IBGC
Orienta

AUDITORIA INTERNA

ASPECTOS ESSENCIAIS PARA O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

IBGC
Orienta

Auditoria Interna

Aspectos Essenciais para o Conselho de Administração

IBGC | Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

Instituto dos Auditores Internos do Brasil

São Paulo | 2018

IBGC | Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

O IBGC é uma organização exclusivamente dedicada à promoção da governança corporativa no Brasil e o principal fomentador das práticas e discussões sobre o tema no país, tendo alcançado reconhecimento nacional e internacional.

Fundado em 27 de novembro de 1995, o IBGC – sociedade civil de âmbito nacional, sem fins lucrativos – tem o propósito de ser referência em governança corporativa, contribuindo para o desempenho sustentável das organizações e influenciando os agentes da nossa sociedade no sentido de maior transparência, justiça e responsabilidade.

Para mais informações sobre o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, visite o *website* <www.ibgc.org.br>.

Para associar-se ao IBGC, ligue:
(11) 3185-4200.

Conselho de Administração

PRESIDENTE
Ricardo Egydio Setubal

VICE-PRESIDENTES
Henrique Luz e Monika Hufenüssler Conrads

CONSELHEIROS
Doris Beatriz França Wilhelm, Isabella Saboya, Israel Aron Zylberman, Leila Abraham Loria, Richard Blanchet e Vicky Bloch

Diretoria
Alberto Messano e Matheus Corredato Rossi

Superintendência Geral
Heloisa Bedicks

Instituto dos Auditores Internos do Brasil

Fundado em 20 de novembro de 1960, o IIA Brasil – Instituto dos Auditores Internos do Brasil é uma entidade que representa a atividade de auditoria interna por meio de publicações, treinamentos, eventos e certificações para profissionais e organizações.

Filiado ao The Institute of Internal Auditors (IIA) nos Estados Unidos, está entre os maiores institutos de auditoria interna do mundo.

Para mais informações sobre o IIA Brasil – Instituto dos Auditores Internos do Brasil visite o *website* <www.iiabrasil.org.br>.

Para associar-se ao IIA Brasil, ligue: +55 11 5523 1919.

Conselho de Administração (Biênio 2017/2018)

PRESIDENTE
Rene Guimarães Andrich, CIA, CCSA, CRMA

VICE-PRESIDENTE
Herbert Otto Homolka, CIA, CCSA, CGAP, CFSA, CRMA

CONSELHEIROS
Andre Luiz Marini Chagas, CRMA
Carlos Renato Fontes Trisciuzzi, CIA, CCSA, CRMA, QIAL
Hélio Takashi Ito, CCSA, CRMA
Isabel Cristina Bittencourt Santiago, CRMA
Monique Sausmikat Guedes, CCSA
Nancy Salvadori Bittar Amadio, CIA, CCSA, CRMA
Paulo Michael Vanca, CRMA

Diretoria Executiva (Biênio 2017/2018)

DIRETOR GERAL
Braselino Carlos da Assunção Sousa da Silva, CRMA

DIRETOR SECRETÁRIO
Paulo Roberto Gomes

DIRETOR DE FINANÇAS
Marcelo Fridori, CIA, CCSA, CRMA

DIRETOR DE NORMAS E CERTIFICAÇÕES
Fábio de Figueiredo Pimpão, CIA, CCSA, CRMA

DIRETOR DE TREINAMENTOS E EVENTOS
Antônio Edson Maciel dos Santos, CCSA

CRÉDITOS

Esta publicação foi desenvolvida por grupo de trabalho (GT) formado por membros do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil). Compuseram o GT: Alberto Whitaker, Antonio Edson Maciel dos Santos, Lucas Legnare, Luiz Martha, Mercedes Stinco, Paulo Vanca, Renan Perondi e Rene Andrich.

Imagem da capa: Shutterstock.

REDAÇÃO

Luciana Del Caro

AGRADECIMENTOS

A Celso Giacometti e Paulo Baraldi, pelas contribuições em várias etapas do desenvolvimento desta obra.

A Jorge R. Manoel e Renato Trisciuzzi, pela participação em *workshop* que discutiu a estrutura da publicação.

A Gilberto Mifano, Fábio Coimbra, Fabiano Castello, Mauro Cunha e Marcelo Fridori, pela leitura crítica e pelos comentários enviados em audiência restrita.

À PwC, em especial a Andre Pannunzio e Rosana Napoli, pela participação ativa e contribuições na elaboração desta obra.

