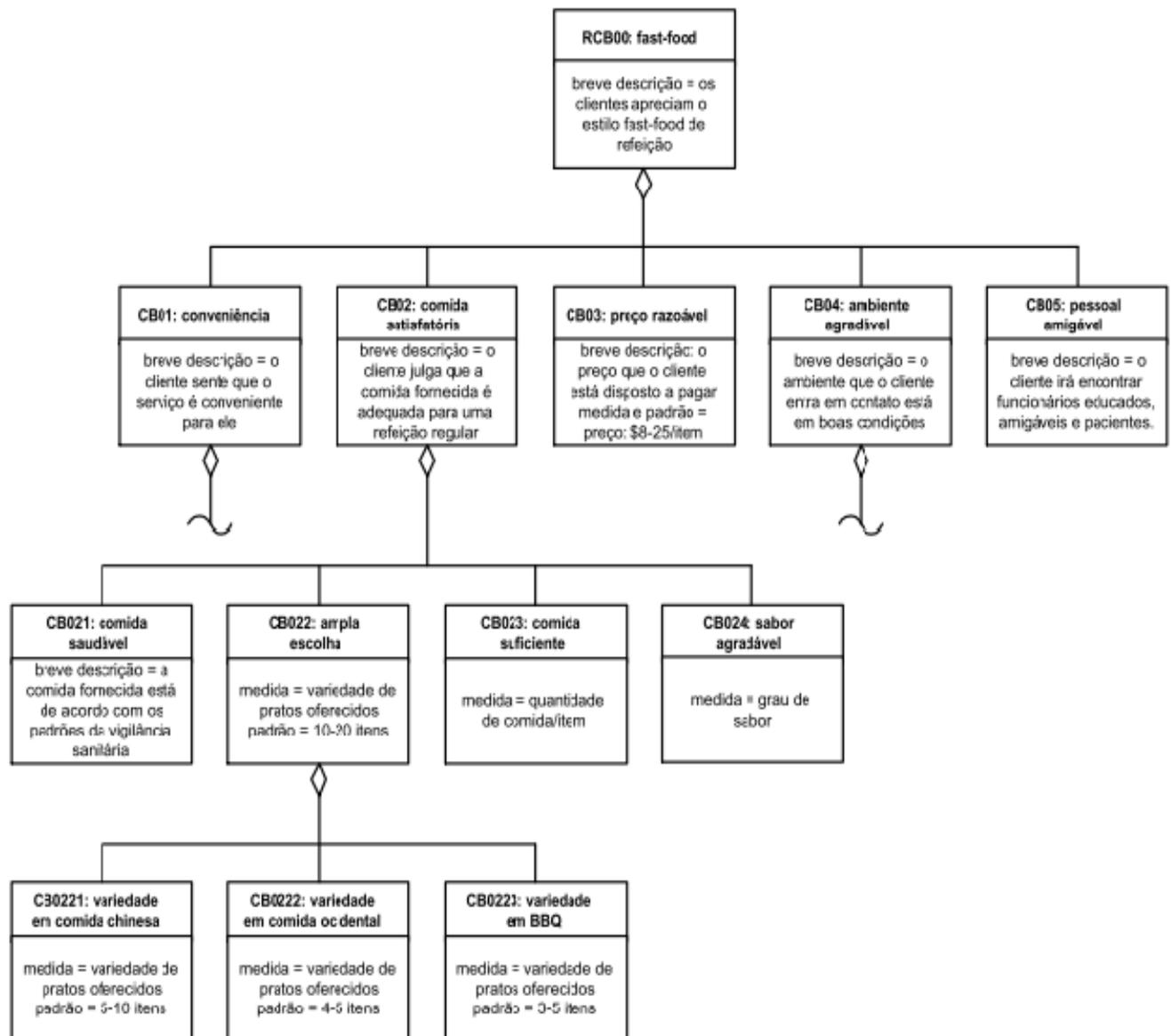


Figura 11 - Diagrama da definição do serviço para um fast-food

Fonte: Santos (2000).

É importante ressaltar, ainda, a eficiência da técnica, que inclui medidas e padrões de desempenho, o que enriquece bastante a análise do processo (Santos, 2000). No entanto, há necessidade de treinamento sistemático em razão da dificuldade de familiarização com a técnica. Com efeito, a representação gráfica dos diagramas de fluxo de processo do cliente e de fluxo de processo dos empregados é muito complexa, dificultando a compreensão para usuários não-especialistas, e pode representar uma grande barreira para a utilização da técnica (MA, 1999).

### 3.3.2 Técnicas de modelagem de processos em serviços

A técnica de modelagem é um conjunto de formalismos aplicados para representar as frações de conhecimento que devem ser transmitidas, ou mesmo, um método específico para construir o modelo (SAVÉN, 2002).

#### 3.3.2.1 *Integration Definition* – IDEF

Macieira e Maranhão (2004) indicam, dentre as opções para estruturar o mapeamento de processos, a metodologia IDEF como uma das mais consistentes e promissoras. Surgida em 1970, IDEF é uma técnica de modelagem de processos para um desenvolvimento seguro e sustentado, que de forma gráfica descreve todo o ciclo de vida de desenvolvimento de um sistema. Trata-se de uma orientação através de padrões e critérios de análise (MELO, 2006). O quadro 4 demonstra a série de técnicas IDEF que foram desenvolvidas:

MÉTODOS IDEF	
IDEF0	Function Modeling
IDEF1	Information Modeling
IDEF1X	Data Modeling
IDEF2	Simulation Model Design
IDEF3	Process Description Capture
IDEF4	Object-Oriented Design
IDEF5	Ontology Description Capture
IDEF6	Design Rationale Capture
IDEF7	Information System Auditing
IDEF8	Using Interface Modeling
IDEF9	Scenario-Driven IS Design
IDEF10	Implementation Architecture Modeling
IDEF11	Information Artifact Modeling
IDEF12	Organization Modeling
IDEF13	Three Schema Mapping Design
IDEF14	Network Design

Quadro 4 - Métodos IDEF

Fonte: MICHEL; COSTA (2002)

Segundo Vaz (2014), o IDEF consiste em uma análise completa e complexa dos processos, por meio de suas entradas, saídas, restrições e interações, e visa representar a rede de comportamento do cliente com suas variações e particularidades.

Sendo um conjunto lógico de diagramas de fluxos de processos, representados de forma organizada, o IDEF possibilita a análise de mudanças que possam melhorar o processo. A sua flexibilidade reside na capacidade de viabilizar uma análise de sistemas complexos, onde há a necessidade do estudo de múltiplos níveis de detalhe (BEVILACQUA et al., 2014).

### **3.3.2.2 *Integration Definition for Function Modeling – IDEFØ***

A modelagem de funções IDEFØ foi projetada para representar as decisões, as ações e as atividades de uma organização ou de um sistema, existente ou prospectivo. Para novos sistemas, esse método pode ser utilizado inicialmente para definir os requisitos e especificar as funções que devem ser realizadas pelo futuro sistema. Para sistemas já existentes, o IDEFØ pode ser usado para analisar as funções que o sistema realiza, bem como os meios utilizados para realizá-las (MACIEIRA; MARANHÃO, 2004).

Os gráficos IDEFØ e os seus textos associados são apresentados em uma forma organizada e sistemática para facilitar a compreensão e a análise de suporte, prover lógica para mudanças potenciais, especificar requisitos e apoiar, em nível de sistema, atividades de projeto e de integração (MACIEIRA; MARANHÃO, 2004).

De acordo com a simbologia aplicada nesse método, a atividade (ou função) é representada por caixa; entradas são representadas por setas que fluem para o lado esquerdo de uma caixa de atividades; saídas são representadas por setas que fluem para fora do lado de uma caixa de atividades; as setas que fluem para a parte superior da caixa representam restrições ou controles sobre as atividades; E o elemento final representado por setas que fluem para o fundo da caixa de atividades são mecanismos que desenvolvem a atividade (WHITMAN et al., 1997; LEAL, 2008).

A figura 12 apresenta a modelagem de um processo, utilizando a técnica IDEF0, para a produção de biodiesel:

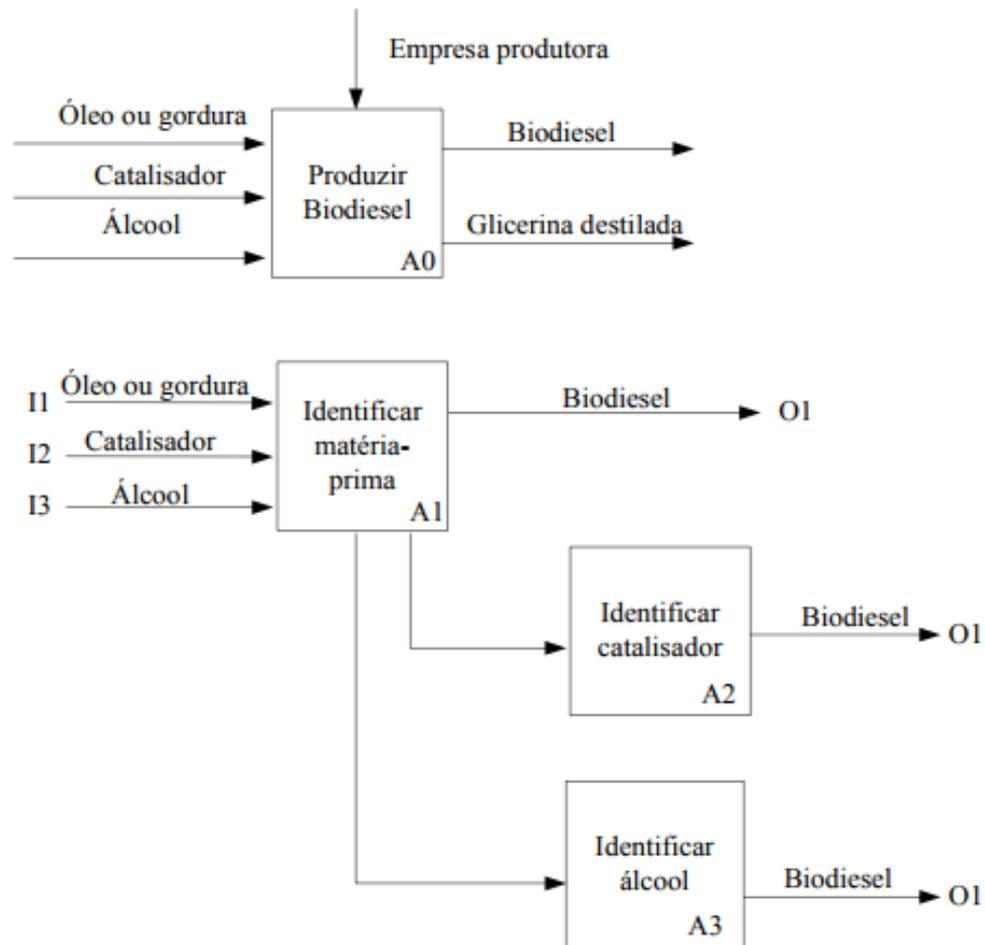


Figura 12 – Diagrama IDEF0 para produção de biodiesel

Fonte: De Oliveira e Rosa (2010)

Dessa forma, processo representa o conjunto de atividades, funções ou tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e que produzem algum resultado; entradas (*inputs*) denotam os recursos modificados ou consumidos pelo processo; controles (*controls*) representam regras ou restrições na execução do processo (obrigatórios e documentados); saídas (*outputs*) demonstram os resultados do processo (obrigatórias); e mecanismos (*mechanisms*) revelam algo que possibilita a execução do processo, mas não é consumido (MACIEIRA; MARANHÃO, 2004).

Segundo Santos e Varvakis (2002), o IDEF0 representa tanto as atividades de um processo de forma individual, como também as relações entre elas. As saídas de uma atividade podem se tornar as entradas, os controles ou até mesmo os mecanismos da atividade seguinte, dispostos em um diagrama que começa no topo à esquerda e termina na base à direita.

Nesse método, merece destaque o princípio de decomposição hierárquica das atividades, através do qual cada atividade de um diagrama do IDEF0 pode ser decomposta em atividades menores tanto quanto necessário, mas sempre mantendo o “produto final” em perspectiva. Isso é importante, pois garante que mesmo havendo diversas camadas de representação dos processos, existe sempre um resultado (saída) que contribuirá para o objetivo maior. Outra qualidade se refere a precisa identificação dos recursos envolvidos no processo, quer sejam recursos humanos, materiais ou informações (SANTOS, 2000).

Com efeito, o IDEF0 descreve “o que” uma organização faz, possibilitando a empresa verificar se as atividades que ela desempenha são de fato relevantes. No entanto, não há uma lógica específica, nem uma noção de tempo associado ao processo (LEAL, 2007), prejudicando a descrição da experiência do cliente, uma vez que o encontro de serviço é composto por uma sequencia de momentos da verdade.

Além disso, Santos (2000), revela a dificuldade de compreensão desse método pelo fato de sua ênfase não estar na sequencia de atividades, mas no conteúdo das atividades e nos recursos envolvidos no processo, em razão das pessoas associarem a interpretação de diagramas como uma sequencia de eventos, dada a familiaridade com os fluxogramas.

### **3.3.2.3 *Integration Definition for Function Modeling – IDEF3***

De acordo com Aguilar-Savén (2004), o IDEF3 é um padrão de captura que permite descrever o processo, com aspectos comportamentais em diferentes visões dos acontecimentos dentro da organização.

Essa técnica caracteriza-se pelo fato dos eventos ou atividades serem descritos na mesma ordem na qual estes ocorrem, considerando-se as precedências temporais. O IDEF3 registra o aspecto temporal através de lógicas representadas nas chamadas junções, mas a unidade de comportamento UOB (Unit of Behavior) - representado por uma caixa - é o seu principal símbolo (LEAL et al., 2008).

O padrão IDEF3, ao contrário do IDEF0 foi desenvolvido para descrever os processos com modelagem em dois modos, que são a descrição do fluxo de processos e a descrição do estado de transição dos objetos (TSIRONIS et al., 2009). No modo descrição do fluxo de processo, o objetivo é demonstrar como “as coisas”

trabalham na organização. Já no modo descrição das transições, o objetivo é resumir as transições possíveis de um objeto ao longo do processo. No modo de descrição das transições, um objeto muda do estado A para o estado B, mediante um processo de transformação descrito na UOB.

Segundo Leal et al.(2008), diferente do IDEF0, o IDEF3 apresenta uma lógica específica e uma noção de tempo associado ao processo, representando a sequencia na qual ocorrem as atividades.

Com efeito, o IDEF0 se preocupa com “o que” uma organização faz, enquanto o IDEF3 foca sua atenção em “como” as coisas acontecem, sendo que em muitas situações uma técnica complementa a outra (SANTOS, 2000). A representação precisa da sequencia de atividades permite mapear a experiência que o cliente tem durante a prestação do serviço. Ademais, as informações adicionais do documento de elaboração permitem analisar tanto o processo de serviços como o pacote de serviços.

Ryan e Heavey (2006) apontam alguns pontos negativos do IDEF3, afirmando que a modelagem do controle de um sistema discreto não é representado graficamente. Esta técnica também não permite a representação gráfica dos recursos inseridos no fluxo do processo ou na rede de transição de estados dos objetos.

A Figura 13 representa um diagrama em IDEF3 com descrição do processo de devolução de mercadoria. O diagrama em IDEF3 mostra tão-somente a descrição das atividades dentro de um processo e o fluxo de controle entre as entradas das atividades, sendo que saídas e controles para cada atividade não são identificadas, embora isto seja possível (CARNAGHAN, 2006).

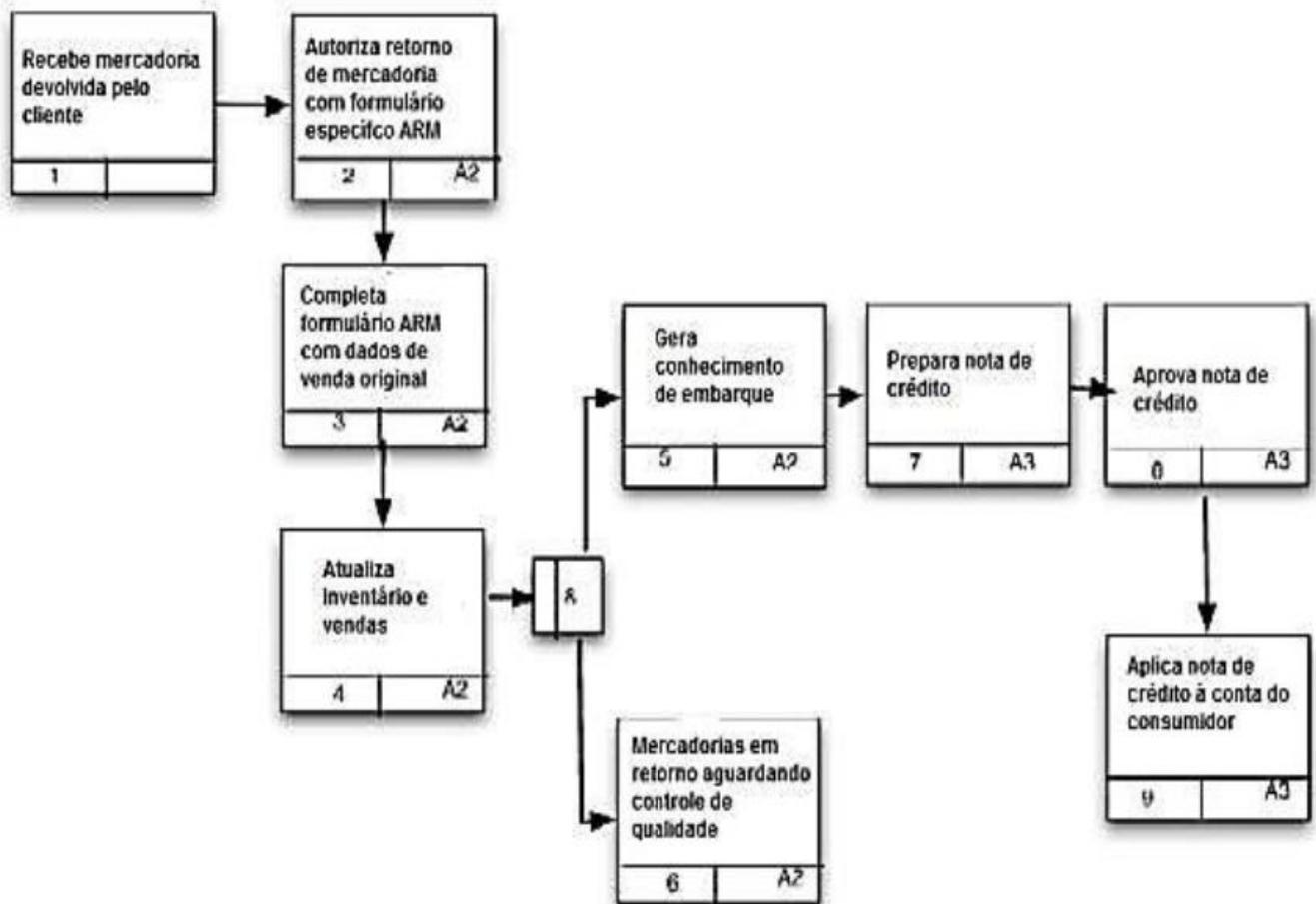


Figura 13 - Diagrama IDEF3 para devolução de mercadoria

Fonte: CARNAGHAN (2006)

Dentre os métodos para mapeamento de processos em serviços estudados, foi empregado o fluxograma na pesquisa em epígrafe, por ter se mostrado muito útil para representar os processos da auditoria, seja em razão da facilidade de elaboração, seja em função de possibilitar o entendimento por todos os envolvidos no processo.

De acordo Pinho et al. (2007), o uso da técnica de fluxograma é mais vantajosa em macroprocessos, em que uma visão global é requerida. Essa técnica consegue representar em apenas um esquema todos os processos envolvidos na prestação de determinado serviço, podendo ser utilizado para representar tanto simples atividades quanto macroprocessos com diversas ramificações. Portanto, considerando a especificidade das atividades da Auditoria Interna, a utilização do macrofluxo operacional é essencial para compreender os processos nele envolvidos, permitindo uma análise sistêmica a partir de uma única representação.

### **3.3.3 Estudo de Caso: Auditoria Interna no IFFluminense**

#### **3.3.3.1 Conceituação de Auditoria Interna**

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funcionam por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão (Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001).

De acordo com a Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e CGU nº 01/2016, auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, auxiliando a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança.

A auditoria interna no âmbito da Administração Pública se constitui na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que é responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Competem às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU nº 01/2016).

Especificamente no IFFluminense, a implantação da AUDIN ocorreu após a edição do Decreto nº 3.591/2000, que determinou que as entidades da

administração pública federal indireta organizassem tal unidade, com suporte necessário de recursos humanos e materiais.

A AUDIN do IFFluminense é um órgão técnico de controle que se vincula ao Conselho Superior – CONSUP, por força do art.15, §3º do mesmo diploma legal e se sujeita à orientação normativa e supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, prestando apoio aos órgãos e às unidades que o integram. Essa vinculação técnica visa proporcionar qualidade aos trabalhos e efetividade dos resultados de auditoria (Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001).

### **3.3.3.2 Objetivo da Auditoria Interna**

A Unidade de Auditoria Interna tem como finalidade básica fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001).

O fortalecimento da gestão consiste em agregar valor ao gerenciamento da ação governamental, contribuindo para o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos da União no âmbito da entidade, a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quando à economicidade, eficácia e eficiência da gestão.

A racionalização das ações de controle objetiva eliminar atividades de auditoria em duplicidade, nos órgãos/unidade que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como gerar novas atividades de auditoria que preencham lacunas por meio de pauta de ações articuladas, otimizando a utilização dos recursos humanos e materiais disponíveis (Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001).

Tem, ainda, como finalidade específica a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização, quanto ao alcance dos resultados desejados (Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU Nº 01/2016)

### **3.3.3.3 Atribuições da Auditoria Interna**

As atribuições da Auditoria Interna estão previstas no capítulo X da Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle do Ministério da Fazenda. São elas:

- Acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, visando comprovar a conformidade de sua execução;

- Assessorar os gestores da entidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;

- Verificar a execução do orçamento da entidade, visando comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;

- Verificar o desempenho da gestão da entidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;

- Orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;

- Examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais;

- Propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação dos mecanismos de controle social em funcionamento no âmbito de sua organização;

- Acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;

- Comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares, que causaram prejuízo ao erário, à Secretaria Federal de Controle Interno, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, para ressarcir à entidade;

- Elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna - RAIN, a serem encaminhados ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionado, para efeito de integração das ações de controle, nos prazos legais;

- Verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que compõem as contas do Dirigente Máximo do Instituto; e,
- Testar a consistência dos atos de aposentadoria, pensão, admissão de pessoal.

#### **3.3.3.4 Organização e Estrutura da Auditoria Interna**

Considerando a atuação do Instituto Federal Fluminense em um extenso território no Estado (Figura 14), os trabalhos de auditoria em relação às unidades do Instituto são distribuídos entre vários Núcleos e a Reitoria.

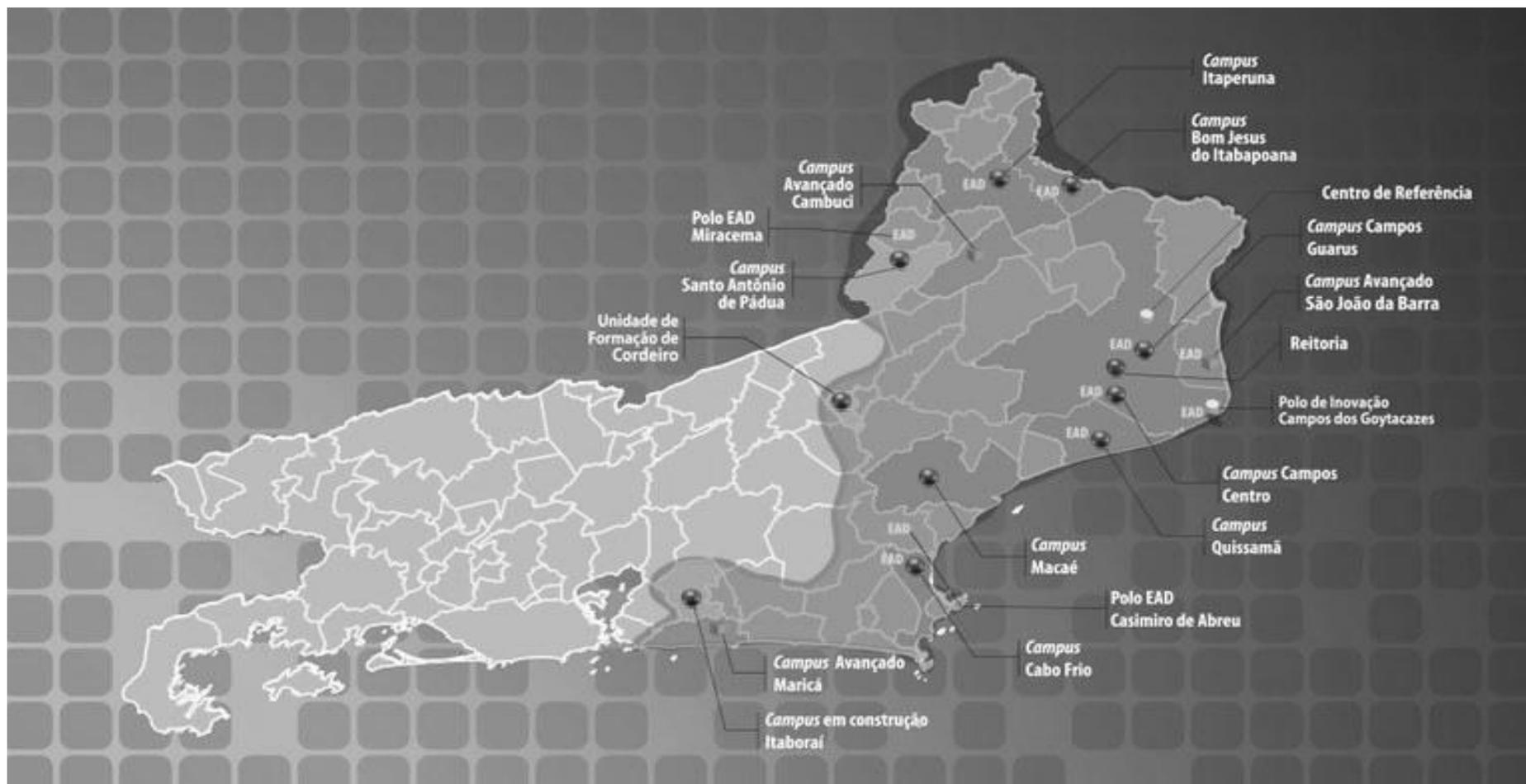


Figura 14 - Mapa do território de atuação do Instituto Federal Fluminense.

Fonte: Disponível em <http://portal1.iff.edu.br/reitoria/arquivo/arquivos-2016/mapa-iff-maio-2015.jpg/view>

De acordo com a Resolução nº 63/2016 do IFFluminense, os trabalhos de auditoria são definidos a partir do recorte por proximidade geográfica dos municípios em que atua o Instituto, ficando assim apresentados:

- Núcleo I – Campus Bom Jesus de Itabapoana, Campus Santo Antônio de Pádua, Unidade de Formação Profissional de Cordeiro, Campus Itaperuna e Campus Avançado Cambuci;
- Núcleo II – Campus Campos-Centro, Campus Campos-Guarus, Campus Avançado São João da Barra e Polo de Inovação (UPEA - Unidade de Pesquisa e Extensão Agroambiental);
- Núcleo III – Campus Macaé e Campus Quissamã;
- Núcleo IV – Campus Cabo Frio, Campus Itaboraí e Campus Avançado Maricá;
- Reitoria.

Contudo, verifica-se que o Centro de Referência e os polos de educação à distância – EAD de Miracema e Casimiro de Abreu não foram inseridos em nenhum núcleo específico para fins de auditoria pelo fato de tais unidades serem vinculadas à Reitoria, sendo abarcadas pelos trabalhos de auditoria ali desenvolvidos.

No que tange à estrutura da AUDIN do Instituto Federal Fluminense, é composta de um contador, na função de auditor-chefe e cinco auditores internos, sendo que, dos cargos ocupados, quatro auditores são advogados.

Quanto aos requisitos para nomeação ou exoneração do titular da AUDIN, o dirigente máximo da entidade (Reitor) submeterá à aprovação do CONSUP e, em seguida, à aprovação da CGU, em cumprimento a Portaria CGU nº 915, de 29 de abril de 2014.

### **3.3.3.5 Atividades da Auditoria Interna**

As atividades da Auditoria Interna abrangem a Reitoria e todos os campi do Instituto Federal Fluminense, e objetivam sistematizar e uniformizar os procedimentos de auditoria (Art. 5º da Resolução nº 63/2016 do IFF).

