



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Alana Alves da Silva

A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA A GOVERNANÇA: ESTUDO
DE CASO EM UMA ORGANIZAÇÃO SOCIAL VINCULADA À UNIÃO

Brasília, DF
2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professora Doutora Cláudia da Conceição Garcia
Decana de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pós-graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador do Programa Pós-graduação em Ciências Contábeis

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

ALANA ALVES DA SILVA

A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA A GOVERNANÇA: ESTUDO
DE CASO EM UMA ORGANIZAÇÃO SOCIAL VINCULADA À UNIÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Auditoria e Controles Públicos

Brasília, DF
2017

SILVA, Alana Alves

A Contribuição da Auditoria Interna para a Governança: Estudo de caso em uma Organização Social Vinculada à União – Alana Alves da Silva – Brasília, 2017.

Orientador (a): Prof. Abimael de Jesus Barros Costa

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2017.

Bibliografia.

1. Organizações Sociais. 2. Governança 3. Auditoria Interna I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Título.

CDD –

ALANA ALVES DA SILVA

A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA A GOVERNANÇA: ESTUDO
DE CASO EM UMA ORGANIZAÇÃO SOCIAL VINCULADA À UNIÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
defendido e aprovado no Departamento de
Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração, Contabilidade e
Gestão Pública da Universidade de Brasília
como requisito à conclusão da disciplina
Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis,
aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Abimael de Jesus Barros Costa
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Danielle Montenegro Salamone Nunes
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, DF
2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me guiado pelo caminho certo sem deixar-me abater pelas dificuldades, por ter me cercado de pessoas valiosas e ter me concedido forças para alcançar os meus objetivos.

Aos meus pais, Francisco Alves e Francisca Trindade, por terem me ensinado desde criança o valor dos estudos na vida, sempre me motivando incondicionalmente e acreditando na minha capacidade de alcançar tudo pelo qual eu verdadeiramente me esforçasse para conseguir.

Ao meu orientador, Prof. Abimael de Jesus Barros Costa, pelas palavras de motivação e conforto nos momentos mais estressantes, pela paciência, pela oportunidade e por ter compartilhado o seu amplo conhecimento comigo, representando uma contribuição ímpar para este trabalho.

À Organização Social que forneceu os dados e informações sem os quais não seria possível finalizar este estudo de caso.

À Thyanne Costa, Raquel Pinori e Thaís Sobrinho agradeço pela amizade e por terem tornado estes anos na graduação um período inesquecível.

À Thianne de Araújo, que foi fundamental para que eu escolhesse o curso de Ciências Contábeis, agradeço pela amizade e pelo apoio recíproco na construção deste estudo.

Aos demais amigos da faculdade, pela ajuda nos momentos mais difíceis no decorrer do curso.

Ao Rafael Pardo, por todo incentivo, amor, preocupação e confiança depositados em mim.

A concretização deste grande desafio não seria possível se eu não tivesse pessoas maravilhosas com as quais pude contar. Muito obrigada a todos!

“A capacidade de olhar para frente, apesar dos tropeços, é um dos fatores que diferenciam os que chegam mais longe.”

Flávio Augusto (Geração de Valor)

RESUMO

Em 1995 foi desenvolvido pelo Estado um novo modelo de parceria público-privada para a delegação de funções de relevância pública: as Organizações Sociais. Este estudo visou analisar a contribuição de unidade de auditoria interna para a governança destas entidades do terceiro setor. Para este fim foi realizado estudo de caso em uma Organização Social vinculada à União, no qual foram avaliados: o nível de aderência da unidade às normas internacionais de auditoria interna emitidas pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e a concepção dos auditores internos acerca da governança. Os resultados obtidos indicam a conformidade da auditoria interna da Organização Social (OS), por meio do cumprimento parcial das normas internacionais e que a OS cumpriu o seu papel de melhorar a governança por meio da realização de atividades que visam atestar a legalidade e legitimidade da gestão e a efetividade dos controles internos. A principal particularidade relatada na auditoria interna da Organização Social foi a ausência de uma regulamentação específica para se basear na execução das atividades. Considerando os resultados obtidos pode-se concluir que a existência de um setor de auditoria interna contribuiu para a governança da Organização Social, entretanto, ainda existe um vácuo normativo para a orientação destas unidades do terceiro setor, relacionado com a não obrigatoriedade deste elemento de controle interno nestas organizações.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Governança; Organizações Sociais.

ABSTRACT

In 1995, the State developed a new model of public-private partnership for the delegation of functions of public relevance: the social organizations. This study aimed to evaluate the contribution of the internal audit unit to the governance of a social organization. To this end, a case study was carried out in which the following were evaluated: the level of adherence of the unit to the international internal audit standards issued by The Institute of Internal Auditors (IIA) and the internal auditors conception of governance. The results obtained attest to the conformity of the internal audit of the social organization, by partially complying with international standards and that the audit unit fulfilled its role of improving governance by carrying out activities aimed at attesting the legality and legitimacy of management and the effectiveness of internal controls. The main peculiarity reported in the audit of the social organization was the absence of specific regulations to be based on the execution of the activities. Through the obtained results, it can be concluded that the existence of an internal audit unit represents a great contribution to the governance of a social organization, however, there is still a normative vacuum for the orientation of these units in the third sector, related to the non-obligatoriness of this element of internal control in these organizations.

Keywords: Internal Audit; Governance; Social Organizations.

SUMÁRIO

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | INTRODUÇÃO | 11 |
| 1.1 | Problema da Pesquisa..... | 12 |
| 2.1 | Objetivo Geral e Objetivos Específicos | 13 |
| 3.1 | Justificativa da Pesquisa..... | 13 |
| 4.1 | Estrutura da Pesquisa | 14 |
| 2 | FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA | 15 |
| 2.1 | Organizações Sociais | 15 |
| 2.1.1 | <i>A Fiscalização e o Controle das Organizações Sociais.....</i> | 16 |
| 2.2 | Governança | 19 |
| 2.2.1 | <i>A governança das Organizações Sociais.....</i> | 22 |
| 2.3 | Auditoria Interna..... | 23 |
| 2.3.1 | <i>Normas internacionais de Auditoria Interna</i> | 25 |
| 2.3.2 | <i>A atuação da auditoria interna junto a outros mecanismos de controle nas Organizações Sociais</i> | 26 |
| 2.3.3 | <i>A contribuição da auditoria interna para a governança</i> | 29 |
| 3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS..... | 31 |
| 3.1 | Método de pesquisa | 31 |
| 3.2 | Seleção da amostra | 31 |
| 3.3 | Instrumentos de coleta dos dados | 32 |
| 4 | DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS | 35 |
| 4.1 | Caracterização estrutura da Organização Social estudada | 35 |
| 4.2 | Resultados da pesquisa | 35 |
| 4.2.1 | <i>Normas de Atributos.....</i> | 36 |
| 4.2.2 | <i>Normas de Desempenho</i> | 39 |
| 4.2.3 | <i>Panorama da auditoria interna e da governança na Organização Social</i> | 44 |
| 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 47 |
| | REFERÊNCIAS | 50 |
| | APÊNDICES | 54 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 - Principais pontos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1923/DF..... | 16 |
| Quadro 2 - Principais Jurisprudências do TCU acerca das OS..... | 19 |
| Quadro 3 - Mecanismos de controles internos das OSs vinculadas à União..... | 28 |
| Quadro 4 – Interpretação dos percentuais de cumprimento das Normas..... | 34 |
| Quadro 5 – Itens das Normas por categoria..... | 36 |
| Quadro 6 – Sugestões de melhoria para cumprimento total das Normas do IIA..... | 45 |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 – Evolução dos repasses realizados pelo governo federal à Organizações Sociais em um período de 10 anos..... | 18 |
| Figura 2 – Relação entre governança e gestão..... | 21 |
| Figura 3 – Contexto e estrutura do sistema de governança corporativa..... | 22 |
| Figura 4 – <i>International Professional Practices Framework</i> – IPPF..... | 26 |
| Figura 5 – Sistema de Controle Interno..... | 30 |
| Figura 6 - Seleção da amostra..... | 33 |
| Figura 7 – Organograma da Diretoria-Geral da Organização Social..... | 36 |
| Figura 8 – Grau de Atendimento da Auditoria Interna da Organização Social estudada às Normas..... | 44 |

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal do Brasil de 1988, em seu preâmbulo, atribuiu ao Estado, entre outros deveres, o de assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais a toda a população, tais como educação, saúde e assistência social. Dessa forma, o Estado deve atuar como provedor de políticas públicas, o que exige um grande aparato estatal para o atendimento de todas as demandas.

Em meio a discussões acerca do papel do Estado, na década de 90, vivia-se uma crise gerencial no setor público que, na vigência do modelo burocrático, desviava-se de suas funções essenciais para atuar na esfera social. Em 1995, com o objetivo central de trazer maior eficiência e capacidade de inovação para o Estado, foi iniciada a Reforma da Gestão Pública executada no âmbito federal por meio do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado - MARE. Uma das dimensões desta reforma foi a descentralização de serviços públicos não exclusivos a instituições sem fins lucrativos, deste modo o Estado seria responsável por fiscalizar e subsidiar tais serviços, atuando como promotor e regulador, mas não como executor (MARE, 1997).

Esta descentralização, também conhecida como “publicização”, pode acontecer através de diversos instrumentos, entre eles está o contrato de gestão, que qualifica uma entidade sem fins lucrativos como Organização Social para que esta possa exercer atividades que são tipicamente atribuídas ao governo nos setores de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. Esta parceria apresenta inúmeros benefícios, tais como a economia de recursos, maior alcance da ação pública e facilitação do controle social, por meio dos conselhos de administração (MARE, 1997).

As Organizações Sociais são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, recebem recursos do orçamento e prestam serviços de relevância pública, o que as coloca em situação singular. Por não estarem sujeitas a mesma regulamentação que os órgãos do setor público, tais instituições possuem autonomia administrativa e podem, por exemplo, realizar compras com maior celeridade, contratar pessoal sem a realização de concurso público, além de dispor de maior espaço para inovação.

A fiscalização das Organizações Sociais ainda é frágil, a prestação de contas envolve predominantemente a comprovação do cumprimento das metas que foram estabelecidas no contrato de gestão perante o órgão regulador, por meio do conselho de administração. Por se tratar de organização que recebe recursos que são arrecadados por meio de tributos, tais informações não são suficientes para atestar que o montante recebido foi utilizado de forma eficiente e eficaz.

Uma das soluções indicadas para o fortalecimento das Organizações Sociais seria a consolidação da governança de tais entidades, sendo um de seus pilares a implementação de setor de auditoria interna. Segundo Costa (2008), o controle é intrínseco para qualquer forma de organização, pois compreende planejar, organizar e controlar os atos e recursos para o alcance dos objetivos estabelecidos. Quando se trata da utilização de recursos públicos, a importância de controle amplo é amplificada.

1.1 Problema da Pesquisa

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade TI 01 (CFC, 2003) a atividade de auditoria interna tem como objetivo agregar valor ao resultado da organização, mediante recomendações para o aperfeiçoamento da gestão e oferecimento de subsídios para a tomada de decisões.

A governança, por sua vez, diz respeito ao conjunto de regulamentos, práticas e costumes que regem a administração no alcance de seus objetivos. Nesse sentido, a auditoria interna se empenha em melhorar os processos de governança por meio de sugestões, avaliações e suporte, além de verificar a adequação e eficácia destes.

Logo, pode-se relacionar uma boa governança à existência de uma auditoria interna forte e que atenda às normas norteadoras emitidas pelo *The Institute of Internal Auditors* – IIA, que possui atuação mundial. Nesta perspectiva, a questão que norteia este estudo é a seguinte: De que forma o desenvolvimento de atividades de auditoria interna pode contribuir para a governança de uma Organização Social (OS)?

2.1 Objetivo Geral e Objetivos Específicos

Esta pesquisa tem como objetivo geral avaliar a contribuição da auditoria interna para a governança de uma Organização Social. Para o atendimento deste fim, é necessário alcançar os seguintes objetivos específicos:

- a) avaliar a aderência da unidade de auditoria interna de uma Organização Social às normas internacionais - *International Professional Practices Framework* - IPPF emitidas pelo IIA.
- b) descrever o papel da auditoria interna para a governança com enfoque nas Organizações Sociais.

3.1 Justificativa da Pesquisa

A partir da década de 2000, tornou-se perceptível uma mudança de paradigma na sociedade brasileira. Motivada principalmente por escândalos de corrupção crescentes, ineficiência generalizada dos serviços públicos e não atendimento das demandas essenciais, a população vem pleiteando, cada vez mais, uma fiscalização eficiente e gestão transparente das contas dos agentes e órgãos públicos.

Segundo Costa (2008), é importante verificar se a destinação de recursos é adequada, razoável, moral e eficiente. As Organizações Sociais recebem recursos públicos diretamente do orçamento, o que faz com que o seu mecanismo de controle seja de interesse de toda a sociedade.

Explicitada a importância do tema, percebe-se a relevância de pesquisas relacionadas a auditoria interna e governança com enfoque nas Organizações Sociais. Este ainda é um assunto pouco abordado no meio acadêmico, visto que as pesquisas costumam ter enfoque no setor público ou no setor privado, e as entidades sem fins lucrativos, por serem pessoas jurídicas de direito privado que prestam serviço de relevância pública, são consideradas como instituições híbridas.

O fortalecimento da governança das OSs e os instrumentos que são utilizados para este fim são um grande passo rumo a um governo mais transparente e atento às demandas da população, garantindo que os recursos públicos serão utilizados da melhor forma possível.

4.1 Estrutura da Pesquisa

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: nesta seção foram apresentados a introdução ao tema, o problema, a justificativa e os objetivos do estudo. Na seção seguinte, é realizada revisão de literatura sobre Organizações Sociais, auditoria interna e governança corporativa. Na terceira seção, são apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Na quarta, é apresentada a análise dos resultados. E, finalmente, na última seção são feitas as considerações finais sobre o estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Organizações Sociais

As Organizações Sociais (OSs) são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que compõem o chamado Terceiro Setor. Trata-se de instituições qualificadas pelo Poder Executivo para realização de atividades relacionadas ao ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, meio ambiente, cultura e saúde. Conforme o Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, “as Organizações Sociais são um modelo de organização pública não estatal destinado a absorver atividades publicizáveis mediante qualificação específica” (MARE, 1997, p. 13).

Por intermédio das OSs, o Estado pretende ampliar a sua participação na prestação de serviços públicos, com o benefício do menor custo e maior eficiência. Neste sentido, as atividades desempenhadas pelas OSs devem ser realizadas da forma mais clara, transparente e objetiva possível (COUTINHO, 2006).

Coutinho (2006) explica que as entidades interessadas em obter o título de OS devem se sujeitar ao poder discricionário da Administração Pública. As organizações que recebem o referido título passam a usufruir de benefícios econômicos, tais como isenções fiscais e recebimento de recursos públicos, além do estabelecimento de parcerias com o poder público para execução de suas atividades.

Na Lei nº 9.637 (BRASIL, 1998), que regulamenta a qualificação de entidades como Organizações Sociais, está disposto que o contrato de gestão é o instrumento a ser utilizado para efetivar esta qualificação, nele devem estar discriminadas as atribuições, responsabilidades e obrigações do órgão público e da OS. A referida lei também prevê um rol de requisitos necessários para obtenção do título de OS, destacando-se a necessidade de formação de um Conselho de Administração composto por no mínimo 20% de membros representantes do poder público, sendo uma forma de fomentar o controle social.

A legalidade da Lei nº 9.637/98 já foi objeto de ação direta de inconstitucionalidade, os principais pontos desta ação são detalhados no Quadro 1. Cabe ressaltar que o pedido foi indeferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), pois este considerou que a lei está de acordo com o disposto na Constituição Federal.