A Alberto Ragazzini, Alex Borges, Alexandre de Mello Silva, André Fischer, Antonio Carlos Siegner Laporta, Artur Damasceno, Bruno Bandeira Costa de Sousa, Carlos Berti Niemeyer, Carlos Donizeti Macedo Maia, Carlos Eduardo Lopes Neves, Clovis Antonio Pereira Pinto, Debora Santille, Douglas Monaco, Felipe Cabral, Guilherme Fernandes Rios, Hanya Pereira Rego, Henrique Luz, Irineu Monteiro de Carvalho, José Maria Rabelo, Lucas Agostinelli, Luciana Bacci Costa, Percival Gratti Junior, Rodrigo Rojo Marcondes, Valdir Lauro Nether, William Claudio Alves Julian, William Schulz, High Performance Consultoria, Nissan e Vitria, pelas contribuições ao longo do processo de audiência pública.

I59o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

Auditoria interna: aspectos essenciais para o conselho de administração / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, SP: IBGC, 2018. (Série IBGC Orienta).

56p.

ISBN: 978-85-99645-63-5

1. Governança corporativa. 2. Conselho de administração. 3. Auditoria interna. I. Instituto dos Auditores Internos do Brasil. II. Título.

CDD-658.4

Bibliotecária responsável: Mariusa F. M. Loução CRB – 8-9995

Sumário

APRESENTAÇÃO 7

INTRODUÇÃO 9
Histórico 11
Atuação profissional 13

1. RESPONSABILIDADES DA AUDITORIA INTERNA 15
1.1 Avaliação (*assurance*) 16
1.2 Assessoria 16
1.3 Trabalhos de avaliação e de assessoria 17
1.4 Principais responsabilidades da auditoria interna 18
1.4.1 Avaliação de riscos 18
1.4.2 Controles internos 18
1.4.3 Prevenção, detecção e investigação de fraudes 18
1.4.4 Conformidade (*compliance*) 18

2. A AUDITORIA INTERNA E O SISTEMA DE GOVERNANÇA 19
2.1 A auditoria interna no modelo de três linhas de defesa 20
2.2 Terceirização e co-sourcing 23

3. RELACIONAMENTOS DA AUDITORIA INTERNA 25
3.1 Conselho de administração 25

3.2 Comitê de auditoria e demais comitês 26
3.3 Conselho fiscal 27
3.4 Diretoria e demais áreas da organização 28
3.5 Auditoria independente 29
3.6 Órgãos de segunda linha de defesa (riscos, controles internos, conformidade) 29
3.7 Sócios/Investidores 30
3.8 Órgãos reguladores e fiscalizadores 30

4. GARANTINDO EFICÁCIA À AUDITORIA INTERNA 31
4.1 Promovendo a independência 31
4.2 Enfocando a cultura organizacional 33
4.3 Atuando de forma tempestiva e gerando valor 35
4.4 Aprimorando a qualificação 36
4.5 Avaliando o avaliador 37

CONSIDERAÇÕES FINAIS 39

REFERÊNCIAS 41

ANEXO 1 – AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PELO COMITÊ DE AUDITORIA 45

ANEXO 2 – REGIMENTO INTERNO DA AUDITORIA INTERNA 51

Apresentação

A auditoria interna é uma atividade relevante para o fortalecimento da governança das organizações. Ela vem ganhando espaço e aumentando o seu escopo de atuação desde a segunda metade do século XX, à medida que sua capacidade para aumentar a percepção da organização sobre a gestão dos objetivos e metas relevantes e dos respectivos riscos, melhorar controles, evitar perdas e promover ganhos tornou-se mais evidente. Mesmo assim, seus principais papéis e responsabilidades muitas vezes não são suficientemente conhecidos dentro das organizações, especialmente quanto à sua inserção no contexto da governança corporativa. Seus benefícios, portanto, nem sempre são devidamente aproveitados.

A auditoria interna pode interagir e colaborar com as áreas de controles internos, riscos e conformidade (*compliance*) e, ainda, com a redução de custos e eventual aumento de receitas. Esta capacidade de contribuir para o aprimoramento da governança corporativa, agregando valor, e não apenas evitando perdas, deve ser mais bem aproveitada por conselheiros de administração, membros de comitês de auditoria e pelos próprios líderes de auditoria, de forma que todos esses agentes possam beneficiar-se plenamente da atividade em prol dos objetivos de suas organizações. E, especificamente, cumprir com suas responsabilidades.

Este documento – resultado de uma parceria entre o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) – propõe-se a aprofundar a visão dos conselheiros, membros de comitês de auditoria, auditores e demais executivos sobre a função de auditoria interna e a sua integração com a governança corporativa.

A publicação enfoca o papel e o relacionamento da auditoria interna dentro da estrutura de governança das organizações, mas não se propõe a indicar como devem ser conduzidos os processos de auditoria, assunto sobre o qual há farto material técnico disponível. Além disso, é

importante destacar que o conteúdo do documento é abrangente, considerando os mais diversos tipos e tamanhos de organizações, e que ele não se propõe a destacar a atuação da auditoria interna em setores específicos. Cabe ao leitor, portanto, buscar conhecimentos aplicáveis ao setor de sua organização e requeridos por regulação específica, complementando o conteúdo à sua realidade.

