



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SIMONE SCHLUMBERGER SCHEVISBISKI

**ESTUDO DA AUDITORIA INTERNA PARA AGREGAR VALOR ÀS  
ORGANIZAÇÕES**

CURITIBA

2020

SIMONE SCHLUMBERGER SCHEVISBISKI

**ESTUDO DA AUDITORIA INTERNA PARA AGREGAR VALOR ÀS  
ORGANIZAÇÕES**

Monografia apresentado 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. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2020

## RESUMO

O crescimento econômico trouxe a necessidade de se buscar mecanismos que oferecessem ao investidor segurança na tomada de decisão e para a sociedade, em relação à atividade do Estado, na aplicação de recursos. A função da auditoria contempla os pressupostos de segurança e governança, no efetivo exercício para assegurar a conformidade das transações empresariais e governamentais. A partir desse contexto o objetivo do trabalho foi avaliar a auditoria interna e o valor que esta função agrega às organizações. Trata-se de uma pesquisa descritiva e explicativa, de natureza documental e bibliográfica. E quanto a tipologia da pesquisa classifica-se como qualitativa. Foi levantado o referencial teórico do trabalho que abordou os conceitos da auditoria no mundo e no Brasil. Destacando a classificação da auditoria interna e externa, governança, planejamento empresarial e controle. E por fim o conceito de valor organizacional e a geração de valor para subsidiar o entendimento do objetivo do estudo. Os resultados apontaram que a função da auditoria interna gera valor às organizações quando contribui para o processo de redução à exposição dos riscos, aumento da conformidade e verificação da eficácia dos controles internos. E somado a isso, o alinhamento da função de auditoria interna com a primeira e segunda linha de defesa e ao planejamento estratégico que resultam em um ciclo virtuoso de excelência para o aperfeiçoamento gerencial, voltado aos resultados. Materializado no propósito de agregar valor na missão, visão e objetivos da organização de curto, médio e longo prazo.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Linhas de Defesa, Cadeia de Valor, Geração de Valor à Organização.

## **ABSTRACT**

*Economic growth brought about the need to seek mechanisms that would offer the investor security in decision making and society, in relation to the State's activity in the application of resources. The audit function covers security and governance assumptions, in the effective exercise to ensure the compliance of business transactions. From this context, the objective of the work was to evaluate the internal audit and the value that this function adds to organizations. It is a descriptive and explanatory research, of documentary and bibliographic nature. And the type of research is classified as qualitative. The theoretical framework of the work that addressed the concepts of auditing in the world and in Brazil was raised. Highlighting the classification of internal and external audit, governance, business planning and control. Finally, the concept of organizational value and the generation of value to support the understanding of the objective of the study. The results showed that the internal audit function creates value for organizations when it contributes to the process of reducing risk exposure, increasing compliance and verifying the effectiveness of internal controls. In addition to this, the alignment of the internal audit function with the first and second lines of defense and strategic planning that result in a virtuous cycle of excellence for managerial improvement, focused on results. Materialized in order to add value in the organization's mission, vision and objectives in the short, medium and long term.*

*Key words: Internal Audit, Lines of Defense, Value Chain, Value Generation to Organization.*

## **AGRADECIMENTOS**

Dedico essa monografia à Deus por possibilitar o crescimento profissional e pessoal, à minha família pelo apoio e compreensão dos momentos de ausência, aos novos colegas pela oportunidade de ampliar as relações pessoais e profissionais, aos meus líderes e ao Professor Dr. Blênio Cezar Severo Peixe pela orientação, apoio e confiança no trabalho realizado.

## FICHA DE APROVAÇÃO

SIMONE SCHLUMBERGER SCHEVISBISKI

ESTUDO DA AUDITORIA INTERNA PARA AGREGAR VALOR ÀS ORGANIZAÇÕES

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

---

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

Orientador – Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

---

Prof. ....

Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

---

Prof. ....

Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

---

Prof. ....

Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Curitiba, 15 de julho de 2020.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - ELEMENTOS BÁSICOS DO PROCESSO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	23
FIGURA 2 - MODELO DE ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA.....	25
FIGURA 3 - NÍVEIS DE DECISÃO E TIPOS DE PLANEJAMENTO.....	26
FIGURA 4 - O PLANEJAMENTO NOS TRÊS NÍVEIS DA EMPRESA .....	27
FIGURA 5 - MODELO DE TRÊS LINHAS DE DEFESA.....	29
FIGURA 6 - DUAS VISÕES DA CRIAÇÃO DE VALOR .....	33
FIGURA 7 - CADEIA DE VALOR .....	36
FIGURA 8 - DIMENSÃO E INTER-RELACIONAMENTO AUDITORIA INTERNA .....	37
FIGURA 9 - FUNDAMENTOS TÉCNICOS DA AUDITORIA INTERNA – IPPF .....	39
FIGURA 10 - RELAÇÃO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA.....	50
FIGURA 11 - RELAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NA GERAÇÃO DE VALOR .....	51
FIGURA 12 - CADEIA DE VALOR AUDITORIA INTERNA.....	52

## LISTA DE SIGLAS

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

*ex-post-facto* – “a partir do fato passado”

IASB - *International Accounting Board*

IAIB - Instituto de Auditores Independentes do Brasil

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contabilidade

IBCA - Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IFAC -Federação Internacional de Contadores,

IIA – Instituto dos Auditores Internos

IPPF's – *International Professional Practices Framework*

ISO - *International Organization for Standardization*

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

PMI - *Project Management Institute*

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
1.1 CONTEXTO DO PROBLEMA.....	10
1.2 OBJETIVOS .....	12
1.2.1 Objetivo Geral .....	12
1.2.2 Objetivos Específicos .....	12
1.3 JUSTIFICATIVAS .....	12
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>14</b>
2.1 AUDITORIA .....	14
2.1.1 Conceito e origem da auditoria no mundo .....	14
2.1.2 A origem da auditoria no Brasil .....	17
2.1.3 Classificação e Conceito .....	19
2.2 GESTÃO .....	22
2.2.1 Governança .....	22
2.2.2 Planejamento Empresarial .....	24
2.2.3 Controle .....	27
2.3 VALOR ORGANIZACIONAL .....	31
2.3.1 Conceito.....	31
2.3.2 Geração de Valor .....	34
2.4 AUDITORIA INTERNA.....	36
2.4.1 Dimensão e Inter-relacionamento.....	37
2.4.2 Fundamentos Técnicos .....	38
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>42</b>
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	44
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS .....	44
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA .....	45
3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES .....	45
<b>4 DESENVOLVIMENTO DA ANÁLISE</b> .....	<b>46</b>
4.1 Auditoria Interna e o Planejamento Estratégico.....	46
4.2 Auditoria Interna e o Controle Interno.....	47
4.3 Auditoria Interna e a Primeira e Segunda Linha de Defesa .....	49
4.4 Auditoria Interna e a Geração de Valor .....	50
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>55</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTO DO PROBLEMA

A economia moderna é pautada em empresas, organizações e governos com saúde financeira, econômica e organizacional que geram crescimento e valor ao meio social em que estão inseridas.

Nesta modernidade a evolução do mercado trouxe inúmeras incertezas a esse mundo empresarial, exigindo aperfeiçoamento cada vez mais rápido de sua gestão, tais como: planejamento estratégico, análises de risco, ações para a sustentabilidade, transparência, integridade e mais recentemente a proteção de dados de terceiros.

O ambiente cada vez mais regulado, seja por entes do Governo (Receita Federal, Tribunais de Contas, Ministério Público e outros), seja por agentes de classe profissional (Conselhos Federais de Administração, Econômica, Contabilidade e demais) ou por organismos normativos (COSO, ISO, PMI e etc.), contribuem cada vez mais para que ferramentas de controle e testes sejam amplamente discutidas e aplicadas de maneira que os *stakeholders* estejam protegidos de manobras que coloquem em risco seu capital e também a própria organização, impactando socialmente o meio econômico.

Nesse contexto a auditoria assume uma função essencial às administrações, oferecendo segurança, independência na atuação, confirmação das práticas de controle e resultado, ações para aferir a efetividade do gerenciamento de riscos sistêmicos, operacionais e reputacionais, além de consultoria para aperfeiçoamento dos processos e gestão.

Atualmente as grandes organizações utilizam-se da segunda e terceira linha de defesa, ou seja, programas de *compliance* por meio da governança e auditoria interna e externa onde, todos de maneira alinhada aos valores corporativos, promovam um grande salto ao aperfeiçoamento gerencial a fim de gerar valor interno e ao mercado.

Assim à medida que o meio empresarial se torna mais complexo e regulado, o grande desafio é tornar a área de auditoria interna uma função garantidora de segurança e valor.

Nesse contexto, o problema do presente trabalho consiste em: Como a auditoria interna pode agregar valor às organizações?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do presente trabalho é avaliar a auditoria interna e o valor que esta função agrega às organizações.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Verificar como a auditoria interna está alinhada ao planejamento estratégico e gerenciamento de riscos para agregar valor à organização;
- (b) Analisar a influência da primeira e segunda linha de defesa como agentes fundamentais no processo da terceira linha de defesa e
- (c) Evidenciar o desempenho da auditoria interna em conjunto com os programas de *compliance* como ferramentas de aprimoramento gerencial.

## 1.3 JUSTIFICATIVAS

A auditoria interna é uma função nas organizações de grande relevância, frente aos benefícios que proporciona no processo e a organização como um todo. Do ponto de vista teórico a auditoria interna apresenta uma função técnica na estrutura, com vistas a garantir maior segurança aos atos gerenciais, alinhamento aos objetivos estratégicos, constante monitoramento dos riscos e salvaguarda dos ativos.

Sendo assim, o presente trabalho tem como objetivo avaliar a estrutura da função, seu processo, as atividades desenvolvidas, sua interface com as demais linhas de defesa e sua importância estratégica na geração de valor às organizações e no fortalecimento da governança.

Em relação ao desempenho prático e aplicado da auditoria interna a mesma consiste em testar os controles das organizações de maneira a mitigar riscos e gerar ações de melhoria contínua para a evolução dos processos organizacionais. Desta forma a importância do presente trabalho de monografia é avaliar a organização, o

processo e resultados do trabalho da auditoria interna na melhoria das práticas de defesa organizacional.

A contribuição profissional do presente trabalho consiste em evidenciar a importância do investimento no setor de auditoria interna em razão dos resultados que proporciona às organizações e não apenas despesas, contudo, deve-se ter em foco um plano de trabalho alinhado aos objetivos estratégicos e ao mapeamento de riscos de maneira que haja uma potencialização das ações de auditoria interna.

Quanto à contribuição à sociedade o tema em estudo apresenta importância quanto a proteção em relação a ações que venham a prejudicar as partes interessadas e relacionadas, sejam: empregados, acionistas, governo e a sociedade em geral que se alicerçam nas organizações como um meio para sua existência e progresso.

Por fim, as justificativas apresentadas demonstram a relevância do tema diante dos diversos aspectos pontuados e principalmente quanto a evolução da primazia das empresas e organizações frente aos novos desafios tecnológicos e comportamentais que se vislumbram.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica buscará estudar as origens da auditoria de maneira a compreender como esta atividade expressiva tornou-se uma grande ferramenta às organizações. Dentre as espécies de auditoria será aprofundado o conhecimento para a auditoria interna e os aspectos da gestão organizacional, incluindo governança, planejamento e controle. Por fim será estudado o conceito de valor e a geração deste nas organizações de maneira a contemplar todos os aspectos necessários para análise proposta.

### 2.1 AUDITORIA

A auditoria atualmente está consolidada no mundo moderno, mas nem sempre foi assim, o estudo do conceito e da origem ajudam a entender de onde veio esta poderosa ferramenta, as espécies criadas, sua estrutura e função para que novas aplicabilidades possam ser agregadas de maneira a garantir um crescimento econômico sustentado em informações íntegras e de confiança, garantindo uma plenitude para os negócios diante da globalidade e diversidade comercial.

#### 2.1.1 Conceito e origem da auditoria no mundo

A evolução social no mundo, de uma forma geral, trouxe a cabo um novo ambiente econômico de concorrência, expansão de mercado, exigindo das corporações a ampliação para novos territórios, abertura para ingresso de capitais e sócios externos.

Para que esse sistema se consolidasse, de maneira a trazer segurança nas transações de crescimento e expansão, surgiu a exigência de controles e da comprovação por profissional independente da saúde financeira e patrimonial das empresas.

Essa atividade atualmente denominada como auditoria, já era conhecida antes de Cristo, segundo Lopes de Sá (1998), havendo ainda registros no Império Persa, em

que Dario I criou a função de “olhos e ouvidos do rei” com objetivo do cumprimento das ordens imperiais, fiscalização e cobrança de impostos, além do uso do tesouro real.

