

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JOEL KELLER

**AUDITORIA DE MONITORAMENTO: APLICAÇÕES DAS AÇÕES COM  
PROCEDIMENTOS PARA RESOLUÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS DETECTADAS  
NAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA**

CURITIBA  
2020

JOEL KELLER

**AUDITORIA DE MONITORAMENTO: APLICAÇÕES DAS AÇÕES COM  
PROCEDIMENTOS PARA RESOLUÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS DETECTADAS  
NAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Cláudio Marcelo E. Barros.

CURITIBA  
2020

## TERMO DE APROVAÇÃO

JOEL KELLER

AUDITORIA DE MONITORAMENTO: APLICAÇÕES DAS AÇÕES COM PROCEDIMENTOS PARA RESOLUÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS DETECTADAS NAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA.

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral, Setor de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof. Cláudio Marcelo E. Barros  
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

---

Prof.  
Departamento

---

Prof.  
Departamento

---

Prof.  
Departamento

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da vida e por ter me proporcionado a oportunidade de participar dessa especialização. À minha família por toda a dedicação e paciência, que contribuiu diretamente para que eu pudesse ter um caminho mais fácil e prazeroso durante o período de estudo.

Agradeço aos professores que sempre estiveram dispostos a ajudar e contribuir para um melhor aprendizado em especial ao meu professor e orientador. Agradeço também à instituição por ter me dado a chance e todas as ferramentas que permitiram chegar hoje ao final desse ciclo de maneira satisfatória.

*“Não é o mais forte que sobrevive, nem o mais inteligente. Quem sobrevive é o mais disposto à mudança”*

*Charles Darwin.*

|              |  |    |
|--------------|--|----|
| Quadro I     | Diferença Básica entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....  | 10 |
| Quadro II    | Estrutura Funcional da Gerência de Auditoria da Sanepar.....   | 33 |
| Quadro III   | Empresas que Responderam o Formulário da Pesquisa.....   | 59 |
| Quadro IV    | Estrutura da Auditoria Interna.....  | 62 |
| Quadro V     | Quantidades de Auditorias de Gestão Realizadas e Concluídas no Ano de 2018.....  | 63 |
| Quadro VI    | Estrutura, Equipes e Trabalhos de Auditoria de Gestão.....   | 64 |
| Quadro VII   | Prazos para Encaminhamento do Plano de Ação.....   | 67 |
|              |  |    |
| Gráfico I    | Qual é seu cargo na área de Auditoria Interna?.....  | 60 |
| Gráfico II   | Quantas pessoas compõem o quadro de empregados na área de Auditoria Interna?.....  | 61 |
| Gráfico III  | Quantos empregados executam atividade de Auditor Interno?.....   | 62 |
| Gráfico IV   | Nas auditorias de gestão o auditor realiza reunião inicial e de encerramento com o auditado?.....  | 65 |
| Gráfico V    | Há prazo para os auditados apresentarem o plano de ação frente as não conformidades apontadas pelos auditores no relatório de auditoria? .....   | 66 |
| Gráfico VI   | O Plano de ação segue a metodologia 5W2h, a qual define metas, objetivos, atividades, responsáveis e o acompanhamento, para que se possa concluir as recomendações apontadas pelos auditores?.....               | 68 |
| Gráfico VII  | Os Planos de ação encaminhados pelos auditados passam por avaliação de eficácia perante as não conformidades, tendo como avaliadores os auditores responsáveis na formalização dos relatórios de auditoria?..... | 69 |
| Gráfico VIII | Dos relatórios de auditoria entregues no ano de 2018, qual o percentual de encaminhamento do plano de ação pelos auditados?.....   | 70 |
| Gráfico IX   | Dos planos de ação encaminhados, quais os prazos médios estipulados pelos auditados para correções ou adequações propostas pelos auditores?.....   | 71 |
| Gráfico X    | Dos Planos de ação encaminhados, qual o percentual de cumprimento de prazo estipulado pelos auditados para correção ou adequações propostas pelos auditores?.....  | 72 |
| Gráfico XI   | Quais ferramentas utilizadas pela área de auditoria para comprovar o efetivo cumprimento do plano de ação pelo auditado? (Pesquisas).....  | 73 |
| Gráfico XII  | Quais ferramentas utilizadas pela área de auditoria para comprovar o efetivo cumprimento do plano de ação pelo auditado? (Sanepar).....  | 73 |

|              |  |
|--------------|--|
| Gráfico XIII | Dos planos de ação, quais os recursos abaixo são empregados pelos auditados para correções ou adequações propostas pelos auditores? (Pesquisas).....74 |
| Gráfico XIV  | Dos planos de ação, quais os recursos abaixo são empregados pelos auditados para correções ou adequações propostas pelos auditores? (Sanepar).....75   |
| Gráfico XV   | A Gerência de Auditoria Interna mantém indicador de eficácia do plano de ação, com objetivo de monitorar a efetividade do procedimento?.....76         |
| Gráfico XVI  | É realizado o reporte do acompanhamento dos processos de monitoramento ou Follow-up para Comitê de Auditoria Estatutária, se houver?.....77            |
| Gráfico XVII | É realizado o reporte do acompanhamento dos processos de monitoramento ou Follow-up para Conselho de Administração?.....78                             |
| Figura I     | Organograma da Companhia de Saneamento do Paraná – Sanepar.....25  |
| Figura II    | Fases da Execução dos Trabalhos de Auditoria de Gestão – Sanepar.....36  |
| Tabela I     | Definição do Critério para Seleção da Amostra da Pesquisa de Campo.....19  |
| Tabela II    | Universo de Empresas de Saneamento Associadas a AESBE.....19   |
| Tabela III   | Definição da Amostra para Pesquisa de Campo.....21   |
| Tabela IV    | Característica das Empresas Pesquisadas.....22   |

## RESUMO

**KELLER, J. AUDITORIA DE MONITORAMENTO: APLICAÇÕES DAS AÇÕES COM PROCEDIMENTOS PARA RESOLUÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS DETECTADAS NAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA.** O processo de monitoramento da implementação das ações propostas pelas áreas auditadas, com a utilização da ferramenta Plano de Ação, vem sendo inserido nas atividades de auditoria interna das empresas. Apesar de não haver um acervo na literatura brasileira, direcionada ao tema de auditorias gestão operacionais incluindo no resultado final a atividade de monitoramento, os trabalhos encerram na entrega dos relatórios com as recomendações aos auditados. Mas há uma predisposição dos órgãos públicos em aprimorar a atividades de monitoramento pela auditoria interna ou pelo seu controle interno, com o objetivo de assegurar que a atividade de Auditoria Interna Governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às áreas Auditadas, portanto, tornando possível aprimorar a pesquisa por meio dos seus manuais de orientação técnica da atividade de auditoria interna, e de fácil acesso as publicações via consulta nos seus sítios eletrônicos. Nesse contexto, o monitoramento desempenha um papel importante, para a auditoria interna, quanto a possibilidade de aferir a efetiva adoção das medidas necessárias pelo auditado e os benefícios decorrentes da implementação das recomendações. Para mostrar os efeitos nas empresas que adotaram o procedimento de monitoramento, e ao mesmo tempo comparar com a empresa que será o estudo de caso, foi realizada uma pesquisa nas empresas de saneamento do Brasil, delimitando no enquadramento da estrutura operacional em parte ou superior à empresa do estudo de caso.

Trata de estudo exploratório-descritivo, delineado por pesquisa, documental e levantamentos, mediante aplicação de questionário, respondido por 10 das 11 empresas, das quais foram enviadas, contendo 18 perguntas, sendo de forma abertas e fechadas, para obter informações quanto a estrutura das áreas de auditoria interna, devolutivas dos planos de ação, sua efetividade em relação ao prazos, recursos e ferramentas e por fim o reporte à alta administração. A pesquisa revelou que o

procedimento adotado pelas empresas tem suas particularidades em relação ao comprometimento das áreas auditadas, embora não foi a intenção desta pesquisa, determinar um padrão a ser seguido, pois cada empresa tem sua metodologia para desenvolver a atividade de monitoramento, que leva em conta a cultura e qualificação técnica dos seus gestores, bem como, limitação de recursos, seja financeiro ou operacional para implementar as ações que possam solucionar os apontamentos de não conformidades. Para concluir, foram comparados os efeitos do monitoramento entre o resultado dos questionários respondidos pelas empresas pesquisadas com a empresa escolhida como o estudo de caso, identificando pontos fortes e fracos, dessa maneira propondo ações para melhorias em ambas situações como sugestão.

Palavras-chave: Auditoria, Planejamento, Monitoramento. Empresas de Saneamento.

## ABSTRACT

**KELLER, J, MONITORING AUDIT: APPLICATIONS OF ACTIONS WITH PROCEDURES TO RESOLVE THE INCONSISTENCIES DETECTED IN THE AUDIT RECOMMENDATIONS.** *The process of monitoring the implementation of the actions proposed by the audited areas, using the Action Plan tool, has been included in the companies' internal audit activities. Although there is no collection in the Brazilian literature, focused on the theme of operational management audits including monitoring activity in the final result, the work ends with the delivery of reports with recommendations to the auditees. However, there is a predisposition of public agencies to improve monitoring activities through internal audit or internal control, purposing to ensure that Government Internal Audit activity contributes effectively to the improvement of public management, adding value to Audited areas, therefore , making it possible to improve the research through its technical guidance manuals for the internal audit activity, and easy access to publications via consultation on their websites. In this context, monitoring plays an important role, for the internal audit, as to the possibility of assessing the effective adoption of the necessary measures by the auditee and the benefits arising from the implementation of the recommendations. In order to show the effects on the companies that have adopted the monitoring procedure, and at the same time compare with the company that will be the case study, a survey was carried out on the sanitation companies in Brazil, delimiting the operational structure in part or higher than case study company. It is an exploratory-descriptive study, ordered by research, documentary and surveys, through the application of a questionnaire, answered by 10 of the 11 companies, from which they were sent, containing 18 questions, being open and closed, to obtain information regarding the structure of the internal audit areas, devoted to action plans, their effectiveness in relation to deadlines, resources and tools and, finally, reporting to senior management. The research revealed that procedure adopted by the companies has its particularities in relation to the commitment of audited areas, although it was not the intention of this research, to determine a standard to be followed, as each company has its methodology to develop the monitoring activity, which consider the culture and technical qualification of their managers, as well as the limitation of resources, whether financial or operational, to implement actions that can resolve the points of non-conformities. To conclude, the effects of monitoring were compared between the results of the questionnaires answered by the companies surveyed with the company chosen as the case study, identifying strengths and weaknesses, therefore proposing actions for improvement in both situations as a suggestion.*

*Keywords: Audit, Planning, Monitoring. Sanitation Companies.*

## ÍNDICE

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b>                                       | <b>1</b>  |
| 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA                                   | 1         |
| 1.2 Objetivos   | 2         |
| 1.2.1 Objetivos Geral                                     | 2         |
| 1.2.2 Objetivos Específicos                               | 2         |
| 1.3 JUSTIFICATIVAS  | 3         |
| <b>2 REVISÃO DE LITERATURA</b>                            | <b>3</b>  |
| 2.1. Origem da Auditoria                                  | 3         |
| 2.2. Auditoria Interna                                    | 5         |
| 2.3 Auditoria Externa                                     | 7         |
| 2.4 Diferença de Auditoria Interna e Auditoria Externa    | 8         |
| 2.5 Tipos de Auditoria Interna                            | 9         |
| 2.5.1 Auditoria de Conformidade e/ou Regularidade         | 10        |
| 2.5.2 Auditoria Operacional ou Desempenho                 | 11        |
| 2.5.3 Auditoria Contábil                                  | 12        |
| <b>3 MONITORAMENTO</b>                                    | <b>13</b> |
| 3.1 Auditoria de Monitoramento                            | 13        |
| 3.1.1 Plano de Ação                                       | 14        |
| 3.1.2 Relatório de Monitoramento                          | 15        |
| <b>4 ESTUDO DE CASO</b>                                   | <b>17</b> |
| 4.1 Pesquisa de Campo                                     | 17        |
| 4.1.1 Escolha das Empresas Pesquisadas                    | 17        |
| 4.1.2 Abrangência da Pesquisa                             | 18        |
| 4.1.3 Universo das Empresas Pesquisadas                   | 19        |
| 4.1.4 Características das Empresas Pesquisadas            | 22        |
| 4.2 Características das Empresa – Estudo de Caso          | 23        |
| 4.2.1 Sanepar Números                                     | 24        |
| 4.2.1.1 Informações Gerais                                | 24        |
| 4.2.1.2 Tratamento e Distribuição de Água                 | 24        |
| 4.2.1.3 Coleta e Tratamento de Esgoto                     | 24        |
| 4.2.1.4 Resíduos Sólidos Urbanos                          | 24        |
| 4.2.2 Organograma da Sanepar                              | 24        |
| 4.2.3 Nível de Governança Corporativa na Sanepar          | 26        |
| 4.2.4 Programa de Integridade na Sanepar                  | 26        |
| 4.2.5 Canal de Denúncia na Sanepar                        | 28        |
| 4.2.6 Compliance, Ética e Transparência                   | 28        |
| 4.2.7 Gestão de Risco Estratégicos e Controles Internos   | 29        |
| 4.3 Auditoria Interna da Sanepar                          | 30        |
| 4.3.1 Objetivo  | 31        |
| 4.3.2 Propósito, Missão e Princípios                      | 31        |
| 4.3.3 Plano Anual de Trabalho                             | 31        |
| 4.4 Estrutura da Gerência de Auditoria Interna da Sanepar | 32        |
| 4.5 Tipos de Auditoria Desenvolvidas pela Sanepar         | 33        |
| 4.5.1 Auditoria de Gestão                                 | 33        |

|  |           |
|--|-----------|
| 4.5.2 Auditoria Especial   | 35        |
| 4.5.3 Averiguação Preliminar   | 35        |
| 4.5.4 Achado de Auditoria  | 35        |
| 4.5.5 Auditoria Específica   | 35        |
| 4.6 Etapas do Processo de Auditoria de gestão na Sanepar   | 36        |
| 4.6.1 Elaboração do Plano Anual de Auditoria de Gestão   | 36        |
| 4.6.2 Planejamento dos Trabalhos de Auditoria  | 38        |
| 4.6.2.1 Estudo da Documentação de Referência   | 39        |
| 4.6.2.2 Procedimentos, Normas Internas   | 39        |
| 4.6.2.3 Papéis de Trabalho   | 40        |
| 4.6.2.4 Análise dos Relatórios de Auditoria Anteriores   | 41        |
| 4.6.2.5 Seleção do Empreendimento  | 42        |
| 4.6.2.6 Elaboração do Quadro de Validação  | 42        |
| 4.6.2.7 Comunicação de Auditoria   | 43        |
| 4.6.3 Execução da Auditoria  | 43        |
| 4.6.3.1 Reunião de Abertura  | 43        |
| 4.6.3.2 Análise Documental e Contratual  | 44        |
| 4.6.3.3 Visita ou Vistoria Técnica   | 46        |
| 4.6.3.4 Entrevista com Colaboradores   | 46        |
| 4.6.3.5 Aplicação do Quadro de Validação   | 47        |
| 4.6.3.6 Aplicação de Testes  | 48        |
| 4.6.3.7 Reunião de Encerramento  | 49        |
| 4.6.4 Elaboração e Apresentação do Relatório de Auditoria  | 50        |
| 4.6.4.1 Elaboração do relatório de Auditoria   | 50        |
| 4.6.4.2 Análise dos Esclarecimentos da Gerência  | 53        |
| 4.6.4.3 Encaminhamento e Apresentação do Relatório ao Comitê de Auditoria Estatutária (CAE) e ao Conselho de Administração | 53        |
| 4.7 Monitoramento pela Auditoria Interna da Sanepar  | 54        |
| 4.7.1 Processo de Monitoramento pela Auditoria Interna da Sanepar  | 55        |
| 4.8 Pesquisa de Campo e Resultado  | 58        |
| 4.8.1 Análise e Avaliação das Respostas  | 58        |
| <b>5 CONCLUSÃO</b>   | <b>79</b> |
| <b>6 REFERÊNCIAS</b>   | <b>82</b> |
| <b>7 ANEXO</b>   | <b>85</b> |
| Anexo I – Formulário de Pesquisa de Campo  | 85        |

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. CONTEXTO E PROBLEMA

O propósito da auditoria de empresas de economia mista é oferecer serviços objetivos de avaliação e consultoria, desenvolvidos para agregar valor e melhorar as operações que geram recursos para novos investimentos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação da eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (Regimento Interno da Sanepar, 2018).

A missão da auditoria interna é proteger e aumentar o valor organizacional a partir da avaliação dos processos da empresa, por meio de análise de responsabilidades, alicerçada em controles internos, riscos, diretrizes empresariais e atribuições normativas (Regimento Interno da Sanepar, 2018).

Sem prejuízo dos demais princípios consagrados na legislação brasileira, os princípios da auditoria são: integridade, proficiência e o zelo profissional, independência, objetividade, qualidade e proatividade (Regimento Interno da Sanepar, 2018).

O estudo de caso será realizado nos trabalhos de auditorias de gestão da Sanepar - Companhia de Saneamento do Paraná S.A., empresa de sociedade de economia mista, independente, cujos trabalhos são realizados pela Gerência de Auditoria Interna, e de acordo com o organograma da Companhia é subordinada ao Conselho de Administração.

A Auditoria de Gestão objetiva a avaliação de um processo e atende programação específica para o desenvolvimento de auditoria. Tem por finalidade o exame cuidadoso e sistemático das atividades desenvolvidas em determinado processo ou área, cujo objetivo é a verificação da conformidade com as disposições planejadas e/ou normatizadas, bem como, garantir a qualidade, confiabilidade dos sistemas e melhoria da eficácia do processo.

O resultado conclusivo das auditorias de gestão é encaminhado via sistema informatizado corporativo aos gestores auditados, estes por sua vez, são responsáveis

por analisar os processos avaliados, detectar os controles internos inconsistentes, que necessitam de melhorias, e em seguida formalizar o plano de ação, a fim de promover as adequações necessárias ao cumprimento de normativas internas e legais. Os planos de ação devem ser efetivos e com prazos coerentes, pois serão aprovados pelo Conselho Administrativo e posteriormente acompanhados na sua efetividade pela auditoria de monitoramento.

A pesquisa será baseada na verificação da eficácia das ações promovidas pelos gestores auditados, e as informações serão comparadas com outras empresas de saneamento do Brasil, com intuito de apresentar resultados em nível nacional sobre a real efetividade das resoluções das inconsistências (não conformidades) apontadas nos relatórios de auditoria das empresas.

Quais os procedimentos para resolução das inconsistências detectadas nas recomendações dos relatórios conclusivos de auditoria de gestão?

## 1.2. OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Verificar os procedimentos para resolução das inconsistências detectadas nas recomendações dos relatórios conclusivos de auditoria de gestão.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Levantar as inconsistências detectadas nas recomendações do relatório;
- (b) Apresentar ações para monitorar o andamento para resolução das inconsistências detectadas;
- (c) Demonstrar por meio de pesquisa com os interessados a efetivação das ações de monitoramento para solucionar as inconsistências detectadas.

### 1.3. JUSTIFICATIVAS

Com a necessidade de aprimorar os objetivos da auditoria, é de suma importância identificar se os trabalhos estão sendo efetivos em relação as recomendações oportunizadas nos relatórios conclusivos encaminhados aos auditados. E a forma mais adequada de mensurar essa efetividade, é acompanhar o plano de ação, com evidencias das ações tomadas pelos gestores e se agregou valor ao processo.

Com a conclusão dos estudos e conhecendo os resultados dos procedimentos adotados em outras empresas, será possível identificar pontos de melhorias no processo de monitoramento praticado na Sanepar, bem como promover o desenvolvimento profissional da equipe de auditores.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

Neste tópico será apresentada a fundamentação teórica baseadas em literaturas brasileira, manuais de instituições públicas e privadas e outros materiais de apoio para o desenvolvimento do tema em questão. O intuito destes itens é de sintetizar conteúdos escritos sobre o assunto pesquisado, abordando os principais conceitos envolvendo a Auditoria, Auditoria Interna, Auditoria Externa, Tipos de Auditoria e as Etapas da Auditoria Interna.

### 2.1. Origem da Auditoria

Etimologicamente a palavra “auditoria” tem a sua origem no verbo latino audire, que significa “ouvir”, e que conduziu à criação da palavra “auditor” (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve. Isto pelo fato de nos primórdios da auditoria os auditores tirarem as suas conclusões fundamentadamente com base nas informações verbais que lhes eram transmitidas.

Conforme Franco (2001, p. 30), "do termo em português, perfeitamente justificável no latim *auditor*, na realidade da auditoria contábil nos veio do inglês *audit*, pois na

Inglaterra nasceram segundo se tem notícia, as primeiras manifestações da atividade profissional do auditor contábil".

*O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto a realidade econômico-financeira espalhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas. Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão auditor desde o século XIV, está e, em verdade, uma função nova que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização. Como a auditoria é proveniente da própria contabilidade, e justo que se indique o conjunto de dados históricos que permita comparabilidade entre duas atividades. (ATTTIE, 1998, p. 27).*

A Inglaterra mantinha inúmeros interesses comerciais por todo o mundo, por meio de um programa geopolítico de expansão notadamente mercantilista e colonialista, utilizando-se da auditoria como ferramenta de controle da arrecadação de impostos. Essa evolução foi um marco, reconfigurando a função do auditor – que passou da busca de erros e confirmação da exatidão do balanço, para o exame do sistema e testes de evidências, de modo que se pudesse emitir um parecer sobre a fidedignidade de todas as demonstrações financeiras (JUND, 2002).

No Brasil, os reflexos da regulamentação do ensino superior em Economia, Contabilidade e Ciências Atuariais, foram decisivos para o campo conceitual da auditoria, a partir de quando foi dinamizada a implementação de técnicas e instrumentos aprimorados e validados no meio acadêmico (RICARDINO e CARVALHO, 2004).

Até 1965, a ausência de um mercado de capitais sólido no Brasil representava uma restrição ao campo de atuação da auditoria, mas a partir daí, a necessidade de trazer recursos ao mercado acionário fez com que o governo brasileiro adotasse uma série de medidas institucionais e legais que impulsionaram sua utilização (ANDREZO e LIMA, 1999).