Na expectativa de que esta obra traga temas para reflexão e recomendações, ampliando e aprofundando os conhecimentos sobre auditoria interna, o IBGC e o IIA Brasil desejam-lhe uma boa leitura.

Introdução

A atuação e as responsabilidades da auditoria interna ainda não são totalmente conhecidas por muitos conselheiros de administração, apesar de essa atividade estar cada vez mais presente em diferentes tipos de organização e, em alguns casos, ser um requerimento legal ou normativo (como é o caso, por exemplo, do setor financeiro – Resolução CMN n. 4.588/2017 –, do setor de seguros – Circular Susep n. 249/2004 – e por exigência da Lei n. 13.303/2016). Não é raro que a atividade de auditoria interna ainda seja vista como uma inspetoria encarregada de identificar erros e desvios em outras áreas da organização, ou que careça da independência necessária e seja tida como um braço da gestão. A conquista de mais independência, aliás, é um dos grandes desafios atuais da função. A falta de informação também leva muitos a confundirem as suas atribuições com as da auditoria independente (auditoria externa das demonstrações financeiras). Cabe, portanto, compreender melhor a atividade para utilizá-la em prol das organizações. Diferentemente de ser somente uma inspetoria, a auditoria interna, se bem estruturada e composta por especialistas com perfis multidisciplinares, diversificados e compatíveis com as necessidades, deve contribuir para agregar valor à organização.

O The Institute of Internal Auditors (IIA) define a auditoria interna como "uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance)* e de consultoria [assessoria], desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança".

The IIA, *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna* (IPPF), 2016.

A partir dessa definição, percebe-se que a atividade da auditoria interna depende do porte e do nível de maturidade da organização e não deve contemplar apenas aspectos financeiros do negócio. A construção do plano de trabalho da auditoria interna deve considerar um

processo de levantamento e priorização de riscos, alinhados à estratégia da organização, podendo sugerir aprimoramentos que extrapolem a mera avaliação de processos.

Complementaridade e integração

PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS AUDITORIAS INTERNA E INDEPENDENTE:
As auditorias interna e independente desempenham papéis importantes no sistema de governança. Suas atividades são essenciais para a organização, e seus focos são diferentes. As duas são complementares e não excludentes, e uma estrutura robusta de governança deve contar com ambas. Para que a atuação das auditorias interna e independente ajude a organização a construir valor de maneira mais eficaz, recomenda-se que uma considere os trabalhos da outra no desenvolvimento de seu plano de atuação.

A atuação ativa da auditoria interna dá maior segurança e conforto aos agentes de governança das organizações. O *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa* do IBGC recomenda que as organizações possuam uma função de auditoria interna, própria ou terceirizada.

A atividade de auditoria interna deve ser desempenhada com independência e objetividade:

- Independência: "É a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de auditoria interna, o executivo chefe de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isto pode ser alcançado através de um relacionamento de duplo reporte. As ameaças à independência devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho da auditoria, funcional e organizacional".
- Objetividade: "Atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a terem uma confiança no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em **assuntos de auditoria"**.

Ibidem.

A decisão entre internalizar ou terceirizar (total ou parcialmente) a atividade de auditoria interna está relacionada ao porte, ao segmento de atuação e à maturidade da governança da organização.

Exigências regulatórias ou a pressão do mercado e dos investidores por mais governança levam à implementação da função. Há ainda a própria necessidade de aprimorar os processos e controles, contribuindo para a redução de perdas. O fato é que a auditoria interna vem ampliando o seu escopo de atuação e, ao longo do tempo, passou a desempe-

nhar um papel mais amplo e ativo dentro das organizações.

A evolução da atividade foi impulsionada pela edição de normas nacionais e internacionais, que estabeleceram princípios de referência para sua atuação e contribuíram para orientar e equalizar a prática. Esta passou a ser baseada sempre nos mesmos princípios, independentemente do tamanho, propósito, complexidade e estrutura da organização e, ainda, de a atividade ser conduzida por uma área interna ou terceirizada.

Histórico

São duas as principais diretrizes que norteiam a atividade dos profissionais de auditoria: Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF) e, no caso brasileiro, as Normas Brasileiras de Contabilidade. As primeiras foram criadas em 2009 e contaram com várias revisões, sendo a mais recente a de 2017. Elas visam delinear os princípios da atividade, fornecer uma estrutura para que a atividade gere valor agregado, estabelecer bases para a avaliação de desempenho e promover a melhoria dos processos organizacionais.

Os regulamentos, leis e normas citados ao longo deste capítulo não são exaustivos, cabendo ao leitor estar ciente de toda a regulação aplicada a seu setor de atuação.

Antes do IPPF, havia outras normas que balizavam a atuação dos auditores internos, dadas pelo Professional Practices Framework (PPF), de 2002.

