

UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE - UFF  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PÓS-GRADUAÇÃO – LATO SENSU  
MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA – PGCA

GABRIEL SOUZA HERBURGO

UTILIZAÇÃO DE INDICADORES DE  
DESEMPENHO NA AVALIAÇÃO DA AUDITORIA  
INTERNA NAS ORGANIZAÇÕES

Orientador: Prof. Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

Niterói  
2021



**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE - UFF**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**PÓS-GRADUAÇÃO – LATO SENSU**  
**MBA EM CONTABILIDADE E AUDITORIA – PGCA**

**GABRIEL SOUZA HERBURGO**

**UTILIZAÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO NA AVALIAÇÃO DA AUDITORIA  
INTERNA NAS ORGANIZAÇÕES**

Monografia apresentada à Universidade Federal Fluminense como requisito para obtenção do Certificado de Pós-Graduação, lato sensu, MBA em Contabilidade e Auditoria.

**Orientador:** Prof. Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

Niterói  
2021

Ficha catalográfica automática - SDC/BAC  
Gerada com informações fornecidas pelo autor

H534u Herburgo, Gabriel Souza  
Utilização de indicadores de desempenho na avaliação da Auditoria Interna nas organizações / Gabriel Souza Herburgo ; Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, orientador. Niterói, 2021.  
54 f.

Monografia (MBA em Contabilidade e Auditoria)-Universidade Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2021.

1. Auditoria. 2. Indicador de desempenho. 3. Avaliação de desempenho. 4. Produção intelectual. I. Rosa, Jorge Ribeiro dos Passos, orientador. II. Universidade Federal Fluminense. Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. III. Título.

CDD -

**GABRIEL SOUZA HERBURGO**

**UTILIZAÇÃO DE INDICADORES DE DESEMPENHO NA AVALIAÇÃO DA AUDITORIA  
INTERNA NAS ORGANIZAÇÕES**

APROVADA EM XX DE XXXXXXXXXXXX DE 2020  
PELA COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Jorge Ribeiro dos Passos Rosa, L.D.

Prof. Francisco Marcelo Garritano Barone do Nascimento, D.Sc.

Prof. José Geraldo Abunahman D.Sc.

## RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de identificar de que forma os indicadores de desempenho podem ser utilizados na análise da performance da função da Auditoria Interna, de forma a permitir avaliar, acompanhar a evolução e melhorar a percepção das atividades sob a ótica dos diversos setores da Organização. Em relação à administração pública, a Auditoria Interna também contribui para a transparência e melhor emprego dos recursos públicos em prol da sociedade.

A pesquisa será descritiva e bibliográfica, pois busca identificar características da utilização de indicadores de desempenho na avaliação da auditoria interna que permitam avaliar e promover melhorias na sua performance, agregar valor para os clientes e contribuir para a organização como um todo, por meio de consultas a livros de autores de notória especialização, publicações de organismos internacionais referência no tema, bem como empresas consolidadas no mercado da auditoria e órgãos governamentais afetos ao assunto estudado e outros artigos científicos.

Um dos pontos observados é o monitoramento contínuo das atividades de Auditoria Interna, recomendado por organismos internacionais da área e por órgãos reguladores, que deve fazer parte de um programa de avaliação da qualidade e melhoria. Esse monitoramento, realizado por meio de indicadores de desempenho, permitem uma visualização simplificada de aspectos a serem avaliados, bem como do acompanhamento da evolução desses parâmetros em relação a metas estabelecidas.

Apesar de bastante comum o emprego de indicadores de desempenho para medir a performance da Auditoria Interna, eles são muito mais utilizados para aspectos quantitativos, como cumprimento de planos e orçamentos, do que para avaliar e melhorar a atividade de Auditoria Interna, a fim de gerar valor para as partes interessadas e contribuir com os objetivos estratégicos.

Dessa forma, para melhor utilizar os indicadores de desempenho na realização do monitoramento contínuo das atividades, a cesta deve conter indicadores que abranjam perspectivas variadas, permitindo uma visão holística da atuação, da geração de valor e da assessoria prestada pela Auditoria Interna à organização.

**Palavras-chave:** 1. Auditoria Interna; 2. Monitoramento contínuo; 3. Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria; 4. Indicadores de desempenho; 5. *Key Performance Indicator*.

## ***ABSTRACT***

The present work aims to identify how performance indicators can be used in the analysis of the performance of the Internal Audit function, in order to allow evaluating, monitoring the evolution and improving the perception of the activities from the perspective of the different sectors of the organization. In relation to public administration, the Internal Audit also contributes to transparency and better use of public resources for the benefit of society.

The research will be descriptive and bibliographical, as it seeks to identify characteristics of the use of performance indicators in the assessment of internal auditing that allow the assessment and promotion of improvements in its performance, add value to customers and contribute to the organization as a whole, through consultations to books by recognized authors, publications by reference international organizations, as well as companies consolidated in the auditing market and government agencies related to the studied subject and other scientific articles.

One of the points observed is the continuous monitoring of Internal Audit activities, recommended by international organizations and by regulatory agencies, which must be part of a quality assessment and improvement program. This monitoring, carried out through performance indicators, allows a simplified visualization of aspects to be evaluated, as well as the monitoring of the evolution of these parameters in relation to established goals.

Although the use of performance indicators to measure the performance of the Internal Audit is quite common, they are much more used for quantitative aspects, such as compliance with plans and budgets, than to evaluate and improve the Internal Audit activity, in order to generate value to stakeholders and contribute to strategic objectives.

Thus, in order to better use performance indicators in carrying out continuous monitoring of activities, the KPI basket must contain indicators that cover different perspectives, allowing a holistic view of performance, value creation and assistance provided by the Internal Audit to the organization.

**Keywords:** 1. Internal Audit; 2. Continuous monitoring; 3. Quality Assessment and Improvement Program; 4. Performance indicators; 5. Key Performance Indicator.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Perspectivas do BSC .....	9
Figura 2: Atividades de Auditoria que Mais Agregam Valor .....	12
Figura 3: Atuação da Auditoria que agrega mais valor .....	14
Figura 4: Métricas usadas para o Desempenho da Auditoria Interna .....	16
Figura 5: Métodos Usados para Apoiar a Qualidade e o Desempenho .....	17
Figura 6: Visão Estratégica para a função de auditoria interna .....	21
Figura 7: Indicadores de esforço e de resultado.....	25
Figura 8: Utilização de BSC no monitoramento da AI .....	32
Figura 9: Medidas de desempenho da auditoria interna com base no BSC .....	33
Figura 10: KPIs internos da GIAA .....	37
Figura 11: Medindo Economia, Eficiência e Eficácia .....	38
Figura 12: KPIs qualitativos, quantitativos, dinâmicos e estáticos .....	39

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Auditoria interna
BSC	Balanced Scorecard
CAE	<i>Chief Audit Executive</i>
CBOK	<i>Common Body of Knowledge</i>
CGU	Controladoria-Geral da União
GIAA	<i>UK's centralized Government Internal Audit Agency</i>
IACOP	<i>Internal Audit Community of Practice</i>
IAD	<i>Internal Audit Department of the Ministry of Finance of Austria</i>
ID	Indicador de Desempenho
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i>
KPI	<i>Key Performance Indicators</i>
SMD	Sistema de Monitoramento de Desempenho
PEMPAL	<i>Public Expenditure Management Peer Assisted Learning</i>
PGMQ	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade
PWC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
QAIP	<i>Quality Assurance and Improvement Program</i>
UAIG	Unidades de Auditoria Interna Governamental



## SUMÁRIO

<b>1. O PROBLEMA</b> .....	1
1.1 Introdução .....	1
1.2 Suposição .....	2
1.3 Objetivos da Pesquisa .....	3
1.3.1 Objetivo Geral .....	3
1.3.2 Objetivos Específicos .....	3
1.4 Delimitação da Pesquisa .....	3
1.5 Relevância do Estudo .....	4
<b>2. METODOLOGIA</b> .....	5
2.1 Tipo de Pesquisa .....	5
2.1.1 Quanto aos fins.....	5
2.1.2 Quanto aos meios .....	6
2.2 Coleta de Dados .....	6
2.3 Universo da Pesquisa .....	7
2.3.1 Universo .....	7
2.3.2 Amostra .....	7
2.4 Tratamento de Dados .....	8
2.5 Limitações do Método .....	8
<b>3. AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO</b> .....	9
3.1. Importância de Avaliar o Desempenho .....	9
3.2. Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria .....	10
<b>4. AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA</b> .....	12
4.1. Atividades da Auditoria Interna que mais geram valor para a Organização .....	12
4.2. Como são avaliadas as atividades de Auditoria Interna .....	14
4.3. Alinhamento entre os aspectos avaliados e os que geram mais valor .....	18

<b>5. INDICADORES DE DESEMPENHO</b> .....	23
5.1. O que são indicadores de desempenho .....	23
5.2. Benefícios dos indicadores .....	26
5.3. Limitações dos Indicadores.....	27
<b>6. INDICADORES DE DESEMPENHO NA AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA</b> .	30
6.1. Características dos Indicadores para avaliação da Auditoria Interna .....	30
6.2. Exemplos de Indicadores para avaliação da Auditoria Interna .....	32
<b>7. APLICAÇÃO DE INDICADORES NA AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA</b> .....	36
7.1. <i>Government Internal Audit Agency (GIAA)</i> .....	36
7.2. <i>Internal Audit Department of the Ministry of Finance of Austria (IAD)</i> .....	38
<b>8. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	40
8.1 Conclusão.....	40
8.2 Sugestões.....	41
8.3 Recomendações.....	41
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	42

## 1. O PROBLEMA

### 1.1. Introdução

Historicamente, é dito que o surgimento da Auditoria se deu na Inglaterra, no século XIII, por iniciativa do imperador Eduardo I. A criação e a evolução da função do auditor sempre se deram em função das necessidades dos negócios, seja para descobrir erros e fraudes, seja para validar as informações prestadas nas demonstrações financeiras, como a necessidade dos investidores que aplicavam recursos nas empresas do mercado capitalista, na época da Revolução Industrial. Este trabalho de análise da fidedignidade fica a cargo da auditoria externa, enquanto o serviço realizado dentro da organização, para examinar as operações e medir eficiência e eficácia de controles é considerado auditoria interna. (CORDEIRO, 2011).

Inicialmente, a Auditoria Interna foi concebida para encontrar irregularidades, desvios e outros atos desonestos, bem como identificar seus autores para uma possível punição. Estas características vêm sendo substituídas ao longo do tempo para propósitos mais modernos, para exercer atividades que assessorem a alta administração, ou seja, com foco de avaliar de forma independente controles internos e fraquezas e sugerir melhorias para contribuir com a eficiência operacional e financeira da empresa (ARAÚJO, 1998).

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil, 2012), no Guia Prático para implantação de um Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria, define Auditoria Interna como:

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

A Norma Brasileira de Contabilidade TI 01, que trata da atividade de Auditoria Interna Contábil, a identifica como uma série de procedimentos de análise “metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos”, com o objetivo de “agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos” (CFC, 2003).

