



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Sergio Vidal dos Santos Dias

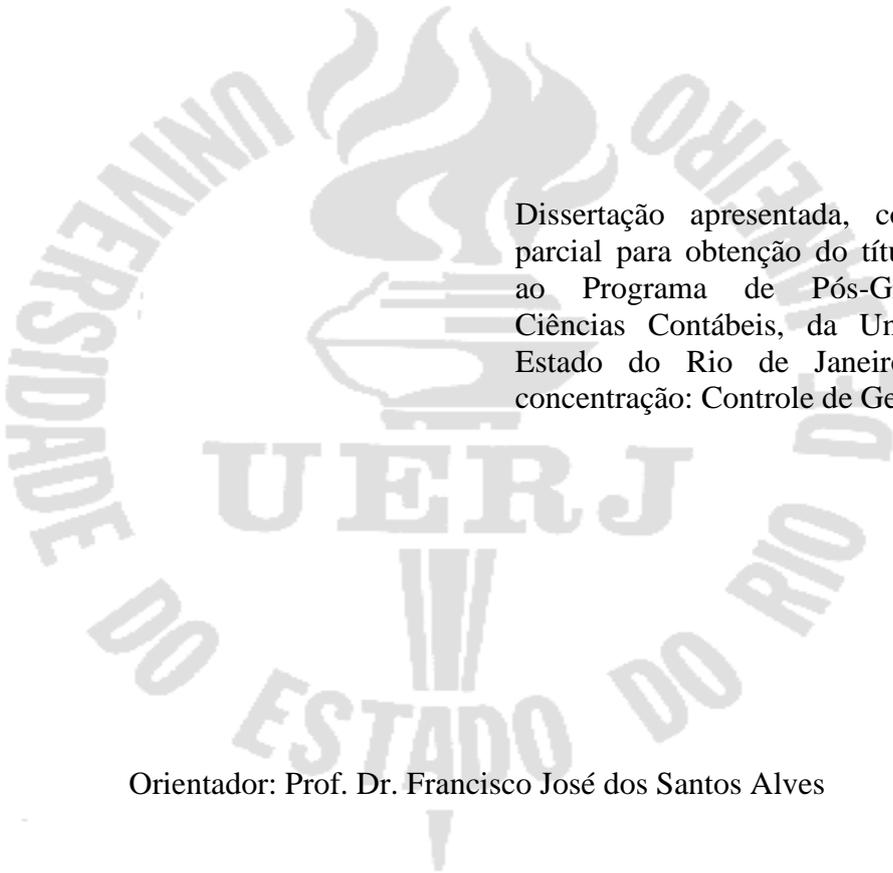
**Auditoria Interna em uma abordagem de Auditoria de Processos
Organizacionais, colaborando na tomada de decisão das Empresas**

Rio de Janeiro

2017

Sergio Vidal dos Santos Dias

**Auditoria Interna em uma abordagem de Auditoria de Processos Organizacionais,
colaborando na tomada de decisão das Empresas**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves

Rio de Janeiro

2017

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

D541 Dias, Sergio Vidal dos Santos.
Auditoria Interna em uma abordagem de Auditoria de Processos Organizacionais, colaborando na tomada de decisão das Empresas / Sergio Vidal dos Santos Dias. – 2017.
73 f.

Orientador: Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves.
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.65-70.

1. Auditoria interna – Teses. 2. Controle organizacional – Teses. I. Alves, Francisco José dos Santos. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657.6

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Sergio Vidal dos Santos Dias

**Auditoria Interna em uma abordagem de Auditoria de Processos Organizacionais,
colaborando na tomada de decisão das Empresas**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 22 de junho de 2017.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dra. Andrea Paula Osório Duque
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Prof. LD. Jorge Ribeiro Passos Rosa
Universidade Federal Fluminense - UFF

Rio de Janeiro

2017

DEDICATÓRIA

A minha querida mãe, Marilda (*in memoriam*), que sempre me incentivou a crescer e, de forma incondicional, ir sempre à busca de meus sonhos. Mesmo em outra esfera espiritual, tenho certeza de que está feliz com minha realização.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que sempre me ilumina e me guarda, me guiando para que meu livre arbítrio me conduza a caminhos corretos e que possibilite meu desenvolvimento como ser humano, em busca de cumprir esta vida da melhor maneira possível.

Minha esposa, Denise, companheira, amiga, amante e exemplo que me inspira a progredir academicamente e pessoalmente na vida.

Às minhas Filhas Helena e Vanessa, que são a razão de minha existência e motivo para a constante luta e superação em minha vida.

Ao meu pai, Jose Álvaro, pelo amor e carinho dispensado em minha vida e por representar exemplo de homem de coragem, determinação, guerreiro que nunca se privou do trabalho para criar a mim e meus irmãos.

Ao professor Dr. Francisco Jose dos Santos Alves, meu orientador, pelos extraordinários ensinamentos acadêmicos e pela ajuda no pensamento científico e metodológico.

À Banca Examinadora, por sua disponibilidade, sua dedicação, suas críticas e seus elogios ao trabalho apresentado.

Aos meus colegas de trabalho, Jalme, Neury, Wilson, Ricardo Luz, André Sobral, Luiz Antonio, A.J. , Waléria e Waldir Ladeira, que me apoiaram em minha necessária ausência durante esta fase.

Ao meu amigo José Costa, por sua total fidelidade e amizade durante toda a existência de nossa parceria na VCW Consultores.

Aos meus irmãos e família, que são pessoas especiais na minha vida.

Seu trabalho vai ocupar uma grande parte de sua vida. A única maneira de estar verdadeiramente satisfeito é fazendo aquilo que você acredita ser um ótimo trabalho.

E o único jeito de fazer um ótimo trabalho é fazendo algo que você ama.

Steve jobs

RESUMO

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. *Auditoria Interna em uma abordagem de Auditoria de Processos Organizacionais colaborando na tomada de decisão das Empresas*, Brasil, 2017. 73f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

Os casos de fraudes institucionais têm uma abordagem mundial e chama a atenção sobre a adequação do controle interno das organizações. Escândalos, como os ocorridos na Petrobras, ou a facilidade de organizações serem fraudadas, por falta de controles ou pela sua execução de forma ineficaz, têm clamado por incremento das exigências de melhorias em relação aos controles internos das empresas e as ações internas e externas sofridas pela organização. A necessidade de controles eficientes recai também na importância de se ter processos organizacionais que visem representar os procedimentos ideais para a execução das rotinas. Neste contexto, este estudo tem como objetivo investigar a contribuição da auditoria de processos na tomada de ações dos gestores de empresas que tenham a área de auditoria interna com essa abordagem. A metodologia utilizada é de natureza descritiva com uso de abordagem qualitativa. A estratégia aplicada é a coleta de dados, com o emprego de questionário enviado a 43 (quarenta e três) profissionais. As respostas demonstram a percepção que a área de auditoria interna das organizações tem a capacidade de influenciar a tomada de decisão por parte de usuários internos e externos, com a adoção de uma abordagem de Auditoria de Processos. Constata-se que a avaliação dos processos organizacionais demonstra um vasto terreno para estudo, considerando a melhor percepção de sua atuação, assim como a contribuição obtida para as organizações com a sua adoção.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Auditoria de Processos Organizacionais, Controle Interno.

ABSTRACT

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. Internal Audit in an Audit of Organizational Processes, collaborating in the decision making of Companies, Brazil, 2017. 73f.. Dissertação (Master of Science in Accounting) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

Institutional fraud cases have a global approach and draw attention to the adequacy of organizations' internal control. Scandals, such as those at Petrobras, or the ease of organizations being defrauded for lack of controls or inefficiently executed, have called for an increase in the demands for improvements in relation to internal controls of companies and the internal and external actions suffered By the organization. The need for efficient controls also rests on the importance of having organizational processes that aim to represent the ideal procedures for performing the routines. In this context, the objective of this study is to investigate the contribution of process auditing in the actions of managers of companies that have the internal audit area with this approach. The methodology used is descriptive in nature using a qualitative approach. The strategy applied is the collection of data, using a questionnaire sent to 43 (forty-three) professionals. The responses demonstrate the perception that the internal audit area of organizations has the capacity to influence decision making by internal and external users, with the adoption of a Process Audit approach. It is observed that the evaluation of the organizational processes demonstrates a wide field for study, considering the best perception of its performance, as well as the contribution obtained for the organizations with its adoption

Keywords: Internal Audit. Audit of Organizational Processes. Internal Control.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Exemplo de Fluxo Horizontal.....	27
Figura 2 -	Exemplo de Fluxo Vertical.....	28
Quadro 1 -	Descrição de Perguntas, seus Objetivos e Fontes Trabalhadas.....	53

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT/NBR	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
ANPAD	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
BPM	Gerenciamento de Processos de Negócios
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
IIA	Instituto dos Auditores Internos no Brasil
ISO	Organização Internacional para Padronização
KAISEN	Mudanças para melhor
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
OHSAS	Gestão de Saúde e Segurança Ocupacional
SOX	Lei Sarbenes Oxley
TI	Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	11
1	REVISÃO DE LITERATURA.....	16
1.1	Auditoria Interna avaliando um Processo Organizacional.....	16
1.2	Estudos anteriores.....	17
1.3	Metodologia empregada na execução de uma auditoria de processos	23
1.3.1	<u>A importância dos procedimentos desenvolvidos no processo.....</u>	23
1.3.2	<u>Confirmação do fluxo obtido no processo auditado.....</u>	25
1.3.3	<u>Identificação dos objetivos, riscos e controles adotados.....</u>	29
1.3.4	<u>Identificação se os controles adotados apoiam os riscos existentes.....</u>	33
1.3.5	<u>Definição de pontos de auditoria e se existe possibilidade de melhorias...</u>	34
1.3.6	<u>Procedimentos gerais necessários para implantação das melhorias.....</u>	37
1.3.7	<u>Apuração do valor agregado pela área de auditoria interna.....</u>	39
1.4	Contribuição que a auditoria de processos no processo decisório.....	41
1.5	Relação da auditoria de processos com a governança corporativa.....	43
1.6	Auditoria de Processos influenciando na qualidade dos dados contábeis.....	48
2	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	51
2.1	Tipologia da Pesquisa	51
2.2	Seleção da Amostra.....	52
2.3	Coleta de Dados.....	52
2.4	Tratamento de Dados	54
3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	55
3.1	Análise descritiva dos dados.....	55
3.2	Opiniões e experiências descritas	55
3.2.1	<u>Perguntas Fechadas.....</u>	55
3.2.2	<u>Perguntas Abertas</u>	58
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
	REFERÊNCIAS.....	66
	APÊNDICE– Questionário de pesquisa	71

INTRODUÇÃO

O cuidado em avaliar os ganhos gerados por qualquer tipo de serviço prestado é, ao longo da vida empresarial, uma necessidade eminente para se obter sucesso. Sá (2004, p.173) relata que Luca Pacioli, usando de aforismo, ensina que aquele que negocia sem conhecer como vai o seu negócio, vê a riqueza voar de suas mãos como se moscas fossem, ou seja, perde o que investe. O frei evoca o ditado para sugerir que, por meio da escrita contábil, tudo se controla, sendo esta a forma correta de poder dominar as transações ocorridas.

Na evolução das organizações, o controle vem se tornando um ponto de equilíbrio em relação à obtenção de rentabilidade. Rezende e Fávero (2004, p.1) relatam que há uma urgente necessidade de mais controle interno dentro das organizações, a fim de salvaguardar os interesses da empresa, a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais dentro dos procedimentos estabelecidos pela empresa.

Os casos de fraudes institucionais, que muitas vezes afetam o próprio estado, têm uma abordagem mundial e chamam a atenção sobre a adequação do controle interno das organizações. Escândalos, como os ocorridos na Petrobras, ou fragilidades demonstradas no controle das campanhas políticas, assim como da facilidade de organizações serem fraudadas, por falta de controles ou pela sua execução de forma ineficaz, têm clamado por incremento das exigências de melhorias em relação aos controles internos das empresas e as ações internas e externos sofridas pela organização.

A necessidade de controles eficientes recai também na importância de se ter processos organizacionais que visem representar os procedimentos ideais para a execução das rotinas. Para isso, a identificação – se os objetivos de todas as etapas do processo estão sendo atingidos e se os riscos inerentes estão sendo devidamente apoiados pelos controles adotados – passa a ser uma avaliação necessária e essencial à manutenção desses chamados, processos organizacionais ideais. Percebe-se a preocupação com os controles internos e com a criação de mecanismos e ferramentas para avaliá-los e supervisioná-los.

Na concepção de Boynton, Johnson e Kell (2002), “os acionistas recorrem a demonstrações contábeis auditadas para ter segurança de que a administração” está conduzindo eficazmente a gestão da empresa. Em linhas gerais, conforme salienta Lins (2011, p. 5) “a auditoria significa conferência, verificação, análise e avaliação e, acima de tudo, comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo ao qual a auditoria se propõe”.

Já para Becker et. al (1998), “a auditoria reduz as assimetrias de informação existentes entre os gestores e os demais interessados na empresa, possibilitando que os usuários externos” sintam credibilidade nas demonstrações financeiras.

As responsabilidades da auditoria interna devem ser claramente determinadas pelas políticas da empresa. Pereira e Vasconcelos (2004) destacam que a “autoridade correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa que possam vir a ter importância para o assunto em exame.” Salientam também que “o auditor interno deve sentir à vontade para revisar e avaliar diretrizes, planos, procedimentos e registros.” Ramamoorti (2003), por sua vez, afirma que a “qualidade da atividade de auditoria depende fortemente de sua capacidade de monitorar e melhorar a gestão de riscos e os controles internos da companhia.”

A abordagem tradicional de análise dos controles internos já não é suficiente para atingir às novas exigências das organizações que estão incluídas em um mercado em constante transição e altamente competitivo. A auditoria interna, conforme destacam Santos e Buesa (2014), deve se envolver no suporte à administração empresarial, sendo responsável não apenas por garantir a qualidade e efetividade da raiz do controle interno, como também para sugerir recomendações de valor agregado às atividades e aos negócios das empresas. Para que possam ser alcançados os objetivos de incorporação de valor e a melhoria de processos, argumentam Arena e Azzone (2009), devem-se levar em consideração os riscos e desenvolver processos criteriosos, assim como dar atenção aos fatores de governança corporativa.

O controle, segundo Campiglia e Campiglia (1993, p. 11) pode ser visto, também, como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido. Em uma perspectiva de gestão, deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações, cujo objetivo é o de manter o curso das operações dentro de um rumo desejado.

Com a constatação da importância do controle, mais especificamente, destaca-se o controle sobre a gestão das organizações, salientando-se cada vez mais os benefícios potenciais que podem advir do estabelecimento de ferramentas de gestão para tomada de ações, principalmente, as de função independente e objetiva, como, por exemplo, a auditoria interna.

A auditoria interna é o órgão responsável pela avaliação dos processos organizacionais. Seus membros têm que demonstrar independência e grande conhecimento em sua área de atuação.

A Auditoria Interna representa mais que um mecanismo de controle. Na verdade, sua atuação de forma eficaz pode representar a obtenção de ganhos pela organização, na medida em

que possibilita a eliminação de riscos, assim como previne a ocorrência de perdas (DIAS, 2015).

Logo, percebe-se que as informações que tramitam pela auditoria interna representam dados importantes a serem trabalhados, analisados e moldados para posterior identificação dos ganhos obtidos em sua adoção pela organização, possibilitando uma ferramenta que auxilie na tomada de suas decisões.

A auditoria interna, utilizando-se de suas funções características, com independência, pode exercer um papel importante na melhoria dos controles internos de uma organização, uma vez que se observa que as responsabilidades da auditoria interna permeiam a supervisão do processo de controle interno na gestão da organização, o gerenciamento dos riscos corporativos, *compliance* [conformidade] com leis e regulamentos, prevenção e apuração de fraudes, entre outras atividades.

Em outras palavras, "o maior mérito atribuível à auditoria interna deve ser a eficiência para evitar a oportunidade e a tentação de administradores e empregados" e isso é conseguido com uma avaliação apropriada da adequação do sistema de controle interno e a sua eficácia na gestão de riscos, incluindo o risco de fraude (SOBNERANIS-AGUIRRE; HERRERA SORIA, 2013, p. 112)

Logo, entende-se que uma área de auditoria interna, no exercício das suas funções e responsabilidades possa melhorar e manter o controle interno das organizações.

Nesse contexto, surge a seguinte questão de pesquisa: qual a contribuição da auditoria interna de processos na tomada de decisões por parte dos gestores?

Embora existam diversos estudos sobre o conceito de auditoria e a função do auditor, tais como em Almeida (2010), que demonstra a auditoria como um exame cuidadoso, sistemático e independente, obedecendo às normas de auditoria e também incluem métodos de comprovação dos dados auditados; Attie (2011) e Crepaldi (2013), para os quais a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros de informações e confirmações internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio; Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 30-31), que definem auditoria “como um processo metódico de obtenção e avaliação de fatos e atos a respeito de eventos econômicos, contábeis e financeiros”; Perez Junior (2006, p. 11), que a conceitua como “um levantamento, um estudo, realizando uma avaliação sistemática de transações, rotinas e procedimentos de uma entidade” – estudos estes citados na revisão literária desta pesquisa –, o tema sugerido se justifica para a identificação da auditoria como fonte de contribuições junto às organizações que as possuem, e como seria possível mensurar

essas contribuições que, embora não precisem se demonstrar em valores, também podem representar aumento da rentabilidade da Empresa.

Como implicações práticas do estudo, os achados podem ser úteis aos auditores internos ao proporcionar-lhes uma forma para sua atuação que lhes permita aumentar a eficácia de sua atividade e mensurar os ganhos agregados com os seus trabalhos, além de apontar os benefícios obtidos, o que faz contribuir na identificação da importância da Auditoria Interna no processo de geração de valor junto às organizações, com a adoção de suas recomendações e na identificação da eficácia dos resultados obtidos com esta efetivação, ferramenta que parece essencial à tomada de ações por parte das Organizações.