O contexto político-econômico também foi fator de impulso para a demarcação legal da atividade auditora, com a introdução do profissional de Auditoria Independente, em 1965 pela Lei nº 4.728 (FRANCO e MARRA, 2001). Seguindo esse ritmo,

efetivamente a auditoria foi oficializada pelo Banco Central do Brasil (BCB), em 1968, que também estabeleceu as normas gerais de auditoria, em 1972. No entanto, para alguns estudiosos, sua consolidação no Brasil, ocorreu principalmente na década de 70, quando também se expandiam seus conceitos para outras áreas profissionais (NIYAMA, 2006).

Segundo confirmam Franco e Marra (2001), na década de 1990 o espectro conceitual e técnico da auditoria havia se desenvolvido amplamente, contando com modalidades voltadas para atender não somente as diversas necessidades informativas dos usuários das demonstrações contábeis, mas a novas finalidades em múltiplas áreas profissionais. Na atualidade, fala-se em auditoria ambiental, gerencial ou gestional, de qualidade, de sistemas, de balanço, informática, fiscal, tributária, trabalhista, entre outras (PORTAL DA AUDITORIA, 2013).

Segundo Castanheira (2007) a auditoria interna encontra-se hoje no seu terceiro paradigma. O primeiro perdurou por muito tempo e tinha como enfoque a observação e contabilização. O segundo paradigma, o do controle, iniciou em 1941 com a fundação do The Institute of Internal Auditors (IIA) e com a publicação do primeiro livro de auditoria interna. Atualmente, o novo paradigma baseia-se na visão dos processos com ênfase nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa, trazendo uma nova contribuição da atividade para as organizações.

## 2.2. Auditoria Interna

Auditoria Interna pode ser definida como uma atividade independente para a fiscalização das finanças, da gestão, dos controles internos e outras operações, objetivando servir a Alta Administração das informações necessárias ao exercício de um controle efetivo das atividades desenvolvidas na empresa. Este é um mecanismo de controle administrativo, que mede e avalia a eficiência e a qualidade de outras áreas, com intuito de aperfeiçoar os processos e empreender uma melhoria contínua das gerências auditadas, ou seja, de ação preventiva/corretiva/saneadora objetivando a racionalização dos recursos e a eficiência dos processos (Manual de Auditoria da Companhia de Saneamento do Paraná, 2009)

As Normas Brasileira de Contabilidade (NBC TI 01) define que “A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. ”

Um dos pontos que devemos observar que a auditoria deverá basear suas avaliações levando em consideração os riscos envolvidos na corporação e em sua estrutura organizacional. Para melhor entendimento em relação a finalidade e a missão da auditoria interna, seguem algumas definições da atividade:

Inicialmente a definição do *INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions*, organismo internacional que normatiza a auditoria para o setor público, com a visão de órgão de controle externo:

*“Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas. ”*

A Controladoria Geral da União em sua Instrução Normativa SFC nº 3 de 2017 define a atividade de auditoria como:

*“Uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. ”*

A resolução 171 do Conselho Nacional de Justiça, em seu artigo 2 item I e depois complementado pelo artigo 3, conceitua auditoria como:

*“O exame sistemático, aprofundado e independente para a avaliação da integridade, adequação, eficácia e economicidade dos processos de trabalho, sistemas de informação e controle interno administrativo. A auditoria tem como objetivo primordial identificar e avaliar os resultados operacionais na gerencia da coisa pública e o seu exercício observará os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos processos de gestão. ”*

A definição da auditoria interna segundo o IIA – Institute of The internal Auditors é:

*“A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.”*

Cabe ressaltar, a compreensão sobre a atividade de auditoria interna, com a definição trazida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)<sup>1</sup>, por meio da Resolução n. 986/03 – NBC TI 01:

12.1.1.4 – A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Segundo Pardini (2019) as definições são muito próximas em seus conceitos, algumas mais voltadas para a visão de conformidade, outras com uma visão mais abrangente. De qualquer maneira, todas, de alguma forma, veem a auditoria interna como sendo a atividade que através de uma avaliação, emite uma posição sobre o assunto objeto da avaliação.

### 2.3. Auditoria Externa

Conforme definição de Barreto e Davi (2014, p.28), a auditoria externa ou independente é aquela executada por profissionais ou empresas que não possuem vínculo ou subordinação à empresa auditada, com o objetivo de trazer uma opinião independente sobre a entidade auditada. Na auditoria independente, o objetivo é a emissão da opinião sobre as demonstrações contábeis destinadas, principalmente, ao público externo (acionistas, credores, Fisco etc.).

---

<sup>1</sup> O Conselho Federal de Contabilidade é uma autarquia especial de caráter corporativo, criado pelo Decreto-Lei n. 9295, de 27/5/1946, cuja finalidade principal é orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal.

Segundo Hoog e Everson:

Auditoria externa é aquela em que o serviço é praticado por contadores que atuam por conta própria, credenciados pelos órgãos específicos (conselho Regional de Contabilidade – CRC, Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central – Bacen e outros). Por não possuírem vínculos empregatícios, subordinação e qualquer outra ligação de interesse pessoal ou comercial, além do trabalho específico de auditoria, acabam sendo reconhecidos pelo mercado como auditores com independência (e por isto o termo auditores independentes) para expressar uma opinião imparcial sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis e demais procedimentos dos controles internos. (HOOG; EVERSON, 2011, p. 60).

De acordo com a NBC TA 200 (R1)<sup>2</sup>, segue o objetivo da auditoria externa em relação as responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis:

“O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. ”

#### 2.4. A Diferença de Auditoria Interna e Auditoria Externa

A auditoria pode ser dividida em duas, de acordo com a sua execução e seus objetivos, assim, segundo Magnabosco:

“[...] de forma global, o trabalho executado pela auditoria interna é idêntico àquele executado pela auditoria externa. Ambas realizam seus trabalhos utilizando-se das mesmas técnicas de auditoria; ambas têm sua atenção voltada para o controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências encontradas, ambas modificam a extensão de seu trabalho de acordo com as suas observações e a eficiência dos sistemas contábeis e de controles internos existentes. (MAGNABOSCO, 2018, p.17):

---

<sup>2</sup> NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria

Entretanto, há diferenças básicas entre atividades executadas pelos Auditores Internos e Externos, abaixo, as principais características dos tipos de auditoria:

Quadro I – Diferença Básica entre Auditoria Interna e Auditoria Externa:

| <b>Auditoria Interna</b>   | <b>Auditoria Externa</b>  |
|--|---|
| A auditoria é realizada por funcionário da empresa   | A auditoria é realizada através de contratação de um profissional independente  |
| O objetivo principal é atender as necessidades da administração  | O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras   |
| A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros | A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras          |
| O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa   | O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado   |
| O auditor diretamente se preocupa com a detecção e prevenção de fraude   | O auditor incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção de fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras |
| O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração   | O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental   |
| A revisão das atividades da empresa é continua   | O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódico, geralmente semestral ou anual.  |

FONTE: <https://portaldeauditoria.com.br/diferencas-basicas-entre-auditoria-interna-e-auditoria-externa/>

## 2.5. Tipo de Auditoria Interna

Na visão conceitual da natureza, do objetivo, responsabilidade, autoridade e independência da auditoria interna, que servirá de elo contributivo e de proteção para o corpo diretivo da companhia que determinam as políticas e para os níveis que as operacionalizam, pode-se se dizer com segurança que sua atuação é irrestrita e pode estender à totalidade da empresa. Cujas funções básicas da moderna auditoria interna

podem ser sumarizadas em avaliação de políticas internas; da avaliação da organização; avaliação de registros e informações; testes de auditoria; consultoria e assessoramento.

Segundo Pardini (2019), existem três tipos básicos de auditoria, de acordo com a sua natureza:

- Auditoria de conformidade e/ou regularidade,
- Auditoria operacional e/ou de desempenho e
- Auditoria contábil.

Nas três modalidades, utilizamos a metodologia de avaliação, sempre com visão em riscos e são aplicáveis em qualquer setor, seja ele privado ou público.

Vejam os atributos de cada uma das auditorias:

#### 2.5.1. Auditoria de Conformidade e/ou Regularidade

Tem como objetivo avaliar se as transações estão sendo realizadas em conformidade com as políticas e procedimentos da organização, bem como, em conformidade com as leis, normas e regulamentos da União, Estado, Município, e/ou do órgão regulador.

É importante mencionar que em setores altamente regulamentados a auditoria de conformidade e/ou regularidade se faz mais presente. Ela tem padrões fixos para os objetivos de auditoria e também para os resultados da avaliação.

Em uma organização que atua em setor regulamentado, seja uma instituição financeira, de seguros, farmacêutica ou outras, incluindo as instituições governamentais, seja da administração direta ou indireta, devido ao alto grau de leis, normas e regulamentos existentes, os quais devem ser observados para a correta condução de sua operacionalidade, existe uma tendência de concentração dos trabalhos de auditoria na avaliação de regularidade e/ou conformidade.

O objetivo do auditor neste tipo de trabalho é verificar se a transação foi realizada em conformidade com a norma, com regulamento e com as leis, exemplo: Em

uma auditoria de contratos o auditor verificará se ele foi elaborado em consonância aos requisitos legais e com os procedimentos definidos pela empresa. Qualquer discrepância será anotada e será solicitada sua remediação.

#### 2.5.2. Auditoria Operacional ou Desempenho

A auditoria operacional, por sua vez é a avaliação dos processos operacionais, do gerenciamento de riscos e do sistema de controles internos quanto ao seu desempenho, sua eficiência, eficácia, economia e efetividade. Segundo o manual de auditoria operacional do TCU – Tribunal de Contas da União, o qual é uma adaptação da norma ISSAI 3000/1.4 de 2004, define a auditoria operacional como sendo:

“[...] o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.”

Apesar da definição acima ser de um órgão de controle externo, podemos dizer que é mesmo conceito aplicado em empresas do setor privado, com a única modificação de ao invés de aperfeiçoamento da gestão pública, ficaria da gestão da organização.

Esta auditoria será melhor executada quando aplicada aos ciclos de negócios, segmentados por processos operacionais, que permitirá a auditoria contribuir com a gestão em sua responsabilidade na aplicação das melhores práticas de gerenciamento, aumentando a possibilidade da organização alcançar seus objetivos, sejam operacionais ou estratégicos.

De qualquer maneira, independentemente da natureza da empresa e da avaliação, a metodologia de auditoria aplicada de forma sistemática e disciplinada é a mesma, não havendo diferenças significativas em sua aplicação.

Na auditoria de desempenho ou auditoria operacional, é realizada uma avaliação baseada nos riscos inerentes, riscos de tecnologia, e riscos de fraude, de forma a verificar se o gerenciamento dos riscos do processo é efetivo na identificação e

tratamento dos riscos envolvidos, e se o sistema de controles internos é eficaz na mitigação dos mesmos, principalmente quanto ao alinhamento dos riscos existentes ao apetite a risco definido pela empresa. Neste quesito também são avaliados a economicidade dos processos, a eficiência das tarefas e a eficácia dos controles internos.

### 2.5.3. Auditoria Contábil

A auditoria contábil, por sua vez, também pode ser considerada como um trabalho de conformidade, pois, tem como objetivo verificar se os registros e as demonstrações contábeis estão em conformidade com os conceitos fundamentais de contabilidade. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade:

“O objetivo de uma auditoria das demonstrações contábeis é permitir ao auditor independente expressar opinião se essas demonstrações estão, ou não, preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com práticas contábeis aplicáveis às circunstâncias. ”

Não é tão normal à auditoria interna realizar este tipo de avaliação, entretanto, ela deve aplicar procedimentos de auditoria contábil, testes substantivos, para verificar e avaliar se o sistema de controle interno é suficiente para manter a confiança e integridade dos dados financeiros e não financeiros que são gerados, registrados e processados nos fluxos de tarefas que compõem o processo operacional.

O auditor interno, tecnicamente falando, não precisa ser contador, mas é importante que conheça o processo e os conceitos fundamentais de contabilidade, pois, ele irá necessitar avaliar se as transações processadas nos ciclos de negócios estão devidamente registradas nos livros contábeis, segundo os princípios fundamentais de contabilidade, de forma consistente e com sua integridade preservada.

### 3. MONITORAMENTO

#### 3.1. Auditoria de Monitoramento

Após a entrega do Relatório, os auditores devem monitorar a aceitação e implementação de suas recomendações pelo auditado, de modo a garantir a eficácia do seu trabalho.

O monitoramento do relatório de auditoria é uma ferramenta importante para fortalecer o impacto da auditoria e melhorar o trabalho de auditoria no futuro, e é, portanto, uma parte valiosa do processo de auditoria. Um processo de monitoramento facilitará a implementação efetiva das recomendações de auditoria. Também fornecerá feedback ao Tribunal, ao poder legislativo e ao governo sobre a efetividade da auditoria operacional e as melhorias efetuadas pela entidade auditada. (ISSAI 3200/146)

Para o TCU (2010, p. 53) “Monitoramento é a verificação do cumprimento das deliberações do TCU e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos. ”

O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor. A expectativa de controle criada pela realização sistemática de monitoramento contribui para aumentar a efetividade da auditoria. (TCU 2010, p. 53)

É importante que o monitoramento não demore muito a iniciar, para que não se perca a expectativa de controle. Também não vale a pena monitorar as atividades por muito tempo, pois, de acordo com a experiência do Government Accountability Office (GAO)<sup>3</sup>, a maior parte das deliberações é implementada até 3 (três) anos após a realização da auditoria. (TCU 2010, p. 54)

O Monitoramento completa o ciclo da auditoria, na medida em que fornece subsídios para o planejamento das próximas auditorias. (UFMG 2013, p. 102)

---

<sup>3</sup> O **Government Accountability Office (GAO)**, antigo **General Accounting Office** é o órgão do Poder Legislativo responsável por serviços para o Congresso de auditoria, avaliações e investigações das contas públicas do governo dos Estados Unidos. Foi criado em 1921. No Brasil, seria um órgão com objetivos similares ao Tribunal de Contas da União (TCU), órgão também ligado ao poder legislativo. (Wikipédia)

Considerando que o gestor tem a responsabilidade de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria, cabe a ele apresentar proposta das medidas a adotar e o respectivo cronograma. Isso é feito por meio do plano de ação. (UFMG 2013, p. 102)

O acompanhamento do plano de ação é feito pela atividade de auditoria interna. Uma melhor prática é criar uma planilha ou sistema de acompanhamento, incluindo a observação de auditoria, o plano de ação, o pessoal responsável e os prazos de execução. Conforme as ações corretivas são concluídas, a observação de auditoria é fechada; uma análise de amadurecimento é gerada para todas as observações abertas e expiradas; e a comunicação é feita à administração conforme necessário. O acompanhamento e a análise de amadurecimento também são boas ferramentas para compartilhar com a alta administração e com o conselho. (IIA Brasil 2016, p. 25)

### 3.1.1. Plano de Ação

O Plano de Ação, elaborado ao final da fase de Relatório, se dá a partir das recomendações nele contidas, constituindo um importante instrumento para o Monitoramento. (UFMG 2013, p. 102)

Planos de ação que surjam a partir das recomendações dos auditores internos têm o potencial de transformar processos de negócio e ajudar a organização a atingir suas metas. Planos de ação são eficazes quando desenvolvidos e executados de modo a abordar a causa raiz. É importante a validação do(s) plano(s) de ação junto ao cliente do trabalho, para garantir que as questões sejam abordadas com eficácia e eficiência, mantendo o alinhamento com os objetivos da organização. (IIA Brasil 2016, p. 20)

De acordo com o TCU (2010, p. 53):

“O plano de ação é um documento apresentado pelo gestor ao TCU que formaliza as ações que serão tomadas para atender as deliberações propostas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. Envolve, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para implementação das deliberações. Esse instrumento norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar a sua efetividade.”

---

A elaboração do plano de ação deverá ser realizada pelos gestores e apresentada ao TCU no prazo estipulado pelo Acórdão. É interessante que representantes da equipe de auditoria possam orientar o processo de construção do plano, para que o documento apresentado atenda às necessidades de monitoramento e abranja medidas satisfatórias para solucionar os problemas identificados. Essa interação pode ser viabilizada por meio de reuniões com os gestores. O resultado esperado desse esforço é que o plano de ação seja exequível. (TCU 2010, p. 53)

Segundo o IIA Brasil (2016, p. 21) “Trabalhando colaborativamente com os auditores internos, a administração fornece planos de ação com base nas observações e recomendações da auditoria interna, incluindo:

- **Ações acordadas:** As ações que serão realizadas pela administração para corrigir a condição atual e suas causas, prevenindo, portanto, recorrência futura. Geralmente, os planos de ação da administração estão correlacionados às recomendações da auditoria interna. Se a administração discordar da observação ou dos fatos identificados pela auditoria interna, detalhes adicionais podem ser fornecidos para chegar a um acordo ou uma explicação razoável deverá ser fornecida pela administração para discussão e resolução.
- **Pessoal responsável:** Identifica a pessoa ou grupo responsável pela ação. Pode ser o proprietário do processo/atividade, gerente ou alta administração.
- **Prazo para o plano de ação:** Data limite para concluir o plano de ação. O CAE deve garantir que o cronograma proposto seja apropriado com base no nível de risco. ”

### 3.1.2. Relatório de Monitoramento

De acordo com o TCU (2010, p.55) “O relatório de monitoramento deverá ser documento autônomo, ou seja, deverá conter informações suficientes, de forma que não seja necessária, para o entendimento do tema, a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento. O relatório de monitoramento tem por objetivos: apresentar a situação de implementação das deliberações; demonstrar, analiticamente,

o benefício efetivo decorrente dessa implementação; mensurar o custo/benefício da auditoria. ”

Ainda, de acordo com o TCU (2010, p.55) “Com base nos dados e informações coletados durante o monitoramento, a equipe classificará as deliberações, segundo o grau de implementação, no período verificado, em uma das seguintes categorias (BRASIL, 2009b):

**a) implementada** - quando o problema apontado pela auditoria e objeto da deliberação proposta foi solucionado por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado;

**b) não implementada;**

**c) parcialmente implementada** - quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;

**d) em implementação** - se há evidências de que existem ações em curso no sentido de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria e que deram origem à deliberação proposta;

**e) não mais aplicável** - em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação da deliberação. ”

## 4. ESTUDO DE CASO

### 4.1. Pesquisa de Campo

Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, que quanto a natureza, classifica-se como quantitativa, com amostragem acessibilidade, isto é, uma amostra composta por empresas que se dispuseram responder à pesquisa. O levantamento de dados ocorreu mediante questionário, o qual foi encaminhado e respondido pelas empresas estatais de saneamento do Brasil, que continha dezoito (18) perguntas, sendo três (3) abertas e quinze (15) fechadas.

Para formalizar as perguntas foi utilizado formulário disponível pelo sistema *Google Forms*, após concluídos e revisados, os questionários foram encaminhados através de e-mail, informando detalhes do tema a ser pesquisado e inserindo-se as perguntas no corpo da mensagem, com espaços para marcação das respostas. Ressalta-se que, não disponibilizada a opção de impressão do arquivo texto, com preenchimento manual e devolução via correio.

Para empresa que será estudo de caso, o questionário com as mesmas perguntas, foi encaminhado a gerência de auditoria interna, cujas respostas serão analisadas em relação aos questionários encaminhados e respondidos pelas empresas pesquisadas.

#### 4.1.1. Escolha das Empresas Pesquisadas

O universo da pesquisa são as empresas estatais de saneamento - foram identificadas e escolhidas a partir das seguintes características:

- a) Empresa de saneamento básico, prestadora de serviço de captação, tratamento, reservação e distribuição de água potável e coleta e tratamento de esgoto.

- b) Ser associada a AESBE (Associação Brasileira das Empresas Estaduais de Saneamento)<sup>4</sup>;
- c) Ser de sociedade de economia mista de capital social aberto ou fechado (público);
- d) Estar representado na estrutura organizacional da empresa a área de auditoria Interna (organograma).

#### 4.1.2. Abrangência da Pesquisa

O universo da pesquisa constitui-se, inicialmente, de 26 (vinte e seis) empresas de saneamento associadas na AESBE, para determinar a amostra, a princípio foram excluídas as empresas privadas e públicas, que totalizou 02 (duas) empresas, bem como a exclusão da Companhia de Saneamento do Paraná – Sanepar, por ser o estudo de caso, portanto, o universo de pesquisa resultou em 23 (vinte e três) empresas.

Para que haja similaridade em termos de estrutura da área de auditoria interna, e que este fator esteja diretamente ligado ao porte da empresa, optou-se em excluir da amostra as empresas que tivesse a quantidade de contratos de concessão e contratos de programa com os municípios de sua abrangência territorial inferior a 40% (quarenta percentuais) da empresa que será o estudo de caso. Ressalta-se que, foram considerados somente o atendimento de água, não sendo obrigatório o atendimento de coleta e tratamento de esgoto em todos os municípios atendidos.

De acordo com a quantidade de municípios atendidos pelas empresa, será possível determinar empresas de grande e médio porte, portanto, com o percentual de 70% (setenta percentuais) dos municípios atendidos pela Sanepar (estudo de caso), pressupõe que serão empresas de grande porte, e que terá um diferencial em relação ao nível de maturidade da governança corporativa<sup>5</sup>, procedimentos de avaliação dos

---

<sup>4</sup> A Associação Brasileira das Empresas Estaduais de Saneamento (Aesbe) é uma entidade civil sem fins lucrativos, representativa das Companhias Estaduais de Saneamento Básico. Fundada em dezembro de 1984, tem sede no Distrito Federal e dentre os seus objetivos destacam-se o de zelar pelo interesse de suas associadas, promover o contínuo aperfeiçoamento técnico mediante o intercâmbio de ideias e experiências, elaborar e divulgar estudos e trabalhos diversos e manter as relações com associação congêneres nacionais e internacionais.

<sup>5</sup> Segundo o IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa), podemos definir a "Governança Corporativa como o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas".

controles internos definidos e estruturados e implantado ou em fase de implantação do gerenciamento integrado de riscos estratégicos e operacionais.

Para definir o universo da pesquisa, foram selecionadas as empresas que se enquadram no percentual acima de 40% dos municípios atendidos pela empresa que será estudo de caso no referido trabalho, a Companhia de Saneamento do Paraná – Sanepar, conforme apresentado na Tabela I:

Tabela I – Definição do critério para seleção da amostra da pesquisa de campo

| Empresa    | Água                      |                             | Esgoto                    |                             |
|------------|---------------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|
|            | Ligações<br>(em milhares) | Quantidade de<br>Municípios | Ligações<br>(em milhares) | Quantidade<br>de Municípios |
| Sanepar    | 3.194,5                   | 346                         | 2.231,1                   |                             |
| <b>40%</b> |                           | <b>138</b>                  |                           |                             |

#### 4.1.3. Seleção das Empresas Pesquisadas

Efetuuou-se levantamento das características com base no percentual de município atendidos, cujos resumos estão apresentados nas tabelas II e III.