Já as Normas Brasileiras de Contabilidade tratam da atividade e dos procedimentos de auditoria interna contábil. A auditoria interna é tratada por duas regras específicas, uma que versa sobre os parâmetros técnicos e outra sobre a questão ética e profissional, e que estão em vigor desde 2004. A norma técnica traz uma definição mais específica das atividades da auditoria interna, mas, assim como a definição do IIA, ressalta que o objetivo final da função é contribuir para que a organização atinja seus objetivos: "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".

As regras são a NBC TI 01 (de parâmetros técnicos), aprovada pela Resolução CFC n. 986/2003, e a PI 01 (profissional).

Outra frente que levou à expansão e ao aprofundamento da auditoria interna dentro das organizações e do sistema de governança foi dada por legislações e regulamentações no Brasil e no mundo. O arcabouço regulatório vem reconhecendo a atividade como uma forma de tornar mais efetivo o ambiente de controles das organizações públicas e privadas.

Um grande passo nesse sentido, e que inspirou outros países, foi a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), aprovada em 2002 e aplicável a empresas de capital aberto com papéis transacionados nos Estados Unidos. Embora a lei não tenha determinado a obrigatoriedade da existência da função de auditoria interna, e sim a necessidade de instalar um comitê de auditoria, ela contribuiu de forma indireta para impulsionar a atividade, na medida em que procurou fortalecer as estruturas de con-

troles internos das companhias. Como a função de auditoria interna é a responsável, entre outros fatores, por avaliar a eficácia e a eficiência dos controles internos, ela teve de se tornar mais robusta para fazer face às novas exigências. Já a Securities and Exchange Commission (SEC) – órgão regulador do mercado de capitais norte-americano, equivalente à CVM no Brasil – e a New York Stock Exchange (NYSE) tornaram a auditoria interna obrigatória nas empresas listadas nessa bolsa de valores.

No Brasil, o setor financeiro, por sua natureza e sua especificidade de atuação, foi um dos primeiros em que a atividade de auditoria interna se tornou obrigatória pela regulamentação. Desde 1998, as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil **são obrigadas a contar com a atividade de auditoria interna** ✪. Nas seguradoras, a obrigatoriedade existe **desde 2004** ⊙.

✪ Resolução CMN n. 2. 554/1998, Circular n. 3.856/2017 do Banco Central do Brasil e Resolução n. 4.588/2017 do Conselho Monetário Nacional.

⊙ Circular Susep n. 249, de 20 de fevereiro de 2004.

Já as empresas de outros setores estão sujeitas a regulamentação específica, de acordo com os segmentos de listagem de suas ações na B3, ou mesmo em função da composição do capital (se de economia mista ou empresa pública). As companhias abertas com ações listadas no Novo Mercado devem contar com auditoria interna – a exigência existe desde a reformulação deste segmento de listagem, em 2017. Além de manterem uma área dedicada à atividade, elas precisam contar com a função de conformidade (*compliance*) e com um comitê de auditoria.

A importância da auditoria interna nas demais companhias de capital aberto vem aumentando, mesmo que a função não seja obrigatória por lei. Tanto é que a **Instrução n. 586/2017 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)** ⊙ ➲ trouxe mais transparência e impôs às companhias abertas a necessidade de divulgar informações sobre a adesão (ou não) às práticas de governança estabelecidas pelo ***Código Brasileiro de Governança Corporativa – Companhias Abertas*** ✪. As companhias terão de explicitar a quais práticas aderem e a quais não obedecem (e, neste caso, explicar por que não estão em consonância com as indicações dadas pelo código).

⊙ A instrução se aplica aos emissores de valores mobiliários registrados na categoria A, cujas ações ou certificados de depósito de ações sejam negociados na bolsa.

✪ *O Código Brasileiro de Governança Corporativa – Companhias Abertas*, lançado em 16 de novembro de 2016, foi elaborado pelas onze entidades de mercado que integram o Grupo de Trabalho Interagentes.

Com relação à auditoria interna, o código diz que a área deve ser compatível com a dimensão, a complexidade e os riscos dos negócios, e que cabe ao **conselho de administração** ⊙ zelar pela qualificação e independência da equipe de auditores em relação à diretoria.

⊙ Na ausência do conselho de administração e do comitê de auditoria, cabe ao órgão máximo de governança da organização supervisionar as atividades da auditoria interna.

➲ A Instrução CVM n. 586/2017 determina que o emissor informe se adota as seguintes práticas recomendadas pelo código:

i. "a companhia deve ter uma área de auditoria interna vinculada diretamente ao conselho de administração";

ii. "em caso de terceirização dessa atividade, os serviços de auditoria interna não devem ser exercidos pela mesma empresa que presta serviços de auditoria das demonstrações financeiras. A companhia não deve contratar para auditoria interna quem tenha prestado serviços de auditoria independente para a companhia há menos de três anos".

Caso estas práticas recomendadas pelo código não sejam adotadas ou sejam adotadas apenas parcialmente, o emissor deve explicar os motivos. E, mesmo que sejam adotadas, ele deve embasar a sua declaração e informar por que entende que está em conformidade com a prática, ou seja, deve descrever a estrutura da auditoria interna e discorrer sobre sua adequação ao porte e à complexidade das atividades da companhia.