A Figura 15 representa o macrofluxo operacional, revelando o funcionamento da AUDIN e as atividades desenvolvidas pela equipe de auditores.

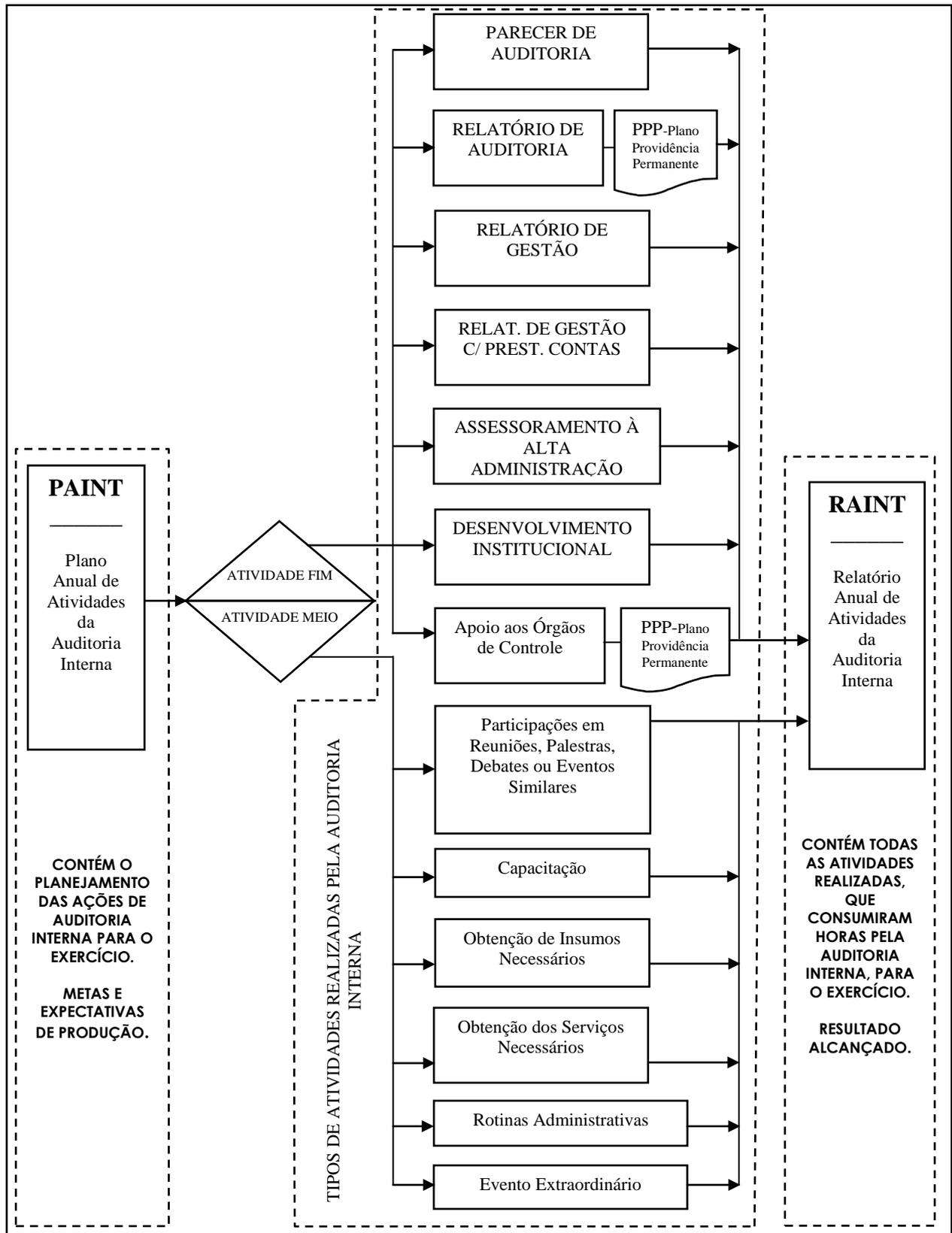


Figura 15 – Macrofluxo operacional da Auditoria Interna

Fonte: Adaptado pela autora (2017) com dados da AUDIN do IFFluminense

O ciclo funcional da AUDIN inicia-se com a elaboração do PAINTE, que tem como finalidade definir os objetos de auditoria que, devido à relevância, devem ser incluídos no escopo dos trabalhos a serem realizados pelos auditores internos e estabelecer parâmetros para organização das ações e coordenação dos trabalhos de auditoria.

Os auditores internos, no exercício de suas funções, realizam atividades que podem ser segmentadas em 15 grupos – PAINTE, Parecer de Auditoria, Relatório de Auditoria, Relatório de Gestão, Prestação de Contas, Assessoramento à Gestão, Desenvolvimento Institucional, Apoio aos Órgãos de Controle, Reuniões (Palestras, Debates ou Eventos Similares), Capacitação, Obtenção de Insumos, Obtenção de Serviços, Rotinas Administrativas, Eventos Extraordinários e RAINTE. Essas são as funções realizadas pelos Auditores Internos na Unidade de Auditoria Interna do Instituto Federal Fluminense.

Ao final do ciclo funcional, são produzidas partes do Relatório de Gestão, Prestação de Contas (quando requerida) e o RAINTE, que expõe detalhadamente as atividades executadas no exercício, as quais foram previstas no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINTE.

Diariamente os auditores internos do IFFluminense registram em uma planilha eletrônica a(s) atividade(s) realizada(s) e a quantidade de horas utilizadas.

A Figura 16 demonstra as atividades da auditoria interna em razão das horas consumidas no exercício de 2016.

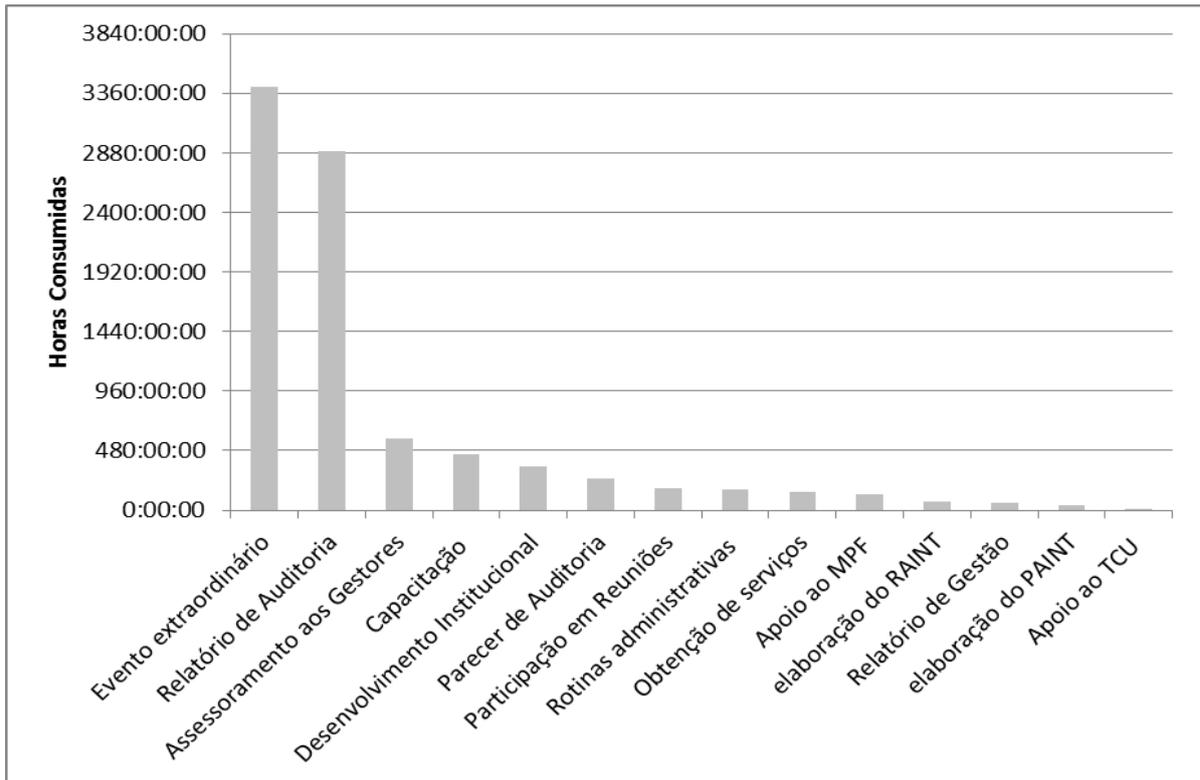


Figura 16 - Consumo de horas por atividade da Auditoria Interna

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

De acordo com os resultados, a ocorrência de eventos extraordinários que possa impedir o funcionamento, total ou parcial, da unidade de auditoria interna consumiu, no exercício de 2016, 39% das horas da auditoria interna. Nesse item são registrados os períodos de greve, férias, licenças, feriados, paralisações, atestados, faltas, enfim, tudo que impede o funcionamento da unidade ainda que parcialmente.

Os relatórios de auditoria foram responsáveis por 33,1% das horas da auditoria interna. De fato, como uma das atividades finalísticas da Auditoria Interna, o relatório de auditoria constitui um dos resultados dos trabalhos de auditoria, assim como o parecer.

O assessoramento aos gestores da entidade e a alta administração consumiu aproximadamente 575 horas no exercício de 2016. A alta demanda por assessoramento pode ser atribuída à mudança de gestão do Instituto, bem como a descentralização do Campus Itaperuna e Quissamã. Também foi inserida neste item a elaboração do projeto de credenciamento de administradoras de benefícios, visando melhorar a assistência à saúde no Instituto.

De acordo com normativos expedidos pela CGU (Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001), uma das características principais dos trabalhos de auditoria interna é o assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão. Entretanto, no IFFluminense tal função é atribuição do auditor-chefe, conforme determina o art. 15, inciso VII da Resolução nº 63/2016 do Instituto.

Por sua vez, a capacitação dos auditores consumiu aproximadamente 5% das horas da unidade. Com efeito, o art. 22 da Resolução nº 63/2016 do IFFluminense, assegura aos seus servidores a participação regular em cursos e programas de capacitação e treinamento que promovam o aperfeiçoamento necessário sobre os assuntos relacionados aos programas de trabalho da Unidade de Auditoria Interna. Neste sentido, é requisito à eficácia e efetividade das auditorias internas, que os auditores detenham as competências e habilidades necessárias à identificação dos riscos que podem comprometer o alcance dos resultados das instituições.

O item desenvolvimento institucional foi responsável por 4% das horas da unidade de auditoria interna em 2016. Desenvolvimento institucional refere-se às ações de fortalecimento da unidade de auditoria interna, devendo constar informações relativas à revisão de normativos internos, redesenho organizacional, desenvolvimento ou aquisição de metodologias e softwares ou outros. O principal trabalho realizado neste item em 2016 se refere à descentralização da unidade de auditoria interna, bem como a elaboração e aprovação do Regimento Interno da unidade (Resolução nº 63/2016 do IFF).

O parecer de auditoria consumiu aproximadamente 252 horas da unidade no exercício de 2016 e também constitui das atividades finalísticas da Auditoria Interna.

A participação em reuniões, palestras, debate ou eventos similares foi responsável por aproximadamente 2% das horas da auditoria interna. Já com a obtenção de serviços necessários ao funcionamento da unidade tais como informática, manutenção predial, energia elétrica e com rotinas administrativas também destinadas a esse fim foram consumidas aproximadamente 3,5% das horas da unidade.

As demais atividades como de elaboração/revisão do PAINT e RAIN, apoio/atendimento aos órgãos de Controle Externo e elaboração de relatório de gestão consumiram conjuntamente 3,4% das horas da unidade de auditoria interna.

Com efeito, o regimento interno da Auditoria Interna do Instituto Federal Fluminense (Resolução nº 63/2016) dispõe em seu art. 12, que as conclusões dos

auditores internos serão consolidadas em Parecer e Relatório de Auditoria, que constituem o resultado dos trabalhos de auditoria. Por essa razão, somente essas atividades específicas serão estudadas pormenorizadamente, uma vez que constitui em atividades comuns a todos os auditores no âmbito do Instituto Federal Fluminense.

#### **3.3.3.5.1 Mapeamento do processo: parecer de auditoria**

O parecer de auditoria representa uma das atividades finalísticas desempenhadas pela Auditoria Interna. A Figura 17 apresenta o fluxograma para elaboração de Parecer pela Auditoria Interna.

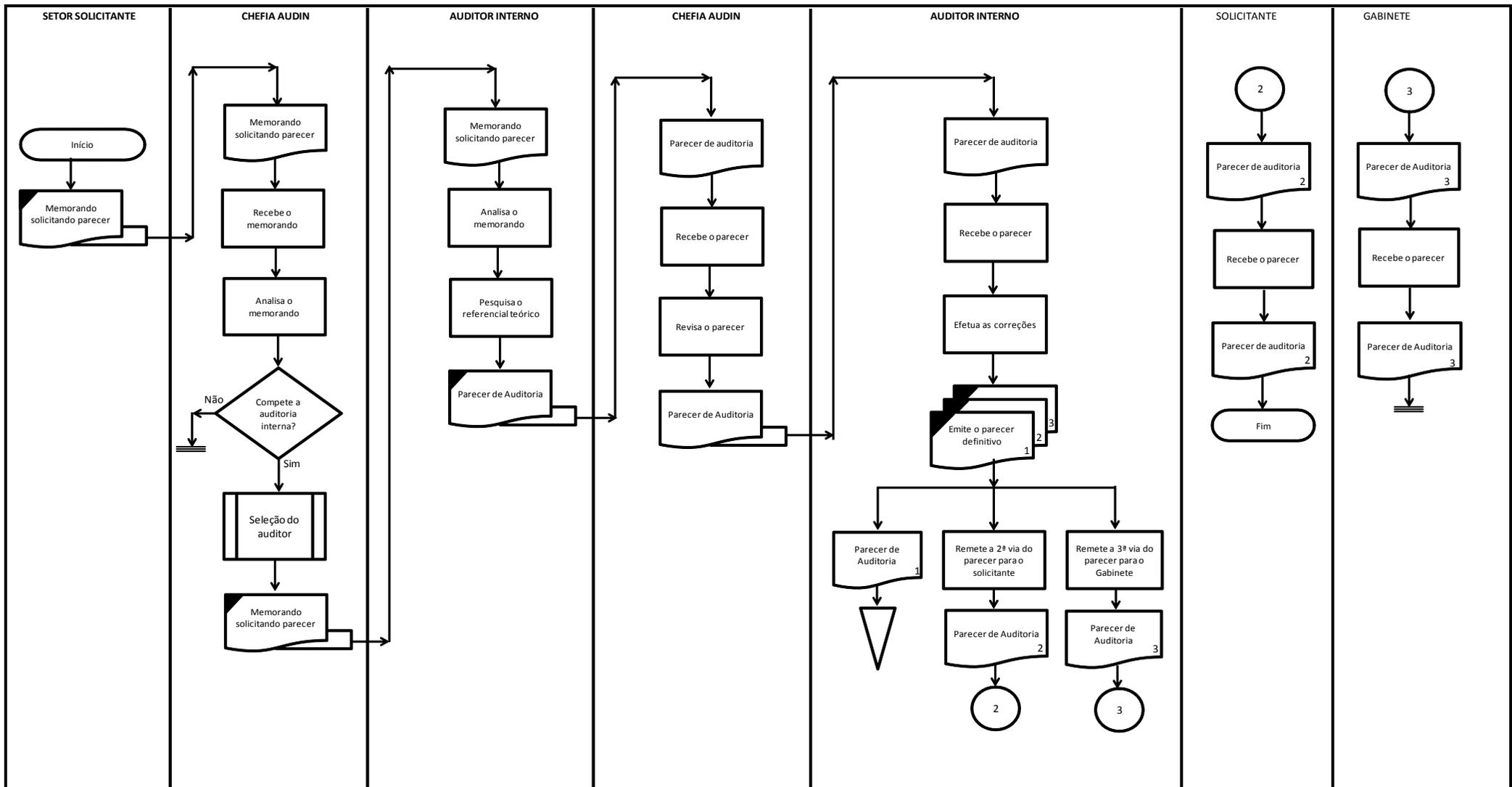


Figura 17 – Fluxograma – Parecer de Auditoria

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Uma unidade administrativa pertencente ao quadro organizacional do Instituto solicita, por meio de um servidor (requerente), uma opinião fundamentada sobre determinado tema, por meio de um memorando, contendo as informações necessárias para viabilizar o seu atendimento.

Verifica-se, em seguida, se o assunto solicitado é pertinente às atribuições de uma auditoria interna ou não. Caso não seja competência da auditoria interna elabora-se um memorando informando ao requerente quanto à impossibilidade do atendimento. Em se tratando de competência da auditoria interna, é designado o auditor para o atendimento.

O parecer de auditoria, então, é elaborado, a partir da pesquisa do referencial teórico, devendo contemplar necessariamente itens como a questão apresentada, a argumentação, a fundamentação legal e a opinião fundamentada. O parecer é encaminhado à Chefia da AUDIN para fins de revisão e após as correções efetivadas pelo Auditor Interno, o parecer é emitido em três vias, sendo uma via encaminhada, por memorando, para o solicitante, uma via para o Gabinete da Reitoria e uma via arquivada na AUDIN.

#### **3.3.3.5.2 Mapeamento do processo: relatório de auditoria**

O relatório de auditoria representa quiçá a mais importante das atividades finalísticas desempenhadas pela Auditoria Interna.

A Figura 18 apresenta o fluxograma para elaboração do Relatório de Auditoria.

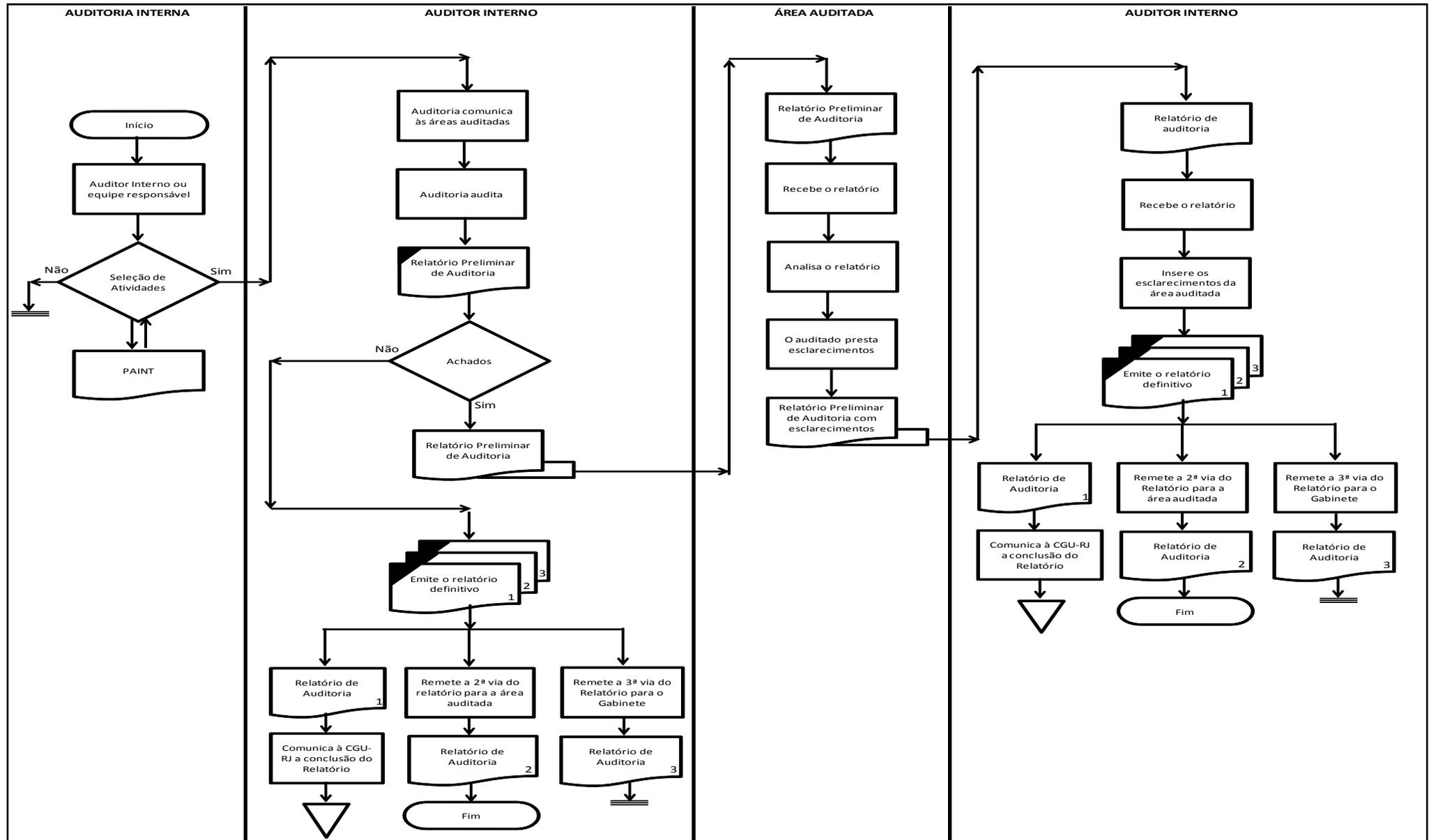


Figura 18 – Fluxograma – Relatório de Auditoria

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Um auditor ou uma equipe responsável seleciona o tema a ser auditado a partir do plano anual de atividades de auditoria interna (PAINT) para o exercício, considerando os temas previstos e o cronograma de horas.

Os relatórios de auditoria conterão, no mínimo: objetivos da auditoria; escopo do trabalho; critérios de análise utilizados, as causas, as consequências constatadas e as recomendações que visam a aprimorar os controles avaliados, para o saneamento de impropriedades ou irregularidades porventura identificadas em cada achado de auditoria; e, conclusão dos trabalhos, com base nos achados de auditoria (Art. 11 da Instrução Normativa 24/2015, da CGU).

O auditor realiza o processo de auditoria e emite o relatório preliminar de auditoria. Ante a inexistência de achados, o relatório definitivo é emitido, sendo uma via encaminhada para o Gabinete da Reitoria, uma ou mais vias para as unidades auditadas e uma via assinada para o arquivamento na unidade. Havendo achados, o relatório preliminar é encaminhado à área auditada para prestar esclarecimentos. O auditor interno emite o relatório definitivo, inserindo as informações recebidas da área, também em três vias, fazendo os mesmos encaminhamentos anteriormente citados. Haverá, ainda, informação à CGU-RJ, por meio eletrônico, sobre a finalização do relatório de auditoria em até 30 dias após a sua conclusão, em cumprimento ao artigo 12 da Instrução Normativa 24/2015, da CGU.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade-CFC nº 986/2003, também elenca os elementos que deverão compor o relatório de auditoria, entre eles objetivo, metodologia, procedimentos de auditoria, fatos constatados, base legal aplicada, horas consumidas, recursos orçamentários e/ou financeiros envolvidos e conclusão/recomendação.

De acordo com a citada resolução, o relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser objetivo e imparcial, de forma a expressar claramente as suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da unidade.

Dentre as melhores práticas das unidades de auditoria interna determinadas pela Instrução Normativa nº 24/2015, mencionamos as atividades de monitoramento, definida no art. 10, § 2º, VI, como o conjunto de ações destinadas a acompanhar e avaliar a eficácia dos controles internos.

Não obstante, constatou-se que não há, por parte da AUDIN em análise, controle das recomendações expedidas pela própria Auditoria Interna, através dos

relatórios de auditoria, pelos órgãos de controle interno e externo, pelo Conselho Superior, quando for o caso ou por outros órgãos ou entidades de regulação e fiscalização. Tampouco ocorre a apresentação mensal ao CONSUP ou ao dirigente máximo da instituição, de relatório gerencial sobre a situação das referidas recomendações, contendo as justificativas dos gestores para cada recomendação não implementada ou implementada parcialmente, com indicação de prazo para sua efetivação, conforme determinado no art. 17, §1 e §2º da Instrução Normativa nº 24/2015.

No que tange ao PAINT, a sua finalidade é definir temas e macroprocessos que serão trabalhados pelas unidades de auditoria interna da administração pública federal indireta e direta no exercício seguinte ao de sua elaboração, de acordo com as normas legais.

O art. 3º da Instrução Normativa nº 24/2015, determina que na elaboração do PAINT, a unidade de auditoria interna deverá considerar o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o programa de integridade e o gerenciamento de riscos corporativos, os controles existentes, os planos, as metas, os objetivos específicos, os programas e as políticas do respectivo órgão ou entidade.

Também deverá conter, entre outros, a relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados, classificados por meio de matriz de risco, com a descrição dos critérios utilizados para a sua elaboração e a identificação dos macroprocessos ou temas constantes da matriz de risco, a serem desenvolvidos no exercício seguinte, considerando o prazo, os recursos disponíveis e os objetivos propostos. A matriz de risco conterá o resultado da análise dos riscos associados a um macroprocesso ou tema, em termos de impacto e de probabilidade, que possam vir a afetar os objetivos do órgão ou entidade pública.

Entretanto, o planejamento de auditoria deixa de considerar tais requisitos em razão de inexistir gerenciamento de risco corporativo no Instituto, o que pode comprometer a eficiência e a eficácia da auditoria interna, na medida em que deixa de auxiliar a organização a realizar seu principal objetivo, que é formar indivíduos capacitados para o exercício da cidadania e da profissão.

## 2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se, mediante esta pesquisa, a existência de diversos métodos de mapeamento e técnicas de modelagem de processos aplicáveis em serviços.

O mapeamento dos processos da AUDIN, através da representação por meio de fluxograma, permitiu a análise e compreensão do processo, evidenciando o fluxo de atividades que o compõe, bem como permitiu a identificação de algumas melhorias podem e devem ser implementadas. Tornou mais fácil a compreensão dos fluxos de atividades pelos profissionais, contribuindo para a diminuição de falhas na execução das atividades.

Constatou-se, nesta pesquisa, que a atuação da auditoria interna vem evoluindo ao longo do tempo, passando inicialmente por um enfoque de conferência, seguido por uma etapa de identificação de irregularidades e fraudes, para ultimar o enfoque nos riscos do negócio e nos controles implantados visando assegurar o alcance de objetivos da organização.

Entretanto, verificou-se que a AUDIN do IFFluminense ainda executa suas atividades com foco nos controles internos, sendo fundamental, portanto, que a organização viabilize a implantação da metodologia de auditoria baseada em risco para cumprir os dispositivos legais e maximizar a eficiência de suas atividades de auditoria. Além da adequação normativa, a mudança de foco para os riscos da instituição tornaria a atividade de auditoria interna mais eficiente e agregaria maior valor à instituição.

A gestão de riscos no setor público é um pilar fundamental para melhorar a governança no seu papel de direcionar, monitorar e avaliar a gestão, de aumentar a *accountability* da gestão, apoiando a melhoria contínua de processos, projetos e decisões, de melhorar o processo de planejamento e implementação da estratégia e, principalmente, de aumentar a probabilidade de realização dos objetivos da organização.

Dessa forma, conclui-se que a pesquisa em epígrafe é relevante para a gestão, uma vez que a revisão dos processos de trabalho e a eliminação de desperdícios podem alavancar resultados e ao mesmo tempo aumentar a satisfação dos servidores públicos por estar dedicando sua energia em atividades realmente significativas. A busca permanente da melhoria dos processos de trabalho é dever

de todos em qualquer organização, cabendo especialmente à unidade de gestão promover a melhoria de processos no âmbito da sua organização, em abrangendo, dentre outras ferramentas, o seu mapeamento.

Na prática, mapear adequadamente os processos pode: reduzir custos, já que podem ser diagnosticados os retrabalhos; potencializar a atuação dos servidores, já que será analisado como sua expertise está sendo utilizada dentro do processo administrativo; e agilizar as demandas, pois é possível projetar possíveis atrasos e agir na solução dos problemas.

Assim, com uma boa governança e comprometidos com os objetivos da organização, a unidade de Auditoria Interna poderá contribuir efetivamente para a melhoria da educação brasileira.

## **4 AVALIAÇÃO DA QUALIDADE DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA SOB A ÓTICA DE GESTORES PÚBLICOS: VALIDADE DE ITENS DO QUESTIONÁRIO**

### **4.1 INTRODUÇÃO**

A qualidade em serviços é conhecida como um valor atribuído a uma empresa, oriundo das diferentes relações que seus produtos ou serviços estabelecem com seus clientes/usuários. Para Lawler, Mohrman e Ledford (1995), qualidade é definida de forma diferenciada por diversos grupos ou camadas da sociedade. No entanto, a percepção destes indivíduos varia em relação aos mesmos produtos ou serviços, em função de suas expectativas, necessidades e experiências (VELOSO et al., 2015).

Por outro lado, a qualidade do serviço público é, antes de tudo, qualidade de um serviço, sem distinção se prestado por instituição de caráter público ou privado, em que se busca a otimização dos resultados pela aplicação de certa quantidade de recursos e esforços, incluída no resultado a ser otimizado, primordialmente, a satisfação proporcionada ao consumidor, cliente ou usuário (MUNIZ, 2007).

