

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO**

**FECAP**

**MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

**APARECIDA GONÇALVES DA SILVA**

**A PERCEÇÃO DE GESTORES SOBRE AS PRÁTICAS DA  
AUDITORIA INTERNA EM UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA  
PÚBLICA**

**SÃO PAULO**

**2015**

**APARECIDA GONÇALVES DA SILVA**

**A PERCEÇÃO DE GESTORES SOBRE AS PRÁTICAS DA  
AUDITORIA INTERNA EM UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA  
PÚBLICA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de  
Comercio Álvares Penteado - FECAP, como  
requisito para obtenção do título de Mestre em  
Administração.

**Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi**

**SÃO PAULO**

**2015**

**APARECIDA GONÇALVES DA SILVA**

**A PERCEPÇÃO DE GESTORES SOBRE AS PRÁTICAS DA AUDITORIA  
INTERNA EM UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção **do título de Mestre em Administração.**

**COMISSÃO JULGADORA**

---

**Professor Doutor Antônio Benedito Silva Oliveira**  
**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP**

---

**Professor Doutor Marcos Reinaldo Severino Peters**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Professor Doutor Cláudio Parisi**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 10 de Agosto de 2015.**

## DEDICATÓRIA

Dedico aos meus amados pais – Amélia e Ocires – que me orientaram desde os primeiros passos da minha vida, a minha irmã Ariane, a minha avozinha Ermínia, aos verdadeiros amigos, em especial ao meu orientador Prof. Doutor Claudio Parisi e a todos os meus queridos e admiráveis professores por todo auxílio necessário.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus e à Nossa Senhora de Aparecida, pois, sem a minha fé, eu não teria forças para chegar a lugar nenhum.

Ao Centro Universitário FECAP / SP - UNIFECAP (Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP), que forneceu toda a infraestrutura e o suporte necessário para a concretização da pesquisa.

À Coordenação do Curso, que permitiu a realização do estudo.

Ao orientador, Prof. Doutor Claudio Parisi, pelo acompanhamento pontual e competente.

Aos professores do curso de PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* - MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO (ÊNFASE EM FINANÇAS), que apresentaram comprometimento nos ensinamentos durante todo o decorrer do respectivo curso.

Aos Professores participantes da comissão julgadora, que se dispuseram a participar desta importante etapa de conclusão do curso.

À Instituição financeira pesquisada e aos gestores que colaboraram com esta pesquisa.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

## RESUMO

Esta pesquisa evidencia as práticas da Auditoria Interna como instrumental de gestão influenciável à melhoria de Desempenho, pela análise da percepção de gestores de uma Instituição Financeira Pública. Como método de pesquisa, foi feita pesquisa de caráter descritivo quali-quantitativo, com estudo de campo de única observação, por meio de investigação por questionário, tendo como população gestores diretamente ligados e subordinados à área de Auditoria Interna (grupo de controle) e às áreas Administrativas de planejamento estratégico e subordinadas (grupo de usuários). Para alcançar o objetivo, foram utilizadas *surveys* de questionário, com disponibilidade de acesso *online*, através de *link web*. Os resultados da pesquisa confirmaram a percepção dos gestores quanto a utilização da Auditoria Interna como instrumental na tomada de decisão, influenciável a melhorias no processo de planejamento estratégico e efeitos no ciclo administrativo da instituição nos aspectos da Auditoria de Desempenho. Dentre os principais achados, foi evidenciado que, na percepção dos gestores, a instituição financeira pesquisada apresenta preocupação em gestão orientada a resultados, porém, a Auditoria Interna, aparentemente, está mais focada no controle (avaliação do desempenho realizado) e não em planejamento (crítica do desempenho planejado).

**Palavras-Chaves:** Auditoria Interna. Auditoria de Desempenho. Controle. Gestão Pública. Tomada de decisão.

## **ABSTRACT**

This research highlights the practices of internal audit as an instrument influenced management to improve performance, through the review of the perception of managers of a Public Financial Institution. It was a qualitative and quantitative descriptive study, with a single observation field study, by means of a questionnaire investigation. The main population was composed of managers and subordinates to the area of internal audit (control group) and the Administrative strategic planning and subordinate areas (user group). To reach the goal of the study, it was applied questionnaire surveys, available online. The survey results confirmed the perception of the use of internal audit as an instrument in decision making, susceptible to improvement in the strategic planning process and effects on the administrative cycle of the institution, on aspects of Performance Audit. Among the main findings, it was evident that the perception of managers, that the researched financial institution shows concern in results-oriented management but the internal audit is apparently more focused on the control (in the evaluation of the implemented performance) rather than planning (in the criticism of planned performance).

**Keywords:** Internal Audit. Performance audit. Control. Public Administration. Decision taking.

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1 - Níveis de estratégia e as tarefas relacionadas .....</b>	<b>22</b>
<b>FIGURA 2 - Principais abordagens em auditoria operacional (Auditoria de Desempenho) .....</b>	<b>28</b>
<b>FIGURA 3 - Processo lógico de auditorias operacionais.....</b>	<b>29</b>
<b>FIGURA 4 - Vetores que podem ser estruturados e combinados para prática da função organizacional auditoria .....</b>	<b>30</b>
<b>FIGURA 5 - Subdivisão da auditoria administrativa / técnica / operacional: auditoria operacional; auditoria de gestão.....</b>	<b>31</b>
<b>FIGURA 6 - Demonstração da influência do trabalho de Auditoria de Desempenho e a gestão da empresa .....</b>	<b>33</b>
<b>FIGURA 7 - Organograma do conglomerado da instituição financeira .....</b>	<b>56</b>
<b>FIGURA 8 - Organograma da auditoria geral .....</b>	<b>57</b>
<b>FIGURA 9 - Superintendência nacional inteligência corporativa e estratégia..</b>	<b>58</b>
<b>FIGURA 10 - Diagrama de insumo-produto.....</b>	<b>86</b>

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Distinção entre Auditoria de Desempenho, auditoria de conformidade e avaliação de programas .....	36
QUADRO 2 - Relação entre o objetivo (finalidade) do questionamento e as questões.....	46
QUADRO 3 - Diagrama representativo população pesquisada .....	55
QUADRO 4 - Escala convencional de <i>likert</i> .....	61
QUADRO 5 - Comparação do índice estatístico média entre o grupo administrativo e o grupo auditoria) .....	87
QUADRO 6 - Resumo dos objetivos / categorias .....	91

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Área de atuação dos respondentes .....	63
TABELA 2 - Cargo de atuação dos respondentes.....	63
TABELA 3 - Tempo de exercício no cargo mencionado .....	64
TABELA 4 - Tempo de vínculo empregatício dos respondentes .....	64
TABELA 5 - (Q1) Nesta instituição tem-se realizado trabalho com foco na eficiência, eficácia e efetividade.....	65
TABELA 6 - (Q2) Focar o trabalho na eficiência, eficácia e efetividade ainda apresenta dificuldades .....	65
TABELA 7 - (Q3) O modelo de gestão tem-se adequado ao novo modelo de gestão pública, ou seja, volta-se a economicidade nos processos e nas atividades .....	66
TABELA 8 - (Q4) Os relatórios e as propostas de melhorias apontadas pela Auditoria Interna gradativamente é utilizado e implementado ao processo de tomada de decisão.....	67
TABELA 9 - (Q5) O monitoramento constante acarreta a remodelagem imediata de processo(s) e de atividade(s) quando identificado inconsistências ao planejamento inicial.....	68
TABELA 10 - (Q6) Os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para que os negócios da instituição voltem-se a racionalização dos processos e evitem desperdícios .....	69
TABELA 11 - (Q7) Os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para que os processos e rotinas de trabalho passem por avaliações periódicas e sejam monitorados constantemente .....	70
TABELA 12 - (Q8) As informações gerenciais são padronizadas; centralizadas e disponíveis de forma clara .....	71
TABELA 13 - (Q9) A transparência e a fidedignidade das informações gerenciais agilizam o processo decisório.....	72
TABELA 14 - (Q10) A Auditoria Interna atua concomitantemente à execução dos processos e das atividades e auxilia a adoção de medidas preventivas.....	73

<b>TABELA 15 - (Q11) Há trabalho conjunto e integrado entre a equipe de Auditoria Interna e a gestão .....</b>	<b>74</b>
<b>TABELA 16 - (Q12) A ineficiência nos processos e nos controles internos das unidades influencia as auditorias de conformidade (aquela voltada a verificação da situação da empresa às exigências legais) .....</b>	<b>74</b>
<b>TABELA 17 - (Q13) A Auditoria Interna atua proativamente e com eficácia na identificação de fraudes.....</b>	<b>75</b>
<b>TABELA 18 - (Q14) O sistema de controle interno é eficaz para inibir a ocorrência de erros e fraudes (os procedimentos operacionais são devidamente normatizados) .....</b>	<b>76</b>
<b>TABELA 19 - (Q15) os manuais normativos são periodicamente revisados e atualizados tempestivamente mediante proposta de melhoria apontados pela Auditoria Interna.....</b>	<b>77</b>
<b>TABELA 20 - (Q16) A Auditoria Interna influencia a tomada de decisão dos gestores por meio dos relatórios que elabora.....</b>	<b>78</b>
<b>TABELA 21 - (Q17) As recomendações da Auditoria Interna que foram implantadas produziram resultados práticos satisfatórios .....</b>	<b>78</b>
<b>TABELA 22 - (Q18) As recomendações da Auditoria Interna que foram implantadas otimizaram os resultados e agregaram valor ao negócio da empresa.....</b>	<b>79</b>
<b>TABELA 23 - (Q19) As informações gerenciais são direcionadas à balizar as necessidades do processo de tomada de decisão .....</b>	<b>80</b>
<b>TABELA 24 - (Q20) As áreas administrativas gerenciais são "clientes" da Auditoria Interna em termos de informações gerenciais subsidiárias à tomada de decisão .....</b>	<b>82</b>
<b>TABELA 25 - (Q21) Além do subsidio informacional, a Auditoria Interna participa no processo de tomada de decisão dos assuntos ligados à gestão administrativa .....</b>	<b>83</b>
<b>TABELA 26 - (Q22) Os instrumentos de avaliação de resultado e desempenho são suficientes e adequados.....</b>	<b>84</b>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA.....	18
1.2 OBJETIVO.....	19
1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO .....	19
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	20
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>21</b>
2.1 CONTROLE INTERNO E CONTROLE EXTERNO NA AREA PÚBLICA.....	24
2.2 AUDITORIA INTERNA .....	25
2.3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE AUDITORIA DE CONFORMIDADE E AUDITORIA DE DESEMPENHO .....	27
2.3.1 AUDITORIA DE DESEMPENHO .....	34
2.3.2 INTOSAI .....	37
2.4 PESQUISAS REFERENTES À ASSUNTOS RELACIONADOS AO TEMA DE PESQUISA.....	39
2.4.1 PESQUISAS SOBRE AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	39
2.4.2 PESQUISAS SOBRE AUDITORIA EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS .....	40
2.4.3 PESQUISAS SOBRE CONTROLES INTERNOS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS .....	41
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>43</b>
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	43
3.2 ESTRATÉGIA DA PESQUISA .....	44
3.2.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....	44
3.2.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO PESQUISADO E DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS .....	44
3.2.3 ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO E DA PESQUISA DE CAMPO .....	44
3.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	54

3.4 POPULAÇÃO .....	54
3.5 PRÉ-TESTE DO INSTRUMENTO QUESTIONÁRIO .....	59
3.6 COLETA DE DADOS .....	59
3.7 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS .....	60
<b>4 APURAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS .....</b>	<b>63</b>
4.1 ANÁLISE DA POPULAÇÃO PESQUISADA.....	63
4.2 RESULTADOS OBTIDOS, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA.....	64
4.2.1 EXPOSIÇÃO GLOBAL DOS RESULTADOS OBTIDOS INDIVIDUALMENTE POR CADA ASSERTIVA .....	64
4.2.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS POR GRUPO: FOCO NO GRUPO ADMINISTRATIVO (GRUPO DE USUÁRIOS) E NO GRUPO AUDITORIA (GRUPO DE CONTROLE).....	85
4.2.3 ANÁLISE FINAL - SÍNTESE DOS RESULTADOS OBTIDOS: ANÁLISE POR BLOCO DE OBJETIVO/CATEGORIA .....	90
4.3 RECOMENDAÇÕES À INSTITUIÇÃO COMO RESULTADO DAS ANÁLISES DOS RESULTADOS OBTIDOS .....	94
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>98</b>
<b>GLOSSÁRIO.....</b>	<b>109</b>
<b>APÊNDICE A – CARTA DE INFORMAÇÃO AO SUJEITO.....</b>	<b>112</b>
<b>APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA .....</b>	<b>113</b>
<b>APÊNDICE C – TEMPO DE EXERCÍCIO NO CARGO DE ATUAÇÃO .....</b>	<b>118</b>
<b>APÊNDICE D – TEMPO DE VINCULO EMPREGATÍCIO .....</b>	<b>120</b>
<b>APÊNDICE E – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS ASSERTIVAS POR GRUPO</b>	<b>122</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Na concepção de Marques W.L (2010), a Auditoria utiliza princípios e ferramentas contábeis. Portanto, do ponto de vista gerencial, subsidia e embasa a tomada de decisão, por meio dos relatórios levantados. O autor destaca que, em decorrência da Globalização, ela deixou de ser vista como uma obrigatoriedade, tornando-se uma necessidade para as Empresas. Complementa que as Auditorias podem ser classificadas em externa e interna e se dispor em diversas áreas de gestão (por exemplo: auditoria de sistemas, auditoria de demonstrações financeiras, auditoria contábil, etc).

[...] Auditoria Interna – analisa os atos e fatos ocorridos dentro de uma instituição, por funcionários dessa mesma instituição denominados auditores internos; Auditoria Externa ou Independente – os atos e fatos são verificados por profissional liberal ou instituição independente daquela, auditada, portanto, estranhos à instituição; [...]. (CHAVES, 2011, p. 16).

Conforme Marques W.L. (2010), o processo de Auditoria Interna subsidia a Auditoria Externa; ambas realizam trabalhos idênticos, utilizam as mesmas técnicas, têm a atenção voltada para o controle interno e formulam sugestões de melhoria. Fulgencio (2007, p. 71) define Auditoria Interna como: "Serviço ou departamento de uma entidade incumbido pela direção de efetuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vistas a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou praticas ineficazes."

Auditoria Interna é um tema complexo, amplo, com inúmeras vertentes, enfoques, porém, de suma importância em qualquer abordagem. Artigos científicos publicados recentemente (citados ao longo deste trabalho) demonstram que a abordagem desse tema passou a ter maior incidência de discussão, após a ocorrência de grandes escândalos financeiros. Embora as pesquisas sobre esse tema Auditoria Interna sejam escassas, os estudos apontam uma evolução no campo de sua atuação e função indispensável.

Estudos demonstram que, no decorrer do tempo, estruturas, conceitos, enfoques, funções e artefatos relacionados ao desempenho da atividade de auditoria têm evoluído e permanecem em constante evolução. Uma boa demonstração

(sucinta e objetiva) dessa evolução conceitual e funcional da auditoria é o estudo de Almeida, B.J.M. (2005), que demonstra uma análise comparativa das três estruturas: a) conceituais (fundamentos de auditoria estabelecidos por Mautz e Sharaf (1961), Flint (1988) e Lee (1996)), realçando a correspondência ou não dos postulados (princípios) básicos (relações entre o auditor e o gestor, legislação, formação e independência do auditor, parecer do auditor); b) comportamentais (qualidade da informação, custo-benefício, ética, controle interno, extrapolação) e c) funcionais.

Um panorama dos estudos acadêmicos exprime, em sua maioria, que o trabalho de Auditoria Interna acarreta um maior Controle Interno e, conseqüentemente, benefícios relativos à gestão de risco, otimização dos resultados, agregação de valor à empresa e uma gestão embasada nas boas práticas da Governança Corporativa.

Conforme as pesquisas de Almeida, B.J.M (2005), Abbott et al (2007, tradução nossa) e Krishnan (2005, tradução nossa), de modo geral, o tema Auditoria (seja ela interna ou externa), inevitavelmente remete a conceitos relacionados à Governança Corporativa, ao Controle Interno, ao Comportamento dos Auditores e dos Gestores e à sua função social (responsabilidade social da empresa e do valor social da informação financeira).

Nesse cenário, a Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. Suas boas práticas convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses, com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade (IBGC, Código das melhores práticas de governança corporativa, 2009, p. 19). Assim, fica teoricamente implícito o vínculo estabelecido entre a função Auditoria Interna, as boas Práticas de Governança Corporativa e os Controles (internos e externos)

No Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU) (Brasil, 2010), é proposto um modelo de Governança (Gestão) para a área pública, embasado na Economicidade (redução de custo sem afetar a qualidade do produto - bens e serviços providos). Para tanto, é sugerido um modelo de Auditoria de Governança, voltado à verificação de práticas gerenciais e sistemas de

gerenciamento, com o objetivo de averiguar a economicidade, a eficiência na aquisição e a aplicação dos recursos e a eficácia e efetividade dos resultados alcançados (Auditoria de Desempenho ou Auditoria Operacional). (BRASIL, 2010).

Clark, Martinis e Krambia-Kapardis (2007, tradução nossa) apontam que a adequação da governança corporativa e a qualidade da auditoria são de suma importância para as empresas, tanto do setor privado quanto público.

Há muito tempo, a função da Auditoria Interna deixou de ser considerada uma simples verificação dos lançamentos contábeis da empresa, para se tornar uma ferramenta indispensável de gestão.

Lélis e Pinheiro (2012) informam que houve uma evolução no campo da Auditoria interna, ao apontarem três paradigmas (modelos) de enfoque de seus trabalhos ao longo do tempo: 1º - na observação e contabilização; 2º - no sistema de controles internos; 3º - atual enfoque, embasado na ótica dos processos, voltado à gestão dos riscos do negócio e às boas práticas da governança corporativa.

O referido estudo analisa diferentes aspectos da atividade de Auditoria Interna (capacitação dos auditores e características associadas a um bom trabalho de auditoria) e evidencia que os seus trabalhos contribuem para a melhoria do desempenho dos processos, da estrutura dos controles internos e da gestão de risco.

Leeuw (1996, tradução nossa) demonstra a utilização da auditoria em seu contexto mais atual, ou seja, seu uso como instrumento de gestão, voltado à mensuração do desempenho da gestão, ao qual se refere como auditoria da eficiência e eficácia. Para tanto, relaciona o novo modelo de gestão pública do tribunal de contas da Holanda com os aspectos da Auditoria de Desempenho (eficiência e eficácia da gestão interna; fiscalização da eficiência e eficácia da organização).

Ademais, destaca três razões para a relevância do foco dessa abordagem, ao expressar que: 1) por meio da Auditoria de Desempenho é possível distinguir as "ambições" das "intenções" dos gestores, ou seja, é possível mensurar o quanto das ações gerenciais atendem efetiva e eficazmente aos objetivos (planejamento) das empresas; 2) Auditoria, através de medidas de desempenho claras, pode desvendar conseqüências intencionais e não intencionais; 3) O *benchmark* de modelos de

gestão inovadores (como a implementação do novo modelo de gestão pública) não produz o mesmo efeito às empresas que os utilizam, porque enquanto os primeiros a adotar o novo modelo de gestão pode implementar a filosofia em prática e de fato criar sucessos, mais tarde, outras organizações começam a imitar seus antecessores de sucesso sem, no entanto, realizar o mesmo efeito (LEEuw, 1996, p. 2, tradução nossa). Assim, o autor informa que a Legitimação (autenticidade; a qualidade do governo ético-legal) tornou-se mais importante do que a inovação (novidade, aperfeiçoamento).

Na mesma esteira de Leeuw (1996, tradução nossa), Gronlund, Svardsten e Ohman (2011, tradução nossa) apontam a Auditoria de Desempenho como sinônimo de custo-benefício (*VFM - value for money*), sob uma ótica mais ampla de avaliação, que engloba aspectos econômicos e políticos relacionados à empresa. Gomes (2002) conclui que o objetivo da Auditoria de Desempenho visa, além da adequação e da conformidade dos atos de gestão, a resultados melhores.

Burnaby e Hass (2011, p. 753, tradução nossa) destacam que "a fiabilidade dos sistemas de organização, produção e desempenho devem ser continuamente avaliados para garantir a eficácia, a eficiência e a conformidade com as políticas da entidade e procedimentos". O Estudo aponta que a competição global, o aumento das expectativas de comunicação e de diálogo mundial tendem a acarretar o aumento da unificação em Auditoria Interna.

A Auditoria Interna como ferramenta de gestão, Auditoria de Desempenho (ou operacional), é uma área de objeto de pesquisa científica ainda em desenvolvimento, tanto que estudos e pesquisas voltadas a esse enfoque ainda são muito escassos. Entretanto, alguns estudos relacionados apontam que a utilização dessa ferramenta pode gerar grande eficiência e eficácia para as empresas.

No contexto mais atual e moderno de Auditoria na Administração Pública (Auditoria de Desempenho ou Operacional), os padrões embasam-se nas Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions), emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions), cuja referência é o Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010).

Nessa abordagem, percebe-se que a área pública se submete à incidência de fortes controles Externos e Internos. De modo geral, o controle externo na área pública é exercido pelo TCU, ao passo que o interno por órgãos competentes (ou seja, depende de cada órgão) e pela Controladoria Geral da União (GCU). Dessa forma, é imprescindível haver o alinhamento estratégico com a auditoria e os órgãos de controle.

Gonçalves et al (2013) abordam a relevância da maturidade do alinhamento estratégico com os órgãos de controle no Brasil. Os autores concluem que, no âmbito do Ministério Público da União (MPU), há um alinhamento incipiente. Assim, propõe-se desenvolver novos estudos, para conhecer o alinhamento estratégico com outras áreas de interesse público, visando a contribuir no desenvolvimento de ferramentas para a avaliação da gestão pública.

O promotor da Auditoria de Desempenho na área pública no Brasil é o TCU, cujo Manual de Auditoria Operacional é embasado nas normas (as chamadas ISSAIs) expedidas pela INTOSAI. E visto que esse espelha a aplicabilidade empírica das ISSAIs emitidas pela INTOSAI, ele será utilizado para nortear a elaboração deste estudo.

No Brasil, a maior parte dos estudos científicos realizados até momento se concentra na amostragem de empresas não financeiras listadas na Bolsa de Valores. Estes estudos estão embasados na auditoria de conformidade. Entretanto, os achados científicos não divergem em grande escala dos internacionais, quanto à importância da utilização da ferramenta Auditoria.

Bernardes e Guariente (2008) abordam a Auditoria Interna sob a ótica gerencial, demonstrando que os comitês de auditoria efetivos podem contribuir fortemente para estabelecer um controle interno que garanta a adoção das melhores práticas de Governança Corporativa.

Luca et al (2010) estabelecem vínculo direto da Auditoria com a Governança Corporativa, partindo do pressuposto da padronização e do controle relacionado a questões comportamentais e conduta ética nos âmbitos internos e externos. Ademais, evidenciam o comitê de auditoria como um dos principais instrumentos da Governança Corporativa para a melhoria e o aperfeiçoamento do processo de prestação de contas (*Accountability*). Entretanto, concluem que ainda são muito

incipientes as informações evidenciadas sobre os mecanismos de auditoria nas empresas listadas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa 1 e 2 e no Novo Mercado da Bovespa.

Araújo, Mendes e Lustosa (2012) ressaltam um ponto interessante relativo à Governança Corporativa e às especificidades das instituições financeiras bancárias, ao afirmarem que:

A literatura que trata de governança corporativa em bancos tem revelado uma série de fatores que justificariam a adoção de diferentes práticas de governança por parte das referidas instituições em comparação às empresas de setores não financeiros. Fatores como o menor grau de transparência, o maior grau de regulamentação, o maior destaque que se dá ao papel dos credores e do governo e a estrutura de capital diferenciada têm se revelado como determinantes para a adoção de mecanismos distintos de governança por parte dos bancos. (ARAÚJO; MENDES; LUSTOSA, 2012, p. 80 - Conclusões).

Entretanto, os autores observam que as divergências das características entre as instituições financeiras e as não-financeiras não demonstram-se suficientes para justificar as diferenças do grau de aplicabilidade das práticas de governança corporativa nos dois grupos e concluem que os mecanismos de mercado e a própria regulamentação podem minimizar as diferenças de práticas de governança corporativas pela amostra estudada.

Nesse sentido, com este estudo, contribui-se para disseminar esclarecimentos sobre as práticas da Auditoria Interna no suporte à gestão, além de contemplar o detalhamento dos aspectos relativos à legalidade e formalidade dos aspectos técnicos da execução do trabalho da Auditoria Interna. Assim, o tema desta pesquisa é a Auditoria Interna (Auditoria de Desempenho) e suas contribuições para a melhoria de Desempenho em uma Instituição Financeira Pública.

## 1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

Na percepção de gestores da área de Auditoria Interna e de Planejamento Estratégico, como as práticas da Auditoria Interna influenciam a melhoria de Desempenho em uma Instituição Financeira Pública?

## 1.2 OBJETIVO

Evidenciar, sob a percepção dos gestores vinculados à área de Auditoria Interna e subordinadas e à áreas administrativas de Planejamento Estratégico e subordinadas, as práticas da Auditoria Interna como instrumental de gestão influenciável na melhoria de Desempenho em uma Instituição Financeira Pública.

## 1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

Há uma crescente relevância e um interesse acadêmico voltado ao campo da nova modalidade de Auditoria, denominado Auditoria de Desempenho. Ademais, há complexidade na definição dos mais adequados e relevantes indicadores de desempenho.

Dessa forma, há problemas na mensuração do critério "subjetividade" no processo avaliativo e de viabilização da Auditoria de Desempenho na área Pública. Isso devido à dificuldade de institucionalizar a Gestão orientada para Resultado na área Pública no Brasil (o que envolve questões culturais, políticas e a formação de profissionais capacitados para atuar nessa nova modalidade da auditoria) conforme Félix (2008); Freitas e Guimarães (2005); Jund Filho (2002); Leal (2006); Matos (2006); Rocha (1990, 2007, 2013a, 2013b ); Teixeira et al (2007); Torres, F. R. e Torres, C. R. (2011).

Este estudo se justifica por ser único, e visa a explorar o pressuposto de melhoria de desempenho em decorrência da adoção de práticas do "novo modelo de Gestão Pública": Gestão orientada para Resultado, sob a influência da Auditoria Interna, voltada ao enfoque da modalidade da Auditoria de Desempenho em uma instituição financeira pública.

Nesse sentido, objetiva-se a disseminar informações e esclarecimentos sobre a percepção da importância das práticas da Auditoria Interna em uma instituição financeira pública, além da sua aplicação como ferramenta de gestão, com enfoque na Auditoria de Desempenho.

Espera-se que esta pesquisa contribua para otimizar e institucionalizar a Auditoria Interna, como ferramenta auxiliar à Gestão orientada para Resultado na área Pública no Brasil; ou seja, para otimizar e institucionalizar a Auditoria de Desempenho. Ademais, para a desmistificação cultural dos trabalhos da Auditoria Interna, vistos como algo punitivo. Quanto à aplicabilidade para a empresa pesquisada, espera-se colaborar para maximizar a eficiência operacional da Instituição Financeira e, conseqüentemente, seu Resultado Estratégico.