Tabela II – Universo de Empresas de Saneamento associadas a AESBE:

| Empresa  | Município<br>Atendidos<br>(Água) |
|--|----------------------------------|
| 1. <b>COPASA</b> - Companhia de Saneamento de Minas Gerais               | 629                              |
| 2. <b>SABESP</b> - Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo | 375                              |
| 3. <b>EMBASA</b> - Empresa Baiana de Águas e Saneamento S.A.             | 367                              |

| <b>Empresa</b>   | <b>Município Atendidos (Água)</b> |
|--|-----------------------------------|
| <b>4. SANEPAR - Companhia de Saneamento do Paraná – Estudo de caso</b>           | <b>346</b>                        |
| 5. <b>CORSAN</b> - Companhia Riograndense de Saneamento                          | 317                               |
| 6. <b>SANEAGO</b> - Saneamento de Goiás  | 226                               |
| 7. <b>CAGEPA</b> - Companhia de Água e Esgotos da Paraíba                        | 224                               |
| 8. <b>CASAN</b> - Companhia Catarinense de Águas e Saneamento                    | 195                               |
| 9. <b>COMPESA</b> - Companhia Pernambucana de Saneamento                         | 185                               |
| 10. <b>CAERN</b> - Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte           | 152                               |
| 11. <b>CAGECE</b> - Companhia de Água e Esgoto do Estado do Ceará                | 152                               |
| 12. <b>CAEMA</b> - Companhia de Saneamento Ambiental do Maranhão.                | 149                               |
| 13. <b>CASAL</b> - Companhia de Abast. D'Água e Saneamento do Estado de Alagoas  | 77                                |
| 14. <b>DESO</b> - Companhia de Saneamento de Sergipe                             | 71                                |
| 15. <b>SANESUL</b> - Empresa de Saneamento de Mato Grosso do Sul S.A.            | 68                                |
| 16. <b>CEDAE</b> - Companhia Estadual de Águas e Esgotos (Rio de Janeiro)        | 64                                |
| 17. <b>COSANPA</b> - Companhia de Saneamento do Pará                             | 53                                |
| 18. <b>CESAN</b> - Companhia Espírito-Santense de Saneamento                     | 52                                |
| 19. <b>CAERD</b> - Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia                      | 43                                |
| 20. <b>CAESA</b> - Companhia de Água e Esgoto do Amapá                           | 16                                |
| 21. <b>CAER</b> - Companhia de Águas e Esgotos de Roraima                        | 15                                |
| 22. <b>COSAMA</b> - Companhia de Saneamento do Amazonas                          | 12                                |
| 23. <b>AGESPISA</b> - Águas e Esgotos do Piauí S.A.                              | 11                                |
| 24. <b>CAESB</b> - Companhia de Saneamento Ambiental do Distrito Federal         | 1                                 |
| 25. <b>BRK Ambiental</b> – Empresa Privadas                                      | NC                                |
| 26. <b>DEPASA</b> - Departamento Estadual de Pavimentação e Saneamento – Pública | NC                                |

Fonte: Consultas a sites das Companhias e Relatórios Administrativo do exercício de 2018 e 2019

A Tabela II representa de forma quantitativa os municípios atendidos pelas empresas saneamento associadas na AESBE, as quais assumiram o compromisso por meio de contratos de concessões ou contratos de programa, na prestação de serviços públicos de abastecimento de água e de esgotamento sanitário.

Tabela III – Definição da amostra para pesquisa de Campo:

| <b>Empresa</b>   | <b>Município Atendidos (Água)</b> |
|--|-----------------------------------|
| 1. <b>COPASA</b> - Companhia de Saneamento de Minas Gerais               | 629                               |
| 2. <b>SABESP</b> - Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo | 375                               |
| 3. <b>EMBASA</b> - Empresa Baiana de Águas e Saneamento S.A.             | 367                               |
| 4. <b>CORSAN</b> - Companhia Riograndense de Saneamento                  | 317                               |
| 5. <b>SANEAGO</b> - Saneamento de Goiás                                  | 226                               |
| 6. <b>CAGEPA</b> - Companhia de Água e Esgotos da Paraíba                | 224                               |
| 7. <b>CASAN</b> - Companhia Catarinense de Águas e Saneamento            | 195                               |
| 8. <b>COMPESA</b> - Companhia Pernambucana de Saneamento                 | 185                               |
| 9. <b>CAERN</b> - Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte    | 152                               |
| 10. <b>CAGECE</b> - Companhia de Água e Esgoto do Estado do Ceará        | 152                               |
| 11. <b>CAEMA</b> - Companhia de Saneamento Ambiental do Maranhão.        | 149                               |

A Tabela III representa de forma sintética as empresas selecionadas para serem realizadas a pesquisa, o fator determinante da amostra foi a utilização do método demonstrado na Tabela I. Neste caso, todas as empresas que tiveram a quantidade de municípios atendidos maior que 40% de atendimento da Sanepar (138), foram incluídas na pesquisa.

#### 4.1.4. Características das Empresas Pesquisadas

Com a definição da amostra para pesquisa em campo, antes do encaminhamento dos formulários às empresas selecionadas, realizou-se a pesquisa via sites corporativos e relatórios administrativos dos exercícios 2018 e 2019, com o objetivo de verificar como a auditoria interna está inserida na estrutura organizacional e seu papel no sistema de governança, corporativa, quanto (1) tipo de sociedade, (2) a existência da auditoria interna e (3) ao reporte funcional. Cujas descrições estão apresentadas na tabela IV.

Tabela IV – Característica das empresas pesquisadas:

| <b>Empresa</b>   | <b>Sociedade de Economia Mista</b> | <b>Existência da Auditoria Interna</b> | <b>Reporte</b>                   |
|--|------------------------------------|--|----------------------------------|
| 1. <b>COPASA</b> - Companhia de Saneamento de Minas Gerais               | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 2. <b>SABESP</b> - Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 3. <b>EMBASA</b> - Empresa Baiana de Águas e Saneamento S.A.             | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Presidência</b>               |
| 4. <b>CORSAN</b> - Companhia Riograndense de Saneamento                  | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 5. <b>SANEAGO</b> - Saneamento de Goiás                                  | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 6. <b>CAGEPA</b> - Companhia de Água e Esgotos da Paraíba                | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 7. <b>CASAN</b> - Companhia Catarinense de Águas e Saneamento            | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 8. <b>COMPESA</b> - Companhia Pernambucana de Saneamento                 | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 9. <b>CAERN</b> - Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte    | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 10. <b>CAGECE</b> - Companhia de Água e Esgoto do Estado do Ceará        | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |
| 11. <b>CAEMA</b> - Companhia de Saneamento Ambiental do Maranhão.        | <b>Sim</b>                         | <b>Sim</b>                             | <b>Conselho de Administração</b> |

A Tabela VI representa a forma de sociedade constituída das empresas selecionadas, sendo que 100% são de economia mista, e em todas está presente a atividade de auditoria interna que 90% se reporta ao Conselho de Administração. Visto que, 100% das empresas é possível evidenciar um sistema de governança corporativa.

#### 4.2. Características da Empresa – Estudo de Caso

Criada com a finalidade de promover o desenvolvimento do saneamento básico no Estado, em janeiro de 1963 (Lei 4.684), a Companhia de Saneamento do Paraná (Sanepar) vem cumprindo seu papel ao longo de sua história, é hoje uma das maiores empresas em operação no Estado do Paraná, sediada em Curitiba (PR), é uma sociedade de economia mista e de capital aberto, controlada pelo Estado do Paraná e conta com 6.985 colaboradores.

A Companhia é responsável pela prestação de serviços de saneamento básico em 345 municípios paranaenses e 1 em Santa Catarina, além de 299 localidades de menor porte. Na área de resíduos sólidos, a empresa opera aterros sanitários em Apucarana, Cornélio Procópio e Cianorte, atendendo no total sete municípios.

A Sanepar atua na captação, tratamento, reservação e distribuição de água; na coleta e tratamento de esgoto; e resíduos sólidos. No processo esgoto, também faz a disposição adequada dos efluentes: na forma líquida, com o lançamento no rio; na forma sólida, com a destinação do lodo para aterro ou uso agrícola; e, na forma gasosa, com a queima ou aproveitamento energético. Promove, assim, saúde pública e previne doenças, atendendo ao principal ator de seu negócio: o cliente. Fazendo isso de forma sustentável, com investimentos sob a ótica social, financeira e ambiental. Cumpre, dessa forma, suas responsabilidades também com fornecedores, acionistas e colaboradores.

#### 4.2.1. Sanepar em Números<sup>6</sup>

##### 4.2.1.1. Informações Gerais

- Investimentos: R\$ 1.027,1 milhões em 2019
- Número de colaboradores: 6.985
- Poços tubulares profundos (captação subterrânea): 1.104
- Estações de Tratamento de água (ETAs): 168
- Estações de Tratamento de Esgoto (ETEs): 249

##### 4.2.1.2. Tratamento e Distribuição de Água

- Índice de atendimento com rede de água: 100%
- Total de ligações: 3.194.532
- Extensão da rede de distribuição: 55.359 km

##### 4.2.1.3. Coleta e Tratamento de Esgoto

- Índice de cobertura com rede de esgoto: 74,2%
- Total de ligações: 2.231.127
- Índice de tratamento: 100% do esgoto coletado
- Extensão da rede coletora: 36.754 km

##### 4.2.1.4. Resíduos Sólidos Urbanos

- 3 Aterros Sanitários (Apucarana, Cianorte e Cornélio Procópio)
- 64 mil toneladas de resíduos tratados por ano
- 100% de tratamento dos resíduos coletados

#### 4.2.2. Organograma da Sanepar

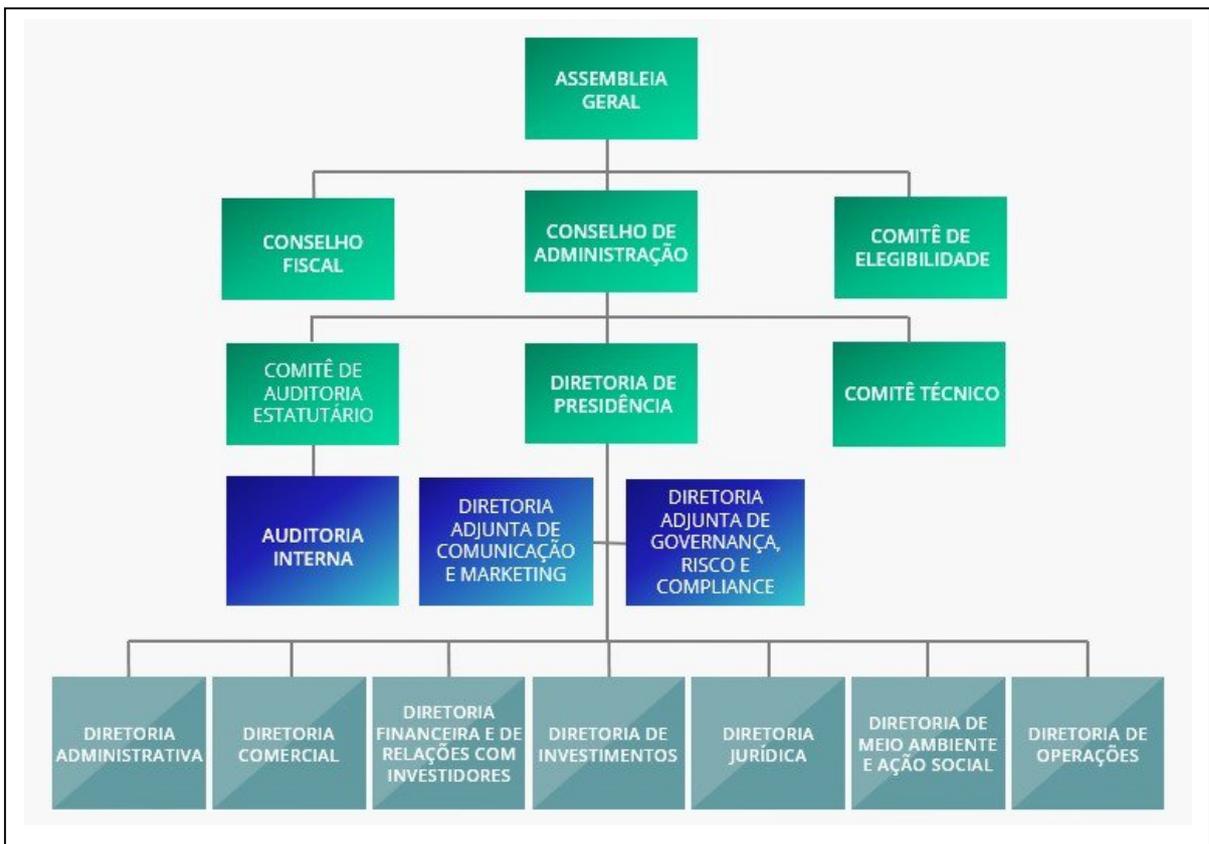
A estrutura organizacional da Sanepar é apresentada em seu organograma, formado pela Assembleia Geral de Acionistas, Conselho Fiscal, Conselho de

---

<sup>6</sup> Dados do Relatório da Administração 2019.

Administração, Comitê Técnico, Comitê de Indicação e Avaliação, Comitê de Auditoria Estatutário e a Diretoria Executiva constituída pela Diretoria da Presidência e pelas demais: Administrativa, Comercial, Financeira e de Relações com Investidores, Investimentos, Meio Ambiente e Ação Social, Jurídica e Operações. Conforme Figura II:

Figura II – Organograma da Companhia de Saneamento do Paraná – Sanepar (2019):



Fonte: <http://ri.sanepar.com.br/governanca-corporativa/administracao/>

Na figura II representa de forma clara que a gerência de auditoria reportará sobre seus trabalhos desenvolvidos ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração da Sanepar.

#### 4.2.3. Nível de Governança Corporativa na Sanepar

A Governança Corporativa foi implementada na Sanepar em 2016, como Assessoria de Governança Corporativa, para atender às normas e fiscalização do mercado de capitais – a Companhia está inserida no Nível 2 de Governança da B3 - Brasil, Bolsa, Balcão – e às regras da regulação. Ao instituir uma política de governança, a Sanepar reforçou seus compromissos com a transparência, equidade, prestação de contas e sustentabilidade.

Em 2018, no processo de reestruturação organizacional da Companhia, a Assessoria de Governança Corporativa foi transformada em Gerência de Governança, Riscos e Compliance, vinculada à Diretoria da Presidência. Sob sua responsabilidade, estão a orientação e a promoção da aplicação das normas, diretrizes e procedimentos de governança, conformidade e gerenciamento de riscos.

Para atender às legislações a que está sujeita, a Sanepar segue a Lei 6.404/1976 (das Sociedades Anônimas), a Lei 13.303/2016 (das Estatais), a 11.445/2007 (do Saneamento) e o Decreto 3926/88 (Regulamento dos Serviços Prestados). No âmbito estadual, a Companhia obedece às diretrizes da Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados de Infraestrutura do Paraná (Agepar).

Diante das melhores práticas de governança corporativa e as diretrizes do Pacto Global da Organização das Nações Unidas (ONU), a Companhia busca ser uma empresa de excelência, comprometida com a promoção do ambiente corporativo íntegro, ético, transparente e em conformidade.

#### 4.2.4. Programa de Integridade na Sanepar

O combate à corrupção, em todas as suas formas, é um compromisso da Sanepar, em especial de sua alta direção, para criar e manter uma cultura organizacional em que todos sempre adotem condutas éticas.

Como qualquer empresa, no desempenho de suas atividades, a Sanepar está sujeita a ser vítima de atos de corrupção. Em caso de administradores, membros de conselhos e comitês ou colaboradores da Companhia cometerem atos irregulares

enquadrados como de corrupção, pela Lei 12.846/2013, poderão ser aplicadas sanções graves contra a Companhia.

Diante desse cenário, a Sanepar instituiu instrumentos de integridade que espelham o comportamento esperado de todos os agentes de governança, colaboradores, estagiários, aprendizes, parceiros de negócios, fornecedores e prestadores de serviço em geral. Contribuem também para que a Sanepar não se desvie da sua Missão, sempre de acordo com os princípios da moralidade e da ética pública, com a atuação honesta e correta de todos os envolvidos nas relações trabalhistas, comerciais e empresariais que mantenha.

Aprovado pelo Conselho de Administração, o Programa de Integridade Sanepar é composto por um conjunto de políticas, normas e procedimentos voltados para a prevenção, detecção, monitoramento e resposta em relação aos atos lesivos previstos na legislação, em especial à Lei Anticorrupção.

A fim de coibir condutas inapropriadas nas relações que envolvem a Companhia, o Programa aplica-se a todos os agentes de governança, colaboradores, estagiários, aprendizes, prestadores de serviços alocados fisicamente nas dependências da Sanepar ou atuando em nome dela, e serve de referência para fornecedores, empreiteiros, prestadores de serviço em geral e demais parceiros de negócios. Todos que interagem com ou em nome da Sanepar devem seguir as regras estabelecidas nos instrumentos de integridade e a legislação. O Programa de Integridade está fundamentado em seis pilares:

- Governança e Ambiente de Gestão;
- Análise de Riscos e Ambiente de Controle;
- Instrumentos de Integridade;
- Comunicação e Treinamento;
- Gestão da Consequência;
- Monitoramento.

A instância responsável pelo Programa de Integridade é a Diretoria Adjunta de Governança, Riscos e Compliance, com autonomia para a tomada de decisão,

implementação de ações e apontamento de mudanças necessárias à efetividade do programa. A gerência reporta-se diretamente ao Conselho de Administração, em casos de suspeita de envolvimento de integrante da Diretoria Executiva em irregularidades, ou ainda pela omissão em situação a ele relatada.

#### 4.2.5. Canal de Denúncia na Sanepar

O amadurecimento dos processos de governança voltados para o fortalecimento da conduta ética, íntegra e responsável pelo cumprimento de normas e diretrizes, alinhado ao Programa de Integridade, vem alterando a percepção da Companhia quanto à importância de ter um robusto canal de denúncia para a prevenção de irregularidades.

Tendo em vista maior confiança no anonimato, maior confidencialidade, garantia de imparcialidade, a Companhia no final de 2019 reestruturou o canal de denúncias. A partir de 2020, o canal será conduzido por empresa externa e independente. Neste canal, poderão ser registradas denúncias relativas à violação ao Código de Conduta e Integridade, a leis, normas, políticas e procedimentos internos, vazamento ou uso indevido de informações, fraude, corrupção, suborno, recebimento de presentes, assédio, discriminação, preconceito, roubo, furto ou desvio de materiais, favorecimento, conflito de interesses, irregularidades em contratos e licitações.

A Ouvidoria, por sua vez, tem o papel de registrar solicitações dos clientes referentes a serviços que não tenham sido satisfatoriamente tratados nos canais convencionais de atendimento, além de receber denúncias de furto de água e ligação irregular.

#### 4.2.6. Compliance, Ética e Transparência

Numa abordagem conceitual, compliance é o dever de agir de acordo, de estar em conformidade e de fazer cumprir regulamentos internos e externos relacionados às atividades da organização. A área de Compliance tem por função promover a integridade e a conformidade organizacional, zelar pelo cumprimento de leis,

normativos, políticas e diretrizes internas, demais regulamentos aplicáveis e padrões éticos, orientar e conscientizar quanto à GOVERNANÇA CORPORATIVA prevenção de atividades e de condutas que possam ocasionar riscos à integridade da Sanepar e de partes interessadas.

A transparência pública é um dos mecanismos mais eficientes e essenciais para o combate a fraudes e corrupção. O acesso a informações públicas é um princípio constitucional e direito garantido a toda a sociedade pela Lei Federal 12.527/2011 (de Acesso à Informação) e pelo Decreto Estadual 10.285/2014, no âmbito do Paraná. O controle social das ações do Estado é a medida indispensável para assegurar que os recursos públicos sejam bem colaboradores em benefício da coletividade.

Atendendo ao princípio de transparência ativa e ressalvadas as hipóteses de sigilo legalmente previstas, a Sanepar disponibiliza o Portal da Transparência, dando publicidade aos atos de sua administração, estimulando a sociedade a exercer seu papel no controle social, acompanhando, avaliando e fiscalizando as ações realizadas pela Companhia. Ainda no Portal da Transparência da Sanepar, o Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) atende aos pedidos de acesso a informações e dados requeridos pelo cidadão.

#### 4.2.7. Gestão de Riscos Estratégicos e Controles Internos

Alinhada aos seus objetivos estratégicos, a Sanepar faz, desde 2017, a gestão de riscos em âmbito corporativo, implementada com base no Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Enterprise Risk Management (COSO-ERM).

Durante 2019, ocorreu a reavaliação dos Riscos Estratégicos da Sanepar, resultando na atualização do portfólio, composto por 26 Riscos e 127 Fatores de Riscos. Destes, 7 tiveram seus tratamentos e monitoramentos priorizados para gerenciamento sistemático:

- Redução de Receita;
- Não Renovação ou Perda de Contratos com Municípios;

- Não Cumprimento da Legislação Ambiental aplicável;
- Falhas na Concepção e à não Execução do Plano Plurianual de Investimentos;
- Obsolescência Tecnológica e dos ativos;
- Falha na Prestação de Serviço ao Cliente;
- Falha no Desenvolvimento de Pessoas.

Para fazer frente ao tratamento desses riscos, foram monitorados indicadores e desenvolvidas ações mitigatórias, com apresentação mensal de seus resultados ao Comitê de Gerenciamento de Riscos para aferir o atendimento dos limites de tolerância estabelecidos e, trimestralmente, à Diretoria Executiva, ao Comitê de Auditoria Estatutário e ao Conselho de Administração.

Ainda em 2019 foi estabelecida metodologia de mapeamento de riscos dos processos para possibilitar a avaliação dos sistemas de controle internos visando garantir e melhorar a gestão de riscos em todos os níveis da empresa (estratégico, tático e operacional). Para isso, a equipe de Controle Interno, juntamente com focais designados pelas diretorias, fez levantamento de todos os processos da empresa e, para cada um dos processos identificados, foi aplicada matriz de materialidade com intuito de priorização para o trabalho.