OBJETIVO GERAL

- Analisar a contribuição da auditoria de processos nas decisões dos gestores.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar a relação da qualidade da auditoria interna com a informação contábil;
- Investigar a colaboração de uma área de auditoria interna com uma abordagem de avaliação dos processos organizacionais, na tomada de decisões pelas organizações.

Esta dissertação está estruturada em quatro seções, além da Introdução, que traz a questão de pesquisa e os objetivos. A primeira seção aborda a revisão de literatura com as bases para a discussão do assunto, que contém o conceito de auditoria de processos organizacionais, destaque de artigos nacionais e internacionais, com intercessões com o conceito de auditoria de processos, que demonstram sua coerência e modernidade, a metodologia de trabalho utilizado pelo conceito de auditoria de processos organizacionais. Além disso, é discutida a importância do processo decisório nas organizações, relacionando o tema com a contribuição que a auditoria de processos, a relação que auditoria de processo com a governança corporativa e a influência que esta tem na qualidade dos dados contábeis. A segunda seção informa a metodologia utilizada na pesquisa. A terceira seção analisa e discute os resultados apurados e a

quarta seção apresenta as considerações finais da pesquisa. Os resultados do estudo contribuem para aumentar o conhecimento sobre o valor agregado pela Auditoria Interna, especialmente sobre os fatores que impactam no processo decisório dos Gestores.

1 REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção apresenta o conceito da auditoria sobre um processo organizacional, a metodologia empregada na execução de uma auditoria de processos, a importância do processo decisório para uma organização, a relação da auditoria de processos com a Governança corporativa e como a auditoria de processos influencia na qualidade dos dados contábeis.

1.1 A Auditoria Interna avaliando um Processo Organizacional

Conforme Almeida (2010), a auditoria é compreendida como um “exame cuidadoso, sistemático e independente”, obedecendo às normas de auditoria, e também inclui métodos de comprovação dos dados auditados. Tem como “objetivo averiguar se as atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se estas foram implementadas e se estão adequadas à realização dos objetivos” propostos.

A auditoria interna é uma área que tem como principal função a avaliação independente de todos os processos organizacionais da empresa, considerando: o atingimento de todos os objetivos existentes nesses processos; o suporte dos riscos inerentes, caso esses riscos não sejam atingidos; e a eficiência dos controles adotados, que deveria garantir e assegurar a eficácia das operações desenvolvidas.

A independência é fator primordial para os trabalhos da auditoria interna, uma vez que ela precisa ser totalmente imparcial na execução de seus trabalhos, possibilitando, assim, credibilidade e isenção em suas conclusões.

Logo, para essa avaliação, o auditor tem como objetivo a constatação quanto à Veracidade, Exatidão e Integridade de todos os dados e informes gerados, permitindo identificar as ações corretivas necessárias para que os processos representem, fidedignamente, os resultados apontados e a melhor forma para a adoção das rotinas desenvolvidas.

Conceituando o tema, Crepaldi (2013) afirma que a auditoria “compreende o exame de documentos, livros e registros” de informações e confirmações internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, que objetiva a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes do trabalho realizado. Autores como Boynton, Johnson e Kell

(2002, p. 30-31) definem auditoria “como um processo metódico de obtenção e avaliação de fatos e atos a respeito de eventos econômicos, contábeis e financeiros para correlação entre critérios estabelecidos e, então, a sua comunicação dos resultados aos interessados”.

Perez Junior (2006, p. 11), na sua obra, a conceitua auditoria como “um levantamento, um estudo, realizando uma avaliação sistemática de transações, rotinas e procedimentos de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião parcial e fundamentada em normas e princípios adequados a sua fundamentação”.

Na globalização em que vivemos, o maior conhecimento dos processos acaba por ser a busca para obtenção de qualidade das informações e da eficácia do processo decisório, na execução dos trabalhos desenvolvidos pela área de auditoria interna, logo, a utilização de uma abordagem que avalie os processos organizacionais aparece como uma metodologia que vai ao encontro a estes conceitos, conforme a definição de Dias (2015, p. 12):

O trabalho do auditor, na análise dos processos operacionais, pode ser definido, de uma forma mais ampla, como uma atividade de avaliação independente de assessoramento à alta gestão da empresa, que visa à avaliação dos sistemas de controle envolvidos e verificação dos procedimentos e das normas alocados no desenvolvimento do negócio exercido, atentando para o desempenho operacional e para a eficácia obtida por suas áreas produtivas, considerando planos de metas, macro-objetivos e políticas definidas pela organização.

Como pode se perceber, este conceito não representa uma forma diferente para auditar um processo organizacional, apenas demonstra uma abordagem em que a auditoria considera a avaliação de cada objetivo das etapas dos processos, controles adotados e riscos envolvidos caso os objetivos não sejam atingidos, por falta do devido suporte destes controles.

1.2 Estudos Anteriores

Desenvolvendo uma discussão sobre o conceito de abordagem em Auditoria de Processos Organizacionais em relação à aplicação de uma área de Auditoria Interna Atualizada, verifica-se uma série de artigos nacionais e internacionais com intercessões que demonstram sua coerência e modernidade, conforme menções a seguir.

Borges (2008), em *O Processo de Formação da Opinião do Auditor*, a partir da suficiência e propriedade da prova, no qual é demonstrada a opinião do auditor como um ato de poder ser capaz de influenciar a tomada de decisão por parte de usuários internos e

externos,conclui que a prova de auditoria é o principal elemento do processo. Estudo que vai ao encontro desta pesquisa e demonstra a importância de uma abordagem de auditoria que propicie esta visão.

Pizett e Costa (2013), em *O Papel do Conselho de Administração na Contratação da Empresa de Auditoria: Evidências Empíricas no Brasil*, mencionam como a estrutura de governança corporativa influencia a contratação do auditor, ampliando o entendimento do papel do conselho de administração no monitoramento e controle das companhias abertas brasileiras,em que os resultados encontrados evidenciam a associação entre as características do conselho de separação de cargo do CEO e Chairman e a contratação da auditoria, tanto nas análises segregadas (BigN e especializada), quanto na combinação das duas métricas. O controle citado como ferramenta de monitoria e eficiência das organizações é uma das características demonstradas em uma abordagem de avaliação do processo organizacional.

Paulo, Cavalcante e Paulo (2013), em *Relação entre Qualidade da auditoria e Conservadorismo Contábil nas Empresas Brasileiras*,“verificam a influência de diversas características da qualidade da auditoria sobre a qualidade da informação contábil e esta mensurada pelo conservadorismo.” Os resultados apresentados na análise estatística indicam que o conservadorismo contábil é fortemente afetado pelo número de anos contínuos em que a companhia aberta é auditada pela mesma firma de auditoria. Adicionalmente, verificou-se que o nível de conservadorismo é maior no ano em que ocorre a mudança da firma de auditoria responsável. Diante desse cenário, sugere-se que o maior tempo de prestação de serviços de auditoria afeta negativamente a qualidade dos serviços de auditoria, pois, provavelmente, interfere no relacionamento do auditor com o cliente. Auditando os processos organizacionais, objetivos e riscos envolvidos, a qualidade da informação contábil se apresenta de forma facilitada em relação à avaliação detalhada de cada informe e dado registrado em suas demonstrações.

Beuren, Nass, Theis e Cunha (2013), em *Uma Caracterização Proposta para o Comitê de Auditoria no Código de Governança Corporativa do Brasil e de Outros Países*, demonstram a Criação do Comitê de Auditoria para dar suporte ao Conselho de Administração.Foi concluído que, em se tratando da atividade de monitoramento da empresa realizada pelo conselho de administração, esse órgão pode confiar em órgãos de assessoramento ou comitês técnicos, no qual esta pesquisa destacou o comitê de auditoria, como uma alternativa para a redução de práticas de gerenciamento de resultados. Uma auditoria com abordagem na avaliação dos processos organizacionais fortalece e demonstra a importância do Comitê de Auditoria, uma vez que possibilita a mensuração das contribuições alcançadas.

Carvalho e Monteiro (2014), em *Avaliação Ambiental Estratégica e Auditoria Contábil Ambiental como Instrumentos para a Otimização da Política Pública Ambiental no Brasil*, abordam a importância da auditoria contábil ambiental para mitigação de riscos na implantação de uma empresa. Seus resultados apresentam os riscos, e a análise do suporte de sua ocorrência como fator-chave para as instituições públicas, característica presente na auditoria de processo.

Seguem abaixo, em destaque, outros artigos publicados, que também demonstram a importância da auditoria e os resultados obtidos com sua adoção pelas organizações:

Smith e Krogstad (1991) avaliam o tema de investigação e a metodologia de pesquisa empregada nos artigos publicados no periódico internacional “*Auditing: A Journal of Theory and Practice*”. Constataram os seguintes temas em destaque: questões profissionais, mercados de auditoria, ensino de auditoria, administração da firma de auditoria, técnicas de auditoria, processo de auditoria, relatórios de auditoria e auditoria operacional. Nessas discussões, já se demonstra a importância de se avaliarem os objetivos e riscos no tratamento da auditoria.

Maijor, Meuwissen e Quadackers (2000) apresentaram um estudo comparativo entre a produção de auditoria norte-americana e europeia entre 1990 e 1997, por meio da análise de conteúdo de artigos publicados em periódicos de contabilidade e auditoria. Os estudos europeus apresentaram como tema dominante a descrição de entidades e ambientes europeus de auditoria, apontando menor quantidade de publicações em periódicos acadêmicos, em comparação com a produção norte-americana.

Lesage e Wechlter (2007) levantaram os tópicos estudados em auditoria, mediante a análise de conteúdo dos títulos e resumos de trabalhos publicados em 23 periódicos acadêmicos de auditoria. Encontraram um total de 17 temas, a saber: profissão e regulamentação, processamento da informação; procedimentos de auditoria; amostragem em auditoria; regulamentação internacional, ensino, mercados de auditoria, comportamento do auditor, julgamento, exames de auditoria, relações auditor-auditado, contratos de auditoria, governança corporativa, qualidade dos resultados, relatórios de auditoria e opinião sobre continuidade, responsabilidade, fraude e litígios e auditoria interna.

Oliveira e Carvalho (2008) apresentaram um levantamento da produção científica sobre auditoria, todos publicados em periódicos e anais de eventos, bem como teses e dissertações dos programas de pós-graduação *stricto sensu*. O levantamento considerou os estudos desenvolvidos entre os anos de 2004 e 2006, a partir do caderno de indicadores da CAPES. Foram descritos 92 trabalhos sobre auditoria, entre artigos, teses e dissertações. Entre os achados da pesquisa, alguns dos tópicos mais abordados foram: riscos, controles internos e planejamento e técnicas de auditoria.

Cunha, Correa e Beuren (2010) identificaram os assuntos pesquisados e publicados em periódicos nacionais de contabilidade (2005 a 2008), listados no Qualis/CAPES e internacionais (2005 a 2007), indexados nas bases de dados ISI e SCOPUS. Apontaram os seguintes assuntos em destaque: amostragem na auditoria, auditores internos, auditoria interna, controle interno, gestão de conhecimentos dos auditores, normas de auditoria, profissão de auditoria, testes de observância e testes substantivos. Destacam, ainda, a existência de distinção entre os assuntos estudados nacionalmente e internacionalmente.

Além das pesquisas citadas acima, pensando na execução prática da função do auditor, que atualmente detém a questão da avaliação dos dados informatizados como seu principal foco e campo de atuação, a forma empregada para o tratamento desses dados e sua avaliação, na realização de uma auditoria de forma transparente e eficaz, recai na necessidade de melhor entendimento dos processos informatizados.

A realidade de um mundo conectado, com a necessidade de informações atualizáveis e acessíveis a qualquer momento, exige que todos os dados das organizações sejam registrados em sistemas informatizados. A maioria ou totalidade dos dados e informações gerenciais e contábeis, registradas pelas organizações – e que serão as bases de futuras auditorias – estão armazenadas e processadas em sistemas informatizados contidos nos processos organizacionais das empresas.

“No que tange à auditoria, trata-se de um procedimento independente, no qual o profissional, por meio de técnicas de avaliação dos controles e mitigação dos riscos, considerando nessas técnicas a seleção de amostras das operações analisadas, identifica se os controles estão de forma preventiva, detectiva e corretiva, apoiando o atingimento de todos os objetivos dos processos para a obtenção de garantia e segurança quanto à não ocorrência de possíveis fraudes envolvendo sistemas informatizados, o que cada vez se tornam mais comuns nas organizações, uma vez que todas as informações – sejam gerenciais ou contábeis – encontram-se registradas nesses sistemas informatizados.”

“Logo, a auditoria, quando avalia os controles internos, a exatidão, a integridade e a veracidade das operações registradas nesses sistemas, detecta falhas de controle capazes de gerar riscos que afetem a situação econômico-financeira da entidade, o que torna necessário avaliar as operações registradas nesses sistemas por meio dos filtros de auditoria.”

Em decorrência, frequentemente, vêm sendo criados para esses sistemas identificadores automatizados *softwares* que proporcionem a constatação de quebra de limites, descontos indevidos, pagamentos não autorizados e outros desvios em relação às políticas e normas estabelecidas pela empresa.

Verificando o resultado desses filtros, a auditoria consegue minimizar os riscos ou até mesmo apontar a existência de alguma fraude, uma vez que esses filtros de auditoria são identificadores automatizados, capazes de apontar possíveis tentativas ou casos de desvios em relação às políticas e normas estabelecidas pela empresa, como, por exemplo, quebra de limites, descontos indevidos, pagamentos não autorizados, entre outros. Essas identificações são listadas em relatórios de críticas, gerados diariamente pelos sistemas, considerando a análise dos filtros estabelecidos pela auditoria.

Em consequência, é possível estabelecer uma avaliação mais detalhada dos fatos ocorridos, considerando as razões da quebra das políticas e normas e, ao mesmo tempo, identificando como será possível a inibição de possíveis novas tentativas, que, se concluídas, poderão gerar riscos de perdas financeiras para Empresa.

Cabe lembrar que, como expectativa em relação ao resultado obtido pela auditoria, torna-se possível estabelecer uma avaliação mais detalhada dos fatos ocorridos e se eles representam uma quebra nas políticas e normas da empresa. Ao mesmo tempo, permite-se a proposição de ajustes ou o estabelecimento de novos controles que inibam novas tentativas, que, se concluídas, poderão gerar riscos de perdas financeiras para a Empresa.

Então, os relatórios de críticas gerados são fontes importantes para execução de uma auditoria que detalhe as razões e consequências dos desvios identificados nos processos que, certamente, representam importante termômetro para a medição e acompanhamento da eficácia dos processos auditados, conforme observado por Reis, Tostes e Duque (2013, p. 7):

Dentre alguns fatores que favoreceram a evolução da auditoria contínua em ambiente computadorizado, destacam-se a crescente demanda por sistemas sofisticados que acompanhem o grande volume de processamento de dados; a complexidade e competência técnica indispensáveis na gestão dos dados, bem como o atendimento às exigências regulamentares. Atualmente, existe uma tendência no uso da Auditoria Contínua integrada com os sistemas de gestão corporativos ERP (*Enterprise Resource Planning*), que, ao utilizar uma mesma base de dados e linguagens de programação padronizadas XML (*Extensible Markup Language*) e XBRL (*Extensible Business Reporting Language*), tornam possível a consolidação das informações financeiras com mais segurança e menos riscos, por meio de relatórios via *Web*, com a frequência calculada para disponibilização em tempo real.

Esse procedimento, que vem sendo denominado *Auditoria Continuada*, permite observar a divisão dos processos organizacionais em etapas e a preocupação da constatação da eficácia dos controles no suporte dos objetivos de cada etapa, o que, nesta pesquisa aparece como um conceito-chave para uma auditoria com abordagem na avaliação dos processos organizacionais.

Com isso, avaliando literatura sobre o tema, percebe-se que El-mark e Reck (2008) realizaram estudos com o objetivo de identificar a percepção dos investidores, considerando a

utilidade da auditoria continuada antes e após a *Lei Sarbanes Oxley*, avaliando a relevância dessa técnica para as organizações. Os resultados de sua pesquisa indicam que a utilização dessa ferramenta possibilita a redução da estimativa de riscos por parte dos investidores. Esses autores também destacam que resultados comparativos de amostras de 2002 a 2005 indicam que a relevância da Auditoria Continuada aumentou após a SOX, em julho de 2002, não existindo, segundo os autores, outros estudos que, como esse, procure medir a capacidade da Auditoria Continuada na redução da estimativa de riscos. Como pode-se observar, mais uma vez a questão da avaliação do risco com um fator-chave ao sucesso da auditoria.

Já She-I Chang, Wu e I-Cheng (2008) propõem um sistema gerenciável de auditoria automatizada capaz de criar um banco de dados com informações gerenciais, propiciando a pesquisa de sua aplicação. Chou e Chang (2010) demonstraram que, apesar do aumento das informações financeiras por meio de relatórios na *web* e do ganho proporcionado nessa comunicação, tais informações têm de ser chanceladas por uma auditoria. Comparam a eficácia econômica de três abordagens de auditoria. Conclui-se que, mesmo precisando de mais suporte empírico para o modelo, existem evidências de que a Auditoria Continuada é o método mais apropriado para auditar os relatórios disponibilizados na *web*. Nessa visão, a auditoria aparece como ferramenta que possibilita a tomada de ações pela organização origem.

Kanellou e Spathis (2011) realizaram uma revisão de literatura, relacionando a Auditoria e Sistemas Corporativos, buscando identificar temas ainda não abordados, no intuito de auxiliar pesquisas futuras. Como resultado, descobriu-se que a consolidação de um monitoramento das transações, típico a uma auditoria continuada, foi considerada como uma crítica à presença do auditor de TI no processo de desenvolvimento do sistema, bem como foi destacada a necessidade de um autor financeiro para condução de testes efetivos para uma auditoria constante das informações. Segundo a pesquisa, é necessária a identificação de modernas técnicas e ferramentas de auditoria para a implantação de um sistema corporativo integrado com a auditoria. Fica caracterizado a importância do conhecimento dos processos organizacionais, assim como os objetivos de cada uma de suas etapas para uma avaliação eficaz.