A função de auditoria interna também vem ganhando força e visibilidade no setor público. Em reação aos sérios problemas de governança nas sociedades de economia mista e empresas públicas brasileiras, foi sancionada, em 2016, a Lei das Estatais ✪ ➲. Ela determinou que estas empresas tenham estruturas e práticas de gestão de riscos e controles internos cotidianas, e que abranjam a ação dos administradores e empregados. Além disso, elas devem ter uma área responsável por verificar o cumprimento de obrigações e da gestão de riscos. A auditoria interna e o comitê de auditoria estatutário tornaram-se obrigatórios para as estatais.

✪ Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016.

Ainda com relação ao setor público, no fim de 2017 o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) divulgou um manual que visa orientar a auditoria interna de órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) ● e as auditorias internas dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

● A atuação do SCI foi disciplinada pela Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. O SCI visa avaliar a atuação dos administradores públicos federais e a ação do governo federal, por meio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

➲ As atribuições da auditoria interna, segundo a Lei das Estatais:

"A auditoria interna deverá:

I – ser vinculada ao conselho de administração, diretamente ou por meio do comitê de auditoria estatutário;

II – ser responsável por aferir a adequação do controle interno, a efetividade do gerenciamento dos riscos e dos processos de governança e a confiabilidade do processo de coleta, mensuração, classificação, acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando ao preparo de demonstrações financeiras".

Atuação profissional

Além de as normas e a regulamentação virem conferindo mais importância à auditoria interna, essa atividade também vem sendo o objeto da busca de constante fortalecimento por parte de entidades profissionais como o IIA, com atuação global e nacional. O IIA Global, sediado nos Estados Unidos, é uma associação de auditores fundada em 1941 para desenvolver a condição profissional da auditoria interna.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), por sua vez, foi fundado em 1960 e atua na formação, capacitação e certificação de seus associados. Outra vertente

de sua atuação se dá pelo serviço de avaliação interna e externa de qualidade da função de auditoria interna por metodologia global, além de capacitação e defesa da profissão.

A avaliação da função de auditoria interna é feita por uma equipe de profissionais habilitados, capacitados ou credenciados e com vasta experiência. Essa avaliação é realizada por profissionais externos que atendam aos requisitos do IPPF e é encomendada pelo comitê de auditoria. O *Quality Assessment* (QA), como é chamado, analisa a conformidade da função de auditoria interna com as normas definidas no IPPF e com outros regulamentos que regem a profissão. A partir dessa análise, a área auditada recebe um relatório de recomendações, visando a ficar em linha com padrões globais da atividade de auditoria interna.

Existem, ainda, diversas certificações de profissionais de auditoria interna, de acordo com a área em que o auditor atua. Todas visam atestar a capacitação para o exercício da prática de auditoria interna e a qualificação para enfrentar os desafios trazidos pela profissão. Saiba mais sobre as certificações no capítulo 4.

1

Responsabilidades da Auditoria Interna

Ao longo do tempo, as pressões do mercado e o arcabouço regulatório fizeram com que a auditoria interna ampliasse o seu escopo e se focasse também em questões relacionadas a riscos, controles internos e governança. Outra mudança relevante na atividade foi a adoção de uma postura preventiva. Os trabalhos de assessoria por parte da função de auditoria interna – desde que preservadas a independência e a objetividade dos profissionais – passaram a ser mais demandados, ao lado dos serviços de avaliação (*assurance*). Neste capítulo, serão abordadas as principais responsabilidades da auditoria interna, sem entrar em detalhes técnicos sobre a função.

Atualmente, espera-se que a auditoria interna seja capaz de identificar riscos e atuar para minimizar a probabilidade da ocorrência e impacto, ou seja, que a função tenha um caráter preventivo e colaborativo, agindo sobre riscos que possam impedir o alcance de objetivos-chave da organização. Da mesma forma, espera-se que possa, entre outros aspectos, identificar oportunidades de melhoria nos controles, atuando com a gestão da organização, de forma independente, apoiando a elaboração de um plano de ação e acompanhando a sua execução, de responsabilidade dos gestores das áreas auditadas. É importante ressaltar que a auditoria interna deve monitorar a implementação dos planos de ação acordados com os gestores responsáveis e dar visibilidade ao que ainda não foi implementado ou aos casos em que a administração decidiu assumir os riscos.

Considerando que a auditoria interna realiza serviços de avaliação e de assessoria, e que as expectativas com relação ao seu papel preventivo são elevadas, existe o risco de que ela acabe se afastando da sua tarefa primordial, a de avaliação, para focar-se demasiadamente na de assessoria. Estas duas atribuições precisam ser bem distribuídas, de forma a não desperdiçar os talentos e recursos da organização.