Quadro 1 - Principais pontos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1923/DF

| Pontos abordados | Entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal |
|--------------------------------|--|
| Natureza do Contrato | O contrato de gestão não consiste, a rigor, em contrato administrativo, mas sim em um convênio. |
| Impessoalidade na Qualificação | Na etapa de qualificação da OS, não há verdadeira disputa entre os interessados, já que, todos que satisfizerem os requisitos poderão alcançar o mesmo título jurídico, de “organização social”, a ser concedido pela Administração Pública. |
| Gestão de Pessoal | Os empregados das Organizações Sociais não são servidores públicos, mas sim empregados privados. Por isso, sua remuneração não deve ter base em lei, mas sim nos contratos de trabalho firmados consensualmente. |
| Dispensa de licitação | Por possuir natureza de convênio, não há irregularidade com relação às dispensas de licitação, que se dá no âmbito das contratações, desde que observados, invariavelmente, os princípios da impessoalidade, da publicidade e da eficiência. |
| Submissão à controles externos | A atuação do Conselho de Administração na fiscalização não afasta o âmbito de competência delimitado constitucionalmente para a atuação do Tribunal de Contas. Também não há restrição à atuação do Ministério Público, já que a lei só menciona um dever de representação pelos responsáveis pela fiscalização, o que não impede, evidentemente, a atuação de ofício do parquet no controle da moralidade administrativa à luz da Constituição Federal. |

Fonte: Elaborado pela autora com base no Informativo nº 628 do STF - Organizações Sociais e contrato de gestão (Transcrições) – Processo: AI – 400336

Segundo Lins (2015), a qualificação de uma Organização Social é um instrumento de fomento social, uma vez que envolve oferta de benefícios por parte do Estado às entidades sem fins lucrativos que atuarem em determinado seguimento de interesse coletivo. O Estado cria o ambiente para incentivar a pluralização de entidades com esses fins, exigindo que estas cumpram os requisitos previstos em lei.

Atualmente, no âmbito do governo federal, existem nove Organizações Sociais. Sendo seis vinculadas ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC) e três vinculadas ao Ministério da Educação (MEC).

2.1.1 A Fiscalização e o Controle das Organizações Sociais

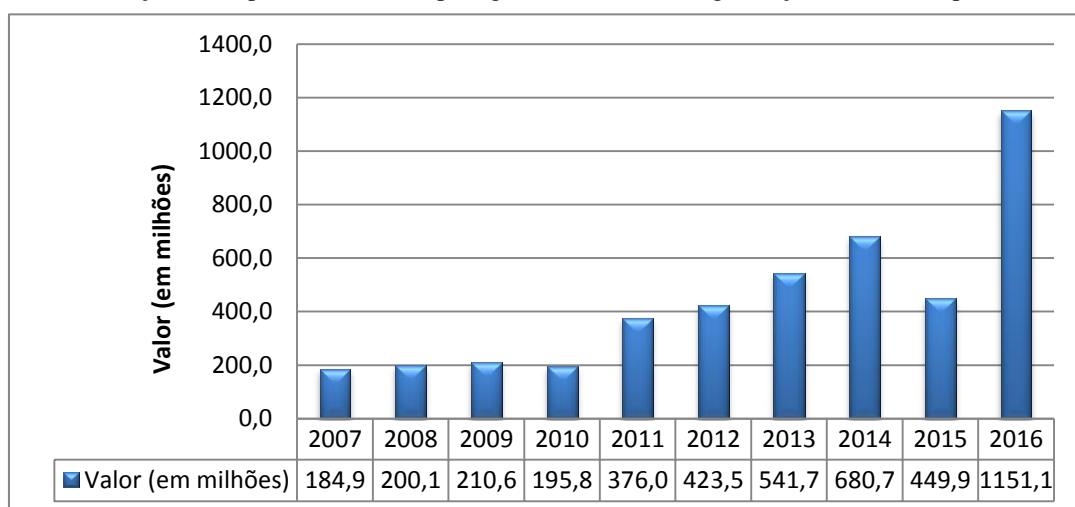
Ao realizar o contrato de gestão, a Organização Social passará a receber recursos públicos e utilizar bens e funcionários da Administração, dessa forma, torna-se alvo de controle e fiscalização, bem como ocorre nos órgãos do Poder Público (COUTINHO, 2006). Coelho (2000) ressalta que o controle da maneira pela qual os recursos públicos estão sendo implementados é uma necessidade implícita no ato do estabelecimento da parceria público-privada.

Segundo a Lei nº 9.637/98, a organização deve publicar anualmente, no *Diário Oficial da União*, relatório de execução do contrato de gestão, juntamente com relatórios financeiros da entidade. O Conselho de Administração da OS e o órgão supervisor são os principais responsáveis pela fiscalização do contrato. O Conselho de Administração é responsável por aprovar e encaminhar ao órgão supervisor os relatórios gerenciais e de atividades, utilizando auxílio de auditoria externa. Além disso, deve fiscalizar o cumprimento das diretrizes e metas que foram definidas no contrato de gestão. O órgão supervisor, por sua vez, deve analisar periodicamente a prestação de conta da OS e realizar quadro comparativo entre os resultados atingidos com a execução do contrato e as metas propostas.

Ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, ilegalidade ou malversação de bens ou recursos públicos, a Lei nº 9.637/98 prevê que os responsáveis pela fiscalização do contrato de gestão devem dar ciência ao Tribunal de Contas da União (TCU). Se houver indícios fundados das transgressões, é dever dos agentes, ainda, realizar representação ao Ministério Público, à Advocacia-Geral da União ou a Procuradoria da entidade, sob pena de responsabilidade solidária.

O volume de recursos públicos repassados às organizações sociais, no âmbito federal, tem crescido exponencialmente nos últimos anos, conforme pode ser observado na Figura 1. Este crescimento está relacionado, entre outros fatores, ao aumento do número de contratos de gestão em execução, passando de cinco em 2007 para nove em 2016. A parcela do orçamento que é repassada às OSs representa um montante crescente, o que corrobora para a maior necessidade de fiscalização destes recursos.

Figura 1 – Evolução dos repasses realizados pelo governo federal a Organizações Sociais no período de 10 anos.



Fonte: Elaborado pela autora com base em dados constantes no sítio Portal da Transparência

Coelho (2000, p. 166) relata que “para garantir um mínimo de isenção e controle da qualidade do que está sendo ofertado, os repasses de recursos têm sido feitos com a exigência de mecanismos de acompanhamento e avaliação externa, ou seja, realizados por terceiros”. Esta constatação é ratificada ao se observar a obrigatoriedade de acompanhamento de auditoria externa na prestação de contas das OSs.

As Organizações Sociais estão, ainda, submetidas à fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme entendimento firmado na Decisão 592/1988 – TCU – Plenário. Tal compreensão é ratificada pelo parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal de 1988, que determina que “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária”. O quadro 2 apresenta algumas jurisprudências do TCU geradas no exercício de sua atribuição de fiscalizar as OSs.

Quadro 2 - Principais Jurisprudências do TCU acerca das OS.

| | |
|-------------------|--|
| Acórdão 601/2007 | As Organizações Sociais estão sujeitas à prestação de contas sistemática, a ser encaminhada anualmente ao Tribunal de Contas da União nos moldes das entidades da Administração Pública. |
| Acórdão 3041/2010 | As Organizações Sociais sujeitam-se às recomendações da CGU e estão obrigadas a enviar relatório de gestão ou peças para processos de contas, se constarem das decisões normativas do TCU. |
| Acórdão 3041/2010 | As Organizações Sociais sujeitam-se às recomendações da CGU e estão obrigadas a enviar relatório de gestão ou peças para processos de contas, se constarem das decisões normativas do TCU. |
| Acórdão 1313/2012 | Entidades regidas por contratos de gestão (entre as quais estão incluídas as Organizações Sociais) estão obrigadas a enviar o relatório de gestão ao TCU e ao órgão de controle interno. |
| Acórdão 2057/2016 | Os contratos de gestão com Organizações Sociais têm natureza de convênio, haja vista a harmonia entre os objetivos do Estado e os da entidade, de modo que sua celebração não se confunde com terceirização de serviços. |

Fonte: elaborado pela autora com base nos Acórdãos emitidos pelo TCU.

Em 2014, o TCU realizou trabalho de auditoria nas Organizações Sociais do MCTIC. Em seu relatório final, emitido por meio do Acórdão 3304/2014, foram constatadas diversas deficiências estruturantes na execução dos contratos de gestão, associadas, em grande parte, com a ausência de regulamentação da Lei nº 9.637/98. A maior parte das fragilidades estava relacionada ao estabelecimento de metas e de indicadores e aos riscos sem planos de ação no controle interno do órgão supervisor.

Além do vácuo normativo relacionado às OSs, nota-se que ainda existem falhas na execução dos contratos de gestão. Não se pode generalizar a existência de irregularidades em todos os contratos de gestão, entretanto, por meio do Relatório do TCU pode-se notar que os controles impostos pela Administração podem ser falhos em diversos pontos, abrindo-se um debate quanto à necessidade de melhores controles internos, governança e gestão dos recursos das OSs.

Segundo Alcoforado (2005), os controles da gestão contábil, financeira, de suprimentos e de recursos humanos são de responsabilidade da Organização Social. Embora a organização tenha como obrigação a prestação de contas financeiras e o uso adequado dos recursos, estes não são uma condição para se avaliar o seu desempenho.

2.2 Governança

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015, p.20) conceitua a governança como “o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”.

No mesmo sentido, Nascimento e Reginato (2008) consideram a governança como um conjunto de mecanismos que tem por objetivo o monitoramento da gestão e do desempenho das organizações, por meio de controles ou, ainda, como um esforço contínuo de alinhamento dos objetivos da alta administração aos interesses dos acionistas ou proprietários.

Em 2009, o IBGC realizou uma pesquisa para concluir acerca do panorama da governança corporativa no Brasil. Os resultados indicaram que a relevância do tema aumentou nos últimos anos, bem como a aderência as práticas de governança pelas empresas, pois os gestores reconhecem com clareza os benefícios da boa governança.

A governança surgiu, inicialmente, como uma forma de reduzir o conflito de agência nas grandes corporações, entendido como a divergência de interesses provocada pela separação da propriedade e da gestão das empresas. Os seus princípios foram amplamente divulgados e atualmente os conceitos de governança aplicam-se a todas as organizações, pois trazem eficiência e melhoria na gestão dos recursos.

O TCU (2014, p. 33) define a governança no setor público como “os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a

atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”, cujas funções são: “definir o direcionamento estratégico; supervisionar a gestão; envolver as partes interessadas; gerenciar riscos estratégicos; gerenciar conflitos internos; auditar e avaliar o sistema de gestão e controle; e promover a *accountability* [...] e a transparência” (TCU, 2014, p.31).

O IBGC (2015, p. 33) estabelece quatro princípios básicos que norteiam a prática da governança, são eles: transparência – que consiste na disposição em atender as partes interessadas com informações de seu interesse; equidade – caracterizada pelo tratamento justo e isonômico de todas as partes interessadas; prestação de contas (*accountability*) – que consiste no dever dos agentes de governança de prestar contas de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo e; responsabilidade corporativa – que consiste no zelo pela viabilidade econômico financeira das organizações.

Para Leal e Famá (2007), além de disciplinar as relações entre uma organização e as partes externas, a implementação de boas práticas de governança corporativa contribuem para uma gestão mais transparente e profissional, colaborando para a diminuição do custo de agência e da assimetria organizacional e maximizando a criação de valor na empresa.

A relação entre governança e gestão pode ser observada na Figura 2. Este assunto também já foi abordado pelo TCU (2014), que explica que a gestão é responsável pelo planejamento, execução, controle e manejo dos recursos da organização para a consecução de seus objetivos e a governança auxilia este processo provendo direcionamento, uma vez que monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão.

Figura 2 – Relação entre governança e gestão



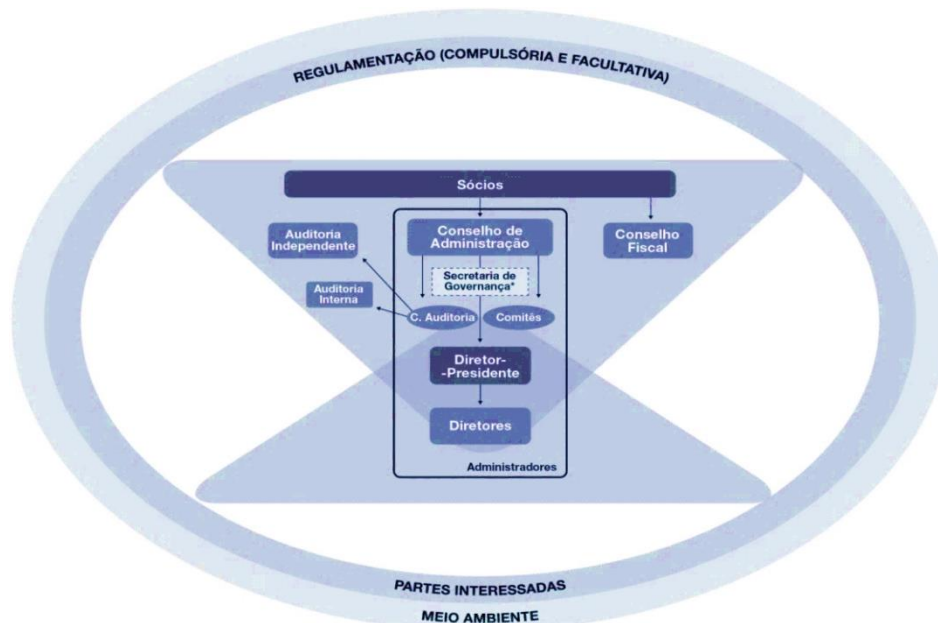
Fonte: Referencial Básico de Governança, TCU (2014, p.32)

Para que as funções de governança sejam exercidas de forma satisfatória, devem ser adotados mecanismos de liderança, estratégia e controle. Os processos de liderança referem-se

às práticas de natureza humana ou comportamental que asseguram a existência de condições mínimas para o exercício da boa governança. A estratégia é estabelecida pelos líderes e está associada ao relacionamento com partes interessadas, avaliação de cenários, definição de estratégias, entre outros. A execução dos processos citados possui riscos que devem ser avaliados e tratados, por isso, é conveniente o estabelecimento de controles e sua avaliação (TCU, 2014).

Segundo Nascimento e Reginato (2008), a governança se relaciona com a existência de mecanismos de controle que transmitam aos interessados segurança acerca da correta aplicação dos recursos que são colocados à disposição dos gestores. Os mecanismos de governança definidos pelo IBGC estão demonstrados na Figura 3, cada qual com sua contribuição para os processos organizacionais.

Figura 3 – Contexto e estrutura do sistema de governança corporativa



Fonte: IBGC, 2015, p. 19.

É importante destacar que, atualmente, estão inclusos nas boas práticas de governança os preceitos de controle interno e gerenciamento de riscos. É impensável falar em governança sem a implantação e o funcionamento efetivo destes preceitos na organização. A auditoria interna é parte integrante desse contexto, pois sem informações de qualidade asseguradas por uma auditoria adequada, tais sistemas não são confiáveis (MACHADO, 2011).

Os mecanismos de controle envolvem a gestão de riscos e controle interno, *accountability* e transparência, e auditoria interna cuja contribuição é o foco deste trabalho. Segundo o TCU (2014), de modo geral, a auditoria avalia a eficácia dos controles internos e dos processos de gestão de risco e governança da organização.

2.2.1 A governança das Organizações Sociais

Segundo o TCU (2014, p. 12), “tanto no setor privado quanto no público, existem iniciativas de melhoria da governança, as quais se relacionam e se complementam.” As Organizações Sociais são consideradas instituições híbridas, logo, tanto os preceitos da governança corporativa privada quanto da pública são aplicáveis a elas.

Relacionado a este entendimento, Leal e Famá (2007) relataram que grande parte dos princípios e práticas de governança corporativa são aplicáveis ao terceiro setor, tais como: ética, reponsabilidade corporativa, prestação de contas e transparência (auditoria, publicação de relatório anual, monitoramento da gestão executiva, e etc).