Como observado na pesquisa, as literaturas atuais, assim como as técnicas mais modernas que caracterizam e definem a atuação e a importância da auditoria, no Brasil e no Exterior, consideram uma abordagem que avalie os processos organizacionais com o intuito de identificar o atingimento dos objetivos inerentes, a devida aplicação de todos os controles, o suporte dos riscos envolvidos e a identificação das contribuições obtidas em sua adoção, ferramenta importante na tomada de decisão das Organizações, na proporção em que suas

sugestões sejam adotadas e as melhorias implantadas demonstrem sua eficácia no seu desenvolvimento.

1.3 Metodologia empregada na execução de uma Auditoria de Processos

Para Lins (2011), os procedimentos de auditoria interna englobam as análises, exames, avaliações, sistemas de controles internos e sistemas de gerenciamento de riscos para que a entidade cumpra seus objetivos. Essas atribuições são praticadas mediante procedimentos específicos que, quando aplicados de maneira sistemática, contribuem substancialmente para a eficiência no trabalho da auditoria interna.

A forma que se desenvolve uma auditoria de processos organizacionais e os procedimentos necessários para sua realização eficaz são os temas abordados nesta pesquisa, descrevendo as principais etapas para a construção de uma metodologia de trabalho.

1.3.1 A importância dos procedimentos desenvolvidos no processo organizacional

O conhecimento do processo organizacional, por parte da auditoria interna, parte das entrevistas feitas junto aos colaboradores envolvidos nas atividades desenvolvidas, que representa a primeira fase de relacionamento do auditor com as etapas, objetivos, riscos e controles que serão avaliados.

Para isso, a forma estabelecida para documentar a sua execução, deve ser clara e direta, de fácil entendimento, em relação a toda a atividade exercida em sua execução.

O documento que evidencia a execução do processo poderá ser elaborado de formas distintas. Neste estudo, é demonstrada a forma mais adequada a sua realização, considerando como abordagem a avaliação de processo organizacional.

Quando o processo é documentado, por meio do desenho do fluxo exercido pelos procedimentos adotados em seu desenvolvimento, o auditor obtém a visão geral das atividades sob estudo, permitindo melhor avaliação.

Porém, essa avaliação torna-se mais eficaz à medida que o fluxo expresse, de forma clara e objetiva, todas as atividades envolvidas, assim como os controles adotados em sua execução.

Gonçalves (2000) destaca que a ênfase – anteriormente dada aos departamentos da estrutura e às tarefas isoladas – migrou para um modelo organizacional mais simples e dinâmico: a visão centrada em processos. A orientação para os processos do negócio permite que a organização seja vista não como um conjunto de departamentos estanques, mas como um fluxo contínuo de atividades encadeadas que começam e terminam no cliente. De acordo com esse autor (idem), entender como os processos funcionam e quais são os tipos de processos existentes em uma organização é importante para determinar como eles devem ser gerenciados para a obtenção do máximo resultado.

Graham e LeBaron (1994), citados por Gonçalves (2000), afirmam que todo trabalho importante realizado nas empresas faz parte de algum processo. Não existe um produto ou um serviço oferecido por uma empresa sem um processo empresarial. Da mesma forma, não faz sentido existir um processo empresarial que não ofereça um produto ou um serviço para um cliente, seja ele interno ou externo à empresa.

Segundo Davenport (1994), grande parte do sucesso das empresas japonesas nas décadas de 1980 e 1990 decorreu da implementação da visão de processos, o que resultou em processos mais rápidos em áreas importantes, como inovação de produtos, logística e vendas.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que as organizações modernas operam com processos de negócio interfuncionais e enfatizam a melhoria contínua dos produtos e processos, visando garantir o sucesso organizacional.

Hammer (1997, p.98) enfatiza que “a essência do gerenciamento de um negócio é o gerenciamento de seus processos”.

Quando o auditor documenta esses citados processos, o formato do fluxo que evidencia suas atividades varia muito, havendo inúmeras formas eficientes de registrar as rotinas e os controles desenvolvidos pelas áreas analisadas.

Quando a empresa prima pela qualidade de seus processos, visando obter eficiência e resultados práticos sobre as rotinas empregadas, é comum se identificarem diretorias voltadas para o controle e organização dos processos adotados para a execução de seu negócio.

Essas diretorias têm como objetivo a definição e a documentação dos processos da empresa, assim como a regulamentação das normas e políticas que formam as diretrizes a serem seguidas em seu desenvolvimento.

A Auditoria de Processos Organizacionais tem um trabalho muito próximo dessa diretoria, obtendo constantemente dados e informações necessários a seus projetos. Para isso, como uma forma de agilizar e tornar prática a execução da auditoria, fluxos, normas, políticas e regulamentos desenvolvidos pela Diretoria de Processo são constantemente utilizados pelo auditor de processo. Esse fato torna-se um facilitador para o auditor de processo.

1.2.2 Confirmação do fluxo obtido no processo auditado

A confirmação dos processos levantados junto às áreas auditadas consiste em transcorrer as etapas, rotinas e controles conhecidos junto aos auditados entrevistados. Esse procedimento de “caminhada sobre o fluxo do processo” tem como finalidade avaliar se os procedimentos e os controles descritos encontram-se atualizados e são efetivamente praticados pelas áreas. Caso o processo a ser auditado não se apresente previamente documentado pela empresa, o desenho de seu fluxo será uma das atividades básicas do auditor.

Além disso, autores já vêm destacando a importância do conhecimento do controle interno, sua divulgação junto à organização e constante avaliação.

Attie (2007, p. 182) cita o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), que afirma:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

De acordo com Bonynton, Johnson e Kell (2002, p. 322), os “controles internos podem fornecer apenas segurança razoável para a administração e para o conselho de administração quanto à consecução dos objetivos de uma entidade”.

O objetivo da implantação do controle interno é alcançar resultados positivos para empresa, sendo a administração da empresa responsável pela verificação do seu cumprimento e por sua constante modificação e aperfeiçoamento.

O conceito de controle interno, já menciona a responsabilidade dos administradores pela sua execução. Raramente, eles avaliam os benefícios que se podem ter dentro de uma organização, contabilizando apenas os custos que geram. O controle interno é uma ferramenta

preventiva que detecta erros e fraudes dentro da organização, que deve ser supervisionado pela administração.

Attie (2006, p. 124) afirma que “alguns executivos julgam mais importante satisfazer seus clientes, o que implica passar por cima de controles”. Quando as normas e procedimentos da empresa não são executados pela organização, fica mais vulnerável a erros e fraudes que causam impactos de controle inadequados. Os executivos precisam tomar decisões rápidas, e afirmam que o controle constrange seus clientes, e os funcionários de confiança não precisam ser supervisionados.

Para o conhecimento e evidencia dos processos aplicados o Mapeamento de Processos é uma técnica utilizada para a compreensão da forma como um trabalho flui dentro de uma organização ou sistema. Essa técnica se utiliza de diagramas de fluxo do processo, que fornecem detalhes sequenciais de como uma tarefa é executada. Ele cria um vocabulário que permite um estudo de como o atual processo funciona, identificando problemas, limitações e oportunidades de melhoria por meio de diagramas de fluxo de processo (O'BRIEN et al. 1994).

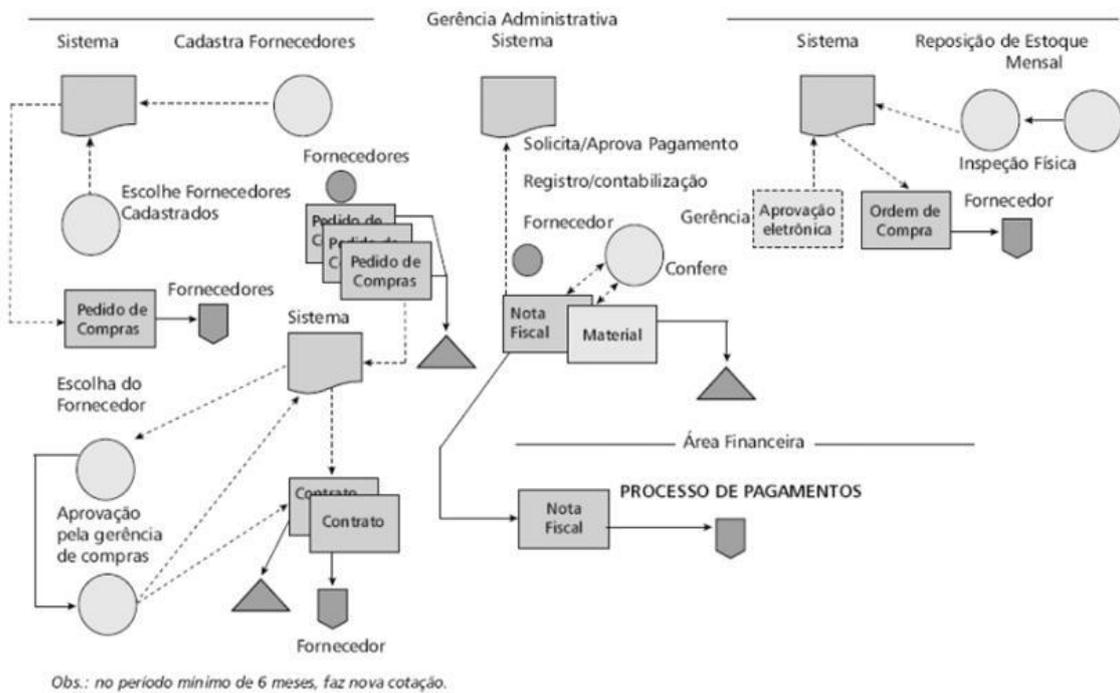
Para o desenho do fluxo das atividades de um processo organizacional, pode ser usada uma técnica de visão horizontal ou vertical dos procedimentos adotados. A diferença básica entre estas técnicas é a forma de leitura da ordem de execução dessas atividades: horizontal ou vertical

Logo, em um Fluxo Horizontal, o desenho do processo é exercido de forma que sua leitura considera o trâmite de informações, formulários, documentos e rotinas envolvidas de forma horizontal.

A base do trâmite dessas informações são as áreas envolvidas, as quais são alocadas uma ao lado da outra no desenho do processo organizacional. Quando se executa a leitura das atividades dessa forma, é possível o entendimento de todas as áreas envolvidas e qual sua participação no processo.

Essa forma permite uma visão holística do processo; entretanto, o detalhamento do fluxo, assim como qualquer informação adicional ou detalhamento de alguma fase do processo, torna necessário o uso de uma folha à parte do fluxo.

Figura 1 - Exemplo de fluxo Horizontal



Fonte: DIAS, 2010.

O auditor, para documentar a sua avaliação dos controles, riscos e objetivos envolvidos, tem de desenvolver alguma ferramenta complementar ao fluxo. Esse fato acarreta o aumento do volume de documentos envolvidos nessa atividade, dificultando a simplicidade de seu entendimento.

Pensando na avaliação do processo e na sugestão de possíveis melhorias, a NBC T 12 que trata especificamente da auditoria interna, enumera alguns pontos a serem seguidos e conceitua alguns requisitos. Em seu item 1, em relação aos conceitos e objetivos, ela demonstra que auditoria interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios.

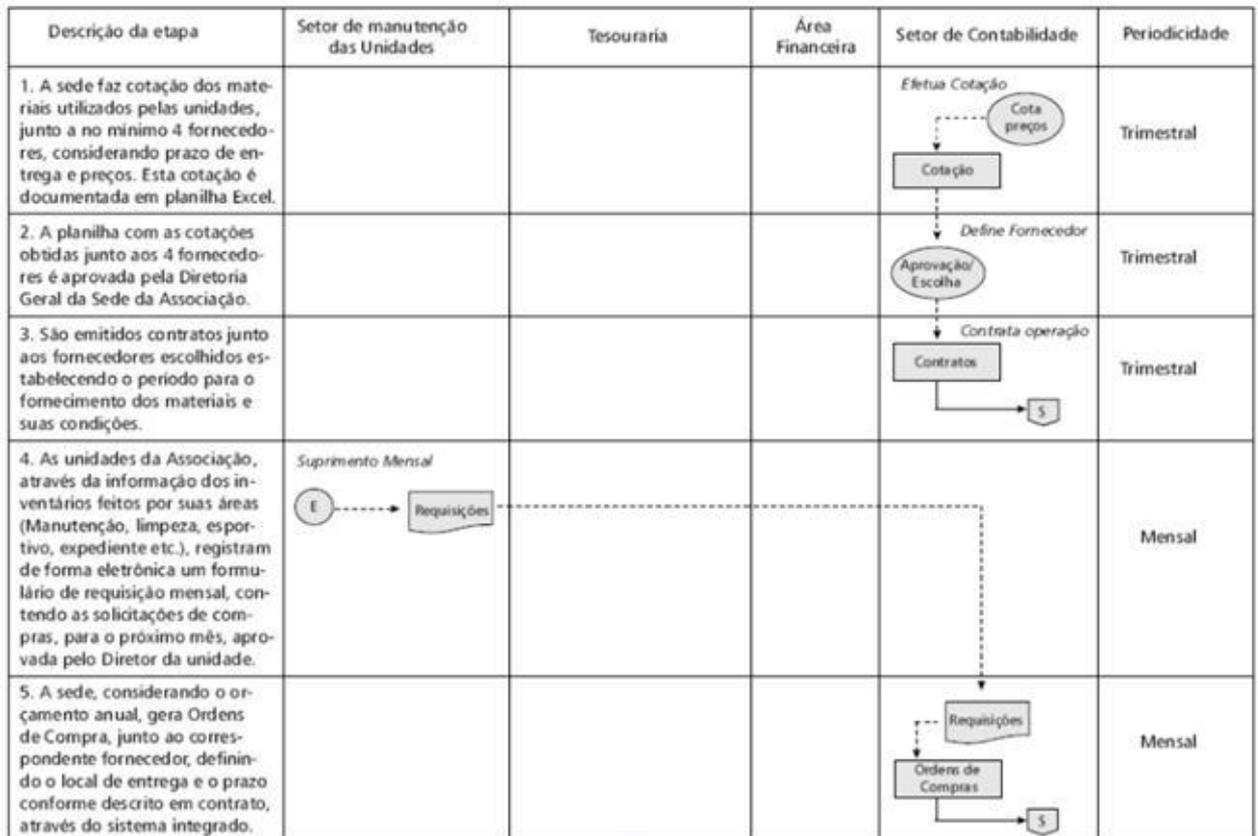
Pensando nisso, um Fluxo com uma visão vertical, evidencia o desenho do processo de forma que sua leitura considere a evolução de informações, formulários, documentos e rotinas envolvidas de forma vertical.

O seu entendimento torna-se facilitado, uma vez que é respeitada a sequência cronológica dos fatos, assim como a lógica atribuída à sua execução.

Analisando um fluxo vertical (Figura 2), o auditor consegue visualizar de forma clara a origem e o destino de cada documento, ação e informação contida no processo.

Pela forma como o desenho se apresenta, o detalhamento do fluxo, assim como qualquer informação adicional a alguma fase do processo, pode ser apresentado junto ao desenho do processo, dispensando o uso de qualquer anexo ou informe auxiliar para seu entendimento ou detalhamento.

Figura 2 - Exemplo de fluxo Vertical



Fonte: DIAS, 2010.

Conforme Dias (2010), o fluxo vertical visa facilitar o entendimento da sequência cronológica e da função dos documentos e informações envolvidos, no qual é possível a descrição e a consolidação do entendimento do processo em um único documento.

Pensando também na praticidade e solidez das técnicas desenvolvidas pelo auditor, Silva (2009) reafirma que as técnicas de auditoria permitem e dão fundamentos bem sólidos para que o auditor possa obter evidências ou elementos que serão suficientes e adequados para fundamentar sua opinião acerca do objeto auditado e também estruturarão todos os arquivos que estarão contidos nas partes de seus papéis de trabalho.

1.3.3 Identificação dos objetivos, riscos e controles adotados

Uma vez obtido o entendimento da sequência cronológica e da função dos documentos e informações envolvidos no processo em um único documento, pode-se ir além e pensar: qual o objetivo desses procedimentos?

A necessidade da visão sistêmica nas organizações impulsionou, naturalmente, entendimento da empresa como um conjunto de processos inter-relacionados e inter-dependentes, levando a administração a desvincular o foco que detinha no trabalho, departamento ou funções para o foco no gerenciamento dos processos de trabalho.

A iniciativa e prevalências das empresas, na adoção de estruturas sistêmicas ou por processos, também foi fortalecida com o notório e admirável esforço do Japão para reergue-se do devastamento sofrido na Segunda Guerra Mundial, encerrada em agosto de 1945, já que a estrutura funcional utilizada pelo país, antes do desastre, era inadequada às suas pretensões de prover eficiência e eficácia às suas linhas de produção. Nesse aspecto, as ideias inovadoras de Deming e Juran foram muito bem aproveitadas.

O enfoque de Deming estava no controle e melhoria de processos, enquanto que a abordagem de Juran era baseada na formação de equipes de projeto para a resolução de problemas, um a um, melhorando a qualidade continuamente (MARANHÃO; MACIEIRA, 2004).

Dessa forma, além de conhecer e entender o processo, é necessário que o auditor busque, junto à área auditada, identificar o objetivo dos procedimentos e rotinas empregados.

O auditor de processo, como um profissional independente das operações desenvolvidas pela área auditada, tem condições de avaliar, junto aos técnicos e gestores envolvidos, se os objetivos das rotinas empregadas estão claramente definidos. O conhecimento desses objetivos, assim como de sua importância perante o negócio da empresa, é de vital importância para a conscientização da necessidade da eficácia das rotinas empregadas.

Ao mesmo tempo, quanto maior for a empresa e a quantidade de empregados envolvidos em seus processos, o risco do não atingimento dos objetivos envolvidos nas rotinas exercidas possibilita perdas financeiras ou prejuízo à imagem da empresa.