A escolha da Instituição Financeira Pública como objeto do estudo justifica-se por suas características operacionais, porte e complexidade: uma instituição financeira com um papel funcional social, alicerçado na responsabilidade socioambiental. Atualmente, ocupa uma posição consolidada no mercado como um banco de grande porte, possui uma ampla e diversificada gama de atuação e atua como principal agente das políticas públicas governamental.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado como se segue:

Capítulo 1: apresenta a introdução ao assunto, contextualização do tema, questão de pesquisa, objetivo, justificativa e contribuição do estudo e estrutura do trabalho;

Capítulo 2: apresenta a fundamentação teórica, por meio de pesquisas com enfoque em controle interno e externo na área pública, a Auditoria Interna, a Auditoria de Desempenho, a diferenciação entre a auditoria de conformidade e a Auditoria de Desempenho, INTOSAI, a auditoria na administração pública, a auditoria em instituições financeiras e os controles internos em instituições financeiras;

Capítulo 3: apresenta a metodologia adotada no desenvolvimento da pesquisa;

Capítulo 4: apresenta a apuração e discussão dos resultados, pela análise e interpretação dos dados obtidos nos questionários;

Capítulo 5: apresenta as considerações finais.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

De acordo com o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2009, p. 48), a Auditoria Interna não deve somente pontuar irregularidades e ser algo punitivo, seu trabalho deve propiciar melhoria de processos e práticas a partir do aperfeiçoamento do ambiente de controles. Assim, seu trabalho deve estar em alinhamento à estratégia da organização.

Essa definição da função da Auditoria interna se relaciona diretamente às exigências e adequações proferidas pela Lei Sarbanes-Oxley de 2002, que exige das empresas a manutenção de controles internos sólidos e eficazes a fim de dificultar ocorrências de fraudes e corroborar para elaboração de demonstrações financeiras fidedignas. (REEVE et al, 2010).

Esse maior controle propicia ao gestor uma visão sistêmica dos negócios da empresa, o que possibilita tomada de decisões focadas em aspectos pontuais (ou seja, conveniente a uma área específica ou a um negócio específico), porém, com a visibilidade do reflexo da referida ação para o negócio global da empresa.

Como conclui Peleias (1992), a avaliação do desempenho dos gestores e das áreas administrativas formaliza a existência do controle nas organizações. Esse controle ocorre por meio de um processo de planejamento integrado, embasado no pleno conhecimento, na habilidade e na competência dos gestores, relativamente às atividades micro e macroeconômicas da organização.

Em complemento aos achados de Peleias (1992), Grateron (1999, p. 6) define que "a Auditoria da Gestão pretende avaliar os resultados obtidos pela gestão no que tange a eficiência, eficácia e economia na obtenção dos objetivos planejados". O autor conclui que "a Auditoria de Gestão, em essência, tem se constituído como uma concepção necessária para o fortalecimento das organizações públicas no seu processo de ajustes às modernas práticas de gestão [...]" (GRATERON, 1999, p. 16).

Ainda sob a ótica da gestão, Hrebiniak (2005) define que a estratégia corporativa se preocupa com toda a organização, enfocando áreas como a gestão de portfólios, a diversificação e a alocação de recursos nas várias áreas ou unidades

operacionais que compõem o empreendimento como um todo. Em uma corporação, os níveis de estratégia e as tarefas relacionadas seriam vistos conforme a Figura 1, adiante:

**FIGURA 1 - NÍVEIS DE ESTRATÉGIA E AS TAREFAS RELACIONADAS**

Nível	Exemplos de problemas ou tarefas
Estratégia corporativa	<ul style="list-style-type: none"><li>■ Gestão de portfólio</li><li>■ Diversificações, incluindo a integração vertical</li><li>■ Alocação de recursos nos vários negócios</li></ul>
Estratégia de negócios, divisional ou UEN	<ul style="list-style-type: none"><li>■ Quais produtos e serviços oferecer</li><li>■ Como competir</li><li>■ Obter vantagem competitiva em um setor</li><li>■ Como diferenciar a empresa em um determinado mercado</li></ul>
Estratégia dentro dos negócios	<ul style="list-style-type: none"><li>■ Planos funcionais</li></ul>

Fonte: HREBINIAK (2005, p. 55).

O ponto de equilíbrio estabelecido entre a Gestão e a Auditoria Interna é caracterizado por um maior controle interno. Conforme D'Avila e Oliveira, M. A. M. (2002), trata-se de um processo, executado pelo conselho de administração, pela gerência e outras pessoas de alguma organização, desenhado para fornecer segurança razoável sobre o alcance de objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência operacional; mensuração de desempenho e divulgação financeira; proteção de ativos; cumprimento de leis e regulamentações.

Em resumo, a Auditoria Interna é um órgão que realiza auditorias nas atividades de gestão pública em períodos determinados com o objetivo de assistir a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. O Controle Interno Administrativo é todo o conjunto de atividades e procedimentos executados pela Administração Pública cotidianamente para garantir que os atos sejam realizados em conformidade com a norma. (CHAVES, 2011, p. 19).

Segundo Chaves (2011), o papel primordial da Auditoria Interna é auxiliar a administração no cumprimento dos objetivos, para assessorá-la na prevenção de fraudes e erro. Conforme SÁ e HOOG (2012), há diferença no conceito de fraude e erro: para eles, a fraude é sempre um delito, um ato premeditado, enquanto o erro é

sempre um ilícito, um ato proibido por Lei, porém, de natureza involuntária. As fraudes normalmente ocorrem por “oportunidades” decorrentes de falhas na gestão. Ressaltam os autores que a melhor arma para combatê-las é um bom sistema de controles, que siga um método (série de estudos e procedimentos) melhor do que os recursos que possam oferecer as máquinas.

Como decorrência desse modelo de gestão embasado em maior controle interno, vislumbrando melhor desempenho da Gestão e, conseqüentemente, melhores resultados da organização, inevitavelmente, a empresa passa a ser gerida pelos princípios das melhores práticas de Governança Corporativa.

Governança Corporativa, conforme define a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) “[...] é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.” (CVM, Cartilha recomendações da CVM sobre Governança Corporativa, Junho/02, p. 1).

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) dispõe, em seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (2009, p. 19), que os princípios básicos de Governança Corporativa são:

a) Transparência: refere-se à disponibilidade de informação concernente ao desempenho econômico-financeiro e demais fatores que norteiam a ação gerencial e conduzem à criação de valor;

b) Equidade: refere-se ao tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*);

c) Prestação de Contas (*accountability*): refere-se à prestação de contas da atuação;

d) Responsabilidade Corporativa: refere-se ao zelo pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade.

e) Além disso, conceitua Sustentabilidade como a busca pela viabilidade e longevidade da organização, considerando o fator social e ambiental na definição dos negócios e das operações.

## 2.1 CONTROLE INTERNO E CONTROLE EXTERNO NA ÁREA PÚBLICA

Como aponta Grateron (1999, p. 2), "[...] a atividade do setor público deve ser medida e avaliada mediante a utilização de parâmetros ou indicadores que decorram da eficiência e eficácia de modo que possam integrar os relatórios da entidade". Nessas condições, vislumbra-se a importância do controle constante na gestão.

Pelo fundamento administrativo, os controles visam propiciar subsídios informacionais pertinentes à tomada de decisões. Assim propiciam a fiscalização dos atos dos gestores públicos, a avaliação dos resultados da gestão e a avaliação da aplicação dos recursos. (GONÇALVES et al, 2013).

Tecnicamente, pode-se dizer que o controle na área pública respalda-se no contexto do controle externo exercido pelas entidades fiscalizadoras superiores (controle político e controle financeiro (TCU)), e no contexto do controle interno exercido pelas próprias empresas, mediante o modelo de gestão adotado (controle estratégico, administrativo e operacional).

[...] o controle externo tem como principal característica a de ser efetuado por profissionais alheios à instituição, habilitados com qualificações técnicas e profissionais de elevado nível para exercer a auditoria. Está fora de qualquer plano ou nível da gestão financeira do Setor Público, e pode e deve avaliar o controle interno. (MARQUES, M.C.C. E ALMEIDA, J.J.M., 2004, p. 85-86)

O controle interno é um plano de organização da empresa que incorpora um conjunto de métodos e procedimentos que assegurem a proteção dos ativos e registros contábilísticos fiáveis, e que a atividade se desenvolva de forma eficiente e eficaz de acordo com objetivos da administração". (MARQUES DE ALMEIDA, 1998d, p. 202 apud MARQUES, M.C.C.; ALMEIDA, J.J.M., 2004, p. 86).

A instituição financeira pesquisada, integrante do Sistema Financeiro Nacional (SFN), é uma empresa pública com personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio e autonomia administrativa, vinculada ao Ministério da Fazenda. Sujeita-se à normatização estabelecida pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e à fiscalização do Banco Central do Brasil (BACEN).

## 2.2 AUDITORIA INTERNA

Entende-se que a Auditoria Interna instiga a instituição a manter e aprimorar o controle interno da empresa como um todo, Ademais, influencia na implementação das melhores práticas de Governança Corporativa, o que, conseqüentemente, agrega valor aos negócios da instituição financeira e gera credibilidade à marca.

Na execução do trabalho da Auditoria interna, mapeia-se a situação da empresa e apura-se a performance da gestão. Portanto, isso interfere diretamente no desenvolvimento econômico-financeiro das instituições financeiras, visto que propicia o acompanhamento da gestão sob a visão sistêmica.

A Auditoria Interna auxilia o desenvolvimento da instituição e a expansão dos negócios, possibilitando identificar erros, inconsistências, vulnerabilidades ao negócio, minimização de riscos e redução de custos. Ademais, auxilia na propensão às oportunidades, na otimização dos processos, no aprimoramento e na adequação da gestão às normas reguladoras e à legislação vigente. Nessas condições, contribui para a maior transparência e credibilidade, o que atrai investidores, parcerias e clientes. Assim, aumenta os negócios de forma sustentável.

Ela não atua somente com o propósito de apontar problemas, mas com o dever de assessorar a empresa a aprimorar constantemente o avanço nos controles internos, visando a manter a aplicação dos conceitos e princípios da Governança Corporativa: Transparência, Equidade, Prestação de Contas e Responsabilidade Corporativa.

Borely e Cardozo (2005, p. 46) expõem que "o Planejamento da Auditoria deve abordar questões relativas a integridade da administração, erros e irregularidades e atos ilegais". Nesse contexto, Oliveira, R. R. e Carvalho (2008, p. 13) definem como conceito moderno de auditoria: "o estudo e avaliação sistemática [...] com a finalidade de determinar até que ponto existe conformidade com os critérios preestabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados".

A prática da Auditoria no Brasil foi regulamentada em 1965, originada pela influência dos estatutos de companhias estrangeiras (inglesas). A partir de 1976, foi fortalecida com a criação da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e da Lei 6.404 – Lei das Sociedades por Ações (RICARDINO; CARVALHO, 2004). Ao longo do

tempo, foi evoluindo e se aperfeiçoando. Atualmente, a mais moderna referência de Auditoria na Administração Pública (a Auditoria de Desempenho ou Operacional) é o Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010).

Seguem alguns órgãos que emitem normatizações relativas à Auditoria:

- a) CFC - Conselho Federal de Contabilidade (fiscalização e normatização da prática contábil);
- b) IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (editar e aprimorar normas éticas e técnicas da profissão de contador e auditor);
- c) BACEN - Banco Central do Brasil;
- d) CVM - Comissão de Valores Mobiliários;
- e) IIA - Institute of Internal Auditors (Associação profissional mundial de auditores internos);
- f) INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions.

Especialistas relatam que a implementação de Auditoria Interna, *compliance* e adoção de controles internos refletem melhoras nos índices de mensuração operacional e na minimização da suscetibilidade ao risco de crédito. E concluem que a melhora na qualidade dos ativos, possibilita aos bancos, capitalização com custos mais baixos. Ademais, definem a Auditoria como uma ferramenta de gestão essencial para as instituições financeiras. (PORTO, 2007).

Por meio de definições e conceitos apontados até o momento, é possível verificar que, de fato, Gestão e Auditoria Interna devem "caminhar juntas". Embora sejam complementares, vale ressaltar a diferença tênue entre Auditoria de Conformidade e a Auditoria de Desempenho.

Como exemplo simplificado de ambas vertentes da auditoria, cita-se o estudo de Silva et al (2012), voltado à auditoria de conformidade. Nesse estudo, os autores apontam a relevância dos aspectos relacionados à auditoria para a qualidade da informação contábil. Em contrapartida, o estudo de Gomes (2002), voltado à Auditoria de Desempenho, mostra que o objetivo da Auditoria de Desempenho é, além de adequar e buscar a conformidade dos atos de gestão, obter resultados melhores.

## 2.3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE AUDITORIA DE CONFORMIDADE E AUDITORIA DE DESEMPENHO

De acordo com as observações e os apontamentos proferidos na literatura pesquisada (livros, artigos científicos, dissertações de mestrado, como por exemplo, Barzelay (2002); Gomes (2002); Gronlund, Svardsten e Ohman (2011, tradução nossa); Leeuw (1996, tradução nossa); Ricardino e Carvalho (2004); Rocha (1990); sucintamente e de forma generalizada, é possível dizer que:

1) Auditoria de Conformidade: de modo geral, ela direciona a avaliação de aspectos, critérios e parâmetros voltados à Legalidade (cumprimento de leis, normas) e legitimação (autenticidade).

2) Auditoria de Desempenho: de modo geral, ela direciona a avaliação de critérios e parâmetros voltados ao desempenho da gestão; ou seja, avalia a eficiência e eficácia da gestão no atendimento aos objetivos organizacionais delineados (missão da empresa).

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (Brasil, 2010) ressalta que as Auditorias Operacionais (Auditorias de Desempenho) têm características próprias, que as distinguem das Auditorias Tradicionais (entende-se por auditorias tradicionais as de conformidade ou de regularidade). Ainda, aponta que, nos relatórios das Auditorias Tradicionais, as conclusões são embasadas em opiniões concisas e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros, conformidade das transações com leis e regulamentos, inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude. (BRASIL, 2010).

Entretanto, nos relatórios das Auditorias Operacionais (Auditoria de Desempenho), as conclusões são embasadas na economicidade e eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, e na eficácia e efetividade dos resultados alcançados. Os relatórios gerados em auditorias operacionais devem ser elaborados com clareza, concisão, convicção, exatidão, tempestividade, completude e convencimento. (BRASIL, 2010).

Na Figura 2, adiante, seguem as principais abordagens em Auditoria Operacional (Auditoria de Desempenho):

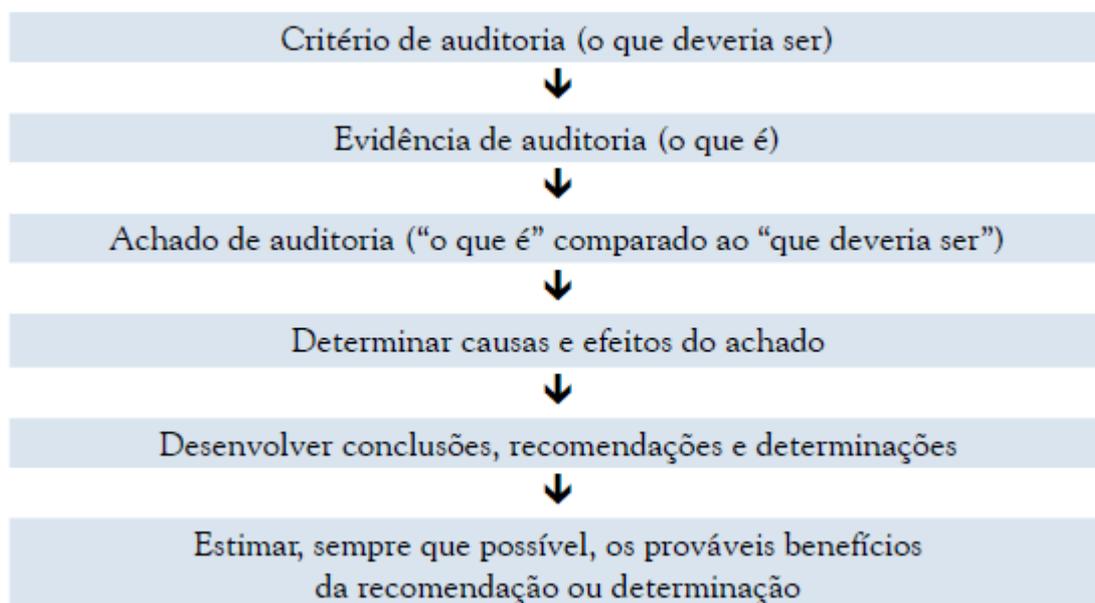
**FIGURA 2 - PRINCIPAIS ABORDAGENS EM AUDITORIA OPERACIONAL (AUDITORIA DE DESEMPENHO)**

<b>Questão de auditoria</b>	<b>Abordagens</b>
O programa está alcançando as metas previstas?	Estudo sobre alcance de metas ou resultados
Como o programa funciona?	Estudo sobre processos
Quais são os efeitos líquidos do programa?	Avaliação de impacto
Os benefícios do programa excedem os custos? Os objetivos são alcançados ao menor custo possível?	Estudos de custo-benefício e de custo-efetividade
As atividades e procedimentos adotados estão sendo realizados conforme as melhores práticas?	Estudo de <i>benchmarking</i>
A qualidade da avaliação realizada é aceitável?	Estudo de meta-avaliação

Fonte: ISSAI 3000/Apêndice 1 apud BRASIL, 2010, p. 62

Conforme Brasil (2010), o processo lógico de identificação de achados e produção de recomendações e determinações de Auditorias Operacionais (Auditorias de Desempenho) ocorre conforme a Figura 3, a seguir:

**FIGURA 3 - PROCESSO LÓGICO DE AUDITORIAS OPERACIONAIS**



Fonte: ISSAI 3000/4.3, 2004 apud BRASIL, 2010, p. 38.

Segundo Michael (1968, p. 25), teoricamente, a sobrevivência e o crescimento de uma empresa dependem da habilidade de seus administradores reconhecerem os desafios que enfrentam. E com base em sólidos conhecimentos das condições da empresa, adaptá-la, escolhendo a resposta administrativa correta. Assim, define adaptação como a habilidade de mudar o comportamento (escolher a resposta certa), com a alteração de situação (soma dos desafios), a fim de melhorar as condições de sobrevivência (MICHAEL, 1968, p. 23).

O mesmo autor conceitua auditoria administrativa (Auditoria de Desempenho) como um exame das operações administrativas e a estruturação organizacional de empresas que utilizam padrões comumente aceitos de bons princípios administrativos para a avaliação. Propõe um modelo de gestão que possibilita uma visão geral da organização (ou parte dela), cujos elementos constituem pontos de verificação: 1 - Objetivos da organização; 2 - Funções da organização; 3 - Estrutura da Organização; 4 - Recursos da Organização; 5 - Política de recursos e operações; 6 - Planejamento das operações; 7 - Execução das operações; 8 - Avaliação das operações e 9 - Filosofia Administrativa.

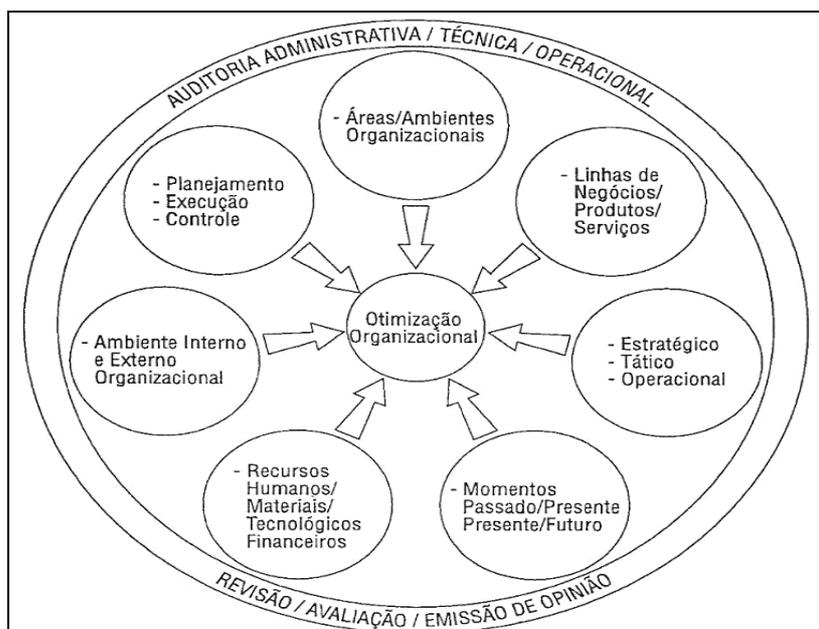
Por uma questão de sobrevivência, é relevante que a empresa se mantenha atenta ao ambiente e ao negócio em que está inserida. Nesse contexto, Michael

(1968, p. 38) afirma que a auditoria administrativa não intenciona ser uma arma de "crise". ; Ela é mais bem utilizada quando empregada na antecipação, em vez de "remédio dos problemas". O mesmo autor relata que a revisão dos pontos de partida para a auditoria administrativa constitui a lista básica para o exame das doenças comuns nos negócios e nas oportunidades de melhoria.

Mesmo quando não há problemas evidentes ou modificações em vista, a auditoria administrativa serve como um "check-up" da saúde da empresa. Desse modo, o autor sumariza que o propósito geral da auditoria é aumentar as chances de sobrevivência da empresa (solucionar problema) e intensificar suas possibilidades de crescimento (identificar as oportunidades)

Para Gil (2000, p. 13), auditoria é a função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle), em todos os momentos/ambientes das entidades. Diversos vetores podem ser estruturados e combinados para a prática da função organizacional da auditoria, conforme a Figura 4, adiante:

**FIGURA 4 - VETORES QUE PODEM SER ESTRUTURADOS E COMBINADOS PARA PRÁTICA DA FUNÇÃO ORGANIZACIONAL AUDITORIA**



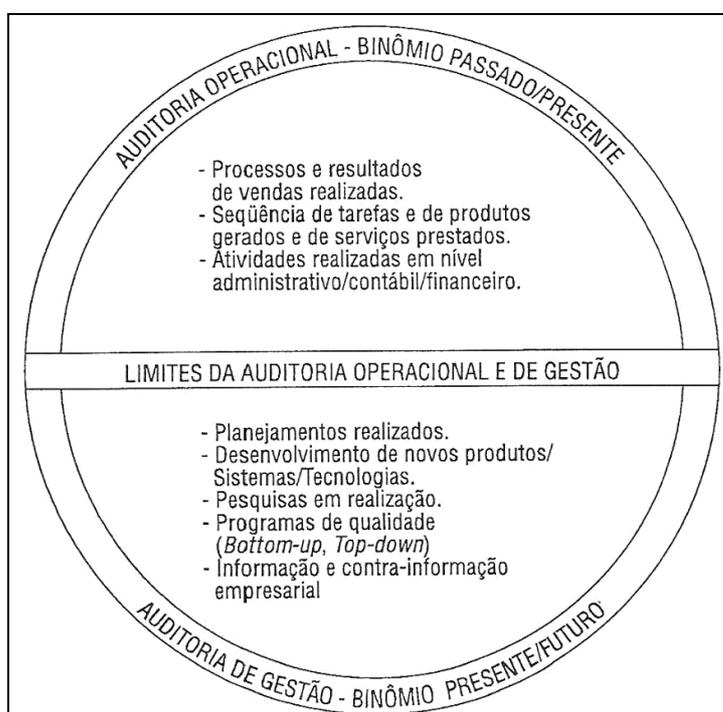
Fonte: GIL (2000, p. 14).

O mesmo autor relata que a Auditoria de Desempenho, a qual se refere como auditoria administrativa/técnica/operacional, é subdividida e corresponde a:

- a) auditoria operacional: revisão/avaliação/emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios/produtos/serviços no horizonte temporal passado/presente.
- b) auditoria de gestão: revisão/avaliação/emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios/produtos/serviços no horizonte temporal presente/futuro (GIL, 2000, p. 21).

O diagrama disposto na Figura 5, em seguida, demonstra a subdivisão da Auditoria de Desempenho sob a ótica do autor:

**FIGURA 5 - SUBDIVISÃO DA AUDITORIA ADMINISTRATIVA / TÉCNICA / OPERACIONAL: AUDITORIA OPERACIONAL; AUDITORIA DE GESTÃO**



Fonte: GIL (2000, p. 23).

Gil (2000) define como objetivos da atuação da auditoria operacional:

- avaliar o nível de operacionalização das unidades consoante os normativos vigentes;

- contribuir para otimização da dinâmica de atuação das unidades via auditoria preventiva, baseada na aplicação de checklist, cobrindo produtos, serviços e infra-estrutura;
- verificar a adequacidade das normas operacionais das unidades em função da evolução da tecnologia de cada organização;
- estimular a qualidade organizacional.

(GIL, 2000, p. 25).

E como objetivos da atuação da auditoria de gestão:

- participação da Auditoria Interna em todos os momentos empresariais;
- contribuição da Auditoria Interna para manutenção da organização na vanguarda tecnológica e do segmento econômico de que participa;
- avaliação do posicionamento/situação futura da organização via auditoria de simulações e previsões organizacionais;
- selar o leque de opções de auditoragem;
- estimular os líderes empreendedores;
- institucionalizar os critérios de rodízio/polivalência/negociação/participação no ambiente auditoria/empresa;
- avaliação das iniciativas empresariais propostas.

(GIL, 2000, p. 39-40).

O quadro proposto pelo autor aponta a influência do trabalho de Auditoria de Desempenho e a gestão da empresa, os quais indicam as perspectivas da auditoria. Conforme a Figura 6, adiante:

**FIGURA 6 - DEMONSTRAÇÃO DA INFLUÊNCIA DO TRABALHO DE AUDITORIA DE DESEMPENHO E A GESTÃO DA EMPRESA**

	Ambiente Auditoria Operacional	Ambiente Auditoria Gestão
<b>Mecânica Auditagem</b>	<b>Natureza Produto Final</b>	
	<b>Correção Fraquezas</b>	<b>Realização Otimizações</b>
Preventiva/Antecipatória		
Corretiva/Corrente		
Acompanhamento/Futura		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Erro</li> <li>– Fraude</li> <li>– Duplicidade</li> <li>– Omissão</li> <li>– Falta ou inexistência</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Transferência e inovação tecnológica</li> <li>– Ações e indicadores de qualidade</li> <li>– Processos de mudanças</li> </ul>
	<b>AUDITOR VERIFICANDO:</b>	<b>AUDITOR ASSESSORANDO:</b>
	– Cumprimento normas	– Correlação entre áreas
	– Lógica operacional	– Necessidade forte argumentação lógica
	– Horizonte presente/passado	– Horizonte presente/futuro

Fonte: GIL (2000, p. 24).

Com base na evolução conceitual e na aplicação prática das atividades exercidas pela função Auditoria, é possível verificar que ela tem deixado de ser apenas uma função meramente voltada à verificação da conformidade, para ser utilizada como importante ferramenta de Gestão.