Embora existam semelhanças, nem todos os incentivos relacionados a governança privada podem ser aplicados nas OSs, por exemplo: diferentemente de empresas em que o gestor é recompensado de acordo com a sua capacidade de maximizar a riqueza dos acionistas, contribuindo para o alinhamento dos interesses destes, na entidade sem fins lucrativos o gestor não possui expectativa de retorno pecuniário ao alinhar-se aos interesses da sociedade, o retorno viria por meio de ganhos sociais ou para uma causa específica. (LEAL; FAMÁ, 2007)

Para outros conceitos, pode-se realizar uma adequação à situação das OSs. Siffert Filho (1998) afirma que governança refere-se a sistemas de controle e monitoramento estabelecidos por uma determinada empresa ou corporação, de tal modo que os administradores tomem suas decisões sobre a alocação dos recursos de acordo com o interesse dos proprietários. Pode-se realizar uma analogia deste conceito para as Organizações Sociais, em que os administradores são os gestores da organização e os proprietários são representados pela população, levando em conta que é do interesse de todos que os recursos públicos sejam alocados corretamente.

A Lei nº 9.637/98 procurou estabelecer uma estrutura mínima de governança para as Organizações Sociais, como, por exemplo, por meio da obrigatoriedade da formação de conselho de administração e da participação de auditoria externa para auxiliar na fiscalização.

Entretanto, ainda existem outros mecanismos que podem ser aplicados, proporcionando maior transparência, eficácia, eficiência e todos os demais benefícios decorrentes das boas práticas de governança.

2.3 Auditoria Interna

A auditoria interna surgiu em decorrência da necessidade de manter-se dentro das próprias organizações empregados de confiança que pudessem atuar como “auditores” das atividades da empresa e, por pertencerem à organização, foram denominados “internos”. Inicialmente, a atribuição dos auditores internos era quase exclusivamente a de revisar e conferir valores e documentos. Entretanto, com o desenvolvimento da indústria e do comércio, verificou-se a necessidade de expandir tais atribuições, de meras conferências para uma força atuante na obtenção de controles internos funcionais e colaboração com a diretoria para melhor desempenho administrativo geral (SCHRADER, 1976).

Schrader (1976, p.20) definiu a auditoria interna como “a tarefa designada a avaliar, de forma independente, dentro de uma organização, as operações contábeis, financeiras e de outros tipos, no sentido de prestar um serviço à administração”. Trata-se de um controle administrativo que tem como função medir e avaliar a eficiência de outros controles.

Atualmente, a auditoria interna é assim definida pela Estrutura Internacional de Práticas Profissionais:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2015).

A auditoria possui como função precípua o auxílio aos membros da administração a desempenharem eficazmente suas responsabilidades, por meio do fornecimento de análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas. Devem ser fornecidos, ainda, dados sobre a conformidade e efetividade do sistema de controle interno e a qualidade do desempenho da organização (ATTIE, 2009, p. 7). Attie (2009) ressalta que a auditoria necessita possuir acesso amplo, livre e irrestrito a todas as atividades da empresa, incluindo propriedades, registros, pessoal e procedimentos instituídos em cada uma das áreas.

Segundo Schrader (1976, p.18), “a auditoria interna é mais uma função assessorial que de linha”, ou seja, o auditor não exerce autoridade direta sobre os outros membros da organização e conta com a colaboração do setor sob revisão para o atendimento das eventuais demandas. Entretanto, isso não significa que o auditor não possua autonomia e independência, qualidades essenciais para obtenção de resultados positivos.

A auditoria interna possui um elevado grau de atribuições que são discutidas por diversos autores. Para Mendes (1996), o papel da auditoria não se restringe a verificação dos registros e demonstrações contábeis, o seu principal objetivo é auxiliar a alta administração no cumprimento de suas metas, por meio do fornecimento de subsídios para a tomada de decisões. Em consonância com esta compreensão, Trisciuzzi (2009, p. 84) conceitua a auditoria interna como “um órgão dentro da estrutura organizacional cuja função é verificar de forma sistemática o sistema de controle interno e garantir de forma objetiva e independente [...] que os processos existentes para mitigar os riscos da organização sejam adequados e efetivos”.

É função da auditoria a formação de opinião a respeito de critérios, procedimentos e métodos utilizados na organização, além de observar, avaliar e recomendar melhorias nos controles e nas operações (MENDES, 1996).

Cabe ressaltar que as atividades de auditoria interna são mais do que um pré-requisito para um bom código de governança corporativa ou apenas um mecanismo de controle, para Trisciuzzi (2009), tais atividades possibilitam a priorização de ações e suporte estratégico para a gestão, na direção da boa governança e da gestão de riscos de toda a organização.

As atividades de auditoria interna são comumente exercidas por funcionários especializados da própria organização, logo os exames podem ser efetuados com maior profundidade e por profissionais que possuem grande conhecimento acerca do negócio da empresa. Tal fato, entretanto, não deve interferir em sua autonomia. Segundo Franco e Marra (1992), os auditores internos devem obedecer às normas de auditoria, e o vínculo empregatício não lhes deve tirar a independência funcional, pois a subordinação à alta administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Muito se discute a respeito do papel da auditoria na detecção de fraudes. Para Migliavacca (2004, apud Trisciuzzi, 2009), o impedimento ou detecção de fraude, roubo ou uso indiscriminado de recursos da empresa é um dos objetivos da auditoria interna. Já Mendes

(1996), comenta que não se pode conceber a ideia de que a auditoria possui como único interesse descobrir fraudes e fiscalizar documentos.

2.3.1 Normas internacionais de auditoria interna

Os padrões internacionais de auditoria interna são definidos pelo *The Institute of Internal Auditors (IIA)*. Fundado em 1941, trata-se de uma associação profissional internacional que atua como voz global do profissional de auditoria interna. Atualmente, o IIA tem mais e 185.000 membros e filiados em 123 países. No Brasil, é representado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), que dentre os filiados, está entre os cinco mais atuantes no mundo.

O IIA Brasil é uma entidade sem fins lucrativos que presta serviços de formação, capacitação e certificação para seus associados, além de realizar ampla divulgação do papel do auditor interno. O Instituto foi fundado em 1960, mas somente em 1999 passou a ser oficialmente filiado ao IIA Global.

A base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo IIA é chamada de Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*). Os métodos e orientações estão organizados em seis categorias, divididas em dois grupos, conforme Figura 4:

1. Orientações mandatórias, compostas pelas categorias: Princípios Fundamentais, Definição, Normas e Código de ética.
2. Orientações recomendadas, compostas pelas categorias: Orientações de Implantação e Orientações Suplementares.

Figura 4 – *International Professional Practices Framework - IPPF*



Fonte: IIA – Brasil

A conformidade com as Normas de auditoria é essencial para qualquer organização, segundo o IIA:

A auditoria interna é conduzida em diversos ambientes legais e culturais; para organizações que variam de propósito, tamanho, complexidade e estrutura; e por pessoas dentro ou fora da organização. Enquanto as diferenças possam afetar a prática de auditoria interna em cada ambiente, a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (Normas) é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de auditoria interna (IIA, 2016, p.1).

Segundo o IIA (2016), as Normas tem como propósitos a promoção da melhoria de processos e operações organizacionais, o fornecimento de uma estrutura adequada para que a auditoria interna agregue valor à organização, a orientação acerca da aderência dos elementos mandatórios da IPPF e o estabelecimento de bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna. A partir deste enunciado, pode-se concluir que a avaliação de uma auditoria interna pode ser realizada com base no seu grau de aderências às Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

As Normas são divididas em duas grandes categorias, que podem ser aplicadas a todos os serviços de auditoria interna, são elas: Normas de Atributo, relacionadas às características da organização e dos indivíduos responsáveis pela execução da auditoria; e as Normas de Desempenho, que tratam da natureza da auditoria interna e fornecem critérios de qualidade do desempenho (IIA, 2016).

Segundo Attie (2009), a declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade para a auditoria interna, constantes no regimento interno e aprovadas pela administração, devem ser compatíveis com as Normas Internacionais. As Normas do IIA servem como base e orientação para as auditorias internas, o que não impede a existência de outras normas e regulamentos aplicáveis àquela unidade. Nestes casos, o IIA recomenda a aplicação da norma em todos os itens que forem compatíveis, e caso as outras normas exijam maior nível de detalhamento, sendo mais restritivas, a auditoria deve estar de acordo com ambas as normas.

2.3.2 A atuação da auditoria interna junto a outros mecanismos de controle nas Organizações Sociais

A auditoria interna é relevante para todas as organizações, independentemente de seu porte ou natureza jurídica. Estudo realizado por Trisciuzzi (2009) concluiu que a implementação da auditoria interna em uma empresa representou uma significativa melhoria

para o controle interno, com o aumento da eficácia e eficiência, melhoria na confiabilidade e integridade das informações e conformidade às normas.

A importância da auditoria interna para o setor público também se aplica às Organizações Sociais, considerando-se que ambos possuem relação com o uso do patrimônio público. Alves e Reis (2006) relatam que a sociedade brasileira está exigindo cada vez mais transparência dos órgãos públicos e que esta é alcançada mais facilmente quando esses órgãos têm o auxílio da auditoria, que serve como um meio de assegurar que todos os procedimentos internos, políticas internas e as legislações aplicáveis estão sendo devidamente seguidos.

É importante ressaltar que, conforme citado no item 2.2, cada operação realizada na organização necessita de diversos procedimentos e mecanismos que assegurem a sua execução e registro corretos, estes mecanismos em seu conjunto são chamados de sistemas de controle interno (NASCIMENTO; REGINATO, 2008). A auditoria interna faz parte deste sistema, o Quadro 3 retrata as formas de controle existentes nas Organizações Sociais federais.

Quadro 3 – Mecanismos de controles internos em Organizações Sociais vinculadas à União

| Organizações Sociais no âmbito federal | Controle Interno | Auditoria Interna | Controladoria | Conselho Fiscal | Auditoria Externa |
|--|-------------------------|--------------------------|----------------------|------------------------|--------------------------|
| Centro de Gestão e Estudos Estratégicos (CGEE) | | | | ✓ | ✓ |
| Centro Nacional de Pesquisa em Energia e Materiais (CNPEM) | ✓ | ✓ | ✓ | | ✓ |
| Empresa Brasileira de Pesquisa e Inovação Industrial (EMPRAPII) | | | | ✓ | ✓ |
| Instituto de Desenvolvimento Sustentável Mamirauá | | | | | ✓ |
| Instituto Nacional de Matemática Pura e Aplicada (IMPA) | | | | | ✓ |
| Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP) | | | ✓ | | ✓ |
| Centro Brasileiro de Pesquisa em Avaliação e Seleção e de Promoção de Eventos (CEBRASPE) | * | ✓ | ✓ | | ✓ |
| Instituto de Ensino e Pesquisa Alberto Santos Dumont (ISD) | | | | ✓ | ✓ |
| Associação de Comunicação Educativa Roquette Pinto (ACERP) | ✓ | ✓ | | | ✓ |

Fonte: Elaborado pela autora com base em informações obtidas junto às Organizações Sociais

Nota: * Em fase de implementação.

Controles internos são um processo operado pela administração para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos relacionados à confiabilidade de informações financeiras, conformidade (*compliance*) com as leis e regulamentos aplicáveis e eficácia e eficiência das informações (BOYNTON et al. 2002).

A Lei nº 9.637/98, que dispõe acerca da qualificação de entidades como Organizações Sociais, não prevê a obrigatoriedade de mecanismos de controle interno nestas entidades. A fiscalização obrigatória é realizada por intermédio do Conselho de Administração, com o auxílio de auditoria externa, para avaliar o cumprimento das diretrizes e metas estabelecidos no contrato de gestão. Por isso, pode-se notar que todas as Organizações Sociais do Quadro 3 utilizam serviço periódico de auditoria externa, entretanto, como os demais mecanismos são discricionários, nem todas os possuem em sua estrutura interna.

Cada mecanismo do quadro possui funções próprias, logo não podem ser substituídos por outros. Attie (2009) ressalta as diferenças existentes entre a auditoria interna e a externa, enquanto esta tem como objetivo uma revisão global das atividades ou de aspectos dirigidos, aquela repousa em atividades detalhadas da organização, relacionadas intensamente com o andamento de cada função, área, setor e operação. Dessa forma, a existência de auditoria externa não elimina a necessidade de uma auditoria interna, pois cada uma delas possui função e objetivos próprios.

A auditoria interna também se distingue do controle interno, sendo equivocado tratá-los como sinônimo. Segundo Alves e Reis (2006), conforme observável na Figura 5, pode-se considerar que a auditoria está no topo da pirâmide do controle interno, sendo responsável por avaliar, supervisionar e fiscalizar o nível de credibilidade destes. Neves (2000) enfatiza a importância do grau de confiabilidade dos controles internos para a auditoria interna, pois determinará todo o enfoque, amplitude e natureza da auditoria a ser efetuada.

Figura 5 – Sistema de Controle Interno



Fonte: Neves, 2000, p. 4.

A controladoria é a unidade responsável pela aplicação da ciência contábil como um todo na empresa, “[...] à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas mais diversas necessidades” (PADOVEZE, 2002, p. 3 apud ARAÚJO, 2006, p. 23). Araújo (2006) relata que a controladoria utiliza os relatórios da auditoria externa e da auditoria interna para obter segurança do funcionamento adequado do sistema de controle interno, com o objetivo de “monitorar o funcionamento do sistema de controle interno; identificar e quantificar fraudes ocorridas; conhecer as razões da existência das falhas identificadas e melhorar o sistema implantado” (ARAÚJO, 2006, p. 133).

Já o Conselho Fiscal é um órgão independente da gestão que possui como finalidade a defesa da equidade e a minimização dos riscos da gestão e do controle nas organizações. Pode servir também como um instrumento para promover as boas práticas de governança relacionadas, principalmente, a transparência e controle dos atos internos da organização. (IBGC, 2007)

2.3.3 A contribuição da auditoria interna para a governança

Segundo Nascimento e Reginato (2008), os sistemas de controle interno são uma ferramenta eficaz de apoio ao controle organizacional, por meio deles, pode-se manter as boas práticas de governança, adotando como princípios básicos a ética e a transparência dos atos administrativos. Estes sistemas, juntamente com a adoção das práticas de governança, são mecanismos minimizadores de possíveis riscos de distorções das informações.

Segundo Trisciuzzi (2009), uma das formas para manter um bom nível de governança são a implementação, o desenvolvimento e o funcionamento de uma auditoria interna, uma vez que esta analisa e trabalha todas as informações antes da apreciação pela cúpula da organização, podendo trazer impacto imediato nas decisões em nível estratégico, tático e/ou operacional.

O IBGC faz algumas considerações acerca da auditoria interna em uma organização:

Tem a responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações visando a aperfeiçoar os controles internos e as normas e procedimentos estabelecidos pelos administradores. As organizações devem possuir uma função de auditoria interna, própria ou terceirizada. A diretoria e, particularmente, o diretor-presidente também são diretamente beneficiados pela melhoria do ambiente de controles decorrente de uma atuação ativa da auditoria interna (IBGC, 2014, p.48).

É importante ressaltar que, segundo o IBGC, no caso de auditoria interna terceirizada, esta não deve ser realizada pela mesma empresa que realiza a auditoria independente, pois, conforme foi comentado no item 2.3.2, estas possuem diferentes atribuições (IBGC, 2015).

Com relação à contribuição para a governança, o IBGC (2015) menciona que cabe a auditoria interna atuar de forma proativa no monitoramento da conformidade dos agentes de governança às normas aplicáveis e na melhoria de controles, regras e procedimentos, em consonância com as melhores práticas de mercado.

Machado (2011) ressalta que a auditoria interna pode avaliar o processo de governança quanto à realização de seus objetivos, administração de desempenho e prestação de contas, prestando as informações obtidas sobre risco e controle para as áreas apropriadas da organização. Pode avaliar, ainda, a eficácia da comunicação entre os responsáveis pela governança.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

“A metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para a construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.14). No item 3.1 são apresentados o conjunto de procedimentos adotados para alcançar o conhecimento a respeito do objeto de estudo. No item 3.2 são relatados os critérios utilizados para a seleção da amostra. E, posteriormente, no item 3.3, os instrumentos utilizados para realizar a coleta de dados.