No Império Romano, os imperadores nomeavam funcionários para supervisionar as operações financeiras e prestação de contas, daí a primeira origem da palavra auditoria proveniente do latim *audire*, que significa ouvir.

Na França da Idade Média, os barões realizavam a leitura pública de suas contas, na presença de funcionários designados pela Coroa, e no fim do século XIII na Inglaterra, o rei Eduardo I, concede aos barões o direito de nomear representantes oficiais, além de ordenar até mesmo a conferência das contas do testamento da falecida esposa.

Nos estudos publicados pela IBRACON (2006) a aprovação do auditor era atestada em documentos que constituíram os primeiros relatórios de auditoria, denominados *Probatum sobre as Contas*.

A auditoria encontrou na Inglaterra um espaço para crescer principalmente pelo fato de controlar as rotas marítimas de comércio, as quais trouxeram grande expansão e a fizeram uma potência econômica mundial.

Todo esse êxito aliado a revolução Industrial do século XVIII, o surgimento de grandes empresas e seus conglomerados, o mercado de capitais e financiamentos tornaram-se necessárias a divulgação de informações contábeis, econômicas e financeiras dos agentes de crédito, investidores e agentes de controle.

Nesse sentido Attie (2011) expõem que:

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada 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.

(...)

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma ilícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.” (ATTIE, 2011, p.7).

Para que a atividade de auditoria fosse realizada de maneira a criar credibilidade ao mercado, surge então a função do Auditor, originário da palavra inglesa *to audit* que significa examinar, ajustar, corrigir e certificar.

Segundo Attie (2011), que também afirma que a nomenclatura não se restringe exclusivamente ao ramo contábil, existindo em outras diferentes atividades, sendo contudo, exercida com objetivos similares.

Desta forma, auditoria pode ser conceituada pelos renomados estudiosos como:

De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. (Crepaldi, 2002, p. 23).

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidental, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados. (LOPES DE SÁ, 1998, p. 25).

A Auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. (ATTIE, 2011, p.5).

No início da atividade de auditoria, os auditores limitavam-se a verificação da exatidão dos registros contábeis, mas com o passar do tempo o campo foi se ampliando e os exames passaram a ser mais analíticos e sistemático das realidades.

Segundo Lopes de Sá (1998) as opiniões passaram a se expressar em recomendações com alto grau de credibilidade, análises específicas passaram a ser incorporadas na função visando proteger os ativos contra a multas fiscais e fraudes, seguindo assim à uma evolução que transcenderá aos dias atuais, de acordo com os regimes políticos e econômicos das nações, o autor ainda destaca:

Os variadíssimos fins da auditoria atestam, por si só, a grande utilidade desta técnica.

A sua profundidade, pelo contato direto com os elementos, atribui a ela um caráter de grande auxiliar da análise dos balanços e das situações, requerendo cuidados especiais.

(...)

A fraude, entretanto, não pode ser excluída dos propósitos de exame do auditor.

No mundo atual, com a decadência dos princípios éticos tão acentuada, com a pobreza moral que domina as administrações de instituições públicas, bancos, grandes grupos empresariais, é impossível desconhecer desse mal social.

A corrupção assusta e a Contabilidade não pode sonegar sua contribuição na descoberta da desonestidade contra o patrimônio público e particular.

Escândalos sucessivos ocorreram requerendo o trabalho sério e competente dos auditores para a apuração das responsabilidades.

Ainda que as punições, muito curiosa e estranhamente muitas vezes não ocorram, é dever ético do auditor, quando solicitado, localizar e apurar os desfalques, as tramas, o furto, a malversação das riquezas.

Um trabalho de auditoria que deixe de ter como objetivo a descoberta de irregularidades não tem, também competência para atesta a regularidade. (LOPES DE SÁ, 1988, p.31)

Diante da amplitude de atuação da auditoria, da globalização da economia, das crises e dos riscos cada vez mais diversificados surge a necessidade de garantir a credibilidade da atividade e proteção da integridade do profissional, por meio de procedimentos e modos de aplicação da auditoria.

Para tanto, segundo o IBRACON (2006) instituições foram criadas para ditarem regramentos internacionalmente aceitos, em destaque para *International Accounting Board* – IASB, *The Institute of Internal Auditors*, e IFAC -Federação Internacional de Contadores, órgão com atribuição de implantar um padrão geral, em todo o mundo, para as normas de auditoria, todos com sede nos Estados Unidos.

### 2.1.2 A origem da auditoria no Brasil

A propagação da atividade de auditoria chegou ao Brasil no século XIX por meio dos Ingleses em razão dos investimentos internacionais aplicados em infraestrutura como portos, ferrovias, navegação, iluminação pública e outros serviços de utilidade pública, segundo o IBRACON (2006).

Com a chegada dos investidores e das empresas estrangeiras de capital aberto, também vieram as empresas especializadas em auditoria independente, conforme relato histórico do IBRACON:

Sabe-se, porém, que, em razão da chegada dos investidores estrangeiros, as firmas de Auditoria provenientes dos países onde as bases do capitalismo já estavam sedimentadas, como Estados Unidos e Inglaterra, aportaram filiais no

Brasil, logo nas primeiras décadas do século XX. Pela alteração contratual assinada em Londres, em 1911, por sir Henry Thomas McAuliffe, Alfred Edward Maidlow e David Bell, a firma de Auditoria McAuliffe Davis Bell & Co. já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, do qual David Bell era o sócio-presidente. A firma, antecessora da atual Deloitte Touche Tohmatsu, abriu efetivamente o primeiro escritório em solo brasileiro em 1911, na cidade do Rio de Janeiro (RJ), e um segundo na cidade de Recife (PE), em 1917. Em 1915, a Pricewater house Coopers incorporou-se à W. B. Peat & Co. e Touche, Faller & Co., na América do Sul, abrindo um escritório no Rio de Janeiro e transferindo Richard Wilson, que era gerente em Nova York, para dirigi-lo. Anos mais tarde, ingressariam no país outras empresas de grande porte, como a Arthur Andersen em 1957 e a Arthur Young & Co., antecessora da atual Ernst & Young, em 1959. (IBRACON, 2006, p.66).

Essas empresas estrangeiras ajudaram a difundir no país a prática de auditoria em diversos segmentos econômicos proporcionando o surgimento de empresas nacionais de auditoria, conforme explica o IBRACON (2006).

Com o passar do tempo e diante da Lei 4.728/65 que disciplina o Mercado de Capitais, surgiu a necessidade dos auditores brasileiros de associarem o que ocorreu no início na década de 60 em São Paulo por meio do “Instituto de Contadores Públicos do Brasil”.

Já em 1971 com a união das associações surge o “Instituto de Auditores Independentes do Brasil - IAIB”, entidade reconhecida em 1972 pelo Banco Central do Brasil.

Logo em seguida em 1978 surgiu em Brasília a “Ordem dos Auditores Independentes”, instituição com o maior número de auditores do país, naquela época.

Com a criação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM por meio da Lei 6385/76, o registro dos auditores independentes passou a ser de sua responsabilidade, tendo como modelo o sistema norte-americano, conforme explica Attie (2011):

A Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, criou a Comissão de Valores Mobiliários e estabeleceu a disciplina e fiscalização para as atividades de auditoria das companhias abertas, dando à referida Comissão a atribuição de examinar a seu critério os registros contábeis, livros ou documentos dos auditores independentes. Segundo a referida lei, somente as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que

integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. (ATTIE, 2011, p.9).

Posteriormente em 1982 o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB transformou-se no Instituto Brasileiro de Contabilidade – IBRACON, sendo esta instituição que hoje reúne vários auditores e possui a atribuição central de formular normas de auditoria, segundo o próprio IBRACON (2006).

Em derradeiro, a auditoria passou a ser o elo entre o mundo corporativo e os investidores e entre o Estado e a sociedade.

### 2.1.3 Classificação e Conceito

A atividade fundamental da auditoria consiste na avaliação dos registros contábeis, indicando se os mesmos são exatos e estão de acordo com as legislações vigentes.

No entanto, com o crescimento e evolução das sociedades novos requisitos legais passaram a ser exigidos das organizações, não sendo suficiente apenas uma avaliação contábil dos seus registros, surgindo assim a necessidade de uma atuação interna na avaliação sistêmica dos processos, riscos, controles e governança.

As atividades de avaliação externa conhecida como Auditoria Externa ou independente e as de avaliação interna reconhecida como Auditoria Interna passaram a se complementar de maneira a promover maior segurança ao negócio e consequentemente ao sistema econômico e governamental.

Auditoria Externa como dito é a atividade realizada por empresas especializadas e independente.

O escopo consiste em testar a eficiência e eficácia dos registros e controles contábeis aferindo as demonstrações contábeis, ou seja, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos caixa e as notas explicativas, tendo por consequência o valor patrimonial da organização, conforme ensinamentos de Almeida (2014).

Neste sentido, Attie (2011) expõem que:

A auditoria das demonstrações contábeis visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados. O exame da auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. (ATTIE, 2011, p.5).

Almeida (2014), explica que:

Como consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos, tanto na forma de instrumento de dívida quanto na forma de instrumento de capital. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional, que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou auditor independente. (ALMEIDA, 2014, p. 2)

Lopes de Sá (1988), complementa:

Quando a verificação dos fatos é levada a efeito por profissional liberal ou por associação de profissionais liberais e, portanto, elementos estranhos à empresa, a intervenção ou censura denomina-se *auditoria externa* ou *independente*. (LOPES DE SÁ, 1988, p.41).

Desta forma, a auditoria externa pela especificidade exigida pelo mercado é aquela de natureza exclusivamente contábil voltada para apresentação da situação patrimonial da empresa ou organização.

Auditoria Interna possui características próprias e os resultados alcançados contribuem de forma indireta à auditoria externa.

A intervenção interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria (*assessoria*), desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Auxilia também a entidade na persecução de seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, segundo a definição do Instituto de Auditores Internos – IIA.

Neste contexto Attie (1986) ensina que:

A auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto a auditoria interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas. (ATTIE, 1986, p. 28-29).

Para Maffei (2011) a principal função da auditoria interna é a melhoria dos sistemas de controles internos, de maneira a agregar valor à organização devendo haver uma atuação de maneira corretiva, preventiva e consultiva, analisando a gestão de risco e identificando eventos que possam afetar os objetivos da organização.

Por sua vez, Lopes de Sá (1966) explica que:

A técnica de auditoria, embora única, comporta, entretanto, variações quanto à “forma de Intervenção”.

Se a “forma” exigir maior presença, amplitude e profundidade, obviamente deve adaptar-se a esta circunstância, levando em conta, como escopo fundamental, que é operada por um órgão da própria administração.

Sendo uma função interna da administração, deve agir com sistema próprio de execução e tais peculiaridades a diferem bem daquela.

Portanto: Auditoria Interna é uma parte especializada da auditoria que se dedica a um exame de maior profundidade e constância, executado por um serviço ligado à estrutura administrativa da azienda, visando a proteger e sugerir, acompanhando os fatos patrimoniais.

Funciona como instrumento administrativo e como elemento essencial da Contabilidade Gerencial, abrangendo profundamente a documentação financeira, o sistema interno de controle e antecipando-se, muitas vezes, a conclusão de fatos. (LOPES DE SÁ, 1966, p.20-21).

Nesse sentido ainda o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução 986/03 editou a Norma de Auditoria Interna – NBC TI 01, antiga NBC T 12 que dispõem:

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. (NORMA DE AUDITORIA INTERNA – NBC TI 01, ANTIGA NBC T 12, 2003 não p.).

Corroborando ao apresentado o Instituto Internacional dos Auditores – IIA em seu sítio apresenta o seguinte conceito para auditoria interna:

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. (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2020, não p.).

Desta maneira a auditoria externa em conjunto com a interna proporcionam uma visão transparente e objetiva da organização perante sócios, conselheiros, governantes, empregados, servidores e sociedade.

## 2.2 GESTÃO

A gestão organizacional é uma estrutura fundamental para a longevidade dos negócios, o que torna seu estudo de extrema importância para o contexto da auditoria em que governança, planejamento e controle são elementos que subsidiam a função de avaliação e consultoria.

### 2.2.1 Governança

Em meados dos anos 90 nos Estados Unidos, após diversos escândalos comerciais que impactaram no valor de mercado de grandes corporações, surge o Instituto da Governança Corporativa – IBGC em que grandes operadores de mercado buscando obter mais segurança em seus investimentos viram a necessidade da criação de normas e diretrizes mais rigorosas na condução dos negócios pela alta administração, evitando abusos e manipulação de resultados, conforme explica o IBGC (2015).