Vale examinar melhor os dois conceitos para entender a atuação da auditoria em cada um destes trabalhos.

1.1 Avaliação (*assurance*)

O serviço de *assurance*, de acordo com definição do IIA, "compreende a avaliação objetiva da evidência pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros assuntos importantes". Este trabalho deve estar alinhado aos objetivos estratégicos da organização.

1.2 Assessoria

Os serviços de assessoria se destinam ao cliente da auditoria interna (pessoa, grupo ou área da organização) e geralmente são realizados a partir de uma solicitação. Clientes internos e auditores delimitam a natureza e o escopo do trabalho. A assessoria não deve ser genérica, e sim focada na melhoria de controles, processos e sistemas, ou outras áreas conforme as necessidades da organização. Para que o trabalho de fato agregue valor, é imprescindível que a auditoria interna compreenda bem o funcionamento da organização, orientando suas ações na realização dos objetivos estratégicos determinados.

A auditoria interna pode prestar serviços de avaliação nas áreas para as quais anteriormente tenha executado serviços de assessoria, desde que a natureza da assessoria não tenha prejudicado **sua independência e sua objetividade** ✪.

A assessoria pode ser recomendável quando são identificadas vulnerabilidades críticas em processos e a área auditada não tem condições de mitigar os riscos. Nesses casos, a assessoria do auditor interno, que conhece os processos, pode ser uma boa solução.

✪ O IIA recomenda que o responsável pela auditoria interna que tenha prestado serviços de assessoria fique um ano sem realizar a avaliação (*assurance*).

Ainda que a realização de trabalhos de assessoria pela função de auditoria interna possa ser uma boa prática dependendo das necessidades e do estágio da organização, em alguns casos e setores de atuação a prática é vetada.

1.3 Trabalhos de avaliação e de assessoria

Por um lado, a auditoria interna dispõe de conhecimentos profundos sobre processos e áreas e pode muito bem contribuir para o aprimoramento da organização por meio de sugestões de melhoria em processos, controles e gestão de riscos – esta é mais uma forma de a auditoria interna agregar valor, por meio da prestação de serviços de assessoria interna. Por outro lado, há o risco de que a atuação com assessoria retire a objetividade e a independência do auditor, especialmente se ele tiver de emitir opiniões e auditar a área ou o processo que ele mesmo ajudou a desenvolver ou a aprimorar.

O ideal é que as organizações busquem uma composição proveitosa entre as atividades, evitando desperdiçar o conhecimento da auditoria interna, que pode ser muito relevante, mas também evitando que a sua atuação como assessora comprometa seu dever de avaliadora. Ambos os papéis são possíveis e, muitas vezes, necessários.

Embora o dia a dia seja dado pela atividade de avaliação, a assessoria muitas vezes vem a reboque, de forma natural: ao identificar um problema, frequentemente o auditor já está pensando em sua solução. A forma encontrada para tal harmonia varia de acordo com o porte e a maturidade da governança de cada organização.

Em organizações de pequeno e médio porte, é bastante comum que o auditor também preste serviços de assessoria, uma vez que não há uma equipe suficientemente robusta para que as duas funções sejam exercidas por pessoas diferentes. Uma organização que não conta com uma estrutura dedicada a riscos e controles internos, por exemplo, pode requerer serviços de assessoria por parte da auditoria interna. Já em grandes organizações, o envolvimento da auditoria interna com assessoria costuma ser menor, e os papéis, mais bem definidos e delimitados.

Se for possível separar bem os dois tipos de serviço, espera-se que a auditoria interna esteja focada primeiramente em avaliações. A necessidade de executar as duas tarefas traz desafios adicionais para o auditor. Quando há demandas pelos dois trabalhos, ele precisa manter sua independência e objetividade, mas também deve desenvolver habilidades interpessoais e buscar compreender o modo de atuação dos gestores. Além disso, deve coordenar os esforços com a segunda linha de defesa (ver item 2.1), levando em consideração os resultados dessa instância somente se ela tiver objetividade e rigor testados.

> A auditoria interna não deve se afastar do seu papel de avaliadora, e o trabalho consultivo deve ser realizado dentro de algumas condições: quando houver habilidade, competência, tempo e, sobretudo, condições que assegurem a independência e a objetividade do auditor.

A busca por uma divisão coerente e profícua entre os trabalhos de assessoria e de avaliação deve ser uma preocupação também do conselho de administração e, quando existente, do comitê de auditoria. Uma possibilidade que merece exame por parte do comitê é o investimento na capacitação dos auditores para a utilização de ferramentas de análise de dados, as quais, além de proporcionar ao auditor uma análise mais aprofundada da área auditada, podem também liberar profissionais para atividades estratégicas e de assessoria.

O comitê de auditoria deve especificar quais atividades de avaliação e de assessoria serão conduzidas pelos auditores internos. O plano de auditoria deve trazer as expectativas e prioridades de trabalho e deve estar alinhado com as partes interessadas e ser frequentemente revisado e atualizado.