## 1. O PROBLEMA 2

Aliando à recomendação do *Institute of Internal Auditors* (IIA), por meio de seu relatório “Garantia de Qualidade e Melhoria da Auditoria Interna”, de que as organizações desenvolvam Programas de Garantia de Qualidade e Melhoria (QAIP em inglês), para avaliar continuamente a eficiência e eficácia de uma função de auditoria interna e identificar oportunidades para melhoria, surge a necessidade de verificar não só se a estrutura organizacional referente à auditoria interna agrega valor, mas também medir essa contribuição para a organização (IIA EUA, 2016)

Segundo o IIA EUA (2016), no relatório “*Benchmarking* de Maturidade da Auditoria Interna”, a estratégia da auditoria interna (AI) deverá ser traduzida em *Key Performance Indicators*, ou Indicadores-chave de Performance, e constituirão parte central do QAIP, a fim de promover o monitoramento contínuo da função. Na mesma linha, Brasil (2017) aponta que para a implementação das avaliações internas da atividade de AI, constantes do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade, é necessária a realização do monitoramento contínuo, e uma das formas de realizá-lo é mediante a utilização dos Indicadores de Desempenho, para avaliar critérios de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

Dessa forma, os indicadores de desempenho devem abranger todas as áreas de interesse da auditoria interna, bem como áreas estratégicas da empresa que estão inseridas. Para isso, podem ser utilizados aliando as métricas e ferramentas mais comuns atualmente, de aspecto qualitativo e interno, com as que são mais direcionadas à percepção de valor das partes interessadas, com enfoque mais qualitativo e externo. Os quantitativos e internos são mais focados na eficácia, como por exemplo, avaliar o cumprimento do Plano de Auditoria ou a resolução das questões apontadas. Já os qualitativos representam um reporte multidimensional de diferentes KPIs, como um método válido para monitorar e gerenciar a função de auditoria interna de uma forma que agrega valor, além de comunicar o valor gerado aos diferentes *stakeholders*” (EULERICH e LENZ, 2020).

Diante do exposto, a questão hipotética na presente pesquisa acadêmica é a seguinte: "Como utilizar os Indicadores de Desempenho na avaliação do desempenho da função da Auditoria Interna nas organizações?"

### 1.2. Suposição

Em virtude da necessidade de medir e melhorar a contribuição na avaliação dos processos, na assessoria de alto nível e na consecução dos objetivos estratégicos das organizações, é necessário

realizar um acompanhamento contínuo do desempenho das atividades de auditoria interna, sob aspectos multidimensionais.

Supõe-se que a utilização de indicadores de desempenho concorre para a compreensão da participação estratégica da auditoria interna na organização, permitindo a análise e a comparação entre as situações observadas e os objetivos estabelecidos.

### **1.3. Objetivos da Pesquisa**

#### **1.3.1. Objetivo Geral**

A pesquisa tem como objetivo principal identificar de que forma a utilização de Indicadores de Desempenho contribui para a avaliação e melhoria da performance da Auditoria Interna, a fim de agregar maior valor para as organizações.

#### **1.3.2. Objetivos Específicos**

São objetivos intermediários do projeto:

- Caracterizar a importância de realizar a medição do desempenho das atividades da Auditoria Interna e as consequências positivas que esse monitoramento pode trazer;
- Identificar as principais atividades da Auditoria Interna que são percebidas como geradoras de valor, para exercer a função de assessoria de alto nível e contribuir para os objetivos estratégicos das organizações.
- Conceituar os Indicadores de Desempenho, identificando suas principais características, benefícios e limitações; e
- Identificar como os Indicadores de desempenho podem ser utilizados para monitorar, analisar e melhorar a performance da Auditoria Interna, a fim de gerar mais valor para as organizações.

#### **1.4. Delimitação da Pesquisa**

Em virtude do tema sobre análise e melhoria do desempenho das atividades de Auditoria Interna, entre outras formas, o presente projeto se limitou à análise da utilização dos indicadores de desempenho para esse fim. Os indicadores foram escolhidos pois possuem características que

facilitam o entendimento e a comparabilidade dos resultados, possibilitando também acompanhar a evolução histórica de determinado aspecto observado.

### **1.5. Relevância do Estudo**

Em virtude da crescente representatividade da assessoria prestada à alta administração e da contribuição para os objetivos estratégicos pela função de auditoria interna, além da necessidade de cada vez mais demonstrar o valor que adicionam às organizações, o presente trabalho tem a intenção de colaborar com a disseminação do conhecimento sobre a conveniência da utilização dos indicadores de desempenho para esse fim.

## **2. METODOLOGIA**

A metodologia do presente estudo tem o objetivo de contribuir com a discussão sobre a avaliação do desempenho das funções da auditoria interna, identificando formas de utilizar os indicadores de desempenho no monitoramento da performance dessa atividade nas organizações. O método científico a ser utilizado para tal é o método hipotético-dedutivo, que segundo Vergara (2015) “deduz alguma coisa a partir da formulação de hipóteses que são testadas e busca regularidades e relacionamentos causais entre elementos”.

Para esse estudo será realizada uma pesquisa descritiva, conceituada por Vergara (2015) como a que “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”, não tendo “compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

No fim da pesquisa são apresentados dois estudos de caso, que exemplificam a utilização recomendada dos indicadores de desempenho para realizar a medição, a análise e auxiliar na melhoria da qualidade da atividade da auditoria interna.

O presente projeto de pesquisa, foi desenvolvido de acordo com os critérios técnico-científicos da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas), mediante a adequação às normas ABNT NBR 14724:2011, ABNT NBR 6028:2021, ABNT NBR 10520:2002 e ABNT NBR 6023:2018.

### **2.1. Tipo de Pesquisa**

Pesquisa é definida por Gil (2002) como o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Segundo a taxionomia de Vergara (2015), a presente pesquisa será classificada segundo dois critérios: quanto aos fins e quanto aos meios.

#### **2.1.1. Quanto aos fins**

Com objetivo de responder o problema de pesquisa será realizada uma pesquisa descritiva, que, segundo Gil (2002), “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variável”. Ela busca

identificar características na avaliação da auditoria interna por meio da utilização de indicadores de desempenho que permitam avaliar e promover melhorias na sua performance, agregar valor para os clientes e contribuir para a organização como um todo.

### 2.1.2. Quanto aos meios

Além disso, ela se enquadra na classificação de bibliográfica, descrita por Gil (2002), como uma pesquisa “desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Foram consultados livros de autores de notória especialização, publicações de organismos internacionais referência no tema, bem como empresas consolidadas no mercado da auditoria e órgãos governamentais afetos ao assunto estudado e outros artigos científicos sobre o tema, todos com livre acesso ao público.

## 2.2 Coleta de Dados

Os dados foram coletados por meio de pesquisa bibliográfica em consulta a normas internacionais e nacionais sobre a auditoria interna e a avaliação do seu desempenho, livros de autores reconhecidos dentro do tema do trabalho, publicações de organismos internacionais e de empresas consolidadas no mercado, ambos ligados à auditoria interna, bem como de órgãos governamentais competentes.

Para a caracterização e planejamento do trabalho de pesquisa, foram consultados autores consagrados sobre o tema, como Antônio Carlos Gil e Sylvia Constant Vergara.

Primeiramente, foi buscada a importância da avaliação e da melhoria contínuas da função de Auditoria interna das organizações, públicas e privadas, e de que forma a realizam, ou seja, quais métricas e ferramentas são utilizadas por elas. Para isso, foram consultadas normas de auditoria nacionais e internacionais. O Instituto de Auditores Internos, órgão internacional referência sobre o tema, editou o Código de Ética e Normas sobre auditoria, que preceitua uma série de boas práticas sobre o tema estudado. No mesmo sentido, a Controladoria-Geral da União, em parceria com o antigo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, orientou as atividades para os órgãos públicos no Brasil.

Foram, então, pesquisadas informações essenciais sobre a utilização dos indicadores para medir o desempenho, incluindo suas principais características, suas vantagens e suas limitações.



Para essa parte da pesquisa, foram utilizados livros e artigos de autores referência no tema, tanto da área privada, quanto da área pública.

Por fim, foram identificados formas e procedimentos para a utilização dos indicadores na avaliação da Auditoria Interna, de modo a fortalecer a governança corporativa dos órgãos que compõem o universo estudado. Para esse objetivo, foram consultadas publicações do organismo internacional IACOP, que une variados países europeus em estudo sobre a auditoria interna.

Em todo o trabalho, foram consultadas publicações, em português e inglês, das quatro grandes empresas de auditoria, nomeadas *Big Four*. Em virtude de os grandes órgãos sobre o tema serem internacionais e uma certa escassez de informações em português, algumas normas e documentos em inglês foram selecionados para a pesquisa.

### **2.3. Universo da Pesquisa**

#### **2.3.1. Universo**

O universo da pesquisa realizada nesse trabalho foi as publicações de órgãos nacionais e internacionais, normativos e de boas práticas, sobre a avaliação e melhoria da performance da auditoria interna. Além disso, foram consultados livros, artigos e pesquisas de autores e empresas notoriamente especializadas no tema.

#### **2.3.2. Amostra**

Como amostra foi definida a utilização de documentos de acesso gratuito disponibilizados nos sítios eletrônicos regionais e global do Institute of Internal Auditors (IIA), *Internal Audit Community of Practice* (IACOP), Controladoria-Geral da União (CGU), Tribunal de Contas da União (TCU) e as quatro grandes empresas mundiais de auditoria, conhecidas como *Big Four*.

### 2.4. Tratamento de Dados

No presente trabalho foram comparadas as formas e métricas para análise e melhoria de desempenho apontadas pelos profissionais de auditoria interna com as mais comumente utilizadas e as que mais geram percepção de valor nos *stakeholders* da atividade. Doravante, foram identificadas boas práticas para a utilização de indicadores para esse fim.

### 2.5 Limitações do Método

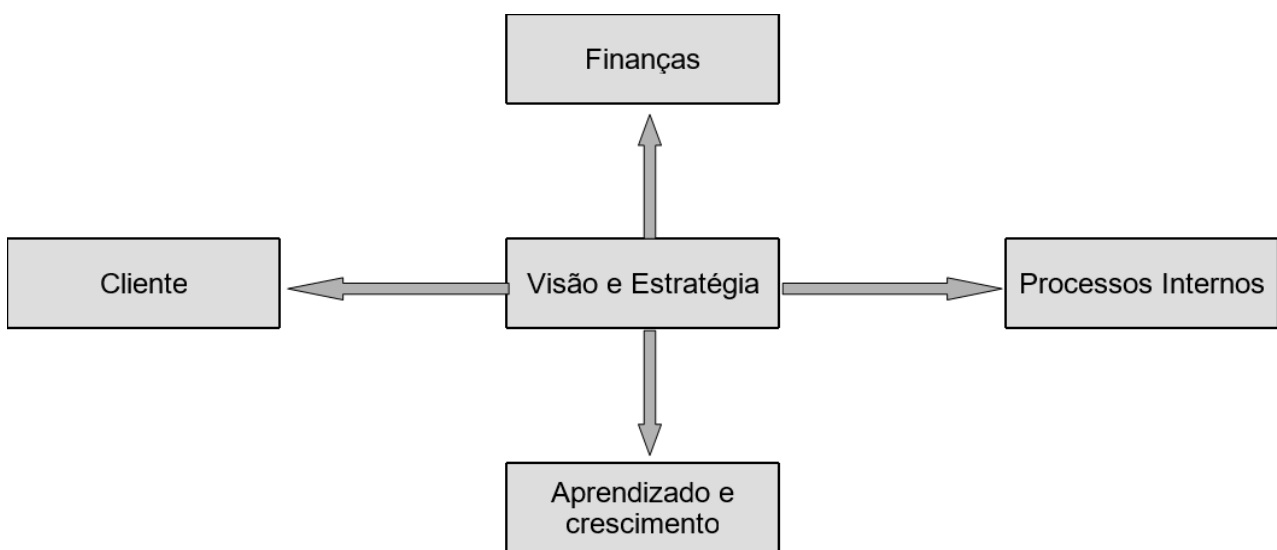
O método escolhido possui limitações em relação aos livros e documentos disponibilizados gratuitamente pelos órgãos e empresas consultadas. Principalmente os órgãos internacionais oferecem conteúdos (livros, apresentações e guias) de boas práticas e orientativos de forma paga, a fim de custear a manutenção dos seus funcionamentos.