Estudos e pesquisas voltados ao seu enfoque como ferramenta de gestão, com base na Auditoria de Desempenho ou operacional, ainda são muito escassos. Contudo, alguns estudos relacionados apontam que a utilização dessa ferramenta pode gerar eficiência e eficácia para as empresas.

### 2.3.1 AUDITORIA DE DESEMPENHO

Há diversas nomenclaturas para se referir à Auditoria de Desempenho; por exemplo, a INTOSAI utiliza o termo Auditoria Operacional; em literaturas mais clássicas, utiliza-se as terminologias Auditoria Administrativa, Auditoria técnica ou Auditoria de Gestão. A terminologia adotada neste trabalho é Auditoria de Desempenho.

Estudos como os de Ala-Harja e Helgason (2000); Barzelay (2002); Cerqueira, Fadul e Tenório (2013); Félix (2008); Freitas (2001), Freitas e Guimarães (2005); Galdino et al (2012); Gomes (2002); Graciliano (2010); Hedler e Torres, C. V. (2009); Jund Filho (2002); Leal (2006); Matos (2006); Pollitt (1999); Ribeiro Filho et al (2010); Rocha (1990, 2007, 2013a e 2013b); Teixeira et al (2007); Torres, F. R. e Torres, C. R. (2011) demonstram o crescente interesse acadêmico relacionado à nova modalidade de Auditoria, denominado Auditoria de Desempenho. Assim, percebe-se que o forte campo de atuação volta-se à Administração Pública e à forte influência no processo de *Accountability* (responsabilização).

Há um consenso entre os autores de que não há um conceito definido para Auditoria de Desempenho. Atualmente, a atividade se baseia em doutrinas, modelos gerenciais administrativos e *benchmarking* de critérios/indicadores avaliativos da gestão, em busca da melhoria dos resultados (Auditoria de Desempenho), em consonância à conformidade e legalidade (auditoria tradicional de conformidade).

Na concepção de Barzelay (2002, p. 35), "a Auditoria de desempenho confronta-se com duas questões estratégicas principais: realizar revisões avaliativas na modalidade tradicional de auditoria ou direcionar seu trabalho para promover a melhoria do desempenho nos órgãos auditados". O mesmo autor também menciona que "não existe consenso quanto ao significado exato do conceito de Auditoria de Desempenho. A maioria dos estudiosos [...] define a Auditoria de Desempenho de forma a refletir as realidades institucionais de seus próprios países". (BARZELAY, 2002, p. 7)

Barzelay (2002, p. 5) coloca que "a Auditoria de Desempenho vem sendo rapidamente aceita como um tipo de atividade profissional de revisão governamental ex-post". O mesmo autor conclui que as reações para a institucionalização da

Auditoria de Desempenho tendem "[...] a delinear o modo de operação e o impacto dos sistemas governamentais de responsabilização e prestação de contas (*accountability*)."

 (BARZELAY, 2002, p. 6).

Em seu estudo, compara auditoria tradicional, Auditoria de Desempenho e avaliação de programas, concluindo que:

- O principal objetivo da auditoria tradicional consiste em fazer uma *accountability* de regularidade.
- O principal objetivo das auditorias de desempenho pode ser expresso como *accountability* de desempenho, ou seja: as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento. Responsabilizar indivíduos e organizações pelo atendimento de padrões razoáveis de economia, eficiência e efetividade. Nesse sentido, contribuir para a operacionalização de processos político-administrativos pelos quais a *accountability* de desempenho é estruturada, incentivada e controlada.
- O principal objetivo da Avaliação de Programas é distinguir os impactos provocados pelos programas de forma a avaliar sua efetividade em atingir objetivos pré-definidos ou inferidos.

(BARZELAY, 2002, p. 10-11).

Desta forma, relata que na realidade a Auditoria de Desempenho se trata de uma avaliação (um instrumental de julgamento - como coloca o autor), com critérios conceitualmente embasado em doutrinas de gerenciamento público orientada a resultados (regras de ouro - como coloca o autor) e não em normas compulsórias aprovadas por profissionais da área, como ocorre no caso das auditorias tradicionais (BARZELAY, 2002, p. 12-13). O autor ainda identifica e caracteriza sete tipos de Auditoria de Desempenho:

- 1) Auditoria de eficiência;
- 2) Auditoria de efetividade de programa;
- 3) Auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho;
- 4) Auditoria de informações de desempenho;
- 5) Avaliação de risco;
- 6) Revisão da melhor prática de gestão;
- 7) Revisão geral da gestão.

O autor observa que as auditorias de eficiência são as mais frequentes, e que avaliam se os insumos estão sendo transformados em produtos de forma otimizada, especialmente no que tange aos custos. Ademais o autor conclui que "o compromisso com a Auditoria de Desempenho pode acarretar mudanças significativas, em diferentes níveis da organização, incluindo a missão institucional, as identidades profissionais, os procedimentos e o estilo de trabalho" (BARZELAY, 2002, p. 28).

Gomes (2002) segue a mesma linha de raciocínio de Barzelay (2002), ao colocar que o propósito da recente modalidade de Auditoria de Desempenho visa (além de garantir conformidade da gestão), avaliar, revisar e pesquisar o desempenho da gestão, com enfoque nos resultados. Ele define Auditoria de Desempenho como ferramenta voltada à adequação estratégica organizacional e *accountability* (prestação de contas): ou seja, adequação/conformidade da gestão em busca de melhores resultados.

No quadro 1, adiante, segue resumidamente a distinção entre Auditoria de Desempenho, de conformidade e avaliação de programas, segundo Gomes (2002):

**QUADRO 1 - DISTINÇÃO ENTRE AUDITORIA DE DESEMPENHO, AUDITORIA DE CONFORMIDADE E AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS**

	Auditoria de desempenho	Auditoria de conformidade	Avaliação de programas
Foco	Processo, produto e impacto	Insumos e processo	Produto e impacto

Fonte: Adaptado de Gomes (2002, p. 47).

A Auditoria de Desempenho (ou Auditoria de Gestão) é um ferramental estratégico utilizado para alinhar boas práticas gerenciais à missão organizacional, como, por exemplo: a melhoria no processo de elaboração de metas, indicadores de desempenho, capacidade de mudança e inovação (Freitas, 2001).

A prática da Auditoria de Desempenho (ou Auditoria governamental prévia como coloca Galdino et al (2012)) possibilita a redução de riscos e permite agregar valores às instituições públicas, ou seja, foca atividades ex-ante. Entretanto, para

Pollitt (1999), sob uma ótica mais complexa, a abordagem geral da Auditoria de Desempenho apresenta-se sob a forma de mudança do foco de atenção da alocação dos recursos e dos controles ex-ante (ou seja, foco em atividades ex-ante), para a mensuração de produtos e controles ex-post (ou seja, atividades ex-post).

Ribeiro Filho et al (2010) evidenciam que a utilização da Auditoria de Desempenho (ou Auditoria Operacional) possibilita a tomada de decisão gerencial com mais eficiência, eficácia e efetividade. Os autores concluem que, ao identificar fragilidades às quais a instituição governamental está exposta, isso permite ao gestor estabelecer estratégias preventivas ("evitar efetivação/instauração de algo") ou contingenciais ("gerenciamento de gastos ou verbas" - contenção ou controle de gastos, a fim de impedir instabilidade e manter equilíbrio econômico) aos fatores de risco (caso eles se concretizem).

Cerqueira, Fadul e Tenório (2013) constatam que a Auditoria Operacional vem evoluindo; proporciona transparência e mantém a *accountability* além de ter grande importância e potencial para auxiliar a promoção de melhorias à gestão pública. Contudo, falha na implementação das recomendações da auditoria operacional no curto e médio prazo.

### 2.3.2 INTOSAI

A INTOSAI é uma organização autônoma, independente e não política, não-governamental, com status consultivo especial no Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas (<http://www.intosai.org/about-us.html>). Seu objetivo é promover o desenvolvimento e a transferência de conhecimentos e melhorar a auditoria governamental por meio das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (as ISSAIs - International Standards of Supreme Audits Institutions) que emite.

Blegvad (2012, tradução nossa) define a INTOSAI como uma organização normatizadora que mantém relacionamentos com outras organizações normatizadoras, como a Federação Internacional de Contadores (IFAC - International Federation of Accountants) e o Instituto de Auditores Internos (IIA - Institute of Internal Auditors) para desenvolver e implementar as referidas normas

(as chamadas ISSAIs). O autor define que o objetivo das normas do INTOSAI é criar padrões mais consistentes, credíveis, fornecer identidade profissional e uma linguagem comum, qualidade e credibilidade à auditoria do setor público.

Segundo Blegvad (2012, tradução nossa) as ISSAIs "[...] podem ser usadas como a base para manuais de auditoria ou para avaliação interna e controle de qualidade de auditoria, e, implementadas em conformidade com a legislação nacional". O autor expõe, que "hoje, a INTOSAI tem um conjunto abrangente de ISSAIs cobrindo, desempenho e auditoria de conformidade financeira". Coloca ainda que "economia, eficiência e eficácia são conceitos internacionalmente reconhecidos em auditorias do setor público."

Vale ressaltar a relevância, nessa pesquisa, das ISSAIs da INTOSAI: ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público; ISSAI 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira; ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Desempenho; ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade; ISSAI 3000 - Normas e diretrizes para Auditoria de Desempenho baseadas em Normas de Auditoria da INTOSAI e experiência prática.

Conforme coloca Bruun (2013, tradução nossa):

ISSAI 100 define a auditoria do setor público, fornece os princípios e conceitos fundamentais para todas as áreas de auditoria do setor público [...].ISSAIs 200, 300, 400 fornecer os princípios fundamentais relacionados com os contextos financeiro, desempenho e auditoria de conformidade, respectivamente. Os princípios das ISSAIs 200, 300, e 400 têm por base os princípios fundamentais da ISSAI 100 e deve ser aplicado conjuntamente a eles. (BRUUN, 2013, tradução nossa).

Knaap (2012, tradução nossa) aborda o contexto da Auditoria de Desempenho sob as disposições da ISSAI 3000. O autor coloca que a Auditoria de Desempenho são "verificações da realidade", ao passo que verifica-se e compara-se o impacto real com o impacto pretendido das atividades, por meio de uma abordagem mais aberta e receptiva, utilizando-se de métodos mais participativos. O autor aponta que "[...] o objetivo das auditorias de desempenho é acarretar melhorias." e ressalta como vantagens da execução de Auditoria de Desempenho: a propensão ao foco, à previsibilidade, à transparência e ao aprendizado por meio da experiência.

Mediante ao exposto, percebe-se que as discussões sobre Auditoria de Desempenho remetem à abordagem do modelo de gestão da INTOSAI, visto que sob o contexto atual de Auditoria na Administração Pública (Auditoria de Desempenho ou Operacional), os padrões embasam-se nas Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions) que são emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions).

No Brasil, uma das principais referências sobre a aplicação prática de Auditoria de Desempenho, que se molda aos parâmetros e aos princípios básicos propostos pela INTOSAI, é o Manual de Auditoria Operacional do TCU. Esse, apesar de se referir à Auditoria Externa, é um indutor da Auditoria Interna na Área Federal, cujo modelo de gestão proposto se volta a uma nova tendência do vasto campo de atuação dos trabalhos da Auditoria: Auditoria de Governança (que não é foco deste trabalho).

Hedler e Torres, C. V. (2009, p. 476) descrevem em cinco etapas, as etapas da auditoria de natureza operacional (ANOP) do TCU: 1) planejamento da avaliação; 2) coleta de dados; 3) confecção de relatório com resultados para o relator da matéria (circulação interna); 4) relatório divulgado externamente; 5) implantação das recomendações formuladas e monitoramento das ações implementadas.

## 2.4 PESQUISAS REFERENTES A ASSUNTOS RELACIONADOS AO TEMA DE PESQUISA

### 2.4.1 PESQUISAS SOBRE AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Por meio de estudos nacionais, como Cerqueira, Fadul e Tenório (2013); Graciliano et al (2010); Rocha (2011, 2013a e 2013b), observa-se que o foco de interesse dos pesquisadores relacionado à esfera da Administração Pública, embasado nos pareceres do TCU (Auditoria de Desempenho), volta-se ao processo de *Accountability* (prestação de contas, "responsabilização").

Graciliano et al (2010) concluem que o processo de *Accountability* é importante como ferramenta de controle da corrupção na gestão pública. Colocam que a Auditoria Operacional (auditoria de Desempenho) promove a melhoria do desempenho, na medida em que sejam absorvidas as sugestões propostas nos relatórios da Auditoria de Desempenho. Medeiros e Machado (2013) apontam que um Sistema de Controle Interno eficiente é uma ferramenta que garante a transparência das informações sobre gestão pública.

Nesse sentido, é possível observar que questões culturais e estruturais também implicam a influência e o impacto da Auditoria de Desempenho no processo decisório e de gestão dos órgãos auditados.

Dessa forma, percebe-se que, no cenário atual, há uma maior cobrança e um maior interesse em aprimorar os controles internos (Lei Sarbanes-Oxley de 2002) e implementar na gestão pública os princípios da Governança Corporativa: Transparência (*Disclosure*); Equidade (*Fairness*); Prestação de Contas (*Accountability*); a Responsabilidade Corporativa (*Compliance*) e os respectivos reflexos desta atuação no assessoramento a Gestão de Risco à Fraude nos Aspectos Contábeis, credibilidade, agregação de valor e expansão sustentável dos negócios das instituições mediante a complexidade, a competitividade, as exigências legais, normativas e de mercado em um mundo globalizado.

#### 2.4.2 PESQUISAS SOBRE AUDITORIA EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

O panorama sobre Auditoria em Instituições Financeiras Bancárias revela a suma importância de tal procedimento, mediante a notável contribuição para o aprimoramento e desenvolvimento dos controles internos e consequentes melhorias e tempestividade ao processo decisório.

Dantas et al (2014), compararam os níveis de regulação da atividade de auditoria em instituições bancárias e avaliaram a relação entre esse grau de regulação e as características dos sistemas bancários nacionais. Constaram evidências quanto a uma tendência de maior preocupação com o trabalho dos auditores; de modo geral, países mais ricos registram maior grau de regulação do

que os mais pobres. E que, no Brasil, o grau de regulação da auditoria no âmbito do SFN é superior à média do cenário internacional.

A pesquisa de Negra, E. M. S.; Viana e Negra, C. A. S. (2013, sem paginação, conclusão) evidencia a integração entre Auditoria Interna, Controles Internos e Gestão de Risco. Os autores buscaram analisar a contribuição da Auditoria Interna para resguardar os ativos das instituições financeiras que operam no Brasil.

Assim, concluíram que: "[...] hoje a Auditoria Interna assume uma nova função, proativa, de avaliação objetiva e consultoria, ajudando a organização a atingir seus objetivos, melhorando a efetividade da gestão dos riscos, do controle interno e governança". Ademais os autores complementam que, na atividade bancária, os controles internos contribuem eficientemente com a gestão de risco, ao passo que possibilita a detecção de pontos vulneráveis, o que contribui para adoção de medidas preventivas que corroboram para a prevenção de eventuais prejuízos operacionais.

#### 2.4.3 PESQUISAS SOBRE CONTROLES INTERNOS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Quanto à normatização sobre controles internos, Farias, Luca e Machado (2009) identificaram e sumarizaram os principais normativos relativos ao Controle Interno, relacionados às Instituições Financeiras:

- Lei Sarbanes-Oxley - SOX (em 2002): impactos nos controles internos são bastante relevantes, visto os requerimentos da Lei SOX neste contexto, principalmente na abrangência da seção 404, quanto ao estabelecimento e manutenção dos controles internos das empresas com a documentação do desenho destes controles e certificação anual atestada pelo Presidente e Diretor Financeiro e parecer dos auditores independentes. A avaliação anual dos controles internos para a emissão dos relatórios determinada na seção 404 deve: a) afirmar a responsabilidade da administração em implementar e manter uma estrutura adequada de controles internos e procedimentos para emissão de relatórios financeiros; b) avaliar e emitir conclusões sobre a eficácia dos controles e procedimentos internos para emissão de relatórios financeiros; c) declarar que o auditor independente atestou a avaliação interna realizada pela empresa.

(FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p. 58)

- Acordos da Basiléia I (em 1988), Basiléia II (em 2004) instrumentos voltados à gestão de risco de crédito, operacional (VaR: Value-at-Risk): responsabiliza-se a alta administração pela estratégia de exposição aos riscos e pelos níveis de capital compatíveis.

(FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p. 60)

- Resolução 2.554/98: instrumento de controle para as instituições financeiras que determina a implementação de controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis.

(FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p. 61)

Conforme os autores, "percebe-se então, um alinhamento entre os elementos e objetivos propostos pelo COSO como ferramenta de gerenciamento de riscos e as recomendações efetivadas pelo Comitê de Basileia com a publicação dos acordos ligados à indústria financeira." (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p.61). Observa-se a busca constante por melhorias nas formas de gerenciamento dos controles internos.

Os autores reportam-se à metodologia COSO como modelo padronizado de gestão de riscos e controle interno, pela análise de questões relacionadas à adequação dessa metodologia no gerenciamento dos controles internos do Banco do Brasil. Os autores concluíram que o controle interno é um processo que aprimora a gestão estratégica das empresas; porém, ressaltam não conclui que a metodologia Coso é a melhor ferramenta de gestão de controle interno, todavia concluem que, por ser a única metodologia que associa elementos de gestão estratégica em seus objetivos, presume-se que seja a mais utilizada pelas empresas do setor financeiro. (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009, p. 70).

Em complemento ao conteúdo até então exposto, vale ressaltar um ponto importante observado por Moraes (2003, p. 92): "o modelo de estrutura de controles internos não pode ser estático, ele deve acompanhar as tendências de mercado e ser atualizado constantemente".

### **3 METODOLOGIA**

A Metodologia é um aspecto importante, pois justifica a pesquisa e dá ao leitor informações sobre o que foi desenvolvido.

#### **3.1 TIPO DE PESQUISA**

O objetivo deste trabalho, como já informado, é diagnosticar, sob a percepção dos gestores, como as práticas da Auditoria Interna influenciam a melhoria de Desempenho em uma Instituição Financeira Pública.

Para tanto, a fim de evidenciar a percepção dos gestores relativa à Auditoria Interna, como instrumental de gestão influenciável à melhoria do Desempenho em uma Instituição Financeira Pública, o método de pesquisa aplicado é classificado como uma pesquisa de caráter descritivo quali-quantitativo, com estudo de campo de uma única observação, pela investigação por questionário.

Por se tratar de população não probabilística, o estudo foi limitado ao uso da estatística descritiva e da técnica de análise de frequência para fazer a análise dos dados e discutir as influências das práticas da Auditoria Interna na Gestão.

É um estudo descritivo, em razão da busca por informações, maiores explicações e exposição de características observadas quanto à questão de pesquisa. É qualitativo, por se tratar de observação única e resultados não generalizados; e quantitativo, pela aplicação da análise descritiva e da técnica de análise de frequência.

## 3.2 ESTRATÉGIA DA PESQUISA

### 3.2.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Com vistas a verificar o estado da arte sobre o tema pesquisado, o passo inicial foi a pesquisa bibliográfica. Os documentos consultados que embasaram o desenvolvimento bibliográfico desta pesquisa foram: livros, artigos de revistas especializadas (nacionais e internacionais), dissertações de mestrado, publicações em anais de congressos nacionais e internacionais.

### 3.2.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO PESQUISADO E DO INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Após a definição do tema, foi delimitado o objeto para a pesquisa empírica, isto é, uma instituição financeira pública. Como instrumento de coleta foi utilizado o questionário.

Pela aplicação de questionário, foi investigada a aplicabilidade de práticas de Auditoria de Desempenho, analisada a percepção de Gestores destinatários dos relatórios de auditoria, e responsáveis pela Auditoria Interna, quanto à influência de suas práticas, sob o enfoque da Auditoria de Desempenho (ou Auditoria Operacional), no aspecto de melhoria dos Processos Internos do Plano Estratégico, em uma instituição financeira pública.

### 3.2.3 ESTRUTURA DO QUESTIONÁRIO E DA PESQUISA DE CAMPO

A primeira parte do questionário de pesquisa (APÊNDICE B) caracterizou o respondente; a segunda foi composta por 22 assertivas, subdivididas em quatro grupos, de acordo com suas finalidades. Cada assertiva foi relacionada a uma variável principal a ser investigada; conforme o quadro 2, adiante, em que se buscou verificar a aplicabilidade ou a tendência à aplicabilidade do tema mencionado no item 1.2 (Objetivo).

No questionário, foi solicitado ao respondente que selecionasse a opção segundo o grau de concordância com a assertiva, dentre: "Concordo totalmente", "Mais Concordo do que discordo", "Nem Concordo nem discordo", "Mais Discordo do que concordo", "Discordo totalmente" e "Não se aplica".

**QUADRO 2 - RELAÇÃO ENTRE O OBJETIVO (FINALIDADE) DO QUESTIONAMENTO E AS QUESTÕES**

Assertiva	Objetivo (Finalidade) / Categoria	Variável	Fonte Bibliografica - Adaptados de:
Q1) Nesta instituição tem-se realizado trabalho com foco na eficiência, eficácia e efetividade.	[1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão: Verificar a utilização da função da Auditoria Interna como ferramenta de auxílio a gestão	Performance	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Matos (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q2) Focar o trabalho na eficiência, eficácia e efetividade ainda apresenta dificuldades.		Sinergia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Matos (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Hagberg (2012, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q11) Há trabalho conjunto e integrado entre a equipe de Auditoria Interna e a Gestão.		Sinergia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Matos (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Hagberg (2012, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).

Continua

Assertiva	Objetivo (Finalidade) / Categoria	Variável	Fonte Bibliografica - Adaptados de:
Q12) A ineficiência nos processos e nos controles internos das unidades influencia as auditorias de conformidade (aquela voltada a verificação da situação da empresa às exigências legais).	[1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão: Verificar a utilização da função da Auditoria Interna como ferramenta de auxílio a gestão	Eficiência	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Matos (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q17) As recomendações da auditoria interna que foram implantadas produziram resultados práticos satisfatórios.		Eficácia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q18) As recomendações da auditoria interna que foram implantadas otimizaram os resultados e agregaram valor ao negócio da empresa.		Efetividade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).

Continuação

Assertiva	Objetivo (Finalidade) / Categoria	Variável	Fonte Bibliografica
Q20) As áreas administrativas gerenciais são "clientes" da Auditoria interna em termos de informações gerenciais subsidiárias à tomada de decisão	[1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão: Verificar a utilização da função da Auditoria Interna como ferramenta de auxílio a gestão	Sinergia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Hagberg (2012, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q21) Além do subsidio informacional, a Auditoria Interna participa no processo de tomada de decisão dos assuntos ligados à gestão administrativa.		Sinergia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Hagberg (2012, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q3) O modelo de gestão tem-se adequado ao novo modelo de gestão publica, ou seja, volta-se a economicidade nos processos e nas atividades.	[2] Auditoria Operacional (horizonte temporal passado/presente): Verificar práticas gerenciais voltada à economicidade e a eficiência na aquisição e aplicação dos recursos.	Economicidade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).

Continuação

<b>Assertiva</b>	<b>Objetivo (Finalidade) / Categoria</b>	<b>Variável</b>	<b>Fonte Bibliografica</b>
Q4) Os relatórios e as propostas de melhorias apontadas pela Auditoria interna gradativamente é utilizado e implementado ao processo de tomada de decisão.		Sinergia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Hagberg (2012, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q6) Os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para que os negócios da Instituição voltem-se a racionalização dos processos e evitem desperdícios	[2] Auditoria Operacional (horizonte temporal passado/presente): Verificar práticas gerenciais voltada à economicidade e a eficiência na aquisição e aplicação dos recursos.	Economicidade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q13) A auditoria interna atua proativamente e com eficácia na identificação de fraudes		Efetividade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Nascimento (2003); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).

Continuação

Assertiva	Objetivo (Finalidade) / Categoria	Variável	Fonte Bibliografica
Q16) A auditoria interna influencia a tomada de decisão dos gestores por meio dos relatórios que elabora	[2] Auditoria Operacional (horizonte temporal passado/presente): Verificar práticas gerenciais voltada à economicidade e a eficiência na aquisição e aplicação dos recursos.	Sinergia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Leal (2006); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Hagberg (2012, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q5) O monitoramento constante acarreta a remodelagem imediata de processo(s) e de atividade(s) quando identificado inconsistências ao planejamento inicial.	[3] Auditoria de Gestão (horizonte temporal presente/futuro): Verificar práticas gerenciais voltada à eficácia e a efetividade dos resultados alcançados.	Performance	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Moraes (2003); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q7) Os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para que os processos e rotinas de trabalho passem por avaliações periódicas e sejam monitorados constantemente		Performance	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Moraes (2003); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).

Continuação

Assertiva	Objetivo (Finalidade) / Categoria	Variável	Fonte Bibliografica
Q10) A auditoria interna atua concomitantemente à execução dos processos e das atividades e auxilia a adoção de medidas preventivas.	[3] Auditoria de Gestão (horizonte temporal presente/futuro): Verificar práticas gerenciais voltada à eficácia e a efetividade dos resultados alcançados.	Perenidade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Ribeiro Filho (2010); Anerud (2004, tradução nossa); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa).
Q19) As informações gerenciais são direcionadas à balizar as necessidades do processo de tomada de decisão.		Perenidade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Moraes (2003); Anerud (2004, tradução nossa); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa).
Q8) As informações gerenciais são padronizadas; centralizadas e disponíveis de forma clara.	[4] Governança: Verificar aplicabilidade e/ou aperfeiçoamento de controles internos e dos princípios da Governança Corporativa influenciados pelos trabalhos da auditoria interna.	Excelência	Adaptado de: INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Moraes (2003); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).

Continuação

Assertiva	Objetivo (Finalidade) / Categoria	Variável	Fonte Bibliografica
Q9) A transparência e a fidedignidade das informações gerenciais agilizam o processo decisório.	[4] Governança: Verificar aplicabilidade e/ou aperfeiçoamento de controles internos e dos princípios da Governança Corporativa influenciados pelos trabalhos da auditoria interna.	Legalidade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Jund Filho (2002); Anerud (2004, tradução nossa); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa).
Q14) O sistema de controle interno é eficaz para inibir a ocorrência de erros e fraudes (os procedimentos operacionais são devidamente normatizados).		Eficácia	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Nascimento (2003); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).
Q15) Os manuais normativos são periodicamente revisados e atualizados tempestivamente mediante proposta de melhoria apontados pela auditoria interna		Perenidade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Moraes (2003); Anerud (2004, tradução nossa); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa).

Continuação

Conclusão

<b>Assertiva</b>	<b>Objetivo (Finalidade) / Categoria</b>	<b>Variável</b>	<b>Fonte Bibliografica</b>
Q22) Os instrumentos de avaliação de resultado e desempenho são suficientes e adequados	[4] Governança: Verificar aplicabilidade e/ou aperfeiçoamento de controles internos e dos princípios da Governança Corporativa influenciados pelos trabalhos da auditoria interna.	Efetividade	INTOSAI - ISSAI 100, 200, 300, 400, 3000; Manual de Auditoria Operacional do TCU; Jund Filho (2002); Blegvad (2012, tradução nossa); Bruun (2013, tradução nossa); Knaap (2012, tradução nossa); Piskunov (2013, tradução nossa).