Também avaliando os objetivos dos processos e de seus controles e rotinas, o auditor atenta para a sua real necessidade e valor agregado para o negócio exercido. É muito comum que as áreas auditadas adotem procedimentos, considerando sua necessidade em um determinado período ou momento da empresa e, por costume, hábito ou até acomodação, continuem executando a rotina, mesmo sem a permanência de sua necessidade. Casos da

manutenção de levantamentos de dados, apuração de números e quantidades, contabilidade de fatos, análise de flutuações e demais procedimentos, que, por qualquer razão, agora se apresentam desnecessários.

Para determinar se o procedimento ou controle adotado possui um objetivo eficaz e prático associado à sua execução, o auditor de processo utiliza o fluxo vertical como uma espécie de mapa que demonstra o fluxo desenvolvido, o detalhamento dos procedimentos adotados e o objetivo de sua existência.

Utilizando o fluxo vertical como uma ferramenta estratégica para identificação e análise da real importância e necessidade dos objetivos envolvidos, o auditor de processo tem condições de avaliar seu atingimento, ou seja, será possível verificar se a razão da existência do processo está sendo alcançada, considerando:

1. o valor agregado ao negócio da empresa;
2. o tempo e o custo dispensados, em relação ao valor e à importância envolvidos;
3. o envolvimento e a participação do procedimento no processo avaliado; e
4. os índices e os indicadores possíveis para mensurar sua *performance*, quando aplicável.

Com o conhecimento dos objetivos existentes, assim como dos valores envolvidos, importância dentro do processo auditado e da forma da mensuração de sua performance, uma outra pergunta cabe ao auditor: o que ocorre se o objetivo não for alcançado?

As normas OHSAS 18001:2007 e ABNT NBR ISO 31000:2009 indicam um método sistemático para o gerenciamento de riscos que inicia com a escolha de um contexto para, em seguida, identificar, analisar, estimar, tratar, monitorar e comunicar os riscos associados a alguma atividade, função ou processo da organização. O gerenciamento deve ser visto como parte da cultura interna, tomando lugar em sua filosofia, práticas e processos, visando compor a gestão estratégica da empresa.

A gestão eficaz e eficiente dos riscos tende a impulsionar os objetivos organizacionais com menores custos. O processo envolve a definição do contexto, no qual a organização atua, ou seja, a identificação dos objetivos, estratégias, valores e cultura, estabelecendo-se, assim, a estrutura sobre a qual as decisões se apoiam. Então, passa-se a identificação dos perigos e análise dos riscos, estimando-se a expectativa de ocorrência dos eventos e os impactos que estes causam à organização. Concluída a análise, procede-se a avaliação e categorização dos riscos para que sejam direcionados ao tratamento adequado.

Uma vez que já é conhecida a razão do processo, quais as consequências, se isso não for adotado ou for executado de forma indevida?

O auditor precisa avaliar os riscos quando o objetivo do processo não é alcançado. Isso significa a identificação das possíveis perdas, considerando:

- aspectos financeiros;
- imagem da empresa;
- continuidade do negócio exercido;
- qualidade da operação; e
- integridade física de seu patrimônio.

Com base nos objetivos identificados, os processos desenvolvidos representam riscos para o negócio da empresa, que, de acordo com os tipos de perdas citados, representarão o grau de sua importância nas operações existentes. Essa análise será primordial ao trabalho do auditor de processo, uma vez que apoiará a abrangência, tempo e custos dispensados em sua execução.

Uma análise de processo deve considerar a importância e a relevância envolvidas nos procedimentos avaliados. O auditor deve buscar a avaliação de controles que representem e agreguem valores significativos ao negócio da empresa. É importante que não sejam desperdiçados esforços em procedimentos sem representatividade ou que não afetem significativamente o negócio exercido.

Conhecendo os objetivos existentes e os riscos, se estes não forem alcançados, mais uma pergunta vem à tona: o que é feito para garantir o alcance dos objetivos e a não ocorrência dos consequentes riscos?

A palavra “controle” se originou do idioma francês *controle*, e, segundo Ferreira (2002), em seu Novo Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa, significa o ato de dirigir qualquer serviço, fiscalizando-o e orientando-o do modo mais conveniente.

Já Chiavenato (2003, p. 635) define controle como a função administrativa que consiste em medir o desempenho, a fim de assegurar que os objetivos organizacionais e os planos estabelecidos sejam realizados. O controle interno surgiu com a necessidade do aperfeiçoamento dos procedimentos utilizados pelas organizações, desde então, passou a ocupar lugar de destaque no planejamento e execução das atividades operacionais. A infinidade e diversidade de definições têm evidenciado que o termo “controle interno” passou a ser um assunto de relevância em âmbito internacional, se consolidando como uma ferramenta de gestão.

A partir disso, uma vez que já são conhecidas as razões do processo e as consequências, se isso não for adotado de forma eficaz, o auditor vai identificar os controles que garantam essa eficácia.

Cabe ao auditor avaliar se o tipo de controle adotado e a sua finalidade apresentam-se pertinentes em relação ao processo desenvolvido, ao objetivo existente e aos riscos envolvidos.

Avaliando os controles adotados, é imprescindível identificar especificamente procedimentos, ações ou documentos que garantam o alcance dos objetivos do processo.

Essa especificação é importante, uma vez que sua não adoção pode conduzir o auditor a avaliar o processo de forma genérica ou superficial, o que representaria falta de segurança quanto à identificação do eficaz suporte e controle sobre o risco envolvido no processo.

Nessa identificação, é importante o envolvimento direto da área auditada. Ninguém melhor do que o próprio executor do processo para identificar os procedimentos e as rotinas adotados que garantam o alcance de seus objetivos.

Ainda com relação à identificação dos Controles Internos, Franco e Marra (2001) destacam que todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam nas rotinas da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio, representam esses controles.

Logicamente, nesse momento, o auditor irá avaliar, com o auditado, o processo, confirmando o seu entendimento quanto:

- aos procedimentos desenvolvidos;
- aos objetivos existentes; e
- aos riscos aplicados.

É muito importante que o auditor deixe claro que os riscos representam a possibilidade da perda relativa:

- a aspectos financeiros;
- à imagem da empresa;
- à continuidade do negócio exercido;
- à qualidade da operação; e
- à integridade física de seu patrimônio.

Independentemente do processo, empresa ou negócio, o risco sempre irá existir. A concretização desse risco em uma efetiva perda é que deve ser evitada, por meio da adoção de controles eficazes. Segundo Blocher e Willingham (2013, p. 49), "a análise do risco feita pelo auditor corresponde à possibilidade de uma ocorrência e é denominado de risco inerente".

Com o entendimento desse conceito, o auditado tem uma participação decisiva na identificação, com o auditor, dos controles adotados para identificar os riscos envolvidos e garantir o alcance do objetivo do processo.

O acordo, na identificação desses controles, entre auditor e auditado, é imprescindível, uma vez que representarão efetivamente a base dos testes e avaliações adotadas na Auditoria de Processo.

É imprescindível ao auditado estar ciente sobre controles, análises, procedimentos e ações que serão avaliados pelo auditor.

A participação do auditado, apoiando e assessorando testes e análises realizados, é crucial, uma vez que possibilita seu total conhecimento e entendimento do trabalho feito, assim como facilita o seu acordo sobre as conclusões e possíveis ações corretivas apuradas.

Mais uma vez, utilizando o processo documentado em seu fluxo vertical, o auditor irá demonstrar, com uma espécie de Planilha de Risco e Controle, os controles que são adotados para apoiar o alcance dos objetivos e a não ocorrência dos riscos envolvidos. Lembre-se de que não está sendo afirmado que os controles efetivamente apoiam esses riscos. Esses são os controles que o processo adota para dar suporte aos riscos envolvidos e garantir o atingimento dos objetivos.

Aos poucos, o auditor começa a conhecer, de forma mais abrangente e esclarecedora, o processo que está sendo avaliado, possibilitando uma análise dos procedimentos adotados, o que permite concluir sobre a sua eficácia. Trata-se do primeiro passo para identificar possíveis ações corretivas necessárias, assim como mensurar as consequências da possível falta de segurança quanto à não ocorrência dos riscos envolvidos.

O trabalho do auditor começa a ter seus primeiros frutos revelados, os quais devem ser repartidos com a área auditada, visando à constante participação integrada e acordada entre auditor e auditado.

1.3.4 Identificação se os controles adotados sustentam os riscos existentes

Para Oliveira (2010), um processo é realizado por meio de atividades determinadas por uma sequência da qual se obtém um resultado, podendo ser um bem ou um serviço. Também pode ser visto como o desempenho de uma atividade ou um conjunto delas em que haja uma entrada, uma transformação e uma saída e, com isso, objetiva-se alcançar metas.

Assim, o processo de negócio de uma empresa passou a ser uma unidade na qual os processos e recursos que o compõem são organizados para esse fim. Para Oliveira, (2010), os processos são importantes, porque é com eles que as empresas exercem suas funções, pois todo

e qualquer trabalho importante realizado nas empresas fazem parte de algum processo. “*Business Process Management (BPM)* configura-se em um método de gestão para gerenciar processos empresariais, no qual conta com o auxílio de ferramentas tecnológicas” (OLIVEIRA, 2010, p. 113).

Segundo Hurwitz et al. (2009, p. 78), o que hoje se chama BPM é o resultado de uma adaptação Ocidental das melhores práticas de gerenciamento que evoluíram primariamente da produção japonesa, o termo mais equivalente é o KAIZEN.

Tendo como base esses conceitos de processos e técnicas abordadas em sua análise, o auditor, já possuindo o conhecimento das razões do processo, as conseqüências de que se este não for adotado de forma eficaz e detendo o conhecimento dos controles adotados com o intuito de garantir sua eficácia, deverá avaliar se, efetivamente, existe segurança quanto à não ocorrência dos riscos envolvidos. Trata-se de uma avaliação dos controles adotados em relação ao objetivo do processo e aos riscos envolvidos.

Com isso, conhecendo-se os objetivos, riscos e controles de cada etapa do processo organizacional, uma nova pergunta surge: os controles adotados garantem o alcance dos objetivos e a não ocorrência dos riscos envolvidos?

Quando o auditor identifica algo que pode ser corrigido no processo, por não representar segurança para a obtenção de seu objetivo e o apoio dos riscos inerentes, ele estará levantando o denominado ponto de auditoria ou ponto de controle interno.

Na verdade, no momento em que o processo se apresenta totalmente levantado, ou seja, com seu fluxo desenhado, objetivos, riscos e controles identificados, o auditor pode apurar alguns aspectos importantes a sua melhoria de performance.

1.3.5 Definição de pontos de auditoria e se existe possibilidade de melhorias

Os pontos de auditoria refletem aqueles fatos, procedimentos ou controles que efetivamente representam uma falha no processo por não assegurarem que os riscos envolvidos não ocorrerão.

Logo, é sugerido que sejam revistas as atividades dos processos organizacionais, a fim de encontrar formas mais abrangentes pelas quais essas atividades passem a ser analisadas, não em termos de junções, áreas ou produtos, mas de processos de trabalho ou processos de negócio. Também é ressaltado que a modelagem de processo de negócio, segundo Josuttis

(2008), é o conjunto de práticas e tarefas que as empresas podem executar para descrever visualmente todos os aspectos de processos de negócios, incluindo o seu curso, controle e pontos de decisão, gatilhos e condições para execução das atividades, o contexto em que uma atividade é executada e os recursos associados.

Nesse caso, as possíveis ações corretivas devem ser discutidas de imediato com a gestão e a diretoria da área auditada, para estabelecer as possíveis ações corretivas, considerando responsável e prazo para implementação.

Considerando o enfoque de auditoria de processo, os pontos de auditoria identificados devem ser imediatamente discutidos com a área auditada, visando ao acordo de definição das ações corretivas.

A discussão de possíveis pontos de auditoria no processo trata de controles, procedimentos, fatos ou qualquer outro aspecto do processo que possam vir a representar uma falha, mas que, apenas avaliando os procedimentos e os controles adotados para apoiar os objetivos e os riscos envolvidos, o auditor não teve condições técnicas de comprovar ou sustentar suas conclusões.

As denotações referentes às atividades de processo implicam uma ênfase relativamente grande sobre a melhoria da execução do trabalho. Assim, as organizações bem-sucedidas devem, obviamente, produzir bens (produtos e serviços) de qualidade, por meio de processos eficientes e efetivos com o intuito de vendê-los (DAVENPORT, 1994).

Para esse suporte, será necessário o aprofundamento das análises, por meio da execução de testes específicos ou levantamentos e apuração de dados. Nesse caso, os possíveis pontos de auditoria também são discutidos com a área auditada, mas não com o caráter de definição e acordo de ação corretiva, e sim para seu conhecimento e ajuda, no sentido de identificar a melhor forma de avaliar sua procedência.

Esses pontos são documentados em um papel de trabalho denominado possíveis pontos de auditoria, formalizando se realmente foram considerados efetivos pontos de auditoria, ou se não foram sustentados o suficiente para constarem do Relatório de Auditoria.

É necessário reiterar a importância de que todas as análises e conclusões feitas pelo auditor estejam sempre apoiadas em seus papéis de trabalho, corroborando e, se possível, mensurando as possíveis perdas decorrentes dos pontos levantados, assim como suas considerações finais.

Para manter o relacionamento de parceria, vital a uma Auditoria de Processo, o auditor não pode esperar a formalização do relatório para discussão das possíveis melhorias identificadas no processo avaliado.

Nesse contexto, nota-se que diversas organizações desejam organizar seus processos, mas não têm um conhecimento de quais ações e providências que devem ser tomadas. Por outro lado, muitas organizações não estão certas das decisões a serem tomadas a respeito da sua estrutura organizacional em relação aos seus processos e essas podem beneficiar-se de um raciocínio que as ajude a decidir (GONÇALVES, 2000b).

É imprescindível que as possíveis ações corretivas sejam estabelecidas em conjunto com a área auditada, para, quando possível, sua imediata adoção ou definição dos responsáveis e prazos envolvidos. O auditado percebe que o trabalho está sendo produtivo e que o intuito da auditoria é auxiliá-lo e assessorá-lo, avaliando seus processos.

A auditoria é, muitas vezes, vista como o exame das demonstrações financeiras de uma empresa. Os autores Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p. 6) definem a auditoria como:

um processo que pode ser aplicado em muitas situações distintas, incluindo avaliação da eficiência e eficácia de um processo ou de um departamento, os relatórios financeiros de um órgão público, ou a obediência a normas operacionais de uma empresa ou à regulamentação governamental.

Existia um paradigma em que os pontos levantados durante a execução do trabalho só deveriam ser discutidos com o auditado após exaustivo processo de revisão e aprovação do relatório, pela própria área de auditoria. Além de, comumente, acarretar a perda da tempestividade requerida à sua apresentação, esse procedimento impossibilitava que a área auditada obtivesse, de forma rápida e eficaz, os valores agregados e os ganhos obtidos com o trabalho de auditoria.

A área de Auditoria centrada em Processo tem de possuir profissionais experientes e capacitados a desenvolver e concluir o trabalho de forma eficaz, considerando a participação do auditado e a discussão dos pontos levantados com sua alta gestão.

Ao mesmo tempo, a diretoria ou gerência da área de auditoria precisa desenvolver procedimentos internos que possibilitem segurança quanto à revisão da qualidade do trabalho feito e das conclusões obtidas. A utilização de programas específicos para a elaboração e o controle dos procedimentos adotados pelo auditor facilita seu acompanhamento *on line* por sua gerência, sem impacto na *performance* e no prazo firmado junto à área auditada.

Assim, após o volume e a abrangência de revisão considerada ideal pela experiência e capacidade do auditor responsável pelo trabalho de campo, o próprio formulário de pontos de auditoria pode ser utilizado para a discussão do ponto de definição e acordo das ações corretivas.

Um levantamento realizado pela Deloitte (2007) retratou o cenário da auditoria interna no Brasil. Em relação ao nível de confiança na auditoria interna, gestores e auditores tiveram percepções similares que revelam uma alta confiança na atividade de auditoria. Entre 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.

Arena e Azzone (2009) realizaram um estudo com 153 empresas italianas para identificar 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. Os autores observaram que 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.

O relatório de auditoria, quando for emitido, será a formalização e a legalização das ações já tomadas ou em andamento, propiciando demonstrar mais uma vez a produtividade da auditoria realizada.

1.3.6 Procedimentos gerais necessários para implantação das melhorias

Cohen e Sayag (2010) exploraram a relação entre características profissionais e organizacionais e o desempenho dos auditores internos, analisando também como a efetividade da auditoria interna pode ser obtida por meio desses fatores. Os aspectos pessoais e corporativos foram analisados quanto à sua capacidade de influência sobre os indicadores de desempenho da auditoria.

Matarneh (2011) estudou fatores determinantes da qualidade da auditoria interna em bancos da Jordânia. Sua pesquisa revelou que os auditores internos dos bancos jordanianos consideram o desempenho, a competência e a objetividade dos profissionais como fatores de maior influência sobre a qualidade da auditoria interna.

Outra pesquisa um pouco próxima a este estudo, realizada no Brasil, é a de Carmona, Pereira e Santos (2010), que analisaram a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno para atender às mudanças ocorridas no mercado segurador após a Lei Sarbanes-Oxley. Já a pesquisa de Pepinelli, Dutra e Alberton (2011) investigou a percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes.

No que tange às características individuais dos auditores internos necessárias para atender as atuais demandas da função de auditoria interna, os estudos de Sarens (2009) enumeram condições técnicas, tais como escolaridade, treinamento e certificações, as quais teriam impacto sobre a qualidade da atividade de auditoria interna. Sarens (2009) aponta também características comportamentais, tais como relacionamento interpessoal e habilidades de comunicação como significativas para a qualidade da auditoria interna.