No Brasil esse movimento tomou força também nos anos 90 com privatizações e abertura de capitais de empresas na bolsa de valores. Para isso foi criado em 1995 o Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração – IBCA, que atualmente

chama-se Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2015), que define Governança Corporativa como:

(...) um 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. (IBGC, 2015, p.20).

Para Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) Governança Corporativa é

(...) um processo pelo qual os proprietários e credores de uma organização exercem controle e exigem prestação de contas do uso dos recursos confiados à organização. Os proprietários (acionais) elegem um conselho de administração para supervisionar as atividades da organização e a prestação de contas (GRAMLING, RITTENBERG E JOHNSTONE, 2012, p.34).

A governança trata a forma como a administração da organização é estruturada e está fundamentada em princípios e instrumentos que aplicados em conjunto com as ações da auditoria (interna e externa) contribuem para reduzir riscos minimizando fraudes e a inversão de multas e ações judiciais.

Chiavenato (2007) apresenta os elementos básicos do processo de governança da seguinte forma:

FIGURA 1 - ELEMENTOS BÁSICOS DO PROCESSO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA



FONTE: CHIAVENATO (2007, P. 345)

Os princípios básicos segundo o IBGC (2015) são: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa e os mecanismos são: *compliance*, conselho de administração e fiscal, regimentos internos, monitoramento, código de conduta, canais de denúncia, controles internos, gerenciamento de risco, planejamento estratégico entre outros. Nesta seara o dever de conformidade surge com o sistema de *Compliance* que busca guiar as organizações em procedimentos normatizados, regulamentos externos, conduta e ética.

O grande desafio da conformidade está na mudança da cultura corporativa, para que as pessoas que desenvolvem suas funções numa organização estejam em conformidade com regramentos, os quais evoluem de acordo as necessidades sociais, como exemplo desse impacto, recentemente a Lei 13.303/2016 denominada: Lei das Estatais que implementa a governança em empresas públicas e sociedade de economia mista, norma de proteção de dados e informações pessoais, positivada pela Lei 13.709/2018 que entrará em vigor em 2020, Decreto 9.903 de 08/07/2019 que institui políticas de dados abertos ao poder executivo federal, desta forma o *compliance* subsidia as ações da governança e auditoria de maneira que as empresas estejam alinhadas com as melhores práticas e por consequência tenham reconhecimento do mercado e vantagens competitivas.

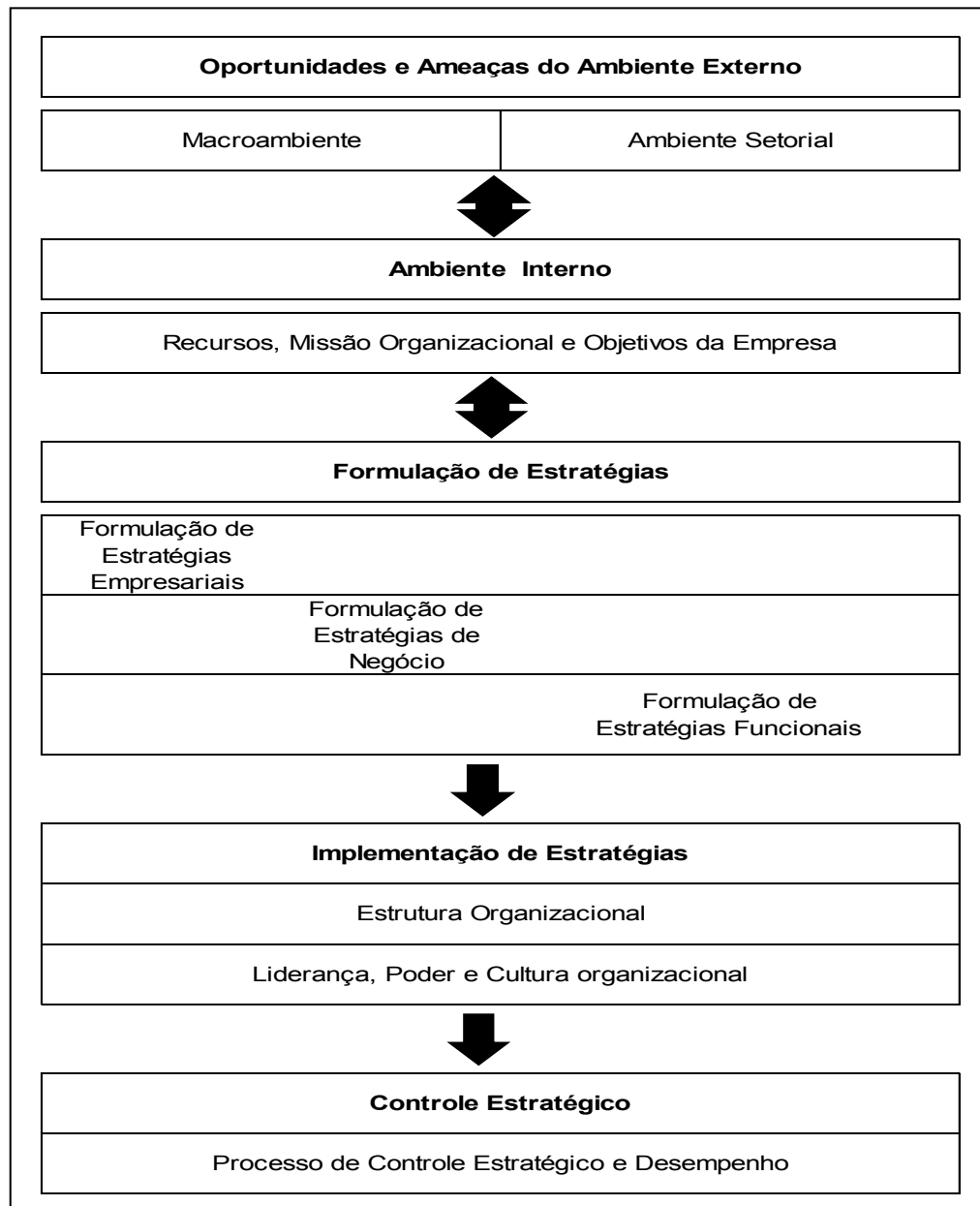
Neste contexto a auditoria externa assume a função de garantidor e a auditoria interna de avaliador e consultor, no sentido de testar os controles internos, aplicação do planejamento estratégico e a conduta dos empregados, frente ao regramento instituído, promovendo recomendações consultivas para que a melhoria contínua se aperfeiçoe e gere valor ao negócio e as partes relacionadas. Sendo assim, a auditoria interna aliada a boa governança e programas de *compliance*, resultam num maior retorno aos investimentos aplicados e aumento no patrimônio líquido da empresa, resultando numa relação ganha-ganha.

## 2.2.2 Planejamento Empresarial

Para a manutenção da existência ou mesmo do crescimento as organizações utilizam-se da técnica gerencial de planejamento, que visa dar subsídios à tomada de

decisão pelos gestores, tendo como referência: cenários internos e externos, históricos de dados, estudos, planos e metas de maneira a criar mecanismos de antecipação frente as mudanças e riscos que a organização esteja ou venha a se sujeitar num determinado período de tempo, podendo este ser de médio, curto ou longo prazo. Nesse sentido Wright, Kroll e Partnell (2000) apresentam o Modelo de Administração Estratégica:

FIGURA 2 - MODELO DE ADMINISTRAÇÃO ESTRATÉGICA



FONTE: ADAPTADO DE WRIGHT, KROLL E PARTNELL (2000, p.126).

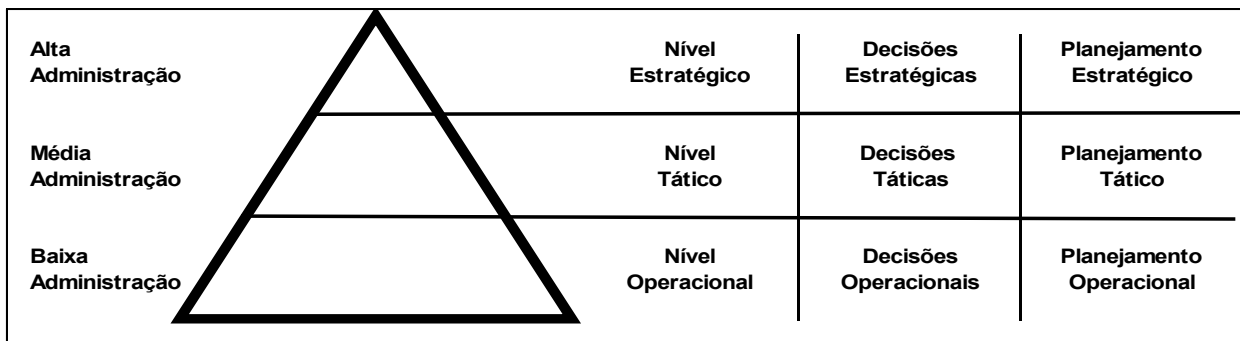
O diagnóstico é a primeira etapa do planejamento, para que se compreenda como a organização está desempenhando seus processos e conduzindo o negócio.

Neste momento realiza-se a análise do ambiente interno e externo, quando então são traçadas as diretrizes, ou seja, o rumo do negócio materializado pelo propósito, missão, visão, valores e objetivos a serem alcançados, ou seja, os resultados à serem atingidos num determinado tempo (ano, semestre, mês), sendo imprescindível o controle de todo o processo.

Tendo como referência o Planejamento para a auditoria interna, Chiavenato (2007) conceitua-a como uma técnica para absorver a incerteza sobre o futuro e permitir maior consistência no desempenho das organizações.

Segundo Oliveira (2001) o Planejamento pode ser apresentado da seguinte forma:

FIGURA 3 - NÍVEIS DE DECISÃO E TIPOS DE PLANEJAMENTO



FONTE: ADAPTADO DE OLIVEIRA (2001, p.275).

Neste contexto Chiavenato (2007) conceitua os três níveis de Planejamento como:

Planejamento Estratégico: é o planejamento mais amplo e envolvente e abrange toda a organização como um sistema único e aberto.

(...)

Planejamento Tático: é o planejamento elaborado em cada departamento no nível intermediário da organização. Cada unidade organizacional deve elaborar seu planejamento tático subordinado ao planejamento estratégico.

(...)

Planejamento Operacional: é o planejamento que se refere a cada tarefa ou atividade em particular. (CHIAVENATO, 2007, p.139-140).

O planejamento dos três níveis também pode ser entendido pelo autor da seguinte forma:

FIGURA 4 - O PLANEJAMENTO NOS TRÊS NÍVEIS DA EMPRESA

Nível da Empresa	Planejamento	Conteúdo	Extensão de Tempo	Amplitude
Institucional	Estratégico	Genérico e Sintético	Longo prazo	Macroorientado. Aborda a empresa como uma totalidade
Intermediário	Tático	Menos genérico e mais detalhado	Médio prazo	Aborda cada unidade da empresa ou cada conjunto de recursos separadamente.
Operacional	Operacional	Detalhado e Analítico	Curto prazo	Microorientado. Aborda cada tarefa ou operação isoladamente

FONTE: ADAPTADO DE CHIAVENATO (2007, p.140)

O planejamento trata a empresa como grande sistema interligado e ao mesmo tempo interdependente alimentado com políticas e diretrizes onde tudo converge em prol do objetivo principal estabelecido.

### 2.2.3 Controle

Tornar as ações detalhadas no planejamento em resultados é um dos grandes desafios das gestões corporativas e para isso a ferramenta de controle desempenha uma função primordial na busca dos objetivos e metas traçados.

Segundo Oliveira (2001) controle pode ser definido como:

(...) uma função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções de processos administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam às metas, aos desafios e aos objetivos estabelecidos. (OLIVEIRA, 2001, p.241).

Para Chiavenato (2007) a essência do Controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os resultados desejados, ou seja, se a execução está de acordo com o que foi planejado.

Segundo Attie (1992) o controle possui uma amplitude que para ser compreendido deve ser examinado quanto ao seu real significado, ou seja:

O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável. (ATTIE, 1992, p.198).

Pelo exposto a principal função do controle é a de garantir a efetividade dos resultados diante dos objetivos definidos, à vista disso, Chiavenato (2007) apresenta a arquitetura do controle em estratégico, tático e operacional, em consonância a isso, a auditoria interna examina, analisa e avalia a eficácia e eficiência dos controles internos do processos integrados aos ambientes do negócio, desta forma, a abrangência do controle interno está nos níveis institucional, intermediário e operacional.