Fonte: Da autora.

### 3.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa delimitou-se à percepção de gestores alocados na área de Auditoria Interna e subordinadas e nas Áreas Administrativas de Planejamento Estratégico e subordinadas (Auditoria, Organização e Estratégia) de uma única instituição financeira pública brasileira e abrangeu áreas de atividades meios, ou seja, unidades de suporte: Diretorias Executivas, Superintendências Nacionais, Gerências Nacionais, Ouvidoria, das unidades funcionais: Finanças e Controladoria, Risco, Operações Corporativas, Tecnologia; e; das unidades de negócio: Governo, Negócios Emergentes, Corporativo, Varejo.

A delimitação da pesquisa à percepção de gestores alocados na área de Auditoria Interna e das Áreas administrativas de Planejamento Estratégico deveu-se ao fato da pesquisa ter por objetivo, evidenciar, sob a percepção dos gestores, as práticas da Auditoria Interna como instrumental de gestão influenciável na melhoria de Desempenho.

### 3.4 POPULAÇÃO

O universo desta pesquisa engloba uma única instituição financeira pública, cujo quadro funcional é de 100 mil empregados em atividade. Em janeiro/2015, o quadro era de aproximadamente 100.871 empregados, dos quais 22.460 (22,27%) ocupavam função gerencial.

Conforme disposto no quadro 3, a seguir, a população pesquisada foi centralizada em Gestores (supervisores, gerentes, coordenadores, superintendentes, consultores, diretores, auditores) alocados na área de Auditoria Interna e subordinadas e nas Áreas administrativas de Planejamento Estratégico e subordinadas e ficou delimitada a 121 Gestores. O objetivo foi realizar um censo, ou seja, obter o retorno dos 121 questionários respondidos.

### QUADRO 3 - DIAGRAMA REPRESENTATIVO POPULAÇÃO PESQUISADA



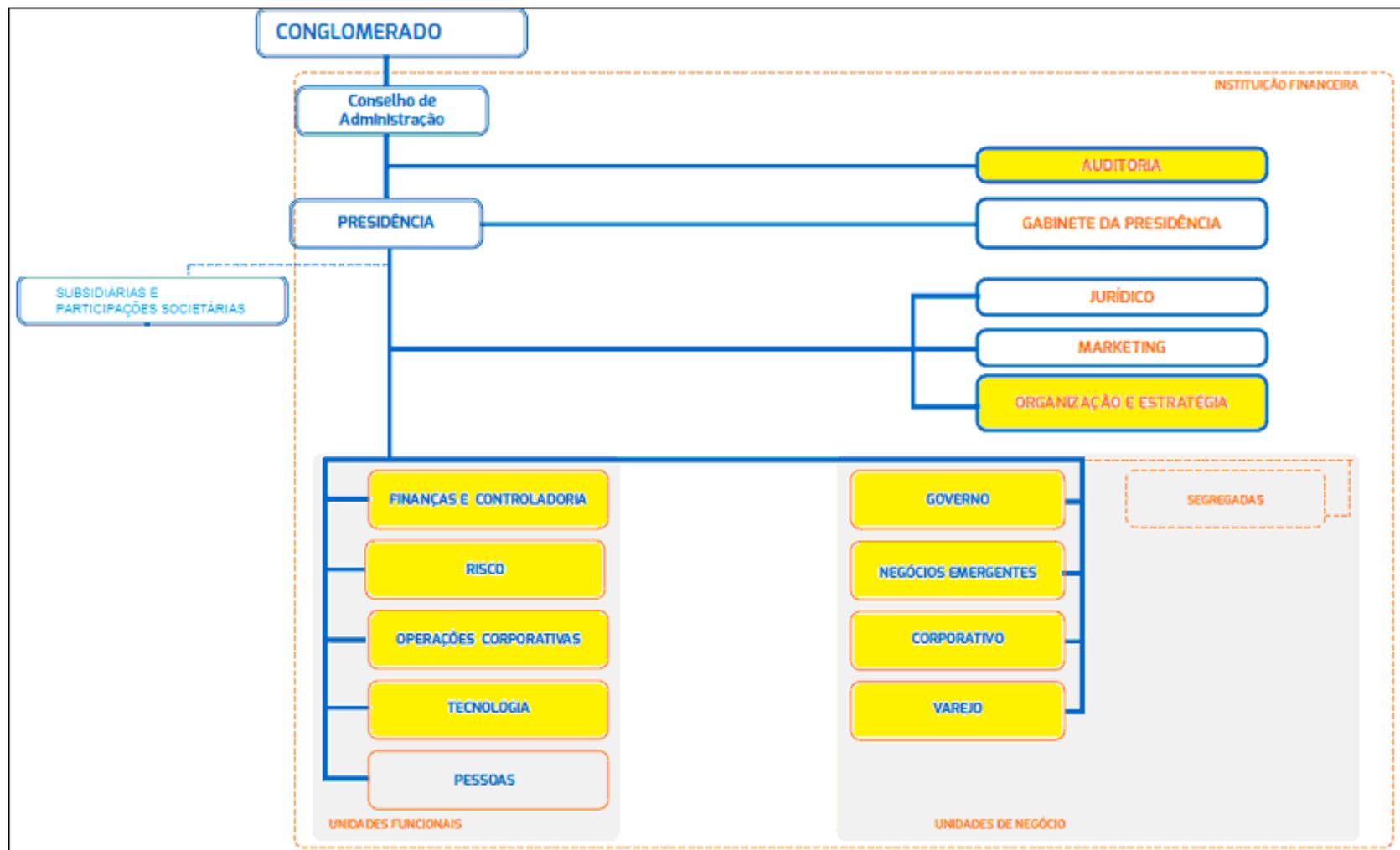
#### Legenda:

-  Universo: Instituição Financeira Pública
-  População: Gestores da área de Auditoria Interna e da área de Planejamento Estratégico

Fonte: Da autora

\* Diagrama de Euler

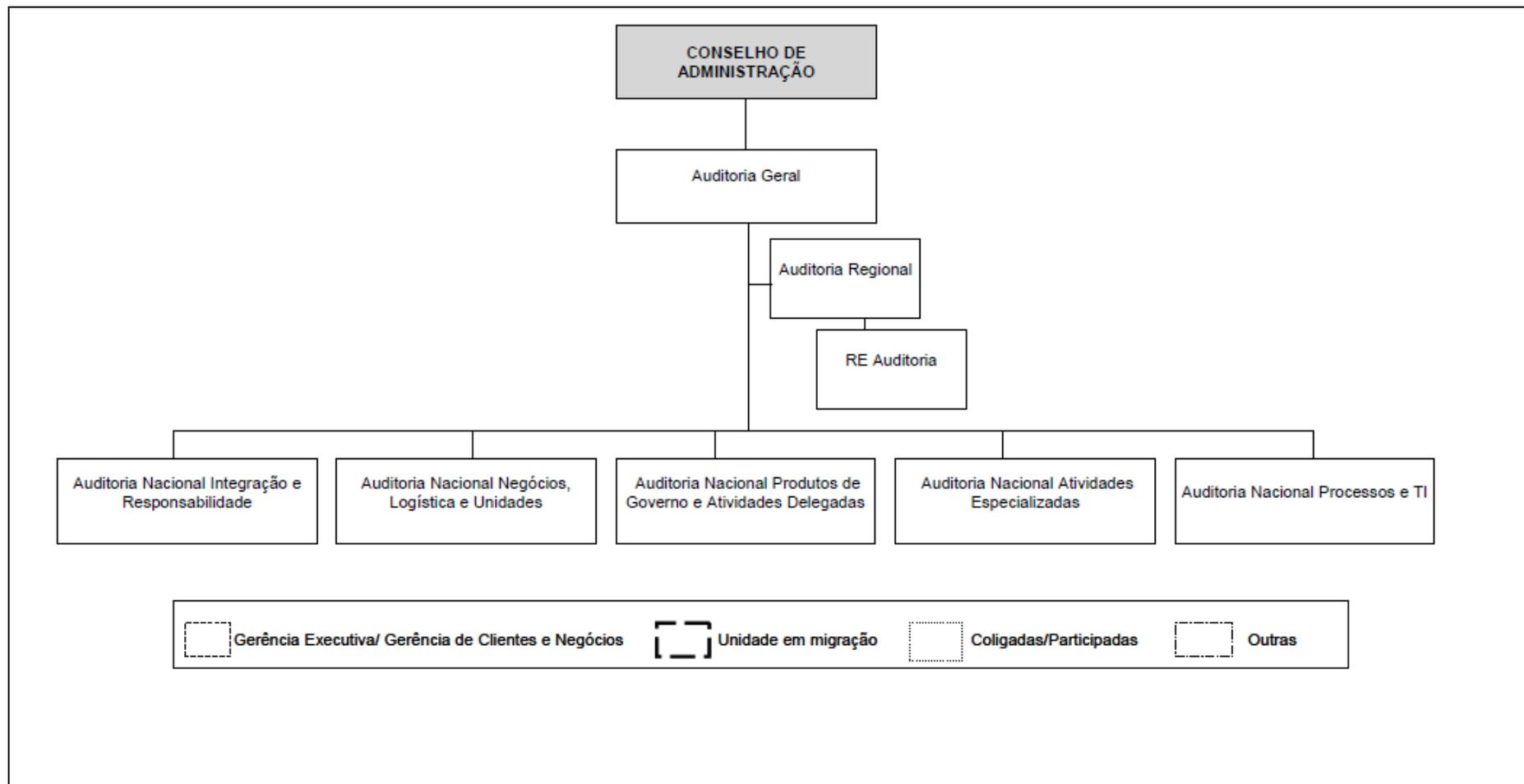
FIGURA 7 - ORGANOGRAMA DO CONGLOMERADO DA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA



Fonte: Adaptado do organograma da Instituição Financeira.

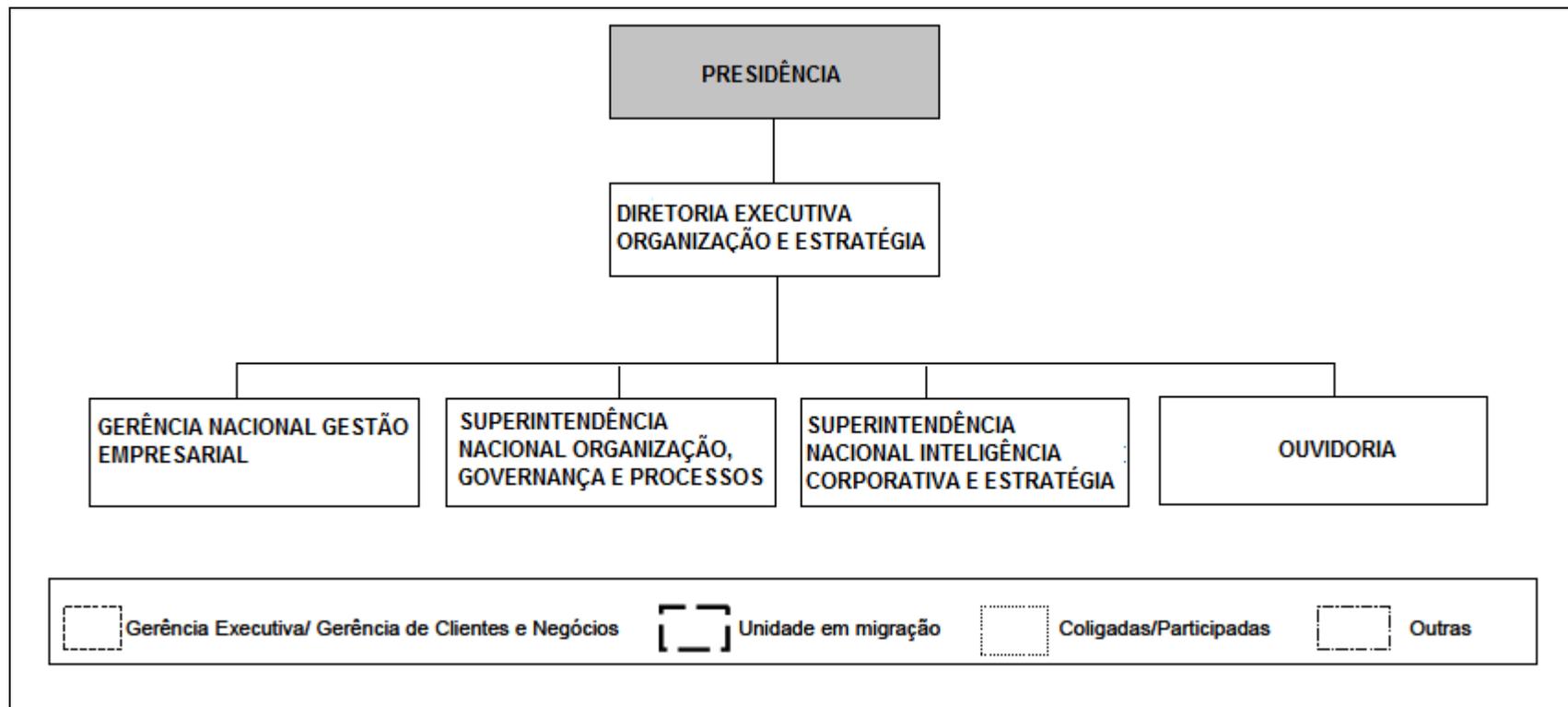
\* Unidades participantes da pesquisa em destaque na cor amarela.

**FIGURA 8 - ORGANOGRAMA DA AUDITORIA GERAL**



Fonte: Adaptado do organograma da Instituição Financeira.

**FIGURA 9 - SUPERINTENDÊNCIA NACIONAL INTELIGÊNCIA CORPORATIVA E ESTRATÉGIA**



Fonte: Adaptado do organograma da Instituição Financeira.

### 3.5 PRÉ-TESTE DO INSTRUMENTO QUESTIONÁRIO

Com o intuito de aprimorar o questionário, foi feito um pré-teste com os seguintes profissionais:

- 01 (um) gerente nacional de instituição financeira (banco);
- 01 (um) coordenador de instituição financeira (banco);
- 01 (um) auditor interno júnior de instituição financeira (banco).

Foi solicitado aos respondentes o apontamento de críticas e a proposição de melhorias, posteriormente implementadas ao instrumento.

De modo geral, o instrumento foi considerado adequado, entretanto, mediante sugestões proferidas pelos respondentes no pré-teste, foi incluída a opção de resposta "não se aplica", pois, segundo a ótica do respondente no pré-teste, alguns quesitos podem não alcançar as unidades como um todo, assim, somente a opção de resposta "discordo totalmente" poderia não representar os resultados esperados. Também foi promovido ajuste na terminologia apresentada na assertiva (Q19) (utilizada a terminologia "balizar").

### 3.6 COLETA DE DADOS

Nesta pesquisa, buscou-se vislumbrar a aplicabilidade de práticas de Auditoria de Desempenho (= fenômeno), analisar a percepção de Gestores (supervisor, gerente, consultor, superintendente, diretor) Administrativos - gestores destinatários dos relatórios de auditoria, e Gestores (supervisor, gerente, consultor, superintendente, diretor) responsáveis pela Auditoria Interna (= visão das pessoas envolvidas), quanto à influência das práticas da Auditoria Interna, sob enfoque da Auditoria de Desempenho (ou Auditoria Operacional), em uma instituição financeira pública. Isso foi feito pela investigação por questionário, com os gestores identificados no item 3.4 (população) deste trabalho.

Devido a restrições da empresa quanto ao uso do e-mail corporativo para disseminação de pesquisas acadêmicas, o questionário foi entregue aos respondentes por malote interno.

Na correspondência, foi enviada uma via impressa do questionário, acompanhada por uma carta de informação ao sujeito (APÊNDICE A), contendo esclarecimentos sobre a pesquisa, além do *link web* de acesso ao formulário *online* - disponibilizado diretamente na internet, no sitio do *software* de questionários *online* Survey Monkey (<https://pt.surveymonkey.com/s/B9YDX9M>).

A coleta de dados ocorreu entre 20/05/2015 e 11/06/2015, todavia, apesar do considerável prazo estabelecido ao respondente responder ao questionário, ao final da investigação, dos 121 questionários enviados, recebeu-se 69 repostas, totalizando um percentual de retorno de 57,02% da população pesquisada.

### 3.7 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

Cada assertiva do questionário foi elaborada para identificar a influência das práticas da Auditoria Interna, sob o enfoque da Auditoria de Desempenho (ou Auditoria Operacional), no aspecto de melhoria dos Processos Internos do Plano Estratégico (governança/planejamento) na instituição financeira pesquisada. Para apresentação dos dados coletados, foram elaborados tabelas e quadros, com o demonstrativo estatístico descritivo dos dados obtidos. Dada a natureza qualitativa do trabalho (única observação, população não probabilística e resultados não generalizados), o estudo foi limitado ao uso da estatística descritiva e da técnica de análise de frequência para análise dos dados e discussão do tema.

Objetivou-se, com base, nas respostas coletadas por meio do questionário, extrair elementos e evidências para atender à proposta de pesquisa deste trabalho. Para analisar os dados coletados, as observações foram tratadas em três dimensões:

[I] exposição global dos resultados obtidos individualmente por cada assertiva;

[II] análise por grupo de respondente: [1] Administrativo e [2] Auditoria;

[III] análise por bloco de objetivo/categoria: [1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão; [2] Auditoria Operacional (passado/presente); [3] Auditoria de Gestão (presente/futuro) e [4] Governança.

Conforme já disposto no subitem 3.2.3 (Estrutura do Questionário e da Pesquisa de Campo) deste trabalho, no questionário, foi solicitado ao respondente que selecionasse a opção de acordo com o grau de concordância com a assertiva, dentre: "Concordo totalmente", "Mais Concordo do que discordo", "Nem Concordo nem discordo", "Mais Discordo do que concordo", "Discordo totalmente" e "Não se aplica".

Com vistas a gerar os indicadores de estatística descritiva de cada grupo - [1] Administrativo e [2] Auditoria, foi considerada a opção "Não se aplica" = 0 e atribuída à escala convencional de *Likert* com cinco pontos conforme escala disposta no quadro 4, a seguir:.

#### QUADRO 4 - ESCALA CONVENCIONAL DE *LIKERT*

Descrição	Nota (Escala convencional de <i>Likert</i> )
Concordo totalmente	5
Mais Concordo do que discordo	4
Nem Concordo nem discordo	3
Mais Discordo do que concordo	2
Discordo totalmente	1

Fonte: Da autora

Em seguida, foi realizada a análise quali-quantitativa das variáveis previamente definidas apresentadas no quadro 2. Assim, foi atendido o caráter do subitem 3.1 (Tipo de Pesquisa) deste trabalho.

Para análise e interpretação dos resultados obtidos por grupo, o total global de respondentes (n=69) foi segregado em dois grupos: [1] Grupo Administrativo (n=57), cujos respondentes são gestores alocados nas áreas administrativas de Planejamento Estratégico e subordinadas, e, [2] Grupo Auditoria (n=12) gerentes alocados na Área de Auditoria Interna e subordinadas.

Como o foco da pesquisa é no [1] Grupo Administrativo (usuários), sendo o [2] Grupo de Auditoria um Grupo de Controle, para verificar se as repostas às

assertivas por grupo são estatisticamente iguais, como estatística de teste, foi aplicada a Estatística Descritiva, considerando um nível de significância de 0,05 (alfa = 0,05). Ademais, foi realizada a comparação do índice estatístico média de cada assertiva entre os dois grupos. Os resultados podem ser vistos no Quadro 5 disposto no subitem 4.2.2 (Análise dos resultados obtidos por grupo: foco no grupo administrativo (Grupo de usuários) e no grupo Auditoria (Grupo de controle)).

Para realizar a comparação do índice estatístico média de cada assertiva entre os dois grupos, foi desprezado o sinal do cálculo matemático da diferença entre as médias de cada assertiva para cada grupo, ou seja, foi considerada apenas a variação em valores absolutos da diferença com uma casa decimal. O critério considerado para agrupar as assertivas norteou-se pela seguinte escala:

Para as assertivas que apresentaram a diferença, ou seja, a variação em valores absolutos dentro do intervalo de 0,0 e 0,1 foi considerado que as médias são estatisticamente iguais, o que indica que os gestores, tanto do grupo Administrativo (grupo de usuários) quanto do grupo Auditoria (grupo de controle) tem a mesma percepção quanto ao quesito abordado nas respectivas assertivas. Demonstrado no quadro 5 disposto no subitem 4.2.2 em destaque na cor verde;

Para as assertivas que apresentaram a diferença, ou seja, a variação em valores absolutos dentro do intervalo de 0,2 e 0,5 foi considerado que as médias são estatisticamente aproximadas, o que indica que os gestores, tanto do grupo Administrativo (grupo de usuários) quanto do grupo Auditoria (grupo de controle) tem percepção semelhante quanto ao quesito abordado nas respectivas assertivas. Demonstrado no quadro 5 disposto no subitem 4.2.2 em destaque na cor amarela;

Para as assertivas que apresentaram a diferença, ou seja, a variação em valores absolutos dentro do intervalo de 0,6 e 1,0 foi considerado que as médias são estatisticamente diferentes, o que indica que os gestores, tanto do grupo Administrativo (grupo de usuários) quanto do grupo Auditoria (grupo de controle) tem percepção divergente quanto ao quesito abordado nas respectivas assertivas. Demonstrado no quadro 5 disposto no subitem 4.2.2 em destaque na cor marrom.

## 4 APURAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

### 4.1 ANÁLISE DA POPULAÇÃO PESQUISADA

Conforme a TABELA 1; adiante, 82,61% dos respondentes (n=57) atuam em áreas administrativas, enquanto 17,39% (n=12) na área de Auditoria. A maior parte exerce o cargo de Gerente (n=49) e Superintendente (n=11), representando um percentual de 86,95% (n=60), como mostra a TABELA 2, também adiante:

**TABELA 1 - ÁREA DE ATUAÇÃO DOS RESPONDENTES**

Opções de respostas	Respostas	
Administrativo	82,61%	57
Auditoria	17,39%	12
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

**TABELA 2 - CARGO DE ATUAÇÃO DOS RESPONDENTES**

Opções de respostas	Respostas	
Supervisor	0,00%	0
Gerente	71,01%	49
Coordenador	1,45%	1
Superintendente	15,94%	11
Diretor	7,25%	5
Auditor	0,00%	0
Consultor	4,35%	3
Outros	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Dos 69 respondentes, apenas um se absteve de mencionar o seu tempo de exercício no cargo e de vínculo empregatício, motivo pelo qual se justifica a divergência entre o total de respondentes da população pesquisada (n=69) e as informações das tabelas 3 e 4 (n=68).

Conforme a Tabela 3, adiante, (e integralmente o APÊNDICE C), a maior parte dos respondentes, 66,17% (n=45), exerce os respectivos cargos há mais de quatro anos, dos quais 20,59% (n=14) exercem há mais de dez:

**TABELA 3 - TEMPO DE EXERCÍCIO NO CARGO MENCIONADO**

<b>Opções de respostas</b>	<b>Respostas</b>	
de 0 a 3 anos	<b>33,82%</b>	23
de 4 a 7 anos	<b>35,29%</b>	24
de 8 a 10 anos	<b>10,29%</b>	7
acima 10 anos	<b>20,59%</b>	14
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>68</b>

Fonte: Da autora.

Os dados da Tabela 4 (e integralmente do APÊNDICE D), a seguir, apontam que o tempo de vínculo empregatício dos respondentes é considerável, visto que 92,65% (n=63) mantêm vínculo empregatício acima de dez anos:

**TABELA 4 - TEMPO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO DOS RESPONDENTES**

<b>Opções de respostas</b>	<b>Respostas</b>	
de 0 a 3 anos	<b>0,00%</b>	0
de 4 a 7 anos	<b>1,47%</b>	1
de 8 a 10 anos	<b>5,88%</b>	4
acima 10 anos	<b>92,65%</b>	63
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>68</b>

Fonte: Da autora.

## 4.2 RESULTADOS OBTIDOS, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA

### 4.2.1 EXPOSIÇÃO GLOBAL DOS RESULTADOS OBTIDOS INDIVIDUALMENTE POR CADA ASSERTIVA

Para a exposição e interpretação global dos resultados obtidos, foi empregada a técnica de análise de frequência sobre o total global de respostas obtidas (n=69). Conforme segue.

**TABELA 5 - (Q1) NESTA INSTITUIÇÃO TEM-SE REALIZADO TRABALHO COM FOCO NA EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	30,43%	21
Mais Concordo do que discordo	59,42%	41
Nem Concordo nem discordo	0,00%	0
Mais Discordo do que concordo	10,14%	7
Discordo totalmente	0,00%	0
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Pela análise dos dados na Tabela 5, 89,85% (n=62) dos respondentes percebem que os trabalhos desenvolvidos na instituição pesquisada focam-se na eficiência, eficácia e efetividade. Entretanto, 10,14% (n=7) discordam e não têm essa percepção.

A interpretação dos resultados obtidos (TABELA 5 - Q1) indica que as bases para executar trabalhos de Auditoria de Desempenho já existem na instituição. Isso porque, na percepção dos gestores, há preocupação com o desempenho e as tomadas de decisões baseadas em quesitos de desempenho (89,85% (n=62) dos gestores respondentes, que alegam tomar decisões com foco na eficiência, eficácia e efetividade - foco de Auditoria de Desempenho).

Tais resultados corroboram os achados de Ribeiro Filho et al (2010), no qual evidenciam que a utilização da Auditoria de Desempenho (ou Auditoria Operacional) possibilita a tomada de decisão gerencial com mais eficiência, eficácia e efetividade.

**TABELA 6 - (Q2) FOCAR O TRABALHO NA EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE AINDA APRESENTA DIFICULDADES**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	24,64%	17
Mais Concordo do que discordo	56,52%	39
Nem Concordo nem discordo	7,25%	5
Mais Discordo do que concordo	11,59%	8
Discordo totalmente	0,00%	0
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Como se observa na Tabela 6, a maior parte dos respondentes, 81,16% (n=56) concorda que focar o trabalho na eficiência, eficácia e efetividade ainda apresenta dificuldades, enquanto 7,25% (n=5) manifestam-se neutros, e, 11,59% (n=8) discordam.

Portanto, os resultados evidenciam que, na percepção dos gestores, focar o trabalho na eficiência, eficácia e efetividade ainda apresenta dificuldades (TABELA 6 - Q2). Isso é uma oportunidade para o desenvolvimento da Auditoria de Desempenho.

Conforme Peleias (1992) a avaliação do desempenho dos gestores e das áreas administrativas formaliza a existência do controle nas organizações. Esse é acarretado por um processo de planejamento integrado, embasado no pleno conhecimento, na habilidade e na competência dos gestores relativamente às atividades micro e macroeconômicas da organização. Nessas condições, a Auditoria de Desempenho seria uma boa ferramenta para ajudar a vencer essas dificuldades.