A garantia de qualidade no desempenho da auditoria interna sempre fez parte da orientação profissional do Instituto de Auditores Internos (IIA). Em 1978, seus padrões para a prática profissional de auditoria interna reconheceram a importância deste, recomendando quatro etapas para alcançar qualidade no trabalho de auditoria interna: devido zelo profissional, supervisão, revisões internas e avaliação externa (D'SILVA, RIDLEY, 2007).

Com efeito, a qualidade do serviço prestado é sinônimo de eficácia; é a capacidade de atender a uma necessidade, ou de alterar para melhor uma determinada situação, como por exemplo, educação. Sendo a qualidade do serviço prestado fortemente associada à sua capacidade de proporcionar satisfação às necessidades do usuário, na sua mensuração é fundamental considerar-se a forma ou a maneira do usuário, consumidor ou cliente, perceber ou sentir a satisfação das suas necessidades (MUNIZ, 2007).

A auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (CFC, 2003).

O objetivo do presente trabalho é verificar a validade dos itens de um questionário para análise de serviços de auditoria interna sob a ótica dos gestores de um Instituto Federal de Educação, considerando as várias unidades existentes em diversos municípios do Estado do Rio de Janeiro, RJ.

## 4.2 REVISÃO DA LITERATURA

### 4.2.1 Avaliação da qualidade/eficiência do serviço de auditoria

A literatura apresenta alguns trabalhos que visam avaliar a qualidade dos serviços de auditoria interna, entre eles: Elliott et al. (2007), Deloitte (2007), Arena e Azzone (2009), Alzeban (2014) e Hill (2015).

Elliott et al. (2007) obtiveram opiniões de auditores e auditados sobre alguns aspectos da atividade de auditoria, tendo, dentre seus objetivos, os de investigar e compreender as razões pelas quais a auditoria interna às vezes não é percebida como uma atividade que agrega valor para a companhia.

Os resultados demonstraram que o processo de auditoria interna é bem conhecido e em geral percebido como necessário. Entretanto, não há um consenso no que se refere aos benefícios gerados pela auditoria interna e à agregação de

valor. O estudo de caso revelou que uma das razões para a pouca percepção da efetividade e da agregação de valor pela auditoria interna são as ações de responsabilidade das gerências auditadas, apontando para uma fraqueza na importante interface entre auditoria e área auditada, essencial para que as melhorias sejam implementadas. Sem a ação coordenada entre auditor e auditado, o trabalho de auditoria não ultrapassa o limite da emissão do relatório de auditoria, restringindo-se à detecção de falhas nos processos, sem gerar as correções e melhorias que poderiam agregar valor e melhorar as operações da empresa (Elliott et al., 2007).

Deloitte (2007) realizou um levantamento do panorama da auditoria interna no Brasil. Em relação ao nível de confiança na auditoria interna, gestores e auditores tiveram percepções análogas que revelam uma alta confiança na atividade de auditoria. Dentre os benefícios gerados pela auditoria interna, o estudo revela a capacidade da função em identificar riscos de negócio e melhorar a eficiência dos processos internos, sugerindo que os auditores estejam atuando com foco na gestão de riscos e que os gestores estejam percebendo esse tipo de atuação.

A partir de um estudo realizado com empresas italianas, Arena e Azzone (2009) identificaram os principais direcionadores da eficácia da auditoria interna. Seus resultados revelaram que a eficácia da auditoria interna é influenciada por características da equipe de auditoria, atividades e processos de auditoria e relações entre a auditoria interna e outras áreas dentro da organização. Para eles, a qualidade da auditoria interna melhora quanto maior a razão auditores/empregados, se o gerente de auditoria é afiliado ao IIA, se a empresa adota técnicas de autoavaliação de riscos e controles e quando o comitê de auditoria se envolve nas atividades de auditoria.

Alzeban (2014) avalia os fatores que influenciam a eficácia da auditoria interna (IAE) na Arábia Saudita, a partir de dados obtidos de gestores e auditores internos de organizações do setor público da Arábia Saudita. Os resultados sugerem que o apoio de gestão para IAE impulsiona a percepção da eficácia da função de auditoria interna tanto da perspectiva da administração como da opinião dos auditores internos. O apoio à gestão está ligado à contratação de pessoal treinado e experiente, fornecendo recursos suficientes, aprimorando o relacionamento com auditores externos e possuindo um departamento de auditoria interna independente.

Hill (2015) examina a influência de fatores como a competência e objetividade do auditor interno sobre a eficácia da função de auditoria interna e sua implicação na qualidade da informação financeira. A pesquisa foi realizada em diversas empresas listadas na Bolsa de Valores da Indonésia e analisadas usando a análise de trajetória. Os resultados indicam que a competência e a objetividade do auditor interno têm um efeito positivo e significativo sobre a eficácia da função de auditoria interna e a qualidade da informação financeira.

Contudo, não se verifica na literatura um tratamento estatístico que permita definir quais itens são pertinentes aos questionários aplicados. Portanto, para determinar a validade de um item de questionário aplicamos o método de Lawshe, o qual se baseia na análise estatística da proporção de especialistas que consideram o item como essencial, calculando um limiar, acima do qual o item deve ser incluído no questionário (LAWSHE, 1975; WILSON ET AL., 2012; AYRE; SCALLY, 2014).

#### **4.2.2 Aplicação do Método de Lawshe**

A literatura apresenta a utilização do método de Lawshe em diversos trabalhos, a saber: avaliação de pizzarias no município de Campos dos Goytacazes (PEÇANHA et al., 2015), seleção de critérios para priorização da manutenção preventiva de telecomunicações em plataformas de petróleo (SILVA NETO, 2015); identificação das principais competências de liderança aplicadas no combate em áreas edificadas (LOUREIRO, 2014); avaliação da qualidade de vida em mulheres iranianas inférteis em período pós-menopausa (DIREKVAND-MOGHADAM, 2016); identificação dos fatores de fraude da demonstração financeira e classificação da importância relativa (HUANG, 2016); avaliação da satisfação dos estudantes de enfermagem com o uso da simulação clínica na formação (ALCONERO-CAMARERO, 2016); avaliação dos currículos alemães de educação de fisioterapeutas (KONRAD, 2015) e avaliação da sensibilização da população sobre a doença do diabetes tipo II e suas complicações (SOLTANIAN et al., 2016).

### 4.3 METODOLOGIA

Toda pesquisa científica pressupõe uma base metodológica que permita a organização crítica das práticas de investigação, no entanto, esta não deve ser reduzida aos seus métodos e técnicas. A investigação consiste em alargar o campo dos conhecimentos na área à que se refere e facilitar o desenvolvimento desta ciência (PINHEIRO, 2013).

Foi utilizada nessa pesquisa a metodologia do estudo de caso que, segundo Yin (2001), é uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, quando os limites entre fenômeno e contexto não estão muito evidentes e várias fontes de evidências são utilizadas.

O estudo de caso foi realizado no IFFluminense, autarquia federal com abrangência em 11 municípios do estado do Rio de Janeiro.

A pesquisa foi desenvolvida conforme as fases a seguir:

- Compilação de itens para compor o questionário;
- Elaboração do questionário de pesquisa;
- Seleção/validade dos itens do questionário;
- Coleta de dados;
- Apresentação e análise dos resultados.

#### 4.3.1 Compilação de itens para compor o questionário

A revisão de literatura foi realizada entre os meses de setembro e outubro de 2016, subsidiada pela proposta de PRODANOV; FREITAS (2013): seleção das bases científicas para pesquisa; escolha das palavras-chave e frase de pesquisa; pesquisa nas bases; análise dos resumos dos registros de artigos identificados na pesquisa; seleção dos artigos com textos completos; seleção dos artigos com maior aderência ao tema.

A Tabela 4 demonstra os principais itens identificados na literatura como relevantes para determinação de eficácia da auditoria interna.

(continua)

Tabela 4 - Critérios por artigo

N.	Itens	Art. 1	Art. 2	Art. 3	Art. 4	Art. 5	Art. 6	Art. 7	Art. 8	Art. 9	Art. 10	Art. 11	Art. 12	Art. 13	Art. 14	Art. 15	Dis. 1	Dis. 2	Dis. 3	TOTAL
1	existência da auditoria interna																X	X		2
2	número adequado de auditores							X					X				X	X		4
3	boa relação auditoria x auditados	X	X									X	X		X					5
4	qualidade das recomendações					X		X									X			3
5	confiabilidade dos achados					X		X									X			3
6	Independência								X	X		X					X	X		5
7	Liberdade								X	X							X	X		4
8	Objetividade								X			X								2
9	função monitoramento		X			X				X		X					X			5
10	boa relação com a gestão	X	X			X				X	X						X			6
11	características individuais auditor					X					X		X		X					4
12	cumprimento dos objetivos							X	X											2
13	Avaliação		X			X							X							3
14	treinamento												X		X		X			3
15	certificações internacionais												X		X		X			3
16	Manuais e cód. procedimentos		X					X									X	X		4
17	orientação para o risco	X	X		X	X		X		X		X		X			X	X		10
18	Competência					X			X		X						X	X		5
19	abordagem sistêmica	X	X				X			X	X								X	6
20	Confidencialidade			X													X	X		3
21	Integridade			X																1
22	Autonomia								X	X		X								3
23	Responsabilidade			X																1
24	mitigação dos riscos	X	X				X			X							X	X	X	7
25	princípios de boa governança		X		X			X			X	X					X		X	7
26	atividades de consultoria	X															X			2
27	Planejamento				X	X	X					X								4
28	função controle interno		X					X				X		X			X			5
29	acesso adequado informação																X	X		2
30	Comunicação														X		X			2
31	Cooperação do Conselho		X							X	X		X		X		X			6

N.	Itens																			Final
		Art. 1	Art. 2	Art. 3	Art. 4	Art. 5	Art. 6	Art. 7	Art. 8	Art. 9	Art. 10	Art. 11	Art. 12	Art. 13	Art. 14	Art. 15	Dis. 1	Dis. 2	Dis. 3	TOTAL
32	Cooperação da Gestão		X							X	X		X		X		X			6
33	Influência											X					X	X	X	4
34	Subordinação										X						X	X		3
35	Responsabilidade Funcional															X	X	X		3
36	Capacidade técnica										X					X				2
37	Conhecimento Metodologia										X					X				2
39	Foco												X				X	X	X	4
40	Programa Auditoria Riscos							X			X	X							X	4
41	Programa Auditoria Conformidade										X									1
42	Supervisão Riscos							X			X								X	3
43	Prevenção Riscos							X			X								X	3
44	Inventário Risco							X			X								X	3
45	Avaliação Riscos							X			X								X	3
46	Estrutura Gerenciamento Risco							X			X								X	3
47	Atuação multiáreas										X		X							2
48	Credibilidade						X									X	X	X		4
49	Suficiência															X	X			2
50	Recursos na auditoria interna				X												X	X		3

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

### **4.3.2 Elaboração do questionário de pesquisa**

O questionário é uma técnica de investigação, constituída por vários enunciados/questões apresentadas por escrito, que possibilitam recolher informação dos participantes, estando a sua utilização recomendada quando se pretende interrogar um grande número de pessoas, e tem por objetivo proporcionar determinado conhecimento ao investigador (FORTIN, 2014).

Para elaboração do questionário (apêndice A), os itens mais citados na literatura como relevantes para determinação de eficácia da auditoria interna, num total de 46, foram agrupados em 8 dimensões:

- 1 - estrutura organizacional;
- 2 - habilidades e competências dos auditores internos;
- 3 - características da atividade de auditoria interna;
- 4 - características da organização;
- 5 - relação com o Conselho Superior;
- 6 - relação com a Gestão;
- 7 - atendimento à expectativa da gestão;
- 8 - atendimento à expectativa do Conselho Superior.

### **4.3.3 Seleção/Validade dos itens do questionário**

Para a seleção/validade dos itens foi utilizado o método definido por Lawshe (1975). Posteriormente, Wilson et al. (2012) verificaram inconsistência nos cálculos propostos por Lawshe e publicaram um novo artigo corrigindo a tabela original.

Em 2014, Ayre e Scally revisaram os métodos originais de cálculo do método de Lawshe, sugerindo métodos para cálculos iniciais de valores críticos e tabelas de probabilidades binomiais exatas.

Como o método de Lawshe para o grau de importância baseia-se na resposta de especialistas aos questionários estruturados com perguntas fechadas, foram entrevistados os gestores do IFFluminense, sendo oferecidas as seguintes opções de resposta para cada item do questionário compilado:

- (1) não importante;
- (2) importante mas não essencial;
- (3) essencial,
- (N) não sei/prefiro não opinar.

Os dados foram tabulados e, através da razão entre o número de respondentes que assinalaram a opção “(3) essencial” e o total de entrevistados (excluindo-se destes os que responderam “(N) não sei/prefiro não opinar”), foi obtida a frequência relativa (%) de respondentes que consideraram o item como essencial (FR<sub>essencial</sub>).

As respostas são agrupadas como essenciais ou não essenciais e, baseadas em uma distribuição binomial, é verificada a validade de cada item, calculando-se uma taxa de validade de conteúdos, *Content Validity Ratio* – CVR (CVR<sub>calculado</sub>), para cada um, conforme a seguinte fórmula:

$$CVR = \frac{n_e - (N / 2)}{(N / 2)}$$

Equação 1 - Cálculo de CVR

Fonte: Lawshe (1975)

Na fórmula “n<sub>e</sub>” é número de especialistas que classificaram cada item como “essencial” e “N” é o número total de respondentes, excluindo-se destes os que responderam “(N) não sei/prefiro não opinar”.

Para cada “N” foi então anotado o valor de CVR<sub>crítico</sub>, adotando-se os valores revisados e calculados pelo estudo de Wilson et al. (2012), utilizando-se o nível de significância de 5%.

Por fim, os valores de CVR<sub>calculado</sub> foram confrontados com o valor mínimo do CVR (CVR<sub>crítico</sub>). Para que o item fosse mantido no questionário o valor de CVR<sub>calculado</sub> deveria superar o valor de CVR<sub>crítico</sub>, caso contrário o item seria reavaliado.

A Tabela 5 representa o resultado geral da percepção dos itens considerados essenciais pelos gestores, sendo possível observar os itens que poderiam ser reavaliados ou mantidos.

Tabela 5 - Percepção dos itens considerados essenciais para os gestores

(continua)

Dimensão	Item	Ne	N	Essencial(%)	CVRcalc	CVRcrít	Dif	Decisão
Estrutura Organizacional	1.1. Estar inserida na estrutura organizacional da instituição	28	29	96,6%	0,931	0,364	0,567	Manter
	1.2. Ter um número adequado de auditores	25	28	89,3%	0,786	0,370	0,415	Manter
	1.3. Ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função	25	30	83,3%	0,667	0,358	0,309	Manter
	1.4. Estar subordinada hierarquicamente ao Conselho Superior/Administração	15	26	57,7%	0,154	0,384	-0,231	Reavaliar
Habilidades e Competências dos Auditores Internos	2.1. Possuir manual de normas e procedimentos para a execução dos trabalhos	26	29	89,7%	0,793	0,364	0,429	Manter
	2.2. Ter definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas.	26	29	89,7%	0,793	0,364	0,429	Manter
	2.3. Ter formação interna e externa	18	25	72,0%	0,440	0,392	0,048	Manter
	2.4. Saber utilizar ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
	2.5. Conhecer os conceitos de governança corporativa	18	27	66,7%	0,333	0,377	-0,044	Reavaliar
	2.6. Dominar os conceitos de metodologia de auditoria	26	30	86,7%	0,733	0,358	0,375	Manter
	2.7. Ter capacidade de liderar equipes e administrar conflitos	16	29	55,2%	0,103	0,364	-0,261	Reavaliar
	2.8. Demonstrar habilidades de se comunicar	21	30	70,0%	0,400	0,358	0,042	Manter
Atividade de Auditoria Interna	3.1. Atuar na área financeira, contábil e de qualidade	25	29	86,2%	0,724	0,364	0,360	Manter
	3.2. O programa de auditoria interna estar baseado no risco	12	23	52,2%	0,043	0,409	-0,365	Reavaliar
	3.3. O programa de auditoria interna estar baseado na conformidade	22	27	81,5%	0,630	0,377	0,252	Manter
	3.4. Focar-se nas áreas estratégicas da instituição	22	28	78,6%	0,571	0,370	0,201	Manter
	3.5. Possuir liberdade e independência quanto aos aspectos operacionais do órgão	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
	3.6. Contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante	25	29	86,2%	0,724	0,364	0,360	Manter
	3.7. Produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade	20	28	71,4%	0,429	0,370	0,058	Manter
	3.8. Possuir total liberdade e independência quando da formulação de relatório	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter

(continua)

	3.9. Existir controle das implementações das recomendações	21	26	80,8%	0,615	0,384	0,231	Manter
Características da Instituição	4.1. A instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
	4.2. A atividade da AUDIN aumentar a credibilidade dos processos e das operações	28	30	93,3%	0,867	0,358	0,509	Manter
	4.3. A atividade da AUDIN estar sujeita a avaliação caráter interno	14	26	53,8%	0,077	0,384	-0,307	Reavaliar
	4.4. A atividade da AUDIN interna estar sujeita a avaliação caráter externo	13	26	50,0%	0,000	0,384	-0,384	Reavaliar
Relação com o Conselho Superior	5.1. A AUDIN ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna	14	27	51,9%	0,037	0,377	-0,340	Reavaliar
	5.2. O conselho superior analisar o relatório final emitido pela auditoria interna	21	29	72,4%	0,448	0,364	0,084	Manter
	5.3. Conceder à AUDIN um alto grau de importância como instrumento de avaliação do SCI	21	28	75,0%	0,500	0,370	0,130	Manter
Relação com a Gestão	6.1. O órgão de gestão participar na aprovação e acompanhamento do PAINT	19	28	67,9%	0,357	0,370	-0,013	Reavaliar
	6.2. O órgão de gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da AUDIN	20	29	69,0%	0,379	0,364	0,015	Manter
	6.3. O órgão de gestão não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria	19	26	73,1%	0,462	0,384	0,077	Manter
Atendimento à expectativa da gestão	7.1. A AUDIN influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores	19	30	63,3%	0,267	0,358	-0,091	Reavaliar
	7.2. A AUDIN contribuir para aumentar a responsabilidade social da instituição	20	30	66,7%	0,333	0,358	-0,025	Reavaliar
	7.3. A AUDIN contribuir de forma eficaz para uma melhor gestão	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
	7.4. A AUDIN contribuir de forma eficaz para eficácia nos controles	23	29	79,3%	0,586	0,364	0,222	Manter
	7.5. A AUDIN contribuir de forma eficaz para uma melhor governança	21	28	75,0%	0,500	0,370	0,130	Manter
	7.6. A AUDIN atuar como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter

								Final
Atendimento à expectativa do Conselho Superior	8.1. Na instituição existir uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo	10	22	45,5%	-0,091	0,418	-0,509	Reavaliar
	8.2. A AUDIN avaliar os riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua	16	26	61,5%	0,231	0,384	-0,154	Reavaliar
	8.3. A supervisão do risco ser entendida como função da AUDIN na criação de valor	16	23	69,6%	0,391	0,409	-0,017	Reavaliar
	8.4. Os riscos serem alinhados com a estratégia da instituição	17	26	65,4%	0,308	0,384	-0,077	Reavaliar
	8.5. Existir ações concretas quando há risco de ultrapassar o limite do risco aceitável	20	25	80,0%	0,600	0,392	0,208	Manter
	8.6. Ter perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros	16	25	64,0%	0,280	0,392	-0,112	Reavaliar
	8.7. Existir inventários ou mapa de riscos	16	28	57,1%	0,143	0,370	-0,228	Reavaliar
	8.8. A gestão do risco da Instituição ser eficaz	23	26	88,5%	0,769	0,384	0,385	Manter
	8.9. A supervisão da avaliação de riscos e do seu controle permitir realocar recursos	24	27	88,9%	0,778	0,377	0,401	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Esta consolidação é muito importante por apresentar uma visão geral, que evidencia o que se pode considerar como essencial para os gestores.

#### **4.3.4 Coleta de dados**

Os questionários, com 46 itens, foram enviados por e-mail, para 84 gestores do IFFluminense, assim considerados àqueles que exercem função de confiança na instituição, onde constava uma apresentação e o *link* que direcionava os inquiridos para a plataforma onde a pesquisa estava disponível de forma *on-line (google drive)*.

Os mesmos foram respondidos durante os meses de Outubro e Novembro de 2016 e não foi solicitada qualquer identificação pessoal de modo a que os inquiridos não se sentissem inibidos nas suas respostas.

Cada item constante do questionário (apêndice A) foi avaliado pelos gestores do órgão como essencial, importante mas não essencial, não importante ou não sei, e posteriormente foi aplicado o método de Lawshe para validar ou reavaliar os itens. De 84 gestores do Instituto, 30 responderam ao questionário, ou seja, 37,5%. Após a coleta, os dados foram tabulados e analisados, conforme resultados a seguir.

### **4.4 RESULTADOS DA PESQUISA**

#### **4.4.1 Análise geral da percepção dos gestores**

Segundo os gestores, os dez primeiros itens considerados essenciais consistem em: a auditoria interna integrar a estrutura organizacional da instituição; aumentar a credibilidade dos processos e das operações da instituição; existir manual de normas e procedimentos; conhecer as responsabilidades funcionais; possuir um número adequado de auditores; dominar os conceitos de metodologia de auditoria; contribuir para mitigação dos riscos; supervisionar a avaliação de riscos das unidades e do seu controle permitir realocar recursos e colocá-los na direção certa; a gestão do risco da Instituição ser eficaz; ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função (Tabela 6).

Tabela 6 – Percepção de itens essenciais pelos gestores

Seq	Item	Ne	N	Essencial(%)	CVRcalc	CVRcrít	Dif	Decisão
1	1.1. Estar inserida na estrutura organizacional da instituição	28	29	96,6%	0,931	0,364	0,567	Manter
2	4.2. A atividade da AUDIN aumentar a credibilidade dos processos e das operações	28	30	93,3%	0,867	0,358	0,509	Manter
3	2.1. Possuir manual de normas e procedimentos para a execução dos trabalhos	26	29	89,7%	0,793	0,364	0,429	Manter
4	2.2. Ter definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas.	26	29	89,7%	0,793	0,364	0,429	Manter
5	1.2. Ter um número adequado de auditores	25	28	89,3%	0,786	0,370	0,415	Manter
6	8.9. A supervisão da avaliação de riscos e do seu controle permitir realocar recursos	24	27	88,9%	0,778	0,377	0,401	Manter
7	8.8. A gestão do risco da Instituição ser eficaz	23	26	88,5%	0,769	0,384	0,385	Manter
8	2.6. Dominar os conceitos de metodologia de auditoria	26	30	86,7%	0,733	0,358	0,375	Manter
9	3.1. Atuar na área financeira, contábil e de qualidade	25	29	86,2%	0,724	0,364	0,360	Manter
10	3.6. Contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante	25	29	86,2%	0,724	0,364	0,360	Manter
11	1.3. Ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função	25	30	83,3%	0,667	0,358	0,309	Manter
12	3.5. Possuir liberdade e independência quanto aos aspectos operacionais do órgão	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
13	3.8. Possuir total liberdade e independência quando da formulação de relatório	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
14	4.1. A instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
15	3.3. O programa de auditoria interna estar baseado na conformidade	22	27	81,5%	0,630	0,377	0,252	Manter
16	3.9. Existir controle das implementações das recomendações	21	26	80,8%	0,615	0,384	0,231	Manter
17	8.5. Existir ações concretas quando há risco de ultrapassar o limite do risco aceitável	20	25	80,0%	0,600	0,392	0,208	Manter
18	7.4. A AUDIN contribuir de forma eficaz para eficácia nos controles	23	29	79,3%	0,586	0,364	0,222	Manter
19	3.4. Focar-se nas áreas estratégicas da instituição	22	28	78,6%	0,571	0,370	0,201	Manter
20	5.3. Conceder à AUDIN um alto grau de importância como instrumento de avaliação do SCI	21	28	75,0%	0,500	0,370	0,130	Manter
21	7.5. A AUDIN contribuir de forma eficaz para uma melhor governança	21	28	75,0%	0,500	0,370	0,130	Manter
22	2.4. Saber utilizar ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
23	7.3. A AUDIN contribuir de forma eficaz para uma melhor gestão	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
24	7.6. A AUDIN atuar como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
25	6.3. O órgão de gestão não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria	19	26	73,1%	0,462	0,384	0,077	Manter
26	5.2. O conselho superior analisar o relatório final emitido pela auditoria interna	21	29	72,4%	0,448	0,364	0,084	Manter
27	2.3. Ter formação interna e externa	18	25	72,0%	0,440	0,392	0,048	Manter
28	3.7. Produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade	20	28	71,4%	0,429	0,370	0,058	Manter
29	2.8. Demonstrar habilidades de se comunicar	21	30	70,0%	0,400	0,358	0,042	Manter
30	6.2. O órgão de gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da AUDIN	20	29	69,0%	0,379	0,364	0,015	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Neste sentido, destaca-se a dimensão habilidades e competências dos auditores internos, que dentre os dez primeiros em grau de importância, teve três itens considerados essenciais pelos gestores, reforçando assim a sua relevância.

No contexto desta pesquisa, considera-se como competência o conjunto de características de que uma pessoa dispõe e utiliza para realizar um determinado trabalho. São os conhecimentos, habilidades, experiências, traços, valores que moldam atitudes e comportamentos na busca de resultados (CARMONA, 2008).

De acordo com a Tabela 7, constatou-se que 16 itens foram considerados como itens não essenciais para serem utilizados como critérios de avaliação da qualidade dos serviços de auditoria interna, da percepção dos gestores, a saber: subordinação ao CONSUP, conhecimento dos conceitos de governança corporativa, capacidade de liderança e administração de conflitos, programa de auditoria estar baseado em risco, auditoria interna estar sujeita a avaliação interna e externa, participação da gestão na aprovação e acompanhamento do PAINT, influência na tomada de decisão dos gestores, consultoria interna, aumento da responsabilidade social da instituição, existência de uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo, avaliação dos riscos relevantes por áreas, supervisão dos riscos, riscos alinhados com a estratégia da instituição, mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros, existência de inventário ou mapa de riscos.

Tabela 7 - Itens considerados não essenciais pelos gestores

Dimensão	Item	Ne	N	Essencial(%)	CVRcalc	CVRcrít	Dif	Decisão
Estrutura Organizacional	1.4. Estar subordinada hierarquicamente ao Conselho Superior/Administração	15	26	57,7%	0,154	0,384	-0,231	Reavaliar
Habilidades e Competências dos Auditores Internos	2.5. Conhecer os conceitos de governança corporativa	18	27	66,7%	0,333	0,377	-0,044	Reavaliar
Atividade de Auditoria Interna	2.7. Ter capacidade de liderar equipes e administrar conflitos	16	29	55,2%	0,103	0,364	-0,261	Reavaliar
Características da Instituição	3.2. O programa de auditoria interna estar baseado no risco	12	23	52,2%	0,043	0,409	-0,365	Reavaliar
Relação com o Conselho Superior	4.3. A atividade da AUDIN estar sujeita a avaliação caráter interno	14	26	53,8%	0,077	0,384	-0,307	Reavaliar
	4.4. A atividade da AUDIN interna estar sujeita a avaliação caráter externo	13	26	50,0%	0,000	0,384	-0,384	Reavaliar
Relação com a Gestão	5.1. A AUDIN ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna	14	27	51,9%	0,037	0,377	-0,340	Reavaliar
Atendimento à expectativa da gestão	6.1. O órgão de gestão participar na aprovação e acompanhamento do PAINT	19	28	67,9%	0,357	0,370	-0,013	Reavaliar
	7.1. A AUDIN influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores	19	30	63,3%	0,267	0,358	-0,091	Reavaliar
Atendimento à expectativa do Conselho Superior	7.2. A AUDIN contribuir para aumentar a responsabilidade social da instituição	20	30	66,7%	0,333	0,358	-0,025	Reavaliar
	8.1. Na instituição existir uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo	10	22	45,5%	-0,091	0,418	-0,509	Reavaliar
	8.2. A AUDIN avaliar os riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua	16	26	61,5%	0,231	0,384	-0,154	Reavaliar
	8.3. A supervisão do risco ser entendida como função da AUDIN na criação de valor	16	23	69,6%	0,391	0,409	-0,017	Reavaliar
	8.4. Os riscos serem alinhados com a estratégia da instituição	17	26	65,4%	0,308	0,384	-0,077	Reavaliar
	8.6. Ter perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros	16	25	64,0%	0,280	0,392	-0,112	Reavaliar
	8.7. Existir inventários ou mapa de riscos	16	28	57,1%	0,143	0,370	-0,228	Reavaliar

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

No que tange aos itens não essenciais na percepção dos gestores e que, portanto, devem ser reavaliados, a dimensão relacionada ao atendimento à expectativa do Conselho Superior merece destaque, alcançando 38% dos respondentes.