Deste modo, o presente estudo dará ênfase ao controle interno, que segundo Almeida (2012) pode ser entendido como:

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. (ALMEIRA, 2012, p. 57)

Para o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO em sua publicação *Internal Control – Integrated Framework* controle interno é definido como:

(...) um processo conduzido pelo conselho de administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Confiabilidade das demonstrações financeiras;
- Conformidade com leis e regulamentos cabíveis. (COSO – GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS – ESTRUTURA INTEGRADA, p.119).

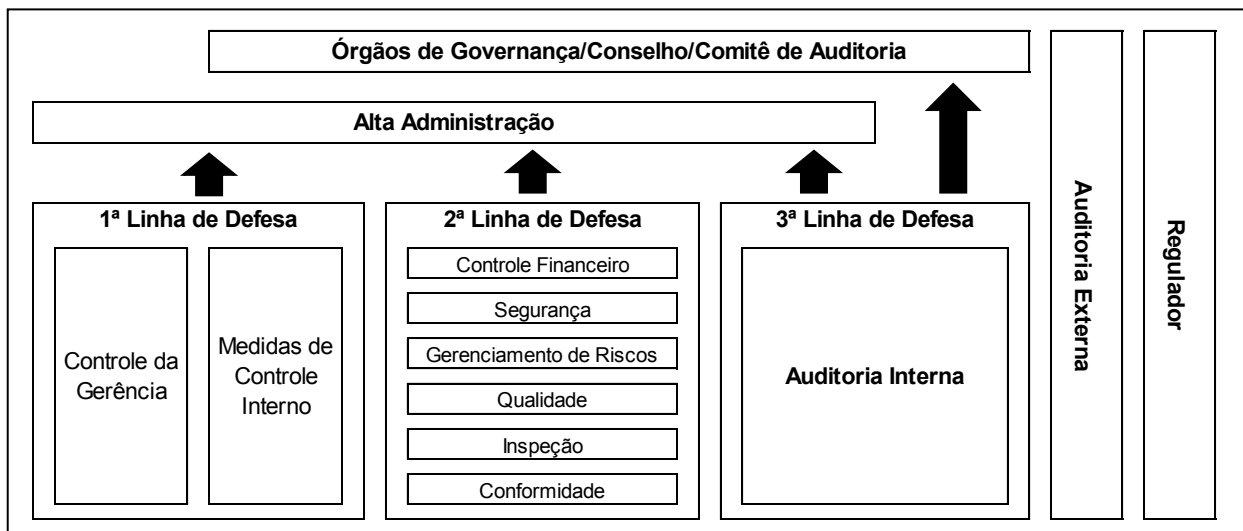
Segundo essa vertente de estudos Attie (1992) atesta que:

(...) o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas,

procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança etc. (ATTIE, 1992, p. 200)

Em síntese ao exposto pelos autores, o controle interno pode ser compreendido muito mais do que apenas rotinas burocráticas de sistemas ou planilhas ele faz parte do processo gerencial como um todo e tem a grande função de apresentar parâmetros ao gerenciamento de riscos da organização. Assim, devido a amplitude e profundidade do controle interno é necessário que a auditoria interna realize constantemente avaliações nesse sistema de maneira a apresentar o grau de confiança em que preventivamente erros e irregularidades sejam aclarados e mitigados com ações de governança, sendo caracterizado pela Figura 5:

FIGURA 5 - MODELO DE TRÊS LINHAS DE DEFESA



FONTE: INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS – IIA

Para tanto é primordial que o gerenciamento do processo de controle interno seja realizado por todos os níveis da organização, que na visão de risco se materializa com as três linhas de defesa, reconhecida e adotada mundialmente, tanto por organizações quanto por governos, conforme modelo apresentado pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA.

Este modelo caracteriza-se pela defesa da organização, ou seja, a proteção dos valores, abrangendo a proatividade das mesmas em se antever a casos de ataques, ou mesmo medidas preventivas e corretivas (prova positiva) antes mesmo das ações dos agentes reguladores, criando assim valor organizacional e social.

Para Bolcero (2015), a primeira linha de defesa está voltada para os controles internos das áreas do *business core* da organização, ou seja, nas áreas diretamente voltadas para a operação do negócio, a qual é responsável por identificar, mensurar, avaliar e mitigar os riscos do negócio, como também, manter controles internos eficientes e implementar ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles.

Instituto dos Auditores Internos – IIA (2013) na sua Declaração de Posicionamento das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles cita que:

Como primeira linha de defesa, os gerentes operacionais gerenciam os riscos e têm propriedade sobre eles. Eles também são os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles.

A gerência operacional é responsável por manter controles internos eficazes e por conduzir procedimentos de riscos e controle diariamente. A gerência operacional identifica, avalia, controla e mitiga riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e garantindo que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos.

(...)

A gerência operacional serve naturalmente como a primeira linha de defesa, porque os controles são desenvolvidos como sistemas e processos sob sua orientação de gestão operacional. Deve haver controles de gestão e de supervisão adequados em prática, para garantir a conformidade e para enfatizar colapsos de controle, processos inadequados e eventos inesperados. (DECLARAÇÃO DE POSICIONAMENTO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA NO GERENCIAMENTO EFICAZ DE RISCOS E CONTROLES, 2013, p.03).

A segunda linha de defesa é aquela instituída no âmbito corporativo de controle interno, *compliance* e gestão de risco, devendo trabalhar em conjunto com a área de negócios para garantir que a 1º linha de defesa tenha identificado, avaliado e reportado corretamente os riscos do seu negócio, conforme expõem Bolcero (2015).

Para o Instituto dos Auditores Internos – IIA (2013) as funções específicas da 2ª Linha de Defesa são de gestão e incluem o gerenciamento, monitoramento e controle de risco.

A terceira linha de defesa é constituída pela auditoria interna, que segundo Bolcero (2015) deve revisar o modo sistemático e de eficiência das atividades das duas primeiras linhas de defesa e contribuir para seu aprimoramento.

Nesse sentido a Declaração de Posicionamento das Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles do IIA (2013), indica que a necessidade de análises verdadeiras e independentes do gerenciamento de risco e controle interno aos órgãos de governança, para tanto, a auditoria interna torna-se capaz de realizar essas avaliações.

Pelo exposto a auditoria interna é uma função primordial na avaliação dos controles e no subsídio ao gerenciamento de risco, tornando um elo forte na governança organizacional.

## 2.3 VALOR ORGANIZACIONAL

Toda organização existe para gerar um resultado, seja econômico, ambiental ou social. A materialização desse resultado se dá por meio da geração de valor, dessa forma o estudo dessa finalidade é essencial para o entendimento dos resultados e valores que a auditoria interna disponibiliza às organizações.

### 2.3.1 Conceito

O mundo corporativo evoluiu segundo Chiavenato (2007) de organizações baseadas num conjunto integrado e coordenado de recursos, passando após a Era Industrial para entidades físicas e materiais constituídas por máquinas, equipamentos e instalações e evoluindo na Era da Informação para organizações que agregam conceitos abstratos e intangíveis em que competências essenciais constantemente atualizadas e estrategicamente competitivas sejam aplicadas ao negócio e gerem valor a organização.

Para Chiavenato (2007) valor é um conceito recente na administração e significa:

(...) algo que enriquece a organização ou contribui fortemente para o seu sucesso. Criar valor é um dos objetivos da administração moderna. Na prática, a administração moderna consiste em buscar incessantemente maneiras inovadoras de ganhar dinheiro novo para continuamente agregar valor ao negócio. No fundo, trata-se de ganhar mais do que se gasta. Assim, recursos e competências da empresa precisam ser adequadamente utilizados e aplicados para gerar valor. (CHIAVENATO, 2007, p.391).

Walters e Lancaester (2000) citado por Elias Hans Dener Ribeiro da Silva, Edson Pinheiro de Lima e Sérgio Eduardo Gouvêa da Costa (2015) definem “valor” como o conjunto de benefícios e utilidades proporcionados por um produto ou serviço, menos o seu custo de aquisição. Desta forma, a percepção de valor pelo consumidor final é a diferença entre os benefícios recebidos e o montante financeiro pago.

As necessidades de uma sociedade em estágio veloz de crescimento exige uma amplificação do conceito de valor organizacional diante das externalidades geradas, neste sentido Porter e Kramer (2011) apresentam o conceito de valor compartilhado, que não tem a ver com valores pessoais e nem a “partilha” do valor já gerado pela empresa, trata-se de aumentar o valor econômico e social, conectando o sucesso da empresa com o progresso da sociedade, em conformidade com a legislação e normas éticas, mitigando os danos causados pela empresa e criando um novo valor social.

Para Krucken (2009), o processo de criação de valor se desenvolve a partir de trocas de informação e conhecimento, de bens tangíveis e de capital, entre os indivíduos e as organizações, e entre o sistema de produção e o de consumo.

Segundo a estudiosa, a criação de valor é um processo em contínuo progresso em que a tecnologia, a globalização, as relações e a crescente percepção dos limites ambientais vêm influenciando a sociedade e provocando mudanças no modelo industrial e nas formas de consumo, o que faz com que o conhecimento seja o recurso básico e a integração desse aliado às competências individuais e empresariais criem o valor desejado.

Nesse sentido evolutivo Krucken (2009) apresenta a comparação de duas visões da criação de valor, ou seja, uma visão industrial e outra de “co-produção de valor”, termo introduzido por Normann e Ramírez (1995):

FIGURA 6 - DUAS VISÕES DA CRIAÇÃO DE VALOR

<b>Visão Industrial</b>	<b>Visão de "co-produção de valor"</b>
A criação de valor é sequencial, unidirecional, transitiva	A criação de valor é sincrônica, interativa
Todos os valores gerenciados podem ser mensurados em termos monetários	Alguns valores gerenciados não podem ser mensurados ou monetarizados
Valor é adicionado	Valores são co-inventados, combinados e reconciliados
Valor é função da utilidade e da raridade	A troca é a fonte de utilidade e da raridade
Valor é objeto (troca) e substantivo (utilidade)	Valor é contingente e atual (se estabelece de forma interativa)
Consumidores destroem valor	Consumidores co-criam valor
Valor é realizado na transição, apenas para o fornecedor (evento)	Valor é co-produzido, com o consumidor, ao longo do tempo - para ambos co-produtores de valor (relacionamento)
Serviços são considerados atividades separadas	Serviços são considerados estruturas básicas
Consumo não é considerado um fator de produção	Consumo é considerado um fator de produção (consumidor é ator)
Atores econômicos desempenham apenas um papel principal	Atores econômicos desempenham vários diferentes papéis simultaneamente
A empresa e as atividades são as unidades de análise	As interações (ofertas) são as unidades de análise

FONTE: KRUCKEN (2009, p.32, ADAPTADO DE RAMÍREZ (1999))

O conceito de valor organizacional transcende a de valor econômico, financeiro ou patrimonial e passa a agregar outras facetas como a percepção do cliente e do investidor, sustentabilidade, inovação, novas habilidades e competências para a força de trabalho, credibilidade, reputação organizacional e social entre outros, tudo isso resulta no conceito atual de valor compartilhado caracterizado dentro de uma cadeia ou rede de valor.

### 2.3.2 Geração de Valor

O valor organizacional pode ser perceptível nos resultados finais alcançados como também pelas avaliações perante o cliente final, *stakeholders* e sociedade, mas a geração desse valor ocorre no curso do processo de negócio, ou seja, na cadeia de valor composta por uma série de atividades como: criação, produção, venda e entrega.

Neste sentido, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO explica que:

O valor é gerado, conservado ou destruído pelas decisões gerenciais em todas as atividades, da fixação de estratégias à operação cotidiana da organização. A criação de valor ocorre pela exploração de recursos, como pessoal, capital, tecnologia e marca, sendo o benefício obtido maior que o recurso utilizado. A preservação do valor ocorre quando o valor gerado é sustentado por meio de, entre outras coisas, qualidade superior de produto, capacidade de produção e satisfação do cliente. O valor poderá desgastar-se, caso essas metas não sejam alcançadas, por causa das deficiências na estratégia ou na sua execução. O reconhecimento dos riscos e das oportunidades, um fator inerente no processo decisório, requer que a administração analise as informações em relação aos ambientes interno e externo, utilize seus recursos, bem como ajuste as atividades às mudanças das circunstâncias. O valor é maximizado quando a administração estabelece a estratégia e os objetivos a fim de alcançar um ponto de equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno, bem como dos riscos a elas relacionados, além de explorar os recursos com eficiência e eficácia para atingir os objetivos da organização. (COSO – GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS – ESTRUTURA INTEGRADA, 2020, p.14).

Por sua vez, Chiavenato (2007) apresenta cadeia de valor como:

(...) um conjunto integrado de atividades criadoras de valor que começam com as matérias-primas básicas provindas de fornecedores e vão se movimentando em séries de atividades agregadoras de valor.

(...)