1.4 Principais responsabilidades da auditoria interna

A auditoria interna deve desenvolver um plano de auditoria baseado num processo de levantamento de riscos e alinhado ao planejamento estratégico da organização. Este plano deve ser aprovado pelo comitê de auditoria ou órgão máximo de governança.

Os trabalhos de auditoria interna focam-se em aspectos variados, a depender do nível de maturidade da organização, e devem, entre outros aspectos, aferir os impactos financeiros das vulnerabilidades encontradas. Algumas das principais questões avaliadas pela auditoria interna, sob a perspectiva da governança corporativa, são: avaliação de riscos, controles internos, prevenção e detecção de fraudes e conformidade (*compliance*).

1.4.1 Avaliação de riscos

A identificação e a mitigação de riscos são responsabilidades da gestão da organização e da função responsável pelo gerenciamento de riscos, quando esta existir. A auditoria interna deve auditar tal função e avaliar se ela está identificando e mitigando os riscos adequadamente, além de reportar riscos não identificados pela área. Pode também, na elaboração de seu plano de trabalho, utilizar os riscos identificados pela função responsável pelo gerenciamento de riscos.

1.4.2 Controles internos

Os controles internos são de responsabilidade da 1ª linha de defesa (ver item 2.1). Quando há uma função de controles internos na organização, esta os monitora quanto à adequação e eficácia. Cabe à gestão assegurar-se de que os controles funcionam de forma adequada, e cabe à auditoria interna verificar se os controles internos estão sendo exercidos da forma desejada. A auditoria deve avaliar os controles internos e reportar os resultados, de forma que a área ou o responsável coordene, com os gestores, a implementação de ações para assegurar que os controles sejam eficazes para mitigar os riscos. A auditoria deve, também, analisar e recomendar melhorias para trazer eficácia aos processos.

1.4.3 Prevenção, detecção e investigação de fraudes

A prevenção de fraudes é responsabilidade da organização e deve ser realizada por meio da implantação de controles internos. Há organizações que possuem áreas específicas para a detecção de fraudes operacionais.

Com relação à investigação, a melhor prática é que as organizações contem com uma área específica para esta atividade e, na ausência desta área, a investigação deve ser efetuada pela função de auditoria interna, com o apoio de especialistas externos, quando se fizer necessário.

Cabe à auditoria interna avaliar a adequação das políticas, normas e instrumentos instituídos para evitar fraudes.

1.4.4 Conformidade (*compliance*)

A gestão da conformidade de uma organização é, preferencialmente, atribuição de uma função específica, a quem cabe verificar e garantir a aderência a leis, normas, políticas internas e ao código de conduta da organização. Cabe à auditoria interna avaliar se os processos de *compliance* estão adequados. E, também, reportar não conformidades e resultados para que a unidade responsável pela gestão de conformidade coordene, com os gestores, as ações necessárias.

2

A Auditoria Interna e o Sistema de Governança

Governança corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, e a auditoria interna é um dos órgãos ou funções de controle e monitoramento das organizações, ao lado do conselho fiscal, do comitê de auditoria, da auditoria independente e das funções de gerenciamento de riscos, controles internos e conformidade.

As avaliações e recomendações feitas pela auditoria interna devem estar alinhadas ao direcionamento estratégico da organização e se destinam a aperfeiçoar controles internos, normas e procedimentos, além de identificar riscos e sugerir controles para mitigá-los. Essas avaliações serão utilizadas pela gestão e pelo conselho de administração (e seus comitês de assessoramento, como o de auditoria) – uma das responsabilidades do conselho é a de supervisionar as decisões tomadas pelos gestores e garantir o alinhamento de tais decisões aos princípios, à missão, à visão e aos valores da organização.

A atividade de auditoria interna desempenha um papel-chave na governança ao também avaliar os riscos de reputação da organização, ao buscar entender a cultura ética dos colaboradores (incluindo empresas terceirizadas ou parceiras e, principalmente, fornecedores, que fazem parte da cadeia de produção) e ao dar ênfase à eficácia dos processos organizacionais no cumprimento das obrigações legais e regulamentares.

> As diversas áreas de uma organização devem compreender o papel fundamental da auditoria interna na estrutura de governança. A auditoria interna não se concentra em pessoas, e sim em auditar temas que representam riscos que possam impedir a organização de atingir seus objetivos.

Na prestação dos serviços de avaliação e de assessoria, o auditor interno deve sempre pautar-se pela independência e objetividade. Enquanto a primeira precisa ser assegurada pela administração da organização, a segunda é uma atitude do próprio auditor. Ambos atributos devem ser acompanhados da tempestividade: quanto mais rápido a auditoria interna conseguir identificar riscos e oportunidades de melhorias e apontar soluções, mais valor terá agregado.