O produto da aplicação do método em processo piloto demonstrou ser eficaz para o fortalecimento dos controles internos, e 10 processos tiveram seus mapeamentos iniciados até dezembro de 2019, para a identificação de vulnerabilidades e implantação de oportunidades de melhorias.

#### 4.3. Auditoria Interna da Sanepar

A Gerência de Auditoria Interna da Sanepar está vinculada ao Conselho de Administração, por meio de Comitê de Auditoria Estatutário, que aprova e supervisiona as atividades por meio do Plano Anual de Trabalho executado de forma independente e em conformidade com o Regimento Interno da Auditoria.

#### 4.3.1. Objetivo

Estabelecer e comunicar o propósito, a autoridade e a responsabilidade que definem o marco de atuação da gerência de auditoria da Sanepar, dentro da qual desenvolve as suas atividades.

#### 4.3.2. Propósito, Missão e Princípios

O propósito da gerência de auditoria da Sanepar é oferecer serviços objetivos de avaliação e consultoria, desenvolvidos para agregar valor e melhorar as operações da companhia, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação da eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

A missão da auditoria interna é proteger e aumentar o valor organizacional a partir da avaliação dos processos da empresa, por meio de análise de responsabilidades, alicerçada em controles internos, riscos, diretrizes empresariais e atribuições normativas.

Sem prejuízo dos demais princípios consagrados na legislação brasileira, os princípios da auditoria são: integridade, proficiência e o zelo profissional, independência, objetividade, qualidade, proatividade.

#### 4.3.3. Plano Anual de Trabalho

Anualmente, o gerente da auditoria submeterá ao Comitê de Auditoria Estatutário e ao Conselho de Administração o plano da programação para um ciclo de trabalhos, bem como a prévia do orçamento para o ano fiscal seguinte.

Atividades não programadas no plano anual somente serão incluídas quando decorrerem de solicitação do Conselho de Administração, por meio da sua Presidência. Todos os trabalhos realizados, bem como os desvios significativos da programação de trabalhos serão comunicados ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração,

por meio de reportes mensais das atividades (via e-mail), encaminhados todo o primeiro dia útil do mês subsequente.

#### 4.4. Estrutura da Gerência de Auditoria Interna da Sanepar

A Gerência de Auditoria Interna da Sanepar é constituída por equipes de auditores multiprofissionais para realização dos trabalhos, equipe de apoio e gerência (*Staff*), segue quadro dos profissionais em 31/12/2019:

Quadro II – Estrutura Funcional da Gerência de Auditoria da Sanepar:

| Profissional | Tempo de Empresa | Tempo na Auditoria | Cargo                                 | Formação Acadêmica e Certificações.   |
|--------------|------------------|--------------------|---------------------------------------|---|
| Auditor A    | 07 anos          | 01 ano             | Engenheiro Civil                      | Engenharia Civil – Pós Graduação em Patologia das Construções, Estruturas de Concreto e Fundações.  |
| Auditor B    | 32 anos          | 06 anos            | Contador                              | Ciências Contábeis – Pós Graduação em Auditoria e Controladoria   |
| Auditor C    | 35 anos          | 12 anos            | Analista de Processos Organizacionais | Direito – Especialização Direito Internacional Público – Especialização Gestão da Qualidade.  |
| Auditor D    | 28 anos          | 15 anos            | Administrador                         | Administração – Pós Graduação em Gestão da Qualidade, Marketing e Propaganda – MBA em Saneamento – Especialização em Auditoria e Controladoria – Extensão Universitária Combate a Fraude.   |
| Auditor E    | 28 anos          | 15 anos            | Contador                              | Ciência Contábeis – Especialização Controladoria e Finanças – Especialização em Auditoria e Controladoria – MBA Auditoria Integral  |
| Auditor F    | 27 anos          | 06 anos            | Gestor de Educação Ambiental          | História – Pós Graduação em Educação Ambiental e Gestão Ambiental, Especialização em Saneamento Ambiental – Extensão Universitária Combate a Fraude.  |
| Auditor G    | 09 anos          | 01 ano             | Administrador                         | Administração – Ciências Contábeis – Pós Graduação em Controladoria – Extensão Universitária Combate a Fraude.  |
| Auditor H    | 29 anos          | 01 ano             | Administrador                         | Administração – Pós Graduação em Gestão da Qualidade.   |
| Auditor I    | 14 anos          | 01 ano             | Engenheiro Civil                      | Engenharia Civil – Pós Graduação em Fiscalização e Controle de Obras de Engenharia – Pós Graduação em Gestão Técnica do Meio Urbano – Especialização em Saneamento Ambiental – Especialização em Licitação e Contratos Administrativos. |
| Auditor J    | 12 anos          | 6 anos             | Contador                              | Ciências Contábeis – Pós Graduação em Gestão Estratégica de Empresas.   |
| Auditor L    | 33 anos          | 8 anos             | Engenheiro Civil                      | Engenharia Civil – Especialização em Administração de Empresas Públicas e Privadas – MBA Team Management  |
| Auditor M    | 10 anos          | 10 anos            | Engenheiro Civil                      | Engenharia Civil  |
| Staff A      | 18 anos          | 01 ano             | Administrador                         | Administração – Especialização em Controladoria – MBA Auditoria Integral  |

| Profissional | Tempo de Empresa | Tempo na Auditoria | Cargo                 | Formação Acadêmica e Certificações.   |
|--------------|------------------|--------------------|-----------------------|---|
| Staff B      | 14 anos          | 05 anos            | Agente Administrativo | Tecnólogo em Processos Gerenciais – Cursos de Marketing em Vendas – Programa de Capacitação e Atualização Gerencial / CAGE-PUC. |
| Staff C      | 12 anos          | 03 Anos            | Agente Administrativo | Pedagogia – Administração – Especialização em TI – MBA Assessoria Executiva   |
| Staff D      | 12 anos          | 01 ano             | Agente Administrativo | Direito   |

O Quadro II representa os empregados que atuam nas atividades de auditorias e os que auxiliam no suporte administrativo e operacional às equipes, 100% são concursados e já desempenharam atividades administrativas, operacionais e gerenciais em outras gerências, proporcionando experiência e vivência em outros ambientes da Companhia, tonando uma equipe de auditores heterogênea.

#### 4.5. Tipos de Auditorias Desenvolvidas pela Sanepar

##### 4.5.1. Auditoria de Gestão

Avaliar o desempenho da gestão dos processos compartilhados e do ciclo do negócio da Companhia, quanto aos riscos e a confiabilidade dos controles internos, bem como, a aderência às políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos, matrizes, fluxogramas e demais elementos regulatórios, de acordo com o plano anual da Auditoria Interna.

Dentre os Trabalhos de Auditorias de Gestão realizados, podemos diferenciá-los nas seguintes modalidades:

**Auditoria Operacional:** Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional da Administração, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos de eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os

procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. É uma modalidade voltada ao assessoramento da Administração, com vistas a aprimorar seus atos. Desse modo, pode-se cumprir a missão básica do Auditor Público, que consiste em avaliar a gestão pública e contribuir para seu aprimoramento. A Auditoria Operacional caracteriza-se pela amplitude do escopo de trabalho, bem como pela abrangência de atuação nas áreas da empresa, abrangendo 100% da mesma, destacando-se os seguintes tipos:

- Operacional (propriamente dita): Verifica os processos atinentes a gestão dos processos ditos operacionais, inserindo-se neste contexto processos administrativos, financeiros, gestão de patrimônio (instalações físicas da SANEPAR – unidades operacionais), qualidade dos serviços praticados com vistas ao abastecimento de água e coleta de esgotos sanitários, dentre outros;
- Sistema Gerencial de Manutenção - SGM: Verifica a quantidade, a qualidade e os prazos de execução dos serviços de manutenção de rede de distribuição de água e rede coletora de esgotos sanitários, primando pela eficaz gestão dos contratos, quando terceirizados os serviços;
- Sistema de Gerenciamento Comercial – SGC: Verifica aspectos relativos ao faturamento e arrecadação da gerência, através de um rol de processos bastante abrangente, primando pelo cumprimento do Sistema Normativo e eficácia no controle do faturamento de água e esgoto;
- Empreendimentos: Verifica a eficácia na gestão dos Contratos de Obras e Projetos, com ênfase a qualidade dos serviços executados, cumprimento de prazos e marcos contratuais e intermediários, fidedignidade do processo de medição e faturamento, utilização de equipamentos de proteção individual e coletivo, justificativas e pareceres técnicos correspondentes as necessidades de consignação de termos aditivos aos contratos, dentre outros;

#### 4.5.2. Auditoria Especial

Trabalhos instaurados diretamente ou a partir da Averiguação Preliminar, previamente aprovados pelo Conselho de Administração, para investigar e comprovar a materialidade, legalidade, legitimidade e adequabilidade dos atos praticados e a responsabilidade desses em relação aos empregados, administradores, estagiários, aprendizes, fornecedores, empreiteiros, prestadores de serviços em geral e a todos os parceiros de negócios e agentes da Companhia.

#### 4.5.3 Averiguação Preliminar

Análise preliminar e/ou investigativa de fatos, alegações ou denúncias envolvendo empregados, administradores, estagiários, aprendizes, fornecedores, empreiteiros, prestadores de serviços em geral, parceiros de negócios e agentes em relação as atividades e propriedades da Companhia, objetivando a confirmação de indícios de veracidade, materialidade e/ou fraude a fim de subsidiar trabalhos de Auditoria Especial.

#### 4.5.4. Achado de Auditoria

Documento que relata fatos relevantes e/ou graves encontrados pelas equipes de auditores no exercício de suas atividades, com necessidade de tratamento diferenciado e imediato.

#### 4.5.5. Auditoria Específica

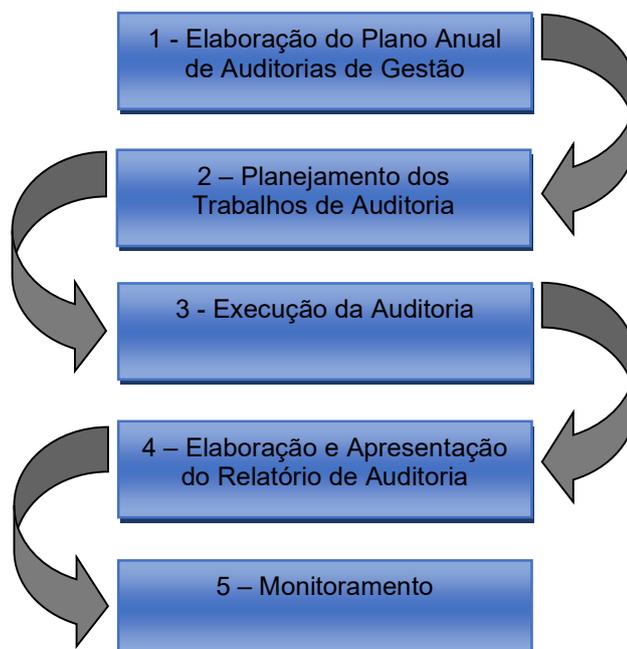
Trabalhos de assessoria e consultoria planejados anualmente e com objetivo de atender aos requisitos da Lei 13.303/16 e na promoção de melhoria na gestão da Companhia, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação da eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos, controles

e confiabilidade dos processos e procedimentos relacionados as demonstrações financeiras.

#### 4.6. Etapas do Processo de Auditoria de Gestão na Sanepar

A Auditoria de Gestão apresenta certas particularidades de acordo com a modalidade, porém, destacam-se abaixo as principais etapas que podem ser enquadradas genericamente cada uma delas:

Figura II – Fases da execução dos trabalhos de auditoria de gestão- Sanepar



##### 4.6.1. Elaboração do Plano Anual de Auditoria de Gestão

Considerando que uma das responsabilidades da Auditoria Interna é examinar, através da realização de avaliação dos controles internos da companhia, cujas atividades devem ser planejadas de forma que a ação seja de tal forma abrangente que

contemple, direta ou indiretamente, dentro do menor período possível todas as áreas da empresa.

Pelo porte da empresa e estrutura funcional que compõe a Gerência de Auditoria Interna é inviável a cobertura de 100% das gerências administrativas e operacionais, porém, sempre que se elabora o Planejamento Anual dos Trabalhos de Auditoria, busca-se elencar aquelas gerências que estão a mais tempo sem serem auditadas.

Pode-se dizer que as Auditorias das Gerências Regionais, subordinadas a Diretoria de Operações, detêm, por serem gerências que podemos definir como “de ponta”, os processos mais relevantes e significativos para escopo de auditoria, sendo estas auditadas anualmente de forma setorizada, conforme modalidades de Auditorias já tratadas neste trabalho, a saber: Administrativa, Operacional, Manutenção e Comercial.

A Auditoria de Empreendimentos que está na modalidade de auditoria de gestão, apesar da alta complexidade técnica, que corresponde a gestão dos Contratos de Obras firmados pela SANEPAR. Tendo em vista a relevância do ponto de controle e o volume significativo de recursos financeiros alocados, são programados dois trabalhos anuais em cada Gerência de Projeto e Obras, a qual tem abrangência regional em relação a responsabilidade pela fiscalização dos empreendimentos.

Seguindo as diretrizes acima, para cada ano, define-se o Plano Anual de Auditorias, no qual serão discriminados os trabalhos para cada gerência, servindo de instrumento balizador para os trabalhos de auditoria de gestão a serem desenvolvidos.

A elaboração do Plano Anual é de responsabilidade do Gerente da Auditoria Interna ou por delegação, porém mediante sua aprovação. São determinadas as Gerências a serem auditadas, periodicidade dos trabalhos, bem como definição das equipes responsáveis, cabendo salientar que o plano anual estará sujeito a alterações em função de possíveis demandas solicitadas pela direção da Empresa.

É necessário identificar os processos que tenham maior exposições a riscos e questões de controle significantes, incluindo riscos de fraude, enfatizando principalmente esses pontos de controle, intensificando os exames e/ou ampliando o escopo dos trabalhos.

Na época da realização do trabalho é oportuno que seja constatado o andamento normal das atividades da gerência, não devendo ocorrer nenhuma interferência, a fim de que a auditoria apresente o retrato mais adequado da gerência ao longo de suas atividades.

Conforme prerrogativa do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, apresentada no XI SINAOP 2006, do Tribunal de Contas da União e da Controladoria Geral da União, a Auditoria de Empreendimentos deverá contemplar em sua equipe pelo menos um profissional de capacidade técnica comprovada e habilitado na área de Engenharia Civil, oferecendo respaldo técnico a atividade proposta.

A metodologia a ser aplicada, a forma de atuação, abrangência dos exames e prazo para a realização dos trabalhos, apesar de já consolidada ao longo dos últimos anos, deve ser objeto de permanente avaliação, tanto pelos auditores responsáveis, como pela Gerência da Auditoria, visando o contínuo aprimoramento dos procedimentos aplicados.

Anualmente, o gerente da auditoria submeterá ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração o plano da programação para um ciclo de trabalhos, bem como a prévia do orçamento para o ano fiscal seguinte.

Atividades não programadas no plano anual somente serão incluídas quando decorrerem de solicitação do Conselho de Administração, por meio da sua Presidência.

Todos os trabalhos realizados, bem como os desvios significativos da programação de trabalhos serão comunicados ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração, por meio de reportes mensais das atividades (via e-mail), encaminhados todo o primeiro dia útil do mês subsequente.

#### 4.6.2. Planejamento dos Trabalhos de Auditoria

O planejamento dos trabalhos de Auditoria de Gestão será responsabilidade da equipe de auditores designados, composta sempre por dois membros, sendo os mesmos responsáveis diretos pela qualidade e veracidade das informações que irão constar do Relatório Final. No planejamento do trabalho de Auditoria a equipe deverá levar em consideração os seguintes aspectos:

#### 4.6.2.1. Estudo da Documentação de Referência

É fundamental que se proceda a um levantamento no sentido de se detectar a eventual execução de trabalhos anteriores nas gerências que serão objeto de auditoria.

Caso seja evidenciado que a gerência foi auditada recentemente (Auditoria de Gestão), a Gerência de Auditoria concentrará seus esforços nos atos e fatos ocorridos após aquela auditoria, bem como contemplar, no planejamento dos trabalhos de campo, a verificação do cumprimento de recomendações que se encontram pendentes pelo monitoramento.

No caso de Auditoria de Empreendimentos, preferencialmente não será selecionado o mesmo empreendimento, exceto nos casos onde forem observados aditivos contratuais, atividades extraorçamentárias de valor relevante ao empreendimento, atraso injustificado da obra ou conforme solicitação da direção.

A equipe de Auditoria será responsável por solicitar, quando julgar oportuno, os documentos de referência, com antecedência as gerências auditadas, que deverão disponibilizá-lo a partir do primeiro dia da fase de execução da Auditoria, com o objetivo de otimizar o tempo disponível para realização dos trabalhos.

A não apresentação dos documentos solicitados pela auditoria poderá ser caracterizado como não-conformidade. Cabe ressaltar que as gerências auditadas são responsáveis pela apresentação e fidedignidade da documentação de referência.

A equipe de Auditoria, quando julgar necessário, em função dos riscos envolvidos, poderá solicitar através de outras gerências documentos complementares com a finalidade de validação das informações.

#### 4.6.2.2. Procedimentos e Normas Internas

Os procedimentos deverão seguir o modelo de atividades já consolidado pela Gerência de Auditoria Interna da SANEPAR, sendo os seguintes:

- Abertura da pasta em ambiente informatizado e seguro para arquivamento de Papéis de Trabalho.

- Para determinação da amostra dos empreendimentos em andamento que serão auditadas, utiliza-se a matriz de risco, (Auditoria de Empreendimentos).
- Identificar as gerências que, de alguma forma, apresentem interface com as atividades da gerência auditada, coletando dados complementares, caso necessário.
- Avaliar se os dados coletados são suficientes e abrangentes em relação ao escopo, de modo a subsidiar os trabalhos de auditoria;

#### 4.6.2.3. Papéis de Trabalho

Entende-se por papéis de trabalho o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos obtidos pelo Auditor durante seu exame, bem com as provas e descrições dessas realizações, os quais constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

É com base nos papéis de trabalho que o Auditor irá relatar suas opiniões, críticas e sugestões durante a elaboração do Relatório de Auditoria.

Os papéis de trabalho devem ser organizados, tendo-se em mente seu completo entendimento por outro auditor, que não teve ligação direta com o mesmo. É comum a consulta de papéis de trabalho em anos posteriores, para se prestar esclarecimentos e informações sobre algum aspecto da área auditada.

Outros aspectos importantes a respeito dos papéis de trabalho são:

- Devem espelhar com o máximo rigor o resultado de todas as ações de controle, contendo todo o tipo de anotação que o Auditor julgar interessante, como uma espécie de memória dos trabalhos desenvolvidos;
- Devem ser consistentes com as evidências de Auditoria recolhidas;
- Devem apresentar concisão, objetividade, lógica, e serem completos por si só;
- Devem poder identificar com rigor a execução de cada passo do programa de controle.

Entre as finalidades dos papéis de trabalho, destacam-se:

- Fornecer um registro formal e permanente do trabalho de auditoria;
- Auxiliar na execução dos exames, proporcionando uma sequência lógica das análises;
- Identificar e documentar deficiências encontradas, acumulando as evidências para análise de extensão e grau dos problemas e soluções a serem propostas;
- Servir de suporte para as discussões com os gestores envolvidos nas análises;
- Demonstrar, quando necessário, a origem e os detalhes das informações apresentadas no relatório, servindo de suporte ao mesmo;
- Representar na justiça as evidências do trabalho executado;
- Fornecer orientações para exames posteriores;
- Fornecer meios de revisão por superiores para:
  - Determinar se os testes foram feitos de forma adequada e eficaz, bem como julgar sobre a solidez das conclusões emitidas nos relatórios;
  - Considerar possíveis modificações nos procedimentos de auditoria adotados, bem como nos programas de trabalhos subsequentes.

#### 4.6.2.4. Análise dos Relatórios de Auditorias Anteriores

É importante analisar os Relatórios de Auditorias anteriores, observando a frequência e a natureza de possíveis irregularidades cometidas pela gerência, com o intuito de evidenciar se as melhorias recomendadas foram devidamente implantadas, bem como obter uma orientação para a elaboração ou aprimoramentos dos pontos de controle do Quadro de Validação.

Avaliar se os pontos de controle poderão ser reforçados e os pontos de risco reavaliados, bem como, a verificação da efetiva implementação das melhorias na gerência auditada.

Ressalta-se que, a Auditoria Interna através de seus Relatórios de Auditoria oferece suporte ao controle e implementação da melhoria contínua nos processos administrativos e operacionais das gerências.

#### 4.6.2.5. Seleção do Empreendimento (Auditoria de Empreendimentos)

Na Auditoria de Empreendimentos, em face da abrangência dos Contratos de Obras gerenciados pelo corpo técnico das Gerências de Projetos e Obras (GPO's), o processo de Auditoria é implementado por amostragem.

Assim os auditores selecionam os empreendimentos de maior relevância para análise mais efetiva da gerência, fazendo-se valer do instrumento denominado Matriz de Riscos, a qual permite a avaliação do grau de risco que suscita cada empreendimento pré-selecionado, sistematizando o planejamento dos trabalhos de Auditoria.

O risco de Auditoria de Empreendimento deve estar relacionado, preferencialmente, aos procedimentos pertinentes a gestão/fiscalização dos Contratos de Obras que ensejam maior risco de prejuízos financeiros a Companhia, considerando-se relevante ainda, possíveis prejuízos de natureza operacional.

#### 4.6.2.6. Elaboração do Quadro de Validação

A elaboração do Quadro de Validação das auditorias de gestão é a etapa de maior importância dentro do planejamento dos trabalhos, tendo em vista que delimitará o escopo dos processos a serem auditados. Nesta etapa a equipe de auditores deve demonstrar ou buscar conhecimento do processo que será auditado, podendo utilizar-se de instrumento já consolidado ou aprimorá-lo, bem como poderá elaborar um novo Quadro de Validação que venha, ao seu entendimento, contemplar outras atividades ou controles internos, riscos, diretrizes empresariais e atribuições normativas atualizadas.

O Quadro de Validação deverá ser validado de modo a:

- Garantir que o escopo da auditoria seja verificado em sua integralidade;
- Possibilitar que a gerência seja auditada com a profundidade adequada, proporcionando agregar melhorias na gestão dos processos;
- Ser um instrumento facilitador das atividades da equipe de auditores na gerência auditada;

- Possibilitar o monitoramento e avaliação dos sistemas estabelecidos para assegurar a conformidade com políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos que podem ter impacto significativo em operações e em relatórios financeiros e se a organização está em conformidade legal;
- Poder revisar as operações para verificar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidas e se as operações estão sendo conduzidas conforme o planejamento.