A cadeia de valor é um modelo que descreve como um produto se movimenta desde a etapa da matéria-prima até o consumidor final por atividades estrategicamente relevantes. A ideia básica é adicionar valor tanto quanto possível da maneira menos dispendiosa e capturar esse valor. (CHIAVENATO, 2007, p. 391).

Para Shank & Govindarajan (1993), citado por Pouri do Carmo Mário (2013) a cadeia de valor é assim definida:

(...) a cadeia de valor para qualquer empresa, em qualquer negócio, é o conjunto interligado de todas as atividades que criam valor, desde uma fonte básica de matérias-primas, passando por fornecedores de componentes, até a entrega do produto final às mãos do consumidor. (SHANK & GOVINDARAJAN, 1993, p.13).

Ampliando ainda mais os entendimentos Krucken (2009), conceitua e apresenta a cadeia de valor como:

A cadeia de valor é uma abordagem sistêmica que permite visualizar o conjunto de atores que integram seus conhecimentos e competências para desenvolver produtos e serviços, interagindo para “co-produzir” uma oferta.

(...)

A cadeia de valor é constituída por diversos tipos de atores (produtores, microempresas, médias e grande empresas), que se articulam em diversos níveis. Todos os atores desempenham funções na criação de valor de uma oferta (bens físicos, serviços e informações) e estabelecem uma rede. (KRUCKEN, 2009, p.31-33).

Neste panorama, o planejamento estratégico comanda as ações diretamente para a cadeia de valor sendo avaliado pelos resultados, configurando numa significativa vantagem competitiva.

Esse conjunto de ações, mediante o gerenciamento dos riscos corporativos, subsidiam a tomada de decisão de forma eficaz diante das incertezas, de maneira a posicionar a organização no mercado e ampliar a capacidade de gerar valor para todos os *stakeholders* e demais partes interessadas.

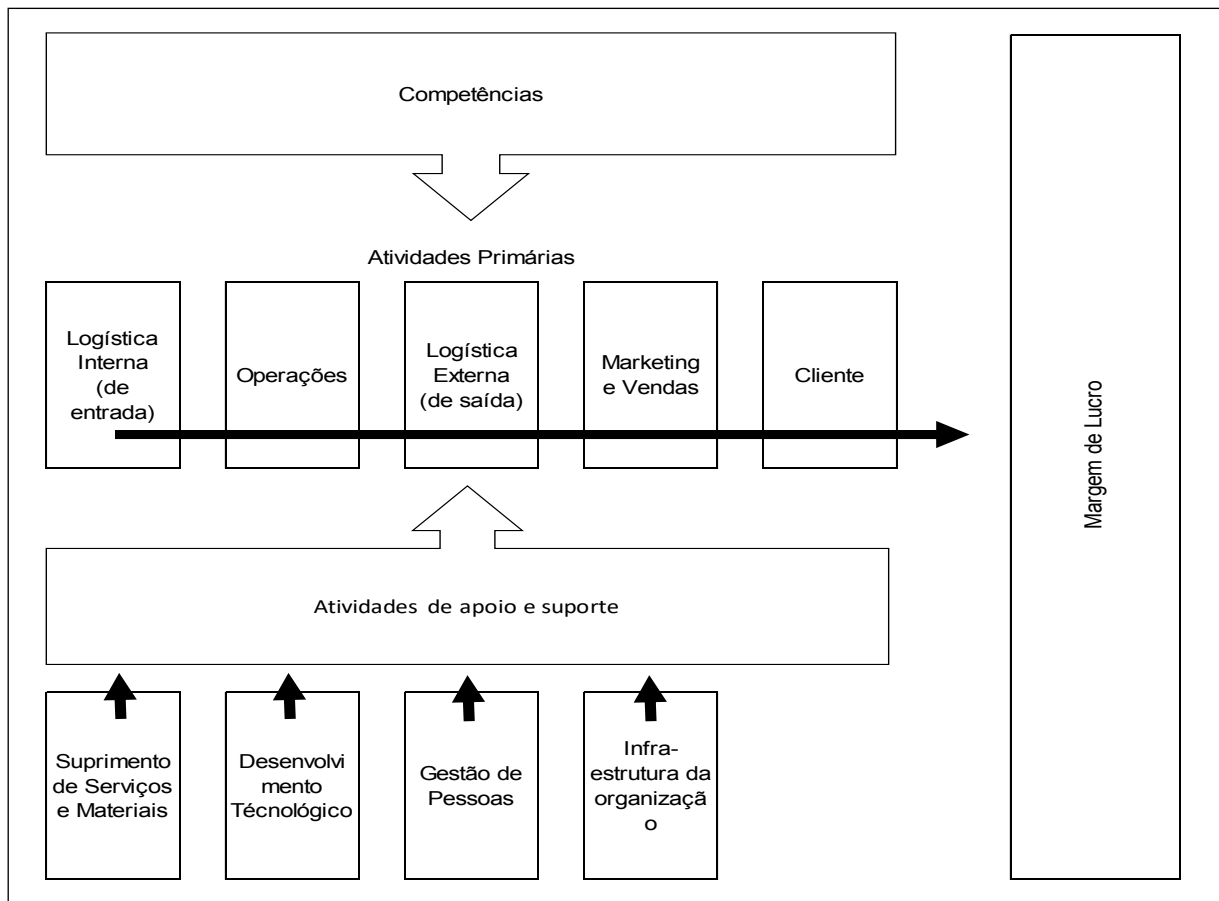
Nesse sentido Chiavenato (2007) menciona que:

A cadeia de valor permite à empresa analisar detalhadamente seus custos e seu desempenho em cada atividade criadora de valor, bem como compará-los com o custo e desempenho de seus concorrentes – como *benchmarks* – para aprender como eles fazem continuamente.

O objetivo é conseguir desempenhar as atividades melhor que seus concorrentes a um custo mais baixo e, com isso, alcançar uma vantagem competitiva. Contudo, ainda que a redução de custos seja importante, a ênfase maior na análise da cadeia de valor é agregar valor à cadeia. (CHAIVENATO, 2007, p. 393-394).

A representação da cadeia de valor ajuda a compreender o processo de geração de valor, conforme pode-se observar no modelo na Figura 7:

FIGURA 7 - CADEIA DE VALOR



FONTE: ADAPTADO DE CHIAVENATO (2007, p.396).

De modo geral o valor é gradativamente ampliado à medida que os insumos entram na cadeia e a ele são agregados conhecimentos e tecnologias num processo ordenado e monitorado por meio da governança corporativa e auditorias internas finalizando com um produto dentro de padrões de requisitos pré-estabelecidos.

Assim, pode-se pressupor que a criação de valor em conformidade com as normas, legislação e conduta ética (*compliance*) alinhada a preceitos sociais e de sustentabilidade é a chave para o crescimento econômico do futuro.

### 2.3 AUDITORIA INTERNA

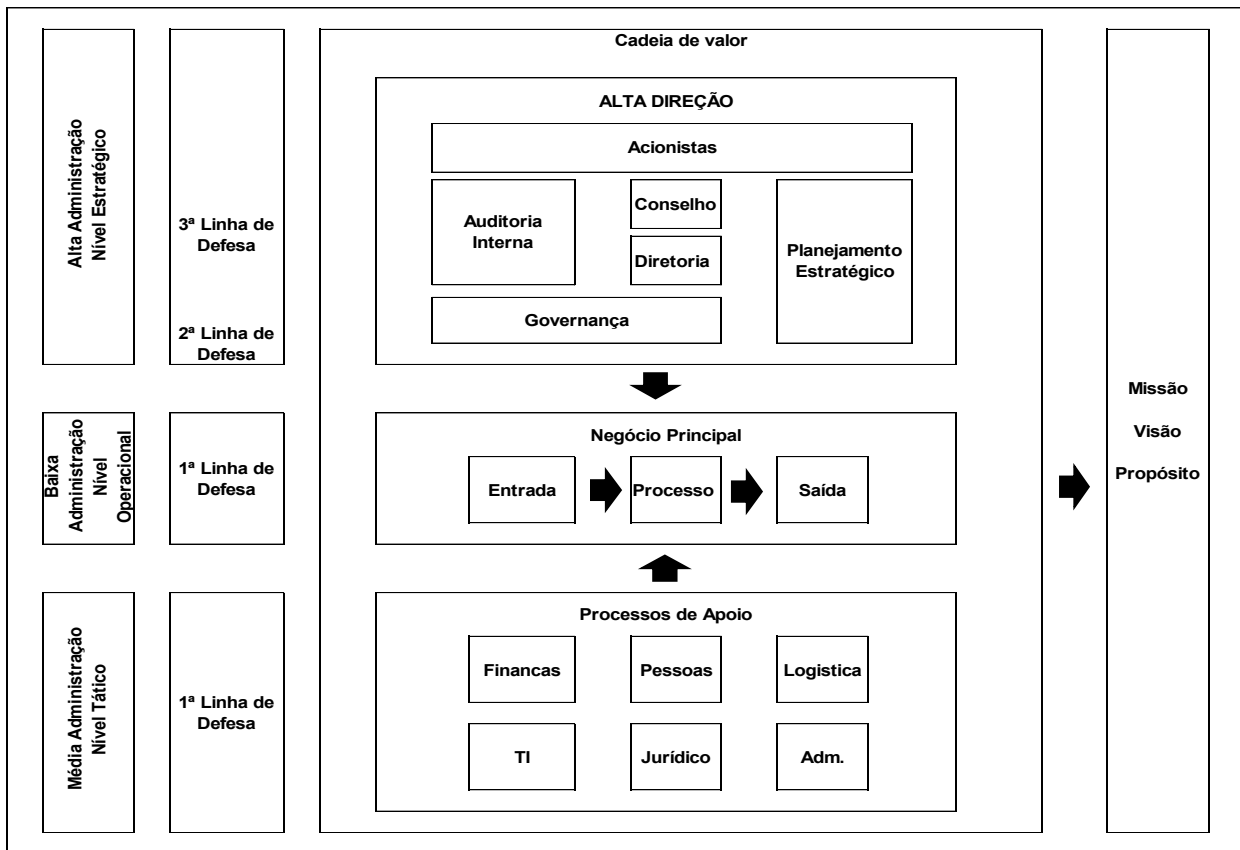
As grandes organizações contam com departamentos de auditoria interna especificamente voltados para avaliação dos processos internos e também como apoio à governança e a auditoria externa.

Para compreender a atuação desse departamento é importante estudar a dimensão, o inter-relacionamento e os fundamentos técnicos que sustentam essa importante atividade de asseguarção do negócio.

#### 2.4.1 Dimensão e Inter-relacionamento

Como apresentado, a função da auditoria interna é de examinar e avaliar os processos das organizações, de maneira a oferecer de forma independente e diretamente a alta direção, subsídio técnico em relação a salvaguarda do negócio e dos interesses dos *stakeholders*. Para tanto, a dimensão de atuação da auditoria interna é ampla e irrestrita permeando toda a organização e sua cadeia de valor, ou seja, desde os processos do negócio principal (*core business*), os de apoio e da alta direção, podendo ser compreendido pela Figura 8:

FIGURA 8 - DIMENSÃO E INTER-RELACIONAMENTO AUDITORIA INTERNA



FONTE: AUTORA (2020)

A dimensão e o inter-relacionamento da auditoria interna permitem uma profunda visão e amplo conhecimento de todas as áreas da organização e como os processos se intercalam em vários departamentos, o que permite identificar ausências ou falhas nos controles internos de setores de alto risco, agregando assim significativamente valor ao negócio.

Corroborando com esse entendimento, Attie (1992) afirma:

A auditoria interna geralmente tem sua preocupação voltada para a empresa como um todo. A empresa é, em verdade um grande sistema de comprar, produzir, vender e gerar resultado de modo a lhe possibilitar a continuidade e funcionamento por tempo indefinido.

Como a administração necessita fazer-se presente por toda a organização, e em cada um dos sistemas que compõem, determinando que tudo funcione flua normalmente conforme propusera, a auditoria interna funciona, na realidade, como os olhos da administração. (ATTIE, 1992, p.33).