O objetivo principal de se mapear processos é o de compreender e comunicar o fluxo de atividades e as transformações que ocorrem internamente ao processo. Nesse sentido, é possível reestruturar e visualizar processos complexos de modo a identificar atividades que não gerem valor aos clientes e propor melhorias em serviços e produtos. O produto resultante do mapeamento de processos é um mapa geral de processos (KIM; JANG, 2002; MÜLLER; DIESEL; SELLITO, 2010)

Logo, o auditor avaliando as etapas de um processo organizacional, após sua conclusão e definição das possíveis ações corretivas, identifica como avaliar se essas ações foram implementadas de forma correta, por meio da execução de testes, considerando uma amostra do processo organizacional em que a ação foi desenvolvida.

Documenta suas conclusões em um relatório de *Follow-up* que representa o relato da posição dessas ações, considerando quais foram implementadas e quais não foram, destacando as razões para as possíveis pendências, objetivando a solicitação das correspondentes providências pela alta gestão da empresa.

O que condiz com Castro (2013), quando se refere ao fato de que a auditoria interna auxilia a alta administração na tomada de decisões, na medida em que ela revisa e avalia a gestão, fornecendo subsídios que possam agregar valor para essa tomada de decisão e, assim, garantir resultados satisfatórios para o dirigente. Nesse momento, percebe-se a importância dada à unidade de auditoria interna em relação à contribuição nas áreas estratégicas, visto que ela sustentará de forma fidedigna informações que poderão ser utilizadas quando da realização ou redirecionamento do planejamento estratégico institucional.

Paula (1999, p. 32) mostra (com ênfase) que a auditoria interna contribui na forma de uma atividade de avaliação independente que, atuando em parceria com administradores e

especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância às políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

Nesse sentido, Carvalho (2006) ressalta que os controles internos avaliados pela auditoria não só cumprem o fundamento legal, como também podem, por meio de um conjunto de indicadores, trazer dados e informações mensuráveis que evidenciam o desempenho da conduta da gestão. Indicadores esses que medem a eficiência, eficácia e a economicidade das operações e processos que são realizados na gestão.

Logo, a identificação das metas que serão alcançadas com a comprovação de que as ações foram implementadas, a medição de quanto essas metas estão sendo alcançadas, representa procedimento que, além de corroborar a eficácia do trabalho da área de auditoria, contribui para a tomada de decisões gerenciais por parte da alta gestão de Empresa.

1.3.7 Apuração do valor agregado pela área de auditoria interna

Attie (2007) afirma que uma das principais metas da auditoria interna vem a ser a aceitação pela organização de seu trabalho que possibilite ser solicitada a fornecer informações sobre determinados eventos. Por sua vez, todo o exame por ela executado, quando em suas observações e constatações, consegue mostrar ao administrador os eventos envolvidos e suas implicações na melhoria da gestão, vindo ao encontro das estratégias da empresa.

Pensando no contexto que um relatório de auditoria deve conter, assim sendo, na apresentação do resultado obtido por esta área em seus projetos, Attie (2007) salienta que os relatórios, quando completos, fornecem todos os fatos pertinentes e significativos que a gestão necessita, considerando seus níveis de adequação, uma vez que eles englobam, em sua maioria, vários aspectos organizacionais.

Nessa mesma linha de pensamento, Castro (2013) evidencia que os relatórios deverão apresentar todos os fatos de natureza administrativa ou organizacional que ocorreram e que tenham ocasionado impactos no decorrer do exercício auditado.

Para Castro (2013), as informações que esses relatórios trarão poderão ser utilizadas e direcionadas para ações de fortalecimento da entidade e, talvez, um redesenho organizacional para acompanhar o processo de gestão

Uma metodologia que pode ser utilizada e inserida para melhor aproveitamento dos trabalhos realizados pela auditoria interna é a ferramenta PDCA (do inglês *Plan, Do, Check, Act*), como um fluxo de melhoria do processo de gestão dos relatórios e na orientação aos gestores em relação à sistematização desse processo, quando da utilização dos relatórios de auditoria interna.

Como conceitua Werkema (2013), o ciclo PDCA é uma ferramenta de melhorias e controle de processos que auxilia a correta tomada de decisões para atingir as metas estabelecidas, possibilitando, assim, a padronização e a menor probabilidade de ocorrência de erros.

Com esse ciclo, busca-se identificar, coletar, processar e dispor as informações relacionadas às questões em estudo, necessárias para manter e melhorar os resultados que se pretende obter na administração de instituições públicas. A ferramenta administrativa PDCA implica subsidiar o processo de organização teórico-instrumental, orientando as etapas a serem seguidas a partir de quatro eixos: planejamento, execução/desenvolvimento das atividades, avaliação e ação, detalhando as fases do ciclo.

Vieira Filho (2007) explana que, na etapa de avaliação, há a análise e comparação se os resultados obtidos estão de acordo com o esperado, sendo necessário, também, verificar, continuamente, se os processos estão sendo executados conforme o que foi planejado no primeiro momento.

Percorrida as etapas, o ciclo PDCA é reiniciado, pois é assim que funciona a melhoria contínua e a busca pela qualidade. Ainda para Vieira Filho (2007), no ciclo, cada uma destas etapas é responsável pela retroalimentação do método administrativo e contribui, ao final, para a tomada de decisões estratégicas e o fortalecimento da administração, seja ela pública ou seja privada.

Esse tipo de metodologia terá grande relevância no conhecimento, percepção, estímulo e avaliação permanente quando aplicada na gestão do ciclo de trabalhos realizados pela auditoria interna.

Pode-se também considerar que a identificação de que as metas foram atingidas e de que as expectativas de melhorias nos processos com a adoção das ações corretivas foram alcançadas, técnicas desenvolvidas também em uma auditoria de processo. Esse procedimento poderá conduzir às contribuições obtidas pelo trabalho realizado, que pode se tratar de um valor intrínseco ou mesmo de uma efetiva melhora em sua *performance* e que, com base nessa constatação, atribuir ao trabalho realizado pela auditoria interna o sucesso alcançado.

Esses valores representarão o efetivo resultado trazido pelo trabalho realizado pelo auditor interno, com uma abordagem em auditoria de processo.

1.4 Tomada de decisão como atributo da alta gestão de uma Organização

Quando da adoção de uma abordagem de auditoria de processos, existem contribuições inerentes ao processo decisório das estratégias e operações da Empresa que revelam a importância e ganhos previstos com essa adoção.

Continuamente, as pessoas estão tomando decisões. Algumas dessas decisões ganham toda a atenção do indivíduo em função do impacto da decisão na sua vida. Outras decisões, porém, passam despercebidas, sendo algumas delas realizadas automaticamente, ocorrendo a partir de um padrão de repetição de situações passadas.

A tomada de decisão está associada à solução de problemas ou conflitos. Dependendo das alternativas de solução desenvolvidas, esses problemas ou conflitos podem vir a se configurar como oportunidades para a empresa. Ela também está associada a mudanças. Ou seja, havia um curso de ação definido e, de repente, pressionado por uma mudança do ambiente, o decisor se vê diante da necessidade de mudar.

Independentemente do cenário ao qual está associada, a tomada de decisão induz o processo de geração de alternativas de solução. É a partir da gama de alternativas geradas que o decisor efetiva a tomada de decisão.

Conclui-se, então, que a tomada de decisão tem seu desfecho na escolha de uma ou mais opções, entre um conjunto de soluções possíveis. Simultaneamente ao processo de escolha de opções, ocorre a renúncia a todas as demais opções geradas (ABRAMCZUK, 2009).

A solução de problemas pode exigir uma ou mais decisões e se presume que o decisor escolha sempre a melhor opção nas circunstâncias apresentadas (CARAVANTES et al., 2005).

A melhor opção reflete o conjunto de preferências do decisor, ou seja, o que o decisor considera importante. Ao vislumbrar a organização, à luz do processo decisório e avaliando o relacionamento ali existente, Simon (1979) declara que: os processos administrativos são processos decisórios, pois consistem no isolamento de 33 certos elementos nas decisões dos membros da organização, no estabelecimento de métodos de rotina para selecionar e determinar esses elementos, e na sua comunicação àqueles afetados por eles.

Evidencia-se, assim, que o processo de tomada de decisão está disseminado em toda a organização. Além disso, enfatiza-se a necessidade de realizar a comunicação do resultado desse processo a todos os afetados por ela. É a partir da comunicação aos interessados que se pode alcançar o comprometimento destes na implementação da opção de solução escolhida. Com isso, a possibilidade de sucesso da decisão é aumentada.

Outra classificação das decisões refere-se ao nível no qual ela ocorre, ou seja, nível operacional, tático ou estratégico (SCHMIDT e WILHELM, 1999; MUCKSTADT et al., 2001). De acordo com Anthony (1965, apud FREITAS; KLADIS (1995); Davis et al. (2001):

Nível operacional. As decisões no nível operacional devem assegurar o bom desenvolvimento das atividades operacionais. Normalmente, elas resultam em uma resposta imediata, ou seja, são decisões de curto prazo. Neste nível, os decisores se apoiam em decisões preestabelecidas, ou seja, normalmente são decisões de caráter programado. A tomada de decisão acaba sendo facilitada, uma vez que neste nível os procedimentos são em sua maioria muito estáveis.

– Nível tático. As decisões que ocorrem no nível tático estão associadas ao controle administrativo. Elas são empregadas para definir novas formas de controle ou novas regras de decisão a serem aplicadas no nível operacional e na designação de recursos. Para tomadas de decisão no nível tático, o decisor avalia o planejamento previsto e compara com as atividades realizadas. Percebendo desvios, o decisor pode tomar ações. Essas decisões são caracterizadas por serem decisões de médio prazo.

– Nível estratégico. No nível estratégico está a cúpula da organização. Nesse nível, o administrador deve visualizar a empresa como um todo interconectado e é aqui que são definidos os objetivos estratégicos de empresa. No nível estratégico, as decisões se caracterizam por desenvolver mecanismos (estratégias) para a organização atingir os objetivos traçados em seu planejamento estratégico. Essas decisões envolvem normalmente mais de uma área da organização e são orientadas para o futuro, caracterizando, assim, decisões de longo prazo.

A visão holística permitida pela auditoria de processos, assim como a sua capacidade de conhecer interpretar e avaliar não só o objetivo principal de seu processo, mas se para cada etapa de sua composição os objetivos inerentes estão sendo sustentados pelos controles adotados e os riscos envolvidos não estão ocorrendo, poderia ser um conjunto de fatores que auxiliariam a tomada de decisão, considerando de forma independente todos níveis abordados pelo autor, ou seja: operacional, tático ou estratégico.

Assim, colocando-se de uma forma resumida, diante de uma tomada de decisão, primeiramente, o decisor compreende o problema e desenvolve as opções de solução possíveis. Na sequência, ele visualiza os objetivos que deseja alcançar e avalia as opções disponíveis, de acordo com seus critérios de preferência. Por fim, ele adota uma estratégia segundo a situação na qual está envolvido, para então atingir um resultado. Dessa forma, a tomada de decisão envolve um processo, ou seja, uma sequência de etapas que leva o decisor à solução de um conflito. Esse processo é chamado de processo decisório e caracteriza o método que o decisor adota para chegar a uma decisão.

Mais uma vez, a divisão do processo em etapas, característica da Auditoria de Processos, representa uma diferencial na tomada de decisão, permitindo toda uma análise da evolução do processo, suas possíveis falhas e identificação das ações para suas melhorias.

A palavra “planejamento” sugere movimento. Ou seja, algo que acontece de forma contínua e que é passível de adaptação em seu decurso. Além disso, planejamento também faz referência a objetivos. Então há um planejamento cuja expectativa é a de criar formas para alcançar um objetivo.

Assim, Stoner e Freeman (1982, p. 93) definem planejamento como o “processo de estabelecer objetivos e as linhas de ação adequadas para alcançá-los”. Daft (2010) assume o mesmo conceito de planejamento proposto por Stoner e Freeman (1982), porém contextualiza os objetivos como metas. Aos caminhos utilizados para se cumprir as metas, Daft (2010) emprega o termo plano de ações. As metas, então, tornam evidente aonde a organização deseja chegar.

A definição de metas para identificar se as ações propostas pela auditoria de processo representaram eficácia em sua implantação e contribuíram com ganhos para a Empresa, conforme demonstrado como metodologia em uma auditoria de processo, confirma os dados planejados e acrescentam valor e credibilidade à base necessária à tomada de decisões por parte da alta gestão da organização.

1.5 Relação da implantação de uma abordagem de Auditoria de Processos Organizacionais com a obtenção de Governança Corporativa

Segundo Paxon e Wood (2001, p. 128), governança corporativa (*corporate governance*) “[...]refere-se às regras, procedimentos e administração dos contratos de uma empresa com seus acionistas, credores, empregados, fornecedores, clientes e autoridades governamentais.”

Pode-se verificar que o primeiro conceito apresenta a governança corporativa como socialmente relacional por definição, ao envolver agentes sociais e aspectos variados, mas não explicita a supostamente existente faceta contábil e econômica da governança.

Outro aspecto implícito na definição é uma espécie de desarranjo ou conflito entre os agentes que são interessados no negócio empresarial. Aparentemente, a necessidade de gestão seria justamente para satisfazer e, ao mesmo tempo, convergir interesses, por assim dizer.

Uma abordagem mais econômica e financeira para o conceito de governança corporativa é apresentada por Shleifer e Vishny (1997, p. 737): governança corporativa lida com as formas em que os fornecedores de financiamento para as empresas se asseguram de obter um retorno sobre seu investimento. Como os fornecedores de finanças levam os administradores a devolver alguns dos lucros para eles? Como eles se certificam de que os gerentes não retiram o capital que fornecem ou investem em projetos ruins? Como os fornecedores de finanças controlam os gestores?

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) define governança de uma forma mais ampla como: Governança Corporativa é o “sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas / Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal” (IBGC, 2010, p. 197)

Com essa definição, denota-se a importância de uma área de auditoria interna para o alcance da boa Governança Corporativa, considerando-se sua visão independente, transparente e a função de monitoria exercida por ela, além da finalidade de preservação do patrimônio da entidade a que esteja ligada.

As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade. De fato, o objeto da governança corporativa é de extrema importância prática, uma vez que, mesmo nas economias mais avançadas, há uma grande preocupação em se desenvolver mecanismos que protejam os proprietários do capital.

Esses mecanismos, segundo Shleifer e Vishny (1997), são de cunho econômico e legal, e podem ser ajustados por meio de processo político. É possível questionar a governança corporativa alegando-se que, no longo prazo, a dinâmica do mercado competitivo forçaria as empresas a minimizarem custos e, essa minimização de custos convergiria para os princípios de governança adotados atualmente. Nessa perspectiva da Teoria Econômica, a competição levaria às boas práticas de governança. Contudo, ainda que os autores inventariassem linhas de pesquisa sobre governança corporativa e desempenho, governança e comportamento, estruturas e ambientes de governança, outras pesquisas não mencionaram relação com a contabilidade.

Wood e Paxon (2001, p. 128 a 131) assim encerram essa visão: “pesquisas adicionais devem dirigir-se ao entendimento por que e como estruturas de governança diferem entre as firmas”. Daí se constrói a indagação: estruturas de governança diferentes geram políticas contábeis diferenciadas?

Surge uma janela de pesquisas empírico-analíticas. Williamson (1985, p. 90), no desenvolvimento sobre a temática de governança, oferece uma boa caracterização distintiva dos

mecanismos de incentivos do mercado e da organização da firma. Mas o que seria firma? E mercado? Debates acalorados podem surgir entre as escolas econômicas. Contudo e, nesse sentido, parece esclarecedora a diferenciação por incentivos, ideia que se extrai da passagem: “The main differences between market and internal organization are these¹: (1) Markets promote high-powered incentives and restrain bureaucratic distortions more effectively than internal organization²; (2) markets can sometimes aggregate demands to advantage, thereby to realize economies of scale and scope; and³” (3)“a governança corporativa trata das formas pelas quais os fornecedores de financiamento para as empresas asseguram um retorno em seu investimento.

Como os fornecedores de financiamento fazem com que os administradores devolvam parte do lucro para eles? Como ter certeza de que os administradores não retirem indevidamente o capital ou invistam-no em projetos ruins? Como os fornecedores de capital podem controlar os administradores? ”

A visão de Willianson é importante para registrar que, apesar de a governança representar um mecanismo alternativo de ajustamento ao mercado, ela faz parte da organização interna, mas não é só. A passagem pode inspirar estudos empírico-analíticos que buscam um defensável nexos causal integrativo entre a teoria da firma e sua, já não rival, complementar perspectiva de mercado.

O conflito de agência e a assimetria informacional aparecem como principais motivadores para a existência de governança corporativa em várias partes do mundo. Segundo ressaltado por Lopes (2004), a firma, objeto da análise tradicional dos microeconomistas somente possui um proprietário. Esse proprietário, além de ser o principal fornecedor de capital para a empresa, também é quem administra a empresa.

A teoria da firma utiliza essa condição para seu desenvolvimento. Essa empresa teórica não sofre dois problemas comuns à administração das empresas reais. O primeiro problema, segundo Lopes (2004), diz respeito ao conflito de agência entre os *players*. O conflito de agência surge quando os agentes ligados à empresa possuem interesses conflitantes e colocam seus interesses pessoais em primeiro plano, prejudicando, dessa forma, o andamento da organização.

¹As principais diferenças entre o mercado e a organização interna são essas.

²Os mercados promovem incentivos de alta potência e restringem as distorções burocráticas de forma mais eficaz do que a organização interna.

³Os mercados podem, por vezes, agregar demandas a vantagem, para assim realizar economias de escala e escopo.

A visão de Lopes é corroborada por Zylbersztajn (1995, p. 17) que, ao explicar a Economia dos Custos de Transação (ECT), apresenta o conceito de oportunismo: “o oportunismo é outro pressuposto comportamental, sendo um conceito que resulta da ação dos indivíduos na busca de seu auto interesse”.

Entretanto, o autointeresse pode ser buscado de maneira não oportunista. Oportunismo parte de um princípio de jogo não cooperativo, em que a informação que um agente possa ter sobre a realidade não acessível a outro agente pode permitir que o primeiro desfrute de algum benefício do tipo monopolístico (ZYLBERSZTAJN, 1995, p. 17).