#### 4.6.2.7. Comunicado de Auditoria

A gerência auditada deve ser comunicada da realização dos trabalhos de auditoria. O comunicado deve ser formalizado, mencionando as informações básicas a respeito do trabalho, tais como data de início e finalização dos trabalhos na gerência, identificação da equipe de auditores, local, agendamento da reunião de abertura (local, data e horário). É importante destacar na comunicação da necessidade da presença dos gestores responsáveis pelos processos que serão auditados.

Este comunicado deverá ser arquivado junto aos papéis de trabalho, com a finalidade de comprovar que a comunicação foi previamente realizada.

#### 4.6.3. Execução da Auditoria

Os Auditores Internos devem prezar pela qualidade, integridade, excelência e confiabilidade dos sistemas gestores da SANEPAR. Assim, é importante que durante os trabalhos sejam adotados os procedimentos e técnicas de Auditoria já consolidadas e contidas nesse manual.

##### 4.6.3.1. Reunião de Abertura

A reunião de abertura tem o propósito básico de:

- Apresentar a equipe de Auditoria;
- Comunicar os objetivos e duração dos trabalhos de Auditoria;

- Frisar que a auditoria será realizada por amostragem e como parte do planejamento anual aprovado pelo Comitê de Auditoria e pelo Conselho de Administração;
- Definir os canais de comunicação;
- Fornecer detalhes sobre agendamento da reunião de encerramento (local, data e horário);
- Esclarecer dúvidas remanescentes;
- Alinhar com a gerência os contatos com os gestores responsáveis pelas informações pertinentes aos processos que compõem o escopo do trabalho das auditorias de gestão; indicação dos colaboradores que farão o acompanhamento nas visitas técnicas de acordo com escopo da referida auditoria, sendo nas unidades operacionais (Captação, ETA, Reservatórios, ETE e EEE)<sup>7</sup>, locais de execução dos serviços de manutenção de rede (por amostragem) e nas obras em andamento (empreendimentos).

Durante a reunião de abertura é necessário que o gerente da área auditada esteja presente, ou o coordenador que este indicar, a fim de que o mesmo tenha conhecimento do objeto da auditoria e a melhor forma de prestar o assessoramento necessário ao bom andamento dos trabalhos.

#### 4.6.3.2. Análise Documental e Contratual

Após a reunião de abertura os auditores procederão a execução da auditoria, devendo solicitar junto a gerência os documentos necessários para realização dos trabalhos, os quais irão subsidiar a análise dos processos constantes do Quadro de Validação.

A análise documental será a primeira etapa da auditoria. A gerência auditada deverá providenciar os documentos solicitados pela equipe de auditores, que forem de sua responsabilidade. Quando a gerência no ato da solicitação informar que não dispõe de um determinado documento, poderá apresentar em data determinada pela equipe,

considerando-se o tempo hábil para obtenção e avaliação. Pode a equipe de auditores avaliar a não apresentação de documentação como não conformidade, conforme o caso.

A conferência de requisitos formais e dados básicos visa a verificar se todas as informações e elementos indispensáveis foram, conforme o caso, preenchidos, impressos, registrados, atendidos ou anexados corretamente.

A gestão dos contratos de obra e serviços é um dos pontos de controle com maior relevância e risco, levando-se em consideração as implicações que gestão deficiente pode acarretar, tais como: necessidade de aditivos contratuais de qualquer natureza (prorrogação de prazo, serviços extracontratuais, alteração do objeto e etc.).

Outro ponto relevante na avaliação da gestão de contrato, refere-se na verificação da eficiência e da eficácia dos controles internos do processo de medição e faturamento, afim de evidenciar possíveis fragilidades nos procedimentos adotados pelos gestores e/ou falhas no sistema corporativo de medição, como a realização de serviços desnecessários e pagamento de serviços não executados.

Os serviços executados devem estar em perfeita harmonia com aqueles constantes da medição, para o período considerado e adotando-se os critérios de medição e pagamento constantes no processo de licitação, bem como aqueles estabelecidos no Manual de Obras de Saneamento.

Outro aspecto contratual de suma importância na avaliação da auditoria de empreendimento, é a gestão do Cronograma Físico e Financeiro da obra, bem como o cumprimento dentro dos prazos estabelecidos, pois a deficiência na gestão do prazo acarreta em sérios transtornos no decorrer da obra (aplicação de multas e penalidades, necessidade de Aditivos Contratuais, prejuízos operacionais pelo atraso na execução do empreendimento, entre outros).

Destaque-se ainda, a necessidade de atendimento das especificações básicas estipuladas no processo de licitação, referente aos materiais e equipamentos aplicados nos contratos de obras e serviços, cuja responsabilidade pela aprovação é da equipe

---

<sup>7</sup> ETA (Estação de Tratamento de Água), ETE (Estação de Tratamento de Esgoto) e EEE (Estação de Elevatória de Esgoto).

técnica e da fiscalização, tais exigências concernentes à execução de serviços de boa qualidade.

#### 4.6.3.3. Visita ou Vistoria Técnica

A observação das atividades é a técnica de auditoria mais peculiar, porque envolve o poder de constatação visual do auditor. É o exame físico que permite ao auditor formar opinião quanto a existência física do objeto ou item a ser examinado, sua autenticidade, quantidade, qualidade, a existência de problemas, erros ou deficiências. É uma técnica que depende do raciocínio, conhecimentos e experiências do auditor, que colocada em prática possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no ponto de auditoria em avaliação.

Portanto, a visita técnica com fins de inspeção, destina-se a obtenção de evidência física através da constatação das realizações de obras e serviços e das condições e impactos ambientais. Também é possível obter, por meio da observação direta, evidência relacionada aos procedimentos, rotinas e comportamentos adotados, bem como a ambiência e aos aspectos de segurança (utilização de Equipamentos de Proteção Individual e Coletivos – EPI's e EPC's). Deve ser documentada através registro fotográfico, sendo as informações pertinentes cruzadas com o resultado da análise documental.

A observação talvez seja a mais generalizada de todas as técnicas de Auditoria. Ela não se aplica em algumas verificações específicas de problemas, por exemplo, na conferência de cálculos, porém, é de alguma utilidade em quase todas as fases do exame e não devendo jamais ser omitida ou negligenciada.

#### 4.6.3.4. Entrevista com Colaboradores

Consiste na formulação de perguntas e obtenção de esclarecimentos de forma adequada e satisfatória. Esse procedimento deve criar um ambiente de interação quando aplicado, como técnica qualitativa de coleta de dados para obter informações

em profundidade sobre o processo auditado, evitando-se indagações desnecessárias, fora do escopo da auditoria.

O Auditor deverá efetuar perguntas claras, analisando uma tendência história dos fatos. Contudo, a entrevista com colaboradores só poderá ser utilizada como evidência objetiva quando o resultado dessa for devidamente documentado e comprovado pelo auditor. Porém, mesmo quando a entrevista com os colaboradores não for utilizada como evidência objetiva, essa poderá trazer base para análise do auditor, oferecendo a visão de aspectos inseridos no contexto do objeto analisado.

Como a meta da entrevista é obter informações específicas e relevantes, bem como, ampliar o conhecimento sobre os procedimentos adotados por meio da percepção de gerentes, gestores e colaboradores. É importante que o auditor formule perguntas que não ameacem, manipulem ou coloquem os colaboradores em situação de constrangimento ou de defesa.

Diante da importância da entrevista e suas particularidades, recomenda-se que ela seja realizada por auditor que tenha razoável conhecimento da gerência auditada e dos processos sob exame.

#### 4.6.3.5. Aplicação do Quadro de Validação

O instrumento de planejamento e condução das atividades da equipe de auditores na gerência ou em campo é o Quadro de Validação, no qual deverão constar todos os pontos a serem verificados nos processos/atividades.

Com base no Quadro de Validação e fiel a este, pode ser utilizado pela equipe de auditores de modo a facilitar as suas anotações para posterior elaboração do relatório final, um caderno contendo todos os pontos de controle para verificação, o qual pode ser denominado Programa de Teste ou Lista de Verificação (*check-list*)

A Auditoria deve ser conduzida com a utilização do *check-list* previamente elaborado para garantir a profundidade e continuidade da auditoria, através de uma metodologia sistemática para a avaliação. Basicamente, o *check-list* trata-se de uma adaptação do Quadro de Validação para aquela auditoria em foco.

O *check-list* será utilizado como material de trabalho do Auditor para anotar informações relevantes de não-conformidades, oportunidades de melhoria, riscos, pontos positivos e demais observações pertinentes. O auditor, para avaliar adequadamente a gerência, deverá seguir o roteiro estabelecido no Quadro de Validação. Vale ressaltar, porém, que o *check-list* serve de instrumento norteador, não devendo restringir a atuação dos auditores quando do surgimento de outras questões relevantes, embora não incluídas no escopo do trabalho.

O *check-list* deverá ser preenchido com as constatações do auditor, contendo observações e o detalhamento pertinente ao trabalho, necessários, em conjunto com os documentos e relato fotográfico, dar a devida consistência ao relatório final.

O *check-list* deverá ser elaborado e preenchido com clareza, a fim de se evitar dúvidas de interpretação. Este material servirá de instrumento de apoio ao Relatório Final, servindo como referência para avaliação da gerência em relação aos processos auditados.

#### 4.6.3.6. Aplicação de Testes

Os testes de controle deverão ser aplicados com o objetivo avaliar o desenho e a efetividade operacional dos controles, ou seja, se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nos processos/atividades auditados e se estão funcionando da forma estabelecida. Visam a verificar:

- Revisão da qualidade dos eventos (cálculo da folha de pagamento, medições, impostos e tributos);
- Revisão da confiabilidade e integridade das informações financeiras e informações operacionais e meios utilizados para identificar, mensurar, medir, classificar e reportar tais informações;
- Revisão da fidedignidade e integridade de informações geradas pelos sistemas informatizados, bem como a segurança física, lógica e racionalização na utilização dos recursos de tecnologia da informação;

- Revisão e avaliação da economia e eficiência com que os recursos são colaboradores;
- Revisão de operações específicas de processos/atividade a pedido do Comitê de Auditoria Estatutária ou Conselho de Administração;
- Monitoramento e avaliação da eficácia do sistema de gerenciamento do risco da organização;

As técnicas usadas pela equipe de auditores para testar o desenho dos controles e obter evidência de auditoria suficiente sobre sua adequação são observação, indagação, análise documental ou uma combinação delas, teste de reexecução de controle, entre outras.

#### 4.6.3.7. Reunião de encerramento

Ao término das etapas de vistoria e *check-list* com aplicação de testes nos processos/atividades auditados, a equipe de auditores deverá promover uma reunião de encerramento com a participação do gerente, coordenadores, gestores e outros colaboradores que forem indicados pela gerência auditada. Essa reunião deverá ocorrer imediatamente após o término da auditoria e antes da produção do relatório.

Nessa reunião, poderão ser expostas, de forma breve e superficial, eventuais irregularidades que caracterizem não conformidades ou riscos ou oportunidade de melhorias, assim como esclarecidas as dificuldades encontradas pela equipe de auditores na realização dos trabalhos na gerência, devendo ser abertamente relatados os fatos. Os pontos positivos também devem ser destacados. Este será o momento para sanar eventuais dúvidas, surgidas na conclusão dos trabalhos, tanto por parte dos auditores, como pelos demais participantes da reunião.

#### 4.6.4. Elaboração e Apresentação do Relatório de Auditoria

Para cada auditoria realizada, a equipe de auditores deverá elaborar um relatório que refletirá os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de auditoria. Ao seu término, o mesmo será submetido à apreciação do Gerente da Auditoria para posterior encaminhamento ao gerente da área auditada. O relatório deverá ser encaminhado sempre de forma sigilosa, a fim de preservar as informações nele contidas.

##### 4.6.4.1. Elaboração do Relatório de Auditoria

O Relatório de Auditoria Interna, como produto final do trabalho do auditor, deve ser apresentado, visto e entendido pelo auditado. Considerado como principal veículo de relacionamento entre a equipe de auditores e a gerência auditada, o relatório é um documento técnico e deve obedecer às normas de apresentação, forma e objetivos a que se propõe.

O relatório revelará a gerência a qualidade e a contribuição da Auditoria Interna, suas constatações, opiniões técnicas e recomendações. Deve conter todos os pontos avaliados pela equipe de auditores, com expressão inequívoca das suas conclusões sobre os processos/atividades auditados. Ele serve também como documento de avaliação do trabalho realizado pelo mesmo, podendo ser enquadrado nas seguintes situações:

- Execução de um trabalho incompleto, sem o exame de fatos relevantes, não fazendo referências a situações importantes;
- Execução de um trabalho com imperícia, com o exame dos fatos sem a constatação quanto a eficiência ou não do processo auditado;
- Execução de trabalho com negligência, onde se verificaram fatos desabonadores que não foram relatados ou o foram com ineficiência, não possibilitando avaliações precisas.

O relatório deve conter avaliações precisas dos fatos verificados, com recomendação de mudanças nos procedimentos que visem a correção das falhas levantadas, estabelecendo-se controles e conferências que possibilitem eliminá-las em definitivo. Além de objetivo, o relatório deve ser oportuno, possibilitando a adequada tomada de decisão pela gerência auditada.

Quanto a forma de elaboração do relatório, não se pretende que ela seja rígida, dada a diversidade de objetos passíveis de serem auditados, cada qual possuindo suas próprias peculiaridades. No entanto, para consolidar uma sistemática de elaboração que possa ser aplicada em todos os relatórios de gestão a serem produzidos pela Auditoria Interna e objetivando uma maior uniformidade dos mesmos para análise do Comitê de Auditoria e do Conselho de Administração, o relatório deverá possuir basicamente os seguintes elementos:

- **Apresentação**, na qual deverão constar os objetivos do trabalho e as atribuições principais da gerência auditada dentro do organograma da Companhia;
- **Escopo**, representado pelo Quadro de Validação, com todos os pontos de auditoria avaliados pela equipe de auditores, os quais foram atribuídos conceitos de não conforme, risco e oportunidades de melhoria para cada ponto constante no escopo;
- **Relação das Não Conformidades encontradas**, na análise do processo foram evidenciados fatos relevantes que caracterizam o não atendimento ao cumprimento de instrumentos de contrato, leis, normas ou procedimentos, com a citação de exemplos (quando aplicável), e consequência perante a gerência e/ou para a Sanepar, bem como as recomendações da equipe de auditores objetivando a solução da não conformidade;
- **Pontos de Risco**, o processo analisado encontra-se no estado de iminência do descumprimento de instrumentos contratuais, leis, normas ou procedimentos, podem causar prejuízos financeiros, representar riscos a segurança física dos colaboradores ou de terceiros, prejuízos a imagem da Sanepar, entre outros. Da mesma forma que os pontos de auditoria atribuídos como não-conformidades, a

equipe de auditores cita exemplos e recomendações para o saneamento do problema.

- **Oportunidades de Melhoria**, o processo analisado não se encontra no estágio de controle que permita a mitigação eficaz dos riscos, podendo agregar melhorias nos procedimentos pertinentes, objetivando melhor eficiência e eficácia do mesmo.
- **Conclusões**, consiste na emissão da opinião final da equipe de auditores sobre o objeto auditado. Costuma decorrer dos muitos fatores e informações a que a equipe teve acesso durante o trabalho, principalmente as não conformidades. Na conclusão, podem ser apresentados os pontos de auditoria atribuídos como não conformes de forma sintética, explicitando-se o vínculo entre eles e as questões de auditoria propostas. Podem também ser apresentados os benefícios decorrentes da auditoria realizada, inclusive os financeiros, quando houver, e a causa raiz, quando esta for identificada. A abordagem apresentada nesse campo deve ter caráter gerencial, ou seja: abordar aspectos que estejam na alçada da alta da gerência auditada.
- **Considerações Gerais**, destacam a forma temporal em que estão inseridas as não conformidades apresentadas, bem como a importância da adoção imediata das recomendações propostas a fim de solucionar os problemas evidenciados. Podem ser agregados a este item, quaisquer outros aspectos que a equipe entenda relevantes, ratificando e enaltecendo situação já expressa anteriormente no corpo do relatório. Da mesma maneira, quando forem identificadas boas práticas relevantes, essas poderão ser registradas nesse espaço.

O Relatório de Auditoria será encaminhado pela equipe de auditores que realizou os trabalhos, sendo de sua inteira responsabilidade a exatidão das informações relatadas.

#### 4.6.4.2. Análise dos Esclarecimentos da Gerência

Todos os relatórios e/ou pontos de auditoria devem ser respondidos pelas gerências auditadas em até dez (10) dias, e as respostas devem incluir prazo para a conclusão das ações a serem adotadas para cada recomendação. O gerente de auditoria analisará e autorizará a dilação do prazo para apresentação do plano de ação, se for necessário.

Nos casos em que a resposta da área auditada não for encaminhada a gerência da auditoria dentro do prazo estabelecido, de maneira a permitir a apresentação do relatório em conjunto com o plano de ação ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração, a gerência da área auditada deve responder ao Conselho de Administração, por escrito, e com cópia a sua diretoria, dentro de três (03) dias antes da data de apresentação do relatório, apontando os planos a serem executados e a justificativa do não cumprimento do prazo.

Os auditores responsáveis pelo relatório de auditoria deverão analisar a acerca da viabilidade do plano de ação apresentado pela unidade auditada, reportando a gerência de auditoria eventuais irregularidades ou insuficiência das ações propostas, por meio de nota técnica<sup>8</sup>.

Caso a equipe de auditoria e o responsável pela área auditada não concordem em relação a deficiência apontada na nota técnica, a divergência deverá ser encaminhada ao Conselho de Administração que deliberará sobre o assunto.

#### 4.6.4.3. Encaminhamento e Apresentação do Relatório ao Comitê de Auditoria Estatutária (CAE) e ao Conselho de Administração (CA)

Os relatórios de auditoria interna serão enviados ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração, mensalmente, e suas aprovações ocorrerão de preferência no intervalo trimestral.

---

<sup>8</sup>Nota Técnica - Documento elaborado pela equipe de auditores, quando da análise do plano de ação e a não adequabilidade da ação apresentada pela gerência auditada a não conformidade e/ou risco apontado.

O gerente da auditoria ao apresentar os relatórios ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração o fará apontando as respostas e ações corretivas tomadas ou a serem tomadas em relação as descobertas e as recomendações encaminhadas no plano de ação das áreas auditadas.

As solicitações internas ou externas de cópia dos relatórios de auditoria deverão ser analisadas e aprovadas pelo gerente de auditoria, sob sua responsabilidade.

A Gerência de Auditoria cumpre assim seu papel estratégico de subsidiar ao Comitê de Auditoria e o Conselho de Administração da SANEPAR de informações sobre os controles internos e de gestão das gerências da Companhia.

#### 4.7. Monitoramento pela Auditoria Interna da Sanepar

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pela equipe de auditores compete aos gestores da gerência auditadas. A gerência de auditoria será responsável pelo acompanhamento, a manutenção e a supervisão do processo de monitoramento da implementação das recomendações. O resultado dessa análise será encaminhado periodicamente ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração, e eventuais riscos significativos serão reportados nessa oportunidade.

O monitoramento consiste na adoção de ações pela Gerência de Auditoria Interna, com o objetivo de verificar se as medidas implementadas pela gerência auditada estão de acordo com o plano de ação acordado e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados.

Para Gerência de Auditoria, não basta recomendar, há a necessidade de verificar a efetividade das suas recomendações, bem como avaliar o aperfeiçoamento da gestão por meio das eficiências e do valor agregado, mediante a rastreabilidade, como economias de custos e aumentos de receita atribuíveis à implantação da correção ou adequação, de maneira apropriada e dentro dos prazos estabelecidos no plano de ação.

#### 4.7.1. Processo de Monitoramento pela Auditoria Interna da Sanepar

O monitoramento realizado pela Gerência de Auditoria é estruturado de acordo com as seguintes etapas:

- a) Estabelecimento de prazo para o envio do Plano de Ação pela gerência Auditada;
- b) Recebimento e avaliação do Plano de Ação da gerência auditada;
- c) Realização de nota técnica, quando necessário;
- d) Acompanhamento da efetividade da recomendação, de acordo com o prazo estipulado no Plano de Ação;
- e) Estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações à Gerência de Auditoria Interna;

Todas as etapas citadas anteriormente devem ser registradas por meio de algum instrumento (preferencialmente sistema informatizado que possibilite a formação de um banco de dados)

**a) estabelecimento de prazo para o envio do Plano de Ação pela gerência Auditada.**

Após o encaminhamento do relatório de auditoria para gerência auditada, inicia-se o prazo, que é de dez (10) dias, para a elaboração do plano de ação por meio de sistema corporativo informático de auditoria. Assim, para cada não conformidade apontada pela equipe de auditores será necessário apresentar um plano de ação baseado nas recomendações, com a utilização do método 5w2h<sup>9</sup>, com apresentação de cronograma para definição de prazo para conclusão da ação proposta. Ressalta-se que, havendo necessidade pela gerência auditada de prorrogação do prazo para entrega do plano de ação, terá a prerrogativa de solicitar a dilação de prazo com a

---

<sup>9</sup> O **5W2H** é a principal ferramenta de gestão para elaboração de **planos de ação**. Através desta ferramenta é possível identificar todos os elementos para execução de um **plano** seja ele estratégico, tático e operacional.

respectiva justificativa, a qual será analisada e aprovada pela gerência de auditoria para concessão do novo prazo.

O referido plano de ação deverá ser aprovado por hierarquia, sendo primeiramente pelo responsável pela gerência auditada e posteriormente pelo responsável pela gerência geral que tem sua abrangência regionalizada.

**b) Recebimento e avaliação do Plano de Ação da gerência auditada.**

O plano de ação é entregue pela gerência auditada e fica disponível no sistema para avaliação da equipe de auditores. A avaliação tem como objetivo atestar se as ações tomadas para correção serão eficazes e eficientes para regularizar as não conformidades apontadas, bem como atender as recomendações e mitigar os riscos envolvidos.

**c) Realização de nota técnica, quando necessário.**

Nos casos em que a equipe de auditores não concorda com uma ou mais ações propostas no plano de ação, por avaliar que não serão eficazes e eficientes para regularização de uma determinada não conformidade, o atendimento desta ação será reprovado, sendo necessário a emissão de nota técnica pela equipe de auditores, acerca da inviabilidade ou insuficiência de resultado nas ações propostas.