**TABELA 7 - (Q3) O MODELO DE GESTÃO TEM-SE ADEQUADO AO NOVO MODELO DE GESTÃO PÚBLICA, OU SEJA, VOLTA-SE A ECONOMICIDADE NOS PROCESSOS E NAS ATIVIDADES**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	11,59%	8
Mais Concordo do que discordo	57,97%	40
Nem Concordo nem discordo	13,04%	9
Mais Discordo do que concordo	17,39%	12
Discordo totalmente	0,00%	0
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Quanto à adequação ao novo modelo de gestão pública (voltado à economicidade nos processos e nas atividades), observa-se na Tabela 7 que 69,56% (n=48) percebem que há essa adequação, 13,04% (n=9) manifestam-se neutros e, 17,39% (n=12) discordam.

Quanto à percepção do quesito economicidade nos processos e nas atividades da instituição (TABELA 7 - Q3), nota-se que há um descolamento do resultado apurado com relação à percepção do quesito eficiência eficácia e efetividade (TABELA 5 - Q1). No entanto, a princípio, há certa coerência com o

apontamento de que focar o trabalho na eficiência, eficácia e efetividade ainda apresenta dificuldades (TABELA 6 - Q2).

No que tange à adequação do modelo de gestão ao novo modelo de gestão pública, os resultados obtidos corroboram os apontamentos de Grateron (1999). Sobre isso, o autor conclui que "a Auditoria de Gestão, em essência, tem se constituído como uma concepção necessária para o fortalecimento das organizações públicas no seu processo de ajustes às modernas práticas de gestão [...]." (GRATERON, 1999, p. 16).

**TABELA 8 - (Q4) OS RELATÓRIOS E AS PROPOSTAS DE MELHORIAS APONTADAS PELA AUDITORIA INTERNA GRADATIVAMENTE É UTILIZADO E IMPLEMENTADO AO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	8,70%	6
Mais Concordo do que discordo	65,22%	45
Nem Concordo nem discordo	14,49%	10
Mais Discordo do que concordo	10,14%	7
Discordo totalmente	1,45%	1
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Os dados da Tabela 8 indicam que as propostas de melhorias apontadas pela Auditoria Interna gradativamente são utilizadas e implementadas ao processo de tomada de decisão. Conforme os respondentes, 73,92% (n=51) demonstram concordar com esse apontamento; 14,49% (n=10) permanecem neutros e 11,59% (n=8) discordam.

Denota-se que, na percepção dos gestores, a Auditoria Interna, de fato, influencia na tomada de decisão. O alinhamento do resultado apurado relativo à implementação dos relatórios de proposta de melhorias da Auditoria Interna no processo de tomada de decisão (TABELA 8 - Q4) com o resultado apurado relativo ao quesito de ações embasadas em eficiência, eficácia, efetividade (TABELA 5 - Q1) com embasamento na colocação de Barzelay (2002) quanto à prática de responsabilização das organizações pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento, evidencia-se que as bases para execução da

Auditoria de Desempenho já é existente na instituição, visto que se observam práticas relativas ao desempenho.

**TABELA 9 - (Q5) O MONITORAMENTO CONSTANTE ACARRETA A REMODELAGEM IMEDIATA DE PROCESSO(S) E DE ATIVIDADE(S) QUANDO IDENTIFICADO INCONSISTÊNCIAS AO PLANEJAMENTO INICIAL**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	8,70%	6
Mais Concordo do que discordo	39,13%	27
Nem Concordo nem discordo	21,74%	15
Mais Discordo do que concordo	24,64%	17
Discordo totalmente	5,80%	4
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Os resultados da Tabela 9 revelam que 47,83% (n=33) dos respondentes declaram perceber que o monitoramento constante acarreta a remodelagem imediata de processo(s) e de atividade(s), quando identificadas inconsistências ao planejamento inicial; 21,74% (n=15) permanecem neutros e 30,44% (n=21) declaram não perceber.

Pollitt (1999), sob uma ótica mais complexa, coloca que a abordagem geral da Auditoria de Desempenho apresenta-se sob a forma de mudança do foco de atenção da alocação dos recursos e controles ex-ante (ou seja, foco em atividades ex-ante), para mensuração de produtos, e ex-post (ou seja, atividades ex-post). Nessas condições, a abordagem do quesito remodelagem imediata de processos e de atividades inicialmente planejada (TABELA 9 - Q5) indica que os trabalhos da auditoria atuam pós-decisão; isto é, estão mais voltados ao controle do que ao planejamento.

**TABELA 10 - (Q6) OS TRABALHOS DE AUDITORIA INTERNA CONTRIBUEM PARA QUE OS NEGÓCIOS DA INSTITUIÇÃO VOLTEM-SE A RACIONALIZAÇÃO DOS PROCESSOS E EVITEM DESPÉRDÍCIOS**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	10,14%	7
Mais Concordo do que discordo	56,52%	39
Nem Concordo nem discordo	21,74%	15
Mais Discordo do que concordo	7,25%	5
Discordo totalmente	4,35%	3
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Os resultados na Tabela 10 informam que a maior parte dos respondentes, 66,66% (n=46), declara perceber que os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para que os negócios da instituição voltem-se à racionalização dos processos e evitem desperdícios; 21,74% (n=15) permanecem neutros e apenas 11,60% (n=8) declaram não perceber.

Leeuw (1996, tradução nossa) e Gronlund, Svardsten e Ohman (2011, tradução nossa) apontam a Auditoria de Desempenho como sinônimo de custo-benefício (*VFM - value for money*), sob uma ótica mais ampla de avaliação, que engloba aspectos econômicos e políticos relacionados à empresa. Como informa Gomes (2002), o objetivo da Auditoria de Desempenho visa, além da adequação e da conformidade dos atos de gestão, a resultados melhores.

Como já relatado, 66,66% (n=46) declaram perceber que os trabalhos da Auditoria Interna contribuem para que os negócios da instituição voltem-se à racionalização dos processos e evitem desperdícios (TABELA 10 - Q6). Assim, denota-se que, de fato, há percepção da efetividade dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna. Ademais, observa-se alinhamento aos achados, evidenciando que as bases para executar trabalhos de Auditoria de Desempenho já existem na instituição (TABELA 5 - Q1, e, TABELA 8 - Q4).

**TABELA 11 - (Q7) OS TRABALHOS DE AUDITORIA INTERNA CONTRIBUEM PARA QUE OS PROCESSOS E ROTINAS DE TRABALHO PASSEM POR AVALIAÇÕES PERIÓDICAS E SEJAM MONITORADOS CONSTANTEMENTE**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	26,09%	18
Mais Concordo do que discordo	55,07%	38
Nem Concordo nem discordo	10,14%	7
Mais Discordo do que concordo	8,70%	6
Discordo totalmente	0,00%	0
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Quanto à influência dos trabalhos de Auditoria Interna na contribuição para que os processos e as rotinas de trabalho passem por avaliações periódicas e sejam monitorados constantemente, observa-se, na Tabela 11, que 81,16% (n=56) declaram perceber tal prática na instituição; 10,14% (n=7) manifestam-se neutros e 8,70% (n=6) declaram não perceber.

Aproximadamente 81,16% dos respondentes declaram perceber que os trabalhos da Auditoria Interna contribuem para avaliações periódicas e monitoramentos constantes dos processos e rotinas de trabalho (TABELA 11 - Q7). Isso demonstra alinhamento com a assertiva anterior, relativamente à contribuição da Auditoria Interna para que os negócios da instituição voltem-se à racionalização dos processos e evitem desperdícios. Adicionalmente, isso revela mais um indício de que há percepção da efetividade dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna, e corrobora os achados, relevando que as bases para executar trabalhos de Auditoria de Desempenho já existem na instituição (TABELA 5 - Q1, e, TABELA 8 - Q4).

Nessas condições, tais resultados corroboram os achados de Burnaby e Hass (2011, p. 753, tradução nossa), que destacam que "a fiabilidade dos sistemas de organização, produção e desempenho devem ser continuamente avaliados para garantir a eficácia, a eficiência e a conformidade com as políticas da entidade e procedimentos". O Estudo aponta que a competição global, o aumento das expectativas de comunicação e de diálogo mundial tendem a aumentar a unificação em Auditoria Interna.

**TABELA 12 - (Q8) AS INFORMAÇÕES GERENCIAIS SÃO PADRONIZADAS;  
CENTRALIZADAS E DISPONÍVEIS DE FORMA CLARA**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	1,45%	1
Mais Concordo do que discordo	30,43%	21
Nem Concordo nem discordo	15,94%	11
Mais Discordo do que concordo	42,03%	29
Discordo totalmente	10,14%	7
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Observa-se na Tabela 12 que 52,17% (n=36) declaram perceber que não há padronização, centralização e disponibilização de forma clara de informações gerenciais; 15,94% (n=11) manifestam-se neutros e 31,88% (n=22) afirmam que há padronização, centralização e clareza na disponibilização de informações gerenciais.

O fato de 52,17% (n=36) terem declarado perceber que não há padronização, centralização e disponibilização de forma clara de informações gerenciais (TABELA 12 - Q8) indica que, na visão dos gestores, há problemas na qualidade das informações gerenciais. Isso pode acarretar tomadas de decisões equivocadas e talvez prejudiciais à instituição. Zhou (2012, tradução nossa) aponta a importância da questão da materialidade no trabalho de auditoria e constata que os fatores indicadores são diferentes em empresas públicas e privadas.

O autor ainda aponta a "Magnitude de uma omissão ou distorção da informação nas demonstrações financeiras dos auditados. E essa magnitude possivelmente influencia o julgamento e decisão dos usuários das demonstrações financeiras." (Gabinete de Auditoria Nacional da China, Princípios e Normas de auditoria chinesas (2003) apud Zhou, 2012, p. 85).

**TABELA 13 - (Q9) A TRANSPARÊNCIA E A FIDEDIGNIDADE DAS INFORMAÇÕES GERENCIAIS AGILIZAM O PROCESSO DECISÓRIO**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	39,13%	27
Mais Concordo do que discordo	36,23%	25
Nem Concordo nem discordo	13,04%	9
Mais Discordo do que concordo	11,59%	8
Discordo totalmente	0,00%	0
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Conforme a Tabela 13, 75,36% (n=52) concordam que a transparência e a fidedignidade das informações gerenciais agilizam o processo decisório; 13,04% (n=9) manifestam-se neutros e 11,59% (n=8) afirmam não perceber isso .

O resultado apurado apresenta desalinhamento com a abordagem da questão anterior. Como exposto, 52,17% (n=36) dos respondente declaram perceber que não há padronização, centralização e disponibilização de forma clara de informações gerenciais (TABELA 12 - Q8), o que evidencia haver problemas na qualidade das informações gerenciais. Isso se opõe aos 75,36% (n=52) dos respondente que concordam que a transparência e a fidedignidade das informações gerenciais agilizam o processo decisório (TABELA 13 - Q9).

Entretanto, tal divergência, a priori, pode ter sido acarretada por uma distorção no entendimento interpretativo da assertiva, considerando o conceito de transparência voltado aos princípios básicos de Governança Corporativa (conformidade); ou seja, Transparência: refere-se à disponibilidade de informação relativa ao desempenho econômico-financeiro e demais fatores que norteiam a ação gerencial. Ademais, conduzem à criação de valor (IBGC) ao Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (2009, p. 19), e não ao conceito de transparência voltado à gestão (controladoria).

**TABELA 14 - (Q10) A AUDITORIA INTERNA ATUA CONCOMITAMENTE À EXECUÇÃO DOS PROCESSOS E DAS ATIVIDADES E AUXILIA A ADOÇÃO DE MEDIDAS PREVENTIVAS**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	7,25%	5
Mais Concordo do que discordo	42,03%	29
Nem Concordo nem discordo	24,64%	17
Mais Discordo do que concordo	23,19%	16
Discordo totalmente	2,90%	2
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Os dados da Tabela 14 revelam que 49,28% (n=34) afirmam haver atuação concomitante da Auditoria Interna na execução dos processos e das atividades e auxílio à adoção de medidas preventivas. Entretanto, a maior parte dos respondentes declara-se neutra ou oposta, isto é, 24,64% (n=17) expressam neutralidade e 26,09% (n=18) discordam.

Hedler e Torres, C. V. (2009, p. 476) descrevem em cinco etapas, as etapas da auditoria de natureza operacional (ANOP) do TCU: 1) planejamento da avaliação; 2) coleta de dados; 3) confecção de relatório com resultados para o relator da matéria (circulação interna); 4) relatório divulgado externamente; 5) implantação das recomendações formuladas e monitoramento das ações implementadas

Como exposto, a maior parte dos respondentes isto é, 52,18% (n=36) discorda ou se manifesta neutra quanto à abordagem do quesito remodelagem imediata de processos e de atividades inicialmente planejada (TABELA 9 - Q5). Ademais, os gestores discordam quanto ao auxílio da Auditoria Interna para adoção de medidas preventivas (TABELA 14 - Q10). Assim, denota-se que os trabalhos da auditoria atuam pós-decisão, ou seja, estão mais voltados ao controle do que ao planejamento.

**TABELA 15 - (Q11) HÁ TRABALHO CONJUNTO E INTEGRADO ENTRE A EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA E A GESTÃO**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	2,90%	2
Mais Concordo do que discordo	33,33%	23
Nem Concordo nem discordo	23,19%	16
Mais Discordo do que concordo	34,78%	24
Discordo totalmente	5,80%	4
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Nota-se na Tabela 15 que a maior parte dos respondentes, 40,58% (n=28) percebem não haver trabalho conjunto e integrado entre a equipe de Auditoria Interna e a gestão; 23,19% (n=16) manifestam-se neutros e 36,23% (n=25) afirmam perceber que há.

Como exposto, 40,58% (n=28) percebem não haver trabalho conjunto e integrado entre a equipe de Auditoria Interna e a gestão (TABELA 15 - Q11), característica imprescindível para a efetividade dos trabalhos da Auditoria de Desempenho (ter um processo integrado de trabalho com a equipe de gestão). Desse modo, evidencia-se um ponto crítico quanto à implementação da Auditoria de Desempenho.

**TABELA 16 - (Q12) A INEFICIÊNCIA NOS PROCESSOS E NOS CONTROLES INTERNOS DAS UNIDADES INFLUENCIA AS AUDITORIAS DE CONFORMIDADE (AQUELA VOLTADA A VERIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO DA EMPRESA ÀS EXIGÊNCIAS LEGAIS)**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	28,99%	20
Mais Concordo do que discordo	49,28%	34
Nem Concordo nem discordo	11,59%	8
Mais Discordo do que concordo	7,25%	5
Discordo totalmente	2,90%	2
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Pela Tabela 16, verifica-se que 78,27% (n=54) concordam que a ineficiência nos processos e controles internos das unidades influencia as auditorias de conformidade, 11,59% (n=8) permanecem neutros e 10,15% (n=7) discordam.

Medeiros e Machado (2013) pesquisaram o Sistema de Controle Interno e concluíram que, para ser eficiente, ele deve atuar como uma ferramenta que garanta a transparência das informações sobre gestão pública. Nessas condições, tais resultados evidenciam que, na percepção dos gestores, há falhas nos sistemas de controles internos da instituição.

**TABELA 17 - (Q13) A AUDITORIA INTERNA ATUA PROATIVAMENTE E COM EFICÁCIA NA IDENTIFICAÇÃO DE FRAUDES**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	7,25%	5
Mais Concordo do que discordo	31,88%	22
Nem Concordo nem discordo	26,09%	18
Mais Discordo do que concordo	23,19%	16
Discordo totalmente	10,14%	7
Não se aplica	1,45%	1
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

A análise da Tabela 17 aponta que 39,13% (n=27) constatam que a Auditoria Interna atua proativamente e com eficácia na identificação de fraudes. Todavia, a maior parte manifesta-se neutra ou discorda; 26,09% (n=18) permanecem neutros; 33,33% (n=23) discordaram e apenas 1,45% (n=1) apontou que tal procedimento não se aplica.

Chaves (2011) define que o papel primordial da Auditoria Interna é auxiliar a administração no cumprimento dos objetivos, com a função de assessorá-la no trabalho de prevenção de fraudes e erro.

SÁ e HOOG (2012) relatam que a fraude é sempre um delito, um ato premeditado, enquanto o erro é sempre um ilícito, um ato proibido por Lei, porém, de natureza involuntária. As fraudes normalmente ocorrem por “oportunidades” decorrentes de falhas na gestão. Complementam que a melhor arma para combatê-las é um bom sistema de controles, que siga um método (série de estudos e procedimentos) melhor do que os recursos que possam oferecer as máquinas.

Assim, da mesma forma que os resultados apurados relativos à influência da ineficiência nos processos e controles internos das unidades, para os trabalhos da auditoria de conformidade, na percepção dos gestores, há falhas nos sistemas de controles internos da instituição (TABELA 16 - Q12). A discordância quanto à atuação proativa e eficaz da Auditoria Interna na identificação de fraudes (TABELA 17 - Q13) também é outro indício de que, na percepção dos gestores, de fato, há falhas nos sistemas de controles internos da instituição.

**TABELA 18 - (Q14) O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO É EFICAZ PARA INIBIR A OCORRÊNCIA DE ERROS E FRAUDES (OS PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS SÃO DEVIDAMENTE NORMATIZADOS)**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	2,90%	2
Mais Concordo do que discordo	42,03%	29
Nem Concordo nem discordo	18,84%	13
Mais Discordo do que concordo	28,99%	20
Discordo totalmente	7,25%	5
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Pela Tabela 18, observa-se que 44,93% (n=31) constatam a eficácia do sistema de controle interno e a normatização dos procedimentos operacionais, 18,84% (n=13) manifestam-se neutros e 36,24% (n=25) discordam.

Pelo fundamento administrativo, os controles visam propiciar subsídios informacionais pertinentes à tomada de decisões. Assim propiciam a fiscalização dos atos dos gestores públicos, a avaliação dos resultados da gestão e a avaliação da aplicação dos recursos. (GONÇALVES et al, 2013).

Nessas condições, a investigação possibilitou evidenciar que, na percepção dos gestores, há falhas nos sistemas de controles internos da instituição, ao passo que 78,27% (n=54) apontam que a ineficiência nos processos e controles internos das unidades impacta as auditorias de conformidade (TABELA 16 - Q12).

A maior parte dos respondentes, 55,08% (n=38), manifesta-se neutra e discorda quanto à eficácia do sistema de controle interno e a normatização dos procedimentos operacionais (TABELA 18 - Q14), e 59,42% (n=41) permanecem

neutros e discordam quanto à atuação proativa e eficaz da Auditoria Interna na identificação de fraudes (TABELA 17 - Q13).

**TABELA 19 - (Q15) OS MANUAIS NORMATIVOS SÃO PERIODICAMENTE REVISADOS E ATUALIZADOS TEMPESTIVAMENTE MEDIANTE PROPOSTA DE MELHORIA APONTADOS PELA AUDITORIA INTERNA**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	15,94%	11
Mais Concordo do que discordo	52,17%	36
Nem Concordo nem discordo	10,14%	7
Mais Discordo do que concordo	18,84%	13
Discordo totalmente	2,90%	2
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Como mostra a Tabela 19, 68,11% (n=47) afirmam que os manuais normativos são periodicamente revisados e atualizados tempestivamente, mediante proposta de melhoria apontada pela Auditoria Interna; 10,14% (n=7) manifestam-se neutros e 21,74% (n=15) discordam .

Tais resultados corroboram os apontamentos de Clark, Martinis e Krambia-Kapardis (2007, tradução nossa), além de mostrar que a adequação da governança corporativa e a qualidade da auditoria são de suma importância para as empresas tanto do setor privado quanto público.

Como exposto, [a] 81,16% dos respondentes declaram perceber que os trabalhos da Auditoria Interna contribuem para avaliações periódicas e monitoramentos constantes dos processos e rotinas de trabalho (TABELA 11 - Q7); [b] 66,66% (n=46) que os trabalhos da Auditoria Interna contribuem para que os negócios da instituição voltem-se à racionalização dos processos e evitem desperdícios (TABELA 10 - Q6) e [c] 68,11% (n=47) que os manuais normativos são periodicamente revisados e atualizados tempestivamente, mediante proposta de melhoria apontada pela Auditoria Interna (TABELA 19 - Q15). Assim, denota-se que, de fato, há percepção da efetividade dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna.

**TABELA 20 - (Q16) A AUDITORIA INTERNA INFLUENCIA A TOMADA DE DECISÃO DOS GESTORES POR MEIO DOS RELATÓRIOS QUE ELABORA**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	10,14%	7
Mais Concordo do que discordo	49,28%	34
Nem Concordo nem discordo	20,29%	14
Mais Discordo do que concordo	17,39%	12
Discordo totalmente	2,90%	2
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Segundo a Tabela 20, 59,42% (n=41) concordam que a Auditoria Interna influencia a tomada de decisão dos gestores por meio dos relatórios que elabora; 20,29% (n=14) discordam e os demais 20,29% (n=14) permanecem neutros.

Nessa esteira, Barzelay (2002, p. 12-13) afirma que na realidade a Auditoria de Desempenho se trata de uma avaliação (um instrumental de julgamento - como coloca o autor), com critérios conceitualmente embasado em doutrinas de gerenciamento público orientada a resultados (regras de ouro - como coloca o autor) e não em normas compulsórias aprovadas por profissionais da área, como ocorre no caso das auditorias tradicionais. Assim, os resultados apurados evidenciam que, na percepção dos gestores, a Auditoria Interna é vista como uma "consultora" das áreas.

**TABELA 21 - (Q17) AS RECOMENDAÇÕES DA AUDITORIA INTERNA QUE FORAM IMPLANTADAS PRODUZIRAM RESULTADOS PRÁTICOS SATISFATÓRIOS**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	10,14%	7
Mais Concordo do que discordo	56,52%	39
Nem Concordo nem discordo	21,74%	15
Mais Discordo do que concordo	10,14%	7
Discordo totalmente	1,45%	1
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Conforme a Tabela 21, 66,66% (n=46) concordam que as recomendações da Auditoria Interna implantadas produziram resultados práticos satisfatórios, 11,59% (n=8) discordam e 21,74% (n=15) permanecem neutros.

Galdino et al (2012) expõem que a prática da Auditoria de Desempenho (ou Auditoria governamental prévia - como coloca o autor) possibilita a redução de riscos e permite agregar valores às instituições públicas, mediante o foco em atividades ex-ante.

Nessas condições, tais resultados indicam que há reconhecimento dos resultados positivos provenientes da atuação da Auditoria Interna, além do alinhamento ao resultado apurado, relativo ao fato de que, na percepção dos gestores, a Auditoria Interna é vista como uma "consultora" das áreas (TABELA 20 - Q16).

**TABELA 22 - (Q18) AS RECOMENDAÇÕES DA AUDITORIA INTERNA QUE FORAM IMPLANTADAS OTIMIZARAM OS RESULTADOS E AGREGARAM VALOR AO NEGÓCIO DA EMPRESA**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	8,70%	6
Mais Concordo do que discordo	53,62%	37
Nem Concordo nem discordo	26,09%	18
Mais Discordo do que concordo	8,70%	6
Discordo totalmente	2,90%	2
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Como aponta a Tabela 22, 62,32% (n=43) concordam que as recomendações da Auditoria Interna implantadas otimizaram os resultados e agregaram valor ao negócio da empresa, 11,60% (n=8) discordam e 26,09% (n=18) manifestam-se neutros.

Negra, E. M. S.; Viana e Negra, C. A. S. (2013, sem paginação, conclusão) evidenciam que há integração entre Auditoria Interna, Controles Internos e Gestão de Risco. Os autores analisaram a contribuição da Auditoria Interna para resguardar os ativos das instituições financeiras que operam no Brasil.

Desse modo, concluíram que: "[...] hoje a Auditoria Interna assume uma nova função, proativa, de avaliação objetiva e consultoria, ajudando a organização a atingir seus objetivos, melhorando a efetividade da gestão dos riscos, do controle interno e governança". Ademais os autores complementam que, na atividade bancária, os controles internos contribuem eficientemente com a gestão de risco, ao passo que possibilita a detecção de pontos vulneráveis, o que contribui para adoção de medidas preventivas que corroboram para a prevenção de eventuais prejuízos operacionais.

Nessas condições, justifica-se o alinhamento dos resultados apurados, que demonstram que a maior parte dos respondentes percebe a auditoria como uma "consultora" das áreas Em contrapartida, [a] 59,42% (n=41) reconhecem que os relatórios elaborados pela Auditoria Interna influenciam a tomada de decisão (TABELA 20 - Q16), [b] 66,66% (n=46) reconhecem que há resultados positivos provenientes da atuação da Auditoria Interna (TABELA 21 - Q17); e [c] 62,32% (n=43) reconhecem que os resultados da atuação da Auditoria Interna agregam valor aos negócios da instituição (TABELA 22 - Q18).

Por outro lado, 40,58% (n=28) afirmam não haver trabalho conjunto e integrado entre a equipe de Auditoria Interna e a gestão (TABELA 15 - Q11), característica imprescindível para a efetividade dos trabalhos da Auditoria de Desempenho (ter um processo integrado de trabalho junto com a equipe de gestão). Isso evidencia um ponto crítico quanto à implementação da Auditoria de Desempenho.

**TABELA 23 - (Q19) AS INFORMAÇÕES GERENCIAIS SÃO DIRECIONADAS À BALIZAR AS NECESSIDADES DO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	15,94%	11
Mais Concordo do que discordo	60,87%	42
Nem Concordo nem discordo	13,04%	9
Mais Discordo do que concordo	8,70%	6
Discordo totalmente	0,00%	0
Não se aplica	1,45%	1
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Os dados na Tabela 23 revelam que 76,81% (n=53) dos respondentes percebem a prática de direcionar as informações gerenciais a balizar as necessidades do processo de tomada de decisão, 13,04% (n=9) manifestam-se neutros, 8,70% (n=6) discordam e apenas 1,45% (n=1) apontou que tal procedimento não se aplica.

Os resultados demonstram que 76,81% (n=53) dos respondentes percebem a prática de direcionar as informações gerenciais a balizar as necessidades dos processo de tomada de decisão (TABELA 23 - Q19). No entanto, 52,17% (n=36) declaram perceber que não há padronização, centralização e disponibilização de forma clara de informações gerenciais (TABELA 12 - Q8). Isso indica, que na percepção dos gestores, há problemas na qualidade das informações gerenciais, o que, a priori, pode ser reflexo dos problemas relacionados aos sistemas de controle interno.

Por outro lado, 75,36% (n=52) concordam que a transparência e a fidedignidade das informações gerenciais agilizam o processo decisório (TABELA 13 - Q9). Dessa forma, nota-se que há uma contradição entre os resultados, visto que não há consonância em dizer que há transparência quando não se sabe se as informações são corretas ou se há problemas na qualidade das informações gerenciais.

Todavia, tal inconsistência dos resultados pode ser proveniente de uma contradição ou de uma divergência de entendimento interpretativo da assertiva. Em consonância às observações nas pesquisas de Almeida, B.J.M (2005), Abbott et al (2007, tradução nossa) e Krishnan (2005, tradução nossa), de modo geral, o tema Auditoria (seja ela interna ou externa), inevitavelmente remete a conceitos relacionados a Governança Corporativa, Controle Interno, Comportamento dos Auditores e dos Gestores e função social da auditoria (responsabilidade social da empresa e do valor social da informação financeira).