Em linha a essa visão, no arcabouço da “Teoria Econômica Clássica”, não existe o problema da assimetria informacional, um fenômeno visceral para o vínculo entre governança corporativa e a contabilidade. Segundo Lopes (2004), como existe um indivíduo responsável por todas as atividades da empresa, ele possui toda a informação relevante disponível.

Nas empresas reais, com seus vários níveis hierárquicos e milhares de empregados, a assimetria informacional é um fato. Os acionistas estão em desvantagem informacional em relação aos altos executivos da empresa que, por sua vez, não possuem o mesmo nível informacional dos subordinados (IUDICIBUS;LOPES, 2004)⁴:

As principais diferenças entre o mercado e as organizações internas são as seguintes: (1) Mercados promovem altos incentivos e restringem distorções burocráticas de uma forma mais efetiva que as organizações internas; (2) mercados pode algumas vezes aumentar busca pela vantagem, aqui entendida para alcançar economias de escala e escopo e (3) organização interna tem acesso distinto dos ferramentais de governança.

Como decorrência da assimetria informacional, Lustosa (2004) cita a possibilidade de fraudes contábeis, empréstimos questionáveis para administradores, *insider trading* e evasão fiscal. Esses fatos, mais uma vez, demonstram a importância da prática de auditoria, no intuito de se obter governança corporativa.

Em todos esses casos, os bons princípios de governança corporativa não foram respeitados, notadamente no que diz respeito à transparência e prestação de contas (*accountability*). Para Lustosa (2004), no Brasil, onde a estrutura de controle é bastante concentrada, o funcionamento do mercado de capitais se baseia na relação entre os acionistas controladores (*insiders*) e os minoritários (*outsiders*), sejam eles credores ou acionistas.

⁴ The main differences between the market and internal organizations are as follows: (1) Markets promote high incentives and restrict bureaucratic distortions more effectively than domestic organizations; (2) markets can sometimes increase search for advantage, here understood to achieve economies of scale and scope, and (3) internal organization has distinct access to governance tools. (tradução nossa)

Como o nome já sugere, enquanto o *insider* tem profundo conhecimento das oportunidades e especificidades associadas ao seu negócio, decisões tomadas pelos *outsiders* estão baseadas na pouca informação disponibilizada pelo *insider*.

Como consequências dessa assimetria informacional, ocorrem dois tipos de problema: seleção adversa (*adverse selection*) e risco moral (*moral hazard*). Segundo Lustosa (2004, p. 84), “a seleção adversa pode ser evitada quando as empresas divulgam, voluntariamente ou por determinação do investidor, informações adicionais que permitam classificá-las, conforme o risco, ou seja, a probabilidade de ocorrência de fraudes ou *default*”.

Obviamente, o maior *disclosure* interessa apenas às boas empresas, uma vez que os potenciais investidores terão acesso a informações que permitirão associá-las a um risco relativamente menor e, conseqüentemente, captar recursos a preços inferiores à média do mercado.

Lustosa (2004) acredita que o risco moral advém não de características desconhecidas por uma das partes na transação (seleção adversa), mas sim de informação assimétrica a respeito de potenciais comportamentos oportunistas, escondidos e desconhecidos pela outra parte, após o aporte de recursos.

As boas regras de governança corporativa visam justamente diminuir o risco de abuso de poder por parte de executivos ou dos controladores. Para tanto, é necessário um conjunto de medidas que tentem aproximar os interesses dos *insiders* e *outsiders*, reforçando mecanismos que garantam equidade, transparência e *accountability* (LUSTOSA, 2004).

Para Shleifer e Vishny (1997), os acionistas precisam fazer com que os executivos assinem e cumpram contratos que possam garantir a boa gestão dos recursos, bem como a forma como esses recursos voltarão para as mãos dos acionistas.

Logo, é necessário que a organização conheça suas informações, entenda seus processos organizacionais e, principalmente, os riscos originados de seus não atendimentos. O conhecimento e a validação dos controles adotados, considerando a eficácia de sua adoção, são o primeiro e básico passo para o estabelecimento de um conceito de Governança Corporativa.

A transparência de dados e as informações e ações, permitidas por uma área de auditoria interna, exercendo uma abordagem de auditoria de processos organizacionais, são procedimentos que se relacionam diretamente com a obtenção de Governança Corporativa.

Essa ferramenta propicia então a tomada de decisão a partir da avaliação da integridade, exatidão e veracidade dos fatos, considerando a manutenção de transparência e a efetivação de controles eficazes e que monitorem desvios ou fraudes pelo não atingimento dos objetivos de cada etapa dos processos organizacionais, indo em direção ao conceito de Governança.

1.6 A Auditoria de Processos Organizacionais influenciando na qualidade dos dados contábeis

A área de contabilidade tem evoluído significativamente nos últimos anos em decorrência das mudanças econômicas, políticas, sociais, legais e regulatórias, que produzem um impacto nas organizações e na sociedade, em geral.

No campo acadêmico, a discussão da produção do conhecimento tem se intensificado em resposta a essa demanda das universidades. A pesquisa de Theóphilo e Iudícibus (2005) aponta para uma melhoria na qualidade dos trabalhos com uma notável mudança de estudos teóricos para estudos teórico-empíricos, apesar da necessidade de maior diversidade de abordagens metodológicas.

Continuando o interesse no desenvolvimento da produção científica gerada em Contabilidade, Martins e Silva (2005) analisaram as referências bibliográficas de Congressos da área de Contabilidade de 2003 e 2004, e Silva et al. (2005) estudaram, por meio da comparabilidade, um periódico da área de Contabilidade no Brasil.

O crescimento de estudos bibliométricos tem demonstrado o amadurecimento e a diversificação da produção científica em contabilidade nos últimos anos. Recentemente, Faro e Silva (2008) mapearam a pesquisa em Contabilidade Gerencial de 1997 a 2007, nos principais periódicos internacionais, enquanto Gomes et al. (2008) evidenciaram as principais características dos artigos de Contabilidade Pública nos últimos três anos, apresentados em dois fóruns acadêmicos de respeitabilidade nacional: o EnANPAD e o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

Entre todas essas análises de produções científicas, atribuídas à importância do desenvolvimento científico, Cunha et al. (2008) propuseram investigar as evidências que permitissem avaliar o grau de disseminação das teses de doutoramento em Ciências Contábeis defendidas no país, na produção de novos conhecimentos.

Nesse contexto de discussão pela busca de vantagens competitivas, principalmente no campo da administração e da contabilidade, o setor educacional começa a sentir os efeitos das mudanças dos processos organizacionais, atualmente voltados à qualidade e inovação impostas pelas novas tecnologias, novos sistemas, novos serviços e formas organizacionais.

A inovação remete os estudiosos e profissionais a novas ideias e à criação de oportunidades que possam efetivamente oferecer vantagens competitivas na formação das organizações deste novo século. Apesar de os estudos sobre inovação não serem recentes,

existe ainda hoje uma dificuldade para definir o que é inovação, uma vez que ela pode ocorrer em relação ao produto, ao processo tecnológico, à estrutura administrativa ou ao programa relacionado com os membros da organização (PERIN et al., 2007).

Schumpeter (1982) destaca que a inovação pode assumir várias formas; não sendo necessário criar algo novo, podendo mesmo submeter uma ideia já existente a uma nova forma de realizá-la ou uma nova situação.

Na definição de Moreira e Queiroz (2006), a inovação se apresenta como o processo pelo qual as organizações utilizam suas capacitações e seus recursos para desenvolver novos produtos, serviços, sistemas (operacionais ou de produção), formas de trabalho e tecnologias para melhor atender às demandas de seus consumidores.

Por outro lado, a qualidade da informação e dos serviços contábeis a serem desempenhados tem sido objeto de intermináveis debates na literatura do ensino e da pesquisa em contabilidade, demonstrando o interesse e a importância de prover os usuários da contabilidade de informações que sejam realmente úteis e necessárias na tomada de decisões.

Nos últimos tempos, o conceito de qualidade tem evoluído até reconhecer a importância de satisfazer muitos detentores de participação numa organização, incluindo a comunidade, os fornecedores, os acionistas, os empregados e a gerência.

Atualmente, esse constructo abrange elementos tão diferenciados como a melhoria de vida no trabalho, a promoção da diversificação de funções, a melhoria das condições ambientais, a facilitação das transações comerciais e o realce da competitividade (CHRISTO, 2001).

Notadamente, as atividades relacionadas com a qualidade se ampliam e são consideradas essenciais para o sucesso estratégico de qualquer instituição. Isso leva a uma percepção dinâmica e mais abrangente da qualidade, sinalizando a integração com diversas outras áreas do conhecimento humano, em função do tipo de produto gerado e das expectativas, exigências e maturidade dos clientes e consumidores, em sintonia com os interesses mercadológicos estabelecidos (MARSHALL JUNIOR et al., 2005).

Na área contábil, a qualidade baseada na percepção do usuário da importância da informação, sua real utilização, envolvimento nas suas rotinas, e principalmente na definição das ações a serem tomadas pelas empresas, tem sido o enfoque mais aceito atualmente.

Sob essa perspectiva, inovação e qualidade se juntam como um novo conhecimento para produzirem as melhores práticas de informações gerenciais, que, sendo obtidas por meio de processos e procedimentos conhecidos e auditados, quanto ao suporte dos riscos envolvidos, podem ser sustentadas pela contabilidade, com o objetivo de promover o crescimento das

organizações e o aprimoramento dos seus capitais físico, humano, social e ambiental, além de contribuir para que as empresas alcancem os níveis de produtividade e rentabilidade almejados.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção aborda a Tipologia da Pesquisa, a forma empregada para seleção da amostra e coleta de dados, com relação ao problema de pesquisa, ao objetivo geral e aos objetivos específicos.

2.1 Tipologia da pesquisa

Hegenberg (1976, p. 116) conceitua método como uma forma de selecionar técnicas e de avaliar alternativas para a ação científica. Método é um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento. Basicamente, há três grandes métodos: (a) hipotético-dedutivo; (b) fenomenológico; (c) dialético. [...] Outros, como a *grounded-theory*, a etnografia, a análise de conteúdo, a técnica Delphi, o método comparativo, o sistêmico, aqueles que se utilizam de técnicas estatísticas descritivas ou inferenciais e tantos outros (VERGARA, 2004, p.12).

Segundo Collis e Hussey (2005, p.61), metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”. De acordo com Bastos *et al.* (1995, p. 4), o elemento básico de uma boa metodologia consiste em um plano detalhado de como alcançar os objetivos, respondendo à questão proposta.

Este estudo tem como questão: qual a contribuição da auditoria interna de processos na tomada de decisão por parte dos gestores e objetiva investigar a contribuição da auditoria de processos na tomada de ações dos gestores de empresas que tenham uma área de auditoria interna com essa abordagem. Também busca identificar a relação da qualidade da auditoria interna com a informação contábil e investigar a colaboração de uma área de auditoria interna com uma abordagem na avaliação dos processos organizacionais, na tomada de decisões pelas organizações.

Logo, trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva, com o uso de abordagem qualitativa.

2.2 Seleção da amostra

A pesquisa qualitativa caracteriza-se por ser nãoestruturada, de natureza exploratória e baseada em pequenas amostras, com o objetivo de prover percepções e compreensão do problema (MALHOTRA, 2006, p. 66).

A amostra da pesquisa teve como sujeitos os profissionais que trabalham ou já trabalharam na área de auditoria interna para a identificação de suas impressões em relação à possibilidade da auditoria interna facilitar a tomada de decisão, quando se utiliza de uma abordagem que avalie os processos organizacionais.

2.3 Coleta dos dados

A estratégia utilizada para a coleta de dados foi por meio do emprego de questionário encaminhado por *e-mail* para os profissionais da área de auditoria, obtidos por meio de contatos junto ao *LinkedIn*, além de contatos profissionais, concedendo-lhes o prazo de 10 (dez) dias para resposta.

O questionário contém sete questões, sendo seis fechadas e uma aberta, enviadas a 43 (quarenta e três) profissionais,

O questionário teve como estrutura uma contextualização do tema, introduzindo o conceito de Auditoria de Processos Organizacionais e os aspectos socioeconômicos e culturais dos respondentes.

No Quadro 1, constam as questões fechadas, sua descrição e objetivo, assim como a fonte literária que originou a pergunta.

Quadro 1 – Descrição de Perguntas seus Objetivos e Fontes trabalhadas

N. QUESTÃO	PERGUNTA/OBJETIVO	FONTE
1	<p>Você adota ou já adotou uma abordagem de auditoria de processos organizacionais quando da execução de trabalhos como auditor interno?</p> <p>Objetivo: identificar se a abordagem de Auditoria de Processos Organizacionais vem sendo utilizada no Brasil e exterior</p>	Dias (2015)
2	<p>A área de auditoria de sua empresa, com a execução dos trabalhos, demonstrou poder de ser capaz de influenciar na tomada de decisão dos usuários internos e externos?</p> <p>Objetivo: identificar se a auditoria interna participa do processo decisório da empresa.</p>	Borges (2008)
3	<p>As áreas de auditoria interna em que atuou exerceram ajuda efetiva na composição e monitoramento dos controles internas proporcionando ajuda ao Conselho de Administração e na estruturação de uma governança corporativa?</p> <p>Objetivo: obtenção de eficácia dos controles, citados como ferramenta de monitoria e eficiência das organizações, características demonstradas em uma abordagem de avaliação do processo organizacional.</p>	Pizett e Costa (2013)
4	<p>Com a existência da área da auditoria interna, em sua experiência profissional, a relação entre Qualidade da auditoria e informação contábil teve ligação, ou seja, a auditoria melhorou a qualidade da informação contábil?</p> <p>Objetivo: constatar se auditando os processos organizacionais, objetivos e riscos envolvidos, a qualidade da informação contábil se apresenta de forma facilitada, em relação à avaliação detalhada de cada informe e dado registrado em suas demonstrações.</p>	Paulo, Cavalcante e Paulo (2013)
5	<p>Em sua empresa, existia um comitê de auditoria atuante e este avaliava a eficácia da auditoria em relação aos processos e à mensuração das contribuições apontadas por essa abordagem?</p> <p>Objetivo: constatação de uma auditoria que avalie os processos, fortalece e demonstra a importância do Comitê de Auditoria e possibilita a mensuração das contribuições alcançadas.</p>	Beuren, Nass, Theis e Cunha (2013)
6	<p>A avaliação e classificação dos riscos existentes nos processos auditados, conceito básico para implantação de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais, era uma preocupação nas áreas de auditoria em que trabalhou?</p> <p>Objetivo: identificar se as áreas de auditoria apontam os riscos e a análise do suporte de sua ocorrência como fator-chave para execução de uma auditoria de processo.</p>	Carvalho e Lira Monteiro (2014)

Fonte: O autor, 2017.

Na última questão (aberta), foi solicitado ao respondente que expusesse o que ele considerava como pontos fortes e pontos fracos relacionados à utilização de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais.

2.4 Tratamento dos dados

O trabalho foi iniciado por meio de um levantamento bibliográfico relativo à questão da pesquisa – qual a contribuição da auditoria interna de processos na tomada de decisão por parte dos gestores –, do objetivo geral – investigar a contribuição da auditoria de processos na tomada de ações dos gestores de empresas que tenham uma área de auditoria interna com essa abordagem –, e dos objetivos específicos – identificar a relação da qualidade da auditoria interna com a informação contábil; investigar a colaboração de uma área de auditoria interna, com uma abordagem de avaliação dos processos organizacionais, na tomada de decisão pelas organizações.

A literatura identificada na seção revisão de literatura foi estabelecida como fonte para a elaboração de um questionário, encaminhado a profissionais da área de auditoria, contendo perguntas com o objetivo de identificar se a abordagem de auditoria de processos é utilizada no Brasil e no Exterior; identificar se a auditoria interna participa do processo decisório da empresa; se as organizações dos auditores entrevistados obtiveram eficácia nos controles, com a adoção de uma auditoria de processo; constatar se, auditando os processos organizacionais, a qualidade da informação contábil se apresenta de forma facilitada; constatar se uma auditoria que avalie os processos propicia o fortalecimento do comitê de auditoria; e identificar se foram apontados os riscos e analisados os suportes desses riscos, na execução de uma auditoria de processo.

Além disso, foi também solicitado a descrição dos pontos fortes e fracos relacionados à utilização de uma abordagem de auditoria de processos.

Com base na análise do conteúdo das respostas, relativas às perguntas fechadas e aberta, foram comparadas as respostas obtidas na pesquisa com a literatura levantada para conclusão quanto aos resultados obtidos.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção demonstra a análise dos dados obtidos com os questionários enviados.

3.1 Análise descritiva dos dados

Foram perguntados alguns dados pessoais dos entrevistados e sua relação com a profissão de auditor. Todos os 43 entrevistados trabalharam em auditoria; 26,8%, há mais de 10 anos; 31,7%, entre 11 e 20 anos; e 34,1% acima de 21anos – o que demonstra a grande experiência que os respondentes possuem na área.

Também foi constatado que todos os respondentes estão em atuação no mercado e que, destes, 41 trabalham no Brasil, um nos Estados Unidos e um no Reino Unido, demonstrando que a pesquisa abrangeu experiências nacionais e internacionais no trabalho.

Constatou-se que 71,4% dos profissionais da amostra trabalham em grandes empresas, 16,7%, em pequenas empresas, e 1,9%, em médias empresas, evidenciando a versatilidade da amostra testada.

Em relação à faixa etária, verificou-se que 30,2% estão entre 41 e 50 anos, 27,9% estão entre 31 e 40 anos, 23,3% se encontram acima de 51 anos e os demais até 30 anos.

Observou-se que 72,1% são pós-graduados e 27,9% são graduados.