3.1 Método de pesquisa

O estudo utilizou o método dedutivo, que “parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal” (GIL, 2008, p.9). Quanto aos objetivos, esta foi uma pesquisa exploratória e descritiva.

O procedimento utilizado foi o estudo de caso que, segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 128) pode ser utilizado “quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”. Trata-se de “um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado” (GIL, 2008, p. 59). Zanella (2009) atribui como principal característica do estudo de caso a profundidade com a qual o tema é abordado.

A análise dos dados foi de natureza qualitativa que, segundo Gil (2008), diferentemente dos estudos quantitativos não possui fórmulas predefinidas para orientar os pesquisadores, assim, a análise depende muito da forma como o pesquisador escolhe realizá-la.

3.2 Seleção da amostra

Para a seleção da amostra deste estudo foi utilizado o critério por acessibilidade. Gil (2008) relata que este método é destituído de rigidez estatística, nele o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes representam o universo da pesquisa.

Desta forma, dentro do universo das Organizações Sociais, optou-se por estudar as Organizações Sociais no âmbito federal, que totalizam nove, entre estas apenas seriam relevantes para o estudo as OSs que possuíssem um setor de auditoria interna consolidado em sua estrutura, restando três organizações.

Figura 6 - Seleção da amostra



Fonte: elaborado pela autora

A organização social selecionada é uma associação civil sem fins lucrativos sediada em Brasília. Suas atividades estão relacionadas à prestação de serviços nas áreas de ensino, políticas públicas, desenvolvimento tecnológico e institucional e sua qualificação como OS ocorreu em 2013.

3.3 Instrumentos de coleta dos dados

A coleta de dados foi realizada por meio da aplicação de questionários, entrevistas e pesquisa documental. Foram elaborados dois tipos de questionário, um modelo para o Chefe de Auditoria (APÊNDICE C) e outro para os demais auditores (APÊNDICE D), cuja aplicações ocorreram em dois momentos da pesquisa: inicialmente foram enviados questionários individuais por *e-mail* e, posteriormente, foram realizadas entrevistas individuais com todos os auditores internos da seção.

Entre as categorias da IPPF, as Normas (*Standards*) serão a base conceitual na construção da metodologia deste trabalho. Para se adaptar a mudanças tecnológicas e

promover a atualização dos auditores internos, as Normas são atualizadas periodicamente, sendo que a avaliação da auditoria interna da entidade estudada utilizou como parâmetro o cumprimento das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas) vigentes em 2017

Os questionários aplicados eram compostos por questões abertas – quando os respondentes oferecem suas próprias respostas e questões fechadas – quando os respondentes escolhem uma alternativa entre as que lhe foram apresentadas.

Cada item da Norma possuía de 1 a 5 itens no questionário, por meio das respostas obtidas nestes itens, considerando o valor obtido pela soma das respostas de todos os questionários aplicados, pode-se chegar a um percentual aproximado de cumprimento, utilizando a seguinte fórmula:

$$\text{Percentual de cumprimento} = \frac{\text{Número de respostas de acordo com o disposto nas Normas}}{\text{Número total de itens respondidos}} * 100$$

Os itens dos questionários não possuíam preenchimento obrigatório, logo, o auditor interno deveria responder apenas se tivesse conhecimento de tal procedimento. Esta medida foi adotada porque muitos auditores eram novos na unidade e não possuíam conhecimento acerca de todas as atividades. Os percentuais obtidos podem ser interpretados conforme Quadro 4.

Quadro 4 – Interpretação dos percentuais de cumprimento das Normas

| Percentuais de cumprimento | Legenda |
|----------------------------|----------------------------|
| 100% | Cumprimento plenamente |
| De 70 a 99% | Alto nível de cumprimento |
| De 35 a 69% | Cumprimento parcialmente |
| De 1 a 34% | Baixo nível de cumprimento |
| 0% | Não cumpre |

Fonte: elaborada pela autora

O estudo de campo foi realizado em visita à Organização para realização das entrevistas no dia 04 de maio de 2017. Os entrevistados assinaram um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) (APÊNDICE B), no qual constavam informações acerca do estudo e garantias de anonimato e de que as informações prestadas seriam utilizadas exclusivamente como banco de dados para análise da presente pesquisa.

Para uma compreensão mais aprofundada, foi realizado exame documental do Regimento Interno da Auditoria Interna e dos dados constantes no Relatório de Gestão do ano de 2016 da OS.

A partir dos dados levantados, juntamente à entrevista que fora realizada com os auditores internos em visita à Organização Social, foi realizada uma estimativa do percentual de cumprimento das Normas Internacionais de Auditoria Interna por parte da Organização Social (APÊNDICE A), também foram realizados apontamentos acerca do funcionamento e estrutura da unidade, com destaque para o impacto na governança corporativa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Caracterização da estrutura da Organização Social estudada

A associação civil sem fins lucrativos qualificada como organização social foi reestruturada em 2016 com o objetivo de agilizar os processos decisórios da alta administração, descentralizar a gestão e proporcionar maior autonomia para a tomada de decisões das linhas intermediárias. A alta administração, com a nova estrutura organizacional, passou a ter como principais organismos: a Diretoria-Geral, a Ouvidoria e o Conselho Administração.

A auditoria interna foi implementada com vinculação a Diretoria-Geral, conforme demonstrado na Figura 7, e possui como principais atribuições: gerir a auditoria de conformidade, de gestão, operacional e contábil da organização; apoiar a auditoria externa; gerir riscos corporativos e; garantir o cumprimento da legislação e das normas internas. Atualmente, a auditoria interna da OS é formada por seis auditores internos, sendo um deles o chefe de auditoria, que possui atribuições diferenciadas dos demais.

Figura 7 – Organograma da Diretoria-Geral da Organização Social



Fonte: Relatório de Gestão da Organização Social, 2016.

4.2 Resultados da pesquisa

Conforme comentado no item 2.2.3, a auditoria interna realiza uma contribuição ímpar para os processos de governança, inclusive no contexto de OS, com ganhos na transparência e na gestão. Logo, pode-se concluir que há uma relação diretamente proporcional entre a

qualidade da auditoria interna e a contribuição desta para a governança. Tendo em vista o alto nível de subjetividade na mensuração de um índice de governança, este estudo adotou a premissa de que a qualidade da auditoria interna pode ser utilizada como uma *proxy* da sua influência na governança corporativa.

Este tipo de verificação é proposto pelo próprio IIA para realizar a Avaliação de Qualidade das auditorias internas. Os resultados serão apresentados por itens das Normas, que são subdivididos em duas categorias principais, conforme Quadro 5, juntamente com um breve resumo do resultado da avaliação.

Quadro 5 – Itens das Normas por categoria

| Categoria | Item da norma |
|----------------------|--|
| Normas de atributos | Propósito, Autoridade e Responsabilidade (1000) |
| | Independência e Objetividade (1100) |
| | Proficiência e Zelo profissional Devido (1200) |
| | Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (1300) |
| Normas de desempenho | Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna (2000) |
| | Natureza do Trabalho (2100) |
| | Planejamento do Trabalho de Auditoria Interna (2200) |
| | Execução do Trabalho da Auditoria (2300) |
| | Comunicação dos Resultados (2400) |
| | Monitoramento do Progresso (2500) |
| | Comunicação da Aceitação de Riscos (2600) |

Fonte: elaborado pela autora baseada nas Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna do IIA 2017.

4.2.1 Normas de Atributos

As Normas de Atributos estão relacionadas as características funcionais da auditoria interna dentro da organização e as características dos indivíduos que executam a auditoria interna (IIA, 2016, p.2).

Propósito, Autoridade e Responsabilidade (1000)

Percentual de cumprimento: 83,33%

A Organização Social possui um Regimento Interno da Auditoria Interna, no qual constam informações sobre a sua posição dentro da organização, os objetivos e o escopo das atividades de auditoria interna, estrutura funcional e competências. Com relação aos profissionais de auditoria, são estabelecidos os deveres, conduta e orientação ética a serem

observados na execução das atividades. Attie (2009) salientou a necessidade de compatibilidade do regimento interno com as normas internacionais.

O Regimento Interno também concede aos auditores internos autorização de acesso à todos os registros, pessoal, informações, sistemas e propriedades físicas relevantes a execução de suas auditorias. Attie (2009) ressaltou que a auditoria deveria possuir acesso amplo, livre e irrestrito as atividades para desempenhar suas funções com qualidade.

A Norma prevê que o estatuto deve ser revisado periodicamente pelo chefe de auditoria, entretanto, como o regimento foi criado a menos de um ano, a realização de revisão é prevista, porém ainda não aconteceu.

O responsável pela aprovação final do regimento interno de auditoria da OS foi o diretor-geral, entretanto, segundo às Normas esta responsabilidade deve ser do mais alto nível de corpo diretivo da organização, que no caso, seria do Conselho de Administração.

Independência e Objetividade (1100)

Percentual de cumprimento: 78,19%

A atividade de auditoria interna deve possuir independência, ou seja, realizar suas atividades sem interferências e de maneira impessoal, conforme abordado por Franco e Marra (1992) e Schrader (1976). Além disso, segundo as Normas, os auditores devem possuir objetividade na execução de seus trabalhos, trata-se de uma atitude mental imparcial que permite aos auditores a execução de seus trabalhos com confiança e sem comprometimento da qualidade.

Na OS estudada, o auditor chefe possui acesso direto e irrestrito à Alta Administração, o que é considerado pelas Normas como um requisito importante da independência. Um outro ponto essencial são os reportes periódicos ao Conselho. Na OS são reportadas informações acerca da aprovação do planejamento de auditoria, das decisões referentes à nomeação e demissão do chefe da auditoria, além de comunicações sobre o desempenho do plano de auditoria interna e outros assuntos.

O chefe da auditoria não possui outros papéis e responsabilidades externos à auditoria interna, o que é positivo, pois estes poderiam prejudicar a independência organizacional da atividade ou a objetividade individual do auditor interno.

Para assegurar a imparcialidade, os auditores da OS devem se abster de avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. O regimento

interno da auditoria da OS possui um item que trata acerca da independência e imparcialidade. Os auditores internos não devem participar de atividades ligadas à gestão, além disso, em situações de impedimento o auditor deve comunicar formalmente ao seu superior hierárquico, expondo os motivos do fato para análise e adoção das medidas necessárias, entretanto, não é prevista a divulgação deste acontecimento às partes apropriadas. Também não é realizada supervisão externa à atividade de auditoria interna dos trabalhos de avaliação de funções realizados pelo chefe executivo da auditoria, conforme recomendado nas Normas.

Proficiência e Zelo profissional Devido (1200)

Percentual de cumprimento: 75,69%

A Norma diz que a auditoria interna deve possuir, coletivamente, o conhecimento e as competências necessárias para o desempenho da atividade, para isso cada auditor deve desenvolver suas habilidades individuais. A proficiência pode ser demonstrada através da obtenção de certificações e qualificações apropriadas.

Na OS, a maioria dos auditores afirmaram que estão sempre buscando o aperfeiçoamento de seus conhecimentos, habilidades e outras competências através de seu desenvolvimento profissional contínuo. Durante o exercício são realizadas diversas ações de treinamento para os auditores internos da OS. A capacitação continuada é prevista no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e envolve cursos de auditoria e de outras matérias que podem auxiliar na realização dos trabalhos.

Os auditores internos da OS relataram possuir conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira com a qual ele pode ser gerenciado pela organização, a detecção e descoberta de fraudes é assunto destacado por Migliavacca (2004, apud Trisciuzzi, 2009) e Mendes (1996) como papéis complementares da auditoria interna.

Por outro lado, nenhum auditor na unidade possuía conhecimento suficiente sobre os principais riscos na área de tecnologia da informação, um dos mais crescentes nos dias atuais, o IIA recomenda que pelo menos um auditor possua conhecimento à respeito de técnicas de auditoria baseadas em tecnologia.

O zelo profissional envolve a dedicação e o cuidado ao realizar os trabalhos. Dentre os fatores que o IIA considera que devem ser observados, o que os auditores internos da OS acharam mais importante foram: a extensão do trabalho necessária para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria; a complexidade, materialidade ou significância relativa dos assuntos

aos quais os procedimentos de avaliação são aplicados; a adequação e a eficácia dos processos de governança gerenciamento de riscos e controles; e a probabilidade de erros, fraudes ou não conformidades significantes. O custo da avaliação (assurance) em relação aos potenciais benefícios foi considerado um aspecto secundário.

Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (1300)

Percentual de cumprimento: 0%

As Normas do IIA estabelecem que o chefe de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e melhoria que compreenda todos os aspectos da atividade de auditoria. Este programa permitiria uma avaliação da conformidade da unidade com as Normas e quanto a se os auditores observam o código de ética.

A auditoria interna da OS ainda não possui um Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria. Dentre os auditores entrevistados, a maioria afirmou possuir apenas o conhecimento parcial ou nenhum de todos os elementos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF. Dessa forma, é necessária a implementação de um Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria na OS.

4.2.2 Normas de Desempenho

As Normas de Desempenho estão relacionadas a avaliação das atividades exercidas pela auditoria interna, dessa forma, fornecem os critérios de qualidade a serem observados para a avaliação do desempenho da unidade como um todo (IIA, 2016).

Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna (2000)

Percentual de cumprimento: 65,23%

Conforme constante nas Normas, a auditoria interna deve adicionar valor à organização, para isso, a unidade deve ser gerenciada de forma eficaz pelo chefe da auditoria. A gestão eficaz é influenciada por diversos fatores, tais como o cumprimento do regimento de auditoria interna e a conformidade com as Normas e com o Código de Ética.

O estabelecimento de um plano baseado em riscos para determinar as prioridades das atividades da auditoria interna é fundamental. Conforme ressaltado por Machado (2011), a auditoria interna deve prestar informações sobre risco e controle para as áreas apropriadas. A OS realiza um Plano Anual da Auditoria Interna – PAINT até o mês outubro do exercício anterior à sua vigência. Neste Plano são estabelecidos, dentre outros assuntos, os trabalhos

que serão realizados prioritariamente. Entretanto, a OS ainda não possui um planejamento baseado em uma avaliação de riscos, tendo em vista que o mapeamento dos riscos está em processo de implementação.

As Normas determinam que é função do chefe de auditoria assegurar que os recursos são apropriados, suficientes e aplicados da melhor forma possível. Na OS este acompanhamento é realizado através do monitoramento das demandas e reuniões semanais com os auditores internos.

Outro ponto importante no gerenciamento é o estabelecimento de políticas e procedimentos para orientar a atividade da auditoria interna. A OS possui como referência de orientação o Regimento Interno da Auditoria, entretanto, ainda não possui um manual prático de auditoria próprio, estando este em fase de desenvolvimento.

A norma recomenda que a OS reporte periodicamente à alta administração e ao Conselho informações acerca do desempenho da auditoria em relação ao planejamento, progresso, nível de conformidade com as Normas e resultados obtidos. A auditoria interna da OS emite trimestralmente o Relatório Anual da Auditoria Interna – RAIN, que envolve todas as informações supracitadas, mas, ainda não considera o nível de risco da entidade.

Alguns itens da Norma não possuem aplicação prática na OS, pois retratam situações inéditas, como a utilização de serviços externos de terceiros.

Natureza do Trabalho (2100)

Percentual de cumprimento: 73,85%

Conforme constante nas Normas, a atividade da auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, utilizando uma abordagem sistemática, disciplinada e com base em riscos.

Na OS, a auditoria contribui para os processos de governança através do auxílio na tomada de decisões estratégicas e operacionais, da supervisão do gerenciamento de risco e controles, da assecuração do gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e da prestação de contas e participando da comunicação das informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas. Ainda não são realizadas atividades relacionadas à governança de tecnologia da informação da organização.