### 3. AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

#### 3.1. Importância de Avaliar o Desempenho

“O que não é medido não é gerenciado”, dizem Kaplan e Norton (1997), no livro *Estratégia em Ação*, sobre a implantação de um sistema gerencial, conhecido como *Balanced Scorecard* (BSC), esquematizado na figura 1. O BSC tem o objetivo de traduzir a estratégia e a visão da empresa em objetivos e medidas não apenas sob a perspectiva financeira, mas também do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. A ótica financeira indica se a estratégia ou atividade contribui para melhoria no resultado financeiro, a do cliente leva em conta a geração de valor oferecida aos clientes, a dos processos internos revela os processos internos críticos nos quais a organização deve alcançar a excelência, e a de aprendizado e crescimento aponta onde deverá ser investido para melhorar a capacidade das pessoas, sistemas e procedimentos.

Figura 1: Perspectivas do BSC



Fonte: adaptada de Kaplan e Norton (1997)

A importância da avaliação da auditoria interna é comentada pelo IIA em suas publicações. O IIA se define como a “entidade de defesa dos direitos, formação, normatização, orientação e certificação dos auditores internos profissionais mais amplamente reconhecida. Fundado em 1941, o

IIA hoje atende a mais de 180.000 membros de mais de 170 países e territórios” (IIA, 2019). Ele emana as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, a fim de:

1. Delinear os princípios básicos que representam a prática de auditoria interna.
2. Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de auditoria interna de valor agregado.
3. Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna.
4. Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

#### 3.2. Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria

O instituto, também, estrutura suas informações oficiais em um documento chamado *International Professional Practices Framework* (IPPF), ou, em português, Estrutura Internacional de Práticas Profissionais. Contidas no IPPF, os Guias de Implantação recomendam ações para os profissionais da área agirem de acordo com o Código de Ética e com as Normas Internacionais (IIA, 2019). Incluído no código de ética, o princípio da Competência está relacionado com a avaliação da auditoria interna, dado que uma de suas regras de conduta é que os auditores internos “devem melhorar continuamente sua proficiência, e a eficácia e qualidade de seus serviços”. Já as Normas, mais especificamente as da série 1300, preconizam o desenvolvimento de um QAIP, que envolva a avaliação da eficiência e eficácia dos serviços de auditoria interna, bem como identificar oportunidades de melhoria (IIA, 2012).

Em paralelo, no âmbito governamental, o Ministério da Transparência e a Controladoria-Geral da União (CGU) recomendam que as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) implementem um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ), semelhante ao QAIP, a fim de promover a avaliação e a melhoria contínua das suas atividades, tanto a nível individual de trabalho quanto da atividade de auditoria interna como um todo. Essa avaliação deve compreender todos os processos da auditoria, com relação ao alcance dos objetivos, à conformidade com os normativos em vigor e à conduta ética e profissional dos auditores (BRASIL, 2017).

Para a implantação dos programas de qualidade, tanto a CGU quanto o IIA sugerem pontos em comum a serem considerados, como avaliações internas, avaliações externas, comunicação dos resultados e declaração de conformidade. O órgão governamental brasileiro, adicionalmente, cita como um passo para implantação, o estabelecimento dos critérios de avaliação, a fim de “definir os

instrumentos por meio dos quais as avaliações internas serão realizadas, tais como: roteiros, questionários, listas de verificação (checklists) e indicadores” (BRASIL, 2017).

A avaliação interna compreende a análise da auditoria interna em relação à conformidade com as normas, à adequação a políticas e procedimentos e à qualidade, desempenho e valor agregado pelas atividades. A avaliação externa, a ser realizada, pelo menos, a cada cinco anos, consiste na opinião de um avaliador ou equipe de avaliação acerca dos trabalhos e da conformidade das atividades de auditoria interna. Já a comunicação dos resultados compreende em comunicar à alta administração ou conselho os resultados dos Planos de Melhoria e, por fim, a Declaração de Conformidade constitui-se de somente utilizar tal declaração se o Plano de Melhoria também apontar para essa afirmação, ou, caso contrário, divulgar a não conformidade e seus efeitos (IIA, 2019).

Falando mais sobre a avaliação interna, ela se subdivide em duas atividades: monitoramento contínuo e avaliação periódica. A primeira consiste em rotinas diárias de supervisão, revisão e avaliação da atividade de auditoria interna, mais voltado para o desempenho no nível de trabalho, enquanto a segunda leva mais em consideração a conformidade com a definição de auditoria, com o Código de Ética e com as Normas (IIA BRASIL, 2012). Brasil (2017) define Monitoramento Contínuo como “um conjunto de atividades de caráter permanente, operacionalizadas por meio de processos, práticas profissionais padronizadas, ferramentas, pesquisas de percepção e indicadores gerenciais”, que tem o objetivo de acompanhar o desenvolvimento das atividades de auditoria interna.

## 4. AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA

### 4.1. Atividades da Auditoria Interna que mais geram valor para a Organização

No seu estudo contínuo global sobre a profissão da auditoria interna, o *Common Body of Knowledge* (CBOK) de 2015, o IIA Global (2015) apresentou uma pesquisa sobre a geração de valor das atividades da auditoria interna para as organizações. Nesta pesquisa, diversos *Chief Audit Executive* (CAE) de empresas ao redor do mundo foram convidados a escolher até 5 (cinco) das 14 (quatorze) atividades apresentadas, que eles acreditassem que mais agregaria valor às suas empresas. Para avaliar se as atividades pré-selecionadas eram consenso entre os profissionais, observou-se que 9 (nove) das 14 (quatorze) foram citadas por, pelo menos, um quarto deles.

Como resultado dessa pesquisa (figura 2), as 5 (cinco) mais apontadas pelos CAE, em ordem decrescente, foram: Avaliar a adequação e eficácia do sistema de controle interno, citada por 87% dos profissionais; recomendar a melhoria do negócio, por 55%; avaliar os processos de gerenciamento de riscos da organização, por 53%; avaliar a conformidade regulatória, por 50%; e informar e orientar a administração, por 40%.

Figura 2: Atividades de Auditoria que Mais Agregam Valor

Classificação	Atividades de Valor agregado	Média Global
1	Avaliar a adequação e eficácia do sistema de controle interno	87%
2	Recomendar a melhoria do negócio	55%
3	Avaliar processos de gerenciamento de riscos da organização	53%
4	Avaliar a conformidade regulatória	50%
5	Informar e orientar a administração	40%
6	Identificar riscos emergentes	37%
7	Avaliar os processos de governança da organização	37%
8	Investigar ou impedir fraudes	29%
9	Informar e orientar o comitê de auditoria	28%

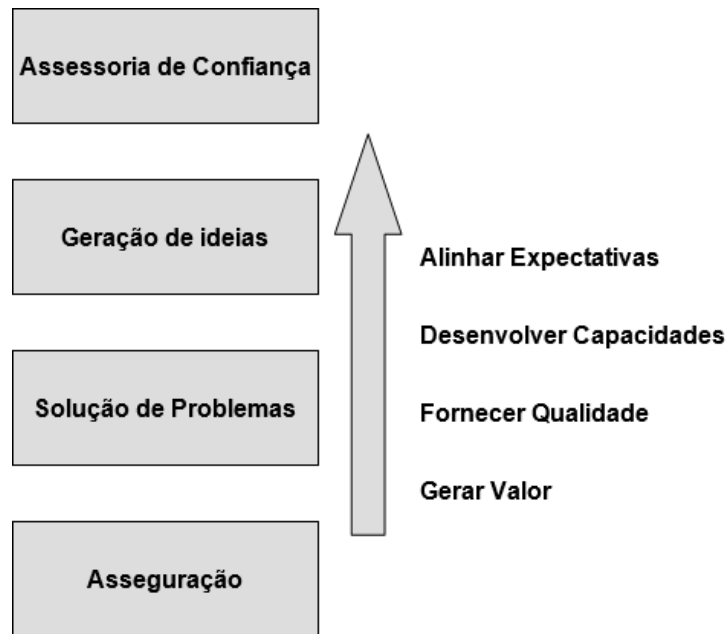
Fonte: adaptado de IIA GLOBAL (2015).

Como ponto positivo, é identificado que recomendar a melhoria do negócio pode significar que a auditoria está indo além de apenas efetuar análises. Além disso, o fato de que, em sexto lugar, identificar riscos emergentes tenha sido mencionada por mais de um terço dos participantes, indica o alinhamento com o foco atual da auditoria, ou seja, que deva ser realizada baseada em riscos e que isso faça parte do plano anual de auditoria (IIA GLOBAL, 2015).

A PricewaterhouseCoopers, ou PwC (2017), empresa multinacional da área de auditoria, também realizou um estudo global sobre a excelência em auditoria interna, comparando o desempenho, a geração de valor, a percepção dos *stakeholders*, e as expectativas sobre essas atividades. Nesse estudo, os *stakeholders* revelaram que as funções de auditoria interna com melhor desempenho são as que se propõem a ser assessoras de confiança e não simplesmente cumprem sua responsabilidade principal de asseguarção. São estabelecidos então quatro níveis de atuação da auditoria interna (ver figura 3):

- 1) Asseguarção – a auditoria interna fornece asseguarção objetiva sobre a eficácia dos controles internos da organização;
- 2) Solução de problemas – ela eleva sua atuação para fornecer análises e perspectivas sobre causas raízes de problemas identificados para ajudar as unidades de negócio a adotarem ações corretivas;
- 3) Geração de ideias – o setor assume um papel mais proativo, sugerindo melhorias significativas e fornecendo asseguarção em torno dos riscos; e
- 4) Assessoria de Confiança – numa atuação mais ampla, a auditoria interna presta serviços de maior valor agregado e fornece assessoria estratégica proativa ao negócio, muito além da execução eficiente e eficaz do plano de auditoria.

Figura 3: Atuação da Auditoria que agrega mais valor.



Fonte: adaptada de PwC (2017).

### 4.2. Como são avaliadas as atividades de Auditoria Interna

Segundo o Guia Prático para implantação do Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria, do IIA Brasil (2012), o monitoramento contínuo deverá avaliar a eficiência dos processos praticados para garantir a melhoria da qualidade das auditorias. Entre as atividades avaliadas estão o planejamento e supervisão dos trabalhos, adoção de práticas padrão para o trabalho, procedimentos de papéis de trabalho e autorização e revisões de relatórios. Para isso, são utilizados alguns mecanismos, como os seguintes:

- Adquirir *feedback* dos clientes de auditoria e outras partes interessadas.
- Avaliar a prontidão do trabalho de auditoria antes do trabalho de campo, observando itens como pré-aprovação do escopo de auditoria, melhores práticas inovadoras, horas orçamentadas e equipe encarregada (especializada).
- Usar listas de verificação (*checklists*) ou automação de auditoria interna para prestar avaliação sobre se os processos adotados pela atividade de auditoria interna (e.g., manuais de políticas e procedimentos de auditoria interna) estão sendo seguidos.



- Usar mensuração de orçamentos de projeto, sistemas de controle de tempo e o preenchimento do plano de auditoria para determinar se o tempo apropriado é gasto nos diferentes aspectos do processo de auditoria, assim como em áreas de alto risco ou complexas.
- Analisar outras métricas de desempenho para medir o valor do *stakeholder*.

Sobre a forma de realizar o monitoramento contínuo das atividades de auditoria interna, a CGU, no Manual de Orientações Técnicas, aponta práticas, não exaustivas, para acompanhar o desenvolvimento das atividades, em relação a aderência com os dispositivos normativos e de conduta, bem como à eficiência dos processos. São elas:

- a) planejamento e supervisão dos trabalhos de auditoria e demais atividades realizadas pela UAIG;
- b) a revisão dos documentos expedidos pelos auditores, dos papéis de trabalho e dos relatórios.
- c) a utilização de indicadores de desempenho;
- d) a identificação de pontos fracos ou áreas com deficiência, bem como os planos de ação para tratar essas questões;
- e) a avaliação realizada pelos auditores, após a conclusão dos trabalhos;
- f) o feedback de gestores e de partes interessadas;
- g) listas de verificação (checklists) para averiguar se manuais e procedimentos estão sendo seguidos.