3.2 Opiniões e experiências descritas

3.2.1 Perguntas Fechadas

Para as perguntas fechadas, considerando o grau de experiência na área e o interesse de todos os pesquisados, seguem abaixo os resultados obtidos e análises:

Com relação à questão1 – “Você adota ou já adotou uma abordagem de auditoria de processos organizacionais quando da execução de trabalhos como auditor interno? –,93%

disseram que sim e apenas 7% disse que não adotaram. Com base na seção Revisão Literária utilizada na pesquisa, Dias (2015) descreve auditoria de processo organizacionais como uma abordagem atual para a execução dos trabalhos das áreas de auditoria interna. O resultado apontado identifica que esse conceito de Auditoria de Processos Organizacionais vem sendo utilizada no Brasil e no exterior. Além disso, fica destacada a evolução do conhecimento do tema e também sugere que este é de conhecimento da maioria dos auditores entrevistados.

No que se refere à pergunta 2 – “A área de auditoria de sua empresa, com a execução dos trabalhos definidos demonstrou o poder de ser capaz de influenciar a tomada de decisão por parte de usuários internos e externos?” –, constata-se que para 90,7% dos entrevistados a auditoria interna de sua empresa foi capaz de influenciar a tomada de decisão, e apenas 9,3% da amostra responderam que não. Conforme Borges (2008), a auditoria influencia a tomada de opinião das organizações, considerando a evidência dos testes realizados como principal elemento em um processo de auditoria. Pelas respostas apresentadas, constata-se que esta influência é bem conhecida e que os pesquisados reconhecem o poder de influência que a auditoria interna tem na tomada de decisão por parte dos usuários internos e externos.

No que tange à questão 3 – “As áreas de auditoria interna em que atuou exerceram ajuda efetiva na composição e monitoramento dos controles internos proporcionando ajuda ao Conselho de Administração e na estruturação de uma governança corporativa?” –, 76,7% responderam que sim; 14% discordam parcialmente, 7% disseram que não e 2,3% discordam totalmente. Conforme Pizett e Costa (2013), a estrutura de governança corporativa possibilita a manutenção e acompanhamento da eficácia dos controles desenvolvidos em suas organizações. Os respondentes demonstram que as suas áreas de auditoria exerceram ajuda efetiva para identificação da eficácia obtida nos controles em suas organizações, auxiliando na estruturação de uma governança corporativa.

No que concerne à questão 4 – “Com a existência da área da auditoria interna, em sua experiência profissional, a relação entre qualidade da auditoria e da informação contábil teve ligação, ou seja, a auditoria melhorou a qualidade da informação contábil?” – 76,7% consideram que a qualidade da informação contábil melhorou, 14% discordam parcialmente, 9,3% responderam que não e, nenhum pesquisado respondeu discordo totalmente. Paulo, Cavalcante e Paulo (2013) destacam que, em relação à qualidade da auditoria e Conservadorismo Contábil nas Empresas Brasileiras, é verificada a influência de diversas características da qualidade da auditoria sobre a qualidade da informação contábil. A pesquisa verificou que os profissionais concordam que a auditoria está qualificando mais as informações contábeis, dando eficácia à tomada de decisões.

Com relação à questão 5 – “Em sua empresa, existia um comitê de auditoria atuante e este avaliava a eficácia da auditoria em relação aos processos e a mensuração das contribuições apontadas por essa abordagem?” –, para 53,5% existia o referido comitê e para 46,5% não existia. Conforme Beuren, Nass, Theis e Cunha (2013), é apresentada uma caracterização proposta para o Comitê de Auditoria no Código de Governança Corporativa do Brasil e de Outros Países, demonstrando que a criação de um Comitê de Auditoria daria suporte ao Conselho de Administração. As respostas confirmam que a criação e manutenção de um comitê de auditoria atuante corresponde à concepção da maioria das empresas. Porém, embora conclua-se que, para a maioria dos entrevistados, a área de auditoria interna em suas organizações fortaleceu o comitê e possibilitou a mensuração das contribuições alcançadas, o percentual de 46% de organizações sem a existência de um Comitê de Auditoria destaca a necessidade de uma evolução desta prática.

Quanto à questão 6 – “A avaliação e classificação dos riscos existentes nos processos auditados, conceito básico para implantação de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais, era uma preocupação nas áreas de auditoria em que trabalhou?” –, na identificação da profundidade do conhecimento desta técnica por parte do auditor, 95,2% responderam sim e apenas 4,8% disseram que a classificação dos riscos existentes não eram um preocupação nas áreas de auditoria em que trabalhou. Os estudos de Carvalho e Lira Monteiro (2014) demonstram a avaliação ambiental estratégica e auditoria contábil ambiental como instrumentos para a otimização da política pública ambiental no Brasil, e a importância da auditoria contábil ambiental para mitigação de riscos na implantação de uma empresa. A partir desta fonte literária, se observa que os profissionais respondentes demonstraram conhecer a técnica e sua importância, uma vez que 95,2% afirmaram que praticaram a classificação dos riscos existentes nos processos auditados. Destaca-se, também, que todos os entrevistados detinham grande experiência na área de auditoria, o que caracteriza que esta avaliação, fator-chave para execução de uma auditoria de processos, já é praticada normalmente nas áreas de auditoria interna dos profissionais apontados nesta pesquisa.

3.2.2 Perguntas Abertas

Para as perguntas abertas, as respostas obtidas junto aos pesquisados revelaram, como principais pontos fortes e fracos relacionados à utilização de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais, os seguintes aspectos, classificados em categorias informacionais:

a) Pontos Fortes:

Considerando a literatura pesquisada e comparando-a com as respostas obtidas na pesquisa, os aspectos enfatizados pelos respondentes, na utilização de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais, são analisados a seguir, de forma a destacar os pontos fortes percebidos e sua correspondente ligação com a revisão literária adotada.

Melhoria da *performance* organizacional- Os respondentes Rn1, Rn8, Rn9, Rn16, Rn21, Rn29, Rn33, Rn36, Rn39 destacam que esta percepção de melhoria está de acordo com a revisão de literatura mencionada nesta pesquisa, na seção 1.3.1 – A importância dos procedimentos desenvolvidos no processo organizacional – , em que Gonçalves (2000) salienta que a visão por departamentos migrou para um modelo organizacional mais simples e dinâmico: a visão centrada em processos. A orientação para os processos do negócio possibilita que a organização seja vista não como um conjunto de departamentos estanques, mas, sim, como um fluxo contínuo de atividades. De acordo com esse autor, entender como os processos funcionam e quais são os tipos de processos existentes em uma organização é importante para determinar como eles devem ser gerenciados para a obtenção do máximo resultado. Também, segundo Davenport (1994), grande parte do sucesso das empresas japonesas, nas décadas de 1980 e 1990, decorreu da implementação da visão de processos, o que resultou em processos mais rápidos. E, como citado por Kaplan e Norton (1997), as organizações modernas operam com processos de negócio interfuncionais e enfatizam a melhoria contínua dos produtos e processos, visando garantir o sucesso organizacional.

Facilitação do alcance das metas estabelecidas pela organização -ponto mencionado pelos respondentes Rn2, Rn18, Rn19, Rn25, Rn28se refere à quando da adoção de uma auditoria focada na avaliação dos processos possibilita esta facilitação. Na seção 1.1 – A Auditoria de um Processo Organizacional –, Dias (2015) salienta que o auditor, atuando na

avaliação dos processos organizacionais, atenta ao desempenho operacional e para a eficácia obtida por suas áreas produtivas, considerando planos de metas, macro-objetivos e políticas estabelecidas pela organização.

Melhoria na prevenção dos riscos com a adoção de uma abordagem de auditoria de processos -Também os respondentes Rn2, Rn14, Rn15, Rn16, Rn20, Rn21, Rn24, Rn25, Rn26, Rn30, Rn31, Rn34, Rn35, Rn37 citam esta melhoria como um ponto forte. Além de já estar abordado na questão 3 (três) do questionário dessa pesquisa, em sua seção 1.3.3 – Identificação dos objetivos, riscos e controles adotados – mostra que independentemente do processo, empresa ou negócio, o risco sempre irá existir. A concretização desse risco em uma efetiva perda é que deve ser evitada, por meio da adoção de controles eficazes. Segundo Blocher e Willingham (2013), "a análise do risco feita pelo auditor corresponde à possibilidade de uma ocorrência e é denominado de risco inerente". A partir do entendimento desse conceito, o auditado tem uma participação decisiva na identificação, com o auditor, dos controles adotados para sustentar os riscos envolvidos e garantir o alcance do objetivo do processo.

Melhoria nas tomadas de decisões estratégicas para o negócio- Os respondentes Rn3 e Rn4, Rn29 consideram como destaque esta melhoria, também incluída na questão 2 do questionário adotado na pesquisa, na seção 1.4 – Tomada de decisão como atributo a alta gestão de uma Organização – ressalta-se que, independentemente do cenário ao qual está associada, a tomada de decisão induz o processo de geração de opções de solução. É a partir da gama de opções geradas que o decisor efetiva a tomada de decisão. Assim, Stoner e Freeman (1982) definem planejamento como o “processo de estabelecer objetivos e as linhas de ação adequadas para alcançá-los”. Daft (2010) assume o mesmo conceito de planejamento proposto por Stoner e Freeman (1982); entretanto, contextualiza os objetivos como metas. Aos caminhos utilizados para se cumprir as metas, Daft (2010) emprega o termo plano de ações. As metas, então, tornam evidente aonde a organização deseja chegar. A definição de metas para a identificação de ações propostas pela auditoria de processo representaram eficácia em sua implantação e confirmam os dados planejados e acrescentam valor e credibilidade à base necessária à tomada de decisões por parte da alta gestão da organização.

Segurança quanto a maior correção dos registros contábeis- Destacam-se para os respondentes Rn5, Rn6, Rn10, Rn22, a maior segurança e adequação dos demonstrativos contábeis, maior dificuldade das ocorrências de desvios de ativos e pagamentos indevidos, como pontos fortes. Como já abrangido na questão 4 do questionário da pesquisa, em sua seção 1.2 – Estudos Anteriores à pesquisa –, salienta-se que Paulo, Cavalcante e Paulo (2013) descrevem a relação entre Qualidade da auditoria e Conservadorismo Contábil nas Empresas

Brasileiras e verificam que o conservadorismo contábil é fortemente afetado pelo número de anos contínuos em que a companhia aberta é auditada pela mesma firma de auditoria.

Também, nesta pesquisa, na seção 1.6 – A Auditoria de Processos Organizacionais influenciando na qualidade dos dados contábeis –, notadamente, as atividades relacionadas com a qualidade se ampliam e são consideradas essenciais para o sucesso estratégico de qualquer instituição. Isso leva a uma percepção dinâmica e mais abrangente da qualidade, sinalizando a integração com diversas outras áreas do conhecimento humano, em função do tipo de produto gerado e das expectativas, exigências e maturidade dos clientes e consumidores, em sintonia com os interesses mercadológicos estabelecidos (MARSHALL JUNIOR *et al.*, 2005). Na área contábil, a qualidade baseada na percepção do usuário da importância da informação, sua real utilização, envolvimento nas suas rotinas e, principalmente, no estabelecimento das ações a serem tomadas pelas empresas, tem sido o enfoque mais aceito atualmente.

Logo, inovação e qualidade se juntam como um novo conhecimento para produzirem as melhores práticas de informações gerenciais, que, sendo obtidas por meio de processos e procedimentos conhecidos e auditados, quanto ao suporte dos riscos envolvidos, podem ser sustentadas pela contabilidade.

A abordagem aponta falhas na organização administrativa e garante maior atenção e rigor dos funcionários contra erros e evita fraudes- Os Respondentes Rn7, Rn11, Rn27, Rn29, Rn39 mencionam, na seção 1.5 – Relação da implantação de uma abordagem de Auditoria de Processos Organizacionais com a obtenção de Governança Corporativa –, a pesquisa menciona Lustosa (2004), que afirma que o risco moral advém não de características desconhecidas por uma das partes na transação (seleção adversa), mas sim de informação assimétrica a respeito de potenciais comportamentos oportunistas, escondidos e desconhecidos pela outra parte, após o aporte de recursos. Logo, o que se percebe que é necessário que a organização conheça suas informações, entenda seus processos organizacionais e, principalmente, os riscos originados de seus não atendimentos. Vê-se que o conhecimento e a validação dos controles adotados, considerando a eficácia de sua adoção, são o primeiro e básico passo para o estabelecimento de um conceito de Governança Corporativa. Essa ferramenta propicia, então, a tomada de decisão a partir da avaliação da integridade, exatidão e veracidade dos fatos, considerando a manutenção de transparência e a efetivação de controles eficazes e que monitorem desvios ou fraudes pelo não atingimento dos objetivos de cada etapa dos processos organizacionais, indo em direção ao conceito de Governança.

Permite uma visão integrada da empresa e facilita a avaliação do sistema de controle interno- para os respondentes Rn12, Rn13, Rn17, Rn18, Rn22, Rn23, Rn26, Rn31,

Rn35, Rn38, a abordagem de avaliação dos processos organizacionais, permite esta visão. Na seção 1.3.5 – Definição de pontos de auditoria e se existe possibilidade de melhorias –, a revisão de literatura da pesquisa destaca que as denotações referentes às atividades de processo implicam uma ênfase relativamente grande sobre a melhoria do sistema de controle das organizações. Assim, as organizações bem-sucedidas devem, obviamente, produzir bens (produtos e serviços) de qualidade, por meio de processos eficientes e efetivos com o intuito de vendê-los (DAVENPORT, 1994).

Nesse contexto, nota-se que diversas organizações desejam organizar seus processos, mas não têm um conhecimento de quais ações e providências devem ser tomadas. Por outro lado, muitas organizações não estão certas das decisões a serem tomadas a respeito da sua estrutura organizacional, em relação aos seus processos, e estas podem beneficiar-se de um raciocínio que as ajude a decidir (GONÇALVES, 2000b).

Uma área de Auditoria focada em Processo tem de possuir profissionais experientes e capacitados a desenvolver e concluir o trabalho de forma eficaz, considerando avaliação do sistema de controle interno e a conformidade de sua execução.

b) Pontos Fracos

Apenas um dos respondentes destacou o "engessamento" dos processos, dificuldade em "vender" que este tipo de abordagem pode levar a um ganho de eficácia e eficiência ao longo do tempo, o que implicaria o objetivo de identificar se a auditoria interna participa do processo decisório da empresa, conforme abordado por Borges (2008).

Cerca de 10 respondentes mencionaram não identificar pontos fracos no conceito, que, segundo estes, independentemente do tamanho da empresa – pequena, média ou grande – o não conhecimento dos seus processos e o não alinhamento destes com uma abordagem em Auditoria de Processos, certamente, estará condenada em não atingir seus objetivos, logo, não obter eficácia na tomada de suas decisões.

Destacando as respostas para os pontos fracos obtidos na pesquisa, para os respondentes Rn12, o tempo necessário a sua execução; os respondentes Rn13, Rn21 e Rn25, a resistência das áreas auditadas para implantação dos planos de ação alinhados com a Auditoria Interna não tem garantia de estar alinhada aos objetivos estratégicos da empresa, planos de ações não monitorados para certificar sua implementação ou quando implementados não testados para

certificar sua eficácia, que se referem a problemas de execução; e os respondentes Rn12 e19 falam sobre *performance* do auditor executor e não ao conceito em si da Auditoria de Processos Organizacionais.

Em face do exposto, cabe lembrar que, como se observa nos pontos fortes descritos, cada vez mais a implementação da auditoria com o conceito de avaliação dos processos organizacionais está sendo facilitada por mais conhecimento e desenvolvimento do conhecimento de sua importância na tomada de decisão e apuração nas contribuições obtidas, relacionando esses ganhos com a maior transparência das avaliações dos riscos alocados nos processos, qualificação das informações contábeis e ajuda que este conceito possibilita junto ao comitê de auditoria, proporcionando governança corporativa. A forma de avaliar os riscos e o suporte dos controles possibilitam facilitar a identificação do suporte de todos esses riscos, assim como de possíveis fraudes na organização.

Porém, como se destacam nos pontos fracos, há falta de qualificação dos auditores para a execução desse conceito e culturas de algumas organizações reticentes em considerar as informações das áreas de auditoria interna em suas tomadas de ações.

Organizações que não possuem normas e controles estabelecidos, assim como regulamentação e limites de alçada para o acesso aos seus dados e dificuldade culturais quanto à aceitação da importância das informações geradas pela área de auditoria, na tomada de suas ações, não têm muita oportunidade de sucesso na utilização da auditoria de processo, não por ineficiência do conceito, mas pela impossibilidade de uma interpretação adequada de seus resultados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta seção, pode-se concluir que a pesquisa confirma a percepção de que a área de auditoria interna possui o poder de ser capaz de influenciar a tomada de decisão por parte de usuários internos e externos, o que representa um terreno farto e amplo para avaliação da intensidade deste poder considerando os objetivos propostos, coleta de dados junto a profissionais de auditoria e a análise das respostas obtidas em relação à base bibliográfica adotada, tendo como suporte as bases bibliográficas fomentadoras utilizadas para o questionário, encaminhado aos profissionais pesquisados, e partindo da análise das respostas obtidas na pesquisa, considerando a resposta quanto à questão proposta – Qual a contribuição da auditoria interna de processos na tomada de decisões por parte dos gestores?

Considerando o objetivo geral proposto na pesquisa, que foi o de investigar a contribuição da auditoria de processos na tomada de ações dos gestores de empresas que tenham uma área de auditoria interna, o trabalho identifica que a obtenção de eficácia dos controles, características demonstradas como essenciais a uma abordagem de avaliação dos processos organizacionais, além da consequente identificação dos riscos e a análise do suporte de sua ocorrência, pontos fortes destacados pelos respondentes, constata que a auditoria contribui na tomada de ações, quando adota uma abordagem de auditoria de processos.

Também, em resposta ao primeiro objetivo específico, que foi o de identificar a relação da qualidade da auditoria interna com a informação contábil, foi observado que, embora sejam sugeridas novas e específicas pesquisas, considerando a qualidade da informação contábil em relação à tomada de ação, o fato de a organização possuir uma área de auditoria interna representa um diferencial, uma vez que, se auditando os processos organizacionais, objetivos e riscos envolvidos, a qualidade da informação contábil se apresenta de forma facilitada, em relação à avaliação detalhada de cada informe e dado registrado em suas demonstrações.