Não obstante, considera-se que a auditoria interna deve atuar em toda a hierarquia da organização, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos colocados à disposição, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos.

Marques (1999) ensina que a finalidade principal da auditoria interna é a de assessorar e apoiar a gestão, quanto à organização e funcionamento e ao controle estratégico e operacional das diferentes atividades da organização, através das suas avaliações independentes no âmbito das auditorias que realiza e da sua prestação de serviços/assessoria ao conselho de administração ou equivalente e demais gestores de topo.

Diante da análise estatística visando identificar os critérios de avaliação da qualidade dos serviços de auditoria, serão apresentadas a seguir as principais considerações por item avaliado, de acordo com cada dimensão:

- I - Estrutura Organizacional;
- II - Habilidades e Competências dos Auditores Internos;
- III - Atividade de Auditoria Interna;
- IV - Características da Instituição;
- V - Relação com o Conselho Superior;
- VI - Relação com a Gestão;
- VII - Atendimento à expectativa da gestão; e,
- VIII - Atendimento à expectativa do Conselho Superior.

A análise descrita se baseia nos resultados revelados pela Tabela 6 do apêndice B, apresentada de forma individual por dimensão e nos gráficos correspondentes.

## 4.4.2 Análise da percepção dos gestores por dimensão

### 4.4.2.1 - Estrutura Organizacional

No que tange à dimensão estrutura organizacional, observando-se na Figura 19, dentre os itens considerados essenciais pelos gestores da instituição analisada, estão: auditoria interna integrar a estrutura organizacional da instituição, ter um número adequado de auditores e ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função.

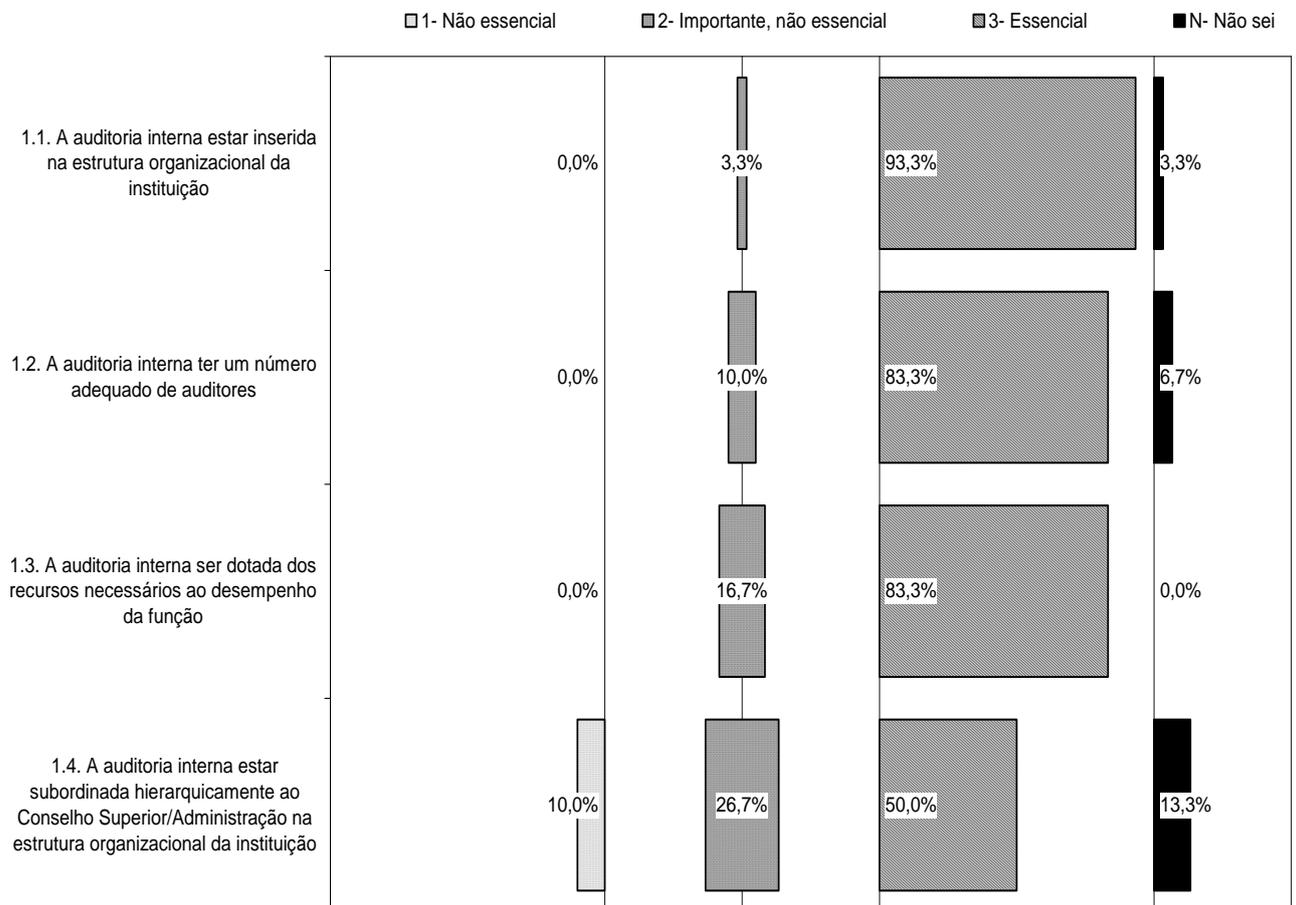


Figura 19 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão estrutura organizacional

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

De acordo com os resultados obtidos, constata-se que, relativamente à existência de um Departamento de Auditoria Interna na organização (Figura 19, item 1.1), 93,3% dos inquiridos consideraram o item essencial.

Para Pinheiro (2013), a implementação de um departamento de auditoria interna exige o envolvimento ativo da alta administração da instituição, de forma a envolver e comprometer a gestão com os objetivos e resultados definidos a alcançar. Por outro lado, é da competência da direção a realização de um plano de ação onde sejam definidas as atribuições, objetivos e níveis de responsabilidade e autoridade da atividade de auditoria interna.

De acordo com as respostas obtidas, é essencial o departamento de auditoria interna possuir um número adequado de auditores para 83,3% dos gestores (Figura 19, item 1.2).

Com efeito, o número de auditores existentes na organização determina a dimensão do departamento de Auditoria Interna, bem como a sua adequação à organização. Em contrapartida permite perceber o grau de alcance dos trabalhos de auditoria em toda a instituição. De forma que, quanto maior for o departamento de Auditoria Interna maior será o alcance dos seus trabalhos e conseqüentemente maior contribuição será dada à alta gestão, de forma a que esta consiga atingir os seus objetivos de forma mais eficiente e eficaz (PINHEIRO, 2013).

Para 83,3% dos respondentes, a auditoria interna ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função é essencial (Figura 19, item 1.3), o que corrobora com a literatura.

De fato, as entidades da Administração Pública Federal Indireta deverão organizar a unidade de auditoria interna com o suporte necessário de recursos humanos e materiais (Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001).

Nesse sentido, o âmbito de intervenção do departamento deve estar devidamente delimitado, para que sejam fixados de forma objetiva os limites e alcance do campo de atuação da auditoria interna, as atribuições, os recursos, bem como os meios e o seu posicionamento na estrutura organizacional (PINHEIRO, 2013).

Na dimensão estrutura organizacional, o único item que deve ser reavaliado na percepção dos gestores da Instituição consiste na subordinação hierárquica da Auditoria Interna ao Conselho Superior, conforme Tabela 8 (Apêndice C).

A análise dos resultados revela que o fato da atividade de Auditoria Interna estar subordinada hierarquicamente ao Conselho Superior (Figura 19, item 1.4) contraria o que inicialmente se esperava, uma vez que a revisão bibliográfica aponta

no sentido de que, a atividade de Auditoria Interna deve posicionar-se ao mais alto nível da organização.

A independência é uma característica da área de auditoria interna e depende de sua posição dentro da hierarquia da organização. O The Institute of Internal Auditors (2010) recomenda que a área de auditoria seja vinculada ao conselho de administração das organizações, pois entende que desse modo seria mais independente do que se vinculada à presidência ou diretoria financeira (LÉLIS; PINHEIRO, 2012).

Com efeito, a Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001 determina que, quanto à vinculação, a unidade de auditoria interna ou auditor interno deverá estar subordinado ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Caso a entidade não conte com conselho de administração ou órgão equivalente, a auditoria interna ou o auditor interno subordinar-se-á diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedado delegar a vinculação a outra autoridade. Essa vinculação tem por objetivo proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência.

Para Pinheiro (2013), uma vez que, a auditoria interna, constitui um instrumento fundamental de apoio à gestão, para que tenha uma visão ampla do conjunto das atividades da organização, deve ter competência e capacidade para proceder a auditorias incorporadas nos vários domínios de gestão da organização.

A Figura 20 demonstra a importância atribuída pelos gestores em relação aos itens vinculados à dimensão estrutura organizacional e o erro padrão por item.

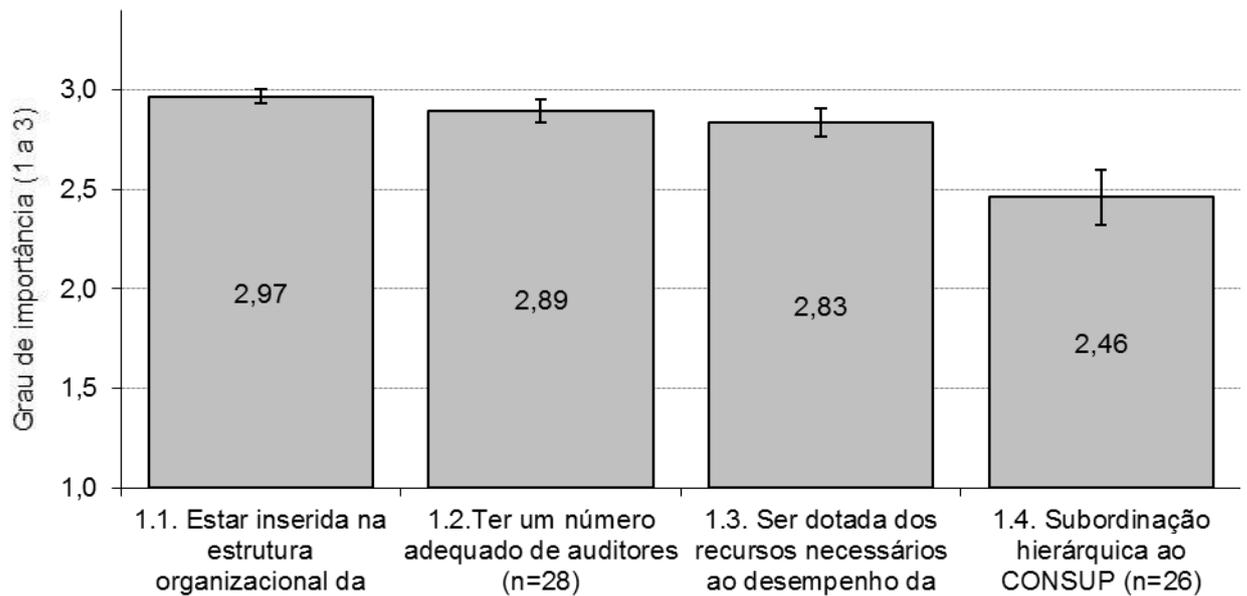


Figura 20 - Grau importância - dimensão estrutura organizacional

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Desta forma, pode-se observar que os itens mais importantes, segundo os avaliadores, quanto à dimensão estrutura organizacional, estão relacionados à: existência da auditoria interna na instituição, alcançando média de 2,97; ter um número adequado de auditores, com média de 2,89 e ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função, com média de 2,83, ao passo que a subordinação hierárquica alcançou média de 2,46 em grau de importância.

Com efeito, a independência técnica da atuação dos servidores nas unidades de auditoria interna deverá ser assegurada pela sua vinculação direta ao conselho superior e também pela supervisão por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001).

#### 4.4.2.2 - Habilidades e competências dos auditores internos

Quanto à dimensão habilidades e competências dos auditores internos, observando-se a Tabela 9 (Apêndice D), constata-se que seis itens foram considerados essenciais pelos gestores da instituição analisada, a saber: a atividade de auditoria interna possuir um manual contendo as normas e procedimentos para a

execução dos trabalhos; a auditoria interna ter claramente definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas, conferências e controles; os auditores terem formação interna e externa; saber utilizar ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria; dominar os conceitos de metodologia de auditoria e demonstrar habilidades de se comunicar.

Por outro lado, os itens considerados não essenciais segundo a percepção dos gestores do Instituto foram: conhecer os conceitos de governança corporativa e ter capacidade de liderar equipes e administrar conflitos.

A Figura 21 apresenta o percentual dos respondentes quanto aos itens vinculados à dimensão habilidades e competências dos auditores internos serem essenciais, importante, mas não essenciais, não essenciais ou não sei.

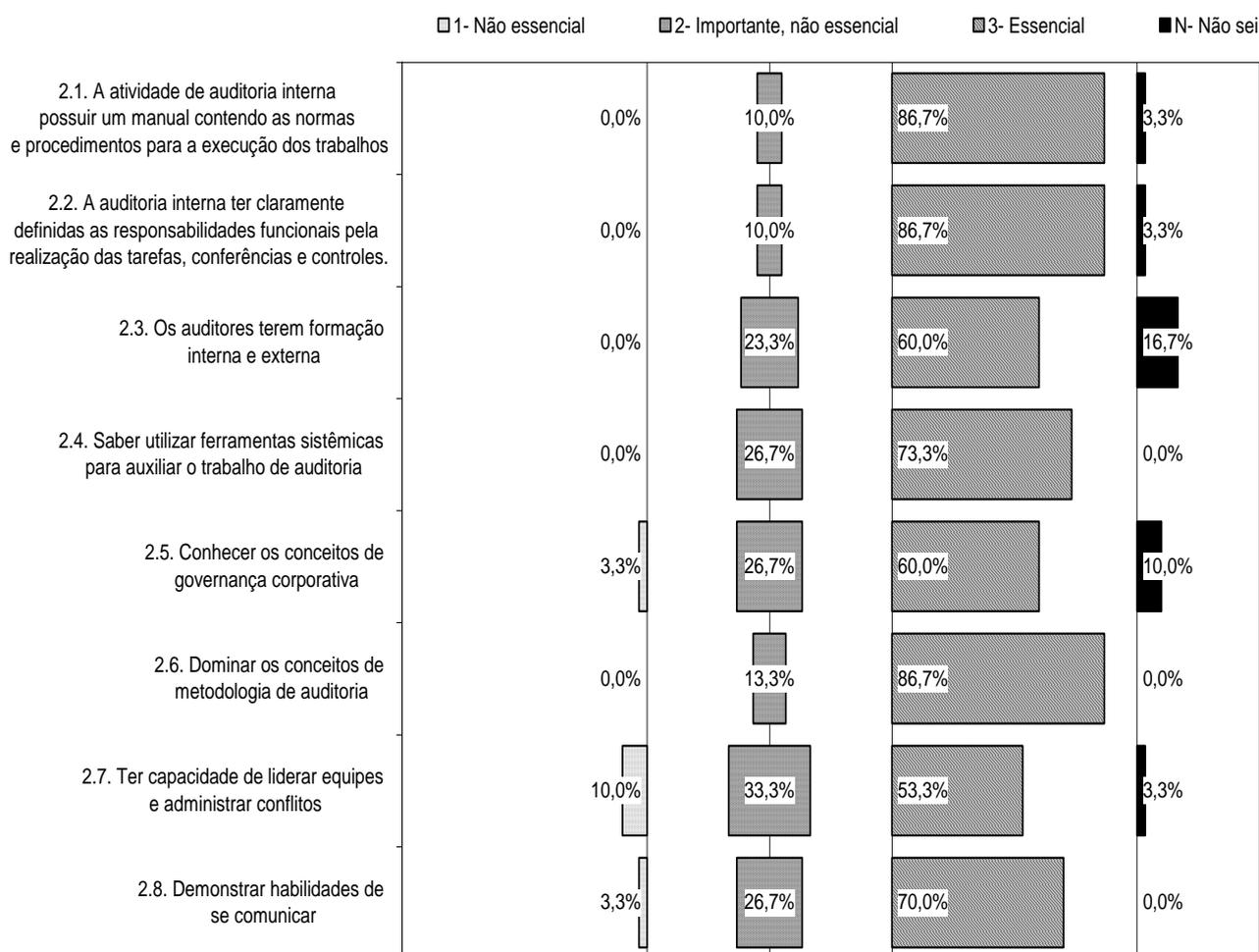


Figura 21 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão habilidades e competências dos auditores internos

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

De acordo com a análise dos resultados apurados quanto à atividade da auditoria interna possuir um manual com as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos (Figura 21, item 2.1) e ter claramente definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas (Figura 21, item 2.2), conferências e controles, constatou-se que 86,7% dos gestores respondem afirmativamente quanto à essencialidade desses itens, corroborando com o disposto na literatura.

Para Pinheiro (2013), juntamente com a elaboração do desenho organizacional do departamento de auditoria interna, será essencial a elaboração de um manual de auditoria, onde sejam definidos os procedimentos concretos que deve cumprir a função de auditoria interna.

Outrossim, a responsabilidade da atividade de auditoria interna é servir a entidade de forma consistente com as normas em vigor, assim como com os padrões profissionais de conduta regulamentados pelo Código de Ética. Nesse sentido, são estabelecidas várias responsabilidades profissionais do auditor: independência; integridade; objetividade; competência profissional e cuidado devido; confidencialidade; conduta profissional; normas técnicas, entre outras (PINHEIRO, 2013).

Quanto à formação dos Auditores Internos (Figura 21, item 2.3) é de notar que 60% consideraram essencial a necessidade de formação interna e externa, ao passo que 23,3% consideraram não essencial e 16,7% não souberam responder.

Não obstante, o regimento interno da Auditoria Interna do Instituto Federal Fluminense (Resolução nº 63/2016 do IFFluminense), assegura aos servidores integrantes da Unidade a participação regular em cursos e programas de capacitação e treinamento que promovam o aperfeiçoamento necessário sobre os assuntos relacionados aos programas de trabalho da Unidade de Auditoria Interna.

Constitui ainda requisito obrigatório no relatório anual de atividades de auditoria interna – RAINT, a descrição das ações de capacitação realizadas, com indicação do quantitativo de servidores capacitados, carga horária, temas e a relação com os trabalhos programados, nos termos da Instrução Normativa nº 24/2016.

Carmona et al. (2010) propôs em um único agrupamento competências do conhecimento básico (ou gerais): utilização de ferramentas sistêmicas específicas para auxiliar o trabalho de auditoria e conhecimento dos conceitos de governança.

Para 73,3% dos gestores respondentes é essencial saber utilizar ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria (Figura 21, item 2.4) e para 26,7% não essencial. Contudo, quanto ao conhecimento dos conceitos de governança (Figura 21, item 2.5), na percepção dos respondentes, tal item deverá ser reavaliado, uma vez que 60% dos respondentes julgaram essencial contra os 26,7% que julgaram tal item não essencial.

Governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (TCU, 2014).

O IIA define como Governança a combinação de processos e estruturas implementados pelo Conselho, visando informar, dirigir, gerir e supervisionar as atividades da organização para o alcance dos seus objetivos (PINHEIRO, 2013).

Quanto à competência, 86,7% dos gestores respondentes consideraram essencial o domínio dos conceitos de metodologia de auditoria por parte dos auditores internos (Figura 21, item 2.6), provavelmente em razão de tais conhecimentos serem fundamentais ao trabalho dos profissionais de auditoria interna. Já 13,3% dos respondentes consideraram importante, mas não essencial esse item.

Para os respondentes, o item capacidade de liderar equipes e administrar conflitos (Figura 21, item 2.7), deverá ser reavaliado. Na opinião de 53,3% dos gestores tal item é essencial. Já 33% julgaram importante, mas não essencial, 10% não essencial e 3,3% não souberam responder.

Segundo Rodrigues (2013), independentemente do número de auditores que compõem o departamento de auditoria, deverá sempre existir um responsável, ao qual lhe compete liderar a equipe, que normalmente é composta por técnicos de diferentes níveis de experiência, proporcionando, dessa forma, aos auditores menos experientes, um acompanhamento indispensável, e aos mais experientes, o afastamento, sempre desejado, das tarefas mais rotineiras possibilitando assim um melhor aproveitamento das suas capacidades e conhecimentos.

Analisando os resultados apresentados verificou-se que 70% dos respondentes julgaram essencial o auditor interno demonstrar habilidades de se comunicar (Figura 21, item 2.8), enquanto 26,7% consideraram importante, mas não essencial.

Com efeito, o auditor tem a responsabilidade de comunicar informação útil, especificada nos seus padrões profissionais. As normas internacionais para a prática profissional de auditoria do IIA definem que os auditores internos devem comunicar os resultados do trabalho, essa comunicação deve incluir os objetivos do trabalho e o seu âmbito bem como as conclusões aplicáveis recomendações e planos de ação.

De acordo com a Figura 22, no que se refere ao grau de importância, observa-se que os principais itens na percepção dos gestores do Instituto são: a atividade de auditoria interna possuir um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos; a auditoria interna ter claramente definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas, conferências e controles e dominar os conceitos de metodologia de auditoria.

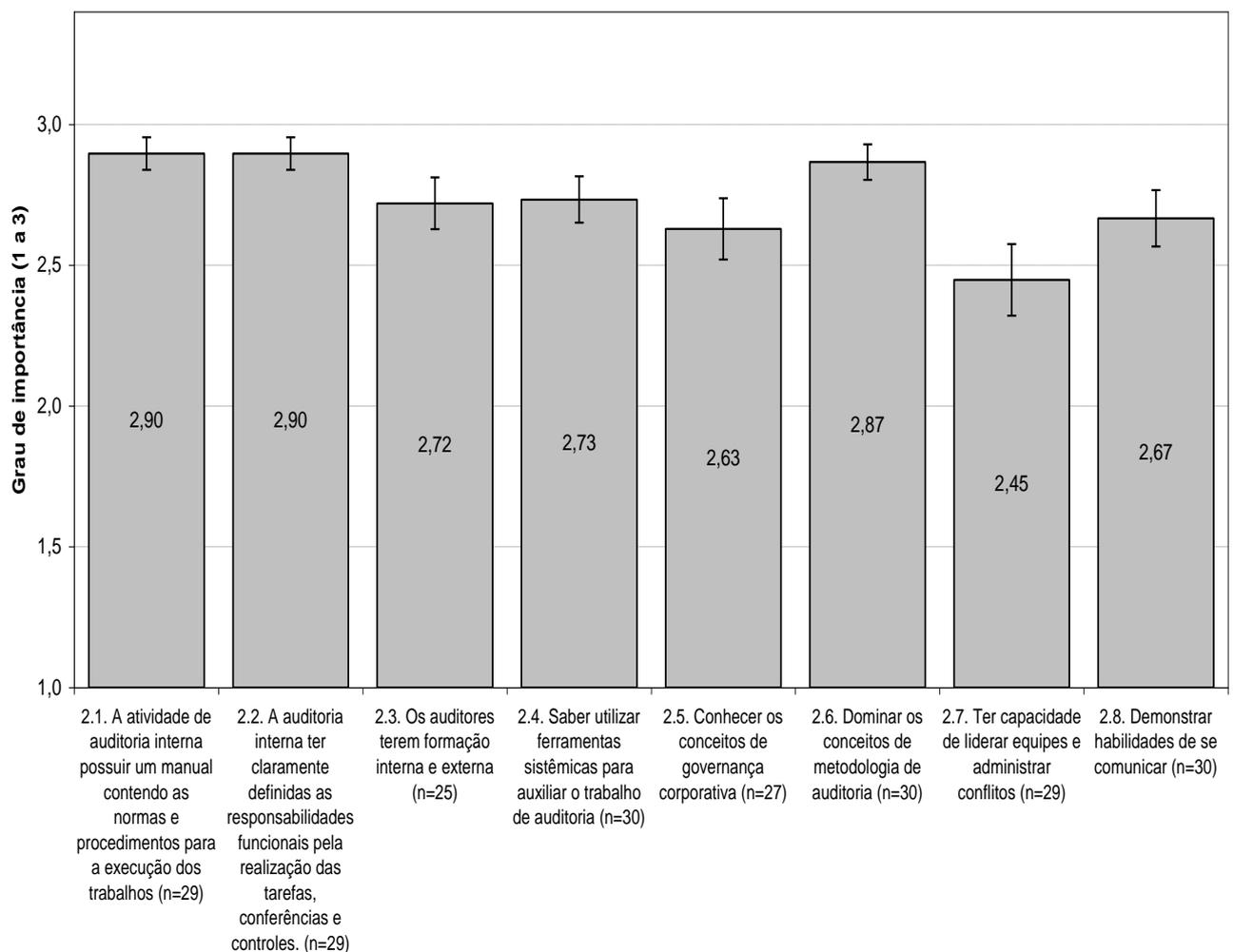


Figura 22 - Grau importância - dimensão habilidades e competências dos auditores internos

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Analisando os resultados apresentados na Figura 22, verifica-se que os gestores atribuíram a mesma média de importância, 2,90, aos itens: a atividade de auditoria interna possuir manual de normas e procedimentos para a execução dos trabalhos e ter claramente definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas.

Outrossim, quanto ao domínio dos conceitos de metodologia de auditoria, a média de importância foi de 2,87, seguido do conhecimento quanto utilização de ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria, com 2,73, corroborando com a revisão bibliográfica. De fato, a atuação do auditor interno segue uma metodologia baseada em conceitos sólidos e lastreados nas melhores práticas de controles internos,

O item referente à formação interna e externa alcançou grau de importância de 2,72 e demonstrar habilidades de se comunicar, 2,67.

Por outro lado, considerados itens não essenciais pelos gestores, os itens conhecer os conceitos de governança corporativa obteve média de 2,63 e ter capacidade de liderar equipes e administrar conflitos, média de 2,45 em grau de importância.

#### **4.4.2.3 - Atividade da Auditoria Interna**

No que tange à dimensão atividade da auditoria interna, observando-se a Figura 23, constata-se que os itens considerados essenciais pelos gestores da instituição analisada, se referem à: auditoria interna atuar na área financeira, contábil e de qualidade; o programa de auditoria interna estar baseado na conformidade; a auditoria interna focar-se nas áreas estratégicas da instituição; a auditoria interna possuir alto grau de liberdade e independência de ação para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da instituição; a atividade de auditoria interna contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante; a auditoria interna produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade; os auditores internos possuírem total liberdade e independência quando da formulação do relatório de auditoria interna; existir controle das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações.

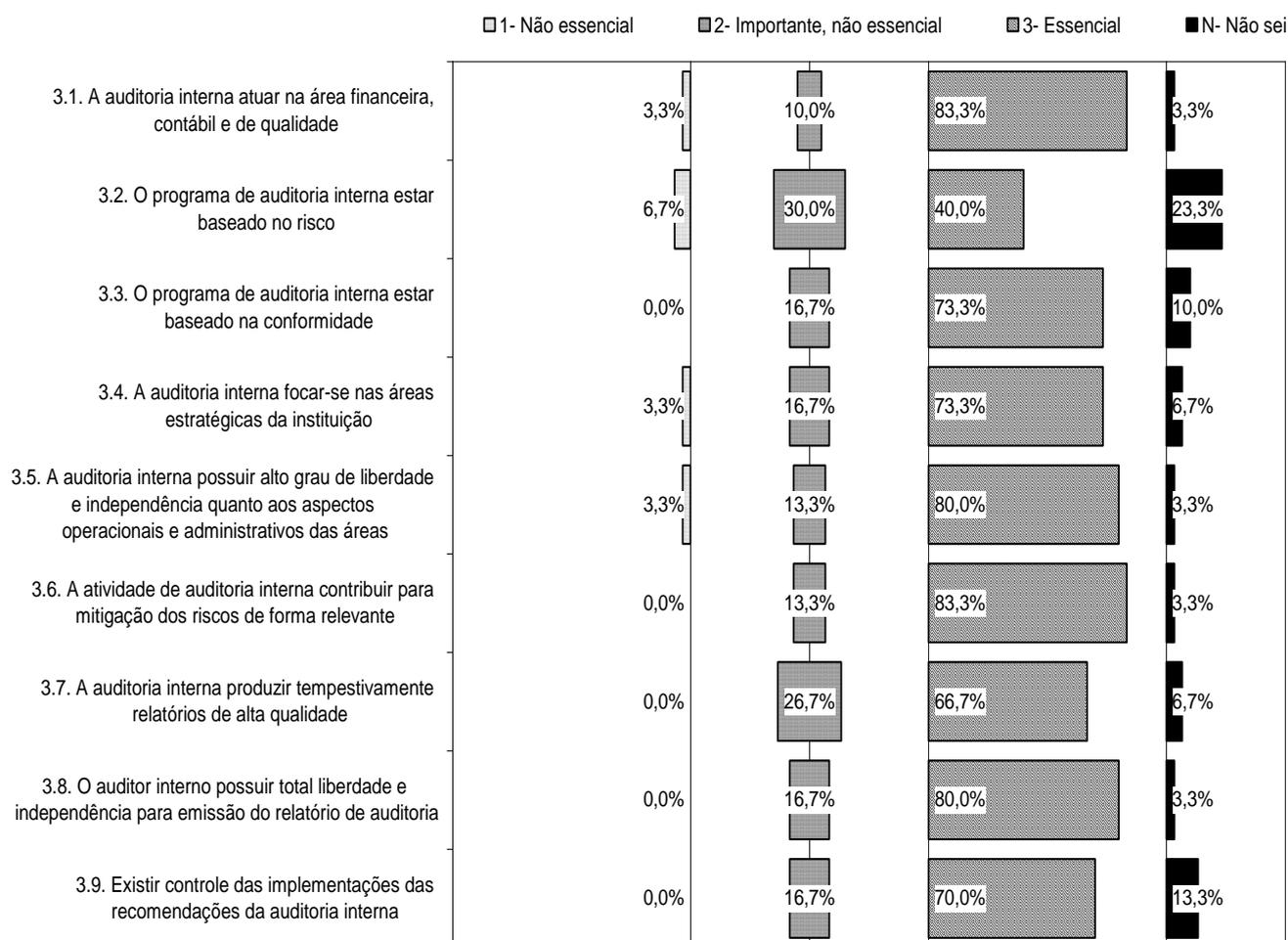


Figura 23 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão atividade de auditoria interna

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Os resultados obtidos mostram que 83,3 % dos inquiridos avaliaram como essencial a auditoria interna atuar na área financeira, contábil e de qualidade (Figura 23, item 3.1), ao passo que 10% consideraram importante, mas não essencial e 3,3% julgaram não essencial e não souberam responder.