Sob a ótica de Governança Corporativa, "transparência" volta-se a aspectos informacionais direcionados a terceiros/usuário externo (conformidade), enquanto "transparência" na gestão a conceitos relacionados à Controladoria, em vez de Governança Corporativa. Desse modo, há possibilidade de os respondentes entenderem/interpretarem a "transparência" mais voltada a informações formais (sob

a ótica de conformidade), relacionando transparência e fidedignidade a aspectos informacionais, direcionados ao usuário externo/terceiros.

**TABELA 24 - (Q20) AS ÁREAS ADMINISTRATIVAS GERENCIAIS SÃO "CLIENTES" DA AUDITORIA INTERNA EM TERMOS DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS SUBSIDIÁRIAS À TOMADA DE DECISÃO**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	11,59%	8
Mais Concordo do que discordo	24,64%	17
Nem Concordo nem discordo	28,99%	20
Mais Discordo do que concordo	26,09%	18
Discordo totalmente	8,70%	6
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Em conformidade à Tabela 24, 36,23% (n=25) admitem que a Auditoria Interna fornece informações gerenciais subsidiárias à tomada de decisão, 34,79% (n=24) discordam e 28,99% (n=20) manifestam-se neutros.

Lélis e Pinheiro (2012) evidenciam que os trabalhos da Auditoria interna contribuem para a melhoria do desempenho dos processos, da estrutura dos controles internos e da gestão de risco. De acordo com o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2009, p. 48), a Auditoria Interna não deve somente pontuar irregularidades e ser algo punitivo, seu trabalho deve propiciar melhoria de processos e práticas a partir do aperfeiçoamento do ambiente de controles. Assim, seu trabalho deve estar em alinhamento à estratégia da organização.

Dessa forma, percebe-se a relação cliente/fornecedor entre a área de auditoria e a gestão. Entretanto, a divergência nos resultados apurados justifica-se, a priori, pelo entendimento da independência da Auditoria Interna, conforme Chaves

[...] Auditoria Interna – analisa os atos e fatos ocorridos dentro de uma instituição, por funcionários dessa mesma instituição denominados auditores internos; Auditoria Externa ou Independente – os atos e fatos são verificados por profissional liberal ou instituição independente daquela, auditada, portanto, estranhos à instituição; [...]. (CHAVES, 2011, p. 16).

Como aponta Marques, W.L. (2010), o processo de Auditoria Interna subsidia a Auditoria Externa; ambas realizam trabalhos idênticos, utilizam as mesmas técnicas, têm a atenção voltada para o controle interno e formulam sugestões de melhoria.

Nessas condições, justifica-se o fato pelo qual o resultado apurado evidencia que as áreas não "enxergam" a relação de cliente/fornecedor entre a área de Auditoria Interna e a gestão, e a divergência com os resultados apurados nas demais assertivas relacionadas a esse quesito (TABELA 8 - Q4; TABELA 10 - Q6; TABELA 11 - Q7; TABELA 19 - Q15; TABELA 20 - Q16; TABELA 21 - Q17; TABELA 22 - Q18).

**TABELA 25 - (Q21) ALÉM DO SUBSIDIO INFORMACIONAL, A AUDITORIA INTERNA PARTICIPA NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO DOS ASSUNTOS LIGADOS À GESTÃO ADMINISTRATIVA**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	0,00%	0
Mais Concordo do que discordo	5,80%	4
Nem Concordo nem discordo	28,99%	20
Mais Discordo do que concordo	39,13%	27
Discordo totalmente	24,64%	17
Não se aplica	1,45%	1
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

Como aponta a Tabela 25, apenas 5,80% (n=4) concordam perceber a participação da Auditoria Interna no processo de tomada de decisão da gestão administrativa, 63,77% (n=44) discordam 28,99% (n=20) permanecem neutros e 1,45% (n=1) diz não haver aplicação de tal procedimento.

Os resultados demonstram que apenas 36,23% (n=25) admitem que a Auditoria Interna fornece informações gerenciais subsidiárias à tomada de decisão (TABELA 24 - Q20), o que diverge das demais assertivas relacionadas a esse quesito (TABELA 8 - Q4; TABELA 10 - Q6; TABELA 11 - Q7; TABELA 19 - Q15; TABELA 20 - Q16; TABELA 21 - Q17; TABELA 22 - Q18).

Todavia, tal divergência dos resultados pode ser proveniente de uma contradição ou de uma divergência de entendimento interpretativo da assertiva,

oriunda da figura da auditoria como uma área independente do processo gerencial. Nesse sentido, Fulgencio (2007, p. 71) define Auditoria Interna como: "Serviço ou departamento de uma entidade incumbido pela direção de efetuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vistas a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou praticas ineficazes." Nesse contexto, talvez as áreas não " enxerguem" essa relação de cliente/fornecedor entre a área de Auditoria Interna e a gestão.

Isso corrobora os resultados apurados relativos à participação da Auditoria Interna no processo de tomada de decisão da gestão administrativa (TABELA 25 - Q21), em que 63,77% (n=44) dizem não perceber a participação da Auditoria Interna nesse processo. Isso é coerente com os resultados apurados, pois a auditoria tem que propor melhorias, avaliar e controlar processos e atividades, desde o planejamento até o desempenho realizado, porém, não pode gerir e nem substituir a responsabilidade do gestor administrativo.

**TABELA 26 - (Q22) OS INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RESULTADO E DESEMPENHO SÃO SUFICIENTES E ADEQUADOS**

<b>Opções de Respostas</b>	<b>Respostas</b>	
Concordo totalmente	1,45%	1
Mais Concordo do que discordo	33,33%	23
Nem Concordo nem discordo	17,39%	12
Mais Discordo do que concordo	43,48%	30
Discordo totalmente	4,35%	3
Não se aplica	0,00%	0
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>69</b>

Fonte: Da autora.

A Tabela 26 revela que 34,78% (n=24) concordam que os instrumentos de avaliação de resultado e desempenho são suficientes e adequados; entretanto, a maior parte se declara neutra ou discorda; 17,39% (n=12) manifestam-se neutros e 47,83% (n=33) discordam.

Leeuw (1996, tradução nossa) evidencia a utilização da auditoria em seu contexto mais atual, ou seja, como instrumento de gestão voltado à mensuração do desempenho da gestão, ao qual se refere como auditoria da eficiência e eficácia.

O autor destaca três razões para a relevância do foco dessa abordagem, ao expressar que: "1) por meio da Auditoria de Desempenho é possível distinguir as "ambições" das "intenções" dos gestores, ou seja, é possível mensurar o quanto das ações gerenciais atendem efetiva e eficazmente aos objetivos (planejamento) das empresas; 2) Auditoria, através de medidas de desempenho claras, pode desvendar conseqüências intencionais e não intencionais; 3) O *benchmark* de modelos de gestão inovadores (como a implementação do novo modelo de gestão pública) não produz o mesmo efeito às empresas que os utilizam, porque enquanto os primeiros a adotar o novo modelo de gestão pode implementar a filosofia em pratica e de fato criar sucessos, mais tarde, outras organizações começam a imitar seus antecessores de sucesso sem, no entanto, realizar o mesmo efeito (LEEuw, 1996, p. 2, tradução nossa),

Assim, aponta que a Legitimação (autenticidade; a qualidade do governo ético-legal) tornou-se mais importante do que a inovação (novidade, aperfeiçoamento). A maior parte dos respondentes, 65,22% (n=45), manifesta-se neutra ou discorda quanto ao reconhecimento dos instrumentos de avaliação de resultado e desempenho como suficiente e adequados (TABELA 26 - Q22). E considerando que os instrumentos de avaliação de resultado materializam as informações gerenciais, mediante o apontamento de que não são considerados suficientes e adequados; observa-se um ponto crítico quanto aos instrumentos que mensuram e avaliam os resultados de desempenho utilizados pela instituição.

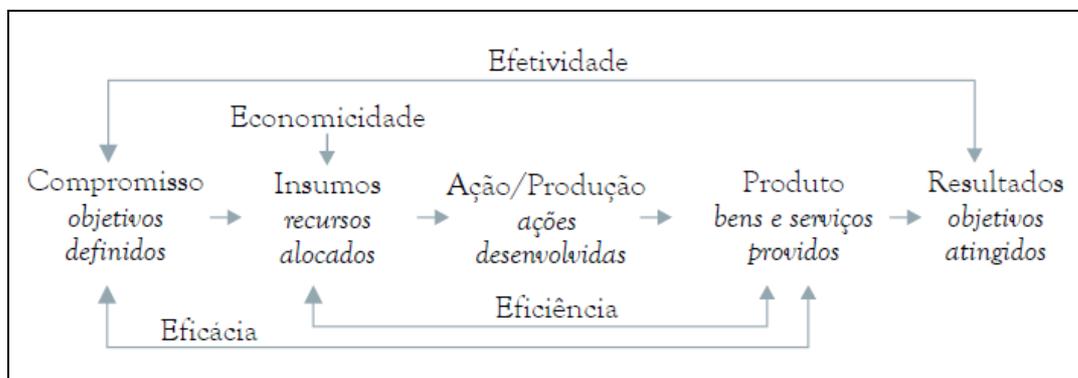
#### 4.2.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS POR GRUPO: FOCO NO GRUPO ADMINISTRATIVO (GRUPO DE USUÁRIOS) E NO GRUPO AUDITORIA (GRUPO DE CONTROLE)

Conforme o Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010, p. 11) uma das características da Auditoria de Desempenho (*performance auditing*) é avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com objetivo de corroborar com o aperfeiçoamento da gestão pública.

Segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010, p. 11), "as auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais

das principais dimensões de análise." Conforme o diagrama de insumo-produto (figura 10) que ilustra tais dimensões e suas inter-relações, adiante:

**FIGURA 10 - DIAGRAMA DE INSUMO-PRODUTO**



Fonte: Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004 apud BRASIL, 2010, pág 11.

Mediante ao exposto, com base no Quadro 5 abaixo (e integralmente no APÊNDICE E), conclui-se que:

**QUADRO 5 - COMPARAÇÃO DO ÍNDICE ESTATÍSTICO MÉDIA ENTRE O GRUPO ADMINISTRATIVO E O GRUPO AUDITORIA**

	GRUPO ADMINISTRATIVO	GRUPO AUDITORIA	
Questão	Média (pela escala convencional de likert)	Média (pela escala convencional de likert)	Diferença (variação em valor absoluto)
Q1	4,1	4,2	0,1
Q2	3,9	4,0	0,1
Q3	3,6	3,6	0,0
Q4	3,7	3,6	0,1
Q5	3,3	2,7	0,6
Q6	3,5	4,3	0,9
Q7	3,9	4,2	0,2
Q8	2,8	2,3	0,5
Q9	4,0	4,2	0,2
Q10	3,3	3,2	0,1
Q11	3,0	2,4	0,6
Q12	3,9	4,2	0,3
Q13	3,0	3,1	0,1
Q14	3,2	2,5	0,7
Q15	3,6	3,4	0,2
Q16	3,5	3,4	0,1
Q17	3,6	3,9	0,3
Q18	3,4	4,2	0,7
Q19	3,9	3,4	0,5
Q20	2,9	3,8	1,0
Q21	2,2	1,9	0,3
Q22	3,0	2,2	0,8
<b>Legenda:</b>			
	Média estatisticamente igual (mesma percepção)		
	Média estatisticamente aproximada (percepção semelhante)		
	Média estatisticamente diferente (percepção divergente)		

Fonte: Da autora.

Para as questões Q1, Q2, Q3, Q4, Q10, Q13 e Q16, observa-se que, estatisticamente, ambos os grupos têm a mesma percepção. Ou seja, os resultados evidenciam que há coerência entre a percepção dos gestores administrativos e os da Auditoria Interna. Ambos os grupos percebem que, na instituição, tem sido feito um trabalho com foco na eficiência, eficácia e efetividade, e que o modelo de gestão adotado na instituição tem se adequado ao novo modelo de gestão pública, voltado à economicidade nos processos e nas atividades. Denota-se, portanto, que há entendimento e conhecimento de ambas as partes da estrutura da instituição.

Os resultados evidenciam que, tanto na percepção dos gestores administrativos quanto na dos gestores da Auditoria Interna, há consonância e reconhecimento da utilização das práticas da Auditoria Interna como ferramental de apoio à gestão influenciável no processo de tomada de decisão; que os relatórios e as propostas de melhorias apontadas pela Auditoria Interna são gradativamente utilizados e implementados ao processo de tomada de decisão; que a Auditoria Interna não auxilia na adoção de medidas preventivas; e, que os relatórios da Auditoria Interna influenciam a tomada de decisão dos gestores.

Quanto à eficácia da atuação da Auditoria Interna para identificação de fraudes, os resultados mostram que ambos os grupos percebem que a Auditoria Interna não atua proativamente e com eficácia na identificação de fraudes. Ademais, que ambos os grupos têm maior percepção de práticas voltadas ao controle interno do que ao planejamento, e que, de modo geral, percebem que na instituição, há um sistema de controle interno que apresenta falhas; destarte, é necessário implementar melhorias.

Isso corrobora os achados de Nascimento (2003, p. 115), de que "falhas no controle interno são apontadas como os principais fatores que deixam a empresa sujeita à ocorrência de fraudes". O mesmo autor complementa que a insuficiência da atuação da Auditoria Interna pode tornar o sistema de controles interno propenso à fragilidade e facilitar a ocorrência de fraudes.

Para as questões Q7, Q8, Q9, Q12, Q15, Q17, Q19 e Q21, considera-se que, estatisticamente, ambos os grupos têm percepção semelhante.

Os resultados evidenciam, tanto sob a percepção dos gestores administrativos quanto dos de Auditoria Interna, práticas da Auditoria Interna como instrumental de gestão influenciável na melhoria de desempenho. Ademais, que agregam valor aos negócios da instituição como um todo, minimizando riscos, a incidência de prejuízos e que as práticas da Auditoria Interna voltam-se mais ao controle do que ao planejamento.

Adicionalmente, revelam que:

- a) Os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para avaliações periódicas e o monitoramento constante dos processos e das rotinas de trabalho;

- b) A transparência e a fidedignidade das informações gerenciais agilizam o processo decisório;
- c) Os manuais normativos são periodicamente revisados e atualizados mediante proposta de melhoria apontada pela Auditoria Interna;
- d) As recomendações da Auditoria Interna implementadas produzem resultados práticos satisfatórios;
- e) As informações gerenciais são direcionadas a balizar as necessidades do processo de tomada de decisão, e,
- f) A Auditoria Interna não participa no processo de tomada de decisão dos assuntos ligados à gestão administrativa.

Observa-se nos achados desta pesquisa, que os quesitos "utilização das práticas da Auditoria Interna como ferramental de apoio a gestão influenciável no processo de tomada de decisão" e "práticas da Auditoria Interna como instrumental de gestão influenciável na melhoria de desempenho" corroboram Pinto (2012) e Galdino et al (2012), ao abordarem que a prática de Auditoria de Desempenho (a qual o autor se refere como auditoria governamental prévia) possibilita a redução de riscos e permite agregação de valores às instituições públicas.

Para as questões Q5, Q6, Q11, Q14, Q18, Q20, e Q22, pode-se considerar que, estatisticamente, ambos os grupos têm percepção divergente. Os resultados evidenciam que há controvérsias no entendimento e na percepção dos quesitos apontados nas respectivas assertivas.

Gestores do Grupo Administrativo percebem maior relevância da prática da remodelagem imediata de processo(s) e de atividade(s) quando identificadas inconsistências ao planejamento inicial, e gestores do Grupo Auditoria percebem menor relevância a tal procedimento. Isso pode indicar que o Grupo Auditoria está, de fato, mais voltado à cultura da auditoria tradicional de controle.

Entretanto, Gestores do Grupo Auditoria percebem maior relevância da contribuição da Auditoria Interna na racionalização dos processos e prevenção de desperdícios. E Gestores do Grupo Auditoria têm maior percepção quanto à existência de trabalho conjunto e integrado entre a equipe de Auditoria Interna e a de Gestão, procedimento menos perceptível aos gestores do Grupo Administrativo.

Há divergências na percepção dos Gestores do Grupo Administrativo e do Grupo Auditoria quanto à normatização dos procedimentos operacionais e da eficácia do controle interno para inibir erros e fraudes. Quanto a isso, os Gestores do Grupo Administrativo têm maior percepção aos quesitos, o que diverge da percepção dos gestores do Grupo Auditoria.

Gestores do Grupo Auditoria têm maior percepção de que as recomendações da Auditoria Interna implementadas otimizaram os resultados e agregaram valor ao negócio da empresa. Isso é menos perceptível aos gestores do Grupo Administrativo, que têm menor percepção da Auditoria Interna como fonte de informações gerenciais subsidiárias à tomada de decisão. Isso é mais perceptível aos gestores do Grupo Auditoria.

Relativamente à adequação dos instrumentos de avaliação de resultado e desempenho, os gestores do Grupo Administrativo têm maior percepção de que são suficientes e adequados, o que é menos perceptível aos gestores do Grupo Administrativo.

Aparentemente, tais controvérsias no entendimento e na percepção dos quesitos apontados nas respectivas assertivas advêm de certas falhas no sistema de controle interno e na qualidade das informações gerenciais. Sobre isso, Antunes (2011, p. 81) relata que "a categoria comunicação trata da troca efetiva de informações, de forma clara, ampla e compreensiva entre os órgãos de controle, coordenadores e demais interessados". O autor descreve a comunicação como ponte entre a meta e a criação de padrões de desempenho e de realização do funcionário.

#### 4.2.3 ANÁLISE FINAL - SÍNTESE DOS RESULTADOS OBTIDOS: ANÁLISE POR BLOCO DE OBJETIVO/CATEGORIA

Para análise final - síntese dos resultados obtidos, foi realizada análise do conjunto de assertivas agrupadas por bloco de objetivo/categoria, subdividida em quatro grupos:

[1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão: verificar a utilização da função da Auditoria Interna como ferramenta de auxílio à gestão;

[2] Auditoria Operacional (horizonte temporal passado/presente): verificar práticas gerenciais voltadas à economicidade e eficiência na aquisição e aplicação dos recursos;

[3] Auditoria de Gestão (horizonte temporal presente/futuro): verificar práticas gerenciais voltadas à eficácia e efetividade dos resultados alcançados;

[4] Governança: verificar aplicabilidade ou aperfeiçoamento de controles internos e dos princípios da Governança Corporativa influenciados pelos trabalhos da Auditoria Interna.

Segue um resumo dessas categorias no Quadro 6, adiante:

#### **QUADRO 6 - RESUMO DOS OBJETIVOS / CATEGORIAS**

<b>Categoria</b>	<b>Definição</b>	<b>Assertivas</b>
[1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão	Tomada de decisão	Q1; Q2; Q11; Q12; Q17; Q18; Q20; Q21
[2] Auditoria Operacional (passado/presente)	Processos internos - Ação Corretiva	Q3; Q4; Q6; Q13; Q16
[3] Auditoria de Gestão (presente/futuro)	Melhoria Processos internos - Ação Preventiva	Q5; Q7; Q10; Q19
[4] Governança	Plano Estratégico	Q8; Q9; Q14; Q15; Q22

Fonte: Da autora.

Conforme o Quadro 6, para o estudo da categoria [1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão (definição: Tomada de decisão): utilização da função da Auditoria Interna como ferramenta de auxílio a gestão; foram formuladas as assertivas: Q1; Q2; Q11; Q12; Q17; Q18; Q20; Q21, envolvendo, respectivamente, as seguintes variáveis: performance; sinergia; sinergia; eficiência; eficácia; efetividade; sinergia; sinergia (vide Quadro 2).

Os resultados indicam que, na percepção dos gestores, para a categoria [1] Auditoria Interna como ferramenta de gestão (Tomada de decisão), há influência das práticas da Auditoria Interna no aspecto de melhoria dos Processos Internos do Plano Estratégico da instituição pesquisada (governança/planejamento), sob o enfoque das variáveis: performance; eficiência; eficácia. Entretanto, quanto às

variáveis sinergia e efetividade, nota-se que há indícios de falhas na interação e no entendimento conceitual entre as áreas.

Tais resultados corroboram o entendimento de Leal (2006, p. 120), de que "os relatórios de auditoria operacional podem servir como instrumento de auxílio à gestão desde quando as informações estejam disponibilizadas de forma clara e em linguagem acessível". Complementa que "a elaboração das recomendações da auditoria poderia ser realizada em parceria com os gestores e servidores envolvidos com a auditoria e não apenas validadas por eles".

Para o estudo da categoria [2] Auditoria Operacional (passado/presente. Definição: Processos internos - Ação Corretiva): Práticas gerenciais voltadas à economicidade e a eficiência na aquisição e aplicação dos recursos (aspectos da Auditoria Operacional - horizonte temporal passado/presente); foram formuladas as assertivas: Q3; Q4; Q6; Q13; Q16, envolvendo, respectivamente, as seguintes variáveis: economicidade; sinergia; economicidade; efetividade; sinergia (conforme exposto no Quadro 2). Para Leal (2006, p. 13), "auditoria operacional é uma auditoria analítica que verifica além do controle da legitimidade, a legalidade dos atos administrativos, a otimização dos recursos e a obtenção, consistência e eficácia dos resultados".

Os resultados obtidos indicam que, na percepção dos gestores, para a categoria [2] Auditoria Operacional (passado/presente), são adotadas práticas gerenciais voltadas à economicidade e eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, sob a influência das práticas da Auditoria Interna no enfoque da Auditoria Operacional (passado/presente), quanto às variáveis economicidade, efetividade e sinergia.

Para o estudo da categoria [3], Auditoria de Gestão (presente/futuro. Definição: Melhoria Processos internos - Ação Preventiva): Práticas gerenciais voltada à eficácia e a efetividade dos resultados alcançados (aspectos da Auditoria de Gestão - horizonte temporal presente/futuro); foram formuladas as assertivas: Q5; Q7; Q10; Q19, envolvendo, respectivamente, as seguintes variáveis: performance; performance; perenidade; perenidade (conforme exposto no Quadro 2).

Os resultados obtidos indicam que, na percepção dos gestores, para a categoria [3] Auditoria de Gestão (presente/futuro), são adotadas práticas gerenciais

voltadas à eficácia e efetividade dos resultados alcançados, sob a influência das práticas da Auditoria Interna no enfoque da Auditoria de Gestão (presente/futuro), quanto às variáveis performance e perenidade.

Tais resultados corroboram o entendimento de Lélis e Pinheiro (2012), de que os trabalhos da Auditoria interna contribuem para a melhoria do desempenho dos processos, da estrutura dos controles internos e da gestão de risco. Ademais, de Leeuw (1996, tradução nossa), ao relatar que, pela Auditoria de Desempenho, é possível mensurar o quanto das ações gerenciais atendem efetiva e eficazmente aos objetivos (planejamento) das empresas.

Para o estudo da categoria [4], Governança (Definição: Plano Estratégico): Aplicabilidade e/ou aperfeiçoamento de controles internos e dos princípios da Governança Corporativa influenciados pelos trabalhos da Auditoria Interna, foram formuladas as assertivas: Q8; Q9; Q14; Q15; Q22, envolvendo, respectivamente, as seguintes variáveis: excelência; legalidade; eficácia; perenidade; efetividade (conforme exposto no Quadro 2).

Os resultados obtidos indicam que, na percepção dos gestores, para a categoria [4] Governança, há influência das práticas da Auditoria Interna no aspecto de melhoria dos Processos Internos do Plano Estratégico (governança / planejamento), sob o enfoque das variáveis excelência, legalidade, perenidade.

Entretanto, na visão dos gestores, sob o enfoque das variáveis eficácia e efetividade, há indícios de que não são feitas rotinas de revisões dentro de um contexto real, mediante a incidência de alterações ambientais e estruturais de processos e de atividades que influenciariam ajustes nas diretrizes, metas e indicadores da instituição. Tais resultados corroboram o entendimento de Burnaby e Hass (2011, p. 753, tradução nossa), de que "[...] a fiabilidade dos sistemas de organização, produção e desempenho devem ser continuamente avaliados para garantir a eficácia, a eficiência e a conformidade com as políticas da entidade e procedimentos".

Leal (2006, p. 121) define "os monitoramentos como o grande diferencial da auditoria operacional, uma vez que na auditoria tradicional esse tipo de trabalho não é realizado". O autor propõe como sugestão para monitoramento dos resultados dos trabalhos da auditoria (ou seja, para facilitar o acompanhamento e a verificação da

implementação de cada recomendação e se foram alcançados os benefícios propostos, pela equipe, no relatório de auditoria) a elaboração de um planejamento em que sejam descritas as ações a serem desenvolvidas.

Conforme Nascimento (2003), uma das características peculiares da auditoria é a necessidade de sua constante atualização e aprendizado. Outro fator de destaque salientado por Nascimento (2003); Matos (2006) e Leal (2006) é a necessidade de treinamento contínuo e formação dos auditores.

Nesse contexto, os resultados obtidos evidenciam que a influência das práticas da Auditoria Interna representa efeitos nas atividades produzidas pela instituição, quanto ao ciclo administrativo que contribui para a melhoria de desempenho.

#### 4.3 RECOMENDAÇÕES À INSTITUIÇÃO COMO RESULTADO DAS ANÁLISES DOS RESULTADOS OBTIDOS

Mediante os achados deste estudo, cujos apontamentos estão dispostos no item 4.2 e respectivos subitens (4.2.1, 4.2.2, 4.2.3), e mediante a relevante importância da Auditoria Interna como instrumental de gestão influenciável na melhoria de desempenho, são apresentadas algumas propostas de melhorias:

- 1) Adequação do sistema de informação, desenvolvimento e implementação de aplicativos para centralizar e padronizar informações gerenciais de acesso a gestores e a auditores;
- 2) Implementação de melhorias nos sistemas de controles internos;
- 3) Implementação do monitoramento do desempenho planejado, e não do realizado (planejamento segundo preceitos negociados)

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou a evidenciar, sob a percepção dos gestores administrativos e da Auditoria Interna, as práticas da Auditoria Interna como instrumental de gestão influenciável na melhoria de Desempenho em uma Instituição Financeira Pública.

Entende-se que a questão de pesquisa **"Na percepção de gestores da área de Auditoria Interna e de Planejamento Estratégico, como as práticas da Auditoria Interna influenciam a melhoria de Desempenho em uma Instituição Financeira Pública?"** foi integralmente respondida, e, por oportuno, que a pesquisa atingiu o objetivo geral proposto, ao passo que evidenciou a utilização da Auditoria como instrumental na tomada de decisão, influenciando melhorias no processo de planejamento estratégico, controle interno e governança corporativa da instituição.

Os resultados indicam que, na percepção dos gestores diretamente ligados e subordinados às áreas de Auditoria Interna (grupo de controle) e Administrativas (grupo de usuários), de fato, são exercidas práticas gerenciais voltadas à economicidade e eficiência na aquisição e aplicação dos recursos (aspectos da Auditoria Operacional - horizonte temporal passado/presente). Ademais, exercidas práticas gerenciais voltadas à eficácia e efetividade dos resultados alcançados (aspectos da Auditoria de Gestão - horizonte temporal presente/futuro) e que, de fato, a influência das práticas da Auditoria Interna representa efeitos nas atividades produzidas pela instituição quanto ao ciclo administrativo

Os resultados também evidenciam que, na percepção dos gestores (qualificados anteriormente), a instituição tem se adequadamente ao modelo de gestão pública, promovendo ajustes em seu modelo de gestão quanto à estrutura, governança, estratégia, processos e cultura.