Na discordância pela gerência auditada das deficiências apontadas na nota técnica emitidas pela equipe de auditores, a divergência deverá ser encaminhada ao Comitê de Auditoria para deliberação sobre o assunto.

**d) Acompanhamento da efetividade da recomendação, de acordo com o prazo estipulado no Plano de Ação.**

Após apreciação do plano de ação pela equipe de auditores, inicia-se a sistemática de monitoramento, que é o acompanhamento do prazo para o recebimento das evidências para comprovação da efetividade das ações de correção propostas,

A responsabilidade pela avaliação da efetividade das evidências apresentadas é do auditor de monitoramento, que avalia os registros como: cumprimento de formalismo em um determinado processo, adequação ou implantação de controles internos, atendimento de normas internas e registro fotográfico. A aprovação dos registros poderá ter a participação da equipe de auditores que emitiu as recomendações.

A evidência será validada se estiver de acordo com a ação proposta, que regularize a não conformidade apontada no relatório de auditoria, bem como atendendo as diretrizes das recomendações dentro do prazo estipulado.

Os registros das evidências encaminhadas são lançados na planilha de monitoramento, e posteriormente arquivadas digitalmente em *driver* corporativo com segurança, nominado com o número da auditoria realizada.

Na sistemática de monitoramento, a ação proposta no plano de ação terá seu *status* de acordo com a sua situação no decorrer do seu prazo estipulado no cronograma, conforme detalhamento abaixo:

- *Status* “**Dentro do Prazo**” é o período em que o auditado deverá entregar as evidências;
- *Status* “**Análise**” é o período de recebimento da evidência até finalização da avaliação e comprovação de sua efetividade.
- *Status* “**Atendido**” a partir do momento da comprovação da efetividade da ação proposta;
- *Status* “**Atendido Parcialmente**” ocorre na evidência que atende de forma parcial em relação a ação proposta.
- *Status* “**Não atende**” ocorre quando o registro da evidência não comprova a ação propostas pela gerência auditada, oportunizando novo prazo (10 dias) para apresentar uma nova evidência, no caso de não cumprimento do prazo, o *status* permanece como “Não atende”, e a auditoria interna encaminha para o Comitê, para que seja tomada as devidas providências.

**e) Estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações à Gerência de Auditoria Interna.**

A gerência de auditoria será responsável pelo acompanhamento das providências tomadas pelas gerências auditadas em relação as recomendações, o resultado dessa análise será encaminhado periodicamente ao Comitê de Auditoria Estatutária e Conselho de Administração, eventuais riscos significativos serão reportados nessa oportunidade.

#### 4.8. Pesquisa de Campo e Resultado

A pesquisa de campo foi realizada no período de 19 de maio a 01 de julho de 2020 e teve por objetivo obter informações sobre área de auditoria interna e resultado do processo de monitoramento (*follow-up*) das auditorias de gestão realizadas em 2018 das empresas estatais de saneamento, de acordo com amostragem do item 4.1.1. A metodologia aplicada está apresentada no item 4 - metodologia da pesquisa.

##### 4.8.1. Análise e Avaliação das Respostas

Foram encaminhados o formulário para pesquisa para onze (11) empresas estatais, sendo registrada no sistema a devolutiva de dez (10) formulários respondidos.

As informações, quadros e gráficos apresentados a seguir sintetizam as respostas de todas as dez (10) empresas respondentes. Segue no quadro abaixo com a relação das empresas que responderam o formulário e estão participando da pesquisa:

Quadro III – Empresas que Responderam o Formulário da Pesquisa:

| <b>Empresa</b>   | <b>Resposta encaminhada</b> |
|--|-----------------------------|
| 1. <b>COPASA</b> - Companhia de Saneamento de Minas Gerais               | Sim                         |
| 2. <b>SABESP</b> - Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo | Sim                         |
| 3. <b>EMBASA</b> - Empresa Baiana de Águas e Saneamento S.A.             | Sim                         |
| 4. <b>CORSAN</b> - Companhia Riograndense de Saneamento                  | Sim                         |
| 5. <b>SANEAGO</b> - Saneamento de Goiás                                  | Sim                         |
| 6. <b>CAGEPA</b> - Companhia de Água e Esgotos da Paraíba                | Sim                         |
| 7. <b>CASAN</b> - Companhia Catarinense de Águas e Saneamento            | Sim                         |
| 8. <b>COMPESA</b> - Companhia Pernambucana de Saneamento                 | Sim                         |
| 9. <b>CAERN</b> - Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte    | Sim                         |
| 10. <b>CAEMA</b> - Companhia de Saneamento Ambiental do Maranhão.        | Sim                         |

O Quadro III representa as empresas que atenderam a solicitação para preencher o formulário de pesquisa, a abordagem foi por meio do responsável pela área de auditoria interna nas Companhias.

Na primeira pergunta da pesquisa, o respondente se identificou por meio da sua empresa, a qual concordou em participar da pesquisa, conforme Quadro III.

Nas próximas três perguntas, buscou-se identificar as estruturas das áreas de auditoria internas das empresas pesquisadas, nas perguntas ulteriores serão relacionados aos resultados dos trabalhos de auditoria de gestão e sua efetividade em relação as recomendações.

Por questão de esclarecimento, os formulários foram encaminhados nos e-mails dos responsáveis pela área de auditoria interna, não sendo obrigatório estes realizarem o preenchimento, apenas a formalidade de se identificar pelo seu cargo hierárquico no preenchimento da segunda pergunta da pesquisa. O resultado da referida pergunta

revela que em quatro empresas o gerente da área de auditoria foi o responsável pelo preenchimento da pesquisa, que corresponde a 40%, e em outras quatro empresas o preenchimento foi realizado pelo superintendente, que corresponde a outros 40%, e por fim em uma empresa a pesquisa foi preenchida pelo chefe de auditoria interna e em outra empresa pelo auditor interno. Vale ressaltar que, a importância desta pesquisa são as informações que contribuirão para avaliar os procedimentos de cada empresa no processo de monitoramento.

### Cargo do respondente - Sanepar

Na Sanepar, o preenchimento do formulário foi realizado pela gerência de auditoria interna, que se enquadra nos 40% das empresas pesquisadas.

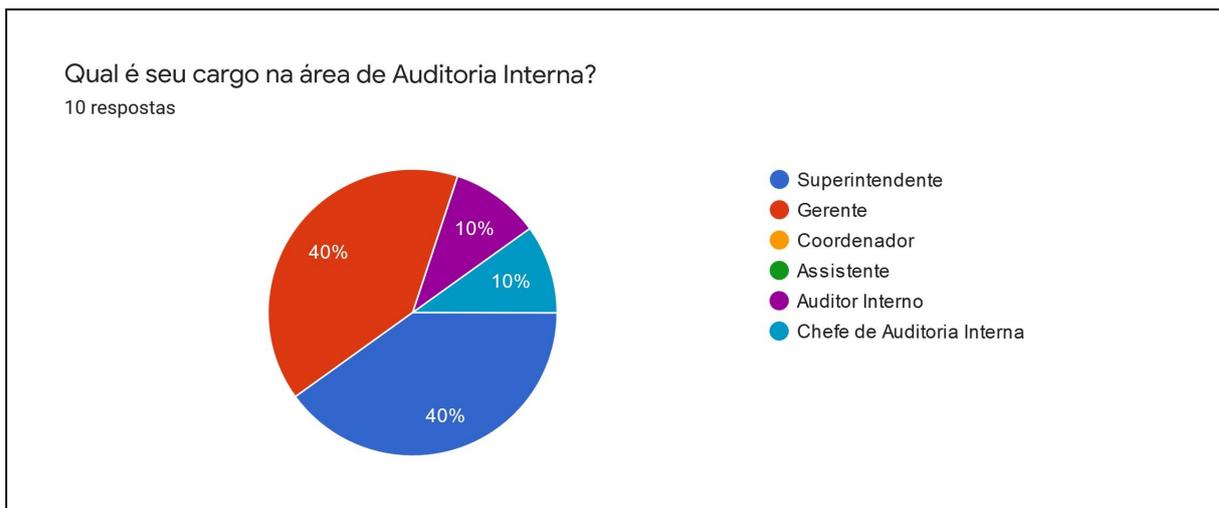


Gráfico I  
Fonte: Formulários Google

Na terceira pergunta procurou saber das empresas pesquisadas quantos colaboradores são alocados na área de auditoria interna mediante a sua estrutura na organização, espera-se que a resposta possa corresponder as perguntas subsequentes, para que se obtenha um possível padrão quantitativo desejado de auditorias de gestão. Verifica-se que no Gráfico II, a grande maioria das empresas mantém em sua estrutura de auditoria interna a quantidade de um a quinze colaboradores que representa 70% e 20% com uma quantidade superior de quinze

colaboradores, e a dissonância da pesquisa ficou na resposta de uma empresa que mantém mais de vinte colaboradores.

### Quadro de Empregados na Área de Auditoria Interna - Sanepar:

Na gerência de auditoria interna da Sanepar, estão alocados dezesseis colaboradores, que se enquadra com 20% das empresas pesquisadas.

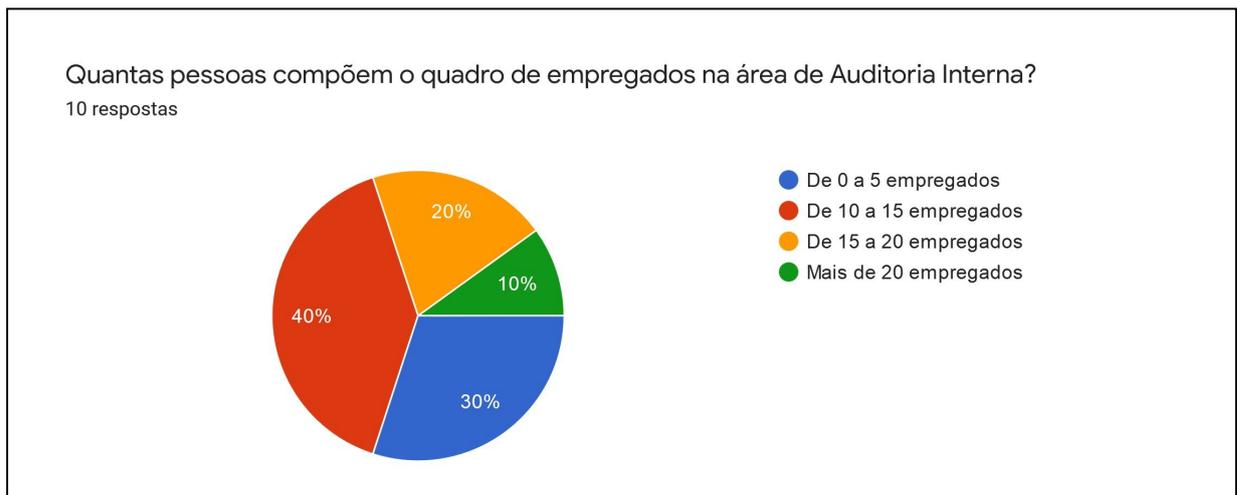


Gráfico II  
Fonte: Formulários Google

Na quarta pergunta também se relaciona a estrutura da área de auditoria interna, mais precisamente sobre a equipe de auditores alocadas para atender o planejamento anual, neste quesito, espera-se que a resposta possa corresponder as perguntas subsequentes, para que se obtenha um possível padrão quantitativo desejado de auditorias de gestão. Verifica-se no Gráfico III, que quatro empresas atendem o seu planejamento com dois a seis auditores internos, que corresponde a 40% e 50% alocam em torno de seis a quinze auditores e somente uma empresa mantém mais quinze auditores, que corresponde a 10%.

Com os dados obtidos na segunda e terceira perguntas, segue quadro abaixo com o quantitativo da estrutura de auditoria interna e das equipes de auditores de cada empresa pesquisada:

Quadro II – Estrutura da auditoria interna:

| <b>Empresa</b>                  | <b>Estrutura</b>                | <b>Audidores</b>            |
|---------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|
| Empresa A                       | Mais de 20 colaboradores        | Mais de 15 auditores        |
| Empresa B                       | De 10 a 15 Colaboradores        | De 6 a 10 auditores         |
| Empresa C                       | De 10 a 15 Colaboradores        | De 6 a 10 auditores         |
| Empresa D                       | De 10 a 15 Colaboradores        | De 10 a 15 auditores        |
| Empresa E                       | De 15 a 20 Colaboradores        | De 10 a 15 auditores        |
| Empresa F                       | De 1 a 5 Colaboradores          | De 2 a 6 auditores          |
| Empresa G                       | De 1 a 5 Colaboradores          | De 2 a 6 auditores          |
| Empresa H                       | De 10 a 15 Colaboradores        | De 2 a 6 auditores          |
| Empresa I                       | De 10 a 15 Colaboradores        | De 10 a 15 auditores        |
| Empresa J                       | De 1 a 5 Colaboradores          | De 2 a 6 auditores          |
| <b>Sanepar - Estudo de caso</b> | <b>De 15 a 20 Colaboradores</b> | <b>De 10 a 15 auditores</b> |

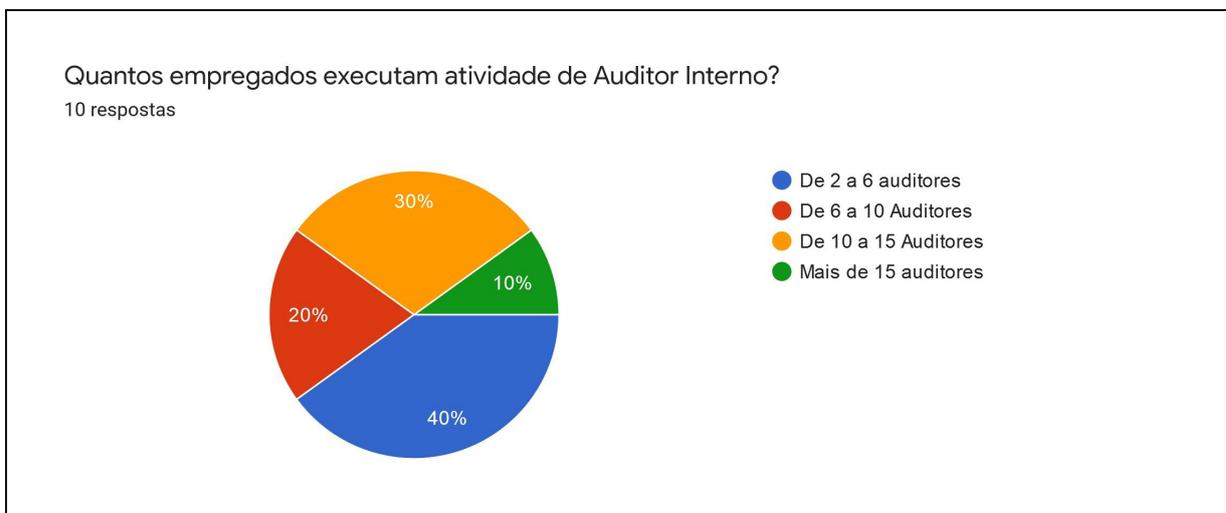


Gráfico III  
Fonte: Formulários Google

Nas perguntas seguintes, serão tratadas as questões relacionadas a comprovação das ações para efetivação das recomendações emitidas pelas equipes de auditores. Na quinta pergunta, buscou-se identificar de forma quantitativa os trabalhos de auditorias de gestão realizadas e concluídas no ano de 2018. As

auditorias de Gestão neste quesito, correspondem na avaliação de processo administrativo ou operacional e atendem programação específica do planejamento anual de auditoria e cada empresa. Tem por finalidade o exame cuidadoso e sistemático das atividades desenvolvidas em determinado processo ou área, cujo objetivo é a verificação se eles estão de acordo com as disposições planejadas e/ou normatizadas, bem como, garantir a qualidade, confiabilidade dos sistemas e melhoria da eficácia do processo. Segue quadro:

Quadro III – Quantidades de auditorias de gestão realizadas e concluídas no ano de 2018.

| <b>Empresas Pesquisadas</b>     | <b>Quantidade de Auditorias de Gestão</b> |
|---------------------------------|---|
| Empresa A                       | 25  |
| Empresa B                       | 06  |
| Empresa C                       | 09  |
| Empresa D                       | 14  |
| Empresa E                       | 26  |
| Empresa F                       | 10  |
| Empresa G                       | 12  |
| Empresa H                       | 02  |
| Empresa I                       | 11  |
| Empresa J                       | 04  |
| <b>Sanepar - Estudo de caso</b> | <b>28</b>                                 |

Fonte: Elaborado pelo autor.

No quadro a seguir, será demonstrado a correlação das respostas das últimas três perguntas relacionadas a estrutura, equipes e trabalhos realizados:

Quadro IV – Estrutura, equipes e trabalhos de auditoria de gestão:

| <b>Empresa</b>                          | <b>Estrutura</b>                | <b>Audidores</b>            | <b>Auditorias 2018</b> |
|---|---------------------------------|-----------------------------|------------------------|
| Empresa A                               | Mais de 20 colaboradores        | Mais de 15 auditores        | 25                     |
| Empresa B                               | De 10 a 15 Colaboradores        | De 6 a 10 auditores         | 06                     |
| Empresa C                               | De 10 a 15 Colaboradores        | De 6 a 10 auditores         | 09                     |
| Empresa D                               | De 10 a 15 Colaboradores        | De 10 a 15 auditores        | 14                     |
| Empresa E                               | De 15 a 20 Colaboradores        | De 10 a 15 auditores        | 26                     |
| Empresa F                               | De 1 a 5 Colaboradores          | De 2 a 6 auditores          | 10                     |
| Empresa G                               | De 1 a 5 Colaboradores          | De 2 a 6 auditores          | 12                     |
| Empresa H                               | De 10 a 15 Colaboradores        | De 2 a 6 auditores          | 02                     |
| Empresa I                               | De 10 a 15 Colaboradores        | De 10 a 15 auditores        | 11                     |
| Empresa J                               | De 1 a 5 Colaboradores          | De 2 a 6 auditores          | 04                     |
| <b>Sanepar -<br/>Estudo de<br/>caso</b> | <b>De 15 a 20 Colaboradores</b> | <b>De 10 a 15 auditores</b> | <b>28</b>              |

O quadro demonstra de forma quantitativa somente as auditorias gestão realizadas no referido período, vale salientar que, as equipes de auditores também atuam nos trabalhos de auditoria especiais para apuração de fraudes, demandas do Comitê de Auditoria Estatutária e do Conselho de Administração. Neste quesito, não será analisado a eficiência das equipes de auditoria em relação a sua estrutura alocada, pois cada empresa tem suas particularidades em relação ao foco principal no seu planejamento anual.

Na sexta pergunta, trata da atividade de auditoria de gestão nas empresas pesquisadas, que avalia os procedimentos adotados na realização dos trabalhos pelas equipes de auditores, neste quesito, procurou-se saber sobre a reunião com o auditado, em que momento elas acontecem e se existe um padrão adotado pelas empresas. De acordo com o Gráfico IV, a reunião inicial e de encerramento é adotado em sete empresas pesquisadas, que corresponde a 70%, e a estratégia de promover somente a reunião inicial é adotado por duas empresas pesquisadas, que

correspondente a 20%, e somente uma empresa não adota esse procedimento em suas auditorias de gestão.

### Reunião de Abertura e de Encerramento - Sanepar

A Sanepar adota como procedimento padrão da maioria das empresas pesquisadas, cuja resposta revela que predomina o enfoque de informar o auditado sobre os objetivos do trabalho, o cronograma que deverá ser seguido, apresentar a equipe de auditores, definição da estrutura necessária, liberação dos acessos físicos e de definir a forma de comunicação dos resultados, que geralmente acontece na conclusão dos trabalhos de campo e da aplicação de testes. Na reunião de encerramento é recomendável a participação do representante da gerência auditada, para que se possa reportar as situações ocorridas durante o trabalho que podem diminuir a confiabilidade do resultado da auditoria, citando os achados se houver e as oportunidades de melhorias, e por fim informar a gerência como será o reporte da conclusão dos trabalhos e o prazo para apresentar o plano de ação das recomendações. Ressalta-se que, durante os trabalhos de auditoria, poderão ocorrer reuniões com a gerência auditada para esclarecer pontos específicos relativos ao objeto auditado, assim como para analisar e discutir os achados de auditoria.

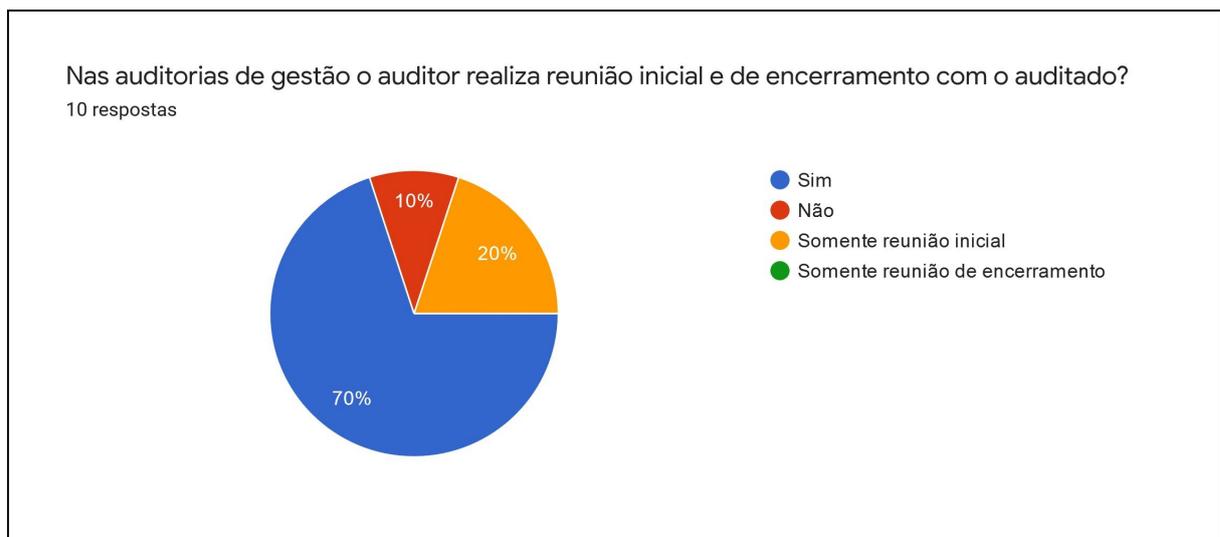


Gráfico IV  
Fonte: Formulários Google

Na sétima e oitava pergunta, procurou-se saber o critério adotado pelas empresas pesquisadas, quanto ao prazo que cada uma definiu para o encaminhamento do Plano de Ação pela área auditada, espera-se que a resposta possa refletir nas perguntas subsequentes em relação a devolutiva das ações propostas para solução das recomendações, bem como prazo para sua implementação. Na sétima pergunta, evidencia-se que seis empresas pesquisadas indicam um determinado prazo para o encaminhamento do Plano de Ação, que corresponde a 60%. Por outro lado, quatro empresas não determinam um prazo para os auditados (40%).