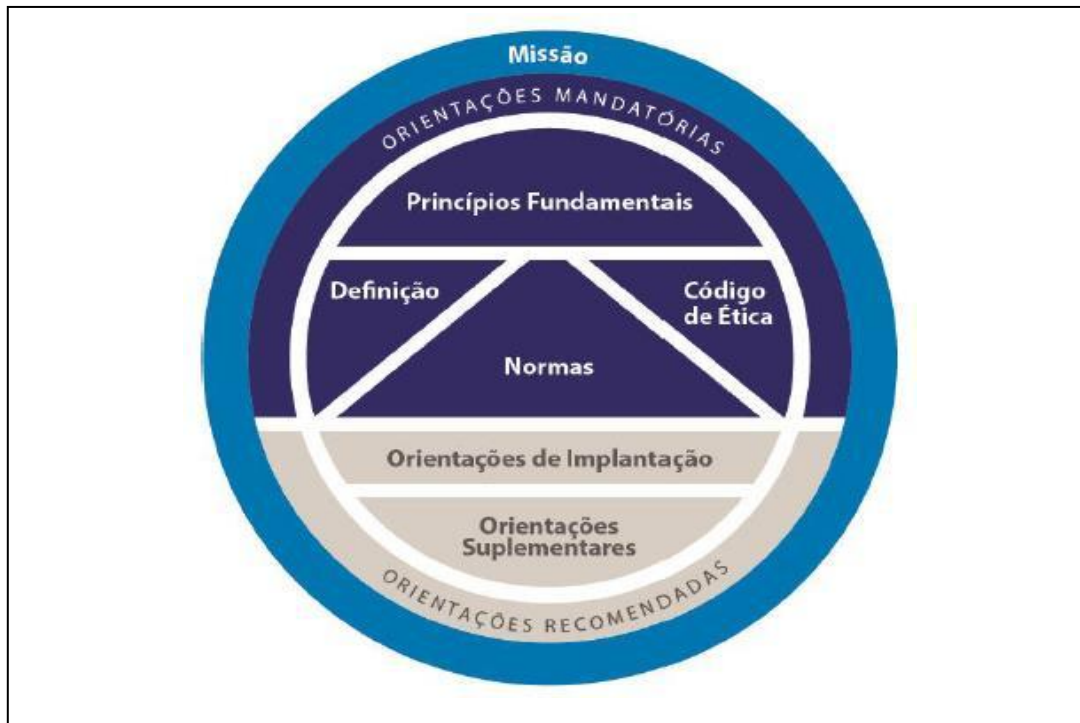
A auditoria interna também possui interface com a auditoria externa, na medida que examina os controles internos e a aderência às normas, políticas, legislação e orientações estratégicas, dando um suporte detalhado e necessário a auditoria externa resultando um trabalho conjunto de salvaguarda e transparência aos investidores e nos órgãos públicos ao controle social.

#### 2.4.2 Fundamentos Técnicos

O Instituto Internacional dos Auditores - IIA é a referência técnica da função e estabelece orientações mandatórias e orientações recomendadas, necessárias e essenciais para a prática profissional da auditoria interna, para tanto editou um conjunto de normas internacionais (IPPF's – *International Professional Practices Framework*) em destaque: código de ética com diretrizes básicas e postura de atuação, normas de atributos (Série 1000) que tratam da função do auditor interno frente a organização e as de desempenho (Série 2000) orientam o desenvolvimento prático da atividade e fornecem critérios de qualidade.

A Figura 9 representa claramente os fundamentos técnicos da auditoria interna:

FIGURA 9 - FUNDAMENTOS TÉCNICOS DA AUDITORIA INTERNA – IPPF



FONTE: IIA – BRASIL (2020)

O código de ética é um dos elementos mandatórios essenciais à prática da auditoria interna e subsidia a aplicação do princípio da integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

O dispositivo pode ser implementado em conjunto aos corporativos ou de forma independente em regimento próprio.

Nesse sentido Attie (1992) reforça:

Os auditores internos têm a responsabilidade de observar as normas de conduta estabelecidas para a profissão. O Código de Ética do Instituto de Auditores Internos estabelece normas de conduta e fornece bases para reforço das mesmas junto aos membros desse mesmo Instituto. O Código exige alto padrão de honestidade, objetividade, diligência e lealdade a ser mantido pelos auditores internos. (ATTIE, 1992, p. 61)

As normas de atributo (Série 1000) estão assim apresentadas no IPPF (2017):

- 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade;
- 1010 – Reconhecendo as orientações mandatórias no Estatuto de Auditoria Interna;

- 1100 – Independência e objetividade;
- 1100 – Independência organizacional;
- 1111 – Interação Direta com o Conselho;
- 1112 – Papéis do Chefe Executivo de Auditoria além da Auditoria Interna;
- 1120 – Objetividade Individual;
- 1130 – Prejuízo à Independência ou à Objetividade;
- 1200 – Proficiência e Zelo Profissional;
- 1210 – Proficiência;
- 1220 – Zelo Profissional Devido;
- 1230 – Desenvolvimento Profissional Contínuo;
- 1300 – Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade;
- 1310 – Requisitos do Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade;
- 1311 – Avaliações Internas;
- 1312 – Avaliações Externas;
- 1320 – Divulgações do Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade;
- 1321 – Uso de “Em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna”;
- 1322 – Divulgação de Não Conformidade.

Esta série de normas traz os requisitos fundamentais da atividade, pois trata da existência da função, da sua independência e liberdade para determinação do escopo, execução e reporte dos resultados dos trabalhos de maneira imparcial e livre de conflitos de interesse.

As normas de desempenho (Série 2000) estão assim apresentadas no IPPF (2017):

- 2000 – Gerenciamento de Atividades de Auditoria;
- 2010 – Planejamento;
- 2020 – Comunicação e Aprovação;
- 2030 – Gerenciamento de Recursos;
- 2040 – Políticas e Procedimentos;
- 2050 – Coordenação e Confiança
- 2060 – Reportando à Alta Administração e ao Conselho;
- 2070 – Prestadores Externos de Serviços e a Responsabilidade da Organização pela Auditoria Interna;
- 2100 – Natureza do Trabalho;
- 2110 – Governança;
- 2120 – Gerenciamento de Risco;
- 2130 – Controle;
- 2200 – Planejamento do Trabalho de Auditoria;
- 2201 – Considerações de Planejamento;
- 2210 - Objetivos do trabalho da auditoria;
- 2220 – Escopo do trabalho da auditoria;
- 2230 – Alocação de recursos para o trabalho de auditoria;
- 2240 – Programa de trabalho da auditoria;
- 2300 – Execução do trabalho da auditoria;
- 2310 – Identificação das informações
- 2320 – Análise e validação;
- 2330 – Documentando informações;
- 2340 – Supervisão do Trabalho de Auditoria;
- 2400 – Comunicando os Resultados;

- 2410 – Critérios para Comunicação;
- 2420 – Qualidade as Comunicações;
- 2421 – Erros e Omissões;
- 2430 – Uso de “Conduzido em Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna”.
- 2431 – Divulgação de Não Conformidade do Trabalho de Auditoria;
- 2440 – Disseminação de Resultados;
- 2450 – Opiniões Gerais;
- 2500 – Monitorando o Progresso;
- 2600 – Comunicação da aceitação de riscos.

As normas de desempenho tratam do arcabouço executivo dos trabalhos compreendendo desde o planejamento até o monitoramento dos planos de ação.

Tanto as normas de atributo quanto as de desempenho apresentam todo o arcabouço técnico necessário para o desenvolvimento da atividade da auditoria interna, para tanto Attie (1992) conclui:

Em síntese, pode-se dizer que o âmbito do trabalho de auditoria interna precisa atingir os seguintes quesitos:

- Assegurar a fidedignidade e integridade da informação;
- Assegurar a observância de políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- Assegurar a proteção do ativo;
- Assegurar o uso econômico e eficiente dos recursos;
- Assegurar a consecução dos objetivos e metas estabelecidos para operação ou programas. (ATTIE, 1992, p.64).

Os fundamentos técnicos da auditoria interna alinhados a governança, cultura e planejamento estratégico potencializam a geração de valor à organização, aos *stakeholders* e a sociedade.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa é uma atividade voltada para a solução de problemas utilizando-se do emprego de processos científicos, segundo Cervo e Bervian (1983).

Partindo desses pressupostos os autores entendem que trabalho científico original é aquela pesquisa, cujos resultados venham a apresentar novas conquistas para a ciência respectiva.

Santos (2000) caracteriza pesquisa científica como atividade intelectual intencional que visa responder às necessidades humanas e que pesquisar é o exercício intencional da pura atividade intelectual, visando melhorias as condições práticas de existência.

Nesse sentido, ainda, Cruz (2010) menciona que pesquisa científica envolve um conjunto de informações que resultam em um processo da construção do conhecimento, e isso só se torna possível por meio do emprego da metodologia científica.

A pesquisa segundo seus objetivos pode ser caracterizada segundo Santos (2000) como:

Exploratórias - Explorar é tipicamente a primeira aproximação de um tema e visa criar maior familiaridade em relação a um fato ou fenômeno. Quase sempre se busca essa familiaridade pela prospecção de materiais que possam informar ao pesquisador a real importância do problema, o estágio em que se encontram as informações, já disponíveis a respeito do assunto, e até mesmo, revelar ao pesquisador novas fontes de informação. Por isso, a pesquisa exploratória é quase sempre feita com profissionais que estudam/atuam na área, visitas a web sites etc.

Descritivas – Após a primeira aproximação (pesquisa exploratória), o interesse é descrever um fato ou fenômeno. Por isso a pesquisa descritiva é um levantamento das características conhecidas, componentes do fato/fenômeno/problema. É normalmente feita na forma de levantamento ou observações sistemáticas do fato/fenômeno/problema escolhido.

Explicativas: Criar uma teoria aceitável a respeito de um fato ou fenômeno constitui a pesquisa explicativa. Esta se ocupa com os porquês de fatos/fenômenos que preenchem a realidade, isto é, com a identificação dos fatores que contribuem ou determinam a ocorrência, ou a maneira de ocorrer dos fatos e fenômenos. Não é demais afirmar que as informações mais importantes, componentes das várias ciências, são originárias deste tipo de pesquisa, já que visa aprofundar o conhecimento da realidade para além das aparências dos fenômenos. E, por natureza, envolve o pesquisador num nível também mais elevado de responsabilidade para com resultados obtidos. (SANTOS, 2000, p.26)

Nesse sentido, Cruz (2010) classifica a pesquisa pelo seu procedimento como: Bibliográfica, Descritiva e Experimental.

Segundo o autor a primeira busca explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses, podendo ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. A segunda observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los, procurando descobrir, com maior precisão possível, a frequência que este tenha ocorrido, sua relação, conexão, natureza e características. A última caracteriza-se por manipular diretamente as variáveis relacionadas com o objeto de estudo.

Para Cervo e Bervian (1983) a abordagem da pesquisa admite níveis diferentes de aprofundamento e enfoques científicos conforme o objeto de estudo, objetivos e qualificação do pesquisador, assim a pesquisa pode ser dividida por tipos, quais sejam: Bibliográfica, Descritiva (estudos exploratórios, descritivos, pesquisa opinião, estudo de caso, pesquisa documental) e Experimental.

Em relação a pesquisa descritiva Cruz (2010) menciona que sua aplicação se dá principalmente nas ciências humanas e sociais, abordando dados e problemas que merecem ser estudados, mas cujo registro, não consta de documentos.

Quanto a abordagem Santos (2000) ensina que a pesquisa-ação, pesquisa participante, pesquisa *ex-post-facto*, pesquisa quantitativa e qualitativa são apresentadas como procedimento de coleta de dados não se tratando de procedimentos novos, mas sim de modalidade de aplicação dos procedimentos.

Desta forma apresenta-se os seguintes conceitos:

A pesquisa-ação acontece quando qualquer dos processos é desenvolvido envolvendo pesquisadores e pesquisados no mesmo trabalho, já que a ambos interessaria a criação de respostas imediatas para uma certa necessidade.

A pesquisa participante é aquela em que o pesquisador é, ele mesmo, um dos dados pesquisados.

Pesquisa *ex-post-facto* é aquela que examina em fato/fenômeno que já está pronto, anterior ao controle do pesquisador.

Quantitativa é aquela pesquisa onde é importante a coleta e a análise quantificada dos dados, e, cuja quantificação, resultados automaticamente apareçam.

Qualitativa é aquela pesquisa cujos dados só fazem sentido através de um tratamento lógico secundário, feito pelo pesquisador. Em outros termos, a pesquisa quantitativa tem resultados que se impõem como evidência empírica

imediate. Os resultados da pesquisa qualitativa necessitam do tratamento lógico, resultante do “olho clínico” do pesquisador. (SANTOS, 2000, p. 30)

Por fim, Cruz (2010) explica que as abordagens da pesquisa podem ser compreendidas como Quantitativa e Qualitativa, onde a primeira trata-se de um método de pesquisa social que utiliza técnicas estatísticas e que é utilizada quando há necessidade de quantificar e/ou medir opiniões, atitudes e preferências ou comportamentos. A segunda é um processo indutivo em que a exploração do tema ocorre de forma mais livre e aberta.

### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Para o presente estudo será adotado a metodologia da pesquisa descritiva a qual pretende identificar os fatores que contribuem na geração de valor da área de auditoria interna para a organização.