Os principais achados indicam que, de acordo com a percepção dos respondentes, na instituição, pratica-se orientação a resultado; há reconhecimento de que a auditoria promove melhorias nos processos, nas rotinas de trabalho e no processo de tomada de decisão. Entretanto, não há reconhecimento de que a Auditoria Interna auxilia ações de medidas preventivas. Ou seja, a auditoria é vista como contribuinte para o processo de tomada de decisão, em uma visão mais de

controle do que de planejamento de forma preventiva. Observa-se evidências de que há fragilidades nos sistemas de controle interno, informações gerenciais, instrumentos de avaliação de desempenho.

Nessas condições, de acordo com a percepção dos respondentes, há indícios que a instituição financeira pesquisada apresenta [a] preocupação em gestão orientada a resultados; [b] que a Auditoria Interna, aparentemente, está mais focada no controle (na avaliação do desempenho realizado), não em planejamento (na crítica do desempenho planejado); [c] que os gestores reconhecem os resultados da Auditoria Interna como positivos; [d] que há problemas nos sistemas de controle interno, de padronização, centralização e clareza das informações gerenciais e na adequação e suficiência dos instrumentos de gestão.

Quanto ao tema Auditoria de Desempenho, este trabalho contribui para enfatizar que, atualmente, a Auditoria interna, de fato, é um importante ferramental no processo de gestão e tomadas de decisões. Isso corrobora a desmistificação cultural dos trabalhos da Auditoria Interna, vista como algo punitivo; para sua otimização e institucionalização como ferramenta auxiliar à Gestão orientada para Resultados na área Pública no Brasil; ou seja, contribui para a otimização e institucionalização da Auditoria de Desempenho.

Dentro das delimitações da pesquisa, e de acordo com a percepção dos respondentes, foram observadas evidências que originaram, como proposta de melhoria o desenvolvimento das seguintes ações na instituição:

- 1) Adequação do sistema de informação, desenvolvimento e implementação de aplicativos para centralizar e padronizar informações gerenciais de acesso a gestores e a auditores;
- 2) Implementação de melhorias nos sistemas de controles internos;
- 3) Implementação do monitoramento do desempenho planejado, e não do realizado (planejamento segundo preceitos negociados).

Para ampliar a base de conhecimento do tema Auditoria de Desempenho, mais precisamente das práticas da Auditoria Interna como ferramenta auxiliar à Gestão orientada para Resultado na área Pública no Brasil, e contribuir para a otimização e institucionalização da Auditoria de Desempenho, sugere-se, como pesquisas futuras:

- a) Realizar um estudo de caso mais aprofundado na instituição financeira pesquisada, à partir da metodologia aqui proposta, focando-se nas atividades fins;
- b) Replicar a lógica deste estudo em outros órgãos do Sistema Financeiro Nacional (SFN): órgão normativo - Conselho Monetário Nacional (CMN) e entidades supervisoras - Banco Central do Brasil (BACEN) e Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

## REFERÊNCIAS

ABBOTT, Lawrence J. et al. Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: evidence from Internal Audit Outsourcing. **American Accounting Association**, v. 82, n. 4, p.803-835, Jul. 2007. Disponível em: < <https://datapro.fiu.edu/campusedge/files/articles/ramad2693.pdf> >. Acesso em: 12 nov. 2013.

ALA-HARJA, Marjukka; HELGASON, Sigurdur. Em direção às melhores práticas de avaliação. **RSP - Revista do Serviço Público**, ano 51, n. 4, out./dez. 2000. Disponível em: < <http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/334> >. Acesso em: 18 set. 2014.

ALMEIDA, Bruno José Machado de. Análise comparativa das filosofias de auditoria. **Revista de Contabilidade & Finanças**. 2005, vol.16, n.37, p. 85-102. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34152/36884> >. Acesso em: 17 jul. 2014.

ANERUD, Kelly. Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants. **International Journal Of Government Auditing**. Washington. out. 2004. Disponível em: < <http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicaloct04a.html> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

ANTUNES, Maciel Carlos. **Maturidade do alinhamento estratégico entre o plano plurianual e os órgãos de controle**: um estudo de caso no Ministério Público da União. 2011. 139 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Administração - PPGA, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2011. Disponível em: < <http://repositorio.unb.br/handle/10482/9750> >. Acesso em: 04 abr. 2014.

ARAÚJO, Antônio Maria Henri Beyle de; MENDES, Paulo César de Melo; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. Governança Corporativa no Brasil: contraste de práticas entre instituições financeiras e instituições não financeiras. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 2, p. 64-83, abr./jun., 2012. Disponível em: < <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2519> >. Acesso em: 19 nov. 2014.

BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN). **Glossário Completo**. Dispõe sobre a definição de Instituições Financeiras Públicas e faz referência a Carta Circular 2.345, de 25/1/1993). Disponível em < <http://www.bcb.gov.br/GlossarioLista.asp?idioma=P&idpai=GLOSSARIO> >. Acesso em: 01 out. 2013.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **RSP - Revista do Serviço Público**, ano 53, n. 2, abr./jun. 2002. Disponível em: < <http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/283> >. Acesso em: 17 jul. 2014.

BERNARDES, Patrícia; GUARIENTE, Luiz Antônio. Atributos e papéis dos comitês de auditoria na implementação das boas práticas de Governança Corporativa em instituições financeiras brasileiras. **Revista de Administração Faces Journal**, Belo Horizonte, v. 7, n. 3, p. 64-79, jul./set. 2008. Disponível em: < <http://www.fumec.br/revistas/facesp/article/view/124> >. Acesso em: 21 mar. 2014.

BLEGVAD, Kristoffer. INTOSAI's New Fundamental Auditing Principles. **International Journal of Government Auditing**. Washington. out. 2012. Disponível em: < <http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicaloct2012a.html> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

BORELY, Armando Madureira; CARDOZO, Julio Sergio de Souza. Auditoria como ferramenta estratégica de controles de ONGs. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 41, 2005. Disponível em: < <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5607> >. Acesso em: 20 jan. 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

BRUUN, Rasmus Hyll. INTOSAI's New Fundamental Auditing Principles: Part 2. **International Journal Of Government Auditing**. Washington. jan. 2013. Disponível em: < [http://www.intosaijournal.org/highlights/new\\_fundamental\\_auditing\\_principles\\_2\\_jan2013.html](http://www.intosaijournal.org/highlights/new_fundamental_auditing_principles_2_jan2013.html) >. Acesso em: 08 jun. 2014.

BURNABY, Priscilla A.; HASS, Susan. Internal auditing in the Americas. **Managerial Auditing Journal**, v. 26, n. 8, p.734-756, 2011. Disponível em:

< <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686901111161359> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

CERQUEIRA, Lucas Santos; FADUL, Élvia Mírian Cavalcanti; TENÓRIO, Roberto. Auditoria operacional em programas de governo no Tribunal de Contas do Estado da Bahia: perspectivas e possibilidades. **ReAC - Revista de Administração e Contabilidade da Faculdade Anísio Teixeira (FAT)**, Feira de Santana, v. 5, n. 3, p. 22-42, set./dez. 2013. Disponível em: <

<http://www.reacfat.com.br/index.php/react/article/viewFile/133/104> >. Acesso em: 19 set. 2014.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no Setor Público: fortalecimento dos controles internos: com Jurisprudência do TCU 2. ed. rev. e atual.** Curitiba: Juruá, 2011.

CLARK, Colin; MARTINIS, Michael de; KRAMBIA-KAPARDIS, Maria. Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. **European Business Review**, v. 19, n. 1, p. 40-71, 2007. Disponível em:

< <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09555340710714144?mobileUi=0> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Cartilha recomendações da CVM sobre Governança Corporativa**. Junho de 2002. Disponível < <http://www.cvm.gov.br/> > Opção: Dados e Publicações CVM/ Cartilha/Cartilha de Governança Corporativa. Acesso em: 15 out. 2012.

DANTAS, José Alves et al. Regulação da auditoria em sistemas bancários: análise do cenário internacional e fatores determinantes. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 25, n. 64, p.7-18, jan./abr. 2014. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/80746> >. Acesso em: 19 nov. 2014.

D'AVILA, Marcos Zähler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

FARIAS, Rômulo Paiva; LUCA, Márcia Martins Mendes de; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 3, p.55-71, set./dez. 2009. Disponível em: < <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/132> >. Acesso em: 19 nov. 2014.

FÉLIX, Cláudia Lima. Auditoria de desempenho aplicada na avaliação da execução de metas orçamentárias do setor público. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18., 2008, Gramado, RS. **Anais dos trabalhos científicos**, Gramado, RS, 2008. Disponível em: < <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/413.pdf> >. Acesso em: 14 nov. 2014.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. Auditoria de gestão e estratégia no setor público. **RSP - Revista do Serviço Público**, ano 52, n. 4, out./dez. 2001. Disponível em: < <http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/314> >. Acesso em: 18 set. 2014.

\_\_\_\_\_; GUIMARÃES, Tomas de Aquino. Isomorfismo, Institucionalização e Legitimidade: a atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União. In: **EnAnpad – Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, 29., 2005, Brasília, DF. Resumo dos trabalhos. Brasília, DF, ANPAD, 2005. Disponível em: < [http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad\\_2005/EOR/2005\\_EORA1183.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2005/EOR/2005_EORA1183.pdf) >. Acesso em: 14 nov. 2014

FULGENCIO, Paulo Cesar. **Glossário Vade Mecum**: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente: 14.000 termos e definições. Mauad X: Rio de Janeiro, 2007.

GALDINO, Jonathan Alves et al. Controladoria governamental e a execução da auditoria sob a ótica da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): o caso de uma Prefeitura do Norte do Brasil. **Revista do Mestrado Profissional Gestão em Organizações Aprendentas**, João Pessoa, v. 1, n. 1, p.148-166, 2012. Disponível em: < <http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/mpgoa/article/view/15122> >. Acesso em: 18 set. 2014.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria operacional e de gestão**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **RSP - Revista do Serviço Público**, ano 53, n. 2, abr./jun. 2002. Disponível em: < <http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/284> >. Acesso em: 17 jul. 2014.

GONÇALVES, Andréa de Oliveira et al. Maturidade do alinhamento estratégico entre o Plano Plurianual do Governo Federal e os Órgãos de Controle no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 16, n. 2, p.31-45, maio/ago. 2013. Disponível em: < <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/471> >. Acesso em: 23 mar 2015.

GRACILIANO, Erivelton Araújo et al. Accountability na Administração Pública Federal: contribuição das Auditorias Operacionais do TCU. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 47, p.43-51, jan./mar. 2010. Disponível em: < <http://www.spell.org.br/documentos/ver/118/accountability-na-administracao-publica-federal--contribuicao-das-auditorias-operacionais-do-tcu> >. Acesso em: 18 set. 2014.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de Estudos**, FIECAFI, São Paulo, n. 21, maio/ago. 1999. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/cest/n21/n21a02.pdf> >. Acesso em: 25 mar 2015.

GRONLUND, Anders; SVARDSTEN, Fredrik; OHMAN, Peter. Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 2, p.107-121, 2011. Disponível em: < <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513551111109026> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

HAGBERG, Thomas. The Role of SAs in Maintaining Financial Stability. **International Journal Of Government Auditing**. Washington. jan. 2012. Disponível em: < <http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicaljan2012b.html> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

HEDLER, Helga Cristina; TORRES, Cláudio Vaz. Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União. **ANPAD - RAC**, Curitiba, v. 13, n. 3, art. 7, p. 468-486, jul./ago. 2009. Disponível em < [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-6552009000300008&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552009000300008&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt) >. Acesso em: 18 set. 2014.

HREBINIAK, Laurence G. **Fazendo a estratégia funcionar**: o caminho para uma execução bem-sucedida. Bookman, Wharthon School Publishing, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de Governança Corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009. Disponível em: < <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx> >. Acesso em: 18 out. 2012.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. Disponível em: < <http://www.intosai.org> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing - ISSAI 100. Endorsed 2013. Vienna, 2013. Disponível em: < <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Fundamental Principles of Financial Auditing - ISSAI 200. Endorsed 2013. Vienna, 2013. Disponível em: < <http://www.issai.org/media/69910/issai-200-english.pdf> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Fundamental Principles of Performance Auditing - ISSAI 300. Endorsed 2013. Vienna, 2013. Disponível em: < <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Fundamental Principles of Compliance Auditing - ISSAI 400. Endorsed 2013. Vienna, 2013. Disponível em: < <http://www.issai.org/media/69912/issai-400-english.pdf> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience - ISSAI 3000. Endorsed 2013. Vienna, 2013. Disponível em: < [http://www.issai.org/media/13224/issai\\_3000\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf) >. Acesso em: 08 jun. 2014.

JUND FILHO, Sergio Lopes. **As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais**. 2002. 170 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração Pública, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3420> >. Acesso em: 14 nov. 2014.

KNAAP, Peter van Der. Making Performance Audits More Responsive. **International Journal of Government Auditing**. Washington. jan. 2012. Disponível em: < <http://www.intosajournal.org/technicalarticles/technicalapr2012a.html> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

KRISHNAN, Jayanthi. Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. **The Accounting Review**, v. 80, n. 2, p.649-675, Apr. 2005. Disponível em: < [http://www.jstor.org/stable/4093072?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/4093072?seq=1#page_scan_tab_contents) >. Acesso em: 12 nov. 2014.

LEAL, Márcia Aparecida Pimentel. **A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública**: um estudo de caso da auditoria operacional da Agência Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos em Pernambuco. 2006. 137 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração, Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006. Disponível em: < [http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/marcia\\_aparecida\\_pimentel\\_leal.pdf](http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/marcia_aparecida_pimentel_leal.pdf) >. Acesso em: 14 nov. 2014.

LEEuw, Frans L. Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (2), p.92, Feb. 1996. Disponível em: < <http://search.proquest.com/docview/211210114?accountid=34586> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

LÉLIS, Débora Lage Martins; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, vol. 23, n. 60, p. 212-222. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/53076> >. Acesso em: 08 jun. 2014.

LUCA, Márcia Martins Mendes de et al. Os mecanismos de auditoria evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa e no novo mercado da Bovespa. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p.101-130, jan./mar. 2010. Disponível em: < <http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/817> >. Acesso em: 12 mar. 2014.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no Sector Público: um Instrumento para a melhoria da Gestão Pública. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, n. 35, p. 84-95, maio/ ago. 2004. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a07.pdf> >. Acesso em: 25 mar. 2015.

MARQUES, Wagner Luiz. **Auditoria**. Paraná: Publicação do Autor, 2010.

MATOS, Juliana Montenegro de Oliveira. **Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco**: caminhos para sua institucionalização. 2006. 151 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Gestão Pública, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: < [http://www.repositorio.ufpe.br/jspui/bitstream/123456789/7736/1/arquivo7844\\_1.pdf](http://www.repositorio.ufpe.br/jspui/bitstream/123456789/7736/1/arquivo7844_1.pdf) >. Acesso em: 14 nov. 2014.

MEDEIROS, André Amaral; MACHADO, Caren Silva. A importância do sistema de controle interno para a garantia da transparência e da qualidade das informações. **Unoesc International Legal Seminar**, Chapecó, v. 2, n. 1, 2013. Disponível em: < <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/uils/article/view/4006>>. Acesso em: 18 set. 2014.

MICHAEL, Stephen R. **Avaliação na administração**: auditoria e desempenho administrativo. São Paulo: Atlas, 1968.

MORAES, José Cássio Fróes. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimentos sobre controles internos após sua implementação no Banco do Brasil**. 2003. 121 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 2003. Disponível em: < <https://www.febraban.org.br/Arquivo/Destaques/Dissertacao.pdf> >. Acesso em: 19 nov. 2014.

NASCIMENTO, Wesley Souza do. **Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no estado de São Paulo**. 2003. 156 f. Dissertação (Mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Controladoria e Contabilidade Estratégica, São Paulo, 2003. Disponível em: < <http://pergamum.fecap.br/biblioteca/imagens/000004/00000420.pdf> >. Acesso em: 23 dez. 2012

NEGRA, Elizabete Marinho Serra; VIANA, Tatiane Martins Malta; NEGRA, Carlos Alberto Serra. Auditoria interna: percepção de sua importância para resguardar ativos das organizações do ramo financeiro. In: Congreconti - Congresso Integrado de Contabilidade, 1., 2013, Juiz de Fora, MG. **Anais**. Juiz de Fora, MG, CONGRECONTi, 2013. Disponível em: < <http://www.ufjf.br/congreconti/files/2013/11/A8.pdf> >. Acesso em: 13 nov. 2014

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. A produção científica sobre auditoria: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores da CAPES no período de 2004 a 2006. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 12-21, out./dez. 2008. Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/88> >. Acesso em: 31 jan. 2014.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de desempenho**: um enfoque de gestão econômica. 1992. 169 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 1992.

PINTO, Juarez. **Auditoria interna como instrumento de gestão nas organizações**: um estudo nas empresas do Estado de São Paulo listadas na

BM&FBOVESPA. 2012. 134 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2012. Disponível em: < [http://200.169.97.106/biblioteca/tede//tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=396](http://200.169.97.106/biblioteca/tede//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=396) >. Acesso em: 26 out. 2012.

PISKUNOV, Aleksandr. Common Principles for Audits of Public Contracts: An Opportunity for INTOSAI Cooperation. **International Journal of Government Auditing**. Washington. jul. 2013. Disponível em: <[http://www.intosaijournal.org/highlights/common\\_principles\\_public\\_contracts\\_july2013.html](http://www.intosaijournal.org/highlights/common_principles_public_contracts_july2013.html)>. Acesso em: 08 jun. 2014.

POLLITT, Christopher. A integração da gestão financeira e da gestão por desempenho. **RSP - Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 4, out./dez. 1999. Disponível em: < <http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/356> >. Acesso em: 18 set. 2014.

PORTO, Luiz. Bancos lideram processo. **Revista Razão Contábil**, São Paulo, v. 4, n. 41, p. 22-25, set. 2007. Disponível em < [www.revistarazao.com.br](http://www.revistarazao.com.br) >. Acesso em 26 out. 2012.

REEVE, James M. et al. **Fundamentos de Contabilidade: princípios**. 22. ed. São Paulo: Cengage, 2010.

RIBEIRO FILHO, José Francisco et al. Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. **ReA UFSM - Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, Santa Maria, RS, v. 3, n. 2, p.191-204, maio/ago. 2010. Disponível em: < <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/view/2333> >. Acesso em: 18 set. 2014.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças - Usp**, São Paulo, n. 35, p. 22-34, maio/ago. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a02.pdf> >. Acesso em: 31 jan. 2014.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability: dimensões de análise e avaliação no trabalho dos tribunais de contas. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 16, n. 2, p. 62-76, maio/ago. 2013a. Disponível em: < <http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/513> >. Acesso em: 18 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Accountability na Administração Pública: modelos teóricos e abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82-97, maio/ago. 2011. Disponível em: < <http://www.ibam-concursos.org.br/documento/accountability.pdf> >. Acesso em: 18 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Auditoria de Gestão: uma forma eficaz de promoção da accountability. In: EnAnpad – Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Trabalhos**. Rio de Janeiro, ANPAD, 2007. Disponível em: < <http://www.betatreinamento.com.br/visita/AG.pdf> >. Acesso em: 14 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. A função da auditoria operacional na avaliação e no controle de entidades governamentais. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n. 44, p. 67-79, abr./jun. 1990. Disponível em: < <http://www.betatreinamento.com.br/visita/Funcao%20da%20Audit%20Op.htm> >. Acesso em: 14 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 47, p. 901-925, jul./ago. 2013b. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rap/v47n4/v47n4a05.pdf> >. Acesso em: 18 set. 2014.

SÁ, Antônio Lopes; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, fraude e contabilidade**. 4. ed. rev. e atual. Curitiba, PR: Juruá, 2012.

SILVA, Débora Tavares da et al. Influência da Auditoria na Qualidade da Informação Contábil: um estudo sob a perspectiva da relevância e da tempestividade para o ano de 2010 no Brasil. **Enanpad 2012: XXXVI Encontro da ANPAD**, Rio de Janeiro / RJ, Setembro de 2012. Disponível em: < [http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012\\_CON1291.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_CON1291.pdf) >. Acesso em: 03 jan. 2014.

TEIXEIRA, Joelise Collyer et al. **O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza: Uma Análise Incipiente sob o Enfoque da Teoria Institucional**. Enanpad 2007: XXXI Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro / RJ, De 22 a 26 de Setembro de 2007. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-A2575.pdf> >. Acesso em: 03 jan. 2014.

TORRES, Felício Ribas; TORRES, Clicio Ribas. **A Auditoria Operacional e o Aperfeiçoamento da Gestão Pública: O Caso do Programa Bolsa Família**. Enanpad 2011: XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro / RJ - de 4 a 7 de Setembro de 2011. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB221.pdf> >. Acesso em: 03 jan. 2014.

ZHOU, Yining. Government audit materiality (part two): conceptual and practical implications of a qualitative materiality framework: Seven Case studies and a comparative conceptual work. **International Journal of Economics And Finance**. New South Wales, Australia, p. 85-93. 01 fev. 2012. Disponível em: < [www.ccsenet.org/ijef](http://www.ccsenet.org/ijef) >. Acesso em: 08 jun. 2014.

## GLOSSÁRIO

**AUDITORIA DE DESEMPENHO:** Avaliação da eficiência e eficácia da gestão no atendimento dos objetivos organizacionais delineados (missão da empresa).

Outras nomenclaturas também utilizadas para referência à Auditoria de Desempenho: Auditoria Operacional; Auditoria Administrativa, Auditoria técnica, Auditoria de Gestão, Auditoria Governamental.

Neste trabalho será adotada a terminologia Auditoria de Desempenho.

**CONTROLE INTERNO:** Capacidade da empresa gerir sob a visão-sistêmica de suas atividades. Conjunto de métodos e procedimentos que visa assegurar a proteção dos ativos (MARQUES DE ALMEIDA, 1998d, p. 202 apud MARQUES, M.C.C.; ALMEIDA, J.J.M., 2004, p. 86) e fornecer maior segurança ao alcance dos objetivos organizacionais em conformidade com a norma: ou seja, eficácia e eficiência operacional; mensuração de desempenho e divulgação financeira; proteção de ativos; cumprimento de leis, regulamentações e normas (D'AVILA E OLIVEIRA, M. A. M., 2002).

**DESEMPENHO:** Comportamento / Performance dos fenômenos (fatos / atividades) e dos resultados organizacionais considerando-se a eficiência, ou seja, os rendimentos obtidos.

**ECONOMICIDADE:** Alocação / Gestão adequada dos recursos disponíveis à empresa.

Economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (ISSAI 3000/1.5, 2004 apud Manual de Auditoria Operacional do TCU, 2010, p.11)

**EFICÁCIA:** Capacidade da gestão em obter melhores resultados.

Ou seja, capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações (Manual de Auditoria Operacional do TCU, 2010, p.12)

**EFICIÊNCIA:** Capacidade da gestão em desenvolver as atividades com qualidade e dentro dos prazos estabelecidos.

Ou seja, capacidade da gestão de cumprir objetivos estabelecido no planejamento aos menores custos mantendo-se os padrões de qualidade em determinado período de tempo (teoricamente, o conceito de eficiência está relacionado ao de economicidade). Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado (COHEN; FRANCO, 1993 apud Manual de Auditoria Operacional do TCU, 2010, p.12)

**EFETIVIDADE:** Capacidade da gestão em obter melhores resultados mantendo-se o padrão de qualidade e o atendimento dos prazos estabelecidos em suas atividades.

(Pode ser avaliada por meio da confrontação dos resultados (impactos) obtidos / realizados versus resultados (impactos) esperados / planejados).

**EXCELÊNCIA:** Nível máximo de qualidade.

**INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PÚBLICAS:** Instituições em que a União ou governos estaduais e municipais detêm participação superior a 50% no capital votante (Carta Circular 2.345, de 25/1/1993) (BACEN, 1993).

**INDICADORES DE DESEMPENHO:** Relação entre as estratégias planejadas e os resultados obtidos, considerando-se a missão, visão e objetivos organizacionais.

**LEGALIDADE:** Cumprimento de leis, normas.

**PERENIDADE:** Capacidade gerir mantendo a continuidade das atividades da organização / empresa (perpetuidade).

**PERFORMANCE:** Desempenho na execução das atividades para o atendimento dos objetivos organizacionais.

**PRÁTICAS DE AUDITORIA:** Processo / rotina, maneira de se executar as atividades da auditoria.

**RESULTADOS:** Efeitos das atividades produzidas pela organização.

**SINERGIA:** Comprometimento e interação das atividades entre as equipes / áreas / departamento.

## APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO AO SUJEITO

### CARTA DE INFORMAÇÃO AO SUJEITO

Prezado(a) Sr.(a.) Gestor(a)

1. Meu nome é Aparecida Gonçalves da Silva, sou aluna do curso de Mestrado Profissional de Administração com Ênfase em Finanças da FECAP/SP.
2. Peço a gentileza de me conceder cerca de 15 minutos para responder a um questionário que se destina à coleta de informações para minha dissertação de mestrado sobre Auditoria Interna, sob a orientação do Prof. Dr. Claudio Parisi.
3. Por oportuno informamos que a pesquisa é de cunho perceptivo, não contempla questões relacionadas à informações financeiras, administrativas e restritas.
4. As suas respostas serão tratadas com confidencialidade.
5. Os resultados serão analisados de forma agregada e não haverá citação individual dos respondentes no trabalho, bem como, a identificação do local da coleta dos dados.
6. Sua participação é muito importante, pois possibilitará uma maior compreensão da percepção dos gestores quanto à influência das práticas da Auditoria Interna no aspecto de melhoria dos Processos Internos do Plano Estratégico.
7. Conto com a sua participação e agradeço por sua valiosa contribuição.
8. **IMPORTANTE:** Por gentileza responder a pesquisa até, no máximo, dia 11/06/2015.
9. Acesse o link (abaixo) para responder ao questionário.

<https://pt.surveymonkey.com/s/B9YDX9M>

Atenciosamente,  
Aparecida Gonçalves da Silva  
Pesquisadora responsável  
[aparecida.silva1@edu.fecap.br](mailto:aparecida.silva1@edu.fecap.br)

Professor Doutor Cláudio Parisi  
Orientador do Projeto de Mestrado  
[claudio.parisi@fecap.br](mailto:claudio.parisi@fecap.br)

**Ciente:**

- ( ) Concordo em participar da pesquisa.  
( ) Não concordo em participar da pesquisa.

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

### 1. Ciente:

- Concordo em participar da pesquisa
- Não concordo em participar da pesquisa

### PARTE I - Caracterização do Respondente

#### 1. Assinale as alternativas, de acordo com sua área de atuação:

- Administrativo
- Auditoria

#### 2. Assinale as alternativas, de acordo com seu cargo de atuação:

- Supervisor
- Gerente
- Coordenador
- Superintendente
- Diretor
- Auditor
- Consultor
- Outro (especifique)

#### 3. Há quanto tempo exerce o cargo mencionado?

#### 4. Há quanto tempo é funcionário da Instituição?

### PARTE II - Assertivas

A partir desta questão, selecione a opção desejada conforme seu grau de concordância com cada assertiva.