Cada vez mais as organizações solicitam aos auditores internos uma visão mais global da organização, identificando as perdas e as suas causas, a falta de controle da qualidade e seus efeitos, a visualização das áreas onde a produtividade pode ser aperfeiçoada, uma análise definida dos custos, enfim, uma auditoria voltada para os resultados. Para tanto, o auditor interno tem que possuir uma série de conhecimentos diversificados para o bom desempenho das suas atividades, nomeadamente em contabilidade, domínio de técnicas de gestão, qualidade total,

marketing, organização e métodos, planejamento estratégico, informática, relações humanas, entre outras (PINHEIRO, 2013).

Referente ao programa de auditoria, 40% dos respondentes julgaram essencial o programa de auditoria estar baseado no risco (Figura 23, item 3.2), 30% consideraram importante, nas não essencial, 6,7% julgaram não essencial e 23,3% não souberam responder. Já com relação ao programa de auditoria baseado na conformidade (Figura 23, item 3.3), 73,3% dos respondentes consideraram tal item essencial, 16,7% julgaram importante, mas não essencial e 10% não souberam responder.

Para o TCU (2014), auditorias de conformidades visam avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que, na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública sejam obedecidos; as operações sejam executadas com eficiência, eficácia e efetividade, de maneira ordenada, ética e econômica e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis; as informações e os registros produzidos sejam íntegros, confiáveis e estejam disponíveis para apoiar o processo decisório e para o cumprimento das obrigações de prestar contas; e os recursos, bens e ativos públicos sejam protegidos de maneira adequada contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

A responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar controles internos para assegurar os objetivos acima mencionados é da administração do órgão ou entidade pública, cabendo à auditoria interna ou ao órgão de controle interno da entidade avaliar a qualidade desses processos (TCU, 2014).

Pommerening e Bencke (2011) consideram a auditoria baseada em riscos como uma evolução da auditoria convencional (conformidade). Enquanto a última tem como foco a avaliação do sistema de controle interno da organização, a primeira concentra seus esforços na avaliação da postura da administração das empresas perante os riscos. A mudança é profunda, uma vez que a auditoria deixa de ser reativa/corretiva para assumir uma postura “proativa/preventiva”.

Os resultados apresentados revelam a distância da gestão frente ao desafio da implantação da gestão de risco no Instituto Federal Fluminense. Com efeito, no setor público brasileiro, a obrigatoriedade de abordagem do risco nas atividades de auditoria interna surgiu apenas em 2015, por meio da Instrução Normativa nº 24, de

17 de novembro de 2015, que estabelece as diretrizes para planejamento, execução, comunicação e monitoramento nas atividades de auditoria interna no poder executivo federal.

Em seguida, foi instituída a obrigatoriedade legal de adoção de medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança corporativa nos órgãos do poder executivo, por meio da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016.

Dessa forma, a gestão de riscos é tema bastante novo para a administração pública brasileira e, conseqüentemente, para a atividade de auditoria interna.

Dentre os modelos de gestão de risco consagrados internacionalmente, destacam-se o COSO I (Controle Interno–Estrutura Integrada), o COSO II (Gerenciamento de Riscos Corporativos–Estrutura Integrada), ABNT (ISO 31000), entre outros. Esses modelos representam um papel importante na divulgação ampla para o reconhecimento de práticas eficazes e eficientes na gestão de riscos (MACIEIRA, 2008).

Nesse sentido, o sucesso na implantação da auditoria baseada em riscos (ABR) está diretamente relacionada com a estrutura de gestão de riscos adotada na organização (GRIFFITHS, 2005; POMMERENING, BENCKE, 2011; PINHO, BEZERRA, 2015) e com o nível e maturidade de gestão de riscos da organização (CICCO, 2007; MADEIRA, 2010; BENLI, CELAYIR, 2014).

A unidade de auditoria interna do IFFluminense ainda executa suas atividades com foco nos controles internos. Não obstante a ausência de gerenciamento de riscos na instituição, a análise de risco existente é, em sentido estrito, a realizada em algumas atividades exercidas pela AUDIN, como o PAINT (que se utiliza de matrizes de risco para priorização de trabalhos a serem realizados, incluindo fatores de risco, materialidade, complexidade entre diversos outros critérios). Neste sentido, é fundamental que o IFFluminense viabilize a implantação da metodologia de ABR para cumprir os dispositivos legais e maximizar a eficiência de suas atividades de auditoria interna.

Além da adequação normativa, a mudança de foco para os riscos da instituição tornaria a atividade de auditoria interna mais eficiente e agregaria maior valor à instituição. No entanto, essa mudança de paradigma pode enfrentar diversos desafios que passam pela resistência de auditores e gestores à mudança e, dentre

outros fatores, pode culminar com a redução da independência da auditoria interna (GRIFFITHS, 2005).

No que se refere à auditoria interna focar-se nas áreas estratégicas da instituição (Figura 23, item 3.4), 73,3% dos respondentes afirmam que esse item é essencial. Em contrapartida, 16,7% responderam ser importante, mas não essencial. 3,3% julgaram não essencial e 6,7% não souberam responder.

Corroborando com a literatura, a Auditoria Interna surge com uma atitude mais proativa e comprometida com a gestão, no sentido de ajudar os responsáveis a agir com mais segurança e controlar com mais conhecimento, solucionando problemas, prevenindo dificuldades e desenvolvendo estratégias, acrescentando deste modo valor e eficácia à gestão (RODRIGUES, 2013).

Os resultados demonstram que 80% dos respondentes consideraram essencial a auditoria interna possuir alto grau de liberdade e independência de ação para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da instituição (Figura 23, item 3.5). Ao passo que 13,3% consideraram esse item importante, mas não essencial. 3,3% consideraram não essencial e também 3,3% dos gestores não souberam responder.

A postura do auditor interno, as suas atividades e a importância na gestão eficaz dos recursos, tanto financeiro, como humano e material deve pautar-se por uma atuação voltada para atingir resultados, e não somente para exercer atividades de controles internos. O profissional desta área deve estar permanentemente atualizado, através de estudos contínuos, adequando-se e adaptando-se às novas exigências do mercado, permitindo assim acrescentar valor à organização, pois quanto maior for o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de Auditoria Interna, melhores e mais adequadas são as análises em todos os aspectos administrativos e operacionais em todas as áreas da organização (PINHEIRO, 2013).

A atividade de auditoria interna contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante (Figura 23, item 3.6) foi considerada essencial para 83,3% dos inquiridos. Consideraram importante, mas não essencial, 13,3% dos respondentes e 3,3% não souberam responder. Importante referenciar que nenhum dos respondentes reconheceu esse item como não essencial.

No âmbito da gestão de risco, a atividade da auditoria interna tem como objetivo: garantir os processos de gestão de risco, tanto na sua concepção como no

seu funcionamento; a eficácia e a eficiência das respostas ao risco, e atividades de controle relacionadas; a integridade e exatidão da informação gerada sobre a gestão de risco.

A auditoria interna produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade (Figura 23, item 3.7) é essencial para 66,7% dos gestores respondentes, ao passo que 26,7% afirmam ser importante, mas não essencial. Nenhum dos respondentes afirmou tal item ser não ser essencial, mas 6,7% não souberam responder.

Na percepção de 80% dos gestores, os auditores internos possuir total liberdade e independência quando da formulação do relatório de auditoria interna (Figura 23, item 3.8) é essencial, enquanto para 16,7% é importante mas não essencial. Da mesma forma que o item anterior, nenhum dos respondentes reconheceu esse item como não essencial, mas 3,3% dos gestores não souberam responder.

Com efeito, o resultado do trabalho da auditoria interna traduz-se na emissão de um relatório. Este é o produto dos estudos, investigações e análises realizadas durante o trabalho de campo e traduz por escrito a opinião e as recomendações de todo o trabalho desenvolvido (PINHEIRO, 2013). Os relatórios assinalam falhas e deficiências dos controles, sistemas e procedimentos de que são responsáveis, em último caso, os cargos superiores da organização. Incluem ainda recomendações e propostas de como evitar e eliminar falhas ou deficiências (PINHEIRO, 2013).

Qualquer relatório de auditoria quer emanado pela auditoria externa quer pela interna, deve conter a avaliação do sistema de controle interno da organização, independentemente da perspectiva (PINHEIRO, 2013).

*Accountability* (prestação de contas), transparência equidade de tratamento aos cidadãos e integridade (que inclui tanto a ética como confiabilidade do controle) geram aproximação com a comunidade e maior participação do cidadão como parceiro e agente fiscalizador. Relatórios de auditoria preparados sob o enfoque destes princípios levam, em efeito cascata: à valorização das ações governamentais através de sua evidenciação de desempenho perante a sociedade, à implementação de ações de melhoria e à potencialização no uso dos recursos públicos (SLOMSKI et al., 2010).

Os resultados demonstram que existir controle das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações (Figura 23, item 3.9) é essencial

para 70% dos gestores respondentes, ao passo que 16,7% deles consideraram importante, mas não essencial. Nesse caso, nenhum dos respondentes reconheceu esse item como não essencial, mas 13,3% dos gestores não souberam responder.

Na dimensão atividade da auditoria interna, o único item que deve ser reavaliado na percepção dos gestores da Instituição consiste em estabelecer o programa de auditoria interna baseado no risco, conforme Tabela 10 (Apêndice E).

O risco é a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização de um objetivo planejado seja por uma pessoa ou por uma empresa (TCU, 2014).

Os resultados da pesquisa especificamente quanto ao programa de auditoria interna estar baseado no risco contrariam o disposto na literatura.

Com efeito, a Auditoria Interna tem um papel importante na avaliação da eficácia da gestão de risco na organização. Deve avaliar com regularidade a eficácia dos controles internos relativos à quantificação, informação e limitação dos riscos.

A avaliação dos diferentes riscos ajuda a Auditoria Interna a definir o seu plano de trabalho, uma vez que lhe permite determinar quais são as áreas de maior risco, isto é, as áreas prioritárias e sobre as quais devem recair todas as atenções, portanto, as que devem ser analisadas em primeiro lugar.

A Figura 24 revela o grau de importância dos itens na dimensão atividade de auditoria interna e o erro padrão por item.

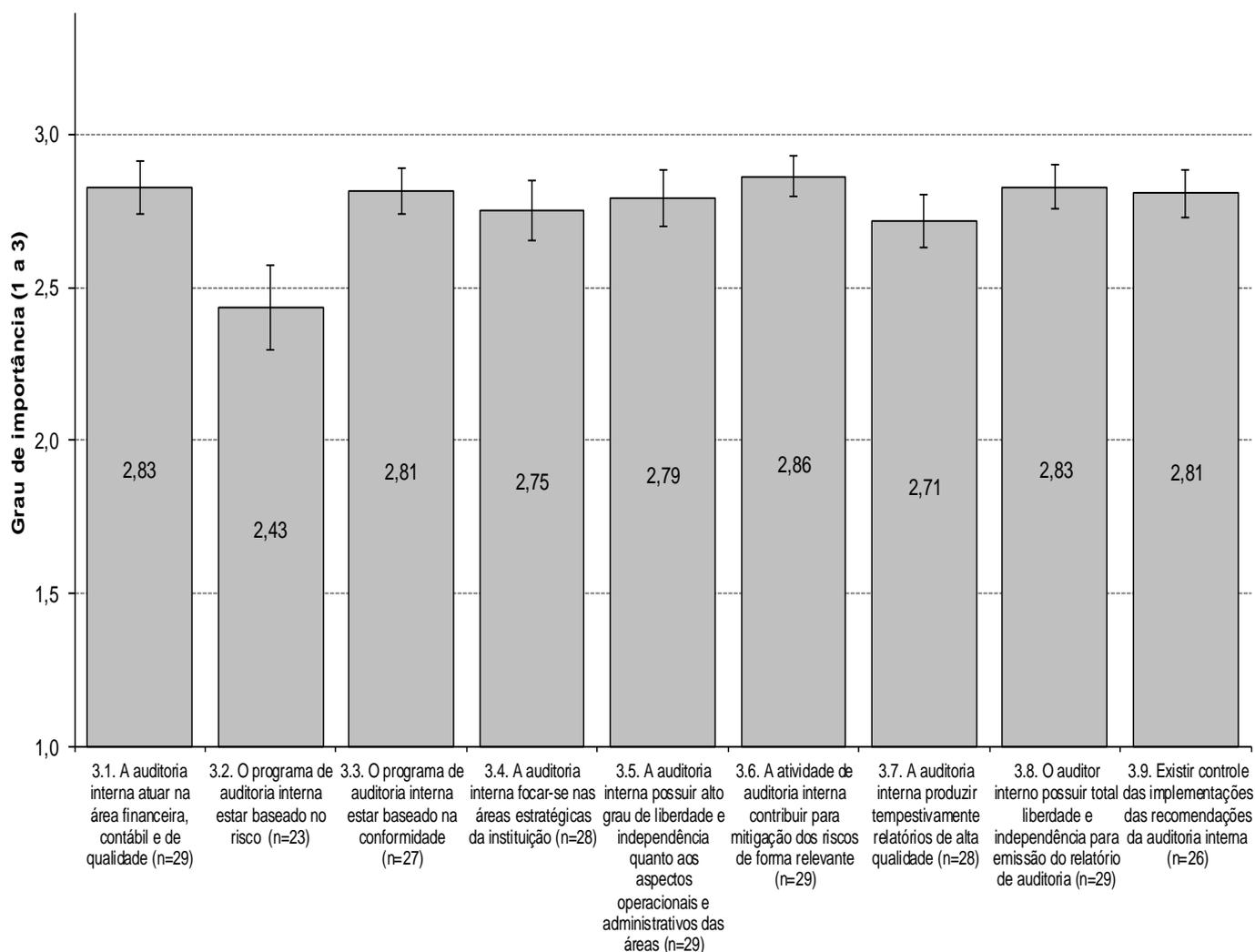


Figura 24 - Grau importância - dimensão atividade de auditoria interna

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Em grau de importância, o item referente à atividade de auditoria interna contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante alcançou média de 2,86. Tanto a auditoria interna atuar na área financeira, contábil e de qualidade quanto os auditores internos possuir total liberdade e independência quando da formulação do relatório de auditoria interna alcançaram média de 2,83 em grau de importância. Já o programa de auditoria interna estar baseado na conformidade e existir controle das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações alcançaram média de 2,81 em grau de importância. Outrossim, o item referente a auditoria interna possuir alto grau de liberdade e independência de ação para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da

instituição alcançou média de 2,79 em grau de importância, seguido do item a auditoria interna focar-se nas áreas estratégicas da instituição, com média de 2,75. O item referente à auditoria interna produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade surge com média de 2,71 em grau de importância. E por último, o item referente ao programa de auditoria interna estar baseado no risco, com o menor grau de importância, 2,43, confirmando a não essencialidade do item pelos gestores do Instituto.

#### **4.4.2.4 - Características da Instituição**

Quanto à dimensão características da Instituição, observando-se a Tabela 11 (Apêndice F), constata-se que dois itens foram considerados essenciais pelos gestores da organização analisada, a saber: a instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna e a atividade de auditoria interna aumentar a credibilidade dos processos e das operações da instituição.

Nesta dimensão, dois itens que devem ser reavaliados na percepção dos gestores da Instituição consistem na atividade de auditoria interna estar sujeita a avaliação caráter interno (elaborada periodicamente por membro do departamento) e de caráter externo (elaborada por pessoas alheias ao departamento).

De acordo com a Figura 25, 80,0% dos gestores afirmam ser essencial a instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna (Figura 25, item 4.1) e 16,7% deles afirmam ser importante, mas não essencial. Importante referenciar que ninguém afirmou não ser essencial e 3,3% dos gestores não souberam responder.

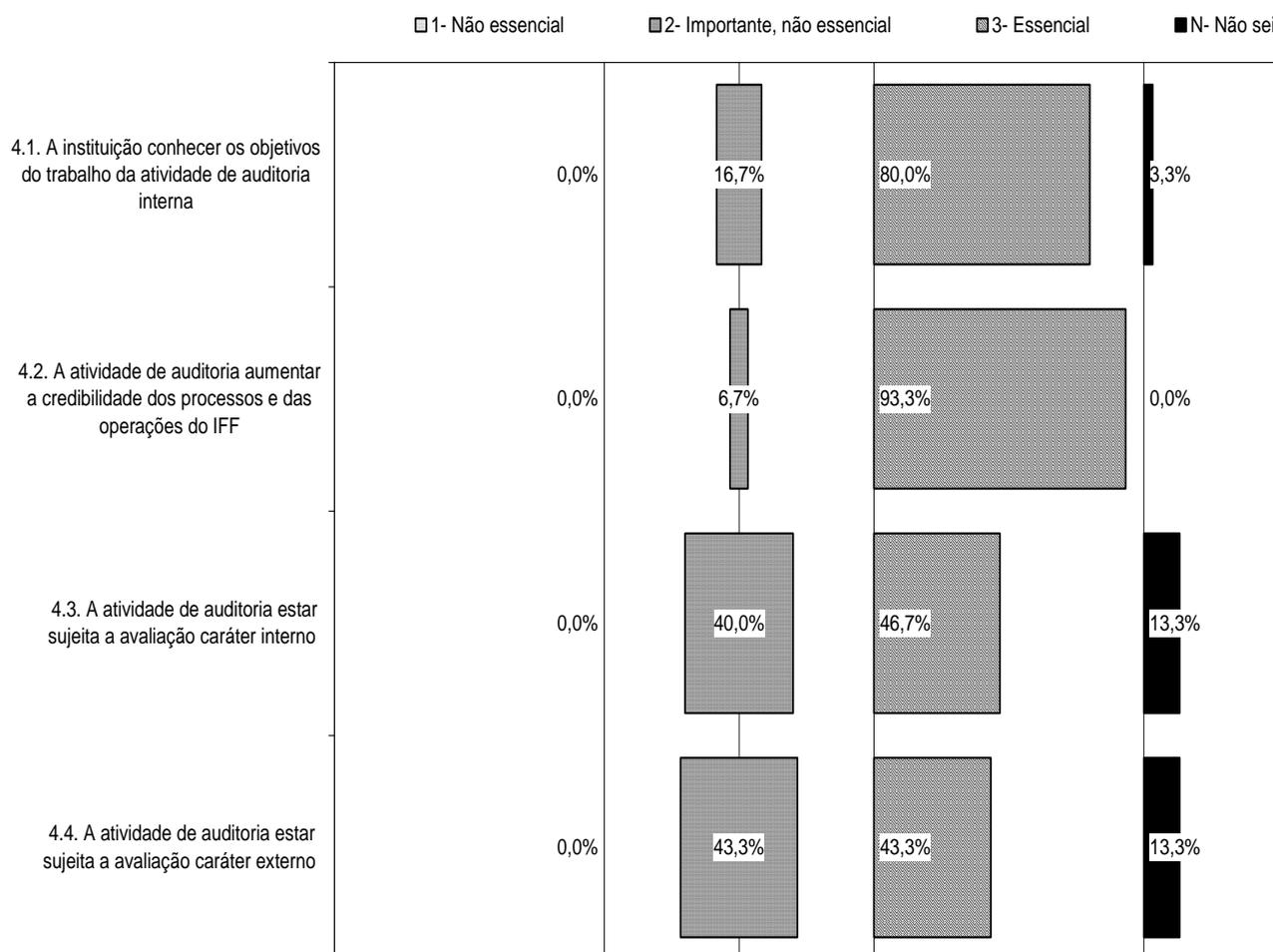


Figura 25 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão características da Instituição

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Corroborando com a própria missão da auditoria interna, 93,3% dos gestores respondem que é essencial a atividade da auditoria interna aumentar a credibilidade dos processos e das operações da instituição (Figura 25, item 4.2).

Os itens referentes à atividade de auditoria estar sujeita a avaliação de caráter interno (Figura 25, item 4.3) e externo (Figura 25, item 4.4), foram considerados essenciais por 46,7% e 43,3% dos gestores, respectivamente, enquanto 40% e 43,3%, julgaram importante, mas não essencial. Não souberam responder 13,3%, sendo certo que ninguém julgou tais itens não essenciais.

Com efeito, um dos objetivos da auditoria é o de proporcionar credibilidade às informações divulgadas, de forma que seja útil à tomada de decisão por parte dos diferentes destinatários/utilizadores dessa informação (HOOG; CARLIN, 2008).

A Figura 26 reforça o grau de importância conferido pelos gestores do Instituto quanto aos itens: a instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna e a atividade de auditoria interna aumentar a credibilidade dos processos e das operações da instituição.

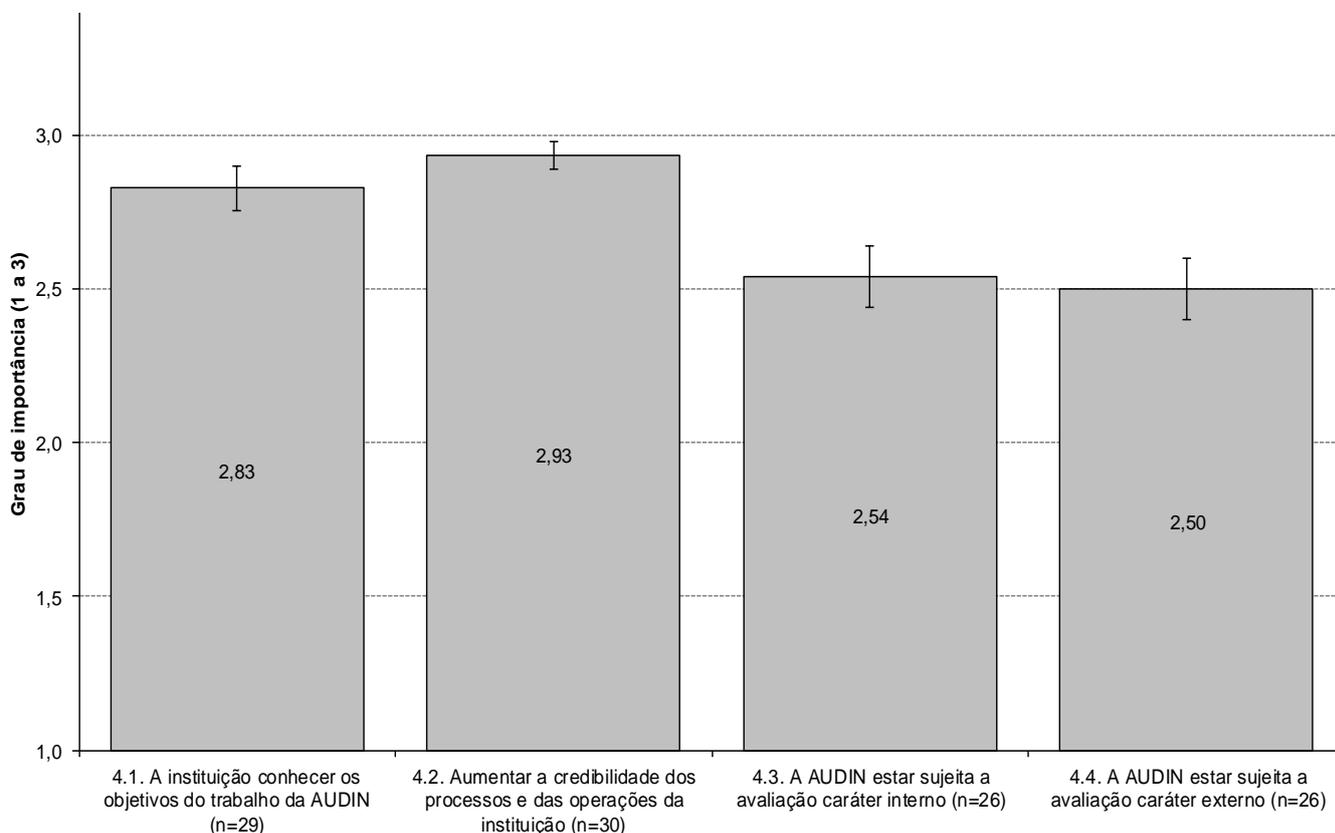


Figura 26 - Grau importância - dimensão características da Instituição

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

O item relativo à atividade de auditoria interna aumentar a credibilidade dos processos e das operações da instituição, segundo a percepção dos gestores do Instituto, obteve média de 2,93 em grau de importância, seguido do item referente à instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna, que alcançou média de importância de 2,83. Muito embora os itens referentes à avaliação de caráter interno e externo tenham sido considerados não essenciais pelos gestores do Instituto, obtiveram grau de importância médio de 2,54 e 2,50, respectivamente.

**4.4.2.5 - Relação com o Conselho Superior.**

No que tange à dimensão relação com o Conselho Superior, observando-se a Tabela 12 (Apêndice G), constata-se que os itens considerados essenciais pelos gestores da instituição analisada, se referem ao conselho superior analisar o relatório final emitido pela auditoria interna e conceder à Auditoria Interna um alto grau de importância como instrumento de avaliação do sistema de controle interno e do cumprimento das normas e procedimentos.

O único item que deve ser reavaliado segundo os gestores da Instituição, refere-se à auditoria interna ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna.

Com efeito, a Figura 27 demonstra o percentual dos itens pertencentes a essa dimensão.