Gráfico V  
Fonte: Formulários Google

Nas empresas onde há um prazo para os auditados apresentarem seu plano de ação, observa-se que não existe um padrão de prazo, conforme respostas abertas da oitava pergunta. Denota-se que cada empresa tenha seu critério para definição de prazos, de acordo com a sua necessidade, respeitando a sua realidade operacional. A seguir quadro com os prazos definidos nas respostas abertas do questionário:

Quadro V – Prazos para encaminhamento do Plano de Ação.

|                                 | <b>Prazo para encaminhamento do Plano de Ação</b>      |
|---------------------------------|--|
| 06 Respostas                    | 5 (cinco) dias úteis prorrogáveis                      |
|                                 | 10 (dez) dias úteis                                    |
|                                 | 20 (vinte) dias  |
|                                 | 30 (trinta) dias após o recebimento do relatório final |
|                                 | 60 (sessenta) dias                                     |
|                                 | 90 (noventa) dias                                      |
| <b>Sanepar – Estudo de Caso</b> | <b>10 (dez) dias prorrogáveis</b>                      |

Fonte: Elaborado pelo autor.

### **Prazo para encaminhamento do Plano de Ação – Sanepar**

Na Sanepar, o prazo é definido em regimento interno, que determina que o prazo será de até dez (10) dias para encaminhar o Plano de Ação, sendo possível a dilação do referido prazo quando analisado e autorizado pela Gerência de Auditoria Interna. Nos casos em que a resposta da área auditada não for encaminhada a gerência da auditoria dentro do prazo estabelecido, de maneira a permitir a apresentação do relatório em conjunto com o plano de ação, a gerência da área auditada deve responder ao Conselho de Administração, por escrito, e com cópia a sua diretoria, dentro de três (03) dias da data da apresentação do relatório, apontando os planos a serem executados e a justificativa do não cumprimento do prazo.

Na nona pergunta, procurou saber a metodologia adotada pelas empresas pesquisadas para formalização do Plano de Ação, no entanto, sete empresas afirmaram que utilizam a ferramenta 5W2H para definir prazos e responsabilidades para implementar as recomendações, que corresponde a 70%.

### **Metodologia Aplicada ao Plano de Ação - Sanepar**

Na Sanepar como a maioria das empresas pesquisadas, compartilha com esta ferramenta extremamente útil e flexível e com inúmeras possibilidades, que torna mais palpável o plano de ação, de forma clara e eficiente, definindo o que será feito, por quê, onde, quem irá fazer, quando será feito, como e dependendo do caso, quanto custará.

Com relação a empresa que não utiliza a metodologia 5W2H, não foi possível identificar qual ferramenta adota para definir responsabilidade e prazo, por se tratar de pergunta tipo dicotômica.<sup>10</sup>

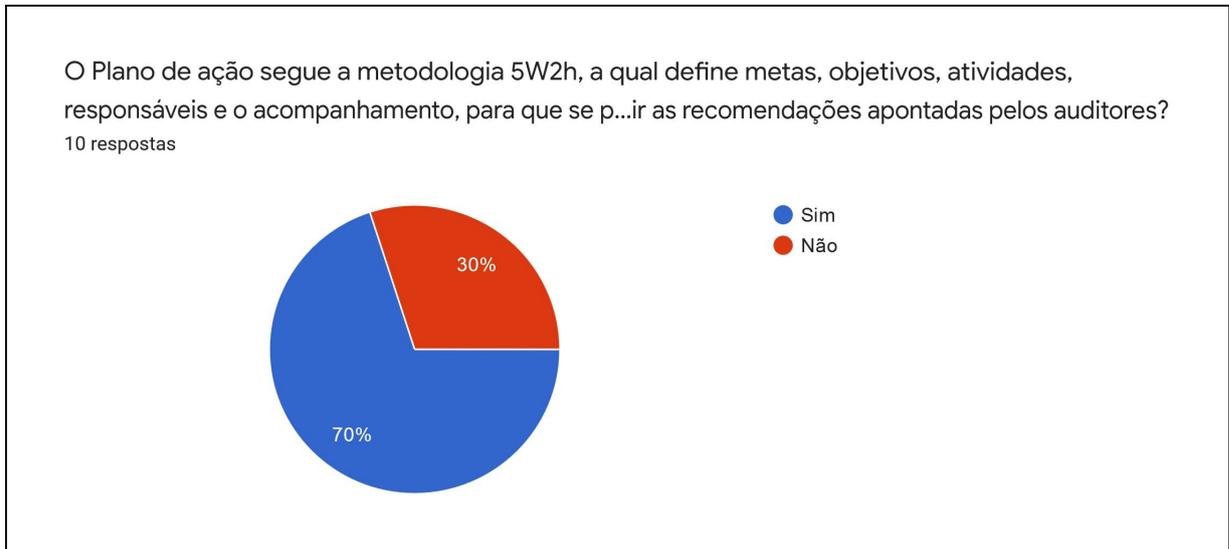


Gráfico VI  
Fonte: Formulários Google

Na décima pergunta, procurou saber quem seria o responsável pela avaliação de eficácia da ação proposta pela auditado para a solução da não conformidade, e que esteja alinhada com as recomendações, sendo que 80% das empresas pesquisadas afirmaram que a responsabilidade é da equipe de auditores que realizaram os trabalhos e formalizaram o relatório de auditoria. E duas empresas (20%) revelaram que os avaliadores não de responsabilidade da equipe de auditores que emitiram as recomendações.

### **Responsáveis pela Avaliação da Eficácia do Plano de Ação - Sanepar**

Na Sanepar compartilha com a maioria das empresas pesquisadas, cuja avaliação das ações propostas no plano de ação é de responsabilidade da equipe de auditores que emitiu as recomendações. Na gerência de auditoria atualmente os procedimentos de monitoramento é realizado por um colaborador da gerência (*Staff*), o

<sup>10</sup> Pergunta tipo dicotômica - Uma pergunta que só tem duas opções de resposta, que geralmente são "sim/não", "concordo/discordo" ou "verdadeiro/falso".

qual acompanha o registro do plano de ação no sistema informático corporativo, e após sua confirmação e aprovação pela equipe de auditoria, na sequência inicia-se o monitoramento de fato, com o acompanhamento de prazos para sua implementação, sendo comprovada a sua efetivação mediante evidências encaminhadas pela gerência auditada. A comprovação da evidência registrada pelo auditado não é de responsabilidade da equipe de auditores, os quais poderão ser consultados em eventuais dúvidas técnicas, mas não serão responsáveis pela mudança de *status* passando para “Atendido”, “Atendido Parcialmente” e “Não Atende”.



Gráfico VII  
Fonte: Formulários Google

Na décima primeira pergunta, procurou-se saber o percentual de encaminhamento de plano de ação em relação ao número de auditorias de gestão realizadas no período, nesse contexto, há aspecto relevante que possa existir relação direta com as respostas da sexta e sétima pergunta, no que se refere na determinação de prazo para o encaminhamento do Plano de ação. No gráfico VIII, mostra que cinco empresas pesquisadas (50%) afirmaram que receberam apenas 10% a 50% dos planos de ação esperados. Já uma empresa afirma que recebeu de 50% a 80% do esperado, e quatro empresas se destacam com maior percentual de retorno dos planos de ação, que ficou em torno de 80% a 100% de devolutiva.

### Encaminhamento do Plano de Ação dos relatórios entregues em 2018 - Sanepar

Na Sanepar por estar em seu regimento interno a definição de prazo e responsabilidade perante a gerência auditada, o retorno dos planos de ação é de 100%.

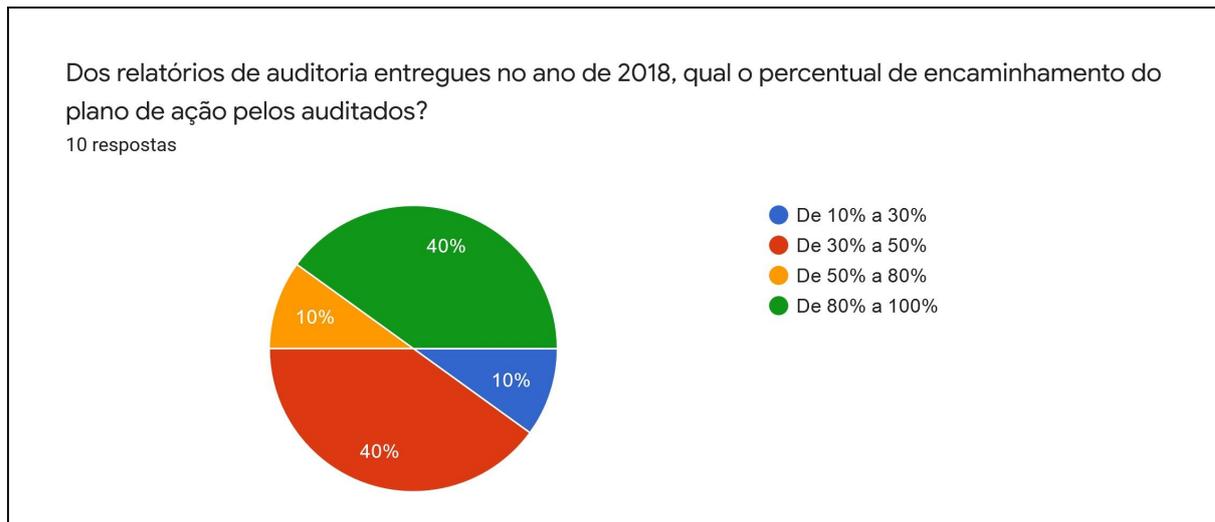


Gráfico VIII  
Fonte: Formulários Google

Na décima segunda pergunta, tem como objetivo avaliar os prazos médios estipulados pelos auditados para implementar as ações propostas no plano de ação, visto que tais ações dependerão de diversos fatores que serão abordados nas respostas subsequentes. No Gráfico IX, mostra que em cinco empresas há um predomínio no prazo médio de até seis meses para implementar a ação proposta, que corresponde a 50%, e quatro empresas (40%) o seu prazo médio decorre entre seis meses a um ano, e apenas uma empresa em que o prazo médio ultrapassa um ano.

### Prazos Médios para Atender as Recomendações - Sanepar

Na Sanepar, os prazos médios para implementação das ações transcorrem de um mês a seis meses, situação compartilhada com 50% das empresas pesquisadas.

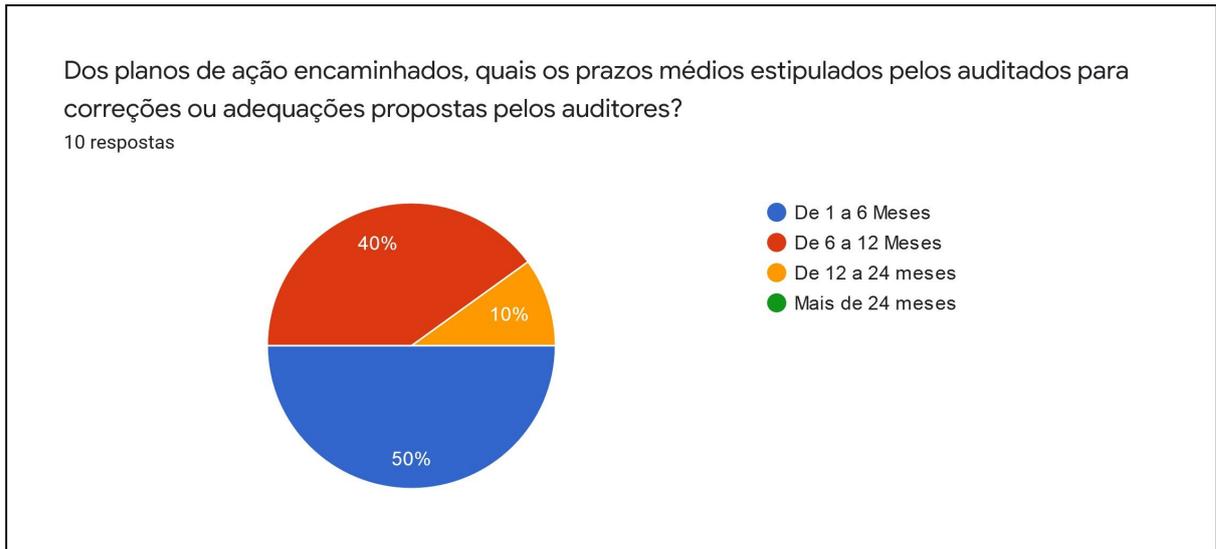


Gráfico IX  
Fonte: Formulários Google

A décima terceira pergunta, está relacionada a eficiência do planejamento das áreas auditadas em cumprir o prazo que foi proposto no plano de ação. No Gráfico X, evidencia que quatro empresas tiveram atrasos expressivos nos planos de ação, sendo confirmado o atraso em torno de 10% a 50% na implementação das ações, nestes casos não houve questionamentos sobre o encaminhamento de justificativa ou dilação de prazo, mas que reflete a ausência de comprometimento a efetividade das recomendações, bem como a exposição aos riscos. Em quatro empresas pesquisadas a ocorrência de atraso na implementação das ações ficou no percentual de 50% a 80%. Cabe ressaltar que esse atraso ainda que aquém do desejado, e somente duas empresas confirmaram que o cumprimento de prazo é de 80% a 100%, que corresponde apenas 20% das empresas pesquisadas.

### **Cumprimento dos Prazos estipulados nos Planos de Ação - Sanepar**

Na Sanepar, o processo de monitoramento consiste em um acompanhamento frequente dos cronogramas para implementação das ações propostas pelos auditados, que contribui para o percentual de 80% a 100% do cumprimento dos prazos.

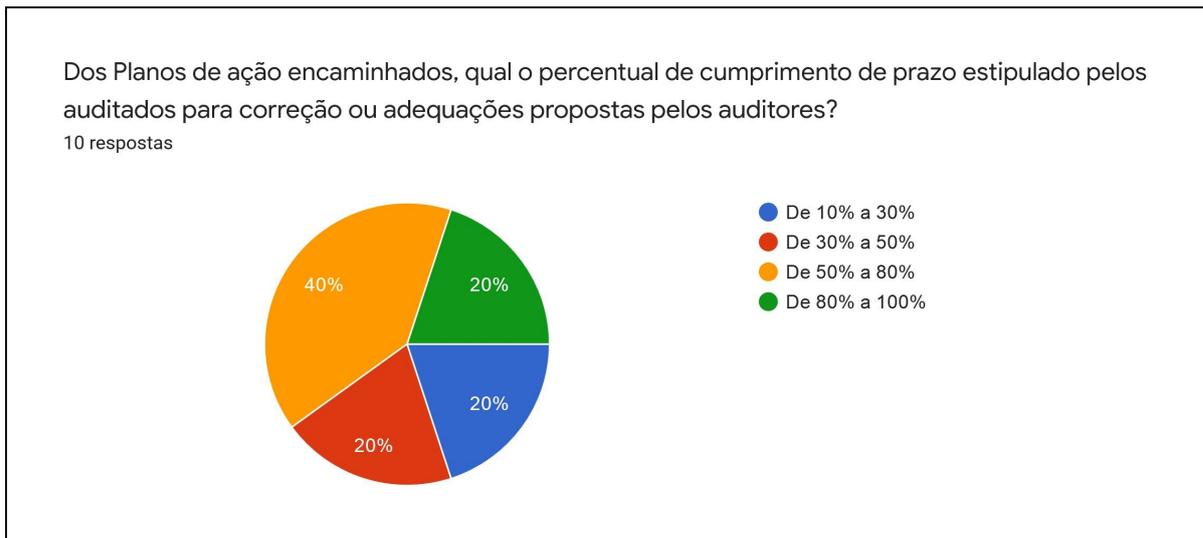


Gráfico X  
Fonte: Formulários Google

A décima quarta pergunta, procurou saber quais ferramentas as empresas pesquisadas utilizam para evidenciar junto ao auditado a efetivação da ação proposta no plano de ação. No Gráfico XI, nos mostra que, na ferramenta “Sistema Corporativos” 100% das empresas pesquisadas afirmaram que utilizam este meio para comprovar a efetividade da ação, e a segunda ferramenta mais utilizadas pelas empresas é a “Verificação em Campo (In loco)” e a terceira é o “Envio de informação pelo auditado”, neste caso é importante haver um complemento de registro como: registro fotográfico ou citação de controles internos, que possam auxiliar o auditor para que possa comprovar a referida efetividade.

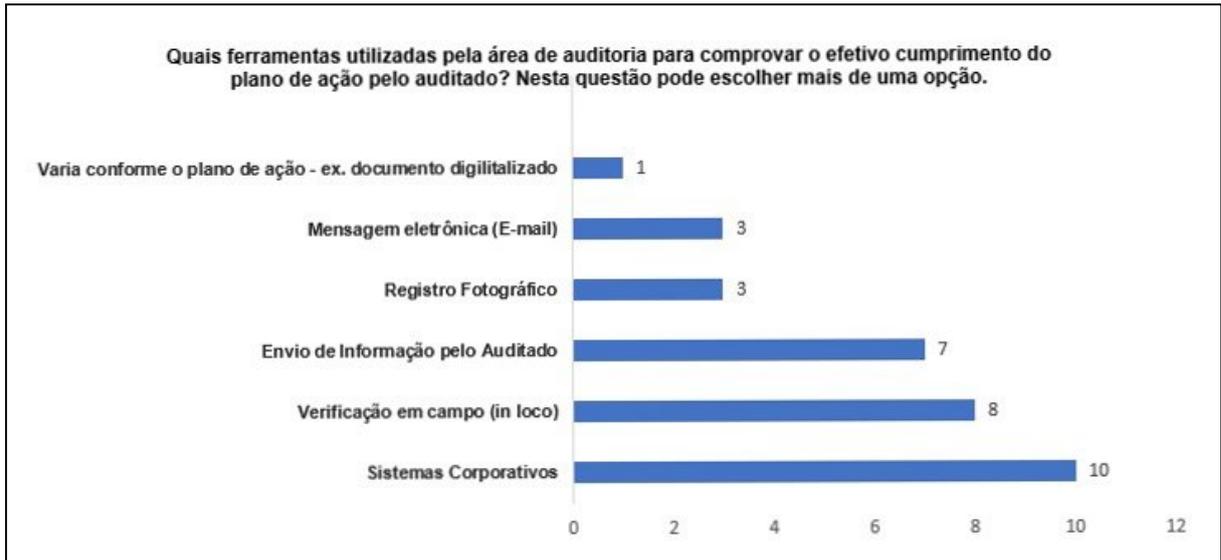


Gráfico XI  
Fonte: Formulários Google

### Ferramentas de Monitoramento - Sanepar

No Gráfico XII, mostra as ferramentas utilizadas pela Sanepar no processo de monitoramento, com objetivo de evidenciar de forma efetiva a implementação da ação proposta pelo auditados.

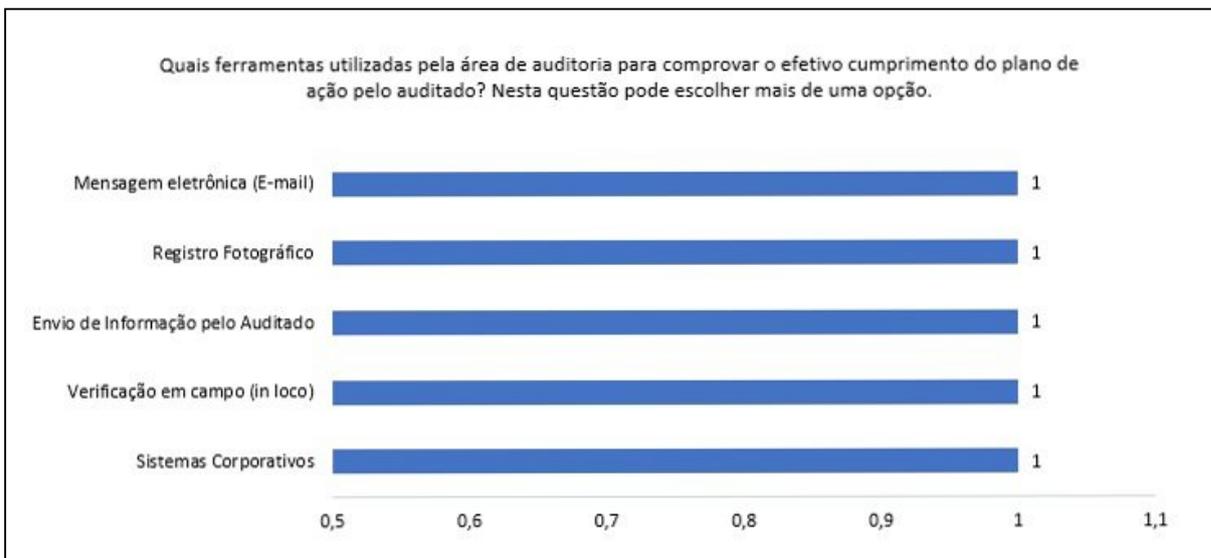


Gráfico XII  
Fonte: Elaborado pelo autor

A décima quinta pergunta, procurou saber quais os recursos necessários para que o auditado possa atender o cumprimento de ações propostas no plano de ação, baseadas nas recomendações emitidas pela equipe de auditores. No Gráfico XII, evidencia que muitos recursos tanto financeiros como de governança corporativa são essenciais para promover as ações propostas. Como cada empresa poderia optar por mais de um recurso, portanto, colocando em ordem de classificação por aplicação, nota-se que as opções mais escolhidas foram “Treinamentos” e “Normas Internas” e seguida vieram “Investimentos”, “Políticas Internas”, “Custos e Despesas”, “Recursos Humanos”, Apoio da Alta Administração”, “Cumprimento legal”, “Código de Conduta”, “Regimento Interno” e por fim tão importância quanto aos demais recursos Customização e Implantação de Sistemas informatizados Corporativos, que também representam grande impacto financeiro na Companhia.