#### 1. (Q1) Nesta instituição tem-se realizado trabalho com foco na eficiência, eficácia e efetividade.

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

#### 2. (Q2) Focar o trabalho na eficiência, eficácia e efetividade ainda apresenta dificuldades.

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**3. (Q3) O modelo de gestão tem-se adequado ao novo modelo de gestão pública, ou seja, volta-se a economicidade nos processos e nas atividades.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**4. (Q4) Os relatórios e as propostas de melhorias apontadas pela Auditoria interna gradativamente é utilizado e implementado ao processo de tomada de decisão.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**5. (Q5) O monitoramento constante acarreta a remodelagem imediata de processo(s) e de atividade(s) quando identificado inconsistências ao planejamento inicial.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**6. (Q6) Os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para que os negócios da Instituição voltem-se a racionalização dos processos e evitem desperdícios.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**7. (Q7) Os trabalhos de Auditoria Interna contribuem para que os processos e rotinas de trabalho passem por avaliações periódicas e sejam monitorados constantemente.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**8. (Q8) As informações gerenciais são padronizadas; centralizadas e disponíveis de forma clara.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**9. (Q9) A transparência e a fidedignidade das informações gerenciais agilizam o processo decisório.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**10. (Q10) A Auditoria Interna atua concomitantemente à execução dos processos e das atividades e auxilia a adoção de medidas preventivas.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**11. (Q11) Há trabalho conjunto e integrado entre a equipe de Auditoria Interna e a Gestão.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**12. (Q12) A ineficiência nos processos e nos controles internos das unidades influencia as auditorias de conformidade (aquela voltada a verificação da situação da empresa às exigências legais).**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**13. (Q13) A Auditoria Interna atua proativamente e com eficácia na identificação de fraudes.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**14. (Q14) O sistema de controle interno é eficaz para inibir a ocorrência de erros e fraudes (os procedimentos operacionais são devidamente normatizados).**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**15. (Q15) Os manuais normativos são periodicamente revisados e atualizados tempestivamente mediante proposta de melhoria apontados pela Auditoria Interna.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**16. (Q16) A Auditoria Interna influencia a tomada de decisão dos gestores por meio dos relatórios que elabora.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**17. (Q17) As recomendações da Auditoria Interna que foram implantadas produziram resultados práticos satisfatórios.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**18. (Q18) As recomendações da Auditoria Interna que foram implantadas otimizaram os resultados e agregaram valor ao negócio da empresa.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**19. (Q19) As informações gerenciais são direcionadas à balizar as necessidades do processo de tomada de decisão.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**20. (Q20) As áreas administrativas gerenciais são "clientes" da Auditoria interna em termos de informações gerenciais subsidiárias à tomada de decisão.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**21. (Q21) Além do subsidio informacional, a Auditoria Interna participa no processo de tomada de decisão dos assuntos ligados à gestão administrativa.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**22. (Q22) Os instrumentos de avaliação de resultado e desempenho são suficientes e adequados.**

- Concordo totalmente
- Mais Concordo do que discordo
- Nem Concordo nem discordo
- Mais Discordo do que concordo
- Discordo totalmente
- Não se aplica

**APÊNDICE C – TEMPO DE EXERCÍCIO NO CARGO DE ATUAÇÃO**

**Pesquisa de percepção sobre Auditoria Interna  
(Auditoria de Desempenho)**

Há quanto tempo exerce o cargo mencionado?	
Answer Options	Response Count
	68
<i>answered question</i>	<b>68</b>
<i>skipped question</i>	<b>1</b>

Number	Response Date	Response Text	* em anos
1	jun 11, 2015 1:16 PM	15 anos	15
2	jun 9, 2015 9:30 PM	2 anos	2
3	jun 9, 2015 7:29 PM	1 ano e seis meses	1,5
4	jun 8, 2015 10:14 PM	2 anos	2
5	jun 8, 2015 8:52 PM	9 anos	9
6	jun 5, 2015 5:46 PM	04 anos	4
7	jun 5, 2015 3:41 PM	10 anos	10
8	jun 5, 2015 1:18 PM	2 anos	2
9	jun 4, 2015 5:45 AM	2 anos cargo atual	2
10	jun 3, 2015 9:27 PM	3 anos e 11 meses	3,9
11	jun 3, 2015 8:57 PM	10 anos	10
12	jun 3, 2015 3:58 PM	4 anos	4
13	jun 3, 2015 3:44 PM	quatro anos	4
14	jun 3, 2015 2:52 PM	20 anos	20
15	jun 2, 2015 10:18 PM	4 ANOS	4
16	jun 2, 2015 10:04 PM	6 anos	6
17	jun 2, 2015 9:42 PM	9 anos	9
18	jun 2, 2015 8:50 PM	5 anos	5
19	jun 2, 2015 8:43 PM	2 ANOS	2
20	jun 2, 2015 8:36 PM	3 anos	3
21	jun 2, 2015 8:32 PM	14 anos	14
22	jun 2, 2015 7:52 PM	3 anos	3
23	jun 2, 2015 7:48 PM	4 anos	4
24	jun 2, 2015 7:36 PM	2 anos	2
25	jun 2, 2015 7:30 PM	16 anois	16
26	jun 2, 2015 7:30 PM	4,5 anos	4,5
27	jun 2, 2015 7:25 PM	3 anos	3
28	jun 2, 2015 7:16 PM	4 anos	4
29	jun 2, 2015 7:12 PM	cinco anos	5
30	jun 2, 2015 7:07 PM	13 anos	13
31	jun 2, 2015 7:01 PM	07 anos	7
32	jun 2, 2015 6:56 PM	5 anos	5
33	jun 2, 2015 2:11 PM	2	2
34	jun 2, 2015 2:04 PM	6	6
35	jun 2, 2015 1:07 PM	5 anos	5
36	jun 1, 2015 9:35 PM	4 anos	4
37	jun 1, 2015 7:07 PM	5 anos	5

38	jun 1, 2015 6:55 PM	4 anos	4
39	jun 1, 2015 12:41 PM	2 anos	2
40	mai 30, 2015 2:35 PM	1,5 ano	1,5
41	mai 29, 2015 10:46 PM	9 anos	9
42	mai 29, 2015 2:23 PM	3 anos	3
43	mai 29, 2015 2:15 PM	08 anos	8
44	mai 29, 2015 11:58 AM	17 anos	17
45	mai 28, 2015 8:17 PM	8 meses	0,67
46	mai 28, 2015 5:38 PM	7 anos	7
47	mai 27, 2015 7:14 PM	3,5 anos	3,5
48	mai 27, 2015 6:13 PM	3 anos e 10 meses	3,8
49	mai 27, 2015 5:13 PM	3 anos	3
50	mai 27, 2015 1:52 PM	10 anos	10
51	mai 27, 2015 1:36 PM	4 anos	4
52	mai 27, 2015 1:14 PM	5 anos	5
53	mai 27, 2015 12:54 PM	10 anos	10
54	mai 26, 2015 9:41 PM	8 anos	8
55	mai 26, 2015 9:30 PM	21 anos	21
56	mai 26, 2015 9:10 PM	9 anos	9
57	mai 26, 2015 9:00 PM	14 anos	14
58	mai 26, 2015 8:50 PM	5 anos	5
59	mai 26, 2015 8:13 PM	1,5 ano	1,5
60	mai 26, 2015 8:09 PM	1 ano e 3 meses	1,25
61	mai 26, 2015 7:29 PM	12 anos	12
62	mai 26, 2015 7:23 PM	4 anos	4
63	mai 26, 2015 7:22 PM	2 anos e 8 meses	2,7
64	mai 26, 2015 7:19 PM	05 anos	5
65	mai 26, 2015 7:04 PM	5 anos	5
66	mai 26, 2015 7:01 PM	um ano	1
67	mai 26, 2015 6:37 PM	11 anos	11
68	mai 26, 2015 6:13 PM	8 anos	8

TEMPO DE EXERCÍCIO NO CARGO MENCIONADO	%	n
de 0 a 3 anos	33,82%	23
de 4 a 7 anos	35,29%	24
de 8 a 10 anos	10,29%	7
acima 10 anos	20,59%	14
<b>total população</b>	<b>100,00%</b>	<b>68</b>

APÊNDICE D – TEMPO DE VINCULO EMPREGATÍCIO

Pesquisa de percepção sobre Auditoria Interna  
(Auditoria de Desempenho)

Há quanto tempo é funcionário da Instituição?	
Answer Options	Response Count
	68
<i>answered question</i>	<b>68</b>
<i>skipped question</i>	<b>1</b>

Number	Response Date	Response Text	* em anos
1	jun 11, 2015 1:16 PM	25 anos	25
2	jun 9, 2015 9:30 PM	30 anos	30
3	jun 9, 2015 7:29 PM	13 anos	13
4	jun 8, 2015 10:14 PM	25 anos	25
5	jun 8, 2015 8:52 PM	15	15
6	jun 5, 2015 5:46 PM	34 anos	34
7	jun 5, 2015 3:41 PM	26 anos	26
8	jun 5, 2015 1:18 PM	mais de 9 anos	9
9	jun 4, 2015 5:45 AM	16 anos	16
10	jun 3, 2015 9:27 PM	34 anos	34
11	jun 3, 2015 8:57 PM	26 anos	26
12	jun 3, 2015 3:58 PM	25 anos	25
13	jun 3, 2015 3:44 PM	trinta e dois anos	32
14	jun 3, 2015 2:52 PM	30 anos	30
15	jun 2, 2015 10:18 PM	25	25
16	jun 2, 2015 10:04 PM	25 anos	25
17	jun 2, 2015 9:42 PM	14 anos	14
18	jun 2, 2015 8:50 PM	26 anos	26
19	jun 2, 2015 8:43 PM	16 ANOS	16
20	jun 2, 2015 8:36 PM	34 anos	34
21	jun 2, 2015 8:32 PM	26 anos	26
22	jun 2, 2015 7:52 PM	15 anos	15
23	jun 2, 2015 7:48 PM	25 anos	25
24	jun 2, 2015 7:36 PM	12 anos	12
25	jun 2, 2015 7:30 PM	25 anos	25
26	jun 2, 2015 7:30 PM	25,5 anos	25,5
27	jun 2, 2015 7:25 PM	10 anos	10
28	jun 2, 2015 7:16 PM	4 anos	4
29	jun 2, 2015 7:12 PM	26 anos	26
30	jun 2, 2015 7:07 PM	26 anos	26
31	jun 2, 2015 7:01 PM	26 anos	26
32	jun 2, 2015 6:56 PM	25 anos	25
33	jun 2, 2015 2:11 PM	11	11
34	jun 2, 2015 2:04 PM	12	12
35	jun 2, 2015 1:07 PM	17 anos	17
36	jun 1, 2015 9:35 PM	12 anos	12
37	jun 1, 2015 7:07 PM	26 anos	26
38	jun 1, 2015 6:55 PM	31 anos	31
39	jun 1, 2015 12:41 PM	25 anos	25

40	mai 30, 2015 2:35 PM	8 anos	8
41	mai 29, 2015 10:46 PM	33,5 anos	33,5
42	mai 29, 2015 2:23 PM	26 anos	26
43	mai 29, 2015 2:15 PM	26 anos	26
44	mai 29, 2015 11:58 AM	26 anos	26
45	mai 28, 2015 8:17 PM	9 anos	9
46	mai 28, 2015 5:38 PM	10 anos	10
47	mai 27, 2015 7:14 PM	31 anos	31
48	mai 27, 2015 6:13 PM	25 anos e 7 meses	25,6
49	mai 27, 2015 5:13 PM	33 anos e meio	33,5
50	mai 27, 2015 1:52 PM	25 anos	25
51	mai 27, 2015 1:36 PM	26 anos	26
52	mai 27, 2015 1:14 PM	25 anos	25
53	mai 27, 2015 12:54 PM	26 anos	26
54	mai 26, 2015 9:41 PM	10 anos	10
55	mai 26, 2015 9:30 PM	25 anos	25
56	mai 26, 2015 9:10 PM	25 anos	25
57	mai 26, 2015 9:00 PM	26 anos	26
58	mai 26, 2015 8:50 PM	26 anos	26
59	mai 26, 2015 8:13 PM	15 anos	15
60	mai 26, 2015 8:09 PM	8 anos	8
61	mai 26, 2015 7:29 PM	26	26
62	mai 26, 2015 7:23 PM	14 anos	14
63	mai 26, 2015 7:22 PM	27 anos	27
64	mai 26, 2015 7:19 PM	33 anos	33
65	mai 26, 2015 7:04 PM	33 anos	33
66	mai 26, 2015 7:01 PM	treze anos	13
67	mai 26, 2015 6:37 PM	30 anos	30
68	mai 26, 2015 6:13 PM	14 anos	14

TEMPO DE VINCULO EMPREGATÍCIO	%	n
de 0 a 3 anos	0,00%	0
de 4 a 7 anos	1,47%	1
de 8 a 10 anos	5,88%	4
acima 10 anos	92,65%	63
<b>total população</b>	<b>100,00%</b>	<b>68</b>

## APÊNDICE E – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS ASSERTIVAS POR GRUPO

<i>Estatística Descritiva Q1 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q1 (Auditoria)</i>	
Média	4,087719298	Média	4,166666667
Erro padrão	0,112726246	Erro padrão	0,240999602
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,851064496	Desvio padrão	0,83484711
Variância da amostra	0,724310777	Variância da amostra	0,696969697
Curtose	1,597191126	Curtose	3,742911153
Assimetria	-1,252285115	Assimetria	-1,479052385
Intervalo	3	Intervalo	3
Mínimo	2	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	5
Soma	233	Soma	50
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,225817657	Nível de confiança(95,0%)	0,530436815

<i>Estatística Descritiva Q2 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q2 (Auditoria)</i>	
Média	3,929824561	Média	4
Erro padrão	0,127290171	Erro padrão	0,123091491
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,961019717	Desvio padrão	0,426401433
Variância da amostra	0,923558897	Variância da amostra	0,181818182
Curtose	-0,023141433	Curtose	5,5
Assimetria	-0,856810585	Assimetria	0
Intervalo	3	Intervalo	2
Mínimo	2	Mínimo	3
Máximo	5	Máximo	5
Soma	224	Soma	48
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,254992685	Nível de confiança(95,0%)	0,270922682

<i>Estatística Descritiva Q3 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q3 (Auditoria)</i>	
Média	3,649122807	Média	3,583333333
Erro padrão	0,123876475	Erro padrão	0,228908257
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,935246875	Desvio padrão	0,792961461
Variância da amostra	0,874686717	Variância da amostra	0,628787879
Curtose	-0,411812188	Curtose	0,333401074
Assimetria	-0,723412649	Assimetria	-0,325149882
Intervalo	3	Intervalo	3
Mínimo	2	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	5
Soma	208	Soma	43
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,248154233	Nível de confiança(95,0%)	0,50382393

<i>Estatística Descritiva Q4 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q4 (Auditoria)</i>	
Média	3,719298246	Média	3,583333333
Erro padrão	0,11125392	Erro padrão	0,228908257
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,83994868	Desvio padrão	0,792961461
Variância da amostra	0,705513784	Variância da amostra	0,628787879
Curtose	1,510374717	Curtose	1,130497895
Assimetria	-1,107673804	Assimetria	-1,637904544
Intervalo	4	Intervalo	2
Mínimo	1	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	4
Soma	212	Soma	43
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,222868235	Nível de confiança(95,0%)	0,50382393

<i>Estatística Descritiva Q5 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q5 (Auditoria)</i>	
Média	3,315789474	Média	2,666666667
Erro padrão	0,144137515	Erro padrão	0,284267622
Mediana	4	Mediana	2,5
Modo	4	Modo	2
Desvio padrão	1,088214375	Desvio padrão	0,984731928
Variância da amostra	1,184210526	Variância da amostra	0,96969697
Curtose	-0,674337021	Curtose	-0,9796875
Assimetria	-0,411015272	Assimetria	0,1269381
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	1
Máximo	5	Máximo	4
Soma	189	Soma	32
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,288741948	Nível de confiança(95,0%)	0,625669134

<i>Estatística Descritiva Q6 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q6 (Auditoria)</i>	
Média	3,456140351	Média	4,333333333
Erro padrão	0,122807018	Erro padrão	0,142133811
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,92717265	Desvio padrão	0,492365964
Variância da amostra	0,859649123	Variância da amostra	0,242424242
Curtose	0,922441948	Curtose	-1,65
Assimetria	-1,051491178	Assimetria	0,81240384
Intervalo	4	Intervalo	1
Mínimo	1	Mínimo	4
Máximo	5	Máximo	5
Soma	197	Soma	52
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,246011855	Nível de confiança(95,0%)	0,312834567

<i>Estatística Descritiva Q7 (Administrativo)</i>	
Média	3,947368421
Erro padrão	0,118525434
Mediana	4
Modo	4
Desvio padrão	0,894847406
Variância da amostra	0,80075188
Curtose	0,227947664
Assimetria	-0,824180749
Intervalo	3
Mínimo	2
Máximo	5
Soma	225
Contagem	57
Nível de confiança(95,0%)	0,237434819

<i>Estatística Descritiva Q7 (Auditoria)</i>	
Média	4,166666667
Erro padrão	0,166666667
Mediana	4
Modo	4
Desvio padrão	0,577350269
Variância da amostra	0,333333333
Curtose	0,654545455
Assimetria	0,062983666
Intervalo	2
Mínimo	3
Máximo	5
Soma	50
Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,366831046

<i>Estatística Descritiva Q8 (Administrativo)</i>	
Média	2,789473684
Erro padrão	0,143219432
Mediana	3
Modo	2
Desvio padrão	1,081283003
Variância da amostra	1,169172932
Curtose	-1,213645371
Assimetria	-0,001703131
Intervalo	4
Mínimo	1
Máximo	5
Soma	159
Contagem	57
Nível de confiança(95,0%)	0,286902808

<i>Estatística Descritiva Q8 (Auditoria)</i>	
Média	2,333333333
Erro padrão	0,256235372
Mediana	2
Modo	2
Desvio padrão	0,887625365
Variância da amostra	0,787878788
Curtose	0,761538462
Assimetria	1,074604435
Intervalo	3
Mínimo	1
Máximo	4
Soma	28
Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,563970536

<i>Estatística Descritiva Q9 (Administrativo)</i>	
Média	4
Erro padrão	0,132453236
Mediana	4
Modo	4
Desvio padrão	1
Variância da amostra	1
Curtose	-0,384848485
Assimetria	-0,777272727
Intervalo	3
Mínimo	2
Máximo	5
Soma	228
Contagem	57
Nível de confiança(95,0%)	0,265335539

<i>Estatística Descritiva Q9 (Auditoria)</i>	
Média	4,166666667
Erro padrão	0,297294195
Mediana	4,5
Modo	5
Desvio padrão	1,029857301
Variância da amostra	1,060606061
Curtose	-0,02155102
Assimetria	-0,987654169
Intervalo	3
Mínimo	2
Máximo	5
Soma	50
Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,654340442

<i>Estatística Descritiva Q10 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q10 (Auditoria)</i>	
Média	3,298245614	Média	3,166666667
Erro padrão	0,132370219	Erro padrão	0,297294195
Mediana	3	Mediana	3,5
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,999373237	Desvio padrão	1,029857301
Variância da amostra	0,998746867	Variância da amostra	1,060606061
Curtose	-0,870251409	Curtose	-0,02155102
Assimetria	-0,195696968	Assimetria	-0,987654169
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	1
Máximo	5	Máximo	4
Soma	188	Soma	38
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,265169236	Nível de confiança(95,0%)	0,654340442

<i>Estatística Descritiva Q11 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q11 (Auditoria)</i>	
Média	3,035087719	Média	2,416666667
Erro padrão	0,129981954	Erro padrão	0,312815497
Mediana	3	Mediana	2
Modo	4	Modo	2
Desvio padrão	0,981342235	Desvio padrão	1,083624669
Variância da amostra	0,963032581	Variância da amostra	1,174242424
Curtose	-0,979016172	Curtose	-0,924137357
Assimetria	-0,07204871	Assimetria	0,51321186
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	1
Máximo	5	Máximo	4
Soma	173	Soma	29
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,260384971	Nível de confiança(95,0%)	0,688502616

<i>Estatística Descritiva Q12 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q12 (Auditoria)</i>	
Média	3,894736842	Média	4,166666667
Erro padrão	0,131704201	Erro padrão	0,270614714
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	5
Desvio padrão	0,994344912	Desvio padrão	0,937436867
Variância da amostra	0,988721805	Variância da amostra	0,878787879
Curtose	1,282490448	Curtose	1,33412604
Assimetria	-1,137890105	Assimetria	-1,177090762
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	5
Soma	222	Soma	50
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,263835043	Nível de confiança(95,0%)	0,59561927

<i>Estatística Descritiva Q13 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q13 (Auditoria)</i>	
Média	2,964912281	Média	3,083333333
Erro padrão	0,164074285	Erro padrão	0,2599048
Mediana	3	Mediana	3
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	1,238733689	Desvio padrão	0,900336637
Variância da amostra	1,534461153	Variância da amostra	0,810606061
Curtose	-0,657848884	Curtose	-1,865455498
Assimetria	-0,281885838	Assimetria	-0,184769933
Intervalo	5	Intervalo	2
Mínimo	0	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	4
Soma	169	Soma	37
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,328680071	Nível de confiança(95,0%)	0,572046897

<i>Estatística Descritiva Q14 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q14 (Auditoria)</i>	
Média	3,157894737	Média	2,5
Erro padrão	0,134307548	Erro padrão	0,337099931
Mediana	3	Mediana	2
Modo	4	Modo	2
Desvio padrão	1,013999748	Desvio padrão	1,167748416
Variância da amostra	1,028195489	Variância da amostra	1,363636364
Curtose	-0,801909196	Curtose	-1,427555556
Assimetria	-0,434862672	Assimetria	0,411047443
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	1
Máximo	5	Máximo	4
Soma	180	Soma	30
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,269050169	Nível de confiança(95,0%)	0,741952321

<i>Estatística Descritiva Q15 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q15 (Auditoria)</i>	
Média	3,631578947	Média	3,416666667
Erro padrão	0,142988991	Erro padrão	0,287579589
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	1,079543206	Desvio padrão	0,99620492
Variância da amostra	1,165413534	Variância da amostra	0,992424242
Curtose	-0,19386834	Curtose	-0,973789406
Assimetria	-0,794568718	Assimetria	-0,387731012
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	5
Soma	207	Soma	41
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,286441178	Nível de confiança(95,0%)	0,632958729

<i>Estatística Descritiva Q16 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q16 (Auditoria)</i>	
Média	3,473684211	Média	3,416666667
Erro padrão	0,137342444	Erro padrão	0,228908257
Mediana	4	Mediana	3
Modo	4	Modo	3
Desvio padrão	1,036912711	Desvio padrão	0,792961461
Variância da amostra	1,07518797	Variância da amostra	0,628787879
Curtose	-0,381540872	Curtose	0,333401074
Assimetria	-0,674283907	Assimetria	0,325149882
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	5
Soma	198	Soma	41
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,275129793	Nível de confiança(95,0%)	0,50382393

<i>Estatística Descritiva Q17 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q17 (Auditoria)</i>	
Média	3,578947368	Média	3,916666667
Erro padrão	0,117266722	Erro padrão	0,192996049
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,885344332	Desvio padrão	0,668557923
Variância da amostra	0,783834586	Variância da amostra	0,446969697
Curtose	0,345566459	Curtose	7,697787992
Assimetria	-0,64800585	Assimetria	-2,104200117
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	5
Soma	204	Soma	47
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,234913315	Nível de confiança(95,0%)	0,424781654

<i>Estatística Descritiva Q18 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q18 (Auditoria)</i>	
Média	3,438596491	Média	4,166666667
Erro padrão	0,120091715	Erro padrão	0,112366644
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,906672564	Desvio padrão	0,389249472
Variância da amostra	0,822055138	Variância da amostra	0,151515152
Curtose	0,466423361	Curtose	2,64
Assimetria	-0,704710021	Assimetria	2,055237213
Intervalo	4	Intervalo	1
Mínimo	1	Mínimo	4
Máximo	5	Máximo	5
Soma	196	Soma	50
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,240572453	Nível de confiança(95,0%)	0,24731744

<i>Estatística Descritiva Q19 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q19 (Auditoria)</i>	
Média	3,877192982	Média	3,416666667
Erro padrão	0,100344568	Erro padrão	0,416666667
Mediana	4	Mediana	4
Modo	4	Modo	4
Desvio padrão	0,757584871	Desvio padrão	1,443375673
Variância da amostra	0,573934837	Variância da amostra	2,083333333
Curtose	0,979105176	Curtose	1,689250909
Assimetria	-0,810959676	Assimetria	-1,324672458
Intervalo	3	Intervalo	5
Mínimo	2	Mínimo	0
Máximo	5	Máximo	5
Soma	221	Soma	41
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,20101419	Nível de confiança(95,0%)	0,917077614

<i>Estatística Descritiva Q20 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q20 (Auditoria)</i>	
Média	2,877192982	Média	3,833333333
Erro padrão	0,143946731	Erro padrão	0,344509606
Mediana	3	Mediana	4
Modo	3	Modo	5
Desvio padrão	1,086773985	Desvio padrão	1,193416283
Variância da amostra	1,181077694	Variância da amostra	1,424242424
Curtose	-0,763160617	Curtose	-1,446084201
Assimetria	-0,007597321	Assimetria	-0,392222825
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	2
Máximo	5	Máximo	5
Soma	164	Soma	46
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,288359761	Nível de confiança(95,0%)	0,758260914

<i>Estatística Descritiva Q21 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q21 (Auditoria)</i>	
Média	2,175438596	Média	1,916666667
Erro padrão	0,120366002	Erro padrão	0,2599048
Mediana	2	Mediana	2
Modo	2	Modo	2
Desvio padrão	0,908743383	Desvio padrão	0,900336637
Variância da amostra	0,825814536	Variância da amostra	0,810606061
Curtose	-0,565911598	Curtose	1,491903223
Assimetria	-0,065290513	Assimetria	1,081630732
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	0	Mínimo	1
Máximo	4	Máximo	4
Soma	124	Soma	23
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,241121915	Nível de confiança(95,0%)	0,572046897

<i>Estatística Descritiva Q22 (Administrativo)</i>		<i>Estatística Descritiva Q22 (Auditoria)</i>	
Média	2,98245614	Média	2,166666667
Erro padrão	0,12883522	Erro padrão	0,240999602
Mediana	3	Mediana	2
Modo	2	Modo	2
Desvio padrão	0,972684578	Desvio padrão	0,83484711
Variância da amostra	0,946115288	Variância da amostra	0,696969697
Curtose	-1,45720033	Curtose	1,147826087
Assimetria	0,035973603	Assimetria	0,770773778
Intervalo	4	Intervalo	3
Mínimo	1	Mínimo	1
Máximo	5	Máximo	4
Soma	170	Soma	26
Contagem	57	Contagem	12
Nível de confiança(95,0%)	0,258087787	Nível de confiança(95,0%)	0,530436815