A contribuição da auditoria interna para a governança é destacada por diversos autores, tais como: Trisciuzzi (2009), Nascimento e Reginato (2008), Machado (2011) e pelo

próprio Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2015). Nesse sentido, todos os auditores internos da OS reconheceram a contribuição que o seu trabalho apresenta para a governança citando as seguintes atividades:

1. Acompanhamento da implementação de novas políticas e procedimentos, sugerindo melhorias quando necessário.
2. Recomendações diversas aos setores para que melhorem suas fragilidades.
3. Assessoramento à alta administração.
4. Identificação de fraudes.
5. Análise e processos com vistas a aperfeiçoar o uso dos recursos da instituição.
6. Auxílio à organização no cumprimento de seus objetivos estratégicos.
7. Realização da conformidade e testes acerca da efetividade dos controles internos.
8. Atitudes proativas na mitigação dos riscos mapeados.

Além da governança, as Normas estabelecem que a auditoria interna deve avaliar, por meio de atividades contínuas e/ou de avaliações específicas, a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos. O risco de potenciais fraudes também deve ser avaliado, entretanto, a responsável pelo gerenciamento de todos os riscos é da administração.

A OS aprovou uma política de gerenciamento de riscos, que se encontra em processo de implementação, entre as medidas previstas incluem-se a implementação de um setor de controle interno e a elaboração de uma matriz de riscos, na qual todos os gestores e colaboradores da OS estão envolvidos no mapeamento e avaliação dos riscos.

Uma outra função da auditoria citada nas Normas é o auxílio na manutenção de controles efetivos em resposta aos riscos, através da avaliação de sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias. Como a matriz de riscos da OS ainda está em fase de implementação, as atividades ainda não possuem este enfoque, entretanto, os controles são testados na prioridade estabelecida pelo PAINT.

Dentre as exigências das Normas, a auditoria da OS ainda precisa melhorar a avaliação e identificação do potencial risco de fraude dentro da realidade da organização, buscar capacitar seus auditores quanto à governança da Tecnologia da Informação – TI e utilizar o gerenciamento dos riscos em suas atividades.

Planejamento do Trabalho de Auditoria Interna (2200)**Percentual de cumprimento: 71,85%**

Segundo as Normas, para cada trabalho da auditoria um planejamento deve ser desenvolvido e documentado, incluindo os objetivos, escopo, prazo e alocação de recursos. Na OS, cada auditor desenvolve um programa para cada trabalho a ser realizado, tendo como base o planejamento anual realizado anteriormente – PAINT.

No planejamento devem ser considerados diversos fatores, como as estratégias, objetivos e riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho, os riscos significativos para os objetivos, recursos e operações da entidade, dentre outros. Também é importante estabelecer um entendimento com a área a ser auditada acerca dos objetivos e escopo do trabalho que será realizado. Dentre os fatores citados na Norma, o planejamento da OS considera apenas alguns deles. Com relação à comunicação com as áreas, previamente ao início dos trabalhos é realizada uma reunião entre os principais gestores para orientações, apresentação do escopo e da equipe de auditoria interna.

Os objetivos são elaborados para cada trabalho de auditoria, estes são consistentes com os valores, estratégias e objetivos da organização e, previamente à sua elaboração, é realizada uma avaliação preliminar dos riscos relevantes para a atividade sob revisão. Entretanto, na elaboração dos objetivos, a auditoria interna da OS não considera a probabilidade de erros significativos, fraudes e outras não conformidades, nem utiliza critérios adequados para avaliar a governança, gerenciamento de riscos e controles.

Antes do início dos trabalhos, os auditores internos devem determinar a quantidade de recursos que será apropriada e suficiente para o cumprimento dos objetivos. No caso da OS, é realizada uma reunião com a equipe para definir o orçamento necessário para a auditoria. Com relação ao programa de trabalho, conforme orientação da Norma, os auditores internos desenvolvem e documentam programas para cada trabalho, de forma a atender os objetivos de sua realização.

Execução do Trabalho da Auditoria (2300)**Percentual de cumprimento: 64,72%**

Na execução dos trabalhos, os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria, dessa forma, poderão basear suas conclusões e resultados em análises e avaliações apropriadas.

As informações obtidas devem ser suficientes, confiáveis, relevantes e úteis. Os auditores internos da OS relataram que as informações são confiáveis – obtidas através da utilização de técnicas de auditoria apropriadas e úteis – auxiliam a organização a atingir suas metas, entretanto, nem sempre são suficientes e relevantes, frequentemente relacionada à falta de colaboração das áreas auditadas, com constantes atrasos na prestação das solicitações realizadas.

As informações que darão suporte às conclusões do trabalho de auditoria devem ser documentadas e cabe ao chefe de auditoria estabelecer políticas para controlar o acesso aos registros do trabalho, tanto por partes internas quanto externas. A OS já realiza controle de acesso, independentemente do meio onde o registro está armazenado, entretanto, ainda necessita desenvolver políticas para reger a custódia e retenção dos registros em consistência com as diretrizes da organização.

Os trabalhos da auditoria devem ser adequadamente supervisionados pelo executivo chefe de auditoria, entretanto, nem sempre a evidência da supervisão é documentada e mantida, conforme orienta a Norma.

Comunicação dos Resultados (2400)

Percentual de cumprimento: 91,66%

Os resultados dos trabalhos da auditoria devem ser comunicados. As comunicações emitidas pela auditoria interna da OS incluem os objetivos, o escopo e os resultados do trabalho de auditoria, além de todas as recomendações e/ou planos e ação aplicáveis. No caso de um trabalho específico, é realizada reunião com a área auditada para apresentação dos resultados e sugestões. Não é realizada a divulgação dos resultados para partes externas à organização.

O chefe de auditoria é responsável por revisar e aprovar a comunicação final do trabalho antes da sua emissão, que frequentemente são acompanhadas de uma opinião geral do auditor.

Monitoramento do Progresso (2500)

Percentual de cumprimento: 100%

O chefe da auditoria interna da OS mantém um sistema para monitorar se as ações recomendadas à administração foram efetivamente implantadas. O chamado *follow-up* é um

processo mapeado pela auditoria interna da OS e é essencial para que esta possa mensurar a sua contribuição para a organização.

No Regimento Interno da auditoria interna da OS está prevista a atribuição de acompanhar as recomendações realizadas pela auditoria por meio da aplicação de testes de certificação e avaliação de riscos. Além disso, é realizado um trabalho constante de sensibilização dos gestores sobre a importância do *follow-up*.

Após a finalização dos trabalhos, as propostas de melhoria a serem realizadas pela auditoria são pactuadas com o Diretor-Geral e a área auditada, a partir daí inicia-se o monitoramento dos prazos e dos planos de ação para implementação das melhorias propostas. O PAINT prevê a quantidade de horas previstas para a realização do *follow-up* mensalmente e um sistema eletrônico realiza o controle dos prazos.

Comunicação da Aceitação de Riscos (2600)

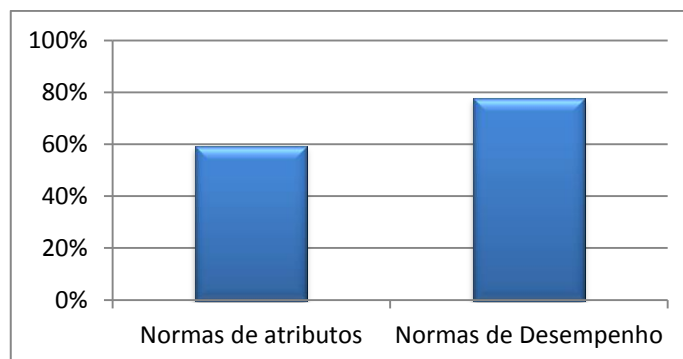
Percentual de cumprimento: Não se aplica

Consta na Norma que ao constatar que a administração aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o chefe de auditoria deve discutir este assunto com a alta administração, e caso não sejam tomadas as providências cabíveis, o auditor deve comunicar à questão ao conselho. Esta situação ainda não foi relatada na OS, logo, não pôde ser avaliada.

4.2.3 Panorama da auditoria interna e da governança na Organização Social

Por ter sido criada recentemente, a unidade ainda está em fase de adequação às normas internacionais de auditoria interna. Conforme constatado nesta pesquisa, o Gráfico 8 mostra o índice de cumprimento da auditoria interna por categoria de Norma.

Figura 8 – Grau de Atendimento da Auditoria Interna da Organização Social estudada às Normas



Fonte: elaborado pela autora baseada nos dados da pesquisa

O percentual das Normas de Atributos foi impactado pelo não cumprimento do item *Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria*, o que causou a diminuição do percentual mesmo com o cumprimento médio de 79,07% dos outros três itens desta categoria.

Pode-se concluir que a auditoria interna se encontra em conformidade, pois cumpre parcialmente às Normas do IIA, logo, pode realizar contribuição efetiva para a governança da OS. O nível médio total de cumprimento das normas foi de 68.45%. A melhoria do percentual pode ser obtida através das atividades sugeridas no Quadro 6.

Quadro 6 – Sugestões de melhoria para cumprimento total das Normas do IIA

| Item da Norma | Percentual de cumprimento | Sugestões de Melhoria |
|---------------|---------------------------|---|
| 1000 | 83,33 | <ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer procedimentos para a revisão periódica do estatuto de auditoria. • Submissão do Regimento Interno de Auditoria ao Conselho de Administração. |
| 1100 | 78,19 | <ul style="list-style-type: none"> • Divulgação do impedimento de auditores internos às partes apropriadas. • Supervisão externa à atividade de auditoria das funções realizadas pelo chefe executivo. |
| 1200 | 75,69 | <ul style="list-style-type: none"> • Treinamento dos auditores internos na área de Governança de TI. |
| 1300 | 0 | <ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento de um Programa de Qualidade e Melhoria da Auditoria. |
| 2000 | 65,23 | <ul style="list-style-type: none"> • Finalização da matriz de riscos da organização, para ser utilizada como base na determinação dos trabalhos de auditoria. • Desenvolvimento de um manual prático de auditoria para orientação dos auditores e padronização dos procedimentos. |
| 2100 | 73,85 | <ul style="list-style-type: none"> • Realização de trabalhos de auditoria relacionados à Governança de Tecnologia da Informação. • Melhorar a avaliação e identificação de potenciais riscos de fraude dentro da organização. |
| 2200 | 71,85 | <ul style="list-style-type: none"> • Melhorar a abrangência de informações constantes no planejamento por trabalho de auditoria. • Considerar mais fatores na determinação dos objetivos do trabalho de auditoria, como a probabilidade de erros significativos e avaliação da governança, gerenciamento de riscos e controles. |
| 2300 | 64,72 | <ul style="list-style-type: none"> • Procurar meios de melhorar o nível de envolvimento e contribuição da área auditada para com a auditoria. • Melhorar a suficiência e relevância das informações obtidas. • Implementação de políticas para reger a custódia e retenção dos registros de auditoria. • Manter documentação da evidência da supervisão dos trabalhos de auditoria. |
| 2400 | 91,66 | <ul style="list-style-type: none"> • Melhorar a completude das informações contidas nas comunicações. |
| 2500 | 100 | <ul style="list-style-type: none"> • Melhoria contínua do processo de <i>follow up</i>. |

Fonte: elaborado pela autora baseada nos dados da pesquisa

A estrutura de governança da OS é composta por: Assembleia Geral, Conselho de Administração e Diretoria, além da atuação da auditoria interna e de auditoria independente, todas regulamentadas por Estatuto e Regimento Interno. Este sistema está de acordo com o recomendado pelo IBGC.

A consolidação da auditoria interna decorreu de um projeto da alta administração que teve como objetivo a implementação de estratégias organizacionais visando o fortalecimento da governança corporativa. Foi elaborado um projeto de implementação, que foi aprovado pelo diretor-geral em março de 2016, seguido do efetivo início das atividades da unidade.

Em seu Relatório de Gestão de 2016, a Organização Social informa que com o objetivo de desenvolver e avaliar a sua gestão, submete-se anualmente à avaliação da Fundação Nacional de Qualidade (FNQ). Esta baseia-se no Modelo de Excelência da Gestão (MEG), que utiliza uma metodologia de auto avaliação e reconhecimento das boas práticas de gestão. No quesito Governança, a pontuação da OS subiu de 7,5 para 13,5 de 2015 para 2016, representando um crescimento de 80%. A pontuação máxima para este item é de 40 pontos, entretanto, mesma as empresas com práticas reconhecidas no mercado possuem pontuação média de 32 pontos.

Há um forte indicativo de que a implementação da auditoria interna contribuiu para este crescimento. Em 2016, foram desenvolvidos trabalhos para avaliar a legalidade e legitimidade da gestão e a efetividade dos controles internos em cumprirem a sua função. Nos trabalhos foram considerados os riscos inerentes aos processos e aspectos relacionados a relevância estratégica, materialidade, fragilidade de controle e criticidade.

Com relação a atividade de auditoria interna exercida no âmbito de uma Organização Social em contraponto com a de entidades públicas ou privadas, foi constatado que as atividades desenvolvidas possuem um fim parecido: a melhoria dos controles internos e da governança para ganhos de gestão, transparência, eficiência e eficácia. Entretanto, a OS possui algumas particularidades, conforme apontamento dos auditores internos, a principal é a de que não existe regulamentação específica para se basear, no que diz respeito aos aspectos práticos das rotinas da atividade de auditoria. As Normas Internacionais apresentam um bom referencial teórico acerca das características e critérios necessários para uma auditoria de qualidade, entretanto, ainda existe vácuo normativo a ser preenchido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Organizações sociais representam um modelo de gestão de parceria público-privada em crescente expansão em todos os âmbitos do governo. A nível federal, os repasses públicos anuais a estas instituições já alcançam a marca de 1 bilhão de reais, entretanto, a fiscalização e prestação de contas destas organizações ainda são muito frágeis. Uma alternativa para o fortalecimento da gestão dos recursos nestas organizações seria a implementação de mecanismos de controle interno, que surgem como um meio efetivo de acompanhamento da gestão visando a economicidade, eficiência e eficácia dos gastos.

A auditoria interna foi o mecanismo de controle selecionado como foco deste trabalho, tendo em vista a sua contribuição para a governança, gerando impactos positivos na transparência e gestão dos gastos. Dessa forma, o objetivo do estudo foi analisar a contribuição da auditoria interna para a governança de uma Organização Social Federal, por meio da avaliação da aderência da unidade de auditoria interna às normas internacionais emitidas pelo *The Institute of Internal Auditors – IIA* e da elucidação das peculiaridades de um modelo híbrido de governança e auditoria de uma OS.

A metodologia utilizada foi o estudo de caso, e os dados da pesquisa foram coletados por meio da aplicação de questionários, entrevistas com os auditores internos da unidade e pesquisa documental.

Os resultados obtidos demonstraram que a Organização Social está buscando formas de melhorar a sua governança, sendo a auditoria interna um dos pilares para alcançar este fim. Após a sua implementação realmente foram constatados aumentos no nível de governança da OS, a pontuação para este quesito com base no Modelo de Excelência da Gestão (MEG) obteve um aumento de 80%.

O estudo constatou que a auditoria interna da organização estava em conformidade com as normas internacionais com um nível de cumprimento parcial. A organização cumpre 59,03% das normas de atributos e 77,88% das normas de desempenho, obtendo a média de 68,45%. Quanto maior o nível de cumprimento das normas pode-se inferir que maior é a qualidade da auditoria interna e, conseqüentemente, maior a sua contribuição para a governança.

A auditoria interna estudada possuía algumas limitações, como o fato de que 50% dos auditores internos eram novos na unidade e possuíam pouco conhecimento acerca dos processos internos. Um outro limitador estava relacionado ao tempo de existência da auditoria, que por ser recente, ainda não havia passado por algumas situações relatadas nas Normas, não sendo possível assim, avaliar se os procedimentos a serem tomados estariam de acordo com as Normas.

Este estudo torna-se relevante para o meio acadêmico à medida que trata de assunto pouco explorado pelo conhecimento científico. Além disso, comprovaram-se as vantagens da auditoria interna para as Organizações Sociais, com contribuições para a melhoria dos processos internos como um todo: para a economicidade, eficiência, gestão de recursos, auxílio na tomada de decisões, conformidade das contratações, identificação de possíveis superfaturamentos, dentre outros.