Algumas atividades recebem destaque, sendo apresentados parâmetros mínimos a serem aplicados pelos órgãos de auditoria interna governamental. Sobre a utilização de indicadores, há a indicação de que sejam considerados o desempenho em relação ao Plano Anual de Auditoria, o grau de atendimento das recomendações e a eficiência da força de trabalho alocada nas auditorias. Com relação à avaliação realizada pelos auditores, é recomendado que seja aferida a percepção dos auditores em relação ao desempenho, à conduta ética, à postura profissional, ao planejamento, à execução do trabalho, ao processo de supervisão e ao alcance do objetivo. Já acerca do *feedback* dos clientes, são preconizadas pesquisas tanto de percepção ampla, considerando a atuação e a agregação de valor da auditoria interna, quanto de avaliação pontual, junto às áreas auditadas, sobre a qualidade do processo, do relatório e da conduta profissional dos auditores.

O IIA Global (2015), considera a auditoria, por sua própria natureza, uma das profissões mais alinhadas com a noção de Kaplan e Norton (1997) de que só é possível gerenciar o que é medido e adiciona o conceito de que “o que é mensurado é feito”. Partindo desses princípios, o instituto desenvolveu uma pesquisa para conhecer as métricas usadas para o desempenho da auditoria interna, onde os *Chief Audit Executive* (CAE) indicavam, entre nove opções, quais

critérios utilizavam para monitorar o desempenho das atividades das auditorias de suas empresas (figura 4).

Figura 4: Métricas usadas para o Desempenho da Auditoria Interna

Classificação	Métricas de Desempenho	Média Global
1	Porcentagem do plano de auditoria completa	66%
2	Encerramento oportuno de questões de auditoria	42%
3	Cumprimento da cobertura determinada	41%
4	Metas de satisfação do cliente	38%
5	Cumprimento de expectativas acordadas junto a partes interessadas	32%
6	Horas de auditoria orçadas versus reais	29%
7	Desempenho em comparação com o orçamento da AI	23%
8	Tempo de ciclo entre o final do trabalho de campo até o relatório final	23%
9	Tempo de ciclo entre a conferência de entrada até o rascunho do relatório	19%
10	Não estabelecimento de métricas formais	15%
9	Outras	10%

Fonte: IIA GLOBAL (2015).

A resposta mais comum entre os participantes, com 66% de indicação, foi a de que a principal métrica utilizada era a porcentagem do plano de auditoria completa. Em segundo e terceiro lugares, bem próximos, ficaram “encerramento oportuno de questões de auditoria” e “cumprimento da cobertura determinada”, com 42 e 41%, respectivamente. As três primeiras métricas são internas, revelando a preferência pela forma como o trabalho é feito, ou seja, focam mais na conclusão de tarefas, apontando a eficiência administrativa, do que na percepção de valor das atividades pelos clientes.

Por outro lado, os próximos dois critérios de avaliação são externos, “metas de satisfação do cliente” e “cumprimento de expectativas específicas definidas e acordadas junto às partes interessadas”, com 38 e 32% respectivamente. Esses parâmetros inclinam-se sobre a eficácia e focam na satisfação do receptor dos serviços, relacionando a geração de valor do seu trabalho ao cliente da sua atividade. Como ponto negativo, é possível citar que 15% dos participantes revelaram não haver métricas para avaliar o desempenho da auditoria. Esse dado se torna ainda mais alarmante se considerado que quem respondeu a pesquisa foram os próprios CAE.

Além das métricas, também foi informado pelos CAE quais métodos eram mais utilizados para coletar informações sobre o desempenho das atividades de auditoria interna (figura 5).

Figura 5: Métodos Usados para Apoiar a Qualidade e o Desempenho

Classificação	Métodos que apoiam o Desempenho	Média Global
1	Pesquisa com clientes de auditoria	50%
2	Avaliações internas de qualidade iniciadas pela auditoria interna	47%
3	Pesquisas com as principais partes interessadas	28%
4	Avaliações externas de qualidade iniciadas pela auditoria interna	27%
5	<i>Balanced Scorecard</i>	26%
6	Revisões por pares	20%
7	Revisões por parte de reguladores externos	18%
8	Revisões por parte da função de garantia de qualidade interna da organização	13%
9	Outro	10%

Fonte: IIA GLOBAL (2015).

Os dois primeiros, com 50 e 47% respectivamente, foram “pesquisas com clientes de auditoria” e “avaliações internas de qualidade iniciadas pela auditoria interna”, o que é uma indicação positiva de equilíbrio entre as abordagens utilizadas por quem analisa o desempenho, uma vez que mesclam fontes externas e internas. Em comparação com outra pesquisa, realizada em 2010, o *feedback* dos clientes cresceu substancialmente em importância, de 9%, para se tornar a maior fonte de dados sobre o desempenho dessa área da organização.

A pesquisa revela também, após intervalo de cinco anos, um aumento significativo da utilização do BSC para avaliação da auditoria interna, de 4 para 26%, tornando-o o quinto método mais citado pelos participantes. O crescimento do emprego do BSC é considerado positivo, pois oferece uma abordagem mais ampla na avaliação da qualidade, em nível estratégico, e indica que os gestores dimensionam o sucesso da organização além dos critérios financeiros.

### 4.3. Alinhamento entre os aspectos avaliados e os que geram mais valor

O estudo do IIA Global (2015) aponta que, confrontadas as atividades em que são percebidas maior valor agregado com as métricas e ferramentas de desempenho utilizadas pelos departamentos responsáveis pela função da auditoria interna, existe um hiato entre as atividades mais valorizadas e a forma como a auditoria interna está sendo avaliada nas organizações. Sobre esta lacuna, no CBOOK 2015, é apresentada a visão de Augustino Mbogella, Chief Internal Auditor, do Banco NMB da Tanzânia:

A maior parte do trabalho de avaliação tem foco em avaliar a eficácia dos controles (o controle é seguido?) e é feito menos, ou nenhum trabalho, para avaliar a adequação dos controles (o controle foi criado de forma apropriada para mitigar o risco?). Para os auditores agregarem valor ao negócio, eles não devem apenas avaliar se um procedimento é seguido, mas também se esse procedimento pode mitigar o risco.

Na pesquisa mundial realizada em 2018 por uma parceria entre a Deloitte (2018), empresa multinacional da área da auditoria, e o IIA Brasil com os líderes de AI, revelou-se, sobre a lacuna entre a avaliação atual da função e a efetiva geração de valor para as organizações, que:

Mais de 90% das áreas de Auditoria Interna usam indicadores-chave de desempenho – uma prática recomendada, dada a importância de acompanhar a performance e o progresso de qualquer área da organização. Contudo, quase todos esses indicadores são focados na execução do plano e pouco influenciam a promoção de novos comportamentos, o aumento do valor entregue ou o aprimoramento das visões dos stakeholders sobre a área. É fato que a ênfase colocada em determinados indicadores pode moldar o comportamento dos auditores internos. Se os líderes se concentrarem no número de compromissos concluídos, as pessoas poderão ter como foco único o objetivo de “fazer as auditorias acontecerem”, em vez de fornecer resultados de valor agregado e impacto.

O IIA Global (2015) propõe ainda que, para alinhar as expectativas de desempenho entre a auditoria interna e as partes interessadas, é preciso que eles atuem em conjunto, por meio de uma comunicação eficaz, e determinem quais atividades são mais agregadoras de valor e, conseqüentemente, cheguem a um acordo sobre as melhores métricas de desempenho para a AI. No mesmo estudo CBOOK 2015, são apresentados passos para alinhar as métricas de desempenho e as atividades de maior valor:

1. Aprenda as expectativas do cliente – Entrevista com as principais partes interessadas a fim de obter uma relação com as atividades mais valorizadas por cada uma delas.

2. Valide seu entendimento – Apresentação da relação desenvolvida de volta às partes para obter concordância sobre as atividades.

3. Desenvolva métricas internas e externas – Estabelecimento de métricas para as atividades mais valorizadas por outros setores e as atividades internas críticas percebidas pela própria auditoria interna.

4. Comece a mensurar – Implementação de registro e acompanhamento do desempenho da auditoria interna.

5. Dê retorno – Comunicação às partes que participaram da definição das atividades de valor sobre o status e o desempenho da função de auditoria.

6. Repita o ciclo – Confirmação ou reavaliação periódica da relação das atividades de maior valor agregado para a organização.

O estudo global da PwC (2017) apontou que as responsabilidades da auditoria interna vêm se tornando maiores na medida em que as expectativas dos *stakeholders* também aumentam, apesar da percepção quanto à geração de valor desses serviços não apresentarem evolução significativa, ficando em torno de 54%. O ponto positivo é que 66% dos responsáveis pelas atividades de auditoria reconhecem a necessidade e afirmam que aperfeiçoarão seus serviços. A PwC ainda aponta oito atributos essenciais para a excelência da auditoria interna, apresentados a seguir:

1. Alinhamento com o negócio – A auditoria interna tem entendimento claro dos objetivos estratégicos da empresa e alinha seu escopo e o plano de auditoria com as expectativas dos *stakeholders*. Para exercer o papel de assessoria de confiança, mais do que participar das reuniões estratégicas, a auditoria interna deve ter um papel mais colaborativo e ativos nas decisões, com base na sua visão de riscos.

2. Foco em riscos – A auditoria interna deve desenvolver uma visão mais abrangente sobre os riscos, atualizando as avaliações sobre eles regularmente, a fim de direcionar o plano de auditoria nas áreas mais críticas e com maior valor agregado. Visando ao aumento da percepção do valor da função, ela deve avaliar continuamente o modo, a frequência de atualização e a abordagem da avaliação do perfil de risco da organização, de modo que seja possível não só reagir às mudanças, mas se antecipar a elas.

3. Gestão de *stakeholders* – É necessário entender e administrar relacionamento com as mais diversas partes interessadas, compreendendo suas expectativas, adotando comunicação adequada e

ajustando o plano estratégico da auditoria. Para gerar valor, é necessário que as interações venham a ser mais abrangentes do que apenas comunicar o plano de auditoria, realizar reuniões iniciais e informar conclusões, definindo responsabilidades e estabelecendo expectativas quanto à medição de resultados e à adoção de ações para melhora do desempenho e adaptação do planejamento.

4. Otimização de custos – A auditoria interna executa seus serviços de forma cada vez mais eficiente e com maior valor agregado. As funções da AI não apenas controlam orçamentos, equipes, e despesas, mas também se aperfeiçoam na gestão de riscos e criam abordagens mais econômicas para auditarem áreas mais sensíveis.

5. Modelo de talentos – Os profissionais participam de treinamento e recebem *feedback* dos seus desempenhos, para melhor desenvolver o departamento de AI, buscando a combinação entre habilidades técnicas e comportamentais. A AI deve adaptar as competências necessárias ao desempenho das funções, indo além dos controles financeiros e abordando um perfil mais abrangente a fim de gerar mais valor para a organização.

6. Qualidade e inovação – “A função implementa a qualidade formal e promove uma cultura que recompensa a inovação e a melhoria contínua dos processos essenciais”. A AI deve exceder a expectativa de ter um programa de qualidade, treinar a equipe e avaliar a qualidade, ou seja, para buscar a excelência, a cultura da inovação deve ser incentivada, por meio do oferecimento de novas visões e apresentações sobre as conclusões de auditoria e os processos do negócio.

7. Tecnologia – A AI explora o potencial da tecnologia de forma eficiente e abrangente, com foco nos riscos e nas atividades que geram mais valor. Para agregar maior valor, a AI deve integrar constantemente a seus procedimentos novas ferramentas baseadas em dados e, ainda, motivar as partes interessadas a usarem as novas tecnologias, conscientizando-as do novo valor adicionado.