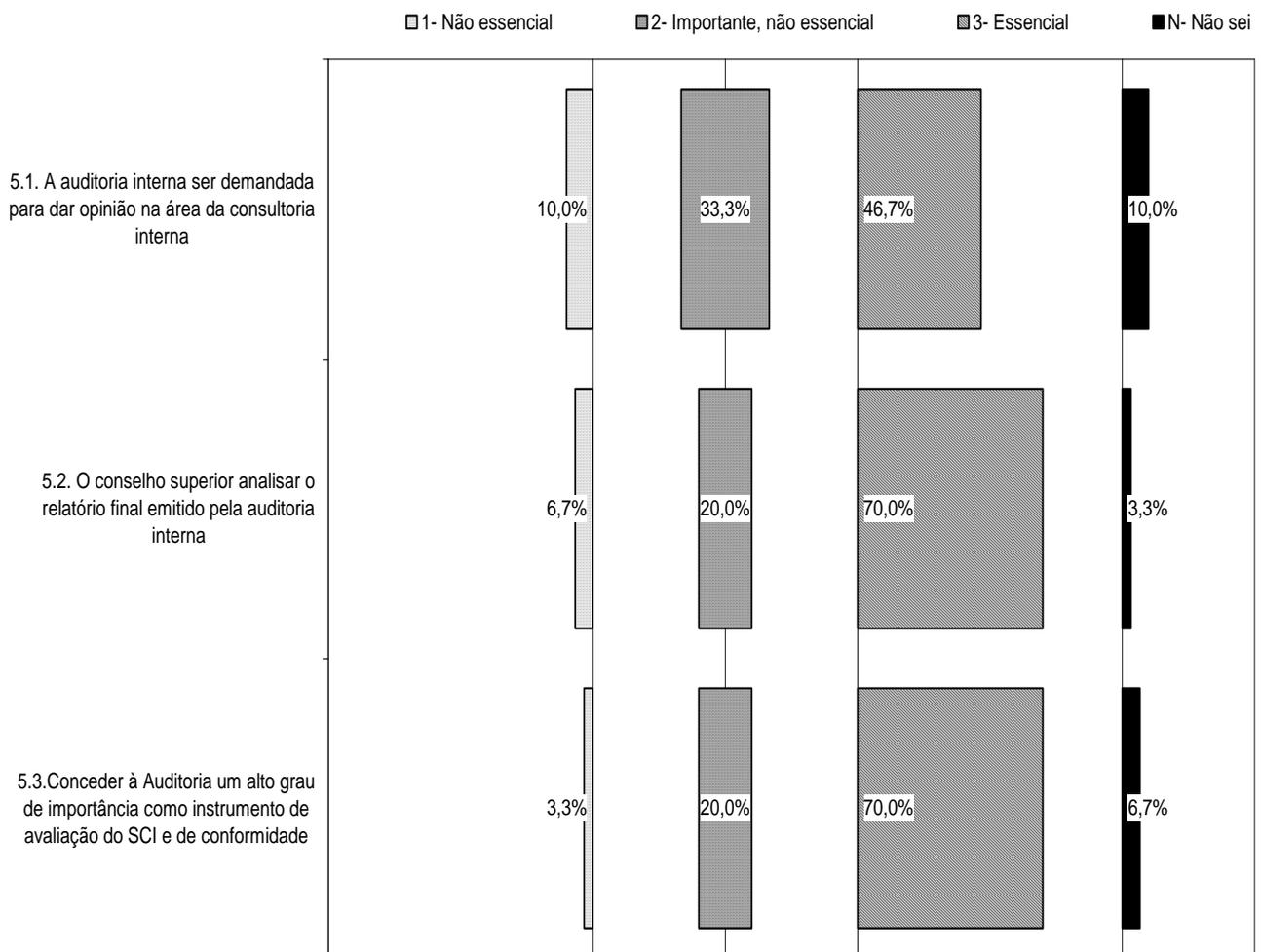


Figura 27 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão relação com o CONSUP

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Consideraram essencial a auditoria interna ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna (Figura 27, item 5.1), 46,7% dos gestores. Entretanto, 33,3% consideram importante, mas não essencial. Com o mesmo patamar, 10% dos gestores afirmaram que esse item não é essencial e 10% não souberam responder.

Quanto ao item referente à análise pelo CONSUP do relatório final emitido pela AUDIN, 70% dos gestores consideram essencial, ao passo que 20%, julgaram importante, mas não essencial. Consideram não essencial, 6,7% dos gestores e 3,3% não souberam responder.

O item conceder à AUDIN um alto grau de importância como instrumento de avaliação do sistema de controle interno e de conformidade foi considerado essencial para 70% dos gestores, enquanto 20% julgaram importante, mas não essencial. Consideraram não essencial 3,3% dos gestores e 6,7 não souberam responder.

Quanto à Figura 28, o grau de confiança verificado reafirma a essencialidade, segundo os gestores do instituto, dos itens: o conselho superior analisar o relatório final emitido pela auditoria interna e conceder à auditoria interna um alto grau de importância como instrumento de avaliação do sistema de controle interno e do cumprimento das normas e procedimentos, que alcançaram média de 2,66 e 2,71, respectivamente.

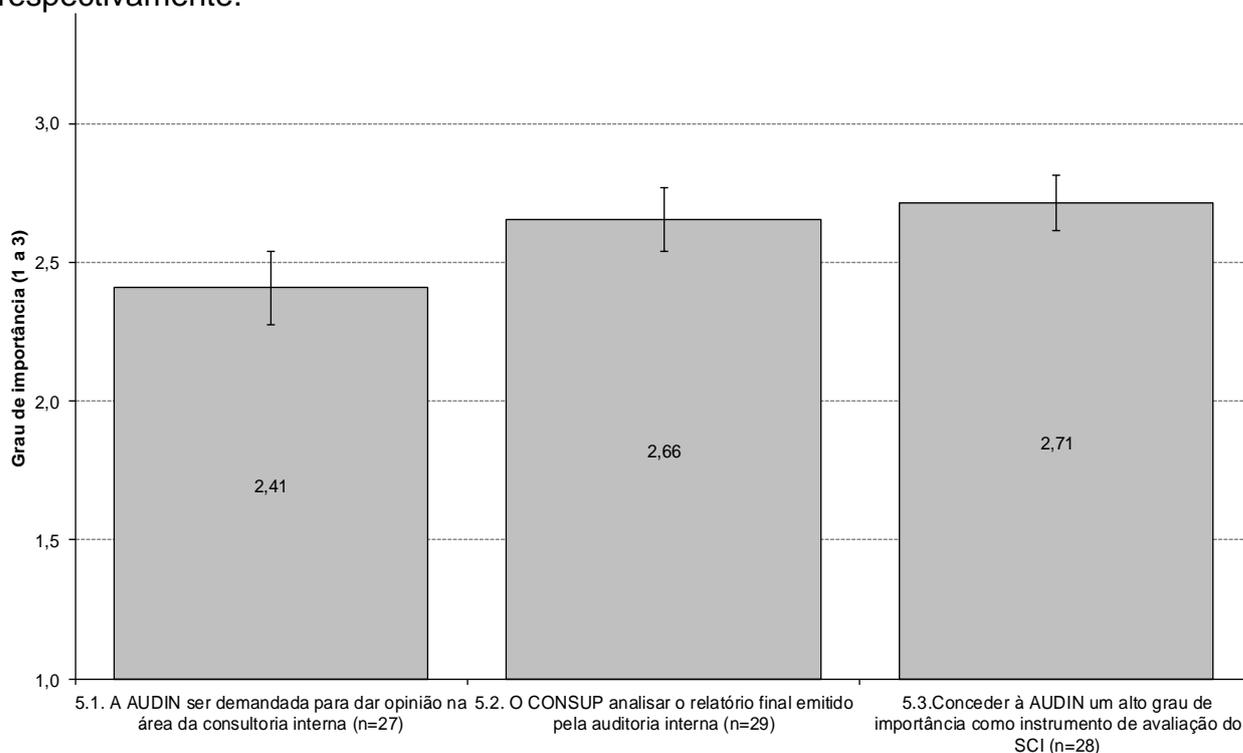


Figura 28 - Grau importância - dimensão relação com o CONSUP  
Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Em contrapartida, com o menor grau importância desta dimensão, encontra-se o item a auditoria interna ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna, com média de 2,41.

#### **4.4.2.6 - Relação com a Gestão**

Para a boa gestão dos trabalhos de auditoria é fundamental a desmistificação entre os funcionários da organização em que existe a atividade de auditoria interna. A atuação do auditor interno é de auxílio no desempenho de tarefas dentro da filosofia da organização, e não como um opositor que está apenas a apontar erros e falhas, até porque ambos procuram alcançar um resultado comum (PINHEIRO, 2013).

O auditor interno deve ser um membro ativo da organização, fazendo com que as diversas observações e informações recolhidas no trabalho de campo, sejam úteis e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos. A sua opinião e visão crítica dos procedimentos e processos, deve estar fundamentada em evidências que proporcionem aos gestores a exata mensuração das técnicas utilizadas na gestão, em que a forma de expressão do auditor, quer oral quer escrita, pode alterar a aceitação de mudanças no rumo estipulado por parte da gestão (TEIXEIRA, 2006).

Neste sentido, o auditor interno deve desempenhar a sua atividade com visão holística e proativa, antecipando-se aos fatos, de modo que a sua opinião seja de fundamental importância nas escolhas da organização (PINHEIRO, 2013).

No que tange à dimensão relação com a gestão, observando-se a Tabela 13 (Apêndice H), constata-se que os itens considerados essenciais pelos gestores da instituição analisada, se referem à: gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna e não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria.

Assim, o único item, na percepção dos gestores da organização, que deve ser reavaliado consiste no órgão de gestão participar na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT.

A Figura 29 revela a avaliação, em percentual, dos gestores quanto à importância por item da dimensão relação com a Gestão.

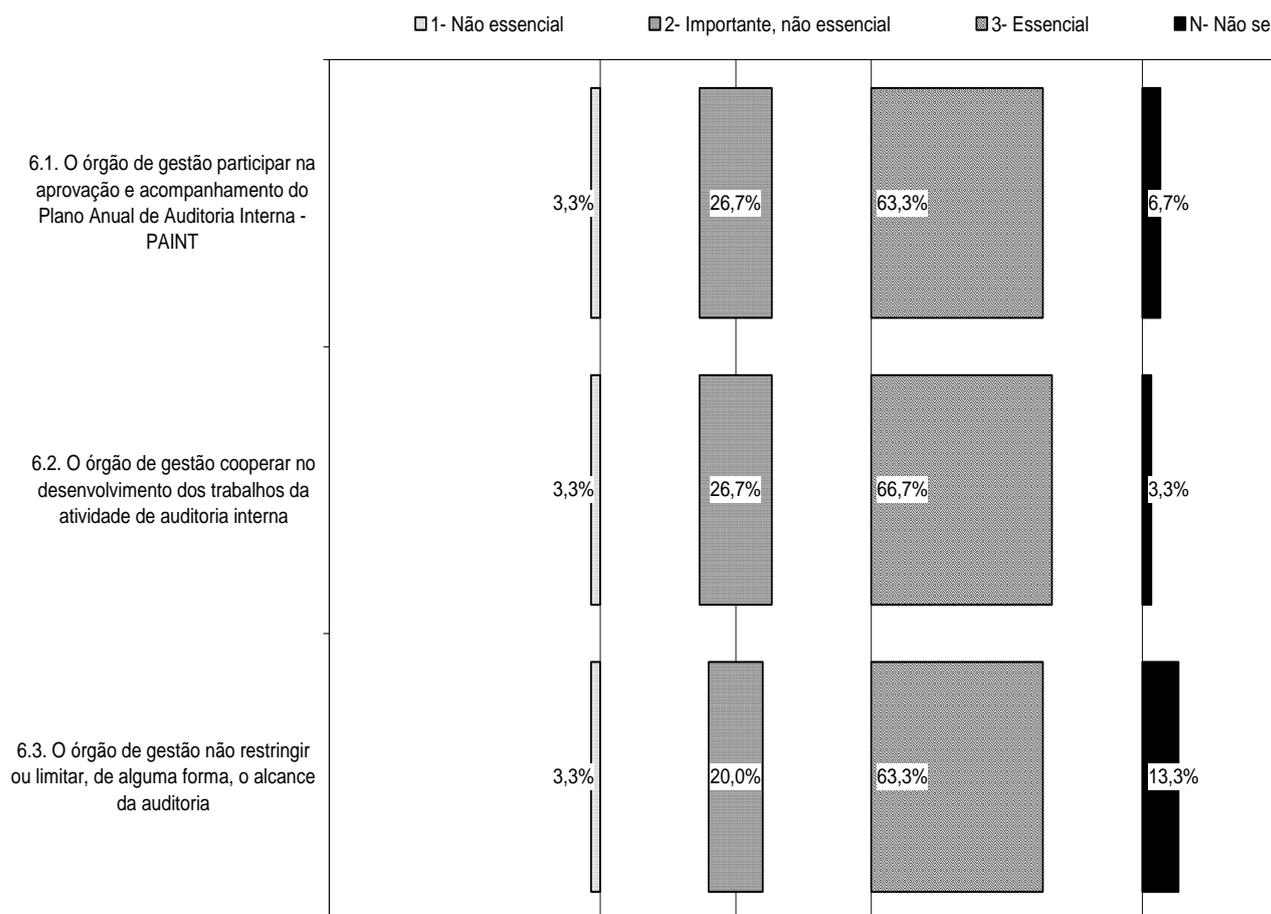


Figura 29 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão relação com a Gestão

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Dos itens considerados essenciais, 66,7% dos gestores afirmaram ser essencial o órgão de gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna (Figura 29, item 6.2), ao passo que 26,7% julgaram importante, mas não essencial. Consideraram não essencial 3,3% dos respondentes e também 3,3% dos gestores não souberam responder.

O item relativo ao órgão de gestão não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria (Figura 29, item 6.3) foi considerado essencial por 63,3% dos gestores, enquanto 20% consideraram importante, mas não essencial. Dos respondentes, 3,3% afirmaram que esse item não é essencial, ao passo que 13,3% não souberam responder.

Quanto ao item referente à participação do órgão de gestão na aprovação e acompanhamento do PAINT (Figura 29, item 6.1), 63,% dos gestores consideraram essencial e 26,7% afirmaram ser importante, mas não essencial. Consideraram não

essencial 3,3% dos respondentes e também 6,7% dos gestores não souberam responder.

A Figura 30 revela o grau de importância conferido pelos gestores aos itens que compõem a dimensão relação com a gestão e o erro padrão por item.

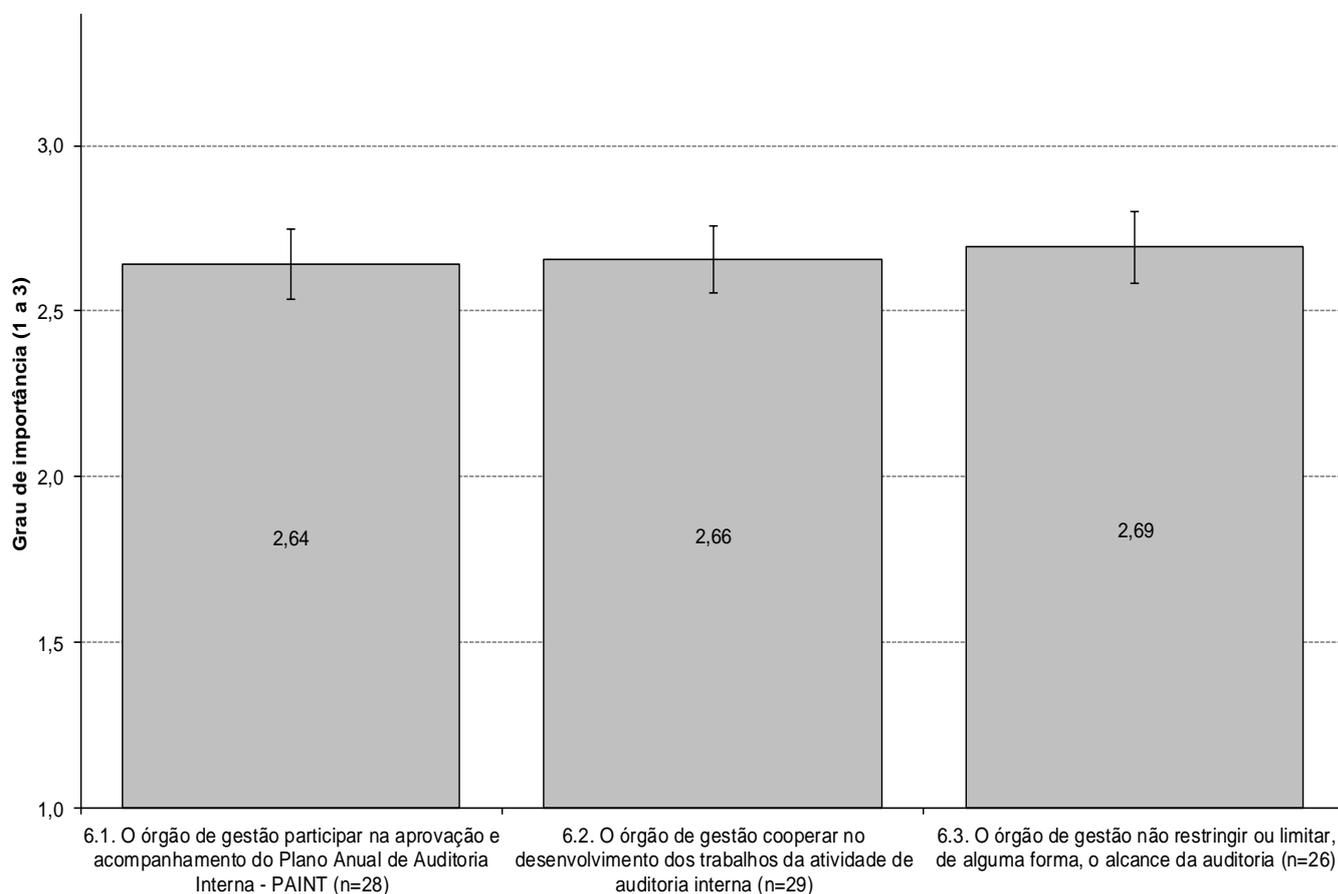


Figura 30 - Grau importância - dimensão relação com a gestão

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Liderando essa dimensão, o item referente ao órgão de gestão não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria alcançou importância média de 2,69, enquanto o item relativo ao órgão de gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna alcançou média de 2,66.

No que tange à participação da gestão na aprovação e acompanhamento do PAINT, esse item alcançou média de 2,64 em importância.

#### 4.4.2.7 - Atendimento à expectativa da gestão

Quanto à dimensão atendimento à expectativa da gestão, observando-se a Tabela 14 (Apêndice I), constata-se que vários itens foram considerados essenciais pelos gestores da organização analisada, a saber: a auditoria interna contribuir de forma eficaz para uma melhor gestão; a auditoria interna contribuir de forma eficaz para eficácia nos controles; a auditoria interna contribuir de forma eficaz para uma melhor governança e a auditoria interna atuar como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da instituição.

Nesse sentido, dois itens devem ser reavaliados na percepção dos gestores da Instituição: as informações veiculadas pela Auditoria interna influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores e a auditoria interna contribuir para aumentar a responsabilidade social da instituição.

A Figura 31 demonstra o percentual de avaliação dos itens por importância, quanto à dimensão atendimento à expectativa da gestão.

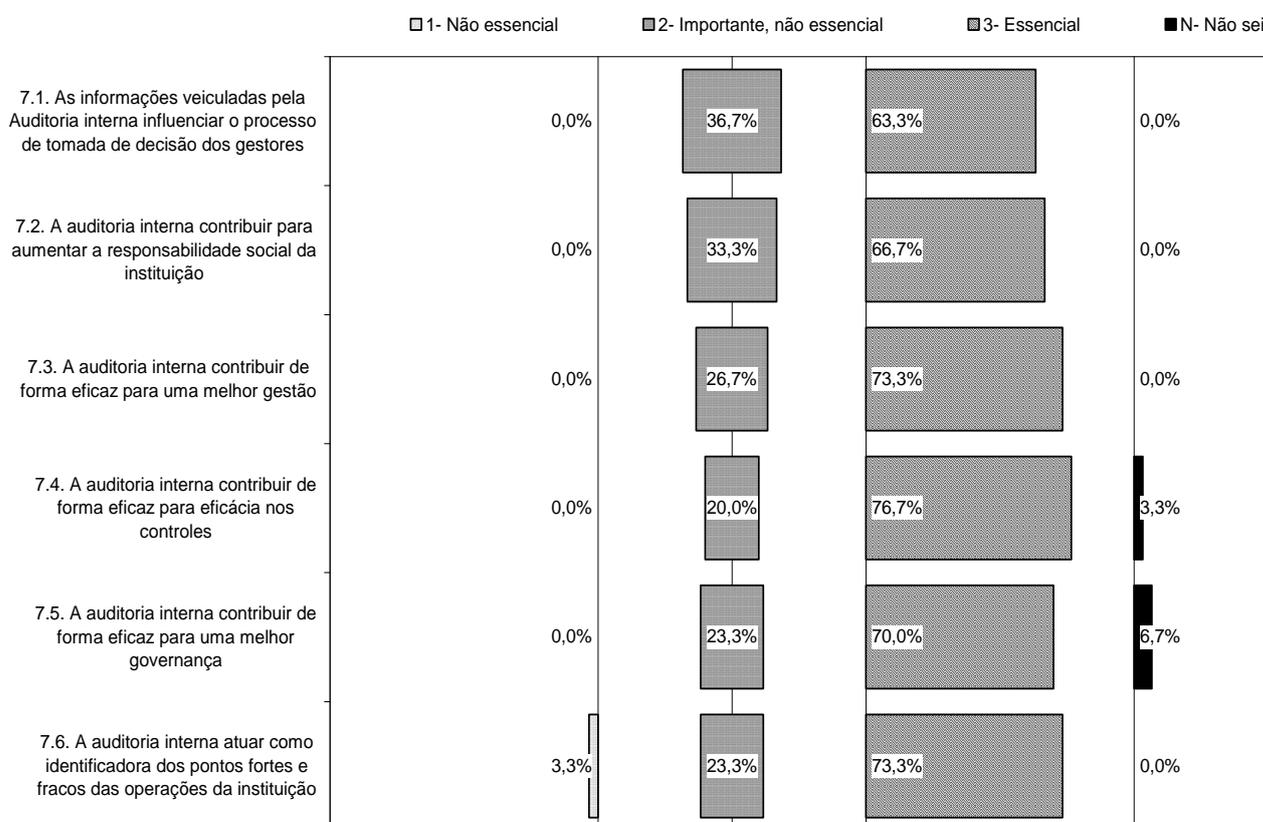


Figura 31 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão atendimento à expectativa da gestão

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

O item referente às informações veiculadas pela Auditoria interna influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores (Figura 31, item 7.1) foi considerado essencial por 63,3% dos gestores, enquanto 36,7% consideraram importante, mas não essencial.

Esse resultado não corresponde ao contido na revisão de literatura. PINHEIRO (2013) nos ensina que, uma vez que a auditoria interna é conhecedora dos atos ocorridos no passado de uma empresa, pode prever o efeito da escolha de determinada decisão e, portanto, cabe à auditoria interna desempenhar eficazmente as suas responsabilidades no que respeita ao processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores com as informações disponíveis, sejam quantitativas ou qualitativas.

Já a contribuição da auditoria interna para aumentar a responsabilidade social da instituição (Figura 31, item 7.2) foi avaliada como essencial por 66,7% dos respondentes, ao passo que 33,3% avaliaram como importante, mas não essencial.

Analisando os resultados apresentados, verifica-se que a contribuição eficaz da auditoria interna para uma melhor gestão (Figura 31, item 7.3) foi avaliado como essencial por 73,3% dos respondentes, ao passo que 26,7% avaliaram como importante, mas não essencial, confirmando o disposto na literatura.

De fato, a contribuição da auditoria interna para a gestão, no alcance das metas e objetivo previamente estabelecidos pelos órgãos estratégicos de uma organização é cada vez mais relevante, assim como a importância da existência, nas organizações de informações fidedignas e em tempo oportuno, cruciais ao processo de tomada de decisão dos gestores (PINHEIRO, 2013).

Importante referenciar que nenhum dos respondentes reconheceu esses três itens como não essenciais, sendo respondidos tais questionamentos por 100% dos gestores.

Quanto à contribuição eficaz da auditoria interna para eficácia nos controles (Figura 31, item 7.4), 76,7% dos gestores avaliaram como essencial, enquanto 20% afirmaram ser importante, mas não essencial. Não souberam responder 3,3% dos gestores.

Quanto mais eficiente for o sistema de controle interno implementado nas organizações mais confiáveis serão as informações, uma vez que este controle ainda será avaliado pela auditoria interna como parte da sua função.

A verificação e análise da eficiência e eficácia de um sistema controle interno são da responsabilidade do departamento de auditoria interna, que reportará diretamente à gestão da organização, em caso de não cumprimento dos controles internos. Este efetuará as devidas correções junto dos departamentos em questão, seguindo as recomendações da auditoria interna de forma a atingir os objetivos definidos pela organização (PINHEIRO, 2013).

Avaliaram como essencial a contribuição eficaz da auditoria interna para uma melhor governança (Figura 31, item 7.5), 70% dos respondentes, ao passo que 23,3% avaliaram como importante, mas não essencial. Contudo, 6,7% não souberam responder.

No que tange à auditoria interna atuar como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da instituição (Figura 31, item 7.6), 73,3% dos gestores responderam ser essencial esse item, ao mesmo tempo em que 23,3% julgaram ser importante, mas não essencial. Essa questão foi respondida por todos os gestores, sendo certo que 3,3% afirmaram que esse item não é essencial.

A Figura 28 revela a média de importância conferida pelos gestores aos itens que compõe a dimensão Atendimento à expectativa da gestão e o erro padrão por item.

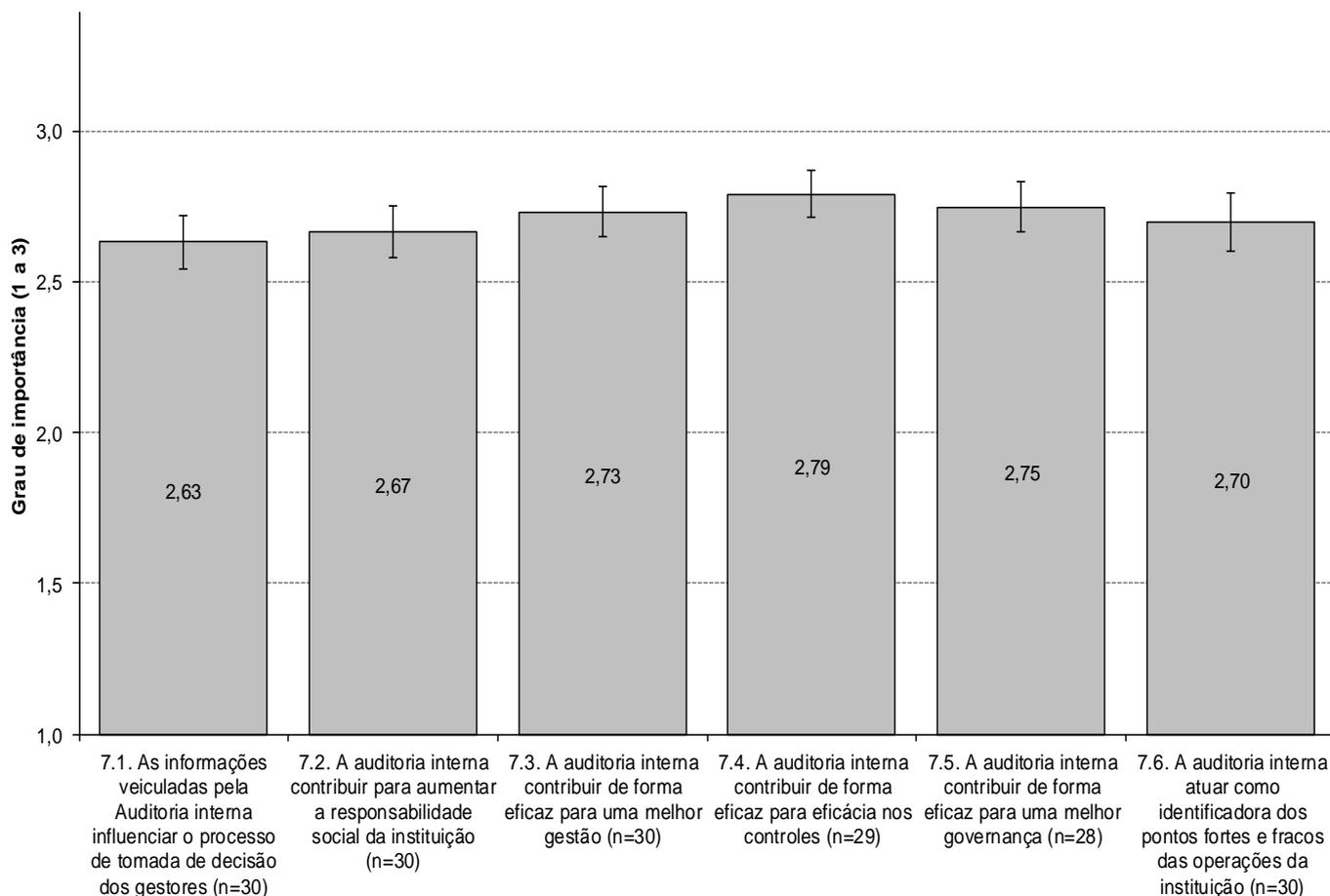


Figura 32 - Grau importância - dimensão atendimento à expectativa da gestão

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

O item referente à contribuição eficaz da auditoria interna para eficácia nos controles obteve 2,79 em grau de importância, enquanto a contribuir para uma melhor governança obteve 2,75. A auditoria interna contribuir de forma eficaz para uma melhor gestão obteve 2,73 em grau de importância, seguido da sua atuação como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da instituição, que obteve média de 2,70.

A análise dos resultados corrobora com a revisão de literatura. Para Teixeira (2006), a avaliação do controle interno é fator fundamental como instrumento de um planejamento do trabalho de auditoria de forma eficiente e eficaz, e só é possível após o auditor dispor de uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos que lhe permitam conhecer os pontos fortes e fracos do controle e concluir se os objetivos específicos do controle interno foram atingidos.

Segundo a mesma autora, os pontos fortes dos dispositivos de controle são os que asseguram, no caso de auditorias financeiras, a validade das operações e a exatidão e integralidade do seu processamento ou, no caso de auditorias de resultados, o funcionamento eficaz do organismo. Os pontos fracos são os que podem originar, no caso de auditorias financeiras, distorções nas demonstrações financeiras e, no caso de auditorias de resultados, debilidades na economia, eficiência ou eficácia.