Dada a contribuição da auditoria e a relevância deste setor público-privado, não há justificativa para que não seja exigido destas organizações um maior nível de governança e controle. Tal mudança representaria ganhos para a população, para o governo e para a própria organização que recebe recursos públicos. Mais do que um mecanismo de controle interno, a auditoria interna nas OS é uma ferramenta de controle social, com o poder de atestar que os recursos disponibilizados pelo poder público são gastos da melhor forma possível.

O estudo constatou que há um vácuo normativo no que diz respeito às ferramentas de controles internos nas Organizações Sociais e, apoiando-se nisso, grande parte destas não implementam tais mecanismos. A Lei 9.637/98 exige que os demonstrativos financeiros e contábeis sejam atestados por auditoria externa, razão pela qual 100% das Organizações Sociais vinculadas à União se submetem à esta auditoria, pelo menos anualmente. No entanto, quando se trata de outros mecanismos, tais como o controle interno, a auditoria interna e a controladoria, apenas cerca de 34% das Organizações Sociais optam por implementá-los.

O modelo de Organizações Sociais está em plena ascensão, por esta razão é interessante que as leis sejam mais enfáticas quanto à necessidade de acompanhamento interno da efetividade dos recursos que são recebidos. A atuação do órgão supervisor também pode ser ampliada para além da verificação de que as metas estabelecidas no contrato de gestão foram cumpridas.

Este estudo possuiu algumas limitações. No que diz respeito ao método utilizado, os resultados obtidos não permitem generalizações estatísticas, pois trata de um universo

singular em cada organização. Além disso, o resultado se baseou nas respostas que foram concedidas, ou seja, na percepção dos auditores internos. Com relação ao embasamento teórico, a limitação esteve em encontrar estudos específicos na área de auditoria interna e governança com enfoque em Organizações Sociais, no âmbito acadêmico este assunto ainda é pouco explorado.

Sugere-se como temas para pesquisas futuras a avaliação da qualidade da auditoria interna de outras Organizações Sociais, de forma a conferir comparabilidade a este estudo. Também é possível realizar estudos acerca da governança das Organizações Sociais sob uma perspectiva mais ampla do que a que foi relatada.

REFERÊNCIAS

ALCOFORADO, F. C. G. Contratualização e eficiência no setor público: as organizações Sociais. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 10, 2005, Santiago. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/OS/alcoforado_OS.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2017.

ALVES, A. L. Z. S; REIS, J. A. G. Auditoria Interna no Setor Público. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 9. ENCONTRO LATINO AMERICANO DE PÓS-GRADUAÇÃO, 5. 2006, São Paulo. Disponível em: <<http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF>>. Acesso em: 19 jan. 2017.

ARAÚJO, P. G. L. *A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre o sistema de Controle Interno: Um Estudo de Caso nas grandes empresas do estado do Ceará.* 2006. 145 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. 2006. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/21432/1/2006_dis_pglaraujo.pdf> Acesso em: 23 mar. 2017.

ATTIE, W. *Auditoria Interna.* 2. Ed. São Paulo, SP: Editora Atlas S.A., 2009. 281 p.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 jan.2017

BRASIL. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9637.htm>. Acesso em: 15 jan. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 3304/2014 – Plenário. Relator: André de Carvalho. Relatório de Auditoria, 26 nov. 2014. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/*/KEY%3AACORDAO-COMPLETO-1329130/DTRELEVANCIA%20desc/false/1>. Acesso em: 15 abr. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão 592/1998 - Plenário. Administrativo. Projeto de Instrução Normativa. Acréscimo de dispositivo à Instrução Normativa TCU nº 12/96, que estabelece normas de organização e apresentação de tomadas e prestações de contas e rol de responsáveis. Aprovação. Conhecimento. Arquivamento. -Entendimento de que as contas anuais das Organizações Sociais são submetidas a julgamento pelo Tribunal. -Organizações Sociais. Contrato de Gestão. Competência do TCU. Considerações. TC-004.170/98-9, 1988.

Disponível em: <

http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/SIDOC/geradoSIDOC_DC05926398P.pdf
>. Acesso em: 15 abr. 2017.

COELHO, S.C.T. *Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos*. São Paulo, SP: Editora SENAC, 2000, 223p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TI 01: da auditoria interna*. Resolução n. 986, de 21 de novembro de 2003.

COSTA, C. T. B. *A importância do controle da Administração Pública e o controle financeiro exercido pelo Tribunal de Contas*. Migalhas [S.l.], 12 jun, 2008. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI62546,11049-A+importancia+do+controle+da+Administracao+Publica+e+o+controle>>. Acesso em: 08 mar. 2017.

COUTINHO, N. N. As organizações sociais e o contrato de gestão. *Revista de Direito Público*, Londrina, v. 1, n. 2, p. 25-40, mai/ago 2006. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/11565/10260>>. Acesso em: 19 mar. 2017.

FRANCO, H.; MARRA, E. *Auditoria Contábil*. 2. ed. São Paulo, SP: Editora Atlas, 1992.

FREITAS, E. C.; PRODANOV, C. C. *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. 2 ed. Novo Hamburgo, RS: Editora Feevale, 2013, 276 p.

GIL, A. C. *Métodos e Técnicas da Pesquisa Social*. 6 ed. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2008, 200 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 5.ed. São Paulo, SP: IBGC, 2015, 107 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Guia de Orientação para o Conselho Fiscal*. 2.ed. São Paulo, SP: IBGC, 2007, 79 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Panorama da Governança Corporativa no Brasil*. [S.l.: s.n.], 2010, 34 p.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. C2015. Disponível em:

<<http://www.iiabrasil.org.br/new/>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

LEAL, E.A.; FAMÁ, R. Governança nas organizações do terceiro setor: um estudo de caso. In: SEMEAD – SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 10., 2007, São Paulo, Brasil. Disponível em: <<http://sistema.semead.com.br/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/400.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2017

LINS, B. W. *Organizações Sociais e Contratos de Gestão*. Florianópolis: Editora Lumen Juris, 2015.

MACHADO, C M. *A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e internacionalização das normas de contabilidade e auditoria*. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2011. 48p.

MENDES, J. B. A importância da auditoria interna nas organizações. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 7, n. 1, p. 9-11, jun. 1996. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/64/60>>. Acesso em: 22 mar. 2017.

MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL E REFORMA DO ESTADO . Cadernos MARE da Reforma do Estado. *Organizações Sociais*. Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno02.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. Divulgação da Informação Contábil, Governança Corporativa e Controle Organizacional: Uma Relação Necessária. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 4. n. 3, p. 25-47, jul/set 2008. Disponível em: <<http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/979>>. Acesso em: 8 fev. 2017.

NEVES, W. P. *O controle interno e a auditoria interna governamental: diferenças fundamentais*. Florianópolis, 2000. Disponível em: <http://rep.educacaofiscal.com.br/100913090539auditoria_interna_e_o_controle_interno.pdf>. Acesso em: 05 de abril de 2017.

SCHRADER, K. F. In: INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Auditoria Interna*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1976.

SIFFERT FILHO, N. Governança Corporativa: Padrões Internacionais e Evidências Empíricas no Brasil nos Anos 90. S.l.: *Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES*, 1998. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev906.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Organizações Sociais e contrato de gestão (Transcrições)*. Informativo Semanal – STF nº 628, Brasília, 23 a 27 mai. 2011. Transcrições. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo628.htm#transcricao1>>. Acesso em: 13 abr. 2017

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)*. Tradução de: Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2016. 25 p. Título original: International Professional Practices Framework (IPPF).

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Referencial Básico de Governança: aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Brasília, 2014, 80p.

TRISCIUZZI, C. R. F. *A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro*. 2009. 198 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=141529> Acesso em: 12 fev. 2017.

ZANELLA, L. C. H. *Metodologia de Estudo e de Pesquisa em Administração*. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]. CAPES: UAB, 2009.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Resultado da Avaliação da Auditoria Interna da Organização Social Estudada

| | Abordagens | Normas | | Percentual de cumprimento das Normas | | |
|----------------------|---------------------------------|-------------------------|--|--------------------------------------|------------------|---------------|
| | | | | % por item | % médio do grupo | |
| Normas de Atributos | Governança da Auditoria Interna | 1000 | Propósito, Autoridade e Responsabilidade | 66,66% | 83,33% | |
| | | 1010 | Reconhecimento das Orientações Mandatórias no Estatuto de Auditoria Interna | 100% | | |
| | | 1100 | Independência e Objetividade | 90% | 78,19% | |
| | | 1110 | Independência Organizacional | 37,5% | | |
| | | 1111 | Interação Direta com o Conselho | 100% | | |
| | | 1112 | Papéis do Executivo Chefe de Auditoria Além da Auditoria Interna | 100% | | |
| | | 1120 | Objetividade Individual | 100% | | |
| | | 1130 | Prejuízo à Independência ou à Objetividade | 41,66% | | |
| | | 1300 | Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria | 0% | 0% | |
| | | 1310 | Requerimentos do Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria | 0% | | |
| | | 1311 | Avaliações Internas | 0% | | |
| | | 1312 | Avaliações Externas | 0% | | |
| | | 1320 | Reporte do Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria | 0% | | |
| | | 1321 | Uso de “Em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna” | 0% | | |
| | | 1322 | Divulgação de Não Conformidade | 0% | | |
| | Equipe da Auditoria Interna | 1200 | Proficiência e Zelo profissional Devido | - | 75,69% | |
| | | 1210 | Proficiência | 68,75% | | |
| | | 1220 | Zelo Profissional Devido | 88,33% | | |
| | | 1230 | Desenvolvimento Profissional Contínuo | 70% | | |
| Normas de Desempenho | Gestão da Auditoria Interna | 2000 | Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna | - | 65,23% | |
| | | 2010 | Planejamento | 73,43% | | |
| | | 2020 | Comunicação e Aprovação | N/A | | |
| | | 2030 | Gerenciamento de Recursos | 83,33% | | |
| | | 2040 | Políticas e Procedimentos | 66,66% | | |
| | | 2050 | Coordenação e Confiança | N/A | | |
| | | 2060 | Reporte à Alta Administração e ao Conselho | 37,5% | | |
| | | 2070 | Prestadores Externos de Serviços e a Responsabilidade da Organização sobre a Auditoria Interna | N/A | | |
| | | 2100 | Natureza do Trabalho | 69,76% | | 73,85% |
| | | 2110 | Governança | 94,44% | | |
| | 2120 | Gerenciamento de riscos | 60,4% | | | |
| | 2130 | Controle | 70,83% | | | |
| | | 2600 | Comunicação da Aceitação de Riscos | N/A | N/A | |

| | | | | |
|--------------------------------|-------------|--|------------|---------------|
| Processos da Auditoria Interna | 2200 | Planejamento do Trabalho de Auditoria | 94% | 71,85% |
| | 2201 | Considerações sobre o Planejamento | 57,14% | |
| | 2210 | Objetivos do Trabalho de Auditoria | 50% | |
| | 2220 | Escopo do Trabalho de Auditoria | 50% | |
| | 2230 | Alocação de Recursos para o Trabalho de Auditoria | 80% | |
| | 2240 | Programa de Trabalho de Auditoria | 100% | |
| | 2300 | Execução do Trabalho de Auditoria | - | 64,72% |
| | 2310 | Identificação das Informações | 50% | |
| | 2320 | Análise e Avaliação | 80% | |
| | 2330 | Documentação das Informações | 40% | |
| | 2340 | Supervisão do Trabalho de Auditoria | 88,88% | |
| | 2400 | Comunicação dos Resultados | 100% | 91,66% |
| | 2410 | Critérios para a Comunicação | 100% | |
| | 2420 | Qualidade das Comunicações | 100% | |
| | 2421 | Erros e Omissões | 100% | |
| | 2430 | Uso de “Conduzido em Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna” | N/A | |
| | 2431 | Declaração de Não Conformidade do Trabalho de Auditoria | N/A | |
| | 2440 | Divulgação dos Resultados | 83,33% | |
| | 2450 | Opiniões gerais | 66,66% | |
| | 2500 | Monitoramento do Progresso | 100% | 100% |

APÊNDICE B – Termo de Consentimento do Entrevistado



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
 FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO PÚBLICA (FACE)
 DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS (CCA)
 BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO - TCLE

Prezado (a) respondente,

Você está sendo convidado (a) como participante da pesquisa “A CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA A GOVERNANÇA: ESTUDO DE CASO EM UMA ORGANIZAÇÃO SOCIAL VINCULADA À UNIÃO”. Após ser esclarecido (a) sobre as informações a seguir, no caso de aceitar fazer parte do estudo, assine ao final deste documento. A pesquisa tem por objetivo avaliar a contribuição da auditoria interna para a governança de uma organização social federal. A metodologia a ser utilizada será o preenchimento de *checklist* acerca do cumprimento das normas do IIA - Institute of Internal Auditors – por esta unidade de auditoria. O processo de coleta de dados será realizado por meio da aplicação do questionário a seguir, composto tanto por perguntas objetivas quanto subjetivas. Terei o cuidado para não provocar nenhum risco decorrente de sua participação na pesquisa, por isso, procurarei diminuir possíveis desconfortos, constrangimentos e, desde já, asseguro respeitar a sua vontade e o seu tempo disponível durante a coleta das informações.

Eu, _____, abaixo assinado, concordo em participar do estudo acadêmico de graduação em questão. Fui devidamente informada (o) e esclarecida (o), pela pesquisadora sobre a pesquisa e os procedimentos nela envolvidos. Estou ciente de que esta pesquisa não tem fins lucrativos e que não terei direito a nenhuma remuneração referente à mesma. Os resultados poderão ser divulgados por meio de livros, revistas, artigos, eventos científicos e na web. Fui informado (a) de que meu nome não será divulgado e que os dados coletados serão utilizados apenas como banco de dados para análise da pesquisa de graduação em tela.

Brasília, ___ de _____ de 2017

ASSINATURA - RESPONDENTE

Se tiver dúvidas sobre a pesquisa, contatar a pesquisadora Alana Alves da Silva, graduanda em ciências contábeis do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA/UnB), lana.lvs15@gmail.com, (61) 99116.0172, (61) 3376.9788, ou o Prof. Abimael de Jesus Barros Costa do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA/UnB), orientador. Correspondência: Campus Universitário Darcy Ribeiro, Brasília - CEP 70910-900 - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA/UnB).

APÊNDICE C – Questionário aplicado ao Chefe de Auditoria

Questionário de Pesquisa

Ao Senhor Executivo Chefe de Auditoria do CEBRASPE.

Observações:

- O questionário possui linhas para o preenchimento de informações adicionais, se necessário.
- Não é obrigatório que se responda todas as questões, caso julgue a questão improcedente escreva “N/A (Não se Aplica)”, justificando se possível.

Propósito, Autoridade e Responsabilidade (1000)

O senhor revisa periodicamente o estatuto de auditoria interna e o submete à alta administração e ao conselho para aprovação? (1000)

SIM NÃO Parcialmente

Independência e Objetividade (1100)

O senhor possui acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho? (1111)

SIM NÃO

A objetividade é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executar os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não haja qualquer comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria.

Levando em consideração este conceito, o senhor considera que possui objetividade no desempenho das atividades diárias? (1100)

SIM NÃO

O senhor possui outros papéis e responsabilidades externos à auditoria externa? (1110)

SIM NÃO

Se sim, quais?

O desempenho de outras atividades por parte do Chefe de Auditoria pode causar prejuízos à independência e objetividade.

Existem por parte do Conselho de Administração atividades de supervisão para lidar com tais prejuízos? Tais como avaliação periódica das linhas de reporte ou avaliações alternativas nas áreas de responsabilidade adicional do auditor (1112).