8. Cultura de serviço - “A Auditoria Interna atende seus muitos stakeholders, mas mantém a objetividade, com uma responsabilidade bem definida (missão, valor e escopo) e linhas claras de subordinação”. A fim de melhorar a percepção da função da AI perante os stakeholders, ela deve ir além de informar planejamento escopo e objetivos das auditorias, devendo antecipar as suas necessidades e demonstrar consciência sobre os negócios.

Em um estudo sobre estrutura e a maturidade da função da auditoria interna no Brasil, a Deloitte (2015) sustenta que a AI deve ir além das atividades de conformidade focada em testes e revisões pontuais, buscando adotar uma abordagem estratégica e focada no negócio da empresa, reconhecida pela Alta Administração. Para isso, estabelece nove atributos, conforme demonstrado na figura 6.

Figura 6 – Visão Estratégica para a função de auditoria interna



Fonte: Deloitte (2015)

O sétimo atributo apresentado consiste em realizar a gestão das atividades e demonstrar o valor gerado pela AI com o apoio de indicadores de desempenho. Ele preconiza que a AI deve ser gerenciada como um negócio, buscando melhoria contínua e excelência profissional e que uma ferramenta importante para isso é a utilização de indicadores de desempenho, que “fornecem informações importantes para o acompanhamento do desempenho da auditoria interna”, permitindo a tomada de ações tempestivas. Esses indicadores, ou KPI (*Key Performance Indicators*), para atingirem seus objetivos, “devem ser alinhados às estratégias da organização e buscar medir os diversos aspectos da função de auditoria interna, como, por exemplo, qualidade, custo, eficiência, satisfação dos clientes, comparação do benefício tangível versus o investimento realizado, entre outros” (DELOITTE, 2015).

Ainda sobre a utilização de indicadores de desempenho no monitoramento da AI, O IIA Brasil recomenda que a estratégia de auditoria interna seja traduzida em KPIs, tornando-os parte

central do Plano de Avaliação da Qualidade e Melhoria. Corroborando com a importância da utilização de indicadores, a pesquisa CBOOK 2016, revelou que grande quantidade dos CAEs participantes indicou como elemento importante para um QAIP um sistema robusto de gestão de desempenho que incluía, por exemplo, KPIs multidimensionais, a comparação com referências de forma regular e pesquisas de satisfação das partes interessadas (IIA BRASIL, 2016).



## 5. INDICADORES DE DESEMPENHO

### 5.1. O que são indicadores de desempenho

São encontradas diversas definições dos indicadores na literatura com semelhanças conceituais. Ferreira, Cassiolato e Gonzales (2009) os caracterizam da seguinte forma:

O indicador é uma medida, de ordem quantitativa ou qualitativa, dotada de significado particular e utilizada para organizar e captar as informações relevantes dos elementos que compõem o objeto da observação. É um recurso metodológico que informa empiricamente sobre a evolução do aspecto observado

Essa visão é corroborada por Rua (2009), que diz que apesar de existirem diversos conceitos sobre indicadores levemente distintos e adjetivos diferentes atribuídos a eles, como econômicos, sociais, gerenciais, de desempenho, de processo, de produto, de qualidade, etc., há uma ideia comum de que eles são fundamentais para qualquer tipo de monitoramento ou avaliação. A autora define os indicadores, de forma simplificada, como “medidas que representam ou quantificam um insumo, um resultado, uma característica ou o desempenho de um processo, de um serviço, de um produto ou da organização como um todo”.

Já para definir os indicadores de desempenho, Francischini (2013) analisa separadamente os conceitos de indicador e desempenho, para depois juntá-los e dar sentido à expressão, conforme a seguinte lógica:

Indicadores são medidas qualitativas ou quantitativas que mostram o estado de uma operação, processo ou sistema. Desempenho é a comparação do que foi realizado pela operação em relação a uma expectativa do cliente ou objetivo do gestor. Portanto, indicadores de desempenho são medidas que mostram a comparação do que foi realizado pela operação em relação a uma expectativa ou objetivo.

A operação na definição de desempenho pode se referir a qualquer nível da organização, apenas um processo, um indivíduo, um setor, um departamento, uma diretoria ou até mesmo toda a empresa. Em relação à expectativa do cliente ou do gestor, é necessário que primeiramente seja avaliado o que eles significam, ou seja, quais aspectos são valorizados no objetivo, para evitar que sejam empreendidos esforços em atividades que não contribuirão para o elevar a percepção do desempenho (FRANCISCHINI, 2013).

A caracterização de desempenho é simples, porém sua aplicação é um desafio. Isso acontece, pois a definição é ampla e, na prática, apresenta uma variedade de possibilidades e percepções, dificultando a adoção da melhor alternativa por parte de quem mede o desempenho. Finalmente, após a reflexão sobre o conceito de desempenho, Francischini (2013) dispõe sobre a função dos indicadores de desempenho:

A função dos indicadores de desempenho é mostrar a ocorrência ou ausência de fatos relevantes, ser capaz de chamar a atenção de um analista sobre problemas que estão ocorrendo em um sistema produtivo e, também, ser portador da informação de que o problema foi resolvido. Eles devem ser capazes de nos mostrar o real estado de um processo produtivo, de bens ou serviços, e de monitorar seus aspectos críticos. Enfim, um indicador fornece informações relevantes para a avaliação de uma determinada situação. Podemos utilizar o conceito de desempenho para verificar diversos aspectos de um sistema de produção, dependendo de nossa necessidade de análise em determinado momento.

Na área da gestão pública, o TCU define os indicadores de desempenho como “um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas”. Os indicadores apresentam uma boa perspectiva da performance que se deseja monitorar, porém, por representarem e traduzirem uma realidade, é necessário que os resultados sejam processados e interpretados em relação ao ambiente em que se encontram. (BRASIL, 2011).

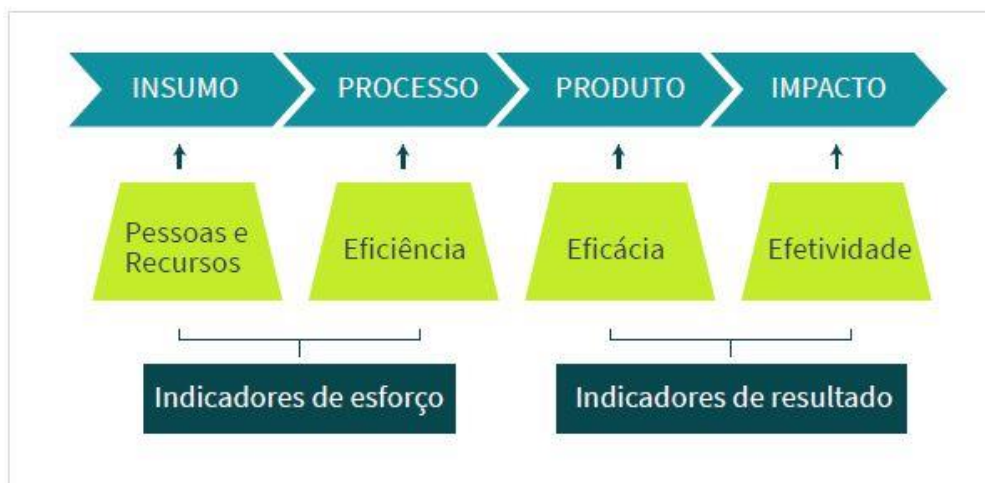
Ainda no âmbito governamental, Bahia (2021), no Guia Referencial para construção e análise de indicadores, preceitua que os indicadores são “instrumentos que contribuem para identificar e medir aspectos relacionados a um determinado fenômeno decorrente da ação ou da omissão do Estado”. Sobre sua finalidade, o autor diz que os indicadores apresentam de forma objetiva uma parte da realidade e facilitam a sua observação e avaliação. Assim, eles têm os seguintes objetivos:

- mensurar os resultados e gerir o desempenho;
- embasar a análise crítica dos resultados obtidos e do processo de tomada decisão;
- contribuir para a melhoria contínua dos processos organizacionais;
- facilitar o planejamento e o controle do desempenho; e
- viabilizar a análise comparativa do desempenho da organização e do desempenho de diversas organizações atuantes em áreas ou ambientes semelhantes.

A relação entre esforço e resultado que caracterizam o desempenho, inspira uma forma de classificação dos indicadores. Os indicadores de esforço são os que traduzem o trabalho de forma óbvia e objetiva e podem ser gerenciados por meio de cobrança, uma vez que demandam empenho específico para influenciar outros indicadores mais importantes. Já os indicadores de resultado são

menos gerenciados e derivam das expectativas do gestor (ver figura 7). A medição e análise dos dois tipos de indicadores em conjunto é vantajoso, pois é possível identificar a relação de causa e efeito entre eles, ou seja, se o resultado obtido foi decorrente efetivamente das práticas de gestão ou outro fator externo (BAHIA, 2021).

Figura 7 – Indicadores de esforço e de resultado



Fonte: Bahia (2021)

Um conjunto de indicadores, quando organizados em rede e mantendo-se uma relação válida de causa e efeito entre si, são chamados de Sistema de Medição de Desempenho (SMD). Essas relações entre eles são baseadas em necessidades dos gestores e nos objetivos a serem atingidos, para identificar causas de problemas na gestão, o SMD precisa ter, além dos indicadores do efeito, os indicadores que levem à causa. Uma vez identificadas, a gestão deve empreender uma ação corretiva para dirimir ou eliminar as causas do problema, minimizando ou afastando também seus efeitos (BAHIA, 2021).

Em relação às expressões Indicadores de Desempenho e Indicadores Chave de Desempenho— *Key Performance Indicator* (KPI), Francischini (2013) diz que a segunda é resultado da priorização da primeira, “uma vez que pelo próprio conceito de indicador-chave, tradução de *key* para o português, devem ser selecionados os mais importantes para a unidade do negócio, a qual pode ser uma empresa, diretoria, departamento setor ou até mesmo cada colaborador”. Sobre o mesmo tema, o IACOP (2020) diz que originalmente o KPI era empregado para se referir a indicadores de desempenho mais importantes para uma determinada organização, mas que, atualmente, as duas formas são comumente utilizadas com o mesmo sentido.

### 5.2. Benefícios dos indicadores

Os indicadores, como parâmetro para avaliação contínua, permitem que seja analisada e reconhecida a performance das equipes, atividades, processos e gestão, apoiando a tomada de decisão e a execução de ações e iniciativas. Com base neles, as organizações também conseguem identificar quais práticas geram melhores resultados, onde os recursos são melhor investidos e comunicar as expectativas da alta direção (UCHOA, 2013).

Bahia (2021), sobre a finalidade dos indicadores, apresenta:

Indicadores permitem o conhecimento sobre a situação que se deseja modificar, estabelecer as prioridades, escolher os beneficiados, identificar os objetivos e traduzi-los em metas e, assim, acompanhar com mais efetividade o andamento dos trabalhos, avaliar os processos, adotar os redirecionamentos necessários e verificar os resultados e os impactos obtidos. Dessa forma, aumentam as chances de serem tomadas decisões corretas e de se potencializar o uso dos recursos.

Os benefícios mais comuns de um SMD, segundo Francischini (2013), são:

- Controle da empresa. É segmentada em três tarefas: coletar de forma adequada os dados de uma métrica escolhida; analisar o que foi coletado e comparar com as metas estabelecidas; e executar ações de correção de rumos, com objetivo de aproximar o valor observado da referência.

- Comunicação de objetivos. Para que o planejamento seja efetivo é necessário que todos os atores tomem conhecimento dos objetivos definidos, sendo assim devem ser comunicados a expectativa do que deve ser alcançado, contando com prazos, recursos e restrições. Essa comunicação, quando feita por meio de indicadores, fica mais clara e precisa.