Quanto ao segundo objetivo específico, que foi o de investigar a colaboração de uma área de auditoria interna com uma abordagem na avaliação dos processos organizacionais, na tomada de decisões pelas organizações, conforme resultado da pesquisa, foi constatado que a auditoria interna colabora com uma abordagem na avaliação dos processos organizacionais, na tomada de decisões pelas organizações, uma vez que obtém eficácia dos controles, ferramenta de monitoria e eficiência das organizações, características demonstradas em uma abordagem de avaliação do processo organizacional.

Por meio deste estudo, verificou-se que, nas empresas, onde existe um comitê de auditoria atuante, que avalie a eficácia da auditoria em relação aos processos e a mensuração das contribuições apontadas por essa abordagem, o conceito de auditoria de processo representa uma abordagem utilizada pela maioria das áreas de auditoria interna, constatando que uma auditoria que avalie os processos fortalece e demonstra a importância do Comitê de Auditoria e possibilita a mensuração das contribuições alcançadas.

Além disso, foi constatado que a avaliação e classificação dos riscos existentes nos processos auditados, conceito básico para implantação de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais, representa uma preocupação nas áreas de auditoria, identificando que essas áreas de auditoria apontam os riscos e a análise de seu suporte, caracterizando um dos fatores-chave para execução de uma auditoria de processo.

Tendo como base as respostas da pesquisa, a utilização da auditoria como facilitadora da tomada de ação está em linha com a evolução constante das organizações no Brasil e no exterior. A empresa que não aplica esta técnica está propícia a perder a possibilidade de considerar o conhecimento de seus processos, objetivos envolvidos em sua execução, controles adotados e o devido suporte dos riscos existentes como fatores importantes para identificação das ações e contribuições estabelecidas.

A auditoria como facilitadora da tomada de ações pelas organizações tem um vasto terreno para sua atuação e representa uma ferramenta muito interessante. E quanto à abordagem de auditoria, avaliando os processos organizacionais, fica a sugestão de novas pesquisas que visem a seu maior desenvolvimento, considerando inclusive a mensuração dos ganhos com a sua adoção, o que estaria também em linha com a identificação dos ganhos obtidos pela própria área de auditoria utilizada pela organização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 7. ed. São Paulo: Atlas 2010.

ANDRADE, Armando. *Eficácia, eficiência e economicidade: como atingi-las através dos controles internos*. Câmara Brasileira do Livro, 2004.

ANTHONY, Robert. *Planing and control system: a framework for analysis*. Cambrigde: Harvard University Press, 1965

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: *evolução história e questões atuais*. Em *Questão*, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006. Disponível em: <<http://revistas.univerciencia.org/index.php/revistaemquestao/article/viewFile/3707/3495>> Acesso em 24 fev. 2017

ARAÚJO, Inaldo da P. *Introdução à auditoria operacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

ATTIE, William. *Auditoria Interna*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARALDO, Everson. Palestra sobre: *Auditoria de Sistemas Informatizados*, realizada em abril de 2005 na Universidade Gama Filho (UGF), campus Piedade.

BELUCIO, Gilto Clóvis. *A auditoria interna e o auditor interno*. Dissertação de mestrado (Administração). São Bernardo do Campo: Universidade Metodista de São Paulo, 1988. Disponível em: <http://portal.metodista.br/posadministracao/dissertacoes/indexphp12136>>. Acesso em: 12 janeiro 2017.

BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, R. N.; KEL, W. G.; *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL Decreto nº. 3,591, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 2 fev 2017.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno. *Instrução Normativa nº 01*, de 6 de abril de 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/instrucoesnormativas>>. Acesso em: 25 mar 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.779/2005-TCU-Plenário. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/jurisprudencia>> Acesso em: 17 mar 2017.

CAMPOS, Vicente Falconi. *Controle de qualidade total*. Fundação Christiano Ottoni, 1995.

CARDOZO, Julio Sergio S.. Origem e Conceitos de Auditoria. *Revista de Contabilidade do Mestrado*. Rio de Janeiro: UERJ, FAF, ano 2, n. 2, dezembro. 1995.

CARVALHO, G. M. B.; MONTEIRO, M. S. L. Avaliação Ambiental Estratégica e Auditoria Contábil Ambiental como instrumentos para a otimização da Política Pública Ambiental no Brasil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. 2014

CARVALHO, J.C. Oliveira de. *Auditoria Geral e Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CASTRO, Domingo P. *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. 5. ed. Sao Paulo: Atlas, 2013.

COCURULLO, Antonio, *Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo de caso no setor de celulose e papel*. 3. ed. São Paulo: Própria. 2004.

CÓDIGO das melhores práticas de governança corporativa. São Paulo: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), 2015. Disponível em; <<http://www.ibgc.org.br/index.php/publicacoes/codigo-das-melhores-praticas>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 26. Salvador, out. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-NBC T 11 e 12. Resolução 986/2003. 10p. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 12 de julho 2013.

CUNHA, P.R.; CORREA, D.C.; BEUREN, I.M. Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis CAPES. *Revista de informação contábil*, 2010.

CREPALDI, S. A. *Origem, evolução e desenvolvimento da auditoria*. Portal da Classe Contábil. 20 out. 2006. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/origemevolucao-e-desenvolvimento-da-auditoria>> Acesso em: 02 mar. 2017

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

DEMING, W. Edwards. *Qualidade: a revolução da administração*. Rio de Janeiro: Marques Saraiva, 1990.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. *Auditoria de Processos Organizacionais*. São Paulo: Atlas 4ª edição 2015.

-----, *Apostila de curso de Auditoria de Processos*, aplicado, in company, na Empresa Casa & Video, em maio de 2005.

-----, *Manual de Controles Internos*. São Paulo: Atlas, 2010.

- ESTEBAN, Francisco Sanzer. *Gazeta Mercantil*, 12 set. 2005.
- FERREIRA, Ricardo J. *Manual de Auditoria*. 7 ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.
- FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- FUNDAÇÃO CHRISTIANO OTTONI. Gerência da qualidade total. *Fundação Christiano Ottoni*. Minas Gerais: UFMG, [s.d.]. Disponível em: <<http://www.fco.org.br/>>. Acesso em 15 jan. 2017
- GIL, A.C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, Antonio L. *Auditoria Operacional e de Gestão*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GODOY, A. S. *Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades*. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v.35, n.2, p. 57-63, mar./abr. 1995.
- GUEDES, Vânia; BORSCHIVER, Suzana. *Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica*. In: CINFORM – ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 6., 2005, Salvador. Anais... Salvador: ICI/UFBA, 2005. Disponível em: <http://www.cinformanteriores.ufba.br/vi_anais/trabalhos.htm> Acesso em: 13 fev. 2017
- HOOG, Wilson Alberto Zappa e CARLIN, Everson Luiz Breda. *Manual de auditoria contábil das sociedades empresariais: de acordo com o novo Código Civil – Lei 10.406/02*. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2008.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. Procedimentos de auditoria interna organização básica, 1995.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA-INEP. Disponível em:< <http://portal.inep.gov.br/basica-censo>> Acesso em 5 outubro 2013.
- INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK. Disponível em: <<http://www.coso.org>>.
- IUDICIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- JUND, Sergio. *Auditoria: concursos, normas, técnicas e procedimentos*. Série Provas e Concursos. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Mariana de Andrade. *Fundamentos da metodologia científica*. 7 ed. Sao Paulo: Atlas, 2003.

LESAGE, C.; WECHLTER, H. *Typology of research topics in audit: a content analysis*. Lisboa, 2007

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbson Gonçalves de. *Fundamentos da auditoria governamental e empresarial*. São Paulo: Atlas, 2003.

MAIJOOR, S.; MEUWISSEN, R.; QUADACKERS, L. *The effects of national institutions on audit research: evidence from Europe and North America*. 2000

MASIERO, Gilmar. *Introdução à administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1996.

MIGLIAVACCA, Paulo N. *Controles Internos nas organizações*. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO-MEC. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/index>> Acesso em: 3 mar 2017.

MOTTA, J. M. *Auditoria: princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1988.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. *A Produção Científica sobre Auditoria: um Estudo Bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES*. Revista Pensar Contábil, 2008.

OLIVEIRA, Luiz Martins; PEREZ, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2004.

PAULA, Maria Goreth Miranda. *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1999.

PAXON, Dean; WOOD, Dean. *Dicionário enciclopédico de finanças*. São Paulo: Atlas, 2001

PEREZJUNIOR, José Hernandez. *Auditoria das Demonstrações Contábeis: Normas e procedimentos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. *Manual de Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHEIRO, Geraldo José; CUNHA, Luís Roberto Silva. *A importância da auditoria na detecção de fraudes*. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 14, n. 1, p. 31-48, abril 2003.

PORTAL DE AUDITORIA. *Introdução à auditoria contábil*. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/auditoriacontabil.htm>> Acesso em 02 mar 2017

PRITCHARD, A. *Statistical bibliography or bibliometrics?* Journal of Documentation, [s. l.], v. 25, n. 4, p. 348-349, Dec. 1969. Disponível em: <http://www.academia.edu/598618/Statistical_bibliography_or_bibliometrics> Acesso em: 13 fev. 2017.

RESENHA BM&F 143. *Controles internos e gestão de riscos operacionais em instituições financeiras brasileiras: classificação, definições e exemplos*.

ROCHA, Décio; DEUSDARÁ, Bruno. *Análise de conteúdo e análise do discurso: o lingüístico e seu entorno*. DELTA, São Paulo, v. 22, n. 1, p. 29-52, 2006. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010244502006000100002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 24 mar. 2017.

RODRIGUES, Douglas Bastos. *Palestra sobre Governança Corporativa*, realizada em maio de 2005 na Universidade Gama Filho (UGF), campus Piedade.

RUIZ, Rafael Franco. CONFERÊNCIA INTERAMERICANA LA PROFESIÓN CONTABLE Y LOS ESCÁNDOS EMPRESARIALES, 26. *Resumo da Cartilha de Governança Corporativa*, emitida pela CVM, jun. 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10. ed. São Paulo. Atlas, 2002.

SCHMIDT, G. & WILHELM, W. E. *Strategic, Tactical and Operatinal Decisions in Multi-national Logistics Networks: A review and discussion of modeling issues*. International Journal of Production Research. 1999.

SMITH, G.; KROGSTAD, J.L. *Sources and uses Auditing: A journal of Practice and Theory's literature: the first decade*. 1991

SILVA, Moacir M. *Curso de Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 2009.

STARK, José Antonio. *Finanças corporativas, conceitos e aplicações*. São Paulo: Pearson, 2005.

TEBOUL, James. *Gerenciando a dinâmica da qualidade*. Rio de Janeiro: Qualitymark.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Boletim nº 21. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058974.PDF>> Acesso em: 30 março 2017.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. *Um pouco de história da auditoria interna*. Disponível em: <http://www.unb.br/administracao/auditoria_interna/artigos/um_pouco_de_historia_da_auditoria_interna> Acesso em: 06 mar. 2017.

UNDERSTANDING INTERNAL CONTROLS. Disponível em: <<http://www.oc.ca.gov/audit>>.

UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL. Regimento Provisório da Auditoria Interna. Disponível em: <<http://www.uffs.edu.br>>. Acesso em: 26 março 2017.

VERGARA, Sylvia Constant. *Métodos de pesquisa em administração*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIDAL, Sergio. *Cursode pós-graduação em auditoria contábil*. Faculdade Moraes Junior – Módulo de Auditoria Interna, 2001.

VIEIRAFILHO, G. *Gestão da Qualidade Total: uma abordagem prática*. 2. ed. Campinas: Editora Alínea, 2007.

WERKEMA, M. C. C. *Métodos PDCA e DMAIC e suas ferramentas analíticas*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

WILLIAMSON, Oliver E. *The economic institutions of capitalism*. New York: Macmillan, 1985.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução: Ana Thorell. Revisão Técnica Cláudio Damaceno. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICE – Questionário de Pesquisa

Contribuição da auditoria de processos na tomada de decisão dos gestores

Meu nome é Sergio Vidal dos Santos Dias e sou mestrando em Ciências Contábeis do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCC/UERJ, orientando do Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves.

A presente pesquisa possui o objetivo de investigar a contribuição da auditoria de processos na tomada de ações dos gestores de empresas que tenham uma área de auditoria interna com essa abordagem.

O questionário é composto de 7 (sete) questões. Após o preenchimento do questionário, clique em ENVIAR para o questionário ser finalizado.

Desde já agradeço sua disponibilidade em colaborar com a pesquisa.

Atenciosamente,

Sergio Vidal dos Santos Dias

MCCUERJ – Mestrado em Ciências Contábeis UERJ

e-mail: sdias@unicarioca.edu.br

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - TCLE

Você está sendo convidado a participar de uma pesquisa que tem como objetivo investigar a contribuição da auditoria de processos na tomada de ações dos gestores de empresas que tenham uma área de auditoria interna com essa abordagem.

Antes de aceitar participar da pesquisa, leia atentamente as explicações abaixo que informam sobre o questionário a ser realizado. Você poderá recusar a participar da pesquisa e poderá abandonar o procedimento em qualquer momento, sem nenhuma penalização ou prejuízo.

Durante a atividade, você poderá se recusar a responder a qualquer pergunta que por ventura lhe cause algum constrangimento.

A sua participação, como voluntário, não auferirá nenhum privilégio, seja ele de caráter financeiro ou de qualquer natureza, podendo se retirar do projeto em qualquer momento sem prejuízo a Vossa Senhoria.

A sua participação não envolverá qualquer risco. Serão garantidos o sigilo e a privacidade, sendo reservado ao participante o direito de omissão de sua identificação ou de dados que possam comprometê-lo. Na apresentação dos resultados não serão citados os nomes dos participantes.

Confirmando ter conhecimento do conteúdo deste termo. O meu aceite abaixo indica que concordo em participar desta pesquisa e por isso dou meu consentimento.

Confirmando ter conhecimento do conteúdo deste termo. O meu aceite abaixo indica que concordo em participar desta pesquisa e por isso dou meu consentimento.

- Concordo.
- Discordo.

Contextualização

Os casos de fraudes institucionais, que muitas vezes vem afetando o próprio estado, têm uma abordagem mundial e chamam à atenção sobre a adequação do controle interno das organizações. Ao mesmo tempo os escândalos como os ocorridos na Petrobras, ou as

fragilidades demonstradas no controle das campanhas políticas assim como da facilidade de organizações serem fraudadas por falta de controles ou pela sua execução de forma ineficaz têm clamado por incremento das exigências de melhorias, em relação aos controles internos das empresas em relação aos controles externos.

A necessidade de controles eficientes recai também na importância de se ter processos organizacionais que visem representar os procedimentos ideais para a execução das rotinas. Para isso, a identificação se os objetivos de todas as etapas do processo estão sendo atingidos e se os riscos inerentes estão sendo devidamente suportados pelos controles adotados, passa a ser uma avaliação necessária e essencial à manutenção destes chamados, processos organizacionais ideais. Percebe-se a preocupação com os controles internos e com a criação de mecanismos e ferramentas para avaliá-los e supervisioná-los.

Este conceito vem sendo denominado como Auditoria de Processos Organizacionais.

Além disso, as literaturas atuais, que caracterizam e definem a importância da auditoria interna, no Brasil e no Exterior, consideram uma abordagem que avalie os processos organizacionais com o intuito de identificar o atingimento dos objetivos inerentes, a devida aplicação de todos os controles, o suporte dos riscos envolvidos, e a identificação das contribuições obtidas em sua adoção, ferramenta importante na tomada de decisão das Organizações, na proporção que suas sugestões sejam adotadas e as melhorias implantadas demonstrem sua eficácia no seu desenvolvimento.

Parte I – Perfil

- 1 Já atuou com o auditor?
 - Sim.
 - Não.
- 2 Tempo de experiência em auditoria:
 - Até 20 anos.
 - De 11 a 20 anos
 - Acima de 21 anos
- 3 Empresa atual? – Optativo
- 4 País em que se localiza?
- 5 Tamanho de sua Empresa?
 - Pequena - faturamento anual até r\$ 1 milhão.
 - Media - faturamento anual entre r\$ 1 e r\$ 3 milhões
 - Grande - faturamento anual acima de r\$ 3 milhões
- 6 Idade:
 - Até 30 anos.
 - Entre 31 e 40 anos
 - Entre 41 e 50 anos
 - Acima de 51 anos
- 7 Empresas que já atuou como auditor?
- 8 Sua titulação:
 - Graduado.
 - Pós-Graduado

QUESTIONÁRIO:

1. Você adota ou já adotou uma abordagem de auditoria de processos organizacionais quando da execução de trabalhos como auditor interno?
 - Sim.
 - Não

2.A área de auditoria de sua empresa, com a execução dos trabalhos definidos demonstrou o poder de ser capaz de influenciar a tomada de decisão por parte de usuários internos e externos?

- Sim.
- Não

3.As áreas de auditoria interna em que atuou exerceram ajuda efetiva na composição e monitoramento dos controles internos proporcionando ajuda ao Conselho de Administração e na estruturação de uma governança corporativa

- Sim.
- Não
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente.

4 Com a existência da área da auditoria interna, em sua experiência profissional, a relação entre qualidade da auditoria e da informação contábil teve ligação ou seja a auditoria melhorou a qualidade da informação contábil

- Sim.
- Não
- Discordo parcialmente
- Discordo totalmente.

5.Em sua empresa existia um comitê de auditoria atuante e este avaliava a eficácia da auditoria em relação aos processos e a mensuração das contribuições apontadas por essa abordagem?

- Sim.
- Não

6.A avaliação e classificação dos riscos existentes nos processos auditados, conceito básico para implantação de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais, era uma preocupação nas áreas de auditoria em que trabalhou?

- Sim.
- Não

7. Exponha os pontos fortes e pontos fracos relacionados à utilização de uma abordagem de auditoria de processos organizacionais.