SIM NÃO

Há medidas para evitar que o auditor interno desta seção, que esteja em uma posição de confiança, tenha um interesse profissional ou pessoal conflitante? (1120)

SIM NÃO

Dentre as medidas a seguir, quais são tomadas pela unidade? (1130)

| | |
|--|--|
| | Os auditores internos devem se abster de avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. |
| | Os trabalhos de avaliação (assurance) de funções pelas quais o executivo chefe de auditoria tenha responsabilidade são supervisionados por uma parte externa à atividade de auditoria interna. |
| | Caso os auditores internos tenham potenciais prejuízos à independência ou objetividade, o fato é divulgado às partes apropriadas. |

Proficiência e Zelo profissional Devido (1200)

Os trabalhos e auditoria devem ser executados com proficiência e zelo profissional devido.

Dentre as afirmações abaixo, marque as que se aplicam ao senhor (1210):

| | |
|--|---|
| | Possuo certificações e/ou qualificações promovidas pelo The Institute of Internal Auditors (IIA) |
| | Possuo certificações e/ou qualificações promovidas por outras organizações profissionais apropriadas |
| | Possuo conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira como é gerenciado pela organização. |

| | |
|--|---|
| | Possuo conhecimento suficiente sobre os principais riscos e controles de tecnologia da informação e sobre as técnicas e auditoria baseadas em tecnologia disponíveis para a execução dos trabalhos. |
| | Possuo conhecimento, habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de minhas responsabilidades individuais. |
| | Sempre busco aperfeiçoar meus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo (1230). |

A última certificação/qualificação que obtive relacionadas à auditoria interna foi no ano de _____.

Você afirma ter conhecimento e compreensão de todos os elementos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*)? (1311)

SIM NÃO

Qual procedimento é realizado caso os auditores internos não possuam os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou parte do trabalho de auditoria? (1210A1; C1)

Em um nível de importância de 1 (muito importante) a 3 (pouco importante), como você considera os itens abaixo na realização de um trabalho de auditoria? (1220)

| | |
|--|--|
| | A extensão do trabalho necessária para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria |
| | A complexidade, materialidade ou significância relativas dos assuntos aos quais os procedimentos de avaliação são aplicados. |
| | A adequação e a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. |
| | A probabilidade de erros, fraudes ou não conformidades significantes. |
| | O custo da avaliação (<i>assurance</i>) em relação aos potenciais benefícios. |
| | As necessidades e as expectativas dos clientes, incluindo a natureza, o prazo e a comunicação dos resultados do trabalho. |

Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (1300)

O executivo chefe de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e melhoria que compreenda todos os aspectos da atividade de auditoria interna. Tal programa permite uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as Normas e uma avaliação quanto a se os auditores internos observam Código e Ética.

É desenvolvido na unidade um programa de garantia de qualidade e melhoria? (1300)

SIM NÃO Parcialmente

O programa inclui avaliações internas e externas? (1310)

SIM NÃO

As avaliações internas incluem (1311):

| | |
|--|---|
| | Monitoramento contínuo do desempenho da atividade de auditoria interna. |
| | Autoavaliações ou avaliações periódicas realizadas por outras pessoas da organização com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna. |

Qual a periodicidade das avaliações externas? (1312)

Quem realiza as avaliações externas? (1312)

Os quesitos da avaliação externa, bem como a forma, frequência e qualificação do avaliador externo foram discutidos junto ao conselho ou à alta administração pelo auditor chefe? (1312)

SIM NÃO

Os resultados do programa de garantia de qualidade e melhoria são comunicados à alta administração e ao conselho? (1320)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, tal divulgação inclui:

| | |
|--|--|
| | O escopo e frequência tanto das avaliações internas quanto externas. |
| | As conclusões dos avaliadores |
| | Planos de ação corretiva |
| | As qualificações e independência do(s) avaliador(es) ou equipe de avaliação, incluindo conflitos de interesses em potencial. |

Você considera que a auditoria interna está em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna e o Código de Ética? (1321)

SIM NÃO Parcialmente

Quando a não conformidade com o Código de Ética ou com as Normas impactam o escopo geral ou a operação de atividade de auditoria, o senhor comunica a não conformidade e os impactos à alta administração e ao conselho? (1322)

SIM NÃO Parcialmente

Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna (2000)

Existe um plano para determinar as prioridades da auditoria interna? (2010)

SIM NÃO Parcialmente

Acerca deste plano, marque as alternativas a seguir:

| | |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | É estabelecido pelo executivo chefe de auditoria |
| <input type="checkbox"/> | Anteriormente a elaboração, são consultados o conselho e a alta administração para tirar conclusões à respeito do gerenciamento de riscos. |
| <input type="checkbox"/> | É elaborado com base em uma avaliação de riscos documentada, realizada pelo menos anualmente. |
| <input type="checkbox"/> | O executivo chefe de auditoria identifica e considera as expectativas da alta administração, do conselho e de outras partes interessadas acerca dos pareceres e outras conclusões de auditoria interna. |

No planejamento são incluídos trabalhos de consultoria?

SIM NÃO Parcialmente

Na aceitação de trabalhos de consultoria, é considerado o potencial destes para aperfeiçoar o gerenciamento de riscos, adicionar valor e melhorar as operações da organização?

SIM NÃO Parcialmente

O planejamento da atividade de auditoria interna e os requisitos de recursos, incluindo alterações interinas significativas, são comunicados à alta administração e ao conselho para revisão e aprovação? (2020)

SIM NÃO Parcialmente

Há controles para assegurar que os recursos da auditoria interna sejam suficientes e aplicados para o cumprimento do planejamento aprovado? (2030)

SIM NÃO Parcialmente

Quais? _____

São estabelecidas políticas e procedimentos pelo executivo chefe de auditoria para orientar a atividade de auditoria interna? (2040)

SIM NÃO Parcialmente

Quais? _____

No decorrer das atividades, é/já foi necessária a utilização de outros prestadores de serviços de avaliação e consultoria, internos e/ou externos ao CEBRASPE? (2050)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, o trabalho de auditoria interna estava/é dependente de tais prestadores?

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, foi desenvolvido um processo coordenado de atividades para assegurar a cobertura apropriada e a minimização da duplicação de esforços?

SIM NÃO Parcialmente

São realizados reportes periódicos à alta administração e ao conselho sobre o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna e o seu desempenho de forma geral? (2060)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, com que frequências são realizados? _____

Nos reportes periódicos, constam informações sobre:

| | |
|--|--|
| | O estatuto de auditoria |
| | A independência da atividade de auditoria interna |
| | O plano de auditoria e o progresso em relação ao Plano |
| | Requisitos de recursos |
| | Resultados das atividades de auditoria |
| | O nível de conformidade com as Normas e os planos de ação para abordar quaisquer questões significantes de conformidade. |
| | O risco aceito pela administração que possa ser inaceitável para a organização. |

Natureza do Trabalho (2100)

A atividade interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, utilizando uma abordagem sistemática, disciplinada e com base em riscos.

Acerca da contribuição da auditoria interna para os processos de governança da organização, marque os itens que são executados por esta seção (2110):

| | |
|--|--|
| | Auxílio na tomada de decisões estratégicas e operacionais. |
| | Supervisão do gerenciamento de risco e controles. |
| | Promoção da ética e dos valores apropriados dentro da organização. |
| | Asseguração do gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e da prestação de contas |
| | Comunicação das informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas da organização. |
| | Coordenação das atividades e da comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos, outros prestadores de avaliação e a administração. |

Os processos de gerenciamento de riscos são monitorados através de atividades contínuas de gerenciamento, de avaliações específicas ou ambos? (2120)

SIM NÃO Parcialmente

Acerca do controle de riscos, são desempenhadas atividades para assegurar que: (2120)

| | |
|--|---|
| | Os objetivos da organização dão suporte e estão alinhados com a missão da organização. |
| | Os riscos significativos são identificados e avaliados |
| | Respostas apropriadas aos riscos são selecionadas de forma a alinhar os riscos com o apetite de risco da organização. |
| | Informações de riscos relevantes são capturadas e comunicadas de forma oportuna através da organização, permitindo que colaboradores administração e conselho cumpram com suas responsabilidades. |

São avaliadas as exposições a riscos relacionadas à governança, às operações e aos sistemas de informação da organização, em relação ao/a: (2120)

| | |
|--|--|
| | Alcance dos objetivos estratégicos da organização; |
| | Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; |
| | Eficácia e eficiência das operações e programas; |
| | Salvaguarda dos ativos; |
| | Conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos. |
| | Avaliação do potencial risco de fraudes |
| | Gerenciamento do risco de fraudes |

Como funciona a avaliação dos processos de gerenciamento de riscos da organização?

É importante ressaltar que a responsabilidade pelo gerenciamento de riscos com eficácia é da organização, a função da auditoria interna é apenas avaliar os processos utilizados pela administração e propor melhorias.

Existem atividades contínuas para auxiliar a organização a manter controles eficazes a partir da avaliação sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias? (2130)

SIM NÃO Parcialmente

São avaliadas a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, com relação a: (2130)

| | |
|--|--|
| | Alcance dos objetivos estratégicos da organização; |
| | Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; |
| | Eficácia e eficiência das operações e programas; |
| | Salvaguarda dos ativos; |
| | Conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos. |

Avaliação do cumprimento de competências da auditoria interna no que diz respeito à governança, riscos e controles. Marque de acordo com as suas atribuições:

| | SIM | NÃO | PARCIAL |
|--|-----|-----|---------|
| Educo a alta administração e conselho sobre as melhores práticas em governança, risco e controle | | | |
| Avalio a adequação das estruturas da organização para governança, risco e controle | | | |
| Contribuo para o desenvolvimento de uma cultura orientada para o risco dentro da organização | | | |
| Mantenho uma visão abrangente do perfil de risco atual e emergente da organização | | | |
| Monitoro mudanças futuras de risco para a organização com base em fatores políticos, econômicos, sociais, ambientais, legais ou tecnológicos e seu impacto potencial | | | |
| Opero dentro das estruturas da organização para governança, risco e controle | | | |
| Crio planos de engajamento de auditoria com base no risco e seu impacto na organização | | | |
| Aplico os conceitos de controles durante as atividades de auditoria | | | |
| Avalio a governança de TI | | | |
| Asseguro que as atividades de auditoria interna estão alinhadas e aprimoram a estratégia de gerenciamento de riscos corporativos e o perfil de risco da organização | | | |
| Asseguro que as propostas de melhoria dos controles internos sejam equilibradas com os objetivos e capacidades da organização | | | |
| Forneço uma explicação sobre o perfil de risco da organização para a diretoria e a gerência sênior | | | |
| Forneço uma explicação sobre o perfil de risco do trabalho de auditoria interna às partes relevantes | | | |
| Apoio uma cultura de consciência de risco de fraude em todos os níveis da organização | | | |
| Avalio e contabilizo o potencial de risco de fraude e identifica tipos comuns de fraude associados à organização | | | |
| Avalio e contabilizo o potencial de risco de fraude e identifica tipos comuns de fraude associados ao trabalho de auditoria interna | | | |
| Mantenho um entendimento dos processos usados para apoiar as investigações de fraude | | | |

Execução do Trabalho de Auditoria (2300)

O senhor supervisiona adequadamente os trabalhos de auditoria para assegurar que os objetivos sejam alcançados, a qualidade seja assegurada e que a equipe seja desenvolvida (2340).

SIM NÃO Parcialmente

A revisão é designada à membros da equipe da atividade de auditoria interna com a adequada experiência para efetuar -lá.

SIM NÃO Parcialmente

A evidência da supervisão é documentada e mantida?

SIM NÃO Parcialmente

Comunicação dos Resultados (2400)

Qual o procedimento adotado caso uma comunicação final contenha erro ou omissão significativa? (2421)

A não conformidade com o Código de Ética ou com as Normas já impactaram um trabalho específico? (2431)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, a comunicação foi divulgada de maneira apropriada?

Marque quais das seguintes atribuições o senhor realiza:

| | |
|-----------------------------------|---|
| | Revisa e aprova a comunicação final do trabalho de auditoria antes da sua emissão e decide a quem e como ela será disseminada. |
| | Realiza a comunicação dos resultados finais às partes que possam assegurar que os resultados recebam a devida consideração. |
| | Pontos significativos para a organização que forem identificados durante os trabalhos de consultoria, relativos à governança, gerenciamento de riscos e controles são comunicados à alta administração e ao conselho. (2440.c2) |
| Antes da divulgação do resultado: | |
| | Avalia o risco potencial à organização; |
| | Consulta a alta administração e/ou advogado, conforme for apropriado; |
| | Controla a disseminação através da restrição da utilização dos resultados. |

São emitidas opiniões gerais nas comunicações? (2450)

SIM NÃO

Se sim, estas opiniões incluem:

| | |
|--|--|
| | O escopo, incluindo o período de tempo a que diz respeito à opinião. |
| | As limitações de escopo. |
| | A consideração de todos os projetos relacionados, incluindo a dependência de outros provedores de avaliação. |
| | Um resumo das informações que suportam a opinião. |
| | O risco, estrutura de controle ou outros critérios utilizados como base para a opinião geral; e |
| | A opinião geral, julgamento ou conclusão alcançada. |

Monitoramento do Progresso (2500)

O executivo chefe de auditoria estabeleceu e mantém um sistema para monitorar a disposição dos resultados comunicados à administração? (2500)

SIM NÃO Parcialmente

Há um processo de acompanhamento, para monitorar e assegurar que as ações da administração tenham sido implantadas com eficácia ou que a alta administração tenha aceitado o risco de não aplicar qualquer ação?

SIM NÃO Parcialmente

A atividade de auditoria interna monitora se a disposição dos resultados dos trabalhos de consultoria na extensão previamente acordada com o cliente?

SIM NÃO Parcialmente

Comunicação da Aceitação de Riscos (2600)

Alguma vez o senhor constatou que a administração aceitou um nível de risco que poderia ser inaceitável para a organização? (2600)

SIM NÃO

Se sim, quais providências foram tomadas?

Competências que são executadas pelo chefe de auditoria na documentação de informações (2330):

| | |
|--|---|
| | Controle do acesso aos registros dos trabalhos. Obtenção da aprovação da alta administração e/ou advogados antes de liberar tais registros para partes externas, conforme for apropriado. |
| | Desenvolvimento de requisitos de retenção para os registros do trabalho de auditoria, independentemente do meio onde cada registro está armazenado. |
| | Esses requisitos de retenção são consistentes com as diretrizes da organização e quaisquer outras regulamentações ou outros requisitos pertinentes. |
| | Desenvolvimento de políticas para reger a custódia e retenção de registros de trabalhos de consultoria, bem como sua liberação para partes internas e externas.. |

| | |
|--|--|
| | Essas políticas são consistentes com as diretrizes da organização e quaisquer exigências regulatórias ou outros requisitos pertinentes |
|--|--|

APÊNDICE D – Questionário aplicado aos demais auditores internos

Questionário de Pesquisa

Observações:

- O questionário possui linhas para o preenchimento de informações adicionais, se necessário.
- Não é obrigatório que se responda todas as questões, caso julgue a questão improcedente escreva “N/A (Não se Aplica)”, justificando se possível.

Independência e Objetividade (1100)

A objetividade é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executar os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não haja qualquer comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria. (1100)

Levando em consideração este conceito, você considera que possui objetividade no desempenho das atividades diárias?

SIM NÃO Parcialmente

Existem medidas para evitar que o auditor interno, que esteja em uma posição de confiança, tenha um interesse profissional ou pessoal conflitante? (1120)

SIM NÃO

Dentre as medidas a seguir, quais são tomadas pela unidade? (1130)

| | |
|--|--|
| | Os auditores internos devem se abster de avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. |
| | Os trabalhos de avaliação (assurance) de funções pelas quais o executivo chefe de auditoria tenha responsabilidade são supervisionados por uma parte externa à atividade de auditoria interna. |
| | Caso os auditores internos tenham potenciais prejuízos à independência ou objetividade, o fato é divulgado às partes apropriadas. |

Proficiência e Zelo profissional Devido (1200)

Os trabalhos e auditoria devem ser executados com proficiência e zelo profissional devido.