- Motivação dos funcionários. O estabelecimento de metas e objetivos por si só já pode desafiar o funcionário a melhorar seu desempenho a fim de influenciar um indicador. Deixar claro a vantagem atingir determinada meta pode contribuir nesse processo, tomadas as precauções em relação ao binômio produtividade x qualidade.

- Direcionamento de melhorias na empresa. Apenas atingir metas estabelecidas internamente pode não ser suficiente. Os processos de “detectar os aumentos de expectativa dos clientes, comparar a atuação da empresa com seus concorrentes e com os *benchmarks* em processos essenciais da empresa e, principalmente saber onde melhorar o processo para estabelecer metas mais altas” podem ser facilitados com a utilização de um SMD.

Na esfera pública, os ID são encarados como ferramenta tanto de planejamento quanto de controle. Para o próprio órgão público, eles contribuem com o sistema de medição de desempenho e

de aprendizagem organizacional, para a sociedade, eles concorrem para a transparência sobre a execução dos recursos públicos e sobre os resultados alcançados e para os órgãos de controle, representam sinais positivos de que a entidade auditada possui bons mecanismos de monitoramento e avaliação dos processos, facilitando a realização de auditorias. De uma forma geral, “os indicadores contribuem para a maior clareza sobre o que se deseja alcançar com certo programa de governo e sobre o que as organizações públicas e os programas devem entregar ou produzir” (BRASIL, 2011).

### 5.3. Limitações dos Indicadores

“Indicadores apontam, mas não resolvem problemas. A resolução de problema indicado por eles depende da atuação dos gestores. Se um indicador sobe e desce e ninguém na organização toma alguma providência, o melhor a fazer é jogá-lo no lixo”. A frase forte de Francischini (2013) denota que não é o suficiente apenas medir. Os indicadores medem a aderência aos objetivos, apontam problemas e, possivelmente, correções de rumos, mas é necessário que sejam efetivamente utilizados para melhorar a gestão, uma vez que a implantação de um SMD incorre em custos. E como toda ferramenta utilizada por uma organização, os benefícios devem superar os custos para que sua utilização seja justificável.

Além disso, a própria coleta de algumas informações interfere na realidade de onde essas informações estão sendo coletadas. Sobre esse fenômeno, Bahia (2021) esclarece:

Há de se ter em mente que a gestão e o cômputo dos indicadores advêm direta ou indiretamente de procedimentos executados por pessoas que possuem interesses, sofrem e geram pressões e não podem ser consideradas plenamente isentas. Assim, ao se conceberem indicadores, é preciso que os gestores tenham clareza da necessidade, pertinência e conveniência de quais informações serão coletadas e de como serão coletadas, o que envolve conhecimento dos meios, do ambiente e das pessoas envolvidas nesse processo.

A fim de não impactar os custos, bem como maximizar os pontos positivos da utilização de um SMD, é preciso atentar para alguns pontos na sua implementação. Francischini (2013) chama atenção para os seguintes pontos:

- Elaborar os indicadores antes de definir os objetivos. Prática relativamente comum, pode levar a criação de indicadores que não fornecem informação relevante. Primeiro se deve definir e interpretar os objetivos da organização e depois criar os indicadores que contribuam com eles.

- Excesso de indicadores. “A mente humana não consegue processar um elevado número de variáveis ao mesmo tempo”. Gerenciar um número adequado de indicadores, melhora o foco na tarefa e a capacidade de gerenciá-la.

- Desalinhamento do vocabulário. Todos os atores do desenvolvimento dos indicadores devem ter a mesma compreensão sobre os termos utilizados. Esse processo é necessário, pois dificilmente será unânime o entendimento sobre termos abstratos, como eficiência, satisfação ou comprometimento.

- Indicadores sem metas. A meta para o indicador é necessária para permitir identificar se o rumo que está sendo seguido está na direção correta ou não.

- Indicadores não são utilizados pela gestão. A implantação de um SMD apresenta custos elevados, de mão de obra, materiais e equipamentos. Então, principalmente os níveis hierárquicos mais altos da organização devem efetivamente utilizar e incentivar o uso do SMD para que os benefícios sejam atingidos.

- A análise dos indicadores não gera ações corretivas. As análises feitas sobre os indicadores devem ser ativas, ou seja, devem produzir ações decorrentes para que o valor medido se aproxime do valor de referência.

- Gestores não entendem o que o indicador mede. Para realizar uma análise bem feita dos indicadores, é preciso que o gestor entenda o que está sendo considerado no seu cálculo e medição.

- Periodicidade muito baixa. Quanto maior for o intervalo entre as medições ou entre as análises, mais tempo levará para ser tomada uma possível ação corretiva necessária. Isso pode resultar em prejuízos ou medidas ineficazes, principalmente relevante para processos críticos da organização.

- Coleta de dados errada. “O calcanhar de Aquiles dos SMD é o sistema de informações para coleta de dados”. É fundamental a correção dos dados a serem utilizados para medição, cálculo e análise dos indicadores de desempenho, uma vez que informações erradas levam a ações ou decisões erradas.

Na administração pública, a principal limitação em relação ao desenvolvimento e utilização de indicadores de desempenho é a natureza da atividade que se deseja acompanhar. No setor público existe uma ampla gama de atividades distintas, dificultando a utilização de mesmo modelo de SMD, sem uma análise mais individualizada. A diferença no foco da atividade, a geração de valor público em substituição à geração de lucro do setor privado impõe limitações adicionais, como: carência de conhecimento acumulado e disseminado sobre aferição de desempenho na administração pública;

imprecisão ou ausência de missão e objetivos declarados, especialmente no modelo administrativo de responsabilização; inadequação ou baixa confiabilidade dos sistemas de informação; pouco uso de informações de monitoramento e avaliação do desempenho para retroalimentar o processo decisório dos programas; e dificuldade de incorporar a dimensão qualitativa nos ID (BRASIL, 2011).

## 6. INDICADORES DE DESEMPENHO NA AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

### 6.1. Características dos Indicadores para avaliação da Auditoria Interna

É preciso “desafiar os indicadores de desempenho tradicionais” para criar outras métricas e indicadores mais modernos que representem os principais objetivos, riscos, impactos nos negócios e valor agregado para as organizações, tornando possível a AI avaliar e ampliar o resultado da sua atuação (Deloitte, 2018).

Na pesquisa anual de satisfação realizada em parceria com o IIA Brasil, a Deloitte (2018) afirma que apesar de ser possível perceber um crescente contentamento com a AI e da importância do controle sobre a realização do plano de auditoria, também é necessário “incluir medidas que reflitam novas prioridades e gerem impacto e valor”. Dos profissionais brasileiros que participaram do estudo, 36% avaliam a economia nos custos e as oportunidades de aumento de receita promovidos pela função de AI, o que “coloca as organizações no caminho certo, por estarem medindo impactos diretos nos negócios à medida que emergem das descobertas de auditoria”. Na mesma publicação, é apresentada a visão sobre o tema de Mario Filipini, CAE da Avibras, empresa de tecnologia do setor aeroespacial:

O uso de indicadores de desempenho adequados para a Auditoria Interna, sejam eles quantitativos ou qualitativos, permitem às empresas medirem a efetividade da área, o que remete à responsabilidade dos executivos na busca da melhoria contínua dos resultados e contribuições para os negócios. Estes indicadores devem estar alinhados ao que a organização tem como expectativa prioritária, exemplo: recuperações de ordem financeira, fraudes e perdas evitadas, aprimoramento dos aspectos de governança, efetividade dos programas de auditoria com foco em redução de riscos, entre outros.

O IACOP, Internal Audit Community of Practice, comunidade integrante do PEMPAL (Public Expenditure Management Peer Assisted Learning), uma rede que tem o objetivo de contribuir para o fortalecimento das práticas de gestão financeira pública entre países da Europa e Ásia Central, recomenda que os indicadores devem apoiar o gerenciamento de forma a indicar claramente o desempenho e a qualidade da função de auditoria interna. Os indicadores devem, ainda, se concentrar no valor gerado pela atividade para as partes interessadas internas e externas.

Além disso, os KPI podem ser quantitativos ou qualitativos. Os quantitativos são normalmente baseados em dados já existentes e mais fáceis de coletar e comparar. Já os qualitativos geralmente são baseados em dados que ainda precisam ser coletados ou tratados, como



pesquisas ou entrevistas, e apresentam uma visão mais abrangente e mais profunda sobre os aspectos medidos.

O IACOP (2020) propõe a existência de cinco elementos principais para a criação de um indicador de desempenho forte e efetivo:

1. Objetivo – Estabelecer um ou mais objetivos que a AI quer atingir. Esses objetivos precisam ser específicos, mensuráveis, atingíveis, relevantes e tempestivos).

2. Indicador – Identificar indicadores que meçam o atingimento dos objetivos estabelecidos. Para serem efetivos, esses indicadores devem ser relevantes, aceitos por todas as partes envolvidas, fáceis de serem monitorados, robustos e claros.

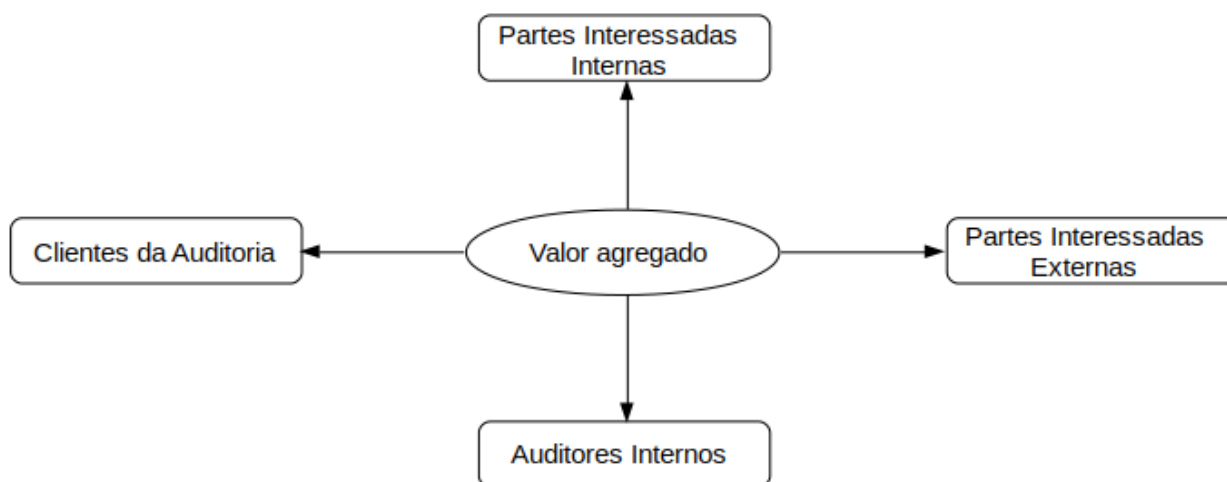
3. Dados – Coletar dados que indiquem a extensão do que está sendo atingido em relação ao objetivo.

4. Alvo – Estabelecer uma referência para medição do desempenho e um valor alvo para o indicador.

5. Comunicação – Comunicar o andamento do indicador e o atingimento ou não do objetivo estabelecido, de acordo com as necessidades das partes interessadas.

O objetivo de criar KPI e medi-los é influenciar o comportamento dos auditores internos, portanto é necessário que os indicadores não só consigam abranger diferentes aspectos da performance da AI, mas que também traduzam as expectativas das diferentes partes interessadas. Para contemplar todas essas partes pode ser utilizada a ferramenta do BSC, conforme proposto na figura 8 (IACOP, 2020).

Figura 8 – Utilização de BSC no monitoramento da AI



Fonte: Adaptada de IACOP (2020).

### 6.2. Exemplos de Indicadores para avaliação da Auditoria Interna

O IACOP (2020) ainda cita possíveis indicadores relacionados a cada parte interessada identificada pelo modelo de utilização de BSC para criação de KPIs da AI.