Nesse sentido Michel (2009) explica:

A pesquisa descritiva se propõe a verificar e explicar problemas, fatos ou fenômenos da vida real, com a precisão possível, observando e fazendo relações, conexões, à luz da influência que o ambiente exerce sobre eles. Não interfere no ambiente, seu objetivo é explicar os fenômenos, relacionando-os com o ambiente. Trata-se em geral de levantamentos das características de uma população, um fenômeno, um fato ou o estabelecimento de relações entre variáveis controladas. Está relacionado diretamente com a pesquisa qualitativa, na medida em que levanta, interpreta e discute fatos e situações. (MICHEL, 2009, p.44).

Desta forma, a pesquisa se concentrará no campo de verificar, analisar e evidenciar o valor agregado da auditoria interna nas organizações, ou seja, um fenômeno real frente ao ambiente organizacional.

### 3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

O procedimento adotado para a pesquisa em referência será bibliográfico e documental, na qual será analisado o que os principais autores abordam sobre a auditoria interna e seu valor para a organização.

A pesquisa bibliográfica segundo Gil (2002) é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, sendo que a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Essa vantagem torna-se particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço.

### 3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

O problema será estudado pela pesquisa qualitativa em que fatores subjetivos serão analisados para identificar a importância da auditoria interna nas organizações, sob o viés de geração de valor.

A pesquisa qualitativa segundo Goldenberg (1997) não se preocupa com representatividade numérica, mas sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização e etc.

### 3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

As atividades e os dados serão desenvolvidos conforme indicado abaixo:

- (a) Realizar a revisão bibliográfica sobre o tema;
- (b) Estudar a influência do Planejamento Estratégico na função da auditoria interna;
- (c) Com os subsídios acima avaliar como a gestão de riscos está atrelada as funções da auditoria interna de maneira a gerar valor para as organizações;
- (d) Por fim, analisar o desempenho da auditoria interna com a Primeira e Segunda Linha de Defesa e como a geração de valor contribui para fomentar o aperfeiçoamento gerencial.

## 4 DESENVOLVIMENTO DA ANÁLISE

Nesta seção será apresentado as análises do alinhamento da auditoria interna com o Planejamento Estratégico, de maneira que as ações da primeira linha estejam voltadas a subsidiar a gestão de riscos e assim criar um ciclo virtuoso com a Primeira e Segunda linha de defesa na geração de valor à organização.

### 4.1 Auditoria Interna e o Planejamento Estratégico

As organizações realizam seus planejamentos estratégicos buscando direcionar o negócio de maneira a perseguir seus propósitos, cumprir com a sua missão e direcionar as ações futuras à sua visão.

O Planejamento é uma ferramenta de alta complexidade e permite a organização fazer um diagnóstico prévio e alinhar constantemente seus esforços e recursos aos objetivos traçados. É neste momento também que se conhece as fraquezas e os riscos que a organização está exposta, de maneira que ações são estabelecidas para gerenciar esses fatores críticos.

O planejamento efetivo deve transitar por todos os níveis organizações, desde a primeira linha ou nível operacional até o nível estratégico onde a auditoria interna deve estar inserida.

Em todos os níveis é definido planos para se atingir objetivos e na maioria das vezes, esses planos estão vinculados em atividades intrínsecas ao processo gerando resultados o qual retroalimenta o planejamento.

É neste ambiente que a auditoria interna atua realizando avaliações dos controles internos, de maneira a detectar erros e omissões na execução das tarefas das atividades que compõem os planos de ação do Planejamento Estratégico.

As avaliações também detectam a aderência em relação às normas, políticas e instrumentos reguladores internos, de maneira que a gestão esteja assegurada ao planejamento organizacional, oferecendo assim, um valor organizacional intangível em termos de crescimento organizacional.

Nesse sentido, a auditoria interna deve focar todos os seus recursos de maneira que, o gerenciamento de suas atividades esteja consistente com o planejamento estratégico da organização, conforme dita os fundamentos técnicos do IIA na norma de desempenho IPPF 2200, 2010, que assim dispõem:

2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna

O executivo chefe de auditoria deve gerenciar eficazmente a atividade de auditoria interna para assegurar que ela adicione valor à organização.

2010 – Planejamento

O executivo chefe de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria internam de forma consistente com as metas da organização. (IPPF, 2017, p.8).

Portanto, as metas identificadas pelo planejamento estratégico subsidiam o trabalho da auditoria interna, que deve adotar um foco estratégico priorizando os riscos.

Este é o primeiro grande valor que o trabalho da auditoria interna agrega à organização, ou seja, a avaliação independente quanto a aderência das tarefas e atividades da primeira linha de defesa e as ações da segunda linha, de maneira que a organização mantenha o rumo estabelecido no planejamento estratégico.

#### 4.2 Auditoria Interna e o Controle Interno

Os riscos, à que as organizações estão expostas, podem ser mapeados quando da análise dos cenários no planejamento estratégico, o que torna as ações de gerenciamento constantemente atualizadas.

Nesse sentido o controle interno passa a ser uma das ferramentas essenciais de tratamento dos riscos, pois está presente em todos os níveis organizacionais do estratégico ao operacional, mas é diretamente no processo (*core business*), e procedimentos de apoio que atua de forma mais contundente.

O controle interno oferece a condição para que a organização mantenha o seu curso rumo aos seus objetivos, de maneira a permanecer e ganhar mercado, não perder recursos materiais ou financeiros e principalmente promover eficiência do

negócio, executando mais com menos e de forma complacente às normas e regulamentos.

Para que a ferramenta do controle interno esteja constantemente calibrada se faz necessário a realização de avaliações pela auditoria interna, a qual de posse do planejamento estratégico e dos riscos identificados, possui condições de aferir a efetividade de resposta da organização a exposição dos riscos, e assim subsidiar a segunda linha de defesa às ações de gerenciamento desses riscos como a alta administração, por meio de informações para a tomada de decisão.

Para tanto, os fundamentos técnicos do IIA na norma de desempenho IPPF 2120 e 2130, dispõem de direcionadores para a auditoria interna, quais sejam:

2120 – Gerenciamento de Risco

A atividade de auditoria interna deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de risco.

(...)

2130 – Controle

A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas.

2130.A1 – A atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, com relação a:

- Alcance dos objetivos estratégicos da organização.
- Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais.
- Eficácia e eficiência das operações e programas.
- Salvaguarda dos ativos.
- Conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos e contratos. (IPPF, 2017, p.10-11).

Além da norma do IIA, a ISO 31000 também fortalece o controle interno como medida para diminuir a probabilidade ou efeito dos riscos identificados, o que demonstra, mais uma vez, que esta ferramenta precisa ser constantemente avaliada pela auditoria interna para que o monitoramento dos riscos seja eficaz.

Desta forma, a avaliação e por consequência a retroalimentação por meio de recomendações aos controles internos e gerenciamento de risco é o segundo grande valor que o trabalho de auditoria interna agrega à organização.

A recomendação proporciona melhorias contínuas ao processo e aos controles, pois sua implementação por meio de planos de ação pelos gestores da

primeira linha de defesa traz o aperfeiçoamento necessário e requerido pela alta administração, de maneira que, ao longo do tempo as ferramentas atuarão preventivamente na mitigação dos riscos, resultando assim na efetividade do trabalho de auditoria e a consagração do valor desta função.

#### 4.3 Auditoria Interna e a Primeira e Segunda Linha de Defesa

A primeira linha de defesa atua no nível operacional, são as detentoras do negócio e têm total propriedade sobre os riscos. Além disso, são os responsáveis pela implantação das recomendações da auditoria interna afim de corrigir as não conformidades detectadas nas avaliações de controle e gestão de risco.

A segunda linha de defesa realiza o gerenciamento dos riscos e atua para adequação dos controles às conformidades de normas, regulamento e legislação junto à primeira linha.

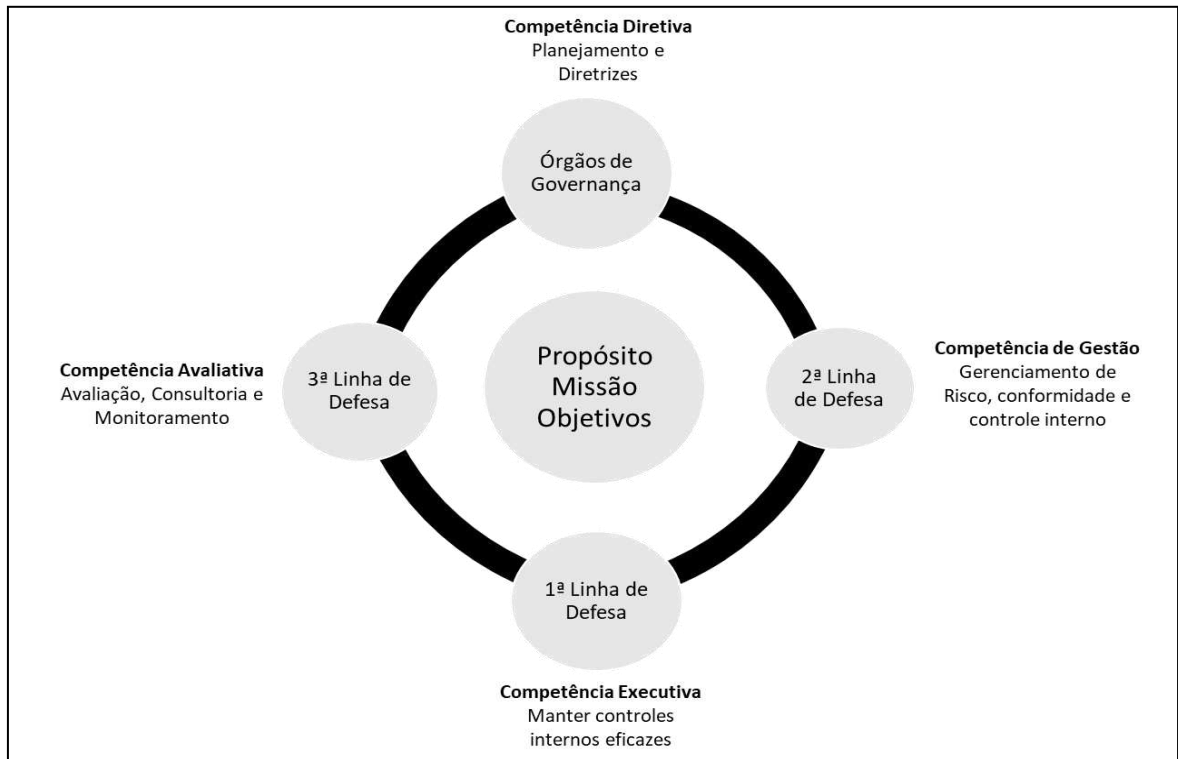
A terceira linha de defesa é a auditoria interna e de forma independente avalia a governança, o gerenciamento de riscos e o controle interno, o que por si só, já demonstra o valor que agrega a organização.

O modelo das três linhas de defesa, apresentado pelo IIA, demonstra de forma clara o alinhamento dessas áreas e a atuação independente da auditoria interna com acesso direto e irrestrito aos órgãos de governança, como: o Comitê de Auditoria que realiza uma supervisão dos planos de trabalho e apoio estratégico para as necessidades da área, o Conselho de Administração que deve promover a qualificação dos auditores e zelar pela independência da área.

Desta forma há uma recíproca relação de confiança entre a auditoria interna e os órgãos de governança como uma interação entre a primeira e segunda linha de defesa.

Para melhor entendimento apresenta-se a Figura 10:

FIGURA 10 - RELAÇÃO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA



FONTE: AUTORA (2020)

Por fim, outro ponto importante dessa configuração é a responsabilidade de cada nível da organização, de maneira que não haja sobreposição ou sobreposição e fique claro a competência de cada área e a retroalimentação aos controles internos e gerenciamento de risco, criando assim um círculo virtuoso de excelência e aperfeiçoamento em prol dos propósitos, missão e objetivos da organização.

Sendo assim, o posicionamento da auditoria interna frente aos principais órgãos de governança e a articulação com as linhas de defesa, demonstra o valor que esta função exerce na especificidade e eficiência dos objetivos organizacionais.