Dentre as afirmações abaixo, marque as que se aplicam a você (1210):

| | |
|--|---|
| | Possuo certificações e/ou qualificações promovidas pelo The Institute of Internal Auditors (IIA) |
| | Possuo certificações e/ou qualificações promovidas por outras organizações profissionais apropriadas |
| | Possuo conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira como é gerenciado pela organização. |
| | Possuo conhecimento suficiente sobre os principais riscos e controles de tecnologia da informação e sobre as técnicas e auditoria baseadas em tecnologia disponíveis para a execução dos trabalhos. |
| | Possuo conhecimento, habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de minhas responsabilidades individuais. |
| | Sempre busco aperfeiçoar meus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo (1230). |

A última certificação/qualificação que obtive relacionadas à auditoria interna foi no ano de _____.

Em um nível de importância de 1 (muito importante) a 3 (pouco importante), como você considera os itens abaixo na realização de um trabalho de auditoria? (1220)

| | |
|--|--|
| | A extensão do trabalho necessária para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria |
| | A complexidade, materialidade ou significância relativas dos assuntos aos quais os procedimentos de avaliação são aplicados. |
| | A adequação e a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. |
| | A probabilidade de erros, fraudes ou não conformidades significantes. |
| | O custo da avaliação (assurance) em relação aos potenciais benefícios. |
| | As necessidades e as expectativas dos clientes, incluindo a natureza, o prazo e a comunicação dos resultados do trabalho. |

Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (1300)

O executivo chefe de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e melhoria que compreenda todos os aspectos da atividade de auditoria interna. Tal programa permite uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as Normas e uma avaliação quanto a se os auditores internos observam Código e Ética.

É desenvolvido na unidade um programa de garantia de qualidade e melhoria? (1300)

SIM NÃO Parcialmente

O programa inclui avaliações internas e externas? (1310)

SIM NÃO

As avaliações internas incluem (1311):

| | |
|--|---|
| | Monitoramento contínuo do desempenho da atividade de auditoria interna. |
| | Autoavaliações ou avaliações periódicas realizadas por outras pessoas da organização com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna. |

Você afirma ter conhecimento e compreensão de todos os elementos da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*)? (1311)

SIM NÃO Parcialmente

Qual a periodicidade das avaliações externas? (1312)

Quem realiza as avaliações externas? (1312)

Os resultados do programa de garantia de qualidade e melhoria são comunicados à alta administração e ao conselho? (1320)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, tal divulgação inclui:

| | |
|--|--|
| | O escopo e frequência tanto das avaliações internas quanto externas. |
| | As conclusões dos avaliadores |
| | Planos de ação corretiva |
| | As qualificações e independência do(s) avaliador(es) ou equipe de avaliação, incluindo conflitos de interesses em potencial. |

Você considera que a auditoria interna está em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna e o Código de Ética? (1321)

SIM NÃO Parcialmente

Quando a não conformidade com o Código de Ética ou com as Normas impactam o escopo geral ou a operação de atividade de auditoria, o executivo chefe de auditoria comunica a não conformidade e os impactos à alta administração e ao conselho? (1322)

SIM NÃO Parcialmente

Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna (2000)

Existe um plano para determinar as prioridades da auditoria interna? (2010)

SIM NÃO Parcialmente

Acerca deste plano, marque as alternativas a seguir:

| | |
|--|---|
| | É estabelecido pelo executivo chefe de auditoria |
| | Anteriormente a elaboração, são consultados o conselho e a alta administração para tirar conclusões à respeito do gerenciamento de riscos. |
| | É elaborado com base em uma avaliação de riscos documentada, realizada pelo menos anualmente. |
| | O executivo chefe de auditoria identifica e considera as expectativas da alta administração, do conselho e de outras partes interessadas acerca dos pareceres e outras conclusões de auditoria interna. |

No planejamento são incluídos trabalhos de consultoria? (2010,C1)

SIM NÃO Parcialmente

Na aceitação de trabalhos de consultoria, é considerado o potencial destes para aperfeiçoar o gerenciamento de riscos, adicionar valor e melhorar as operações da organização?

SIM NÃO Parcialmente

O planejamento da atividade de auditoria interna e os requisitos de recursos, incluindo alterações interinas significativas, são comunicados à alta administração e ao conselho para revisão e aprovação? (2020)

SIM NÃO Parcialmente

Há controles para assegurar que os recursos da auditoria interna sejam suficientes e aplicados para o cumprimento do planejamento aprovado? (2030)

SIM NÃO Parcialmente

Quais? _____

São estabelecidas políticas e procedimentos pelo executivo chefe de auditoria para orientar a atividade de auditoria interna? (2040)

SIM NÃO Parcialmente

Quais? _____

No decorrer das atividades, é/já foi necessária a utilização de outros prestadores de serviços de avaliação e consultoria, internos e/ou externos ao CEBRASPE? (2050)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, o trabalho de auditoria interna estava/é dependente de tais prestadores?

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, foi desenvolvido um processo coordenado de atividades para assegurar a cobertura apropriada e a minimização da duplicação de esforços?

SIM NÃO Parcialmente

São realizados reportes periódicos à alta administração e ao conselho sobre o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna e o seu desempenho de forma geral? (2060)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, com que frequências são realizados? _____

Nos reportes periódicos, constam informações sobre:

| | |
|--|---|
| | O estatuto de auditoria |
| | A independência da atividade de auditoria interna |
| | O plano de auditoria e o progresso em relação ao Plano |
| | Requisitos de recursos |
| | Resultados das atividades de auditoria |
| | O nível de conformidade com as Normas e os planos de ação para abordar quaisquer questões significativas de conformidade. |
| | O risco aceito pela administração que possa ser inaceitável para a organização. |

Natureza do Trabalho (2100)

A atividade interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, utilizando uma abordagem sistemática, disciplinada e com base em riscos.

Acerca da contribuição da auditoria interna para os processos de governança da organização, marque os itens que são executados por esta seção (2110):

| | |
|--|--|
| | Auxílio na tomada de decisões estratégicas e operacionais. |
| | Supervisão do gerenciamento de risco e controles. |
| | Promoção da ética e dos valores apropriados dentro da organização. |
| | Asseguração do gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e da prestação de contas |
| | Comunicação das informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas da organização. |
| | Coordenação das atividades e da comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos, outros prestadores de avaliação e a administração. |

Os processos de gerenciamento de riscos são monitorados através de atividades contínuas de gerenciamento, de avaliações específicas ou ambos? (2120)

SIM NÃO Parcialmente

Acerca do controle de riscos, são desempenhadas atividades para assegurar que: (2120)

| | |
|--|---|
| | Os objetivos da organização dão suporte e estão alinhados com a missão da organização. |
| | Os riscos significativos são identificados e avaliados |
| | Respostas apropriadas aos riscos são selecionadas de forma a alinhar os riscos com o apetite de risco da organização. |
| | Informações de riscos relevantes são capturadas e comunicadas de forma oportuna através da organização, permitindo que colaboradores administração e conselho cumpram com suas responsabilidades. |

São avaliadas as exposições a riscos relacionadas à governança, às operações e aos sistemas de informação da organização, em relação a: (2120,A1)

| | |
|--|--|
| | Alcance dos objetivos estratégicos da organização; |
| | Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; |
| | Eficácia e eficiência das operações e programas; |
| | Salvaguarda dos ativos; |
| | Conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos. |
| | Avaliação do potencial risco de fraudes |
| | Gerenciamento do risco de fraudes |

Como funciona a avaliação dos processos de gerenciamento de riscos da organização? (2120, A2)

É importante ressaltar que a responsabilidade pelo gerenciamento de riscos com eficácia é da organização, a função da auditoria interna é apenas avaliar os processos utilizados pela administração e propor melhorias. Existem atividades contínuas para auxiliar a organização a manter controles eficazes a partir da avaliação sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias? (2120)

SIM NÃO Parcialmente

São avaliadas a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, com relação a (2130):

| | |
|--|--|
| | Alcance dos objetivos estratégicos da organização; |
| | Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; |
| | Eficácia e eficiência das operações e programas; |
| | Salvaguarda dos ativos; |
| | Conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos. |

Auto avaliação acerca do cumprimento de competências da auditoria interna no que diz respeito à governança, riscos e controles.

| | SI M | NÃ O | Parci al |
|---|---------|---------|-------------|
| Contribuo para o desenvolvimento de uma cultura orientada para o risco dentro da organização | | | |
| Opero dentro das estruturas da organização para governança, risco e controle | | | |
| Aplico os conceitos de controles durante as atividades de auditoria | | | |
| Asseguro que as atividades de auditoria interna estão alinhadas e aprimoram a estratégia de gerenciamento de riscos corporativos e o perfil de risco da organização | | | |
| Asseguro que as propostas de melhoria dos controles internos sejam equilibradas com os objetivos e capacidades da organização | | | |
| Apoio uma cultura de consciência de risco de fraude em todos os níveis da organização | | | |
| Avalio e contabilizo o potencial de risco de fraude e identifica tipos comuns de fraude associados à organização | | | |
| Avalio e contabilizo o potencial de risco de fraude e identifica tipos comuns de fraude associados ao trabalho de auditoria interna | | | |
| Mantenho um entendimento dos processos usados para apoiar as investigações de fraude | | | |

É desenvolvido e documentado um planejamento para cada trabalho de auditoria? (2200)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, o planejamento inclui:

| | |
|--|-------------------------------------|
| | Os objetivos |
| | O escopo |
| | O prazo. |
| | A alocação de recursos do trabalho. |
| | |
| | |

No planejamento são consideradas (2201):

| | |
|--|--|
| | As estratégias, objetivos e riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho de auditoria; |
| | As estratégias e objetivos da atividade que está sendo revisada; |
| | Os meios pelos quais a atividade controla seu desempenho; |
| | Os riscos significativos para os objetivos, recursos e operações da atividade; |
| | Os meios pelos quais o impacto potencial dos riscos é mantido em um nível aceitável. |
| | A adequação e a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da atividade, comparativamente a uma estrutura ou modelo compatível; |
| | As oportunidades de realizar melhorias significativas nos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da atividade. |

Como é a comunicação com a área a ser auditada? (2201.C1)

Acerca dos objetivos dos trabalhos de auditoria interna, marque o que for aplicado nesta seção: (2210)

| | |
|--|--|
| | São estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. |
| | Antes da definição dos objetivos é realizada uma avaliação preliminar dos riscos relevantes para a atividade sob revisão. |
| | Ao desenvolver os objetivos do trabalho são consideradas a probabilidade de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições. |
| | É verificado se os critérios estabelecidos pela administração e/ou o conselho são adequados para determinar se os objetivos e metas têm sido alcançados. |
| | São utilizados critérios adequados para avaliar a governança, o gerenciamento de riscos e os controles. |
| | Os objetivos de trabalho de consultoria são consistentes com os valores, estratégias e objetivos. |

Acerca do escopo dos trabalhos de auditoria interna, marque o que for aplicado nesta seção: (2220)

| | |
|--|---|
| | O escopo estabelecido sempre é suficiente para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria. |
| | O escopo inclui considerações sobre sistemas, registros, pessoal e propriedades físicas relevantes, incluindo aqueles sob o controle de terceiros. |
| | Caso os auditores internos desenvolvam restrições quanto ao escopo durante o trabalho, estas restrições são discutidas com o cliente para se determinar se o trabalho irá continuar. |
| | Durante os trabalhos de consultoria, os auditores internos abordam os controles de forma consistente com os objetivos do trabalho e estão alertas para pontos significativos de controle. |

Execução do Trabalho de Auditoria (2300)

Usualmente, as informações obtidas nos trabalhos de auditoria com relação aos seus objetivos são (2310):

| | |
|--|---|
| | Suficientes. Informação suficiente é fatural, adequada e convincente de forma que uma pessoa prudente e informada chegaria às mesmas conclusões que o auditor. |
| | Confiáveis. Informação confiável é a melhor informação possível de ser obtida através da utilização de técnicas de auditoria apropriadas. |
| | Relevantes. Informação relevante dá suporte às observações e recomendações do trabalho de auditoria e é consistente com os objetivos do trabalho de auditoria. |
| | Úteis. Informação útil auxilia a organização a atingir as suas metas. |

O executivo chefe da auditoria supervisiona adequadamente os trabalhos de auditoria para assegurar que os objetivos sejam alcançados, a qualidade seja assegurada e que a equipe seja desenvolvida (2340).

SIM NÃO Parcialmente

O chefe de auditoria pode designar membros da equipe da atividade de auditoria interna com a adequada experiência para efetuar a revisão.

A evidência da supervisão é documentada e mantida? (2340)

SIM NÃO Parcialmente

Comunicação dos Resultados (2400)

Os resultados dos trabalhos de auditoria interna são divulgados? (2400)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, as comunicações incluem (2410):

| | |
|--|---|
| | Objetivos do trabalho de auditoria. |
| | Escopo do trabalho de auditoria. |
| | Resultados do trabalho de auditoria. |
| | Todas as recomendações e/ou planos de ação aplicáveis. |
| | Quando apropriado, a opinião dos auditores internos. * Uma opinião deve levar em conta as expectativas da alta administração, conselho e outras partes interessadas e deve estar suportada por informação suficiente, confiável, relevante e útil. |

Há divulgação dos resultados para partes externas à organização?

SIM NÃO Parcialmente

Neste caso, a comunicação contém limitações sobre a distribuição e o uso dos resultados?

SIM NÃO Parcialmente

Usualmente, as comunicações dos resultados dos trabalhos de auditoria são (2420):

Solicitar e avaliar divulgações

| | |
|--|--|
| | Precisas. Comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos fundamentais |
| | Objetivas. Comunicações objetivas são justas, imparciais e neutras e são o resultado de um julgamento justo e equilibrado de todos os fatos e circunstâncias relevantes. |
| | Claras. Comunicações claras são facilmente compreendidas e são lógicas, evitam linguagem técnica desnecessária e fornecem todas as informações significativas e relevantes. |
| | Concisas. Comunicações concisas são diretas e evitam elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e excesso de palavras. |
| | Construtivas. Comunicações construtivas são úteis ao cliente do trabalho de auditoria e à organização e conduzem às melhorias onde seja necessário. |
| | Completas. Comunicações completas não omitem qualquer dado que seja essencial à audiência alvo e incluem todas as informações significativas e relevantes e as observações que dão suporte às recomendações e conclusões. |
| | Tempestivas. Comunicações tempestivas são oportunas e práticas, dependem da importância do ponto, permitem à administração aplicar as ações corretivas apropriadas. |

A não conformidade com o Código de Ética ou com as Normas já impactaram um trabalho específico? (2431)

SIM NÃO Parcialmente

Se sim, a comunicação foi divulgada de maneira apropriada? (2431)

São emitidas opiniões gerais nas comunicações? (2450)

SIM NÃO

Se sim, estas opiniões incluem:

| | |
|--|--|
| | O escopo, incluindo o período de tempo a que diz respeito à opinião. |
| | As limitações de escopo. |
| | A consideração de todos os projetos relacionados, incluindo a dependência de outros provedores de avaliação. |
| | Um resumo das informações que suportam a opinião. |
| | O risco, estrutura de controle ou outros critérios utilizados como base para a opinião geral; e |
| | A opinião geral, julgamento ou conclusão alcançada. |

Monitoramento do Progresso (2500)

O executivo chefe de auditoria estabeleceu e mantém um sistema para monitorar a disposição dos resultados comunicados à administração? (2500)

SIM NÃO Parcialmente

Há um processo de acompanhamento, para monitorar e assegurar que as ações da administração tenham sido implantadas com eficácia ou que a alta administração tenha aceitado o risco de não aplicar qualquer ação?

SIM NÃO Parcialmente

A atividade de auditoria interna monitora se a disposição dos resultados dos trabalhos de consultoria na extensão previamente acordada com o cliente?

SIM NÃO Parcialmente

Comunicação da Aceitação de Riscos (2600)

Alguma vez o executivo chefe de auditoria constatou que a administração aceitou um nível de risco que poderia ser inaceitável para a organização? (2600)

SIM NÃO

Se sim, quais providências foram tomadas?