A) Em relação aos clientes internos, como a administração da organização:

- percentual de recomendações implementadas por meio de ação corretiva; e
- percentual de auditorias insatisfatórias.

B) Em relação aos *stakeholders* externos:

- indicador de independência dos auditores internos; e
- resultado da avaliação externa de qualidade da AI.

C) Em relação à própria auditoria interna:

- percentual do plano de auditoria realizado; e
- quantidade de horas de treinamentos realizados.

D) Em relação aos clientes da AI:

- indicadores referentes aos resultados de pesquisa de satisfação; e
- número de apontamentos persistentes.

Já Ziegenfuss (2000) selecionou medidas de desempenho para avaliação de atividades de Auditoria Interna e as enquadrou nas quatro perspectivas do modelo do BSC, proposto por Kaplan e Norton, conforme esquematizado na figura 9.

Figura 9: Medidas de desempenho da auditoria interna com base no BSC

Perspectiva Financeira	<ul style="list-style-type: none"><li>- Custo do Auditor</li><li>- Salário do Auditor</li><li>- Custo de Viagens</li><li>- Formação do Auditor</li></ul>
Perspectiva do Cliente	<ul style="list-style-type: none"><li>- Feedback dos clientes</li><li>- Atendimento à expectativas da Administração</li><li>- Quantidade de Solicitações</li><li>- Quantidade de reclamações</li></ul>
Perspectiva dos Processos Internos	<ul style="list-style-type: none"><li>- Relação entre Auditorias realizadas e orçadas</li><li>- Relação entre horas de auditoria realizadas e orçadas</li><li>- Processos melhorados</li><li>- Percentual de Recomendações implantadas</li></ul>
Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	<ul style="list-style-type: none"><li>- Nível de Formação do Auditor</li><li>- Rotatividade de Pessoal</li><li>- Experiência em Auditoria</li><li>- Treinamentos</li></ul>

Fonte: adaptada de Ziegenfuss (2000).

Sobre a aplicação do BSC na administração pública, Brasil (2011) aponta que:

Existem diversos artigos científicos que tratam da aplicação do BSC no setor público. Na prática, as organizações governamentais vêm adotando o planejamento estratégico e o BSC como ferramentas de gestão, inclusive o TCU. Do ponto de vista teórico, não há consenso sobre como adaptar o BSC ao setor público, mesmo porque as soluções podem variar segundo o tipo de organização.

Eulerich e Lenz (2020), em um estudo realizado sobre a definição, medição e reporte de valor da Auditoria Interna, identificaram três principais tipos de KPI a serem utilizados pelas

empresas: Cobertura do Plano de Auditoria; encerramento tempestivo das questões de auditoria; e KPIs específicos da empresa. O primeiro grupo, fácil de calcular e de comunicar, é utilizado por grande parte das funções e procura mensurar a eficácia da AI, mas “pode ser contraproducente atingir 100% de cobertura, uma vez que o universo de auditoria pode ter sido alterado desde a fase inicial de planejamento”. A segunda categoria também é bastante utilizada para avaliar a auditoria interna e é bastante interessante, haja vista mensurar a qualidade dos achados e a capacidade de serem implantados, porém sofre influência direta do auditado, não sendo resultado dos esforços da auditoria interna.

Atenção especial será dada ao terceiro grupo de indicadores, que possuem critérios variados, abordando diversas características da AI. Sendo assim, os ID foram agrupados, por meio da tradicional análise quadridimensional do BSC, resultado financeiro e não financeiro, a perspectiva dos *stakeholders*, processos internos e a perspectiva de aprendizado e crescimento:

A) Resultado Financeiro e Não-Financeiro. Principais valores financeiros que podem ser influenciados tanto pela AI quanto pela gestão auditada. Exemplos:

- Número de auditorias realizadas ou de relatórios entregues para cumprir a meta;
- Custo real comparado ao custo orçado;
- Valores financeiros protegidos ou recuperados;
- Conclusão de Auditorias Especiais; e
- Quantidade de recomendações repetidas.

B) *Stakeholders*. Incluem tanto destinatários típicos do relatório de auditoria, como comitê de auditoria e o auditado, quanto a satisfação de reguladores. Exemplos:

- Classificação de pesquisa de satisfação do auditado;
- Classificação de pesquisa pós-trabalho;
- Classificação de pesquisa de satisfação da gestão; e
- Avaliação de reguladores.

C) Processos Internos. Inclui o ciclo de auditoria, os relatórios e até o respeito a restrições orçamentárias e o ciclo de comunicação. Exemplos:

- Tempos de ciclo (encerramento ao relatório, rascunho ao relatório final e etc.);
- Conformidade com as normas de AI;
- Projetos concluídos dentro do prazo; e

- Número de questões encontradas com análise de dados.

D) Aprendizado e Crescimento. Abrange qualificação e certificação da equipe de AI, treinamentos realizados e até o Programa de Qualidade e Melhoria. Exemplos:

- Nível de treinamento oferecido aos membros da equipe;
- Nível de membros certificados durante o ano;
- Processos de melhoria e avaliação da qualidade; e
- Rotação da equipe de AI para cargos operacionais.

Esses tipos de indicadores contribuem para a avaliação do trabalho e para identificar oportunidades de melhorias tanto para a AI quanto para o setor auditado, mas é preciso escolher os indicadores de forma criteriosa a fim de garantir os modelos de mensuração ideal para as necessidades da organização.

## 7. APLICAÇÃO DE INDICADORES NA AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

O IACOP, no estudo sobre indicadores de desempenho para a função da Auditoria Interna, apresentou exemplos de órgãos governamentais que desenvolveram seus KPIs para monitoramento e avaliação da auditoria interna, dos quais serão apresentados nos próximos parágrafos os casos do Reino Unido e da Áustria.

### 7.1. *Government Internal Audit Agency (GIAA)*

No Reino Unido, a agência de auditoria governamental GIAA (*Government Internal Audit Agency*) utiliza KPIs que devem ser diretamente ligados à sua missão de prover assessoria para que o governo possa melhorar os seus resultados e gerar mais valor para a sociedade. A GIAA possui quatro focos principais: bases sólidas, impacto no cliente, qualidade e inovação. Com cada cliente, a agência governamental acorda um memorando de entendimento, que especifica o trabalho que será desenvolvido, os principais objetivos e serve como base para os principais indicadores relacionados com os *stakeholders* internos e externos.

Para avaliação da auditoria, são utilizados três tipos de KPI, que se relacionam e influenciam um ao outro: os gerados internamente, os provenientes de um questionário ao final dos trabalhos da auditoria e os resultantes de uma pesquisa anual com todos os clientes.

Os internos da AI são direcionados para medir a eficiência e a efetividade do processo de auditoria e tem seus objetivos e metas identificados, conforme exemplificado na figura 10. O questionário após realização da auditoria procura obter *feedback* do cliente da auditoria no nível operacional, com questionamentos sobre a satisfação com o trabalho da auditoria, em relação aos seguintes aspectos: o planejamento, os procedimentos de auditoria, a comunicação, as utilidades das recomendações e o profissionalismo dos auditores. Já a pesquisa anual, junto ao nível hierárquico mais alto, tem a intenção de descobrir como o bom relacionamento entre a auditoria interna e a alta administração da empresa contribui para os seus objetivos estratégicos.

Figura 10 – KPIs internos da GIAA

Objetivo	Indicador	Meta
Maximizar o tempo efetivamente gasto em trabalhos de auditoria	Proporção entre o total de horas trabalhadas e o total de horas efetivamente empregadas nas atividades de auditoria	Horas efetivamente empregadas devem ser maiores que 80%
Completar os trabalhos com o tempo e o orçamento definidos	Tempo gasto e orçamento planejados e efetivamente utilizados	As auditorias devem ser realizadas dentro do tempo e do orçamento planejados
O Plano anual de Auditoria deve ser cumprido dentro do previsto	Proporção entre as auditorias planejadas no ano e para as quais já foram emitidos relatórios	As auditorias para as quais já foram emitidos relatórios devem ser 90% das planejadas no ano.
Alto nível de satisfação do cliente na condução da auditoria e nos seus resultados	Respostas em escala de 1 a 10 em relação ao questionário padrão	O feedback do cliente deve alcançar 80% dos pontos

Fonte: Adaptada de IACOP (2020).

Nessa pesquisa anual sobre o relacionamento da Auditoria Interna com a alta administração, são realizadas perguntas conforme alguns exemplos a seguir:

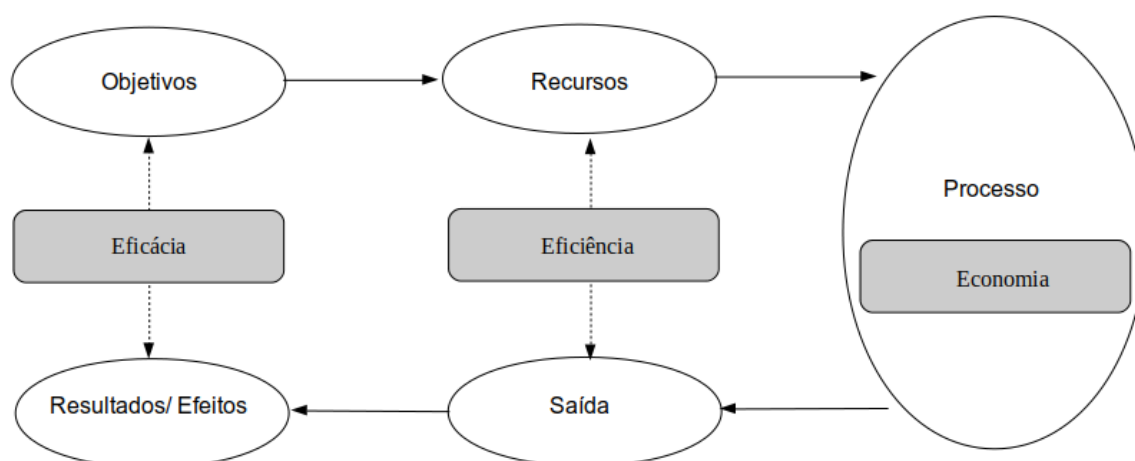
- A administração confia e valoriza os conselhos do Chefe da Auditoria Interna e do serviço de auditoria interna?
- O serviço de auditoria interna é visto como um parceiro estratégico chave?
- O serviço de auditoria interna é sempre prestado com profissionalismo?
- O serviço de auditoria interna responde rapidamente às mudanças?
- O serviço de auditoria interna é perito em comunicar os resultados de suas descobertas e assegurar os resultados acordados?
- O serviço de auditoria interna garante que as ações de gestão acordadas são apropriadas e praticáveis em relação aos riscos identificados?
- Não houve nenhuma quebra significativa de controle ou surpresas em áreas que foram positivamente asseguradas pelo serviço de auditoria interna?
- O serviço de auditoria interna inclui a consideração de todas as principais áreas de risco em seu plano de auditoria?

- O parecer da auditoria interna tem um impacto positivo na governança, risco e sistema de controle?
- O serviço de auditoria interna faz perguntas desafiadoras e incisivas que estimulam o debate e melhorias nas principais áreas de risco?
- O serviço de auditoria interna levanta questões de controle significativas em um nível apropriado?
- O conhecimento de negócios dos auditores internos são reconhecidos e usados para ajudar a melhorar os processos de negócios e atender aos objetivos estratégicos?
- A entrega dos objetivos melhorou como resultado do trabalho de auditoria interna realizado?
- De modo geral, a auditoria interna cumpriu sua missão?

### 7.2. Internal Audit Department of the Ministry of Finance of Austria (IAD)

Na Áustria, o *Internal Audit Department of the Ministry of Finance of Austria* (IAD) procura se alinhar aos objetivos estratégicos e aos riscos do ministério do qual faz parte e é focado na inovação, proatividade e na visão de futuro. Este órgão acredita que o que pode ser gerenciado pode ser auditado. Os indicadores de desempenho do IAD abrangem não só questões da AI, mas também questões mais amplas relacionadas com a organização como um todo. Esses indicadores são baseados na metodologia do BSC e foram desenvolvidos com base em 3 E's – economia, eficiência e eficácia (figura 11).