Quanto ao item relativo à auditoria interna contribuir para aumentar a responsabilidade social da instituição foi atribuído 2,67 em grau de importância, enquanto influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores obteve média de 2,63.

Com efeito, os resultados apresentados contrariam a revisão de literatura. Para Pinheiro (2013), a informação da auditoria interna é de fundamental importância para o processo de tomada de decisão, uma vez que é a responsável pelas mudanças implementadas pelos gestores. As decisões tomadas pelos gestores são proporcionadas pelas informações que eles recebem por meio da própria estrutura organizacional. Neste processo, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, embora esta possa ser minorada através de um bom modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela auditoria interna quase que diariamente. A informação da auditoria interna é necessária para sustentar o modelo de decisão da gestão para que esta tome as decisões mais acertadas.

Com a ajuda dos trabalhos dos auditores internos, um gestor consegue sustentar o seu modelo de decisão com informações reais e fidedignas, para que a sua tomada de decisão seja a mais tempestiva possível (PINHEIRO, 2013)

#### **4.4.2.8 - Atendimento à expectativa do Conselho Superior**

Quanto à dimensão atendimento à expectativa do Conselho Superior, observando-se a Tabela 15 (Apêndice J), constata-se que três itens foram considerados essenciais pelos gestores da instituição analisada, a saber: existir ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável; a gestão do risco da Instituição ser eficaz e a supervisão da avaliação de

riscos das unidades e do seu controle permitir realocar recursos e colocá-los na direção certa.

Nesta dimensão, segundo a percepção dos gestores da Instituição, vários itens devem ser reavaliados, nomeadamente: na instituição existir uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo, a auditoria interna ter um papel importante e significativo na avaliação dos riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua, a supervisão do risco ser entendida por todos na instituição como fazendo parte da função da auditoria interna na criação de valor para a instituição, os riscos serem alinhados com a estratégia da instituição, ter perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros e existir inventários ou mapa de riscos.

Indene de dúvida, dentre todas as dimensões da pesquisa, esta apresenta o maior número de itens a ser reavaliado. Contudo, analisando os itens, constata-se que os resultados da pesquisa contrariam a revisão de literatura, uma vez que é primordial a existência de estrutura de gestão de risco na organização.

É um processo educativo que nos conscientiza que de fato existem riscos, e que aos gestores cabe a responsabilidade de geri-los. Opções para tratar riscos e oportunidades podem incluir: evitar o risco, assumir o risco a fim de buscar uma oportunidade, eliminar a fonte de risco, alterar a probabilidade ou as consequências, compartilhar o risco, ou reter o risco por decisão consciente (PINHEIRO, 2013).

A auditoria interna não deve estabelecer o apetite ao risco, nem efetuar a imposição dos processos de risco, nem gerir o risco, ou tomar decisões face ao apetite ao risco, ou ainda implementar respostas aos riscos, pois são tudo responsabilidades da gestão de risco (BARROS, 2012).

A Figura 33 revela o percentual de avaliação dos itens por importância na dimensão atendimento à expectativa do Conselho Superior.

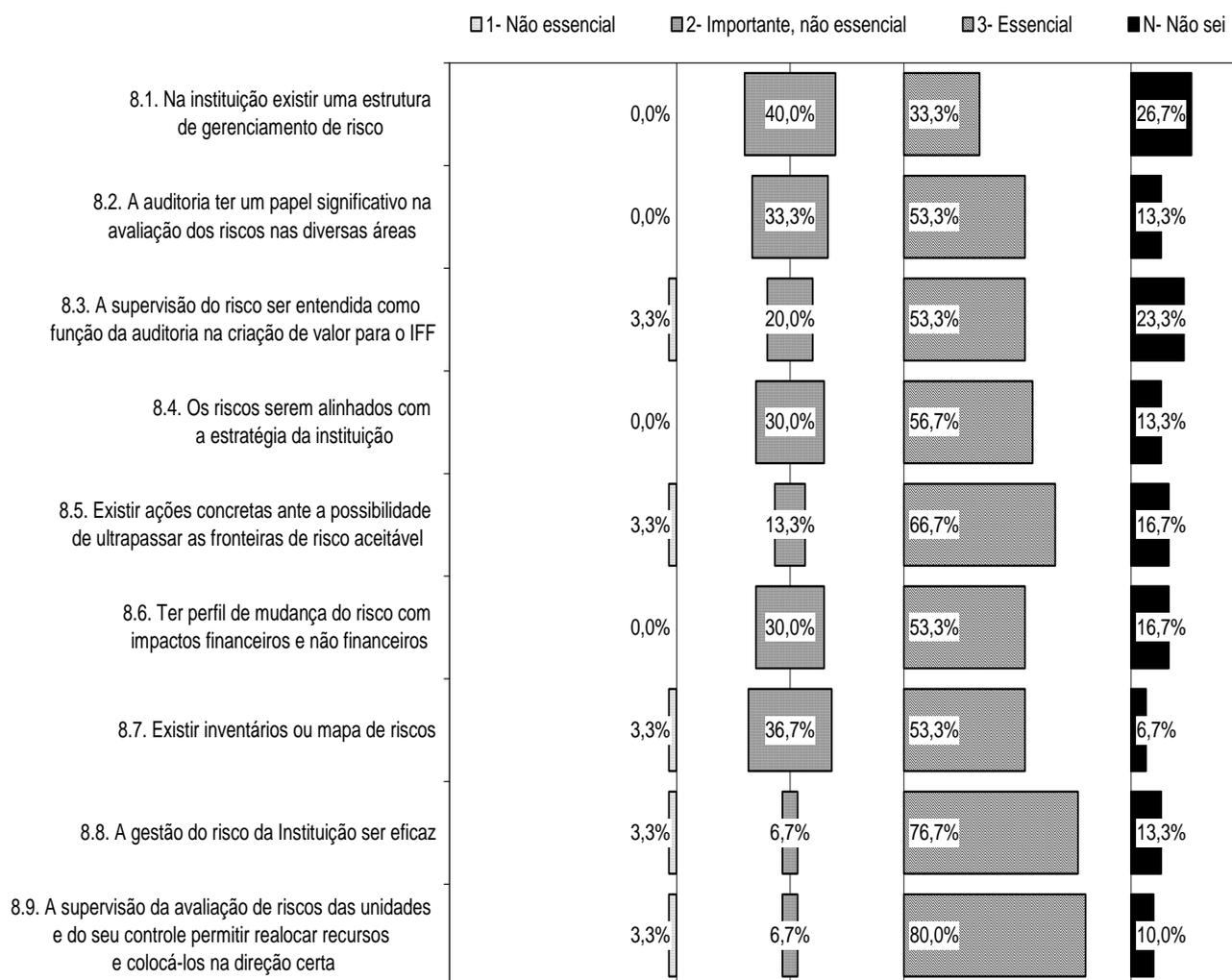


Figura 33 – Percentual de avaliação dos itens por importância - dimensão atendimento à expectativa do CONSUP

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Na percepção de 33,3% dos respondentes, o item existência de estrutura de gerenciamento de risco corporativo na instituição (Figura 33, item 8.1) foi considerado essencial, enquanto para 40% esse item é importante, mas não essencial. Não souberam responder 26,7% dos gestores.

O item referente à auditoria interna ter um papel importante e significativo na avaliação dos riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua (Figura 33, item 8.2) foi avaliado como essencial por 53,3% dos respondentes, ao passo que 33,3% avaliaram como importante, mas não essencial. Não souberam responder 13,3% dos gestores.

Segundo 53,3% dos gestores, é essencial a supervisão do risco ser entendida por todos na instituição como fazendo parte da função da auditoria interna na

criação de valor para a instituição (Figura 33, item 8.3), ao mesmo tempo em que 20% julgaram ser importante, mas não essencial. Para 3,3% dos gestores, esse item não é essencial. E 23,3% dos gestores não souberam responder.

No que tange ao item relativo aos riscos serem alinhados com a estratégia da instituição (Figura 33, item 8.4), 56,7% dos respondentes afirmaram ser essencial e 30% afirmaram ser importante, mas não essencial. Nenhum respondente afirmou que esse item não é essencial e 13,3% dos gestores não souberam responder.

Quanto a existir ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável (Figura 33, item 8.5), 66,7% dos inquiridos julgaram esse item essencial e 13,3% importante, mas não essencial. Para 3,3% dos gestores esse item não é essencial e 16,7% não souberam responder.

Para 53,3% dos respondentes, o item referente a possuir perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros (Figura 33, item 8.6) é essencial, e para 30%, é importante, mas não essencial. Nenhum dos avaliadores afirmou que esse item não é essencial e 16,7% dos avaliadores não souberam responder.

Relativamente à existência de inventários ou mapa de riscos (Figura 33, item 8.7), 53,3% dos avaliadores julgaram esse item essencial e 36,7% o consideraram importante, mas não essencial. Para 3,3% dos gestores esse item não é essencial e 6,7% dos avaliadores não souberam responder.

O item referente à gestão do risco da Instituição ser eficaz (Figura 33, item 8.8) foi julgado essencial por 76,7% dos gestores e 6,7% julgara o item importante, mas não essencial. Para 3,3% dos gestores esse item não é essencial e 13,3% dos julgadores não souberam responder. Esse resultado corrobora com a revisão de literatura.

O COSO define risco como sendo a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização dos objetivos. Contudo, os eventos podem resultar de fontes internas ou externas à organização e podem causar impactos positivos e ou impactos negativos. Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização de objetivos (COSO, 2013).

Segundo o COSO (2013) toda a estrutura de gestão de risco é conduzida com o fim de alcançar os objetivos de uma organização. Por sua vez, existe uma relação direta entre os objetivos a alcançar e os componentes de gestão de risco, que representam os meios para atingir os mesmos objetivos. Neste sentido o COSO reconhece oito componentes que, relacionados entre si, permitem um processo de gestão de risco eficaz. São eles: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação do risco; mitigação dos riscos; atividades de controle; informação e comunicação e, por fim, o acompanhamento. A associação destes componentes permite compreender se a gestão do risco é eficaz.

Quanto à supervisão da avaliação de riscos das unidades e do seu controle permitir realocar recursos e colocá-los na direção certa (Figura 33, item 8.9), 80% dos respondentes afirmaram que esse item é essencial e 6,7% afirmaram ser importante, mas não essencial. Esse item não é essencial para 3,3% dos gestores e 10% não souberam responder a questão.

A Figura 34 revela o grau de importância médio conferido pelos gestores aos itens que compõe a dimensão Atendimento à expectativa do Conselho Superior e o erro padrão por item.

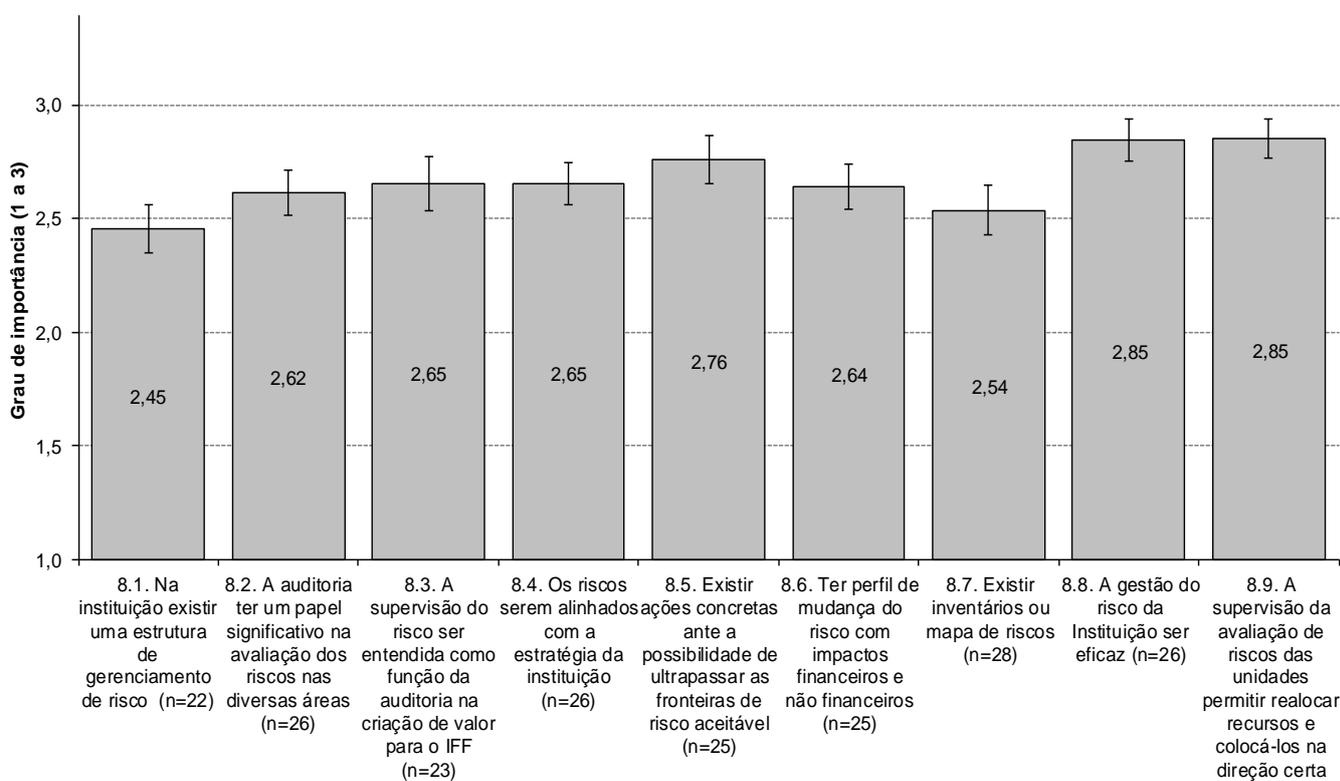


Figura 34 - Grau importância - dimensão atendimento à expectativa do CONSUP

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Analisando os resultados apresentados, constata-se que com média de 2,85 em grau de importância aparecem os itens: a gestão do risco da Instituição ser eficaz e a supervisão da avaliação de riscos das unidades e do seu controle permitir realocar recursos e colocá-los na direção certa.

Quanto a existir ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável, esse item obteve média de 2,76 em grau de importância.

Os itens relativos à supervisão do risco ser entendida por todos na instituição como fazendo parte da função da auditoria interna na criação de valor para a instituição e os riscos serem alinhados com a estratégia da instituição alcançaram média de 2,65, segundo a percepção dos gestores.

Quanto à existência de perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiro, obteve média de 2,64 em grau de importância. Já o item relativo à auditoria interna ter um papel importante e significativo na avaliação dos riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua obteve importância média de 2,62.

Relativamente a existir inventários ou mapa de riscos, esse item alcançou média de 2,54 em importância.

Em último lugar em grau de importância, restou a existência na Instituição de uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo, que obteve média de 2,45. O que representa um contrassenso, uma vez que a gestão de riscos é exigência legal.

Na seção seguinte serão apresentadas as discussões finais do trabalho, com as conclusões acerca da contribuição da auditoria interna para a eficácia da gestão.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perante o que foi apresentado, procurou-se discutir a contribuição da auditoria interna para a eficácia da gestão, no âmbito da Administração Pública, em um contexto de existência de diversos tipos de riscos à que as organizações estão expostas, que ameaçam a realização dos objetivos do órgão.

Embora a literatura proponha diversas características e atributos do serviço de auditoria e dos auditores internos associadas à qualidade desse serviço, o conceito de qualidade de auditoria interna do grupo pesquisado pode variar em relação à literatura em função da consideração de diferentes atributos e características na formação da percepção de qualidade desse serviço.

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

Os gestores apontaram a existência da auditoria interna na estrutura organizacional da instituição, o aumento da credibilidade dos processos e das operações da instituição, a existência de manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos e a auditoria interna ter claramente definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas, conferências e controles como os fatores com maior influência sobre a qualidade/eficácia do serviço de auditoria interna.

Neste sentido, destaca-se a dimensão habilidades e competências dos auditores internos, que dentre os dez primeiros mais importantes, teve três itens considerados essenciais pelos gestores, reforçando assim a sua relevância.

De modo geral, a percepção da contribuição da auditoria interna para a eficácia da gestão pelos gestores está coerente com os atributos de qualidade/eficácia citados na literatura, indicando uma boa capacidade preditiva desses atributos para a avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna, corroborando os estudos de Elliott et al., (2007) e também Deloitte (2007), Arena e Azzone (2009), Lélis, Pinheiro (2012), Alzeban (2014) e Hill (2015).

Entretanto, no que tange à gestão de risco, algumas observações são oportunas. Os resultados da pesquisa revelam que a existência na Instituição de uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo alcançou o último lugar em grau de importância na dimensão “atendimento à expectativa do Conselho Superior”, obtendo média de 2,45, contrariando o disposto na literatura e à determinação legal.

Também os resultados quanto ao programa de auditoria merecem destaque, em que 40% dos respondentes julgaram essencial o programa de auditoria estar baseado no risco, 30% consideraram importante, mas não essencial, 6,7% julgaram não essencial e 23,3% não souberam responder. Já com relação ao programa de auditoria baseado na conformidade, 73,3% dos respondentes consideraram tal item essencial, 16,7% julgaram importante, mas não essencial e 10% não souberam responder.

Com efeito, os números revelam a distância da gestão frente ao desafio da implantação da gestão de risco no IFFluminense. Isso porque toda a estrutura de gestão de risco é conduzida com o fim de alcançar os objetivos de uma organização. Existe uma relação direta entre os objetivos a alcançar e os componentes de gestão de riscos: ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação do risco; mitigação dos riscos; atividades de controle; informação e comunicação e acompanhamento, que representam os meios para atingir os mesmos objetivos. A associação desses componentes permitem compreender se a gestão do risco é eficaz (COSO, 2004).

Apesar do tema ser bastante novo para a administração pública brasileira e, conseqüentemente, para a atividade de auditoria interna, o sucesso na implantação da auditoria baseada em riscos está diretamente relacionada com a estrutura de gestão de riscos adotada na organização e com o nível e maturidade de gestão de riscos da organização.

Com efeito, a unidade de auditoria interna do IFFluminense ainda executa suas atividades com foco nos controles internos. Neste sentido, é fundamental que o

IFFluminense viabilize a implantação da metodologia de gestão de riscos para cumprir os dispositivos legais e maximizar a eficiência de suas atividades de auditoria interna. Além da adequação normativa, a mudança de foco para os riscos da instituição tornaria a atividade de auditoria interna mais eficiente e agregaria maior valor à instituição.

Julga-se que a principal dificuldade sentida ao longo desta pesquisa esteve na obtenção das respostas aos questionários enviados aos gestores, sendo que o número de respostas obtidas não correspondeu ao número de respostas esperadas, uma vez que se obteve apenas 30 respostas.

Em síntese, este trabalho não teve a pretensão de esgotar o assunto, pois, ainda há muito que pesquisar e estudar a respeito da convergência da auditoria interna e a sua contribuição para a economicidade, eficiência e eficácia das operações da Instituição, cumprindo, assim, a sua missão como função de apoio à gestão. Contudo, a relevância desse trabalho consiste na possibilidade explorar cada um dos itens apresentados nos resultados, a fim de melhorar as deficiências identificadas pelos gestores visando, assim, melhorar a eficácia da gestão pública.

## 5.1 SUGESTÕES PARA TRABALHO FUTUROS

Salienta-se, ainda, que no decorrer deste trabalho surgiram algumas questões que poderão constituir desafios para futuras pesquisas, entre elas: a importância da cooperação de trabalhos entre os auditores internos, auditados, gestão e Conselho Superior; a atuação da auditoria interna na política de gestão de risco e a percepção dos auditados quanto à abordagem adotada pela metodologia de gestão de riscos, objetivando confirmar os benefícios citados na literatura e as consequências na estrutura de gestão de riscos e na maturidade em gestão de riscos na instituição.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Katia; POSSAMAI, Osmar. Proposta de uma sistemática de alocação de recursos em ativos intangíveis para a maximização da percepção da qualidade em serviços. **Gestão & Produção**, v. 15, n. 3, p. 507-522, 2008.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31000**: Gestão de Riscos – Princípios e diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2009. Disponível em: <<https://gestravp.files.wordpress.com/2013/06/iso31000-gestc3a3o-de-riscos.pdf>> Acesso em: 29/11/2016.

AGUILAR-SAVEN, Ruth Sara. Business process modelling: Review and framework. **International Journal of production economics**, v. 90, n. 2, p. 129-149, 2004.

ALCONERO-CAMARERO, Ana Rosa et al. Clinical simulation as a learning tool in undergraduate nursing: Validation of a questionnaire. **Nurse education today**, v. 39, p. 128-134, 2016.

ALZEBAN, Abdulaziz; GWILLIAM, David. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 23, n. 2, p. 74-86, 2014.

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

AYRE, Colin; SCALLY, Andrew John. Critical values for Lawshe's content validity ratio: revisiting the original methods of calculation. **Measurement and Evaluation in Counseling and Development**, v. 47, n. 1, p. 79-86, 2014.

BALDAM, Roquemar de Lima et al. **Gerenciamento de processos de negócios: BPM–Business Process Management**. São Paulo: Érica, 2007.

BARROS, Ana Jorge Neves de. **O Processo de gestão de risco nas organizações**. 222p. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2012.

BENLI, Vahit Ferhan; CELAYIR, Duygu. Risk based internal auditing and risk assessment process. **European Journal of Accounting and Finance Research. Gillingham**, v. 2, n. 7, p. 1-16, 2014.

BERBER, Nemanja et al. Internal audit of compensations and benefits: Tasks and risks in production systems. **Engineering Economics**, v. 23, n. 4, p. 414-424, 2012.

BEVILACQUA, Maurizio; MAZZUTO, Giovanni; PACIAROTTI, Claudia. A combined IDEF0 and FMEA approach to healthcare management reengineering. **International Journal of Procurement Management**, v. 8, n. 1-2, p. 25-43, 2014.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em 14/10/2016.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 915, de 29 de abril de 2014. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em 14/10/2016.

BRASIL. Decreto n.º 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.presidencia.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3591.htm/](https://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm/)>. Acesso em 14/10/2016.

BRASIL. Lei n.º 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11892.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11892.htm/)>. Acesso em 14/10/2016.

BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Fluminense. Resolução nº 063, de 04 de novembro de 2016. Aprova o regimento da Auditoria

Interna. Disponível em:

<<http://cdd.iff.edu.br/documentos/resolucoes/2016/resolucao-4/>>. Acesso em 15/10/2016.

BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Fluminense. Resolução nº 11, de 28 de março de 2017. Aprova com ressalvas, na forma do anexo, o Relatório de Gestão do Exercício 2016 do IFFluminense. Disponível em: <<http://cdd.iff.edu.br/documentos/resolucoes/2017/resolucao-12/>>. Acesso em 19/05/2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MPOG/CGU n.º 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em 14/10/2016.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa SFC/MF n.º 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em 14/10/2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública** / Tribunal de Contas da União. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80p.

BRENDER, Nathalie; YZEIRAJ, Bledi; FRAGNIERE, Emmanuel. The management audit as a tool to foster corporate governance: an inquiry in Switzerland. **Managerial Auditing Journal**, v. 30, n. 8/9, p. 785-811, 2015.

BRITO, Guilherme Caetano de. **Benefícios e desafios da auditoria baseada em risco: proposta de implantação no Instituto Federal Goiano**. 89p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade Federal de Goiás, 2016.

CAMPOS, Renata Alves; LIMA, Sandra Maria Peron. **Mapeamento de processos: Importância para as organizações**. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <<http://www.ufrrj.br/codep/materialcursos/projetomapeamento/MapeamentoProcessos.pdf>>. Acesso em 20/12/2016.

CARMONA, Eduardo. **Um estudo das competências do auditor interno atuante no mercado brasileiro de seguros: percepção após a lei Sarbanes & Oxley**. 92p.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, 2008.

CARMONA, Eduardo; PEREIRA, Anísio Candido; DOS SANTOS, Mario Roberto. A Lei Sarbanes-Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Gestão & Regionalidade (Online)**, v. 26, n. 76, 2010.

CARNAGHAN, Carla. Business process modeling approaches in the context of process level audit risk assessment: An analysis and comparison. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 7, n. 2, p. 170-204, 2006.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a Criação da CGU em 2003**. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Fabiano de. **A necessidade de alinhamento entre governança corporativa, gestão de riscos e controles internos administrativos para se atingir os objetivos e resultados, agregando valor público**. 2016.

CHOPSET, Supawadee.; USSAHAWANITCHAKIT, Phapruek. Internal audit judgment and goal achievement: Evidence from thai automotive businesses in Thailand. **International Journal of Business Research**, v. 13, n. 2, p. 57-74, 2013.

CICCO, F. (Rev). **Auditoria Baseada em Riscos: como implementar a ABR nas organizações: uma abordagem inovadora**. São Paulo: Risk Tecnologia, 2007.  
Disponível em:  
<[http://www.risktecnologia.com.br/AMOSTRA\\_%20Manual\\_ABR.pdf](http://www.risktecnologia.com.br/AMOSTRA_%20Manual_ABR.pdf)>. Acesso em: 14/11/2016.

CLARK, Graham; JOHNSTON, Robert. **Administração de operações de serviço**. São Paulo: Atlas, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 986 de 21 de novembro de 2003. Aprova a BNC TI 01 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_986.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc)>. Acesso em: 03/10/2016.

COETZEE, Philna. Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management. **International Journal of Public Sector Management**, v. 29, n. 4, p. 348-364, 2016.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Enterprise risk management: integrated framework**, 2004. Disponível em: <<https://www.coso.org/Pages/erm-integratedframework.aspx>>. Acesso em: 23/06/2016.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Internal control: intergrated framework**, 2013. Disponível em: <[https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive\\_Summary.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf)>. Acesso em: 23/06/2016.

COSTA, Helder. Modelo para webibliomining: proposta e caso de aplicação. **Rev. FAE**, Curitiba, v. 13, n.1, p. 115-126, jan./jun. 2010.

COSTA, Humberto Pimentel. Corrupção e improbidade administrativa. **Revista do Ministério Público**, Alagoas, n. 15, jan./jun. 2005.

CUNHA, Alex Uilamar do Nascimento. **Mapeamento de processos organizacionais na UnB**: caso Centro de Documentação da UnB-CEDOC. Brasília, 2012. 73p.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Auditoria Interna no Brasil**. São Paulo, 2007. Disponível em: <[www2.deloitte.com/br/pt/./auditoria-interna-no-brasil.html](http://www2.deloitte.com/br/pt/./auditoria-interna-no-brasil.html)>. Acesso em 20/12/2016.

DIREKVAND-MOGHADAM, Ashraf et al. Quality of life in infertile menopausal women; Development and psychometric of an instrument. **Journal of Clinical and Diagnostic Research**, v. 10, n. 6, p. IC01, 2016.

D'SILVA, Kenneth; RIDLEY, Jeffrey. Internal auditing's international contribution to governance. **International Journal of Business Governance and Ethics**, v. 3, n. 2, p. 113-126, 2007.

ELLIOTT, Michael et al. An improved process model for internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 6, p. 552-565, 2007.

EULERICH, Marc et al. Internal auditor's Contribution to Good Corporate Governance an Empirical Analysis for the One-Tier Governance System with a Focus on the Relationship between Internal Audit Function and Audit Committee. **Corporate Ownership and Control**, v. 13, n.1, p. 141-51, 2015.

FERREIRA, André Ribeiro. **Módulo III: Gestão de processos**. Brasília: ENAP / DDG, 2014. 179 p.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de Serviços: Operações, Estratégia e Tecnologia da Informação**. AMGH Editora, 2014.

FORTIN, Sylvie; GOSSELIN, Pierre. Considerações metodológicas para a pesquisa em arte no meio acadêmico. **ARJ-Art Research Journal**, v. 1, n. 1, p. 1-17, 2014.

FRASER, Ian; HENRY, William. Embedding risk management: structures and approaches. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 4, p. 392-409, 2007.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Roberto Kern et al. A gestão do conhecimento do cliente em apoio à gestão de processos de serviço. **Revista ESPACIOS**, v. 36, n. 11, 2015.

GRIFFITHS, P. **Risk-Based Auditing**. Burlington: Gower, 2005.

HARON, Hasnah et al. Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures: A Malaysian perspective. **Managerial Auditing Journal**, v. 25, n. 2, p. 140-159, 2010.

HILL, Cristal M. et al. Female PAPP-A knockout mice are resistant to metabolic dysfunction induced by high-fat/high-sucrose feeding at middle age. **Age**, v. 37, n. 3, p. 51, 2015.

HOOG, W. A. Z.; CARLIN, E. L. B. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresariais**: de acordo com o novo Código Civil – Lei 10.406/02. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2008.

HUANG, Shaio Yan et al. Fraud detection using fraud triangle risk factors. **Information Systems Frontiers**, p. 1-14, 2016.