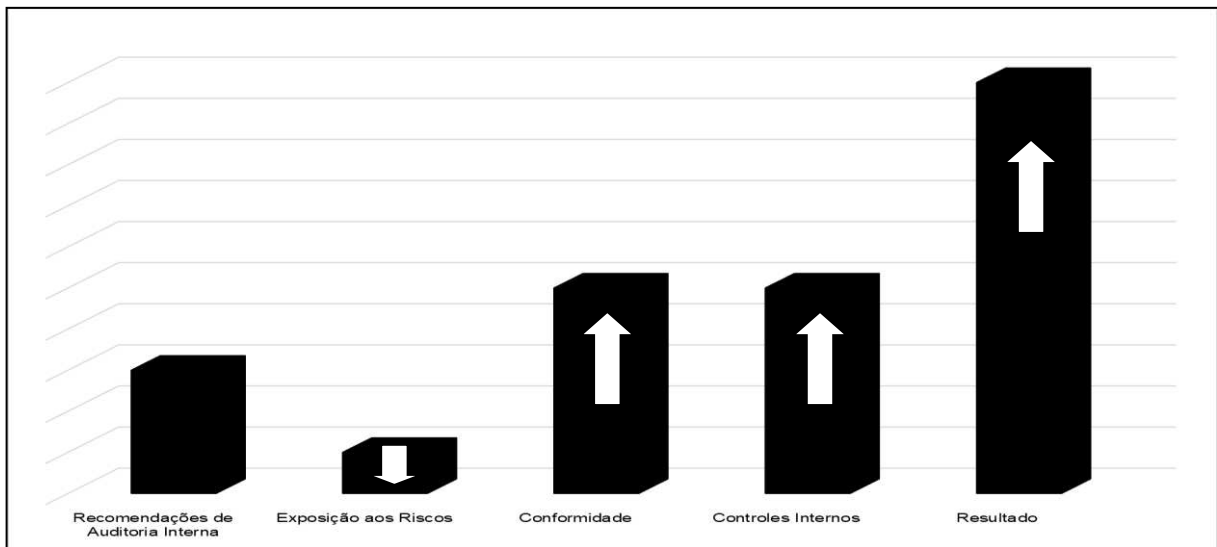
#### 4.4 Auditoria Interna e a Geração de Valor

A atuação eficaz da auditoria interna presume a avaliação e detecção de problemas com apresentação de recomendações para o aperfeiçoamento dos controles internos, gerenciamento de riscos, conformidade e prevenção de fraudes.

Desta forma a função da auditoria interna deve estar atrelada à proteção do valor da organização, e não diretamente ligada aos resultados do negócio, portanto, não há uma vinculação direta nos indicadores de desempenho, mas sim uma atuação indireta de maneira em que as recomendações são implementadas por meio de planos de ação, os riscos reduzem, a conformidade aumenta e o controle se aperfeiçoa gerando reflexos nos indicadores de resultado, promovendo assim, uma relação métrica de geração de valor.

Para melhor compreensão a Figura 11 apresenta a relação da auditoria interna nas variáveis de geração de valor:

FIGURA 11 - RELAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NA GERAÇÃO DE VALOR



FONTE: AUTORA (2020)

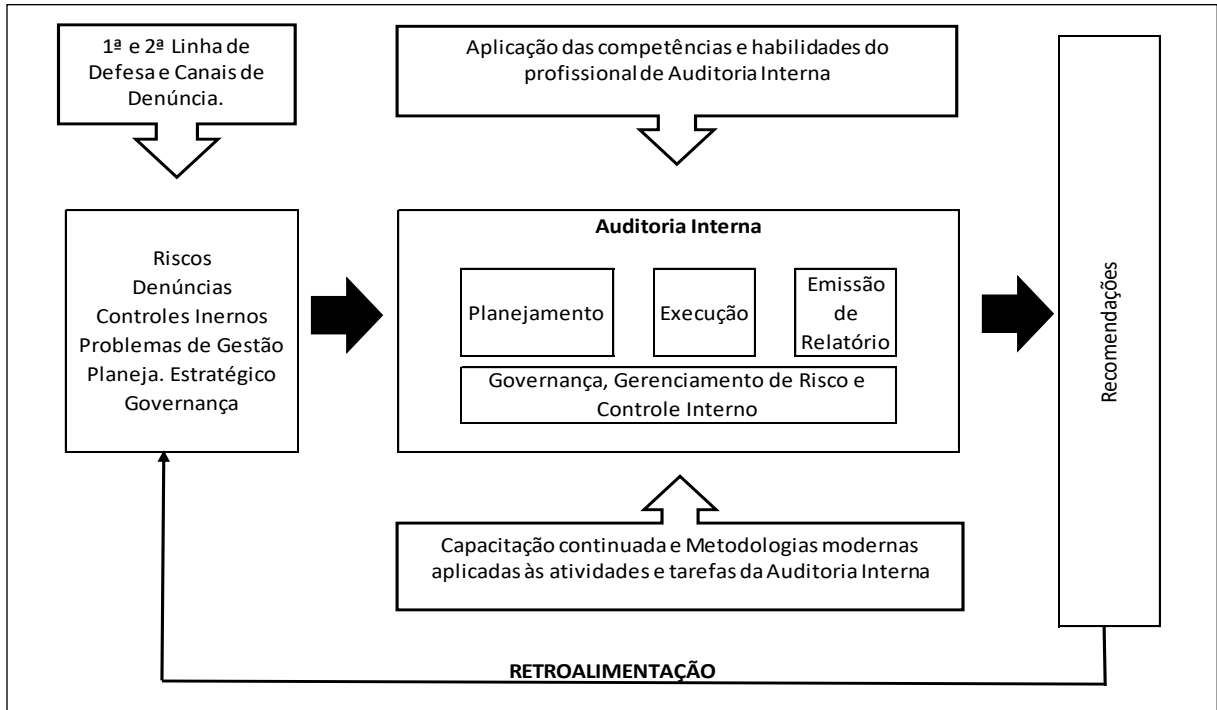
Desta forma, o valor ofertado pela auditoria Interna transcende os indicadores monetários, sociais ou ambientais da organizacionais, já que se trata de um elemento intangível, decorrente de um conjunto de atividades criadoras de valor, as quais devem ser executadas por meio da junção das competências e habilidades dos profissionais com a capacitação continuada.

Aliado a tudo isso, deve-se estar inserido na cadeia de valor da auditoria, metodologias ágeis de maneira que se possibilite a mudança do curso do plano de

trabalho, sempre que for detectado riscos emergentes ou mesmo mudança de direcionamento estratégico da organização.

Para melhor entendimento, segue uma formatação de cadeia de valor para a função de auditoria:

FIGURA 12 - CADEIA DE VALOR AUDITORIA INTERNA



FONTE: AUTORA (2020)

Como apresentado a geração de valor pela auditoria interna é algo abstrato, porém perceptível quando há melhorias no processo do negócio ou nos de apoio ou mesmo quando são reconhecidas pelos *stakeholders*.

## 5 CONCLUSÃO

Diante de cenários externos e internos que se alteram e com eles diversos riscos passam a surgir, a auditoria interna se consolida como uma função de geração de valor à governança das organizações, sejam elas de grande, médio e pequeno porte ou mesmo *startups*, uma vez que esses modelos econômicos também enfrentam as mesmas adversidades e riscos que as grandes corporações.

Nesse contexto o objetivo do presente trabalho foi avaliar a auditoria interna e o valor que esta função agrega às organizações, partindo da verificação do alinhamento com o planejamento estratégico e gerenciamento de risco, da influência da primeira e segunda linha de defesa, como agentes de processo da terceira linha e desempenho da auditoria interna, em conjunto com o *compliance* como ferramenta de aperfeiçoamento gerencial.

Para tanto, o referencial teórico do presente trabalho abordou os conceitos da auditoria no mundo e no Brasil, de maneira a compreender a evolução e o valor dessa função no mundo econômico com o fundamento da segurança de informação na tomada de decisão. Aprofundando-se os entendimentos a respeito da auditoria, estudou-se o conceito de auditoria interna e gestão, contemplando a governança, planejamento empresarial e controles e por fim o conceito de valor organizacional e a geração de valor de maneira a subsidiar o entendimento do problema em estudo.

Os estudos apontam que a função da auditoria interna agrega valor às organizações, a partir do momento que sua atuação esteja embasada na cultura organizacional, no planejamento estratégico, no gerenciamento de riscos e nos controles internos, de maneira que resulte em recomendações estratégicas, eficientes, eficazes e econômicas. E geram mudanças nos processos e na organização as quais venham a convergir aos objetivos traçados e assim resultem na salvaguarda reputacional esperada.

Outro fator na geração de valor está na modelagem das três linhas de defesa, em que a auditoria se vincula aos órgãos de governança de maneira a agir de forma ampla, irrestrita, independente e guiada pelas metodologias consagradas do IIA, desta

forma a auditoria interna, mesmo não sendo regulada como a externa, possui um caráter amplo e técnico.

Além disso, o modelo do IIA demonstra claramente a sinergia entre as três linhas de defesa e o ciclo virtuoso de retroalimentação do processo focando no salto qualitativo dos trabalhos e quantitativo dos resultados.

Em derradeiro, o valor que a auditoria interna gera para a organização é de ser um grande propulsor para a plenitude da governança, do gerenciamento de risco e dos controles internos. Como também, da gestão do negócio e suas estratégias, pois as recomendações sendo decorrentes de testes ou consultivos, resultam em uma valiosa matéria-prima para o ciclo de melhoria, orientação ao curso do negócio, subsídios para tomada de decisão da alta hierarquia, elementos para o planejamento, entre outros.

Assim, tornar a geração de valor para organização se traduz em indicador que poderá limitar a amplitude e independência da atuação da auditoria interna, por outro lado, é possível compreender a geração desse valor nos elementos intrínsecos e no conjunto de resultados.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8ª Edição. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 6ª Edição. São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1986.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BOLCERO, A. **As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. Disponível em: <<http://www.matera.com/blog/post/as-tres-linhas-de-defesa-no-gerenciamento-eficaz-de-riscos-e-controles>>. Acessado em 12 jul. 2019.

CERVO, A. L. e BERVIAN. P. A. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. 3ª Edição. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CHIAVENATO, I. **Administração: teoria e prática**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007 – 3ª reimpressão.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Brasília, 2020. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2003/000986](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986)>. Acessado em 12 jul. 2019.

CORPORATIVA, INSTITUTO DE GOVERNANÇA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5ª edição. São Paulo, SP: IBGC, 2015.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos**. Versão Português, 2017.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

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

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.

GRAMLING, A. A. R., LARRY E., JOHNSTONE, KARLA M. **Auditoria**. 7ª edição. São Paulo: Cengage Learnig, 2012.

INSTITUO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. 2017. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf>>. Acessado em 09 abr. 2020.

INSTITUO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA. **Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento de Riscos e Controles**. São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>>. Acessado em 11 abr. 2020.

KRUCKEN, L. Análise da cadeia de valor como estratégia de inovação. **Revista DOM Fundação Dom Cabral**, São Paulo, n.9, p.30-36, jul./out.2009.

LOPES DE SÁ, A. I. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1966.

LOPES DE SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 8ª Edição. Atlas, 1968.

MAFFEI, J. **Auditoria Interna: melhores práticas: estudo e aplicação prática das normas e orientações do IIA**. São Paulo: All Print Editora, 2011.

MÁRIO, P. do C; ROCHA, W. A Análise de Cadeia de Valor como Ferramenta de Criação de Valor: um Ensaio sobre a Relação entre Cost Drivers e Value Drivers. **IX Convenção de Contabilidade Rio Grande do Sul**, RGS, 2013. Acessado 04/04/2020.

MÉTODOS DE PESQUISA / [organizado por] Tatiana Engel Gerhardt e Denise Tolfo Silveira; coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

MICHEL, M H. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

Project Management Institute (PMI). **Guia PMBOCK**. Disponível em: <<https://brasil.pmi.org/>>. Acessado em 12 jul. 2019.

PORTER, M.E.; KRAMER, M.R. **Criação de valor compartilhado**. Disponível em: <<https://voluntariadoempresarial.org.br/wp-content/uploads/2016/07/criaccca7acc83o-de-valor-compartilhado-harvard-business-review-brasil.pdf>>. Acessado em 29 mar. 2020.

SANTOS, A. R dos. **Metodologia Científica: a construção do conhecimento**. 3ª Edição. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. Strategic cost management: the new tool for competitive advantage. New York: **The Free Press**, 1993.

SILVA, E.H.R da; LIMA, E.P de; COSTA, S.E.G da. Qual o Significado de Valor? Uma Abordagem Baseada em Diferentes Perspectivas. **Revista Produção Online**, Florianópolis, SC, v.15, n.4, p. 1326-1350, out./dez. 2015. [www.producaoonline.org.br/rpo/article/download](http://www.producaoonline.org.br/rpo/article/download). Acessado em 29 mar. 2020.

WALTERS, D.; LANCASTER, G. Implementing value strategy trough the value chain. **Management Decision**, v.38, n.2, p.160-178, 2000. <http://dx.doi.org/10.1108/EUM00000005344>. Acessado em 29 mar. 2020.