Figura 11 – Medindo Economia, Eficiência e Eficácia



Fonte: adaptado de IACOP (2020).



O Departamento de Auditoria Interna do Ministério de Finanças da Áustria busca atender a diferentes objetivos e perspectivas estratégicas ao desenvolver os seus KPI, como alinhamento estratégico, capacitação, padronização dos processos, satisfação dos clientes e valor agregado. O órgão classifica os indicadores tanto entre estáticos, medidos anualmente, e dinâmicos, monitorados por um período de quatro anos, quanto entre qualitativo e quantitativo conforme apresentado na figura 12.

Figura 12 – KPIs qualitativos, quantitativos, dinâmicos e estáticos

	Quantitativos	Qualitativos
<b>Estáticos</b>	Independência do IAD (intervenções, canais de comunicação ...)	
	Percentual do plano anual de auditoria completo	Resultado da avaliação interna de qualidade
	Auditorias	Qualificação da equipe
	Estrutura das Recomendações	Qualidade avaliada das auditorias
	Monitoramento da Qualidade	Qualidade avaliada dos relatórios de auditoria
	Implementação das Recomendações	
<b>Dinâmicos</b>	Independência do IAD (Recursos humanos e financeiros)	
	Participações em reuniões da direção e comitês	Resultado da avaliação externa de qualidade
	Medidas de marketing baseadas em necessidades	Mapa do nível dos auditores
	Implementação das Recomendações	Adequação aos riscos

Fonte: adaptado de IACOP (2020).

O IAD tem como principal desafio assegurar a qualidade do processo de desenvolvimento de KPIs fortes e significativos, nas fases de definição, coleta de dados e reporte. Além disso, a organização acredita ser necessário agilidade na avaliação e na adoção de indicadores mais relevantes, à medida em que a maturidade da função de AI aumenta. Já em relação à preocupação de uma possível manipulação dos dados coletados, o IAD acredita que sempre é possível que haja manipulação, mas ela produz efeitos mais negativos quando apenas um indicador é utilizado para medir determinado aspecto. Os efeitos a manipulação são menos efetivos se os indicadores abrangerem uma visão mais holística e sejam desenvolvidos de forma a considerar dados quantitativos e qualitativos, de curto e de longo prazo, internos e externos.

## 8. CONCLUSÃO, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

### 8.1. Conclusão

Ao longo do tempo, a Auditoria Interna vem evoluindo desde uma atividade para encontrar e punir culpados até a de prestar assessoria de alto nível para a organização, melhorando processos, contribuindo para a governança corporativa e gerando valor de forma mais ampla. Essa contribuição cada mais relevante deve não só ser realizada, mas também percebida por toda a instituição.

Mas para ter o valor percebido é necessário medir e comunicar esse valor em todos os níveis, a fim não só de conhecê-lo, mas também ter a oportunidade de melhorá-lo nos diversos níveis de atuação. Cientes dessa necessidade, os órgãos referência, como o IIA e o IACOP, e reguladores, como a CGU, no caso do Brasil, preconizam a criação de programas de avaliação e melhoria da atividade de Auditoria Interna. Esses programas compreendem o monitoramento contínuo da atividade, avaliações internas e externas para permitir a AI avaliar a sua própria atuação dentro da organização. Um parâmetro para monitorar o desempenho da Auditoria Interna é a utilização de indicadores de desempenho, ou KPIs.

Os indicadores de desempenho têm a característica de facilitar o entendimento de um determinado aspecto e a influência que ele pode causar, uma vez que traduz a realidade para um número ou proporção. Além disso, para acompanhar a evolução de certa questão relevante ou um risco crítico, o indicador também é conveniente, pois torna mais simples a comparação entre resultados já medidos ou calculados e com metas a serem atingidas.

Entretanto, para que os KPI cumpram seus objetivos e sejam relevantes, precisam ser desenvolvidos com base em objetivos estratégicos da organização e da própria auditoria interna. Medir a porcentagem do Plano de Ação que está sendo cumprido ou o percentual do orçamento planejado que está sendo utilizado é importante, porém esta não deve ser a única nem a mais relevante perspectiva acerca do desempenho da AI. É importante também avaliar o impacto que ela causa na organização, seja no estímulo à adoção de melhores práticas, no aumento do valor agregado ou no incremento da satisfação das partes interessadas em relação a si.

Sendo assim, a questão proposta "Como utilizar os Indicadores de Desempenho na avaliação do desempenho da função da Auditoria Interna nas organizações?", foi devidamente respondida no decorrer da presente pesquisa.

### 8.2. Sugestões

A cesta de indicadores adotados pela instituição, ou o SMD, deve incluir indicadores que guardem relação de causa e efeito para permitir não só o acompanhar o atingimento de uma meta definida, mas também identificar se as ações que estão sendo tomadas efetivamente contribuem para a consecução dessas metas. Outrossim, devem ser incorporados ao SMD indicadores quantitativos e qualitativos, ou seja, que proporcionem ao setor de Auditoria Interna o conhecimento sobre o andamento dos trabalhos em comparação ao planejado e se as atividades estão prestando a assessoria de alto nível pretendida pela gestão, se estão agregando valor à organização e se os outros departamentos percebem efeitos positivos na atuação da função.

Para atingir tais objetivos, sugere-se a utilização de uma técnica interessante, validada pelas referências no tema, que é a adoção e adaptação do *Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton, para o desenvolvimento dos indicadores de desempenho para a AI. Essa visão positiva se deve ao fato desta técnica possuir uma abordagem multidimensional e não focar exclusivamente em fatores financeiros. Sua utilização permite abranger diferentes aspectos do desempenho que se está medindo, concedendo uma perspectiva mais ampla da influência da AI.

A presente pesquisa acadêmica, não se esgota em si mesma, podendo ser desenvolvido novas pesquisas a respeito do assunto a nível de Mestrado ou até mesmo de Doutorado.

### 8.3. Recomendações

A utilização dos indicadores de desempenho é bastante difundida entre os departamentos de AI para medir suas performances, entretanto, de uma forma geral, ela é muito mais focada no volume do está sendo feito e no cumprimento dos planos do que na geração de valor para as organizações. Como consequência, a avaliação dos outros setores e da alta administração sobre a AI fica prejudicada e impede que essa função assumira um papel mais relevante de assessoria.

Então, a recomendação é que os profissionais à frente da função de Auditoria Interna envidem esforços no desenvolvimento e avaliação dos seus indicadores de desempenho, no sentido de que traduzam os objetivos estratégicos da organização, as expectativas dos *stakeholders* e a percepção do valor agregado, bem como proporcionem uma visão holística de toda a sua atuação. Criada e aplicada corretamente, a cesta de indicadores oferece a oportunidade de avaliar de forma simplificada e de identificar oportunidades de melhoria da performance da Auditoria Interna e, conseqüentemente, de toda a organização.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### A) Autores Pesquisados

BAHIA, Leandro Oliveira. **Guia referencial para construção e análise de indicadores** / Leandro Oliveira Bahia. -- Brasília: Enap, 2021. 43 p.

FERREIRA, H.; CASSIOLATO, M.; GONZALEZ, R. **Uma experiência de desenvolvimento metodológico para avaliação de programas: o modelo lógico do programa segundo tempo.** Texto para discussão. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.

FRANCISCHINI, Andresa Silva Neto; FRANCISCHINI, Paulino. **Indicadores de desempenho: dos objetivos à ação** — métodos para elabora KPIs e obter resultados. [S.l: s.n.], 2017.

GIL, Antônio Carlos, 1946- **Como elaborar projetos de pesquisa**/Antônio Carlos Gil. - 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação –Balanced Scorecard*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MATHEUS, Claudinei Portilho. **Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico.** 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

RUA, M. G. **Desmistificando o problema: uma rápida introdução ao estudo dos indicadores.** Mimeo, Escola Nacional de Administração Pública. Brasília/DF, 2004.

UCHOA, Carlos Eduardo. **Elaboração de indicadores de desempenho institucional** / Carlos Eduardo Uchoa; desenho e elaboração Coordenação Geral de Programas de Capacitação /DDG. \_ Brasília: ENAP/DDG, 2013. 36p.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração** / Sylvia Constant Vergara. – 16. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

### B) Sites Consultados

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de indicadores de desempenho para auditorias** / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2011. - Disponível em [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi87MPO-onvAhU7G7kGHRMICuoQFjABegQIAxAD&url=https%3A%2F%2Fportal.tcu.gov.br%2Fflumis%2Fportal%2Ffile%2FfileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A158FE98EE0158FED65C6D4BFF&usg=AOvVaw1g7IvUw\\_frX6uB8Ded6nT3](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi87MPO-onvAhU7G7kGHRMICuoQFjABegQIAxAD&url=https%3A%2F%2Fportal.tcu.gov.br%2Fflumis%2Fportal%2Ffile%2FfileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A158FE98EE0158FED65C6D4BFF&usg=AOvVaw1g7IvUw_frX6uB8Ded6nT3). Acesso em 22 fev. 2021.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal** / Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle Interno – Brasília: CGU, 2017. Disponível em <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas.pdf>. Acesso em 22 fev. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC - NBC TI 01 – **Norma Brasileira de Contabilidade da Auditoria Interna**. 21 de novembro de 2003 - Disponível em [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_986.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf). Acesso em 22 fev. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA EUA - Global Common Book of Knowledge (CBOK) - **Relatório Garantia de Qualidade e Melhoria da Auditoria Interna**, 2016 – Disponível em <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/2016-CBOK-IA-Quality-Assurance-and-Improvement-Portuguese.pdf>, Acesso em 22 fev. 2021.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA EUA - Global Common Book of Knowledge (CBOK) - **Relatório Benchmarking de Maturidade da Auditoria Interna**, 2016 - Disponível em <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/2016-CBOK-Benchmarking-IA-Maturity-Portuguese.pdf>, Acesso em 22 fev. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL – **Código de Ética e Normas Internacionais Para a Prática Profissional De Auditoria Interna** (Normas), 2019. – Disponível em [http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/normas\\_internacionais\\_para\\_a\\_pratica\\_de\\_auditoria\\_interna.pdf](http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/normas_internacionais_para_a_pratica_de_auditoria_interna.pdf), acesso em 22 fev. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL – **Guia Prático – Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria**, 2012. – Disponível em <http://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/qaprogramadeava-editorHTML-00000001-29032018123108.pdf>, acesso em 22 fev. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA Global - Global Common Book of Knowledge (CBOK) – **Cumprindo com a Promessa: Mensurando o Valor e o Desempenho da Auditoria Interna**, 2015 – Disponível em <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Delivering-on-the-Promise-Portuguese.pdf>. Acesso em 18 ago. 2021.

DELOITTE. **Auditoria interna no Brasil 2015**. Função estratégica para a geração de valor nas organizações. 2015 - Disponível em <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/AuditoriaInternaBrasil2015.pdf> . Acesso em 25 set. 2021.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

Internal Audit Community of Practice – IACOP. **Key Performance Indicators for Internal Audit Function**. Public Expenditure Management Peer Assisted Learning (PEMPAL). 2020. – Disponível em <https://iiabelgium.org/wp-content/uploads/2020/10/Pempal-Key-performance-indicators-for-internal-audit.pdf>. Acesso em 25 set. 2021.

PRICEWATERHOUSECOOPERS - PWC. **Os Oito Atributos**. Excelência em Auditoria Interna. 2017. – Disponível em <https://www.pwc.com.br/pt/auditoria-interna/assets/8atributos-ias-17-v2.pdf>, acesso em 25 set. 2021.