Gráfico XIII  
Fonte: Formulários Google

### Recursos Empregados pelos Auditados nas Recomendações - Sanepar

No Gráfico XIV, mostra as ferramentas utilizadas pela Sanepar no processo de monitoramento, com objetivo de evidenciar de forma efetiva a implementação da ação proposta pelo auditados.



Gráfico XIV  
Fonte: Elaborado pelo autor

Na décima sexta pergunta, trata da questão de utilizar indicadores para identificar a eficácia de um processo ou atividade executada em uma determinada área da Companhia. No Gráfico XV, mostra que seis empresas respondentes afirmaram que utilizam o indicador para medir o grau de eficácia do plano de ação na comprovação da efetividade das recomendações emitidas pela equipe de auditores, que correspondem a 60%. Não foi possível identificar qual método utilizado pelos 40% das empresas pesquisadas para realizar a referida medição.

### Indicador de Eficácia do Plano de Ação - Sanepar

Na Sanepar, o processo de monitoramento não contempla um método formalizado para medição da eficácia em relação a efetividade das ações propostas mediante as recomendações emitidas pelas equipes de auditores.

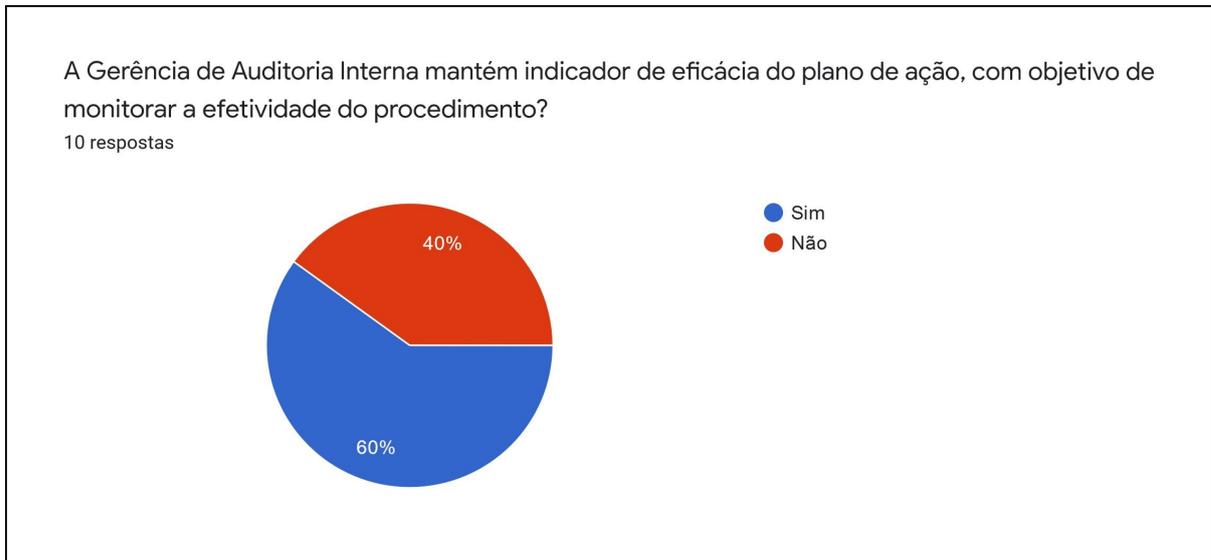


Gráfico XV  
Fonte: Formulários Google

Na décima sétima pergunta, denota-se o compromisso da auditoria interna em repassar ao Comitê de Auditoria Estatutária os resultados efetivos dos trabalhos que vem desempenhando, e mostrar o seu papel perante a Companhia, que é avaliar com eficácia os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos. No Gráfico XIV, mostra que 100% das empresas pesquisadas estão alinhadas com seu papel perante o comitê.

### **Reporte do Monitoramento ao Comitê de Auditoria - Sanepar**

Na Sanepar, está definido no regimento interno o compromisso da gerência de auditoria de reportar periodicamente ao Comitê de Auditoria sobre os trabalhos desenvolvidos e os seus resultados.

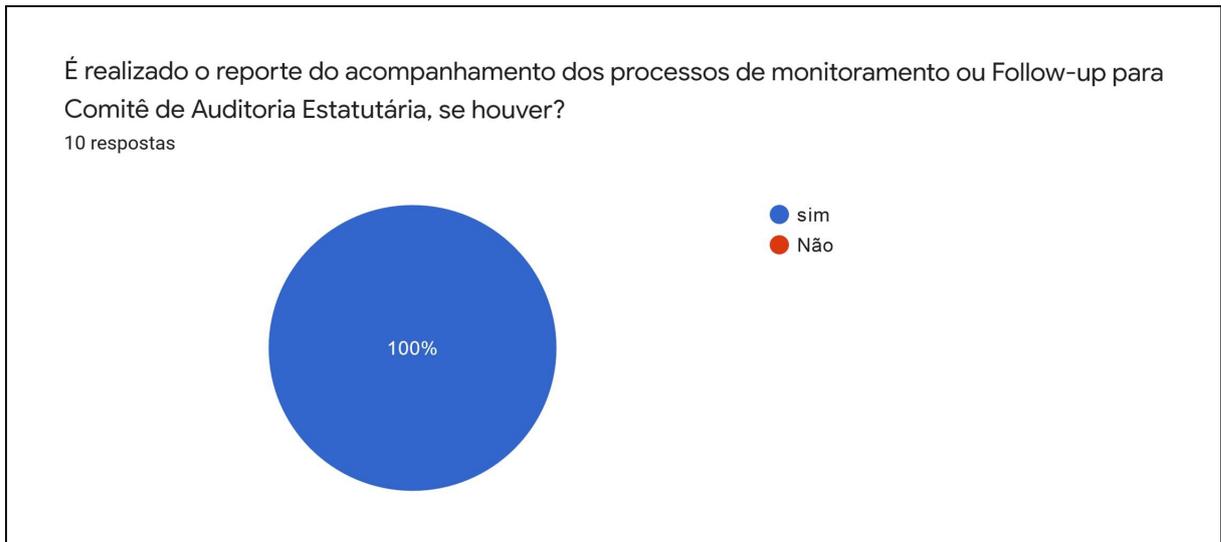


Gráfico XVI  
Fonte: Formulários Google

Na décima oitava pergunta, procurou saber se auditoria interna faz o reporte do processo de monitoramento das recomendações e a confirmação de sua efetiva realização perante o Conselho de Administração. No Gráfico XVII, mostra que 80% das empresas pesquisadas fazem o reporte ao Conselho de Administração, pois compete a auditoria interna oferece conhecimentos, atuando como catalisadora para que a administração e o conselho tenham uma compreensão mais profunda dos processos e estruturas de governança.

### **Reporte do Monitoramento ao Conselho de Administração - Sanepar**

Na Sanepar, está definido no regimento interno o compromisso da gerência de auditoria de reportar periodicamente ao Conselho de Administração sobre os trabalhos desenvolvidos e os seus resultados.

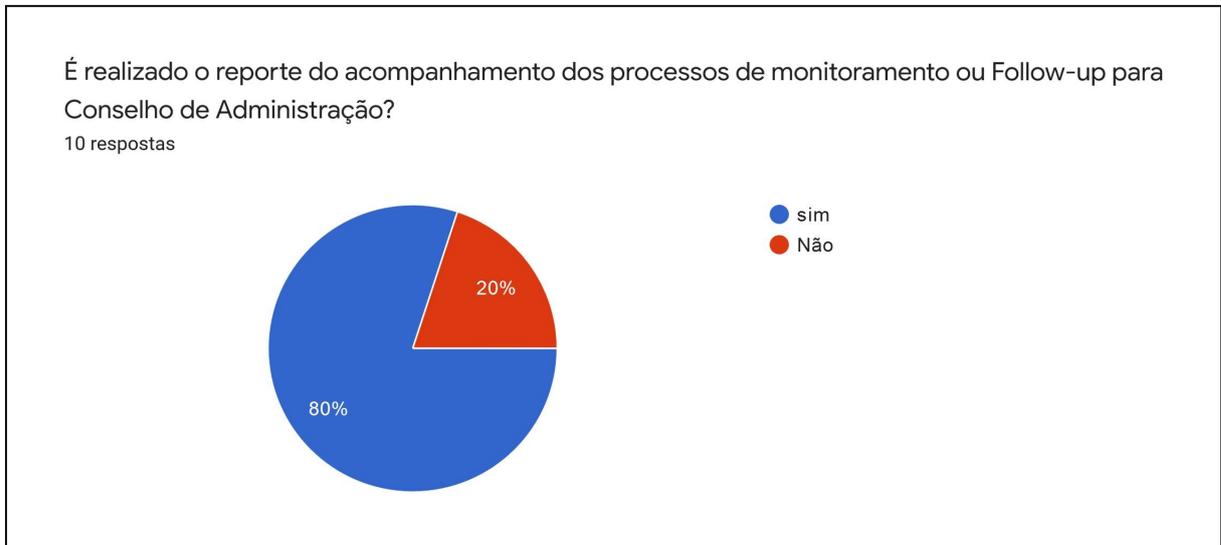


Gráfico XVII  
Fonte: Formulários Google

## 5. CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo, demonstrar a importância da atividade dentro do processo de monitoramento na área de auditoria interna das empresas, apesar de não haver qualquer determinação legal ou normativa, que obrigue a inserção deste procedimento na rotina das companhias estatais de saneamento, que participaram da pesquisa. O importante que 100% das empresas que responderam ao formulário, confirmaram que realizam o procedimento de monitoramento, talvez não utilizando esta terminologia, mas aplicando a metodologia para buscar o resultado final dos trabalhos de auditoria, que é a efetiva implementação das ações propostas no plano de ação, que foram alinhadas com as recomendações emitidas pela equipe de auditores.

A pesquisa revelou que a estrutura de auditoria interna de quatro empresas são equivalentes com a da Sanepar, que é o estudo de caso, e seis empresas com estrutura mais reduzidas, que denota-se que a estrutura está relacionada ao porte necessário para o atendimento dos municípios, neste quesito, conclui-se que independentemente da estrutura disponível pelas auditorias internas, o processo de monitoramento precisa ser atuante e que agregue valor à Companhia, buscando resultados que aumentem a geração de receita, contribuam com a redução de custos e despesas e ao mesmo tempo promovam melhorias operacionais.

Apesar de ser um dos objetivos da pesquisa, a identificação de um padrão dentro do grupo pesquisado, neste estudo, porém, a intenção foi de buscar melhorias nos procedimentos de monitoramento, tanto a empresa utilizada como estudo de caso, como para as demais empresas pesquisadas, e que após terem acesso ao resultado deste trabalho em momento oportuno, poderão avaliar seus procedimentos adotados e compará-los com outras Companhias, identificando pontos que possam aprimorar ou até mesmo se adequar para obter o resultado desejado.

A pesquisa revelou também, o compromisso dos auditados em geral, em definir a previsão de prazo para implementação das ações em até seis meses, essa atitude demonstra o interesse pela breve regularização da não conformidade, bem como ser ágil em restabelecer a eficiência dos processos na Companhia. Este ato denota-se o

comprometimento e valorização com os trabalhos das equipes da auditoria interna. Por outro lado, notou-se na pesquisa, que 80% das empresas confirmaram que houve atraso por parte dos auditados no cumprimento dos prazos em relação a implementação das ações propostas no plano de ação.

Neste sentido, entende-se que há uma necessidade de parceria entre auditoria interna e auditado no momento de prever os prazos para implementação, revendo todos os detalhes em relação a demanda, como: trâmite processual interno da Companhia, disponibilidade de recursos financeiros ou operacionais e prazos para eventuais contratações.

A pesquisa mostrou com muito objetivo as ferramentas adotadas no processo de monitoramento, as quais são eficazes e eficientes para evidenciar as ações propostas, desde que sejam comprovadas de forma efetiva pelo auditor. Em todos os casos, a aplicabilidade proporciona resultado satisfatório e será de grande valia à todas as empresas, sejam públicas ou privadas.

Do mesmo modo, a pergunta relacionada aos recursos mais aplicados para implementação das ações propostas, o resultado apurado não está diretamente relacionado ao perfil ou a cultura de cada empresa, mas um padrão de deficiência, que também serve de exemplo para outras Companhias.

Nas empresas respondentes da pesquisa, o nível de reporte ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração é condizente com os padrões internacionais, um aspecto positivo, e que contribui para valorizar a auditoria interna, diante do compromisso de mostrar resultados perante a organização.

Na comparação do resultado da pesquisa com o estudo de caso, constatou-se que o processo de monitoramento na Sanepar já está estruturado e em fase de consolidação pela gerência de auditoria, situação aparentemente encontrada em algumas empresas pesquisadas, portanto, temos que estar sempre em buscas de melhorias e novas metodologias, que tornem o processo mais eficaz e ágil no resultado.

Com o propósito de contribuir com a empresa estudo de caso, vale destacar como ponto positivo a formalização do prazo para devolutiva do plano de ação no Regimento Interno da Auditoria, determinando a responsabilidade perante ao auditado.

Por outro lado, sendo um ponto fraco, a necessidade de aumentar o prazo da devolutiva do plano de ação, que passaria de 10 (dez) dias para 20 (vinte) dias.

Tal recomendação visa proporcionar maior prazo ao auditado, com maior tempo para definir as ações, as quais possam ser melhores elaboradas, de forma coerentes e exequíveis no determinado prazo. Ressalta-se que, apesar do percentual do cumprimento do prazo de encaminhamento ser de 100%, mas em virtude da análise do resultado da pesquisa.

Outro ponto fraco observado, refere-se a responsabilidade pela comprovação da efetiva implementação da ação proposta por meio das evidências encaminhadas pelos auditados, no momento da pesquisa, este procedimento estava sob a responsabilidade do colaborador (*Staff*). Neste caso, recomenda-se que esta atribuição seja da equipe de auditores que formularam as recomendações.

Este trabalho não deve ser uma conclusão sobre este tema, pois a pesquisa sobre o processo de monitoramento não deve se esgotar, em razão de sua relevância no resultado das auditorias de gestão, e se espera que o presente estudo possa contribuir para aumentar o grau de eficácia nos procedimentos de monitoramento das empresas.

## 6. REFERÊNCIAS

ANDREZO, A.F. e LIMA, I. S. **Mercado Financeiro – aspectos históricos e conceituais**, FIECAFI/USP. São Paulo: Pioneira, 1999.

ATTIE, W. **Auditoria interna: conceitos e aplicações**. 7º Edição. São Paulo: Atlas, 2018.

BRASIL1. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL2. CFC: Conselho Federal de Contabilidade, NBC T 12 - Da Auditoria Interna. DF, Brasília. Disponível em: [http://www.crc.org.br/legislacao/normas\\_tec/pdf/normas\\_tec\\_rescfc0986\\_2002.pdf](http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0986_2002.pdf). Acesso em 28 jun. 2019.

BRASIL3. CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamentos, DF, Brasília, Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em 28 jun. 2019.

BRASIL4. Tribunal de Contas da União - TCU. ISSAI 3200. Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superioresissai/> Acesso em: 15 de maio de 2020.

BRASIL5. O Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2017/12/cgu-aprova-manual-de-orientacoes-tecnicas-de-auditoria-interna-do-executivo-federal> . Acesso em: 16 novembro 2018.

BRASIL6. Tribunal de Contas da União - TCU. Manual de Auditoria Operacional. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/novo-manual-de-auditoria-operacional-esta-em-consulta-publica.htm>. Acesso em: 23 de março de 2020.

BRASIL7. Universidade federal de Minas Gerais - AUDITORIA-GERAL. Manual de Auditoria Interna. 2ª Versão. 2013. Disponível em: [https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/manual\\_2a\\_verso\\_revisado.pdf](https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/manual_2a_verso_revisado.pdf). Acesso em: 15 de maio de 2020.

Castanheira, N. (2007). Auditoria interna baseada no risco. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria - Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho, Portugal.

CONAB. Companhia Nacional de Abastecimento. Manual de Auditoria Interna. Coaud.2ª Edição: DF, Brasília, Disponível em:

<<http://www.conab.gov.br/conabweb/download/nupin/ManualdeAuditoriaInterna.pdf>>. Acesso em 10 mai. 2019.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2016.

CRUZ, V. A. G. **Metodologia da Pesquisa Científica: Sistemas V** – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4ª ed. Atualizada. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 1991.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1982.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**: 4ª ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDENBERG, M. **A Arte de Pesquisar**. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Record, 2004.

HOOG, W. A. Z.; CARLIN, E. L. B. Manual de Auditoria Contábil. 4.º edição, Curitiba: IIA BRASIL. Relatórios de Auditoria - Comunicando Resultados dos Trabalhos de Avaliação. Disponível em: <https://global.theiia.org/translations/Pages/Portuguese-Translations.aspx>. Acesso em: 06 outubro 2018.

JUND, Sérgio. Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. Rio de Janeiro: Consulex, 2002.

MAGNABOSCO, N. Auditoria prática: normas de auditoria interna e externas analisadas e comentadas, Curitiba: Ithala, 2018.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, amostragem e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. 1 ed., São Paulo: Atlas, 2006.

PAGLIATO, W. **Manual de Auditoria**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2011.

PARANÁ1. SANEPAR: **Regimento Interno da Auditoria**, Curitiba, disponível em: <http://ri.sanepar.com.br/governanca-corporativa/regimentos-internos>. Acesso em 15 mai. 2019.

Pardini, E. Person. **E-Book Auditoria Interna Básica**. São Paulo. Disponível em: <https://www.crossoverbrazil.com/papers/EBOOK%20-%20Auditoria%20Interna%20B%C3%A1sica.pdf>. Acesso em: 22 de maio de 2020.

PAULA, M. G. M. A. **Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

Portal da auditoria. Diferenças Básicas entre Auditoria Interna e Auditoria Externa. Disponível em: <<https://portaldeauditoria.com.br/diferencas-basicas-entre-auditoria-interna-e-auditoria-externa/>>. Acesso em: 15 novembro 2018.

Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 35, p. 22 - 34, maio/agosto 2004.

SANTOS, G. R. C. M.; MOLINA, N. L.; DIAS V. F. **Orientações e Dicas Práticas para Trabalhos Acadêmicos**. Curitiba: Ibope, 2007.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; GOMES, J. M. M. **Fundamentos de Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SIBI – Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Paraná - UFPR, Curitiba, disponível em: <https://www.portal.ufpr.br/>. Acesso em 27 nov. 2019.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

## 7. ANEXO

Anexo I - Formulário de Pesquisa de Campo

**Auditoria de Monitoramento ou Follow-up**  
**Pesquisa de conclusão do curso MBA em Auditoria Integral - Universidade**  
**Federal do Paraná - UFPR**

1) Qual é a sua empresa? \*

2) Qual é seu cargo na área de Auditoria Interna? \*

- Superintendente
- Gerente
- Coordenador
- Assistente
- Auditor Interno
- Outro:

3) Quantas pessoas compõem o quadro de empregados na área de Auditoria Interna? \*

- De 0 a 5 empregados
- De 10 a 15 empregados
- De 15 a 20 empregados
- Mais de 20 empregados

4) Quantos empregados executam atividade de Auditor Interno? \*

- De 2 a 6 auditores
- De 6 a 10 Auditores
- De 10 a 15 Auditores
- Mais de 15 auditores

5) Quantas auditorias de gestão foram realizadas e concluídas no ano de 2018? (Auditoria de gestão compreende na avaliação de um processo administrativo ou operacional e atende programação específica do planejamento anual de auditoria. Tem por finalidade o exame cuidadoso e sistemático das atividades desenvolvidas em determinado processo ou área, cujo objetivo é a verificação se eles estão de acordo com as disposições planejadas e/ou normatizadas, bem como, garantir a qualidade, confiabilidade dos sistemas e melhoria da eficácia do processo) \*

6) Nas auditorias de gestão o auditor realiza reunião inicial e de encerramento com o auditado?

- Sim
- Não
- Somente reunião inicial
- Somente reunião de encerramento

7) Há prazo para os auditados apresentarem o plano de ação frente as não conformidades apontadas pelos auditores no relatório de auditoria? \*

- Sim
- Não

8) Se a resposta da questão anterior for "Sim", favor informar qual é o prazo?

9) O Plano de ação segue a metodologia 5W2h, a qual define metas, objetivos, atividades, responsáveis e o acompanhamento, para que se possa concluir as recomendações apontadas pelos auditores?

- Sim
- Não

10) Os Planos de ação encaminhados pelos auditados passam por avaliação de eficácia perante as não conformidades, tendo como avaliadores os auditores responsáveis na formalização dos relatórios de auditoria?

- Sim
- Não

11) Dos relatórios de auditoria entregues no ano de 2018, qual o percentual de encaminhamento do plano de ação pelos auditados?

- De 10% a 30%
- De 30% a 50%
- De 50% a 80%
- De 80% a 100%

12) Dos planos de ação encaminhados, quais os prazos médios estipulados pelos auditados para correções ou adequações propostas pelos auditores?

- De 1 a 6 Meses
- De 6 a 12 Meses
- De 12 a 24 meses
- Mais de 24 meses

13) Dos Planos de ação encaminhados, qual o percentual de cumprimento de prazo estipulado pelos auditados para correção ou adequações propostas pelos auditores?

- De 10% a 30%
- De 30% a 50%
- De 50% a 80%
- De 80% a 100%

14) Quais ferramentas utilizadas pela área de auditoria para comprovar o efetivo cumprimento do plano de ação pelo auditado? Nesta questão pode escolher mais de uma opção.

- Verificação em campo (In loco)
- Sistemas corporativos
- Registro Fotográfico
- Mensagem eletrônica (E-mail)
- Envio de informação pelo auditado
- Outro:

15) Dos planos de ação, quais os recursos abaixo são empregados pelos auditados para correções ou adequações propostas pelos auditores? Nesta questão pode escolher mais de uma opção.

- Investimento
- Custos ou Despesas
- Recursos Humanos
- Treinamentos
- Políticas Internas
- Apoio da Alta Administração
- Regimento Interno
- Código de Conduta
- Normas Internas
- Cumprimento Legal (Trabalhista, Cível, Tributária ou Ambiental)
- Outro:

16) A Gerência de Auditoria Interna mantém indicador de eficácia do plano de ação, com objetivo de monitorar a efetividade do procedimento?

- Sim
- Não

17) É realizado o reporte do acompanhamento dos processos de monitoramento ou Follow-up para Comitê de Auditoria Estatutária, se houver?

- Sim
- Não

18) É realizado o reporte do acompanhamento dos processos de monitoramento ou Follow-up para Conselho de Administração?

- Sim
- Não