JOHNSTON, Robert. Service transaction analysis: assessing and improving the customer's experience. **Managing Service Quality: An International Journal**, v. 9, n. 2, p. 102-109, 1999.

KINGMAN-BRUNDAGE, Jane et al. "Service logic": achieving service system integration. **International Journal of service industry management**, v. 6, n. 4, p. 20-39, 1995.

KINGMAN-BRUNDAGE, Jane. Technology, design and service quality. **International Journal of Service Industry Management**, v. 2, n. 3, p. 47-59, 1991.

KONRAD, R.; KONRAD, A.; GERAEDTS, M. Physiotherapy Education in Germany: Ready for Direct Access?. **Gesundheitswesen (Bundesverband der Ärzte des Öffentlichen Gesundheitsdienstes (Germany))**, 2015.

LAWLER, Edward et al. **Creating high performance organizations: Practices and results of employee involvement and total quality management in Fortune 1000 companies**. San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1995.

LAWSHE, Charles H. A quantitative approach to content validity. **Personnel psychology**, v. 28, n. 4, p. 563-575, 1975.

LEAL, Fabiano et al. Elaboração de modelos conceituais em simulação computacional através de adaptações na técnica ideo: uma aplicação prática. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 25., 2007.

LEAL, Fabiano; ALMEIDA, DA de; MONTEVECHI, José Arnaldo Barra. Uma Proposta de Técnica de Modelagem Conceitual para a Simulação através de Elementos do IDEF. In: Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional, 2008, João Pessoa, PB.

LÉLIS, Débora Lage Martins; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, p. 212, 2012.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública - a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. 181p. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

LONGO, GILSON LUIZ PALMA. **Organização de empresas e técnicas comerciais**. Editora Baraúna, 2011.

LOUREIRO, Nuno. **O Combate em Áreas Edificadas e a sua Implicação no Desenvolvimento de Competências de Comando e Liderança**. Academia Militar, Lisboa, 2014.

MA, Qin Hai. **An approach to the representation of service process design**. 203p. Tese (Doutorado em Engenharia Industrial e Gestão de Engenharia) – University of Science and Technology, Hong Kong, 1999.

MACIEIRA, André. **Gestão Baseada em Riscos: reinventando o papel da gestão de riscos integrada ao negócio**. Rio de Janeiro: ELO GROUP, 2008.

MACIEIRA, Maria Elisa Bastos; MARANHÃO, Mauriti. **O Processo Nosso de Cada Dia: modelagem de processos de trabalho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

MADEIRA, J. E. M. **A implantação das metodologias de auditoria baseadas em processo e em riscos: um estudo de caso no Banco do Nordeste do Brasil**. 152p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

MARQUES, Madeira. Uma visão da auditoria interna. **Revista de Auditoria Interna**, v. 1, p. 13-14, 1999.

MARSHALL JUNIOR, Isnard et al. **Gestão da qualidade e processos**. Editora FGV, 2015.

MELO, I. S. **Administração de sistemas de informação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

MICHEL, B. A.; COSTA, C.A. Método de representação de processos em forma de fluxo - IDEF0. **Caderno Didático. Grupo de modelagem de informações para suporte ao desenvolvimento de produtos. MISDP**. Universidade de Caxias do Sul. Caxias do Sul, 2002.

MOREIRA, D. A. **Administração da produção e operações**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

MOURA, Lawrence César Medeiros Araújo de. **Ambiente de inovação no Laboratório de Inovação Tecnológica em Saúde–LAIS/UFRN: mapeamento,**

interações e gerenciamento. 90p. Dissertação (Mestrado Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2015.

MUKUNDAN, N. R.; SAI, L. Prakash. Perceived information security of internal users in Indian IT services industry. **Information Technology and Management**, v. 15, n. 1, p. 1-8, 2014.

MUNIZ, Cibele Cristina Baldassa. O princípio da eficiência na administração pública brasileira. **Prisma Jurídico**, n. 6, p. 85-100, 2007.

OLIVEIRA, Djalma de P. Rebouças de. **Sistemas, organização & métodos: uma abordagem gerencial**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Josele Nara Delazeri de; ROSA, Leandro Cantorski da. Modelagem de processos IDEF: modelo descritivo da cadeia produtiva do biodiesel. **Revista Gestão Industrial**, v. 6, n. 2, 2010.

OLIVEIRA, Raquel Valente de. A Lei de Sarbanes-Oxley como nova motivação para mapeamento de processos nas organizações. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 26., 2006, Fortaleza. **Anais...**

PACHECO, Eliezer. **Os Institutos Federais: uma revolução na educação profissional e tecnológica**. São Paulo: Moderna, 2011.

PACKIANATHER, Michael S. et al. Manufacturing process flow improvements using simulation and sustainable manufacturing. 2016. In: World Automation Congress (WAC). IEEE, 2016. p. 1-6.

PEÇANHA, Juan et al. Avaliação de pizzarias sob a percepção dos clientes: determinação da validade de itens do questionário. **Humanas Sociais & Aplicadas**, v. 5, n. 13, 2015.

PENDIUC, Tudor. Human resources audit in a public institution. **Metalurgia international**, v. 14, p. 195-199, 2009.

PINHEIRO, Catarina Garcia de Albergaria. **Acrescentar valor à organização com a auditoria interna**. 113p. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 2013.

PINHO, Alexandre Ferreira de et al. Combinação entre as técnicas de fluxograma e mapa de processo no mapeamento de um processo produtivo. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 27., 2007.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana; BEZERRA, Leonardo Brandão. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do “sistema S”: o caso do SEBRAE/CE. **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, n. 2, p. 32-52, 2015.

POMMERENING, Edivan Júnior; BENCKE, Fernando Fantoni. Auditoria convencional e auditoria baseada em riscos: contribuições à gestão organizacional. **Unoesc & Ciência-ACSA**, v. 2, n. 1, p. 15-26, 2011.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RYAN, J.; HEAVEY, C. Process modelling for simulation. **Computer Industry**, v.3, n.57, p.437-450, 2006.

RODRIGUES, Sara Patrícia da Silva. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. 122p. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2013.

SALGADO, Eduardo Gomes. Mapeamento dos processos em serviços: estudo de caso em duas pequenas empresas da área de saúde. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 25., Porto Alegre, 2005.

SANTOS, Luciano Costa. **Projeto e análise de processos de serviços: avaliação de técnicas e aplicação em uma biblioteca**. 121p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.

SANTOS, Luciano Costa; VARVAKIS, Gregorio. SERVPRO: uma técnica para a gestão de operações de serviços. **Production Journal**, v. 12, n. 1, p. 34-45, 2002.

SAVČUK, Olga. Internal audit efficiency evaluation principles. **Journal of Business Economics and Management**, n. 4, p. 275-284, 2007.

SAVÉN, Ruth Sara. Process modelling for enterprise integration: review and framework. In: International Working Seminar on Production Economics, 13., 2002. Igls/Innsbruck, Austria.

SILVA, Jéssica Sousa. **O mapeamento de processos organizacionais no setor público**: estudo de caso do escritório de processos da Agência Nacional de Vigilância Sanitária-ANVISA. Brasília, 2014.

SILVA, Jorge Gonçalves. **Gestão por processo em organizações públicas**: uma análise sobre obstrutores e facilitadores do mapeamento de processo em organizações públicas. 89 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, 2014.

SILVA NETO, Antonio Rodrigues et al. Seleção de critérios para priorização da manutenção preventiva de telecomunicações em plataformas de petróleo. **Exatas & Engenharia**, v. 5, n. 12, 2015.

SLACK, Nigel, et al. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 1997. 726p.

SLOMSKI, Valmor et al. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro 44(4): 933- 57, jul./ago., 2010.

SOLTANIAN, Ali Reza et al. Design, developing and validation a questionnaire to assess general population awareness about type II diabetes disease and its complications. **Diabetes & Metabolic Syndrome: Clinical Research & Reviews**, 2016.

TEIXEIRA, Maria de Fátima. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. 142 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Universidade Aberta, 2006.

The Institute of Internal Auditors. **Core competencies for today's internal auditor**. Altamonte Spring, Florida: IIA, 2010.

The Institute of Internal Auditors, **International Professional Practices Framework**. Altamonte Spring, Florida: IIA, 2016.

The Institute of Internal Auditors. **Standards for the Professional Practice of Internal Auditing**. Altamonte Spring, Florida: IIA, 2004.

THITIYAPRAMOTE, Natthanan ; USSAHAWANITCHAKIT, Phaprukbaramee; BOONLUA, Sutana. Internal audit creativity strategy and firm performance. **International Journal of Business Research**, v. 14, n. 3, p. 7-28, 2014.

TSIRONIS, Loukas; GENTSOS, Andreas; MOUSTAKIS, Vassilis. Empowerment the IDEF0 modeling language. **International Journal of Business and Management**, v. 3, n. 5, p. 109, 2009.

TURLEY, Stuart; ZAMAN, Mahbub. Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 5, p. 765-788, 2007.

VAZ, Ana Luísa da Fonseca Porto. **Reengenharia de um processo de gestão de despesas de deslocação em serviço**. 141p. Dissertação (Mestrado em Engenharia e Gestão Industrial) – Escola de Engenharia, Universidade do Minho, 2014.

VELOSO, Raphael de Mello et al. A confiabilidade em uma pesquisa sobre qualidade em serviços bancários: um estudo com o coeficiente alpha de cronbach. **Revista Científica Linkania Master**, v. 5, n. 1, 2015.

VILLELA, Cristiane da Silva Santos. **Mapeamento de processos como ferramenta de reestruturação e aprendizado organizacional**. 182 p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.

WHITMAN, Larry et al. Structured models and dynamic systems analysis: the integration of the IDEF0/IDEF3 modeling methods and discrete event simulation. In: **Proceedings of the 29th conference on Winter simulation**. IEEE Computer Society, 1997. p. 518-524.

WILSON, F. Robert et al. Recalculation of the critical values for Lawshe's content validity ratio. **Measurement and Evaluation in Counseling and Development**, v. 45, n. 3, p. 197-210, 2012.

YIN, Robert. K. Estudo de Caso: **Planejamento e Métodos**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## APÊNDICE

### Apêndice A - Modelo do Questionário



UNIVERSIDADE  
CANDIDO MENDES

INSTITUTO UNIVERSITÁRIO CANDIDO MENDES-CAMPOS

Questionário nº

DIMENSÃO / ITEM	1- não importante	2- importante, mas não essencial	3- essencial	N- não sei
<b>Estrutura Organizacional.</b>				
1. A auditoria interna estar inserida na estrutura organizacional da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
2. A auditoria interna ter um número adequado de auditores	(1)	(2)	(3)	(N)
3. A auditoria interna ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função	(1)	(2)	(3)	(N)
4. A auditoria interna estar subordinada hierarquicamente ao Conselho Superior/Administração na estrutura organizacional da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
<b>Habilidades e competências dos auditores internos.</b>				
1. A atividade de auditoria interna possuir um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos	(1)	(2)	(3)	(N)
2. A auditoria interna ter claramente definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas, conferências e controles.	(1)	(2)	(3)	(N)
3. Os auditores ter formação interna e externa	(1)	(2)	(3)	(N)
4. Saber utilizar ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria	(1)	(2)	(3)	(N)
5. Conhecer os conceitos de governança corporativa	(1)	(2)	(3)	(N)
6. Dominar os conceitos de metodologia de auditoria	(1)	(2)	(3)	(N)
7. Ter capacidade de liderar equipes e administrar conflitos	(1)	(2)	(3)	(N)
8. Demonstrar habilidades de se comunicar	(1)	(2)	(3)	(N)
<b>Atividade da Auditoria Interna</b>				
1. A auditoria interna atuar na área financeira, contábil e de qualidade	(1)	(2)	(3)	(N)
2. O programa de auditoria interna estar baseado no risco	(1)	(2)	(3)	(N)
3. O programa de auditoria interna estar baseado na conformidade	(1)	(2)	(3)	(N)
4. A auditoria interna focar-se nas áreas estratégicas da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
5. A auditoria interna possuir alto grau de liberdade e independência de ação para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
6. A atividade de auditoria interna contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante	(1)	(2)	(3)	(N)
7. A auditoria interna produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade	(1)	(2)	(3)	(N)
8. Os auditores internos possuir total liberdade e independência quando da formulação do relatório de auditoria interna	(1)	(2)	(3)	(N)
9. Existir controle das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das recomendações e dos motivos das não implementações	(1)	(2)	(3)	(N)
<b>Características da instituição (política, cultura, papel de ambiguidade e papel conflito).</b>				
1. A instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna	(1)	(2)	(3)	(N)
2. A atividade de auditoria interna aumentar a credibilidade dos processos e das operações da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
3. A atividade de auditoria interna estar sujeita a avaliação caráter interno (elaborada periodicamente por membro do departamento)	(1)	(2)	(3)	(N)
4. A atividade de auditoria interna estar sujeita a avaliação caráter externo (elaborada por pessoas alheias ao departamento)	(1)	(2)	(3)	(N)

DIMENSÃO / ITEM	1- não importante	2- importante, mas não essencial	3- essencial	N- não sei
<b>Relação com o Conselho Superior.</b>				
1. A auditoria interna ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna	(1)	(2)	(3)	(N)
2. O conselho superior analisar o relatório final emitido pela auditoria interna	(1)	(2)	(3)	(N)
3. Conceder à Auditoria Interna um alto grau de importância como instrumento de avaliação do sistema de controle interno e do cumprimento das normas e procedimentos	(1)	(2)	(3)	(N)
<b>Relação com a Gestão (Apoio)</b>				
1. O órgão de gestão participar na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT	(1)	(2)	(3)	(N)
2. O órgão de gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna	(1)	(2)	(3)	(N)
3. O órgão de gestão não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria	(1)	(2)	(3)	(N)
<b>Atendimento à expectativa da gestão.</b>				
1. As informações veiculadas pela Auditoria interna influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores	(1)	(2)	(3)	(N)
2. A auditoria interna contribuir para aumentar a responsabilidade social da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
3. A auditoria interna contribuir de forma eficaz para uma melhor gestão	(1)	(2)	(3)	(N)
4. A auditoria interna contribuir de forma eficaz para eficácia nos controles	(1)	(2)	(3)	(N)
5. A auditoria interna contribuir de forma eficaz para uma melhor governança	(1)	(2)	(3)	(N)
6. A auditoria interna atuar como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
<b>Atendimento à expectativa do Conselho Superior.</b>				
1. Na instituição existir uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo	(1)	(2)	(3)	(N)
2. A auditoria interna ter um papel importante e significativo na identificação e avaliação dos riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua	(1)	(2)	(3)	(N)
3. A supervisão do risco ser entendida por todos na instituição como fazendo parte da função da auditoria interna na criação de valor para a instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
4. Os riscos serem alinhados com a estratégia da instituição	(1)	(2)	(3)	(N)
5. Existir ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável	(1)	(2)	(3)	(N)
6. Existir medidas preventivas ao risco, nomeadamente medidas antifraude	(1)	(2)	(3)	(N)
7. Ter perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros	(1)	(2)	(3)	(N)
8. Existir inventários ou mapa de riscos	(1)	(2)	(3)	(N)
9. A gestão do risco implementada ser eficaz	(1)	(2)	(3)	(N)
10. A supervisão da avaliação de riscos das unidades e do seu controle permitir realocar recursos e colocá-los na direção certa	(1)	(2)	(3)	(N)

**Apêndice B – Tabela 6 - Percepção dos itens considerados essenciais para os gestores**

(continua)

Dimensão	Item	Ne	N	Essencial(%)	CVRcalc	CVRcrít	Dif	Decisão
Estrutura Organizacional	1.1. Estar inserida na estrutura organizacional da instituição	28	29	96,6%	0,931	0,364	0,567	Manter
	1.2. Ter um número adequado de auditores	25	28	89,3%	0,786	0,370	0,415	Manter
	1.3. Ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função	25	30	83,3%	0,667	0,358	0,309	Manter
	1.4. Estar subordinada hierarquicamente ao Conselho Superior/Administração	15	26	57,7%	0,154	0,384	-0,231	Reavaliar
Habilidades e Competências dos Auditores Internos	2.1. Possuir manual de normas e procedimentos para a execução dos trabalhos	26	29	89,7%	0,793	0,364	0,429	Manter
	2.2. Ter definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas.	26	29	89,7%	0,793	0,364	0,429	Manter
	2.3. Ter formação interna e externa	18	25	72,0%	0,440	0,392	0,048	Manter
	2.4. Saber utilizar ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
	2.5. Conhecer os conceitos de governança corporativa	18	27	66,7%	0,333	0,377	-0,044	Reavaliar
	2.6. Dominar os conceitos de metodologia de auditoria	26	30	86,7%	0,733	0,358	0,375	Manter
	2.7. Ter capacidade de liderar equipes e administrar conflitos	16	29	55,2%	0,103	0,364	-0,261	Reavaliar
	2.8. Demonstrar habilidades de se comunicar	21	30	70,0%	0,400	0,358	0,042	Manter
Atividade de Auditoria Interna	3.1. Atuar na área financeira, contábil e de qualidade	25	29	86,2%	0,724	0,364	0,360	Manter
	3.2. O programa de auditoria interna estar baseado no risco	12	23	52,2%	0,043	0,409	-0,365	Reavaliar
	3.3. O programa de auditoria interna estar baseado na conformidade	22	27	81,5%	0,630	0,377	0,252	Manter
	3.4. Focar-se nas áreas estratégicas da instituição	22	28	78,6%	0,571	0,370	0,201	Manter
	3.5. Possuir liberdade e independência quanto aos aspectos operacionais do órgão	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
	3.6. Contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante	25	29	86,2%	0,724	0,364	0,360	Manter
	3.7. Produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade	20	28	71,4%	0,429	0,370	0,058	Manter
	3.8. Possuir total liberdade e independência quando da formulação de relatório	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
	3.9. Existir controle das implementações das recomendações	21	26	80,8%	0,615	0,384	0,231	Manter
Características da Instituição	4.1. A instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna	24	29	82,8%	0,655	0,364	0,291	Manter
	4.2. A atividade da AUDIN aumentar a credibilidade dos processos e das operações	28	30	93,3%	0,867	0,358	0,509	Manter
	4.3. A atividade da AUDIN estar sujeita a avaliação caráter interno	14	26	53,8%	0,077	0,384	-0,307	Reavaliar
	4.4. A atividade da AUDIN interna estar sujeita a avaliação caráter externo	13	26	50,0%	0,000	0,384	-0,384	Reavaliar

								Final
Relação com o Conselho Superior	5.1. A AUDIN ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna	14	27	51,9%	0,037	0,377	-0,340	Reavaliar
	5.2. O conselho superior analisar o relatório final emitido pela auditoria interna	21	29	72,4%	0,448	0,364	0,084	Manter
	5.3. Conceder à AUDIN um alto grau de importância como instrumento de avaliação do SCI	21	28	75,0%	0,500	0,370	0,130	Manter
Relação com a Gestão	6.1. O órgão de gestão participar na aprovação e acompanhamento do PAINT	19	28	67,9%	0,357	0,370	-0,013	Reavaliar
	6.2. O órgão de gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da AUDIN	20	29	69,0%	0,379	0,364	0,015	Manter
	6.3. O órgão de gestão não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria	19	26	73,1%	0,462	0,384	0,077	Manter
Atendimento à expectativa da gestão	7.1. A AUDIN influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores	19	30	63,3%	0,267	0,358	-0,091	Reavaliar
	7.2. A AUDIN contribuir para aumentar a responsabilidade social da instituição	20	30	66,7%	0,333	0,358	-0,025	Reavaliar
	7.3. A AUDIN contribuir de forma eficaz para uma melhor gestão	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
	7.4. A AUDIN contribuir de forma eficaz para eficácia nos controles	23	29	79,3%	0,586	0,364	0,222	Manter
	7.5. A AUDIN contribuir de forma eficaz para uma melhor governança	21	28	75,0%	0,500	0,370	0,130	Manter
	7.6. A AUDIN atuar como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações	22	30	73,3%	0,467	0,358	0,109	Manter
Atendimento à expectativa do Conselho Superior	8.1. Na instituição existir uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo	10	22	45,5%	-0,091	0,418	-0,509	Reavaliar
	8.2. A AUDIN avaliar os riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua	16	26	61,5%	0,231	0,384	-0,154	Reavaliar
	8.3. A supervisão do risco ser entendida como função da AUDIN na criação de valor	16	23	69,6%	0,391	0,409	-0,017	Reavaliar
	8.4. Os riscos serem alinhados com a estratégia da instituição	17	26	65,4%	0,308	0,384	-0,077	Reavaliar
	8.5. Existir ações concretas quando há risco de ultrapassar o limite do risco aceitável	20	25	80,0%	0,600	0,392	0,208	Manter
	8.6. Ter perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros	16	25	64,0%	0,280	0,392	-0,112	Reavaliar
	8.7. Existir inventários ou mapa de riscos	16	28	57,1%	0,143	0,370	-0,228	Reavaliar
	8.8. A gestão do risco da Instituição ser eficaz	23	26	88,5%	0,769	0,384	0,385	Manter
	8.9. A supervisão da avaliação de riscos e do seu controle permitir realocar recursos	24	27	88,9%	0,778	0,377	0,401	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

## Apêndice C – Tabela 8 - Valores de CVR – Dimensão Estrutura Organizacional

Tabela 8 - Valores de CVR – Dimensão Estrutura Organizacional

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crit</sub>	Decisão
1.1. A auditoria interna estar inserida na estrutura organizacional da instituição	28	29	96,6%	0,931	0,364	Manter
1.2. A auditoria interna ter um número adequado de auditores	25	28	89,3%	0,786	0,370	Manter
1.3. A auditoria interna ser dotada dos recursos necessários ao desempenho da função	25	30	83,3%	0,667	0,358	Manter
1.4. A auditoria interna estar subordinada hierarquicamente ao Conselho Superior/Administração na estrutura organizacional da instituição	15	26	57,7%	0,154	0,384	Reavaliar

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

**Apêndice D – Tabela 9 - Valores de CVR – Dimensão habilidades e competências dos auditores internos**

Tabela 9 - Valores de CVR – Dimensão habilidades e competências dos auditores internos

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crit</sub>	Decisão
2.1. A atividade de auditoria interna possuir um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos	26	29	89,7%	0,793	0,364	Manter
2.2. A auditoria interna ter claramente definidas as responsabilidades funcionais pela realização das tarefas, conferências e controles.	26	29	89,7%	0,793	0,364	Manter
2.3. Os auditores terem formação interna e externa	18	25	72,0%	0,440	0,392	Manter
2.4. Saber utilizar ferramentas sistêmicas para auxiliar o trabalho de auditoria	22	30	73,3%	0,467	0,358	Manter
2.5. Conhecer os conceitos de governança corporativa	18	27	66,7%	0,333	0,377	Reavaliar
2.6. Dominar os conceitos de metodologia de auditoria	26	30	86,7%	0,733	0,358	Manter
2.7. Ter capacidade de liderar equipes e administrar conflitos	16	29	55,2%	0,103	0,364	Reavaliar
2.8. Demonstrar habilidades de se comunicar	21	30	70,0%	0,400	0,358	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

### Apêndice E – Tabela 10 - Valores de CVR – Dimensão atividade de auditoria interna

Tabela 10 - Valores de CVR – Dimensão atividade de auditoria interna

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crit</sub>	Decisão
3.1. A auditoria interna atuar na área financeira, contábil e de qualidade	25	29	86,2%	0,724	0,364	Manter
3.2. O programa de auditoria interna estar baseado no risco	12	23	52,2%	0,043	0,409	Reavaliar
3.3. O programa de auditoria interna estar baseado na conformidade	22	27	81,5%	0,630	0,377	Manter
3.4. A auditoria interna focar-se nas áreas estratégicas da instituição	22	28	78,6%	0,571	0,370	Manter
3.5. A auditoria interna possuir alto grau de liberdade e independência de ação para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da instituição	24	29	82,8%	0,655	0,364	Manter
3.6. A atividade de auditoria interna contribuir para detecção de mitigação dos riscos de forma relevante	25	29	86,2%	0,724	0,364	Manter
3.7. A auditoria interna produzir tempestivamente relatórios de alta qualidade	20	28	71,4%	0,429	0,370	Manter
3.8. Os auditores internos possuir total liberdade e independência quando da formulação do relatório de auditoria interna	24	29	82,8%	0,655	0,364	Manter
3.9. Existir controle das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações	21	26	80,8%	0,615	0,384	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

## Apêndice F – Tabela 11 - Valores de CVR – Dimensão características da Instituição

Tabela 11 - Valores de CVR – Dimensão características da Instituição

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crit</sub>	Decisão
4.1. A instituição conhecer os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna	24	29	82,8%	0,655	0,364	Manter
4.2. A atividade de auditoria interna aumentar a credibilidade dos processos e das operações da instituição	28	30	93,3%	0,867	0,358	Manter
4.3. A atividade de auditoria interna estar sujeita a avaliação caráter interno (elaborada periodicamente por membro do departamento)	14	26	53,8%	0,077	0,384	Reavaliar
4.4. A atividade de auditoria interna estar sujeita a avaliação caráter externo (elaborada por pessoas alheias ao departamento)	13	26	50,0%	0,000	0,384	Reavaliar

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

## Apêndice G – Tabela 12 - Valores de CVR – Dimensão relação com o CONSUP

Tabela 12 - Valores de CVR – Dimensão relação com o CONSUP

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crit</sub>	Decisão
5.1. A auditoria interna ser demandada para dar opinião na área da consultoria interna	14	27	51,9%	0,037	0,377	Reavaliar
5.2. O conselho superior analisar o relatório final emitido pela auditoria interna	21	29	72,4%	0,448	0,364	Manter
5.3. Conceder à Auditoria Interna um alto grau de importância como instrumento de avaliação do sistema de controle interno e do cumprimento das normas e procedimentos	21	28	75,0%	0,500	0,370	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

## Apêndice H – Tabela 13 - Valores de CVR – Dimensão relação com a gestão

Tabela 13 - Valores de CVR – Dimensão relação com a Gestão

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crít</sub>	Decisão
6.1. O órgão de gestão participar na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna – PAINT	19	28	67,9%	0,357	0,370	Reavaliar
6.2. O órgão de gestão cooperar no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna	20	29	69,0%	0,379	0,364	Manter
6.3. O órgão de gestão não restringir ou limitar, de alguma forma, o alcance da auditoria	19	26	73,1%	0,462	0,384	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

## Apêndice I – Tabela 14 - Valores de CVR – Dimensão atendimento à expectativa da gestão

Tabela 14 - Valores de CVR – Dimensão atendimento à expectativa da gestão

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crit</sub>	Decisão
7.1. As informações veiculadas pela Auditoria interna influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores	19	30	63,3%	0,267	0,358	Reavaliar
7.2. A auditoria interna contribuir para aumentar a responsabilidade social da instituição	20	30	66,7%	0,333	0,358	Reavaliar
7.3. A auditoria interna contribuir de forma eficaz para uma melhor gestão	22	30	73,3%	0,467	0,358	Manter
7.4. A auditoria interna contribuir de forma eficaz para eficácia nos controles	23	29	79,3%	0,586	0,364	Manter
7.5. A auditoria interna contribuir de forma eficaz para uma melhor governança	21	28	75,0%	0,500	0,370	Manter
7.6. A auditoria interna atuar como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da instituição	22	30	73,3%	0,467	0,358	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

**Apêndice J – Tabela 15 - Valores de CVR – Dimensão atendimento à expectativa do CONSUP**

Tabela 15 - Valores de CVR – Dimensão atendimento à expectativa do CONSUP

Item	Ne	N	Essencial(%)	CVR <sub>calc</sub>	CVR <sub>crit</sub>	Decisão
8.1. Na instituição existir uma estrutura de gerenciamento de risco corporativo	10	22	45,5%	-0,091	0,418	Reavaliar
8.2. A auditoria interna ter um papel importante e significativo na avaliação dos riscos relevantes nas áreas em que a instituição atua	16	26	61,5%	0,231	0,384	Reavaliar
8.3. A supervisão do risco ser entendida por todos na instituição como fazendo parte da função da auditoria interna na criação de valor para a instituição	16	23	69,6%	0,391	0,409	Reavaliar
8.4. Os riscos serem alinhados com a estratégia da instituição	17	26	65,4%	0,308	0,384	Reavaliar
8.5. Existir ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável	20	25	80,0%	0,600	0,392	Manter
8.6. Ter perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros	16	25	64,0%	0,280	0,392	Reavaliar
8.7. Existir inventários ou mapa de riscos	16	28	57,1%	0,143	0,370	Reavaliar
8.8. A gestão do risco da Instituição ser eficaz	23	26	88,5%	0,769	0,384	Manter
8.9. A supervisão da avaliação de riscos das unidades e do seu controle permitir realocar recursos e colocá-los na direção certa	24	27	88,9%	0,778	0,377	Manter

Fonte: Elaborado pela autora (2017)