O foco prioritário do auditor interno é ajudar a mitigar riscos e vulnerabilidades em processos e controles, antes que estes se materializem. No entanto, é necessário estabelecer prioridades, dada a impossibilidade de avaliar todos os processos e controles da organização. Estas prioridades são orientadas pela matriz de risco da organização, que classifica os riscos de acordo com sua probabilidade e seu impacto e por mudanças no ambiente de negócios.

Durante a condução dos trabalhos, o auditor interno deve estar permanentemente atento às oportunidades para agregar valor e prevenir perdas. Para isso, é necessário monitorar de forma ativa a atuação da área de conformidade, além de recomendar o aperfeiçoamento de controles, regras e procedimentos, em consonância com as melhores práticas de mercado.

2.1 A auditoria interna no modelo de três linhas de defesa

A utilização do modelo de três linhas de defesa permite a compreensão de como a auditoria interna se articula com as diversas áreas da organização e de como está **relacionada com a governança corporativa**. Este modelo propõe uma abordagem coordenada, na qual se especificam os responsáveis pelas diversas instâncias de controles e gestão de riscos. Uma vez que ele estabelece os papéis e responsabilidades de cada um, melhora a comunicação do gerenciamento de riscos e evita que haja sobreposição de atividades ou mesmo que alguns riscos sejam ignorados.

Ver The IIA, *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, 2013.

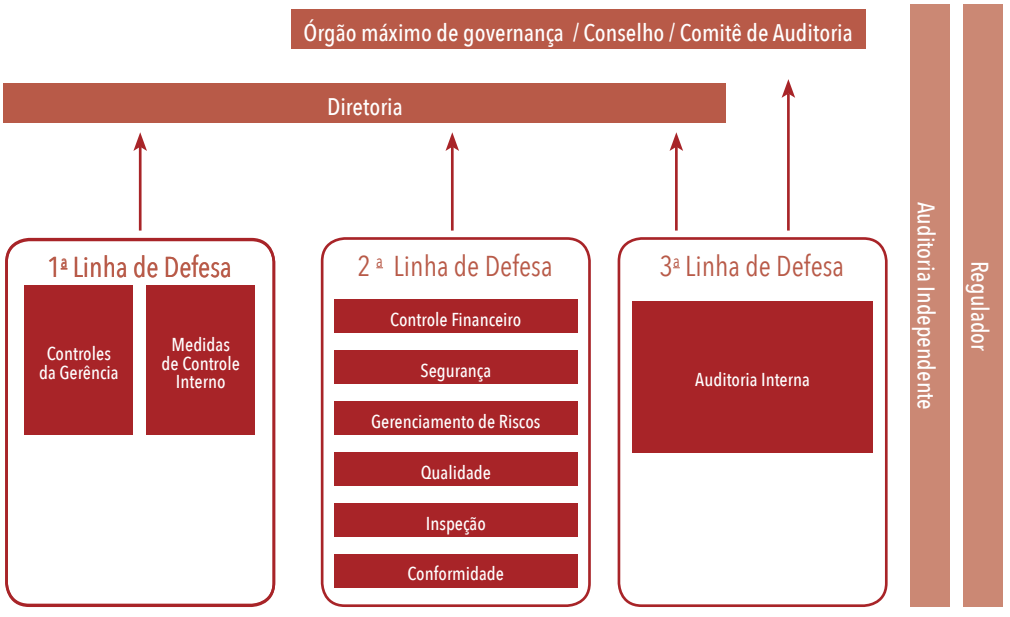
Na primeira linha de defesa está a gestão operacional, responsável por manter controles internos eficazes. Na segunda linha estão os gestores de gerenciamento de riscos, conformidade, controles internos e outras áreas de controle. Ela monitora as práticas de controles efetuadas pela primeira linha, sugere melhorias e contribui para que os responsáveis pelos processos, que estão na primeira linha, possam identificar os riscos de suas áreas. Também está na segunda linha a função de conformidade (*compliance*), que monitora os riscos de não aderência a leis, normas, procedimentos etc.

A segunda linha dispõe de conhecimento e amplitude para atuar em toda a organização, mas não conta com isenção plena para avaliar, uma vez que está envolvida com a gestão.

A isenção e a independência são possibilitadas pela terceira linha de defesa, a auditoria interna. Como está fora da gestão, ela tem condições para avaliar tanto as funções quanto os processos relacionados a controles internos, conformidade e gestão de riscos feitas pelas duas linhas anteriores, assim como avaliar a organização como um todo.

Nas organizações com as três linhas delimitadas, a auditoria interna pode auditar as funções da segunda linha de defesa, assim como as funções operacionais da primeira linha. Com base na matriz de riscos, o escopo da auditoria na segunda linha deve ser proporcional ao tamanho dos problemas de conformidade que a organização possa vir a enfrentar, de maneira que a resposta dessa segunda linha seja rápida e eficaz.

Modelo das três linhas de defesa



Fonte: Adaptado de The IIA, *Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles*, 2013.

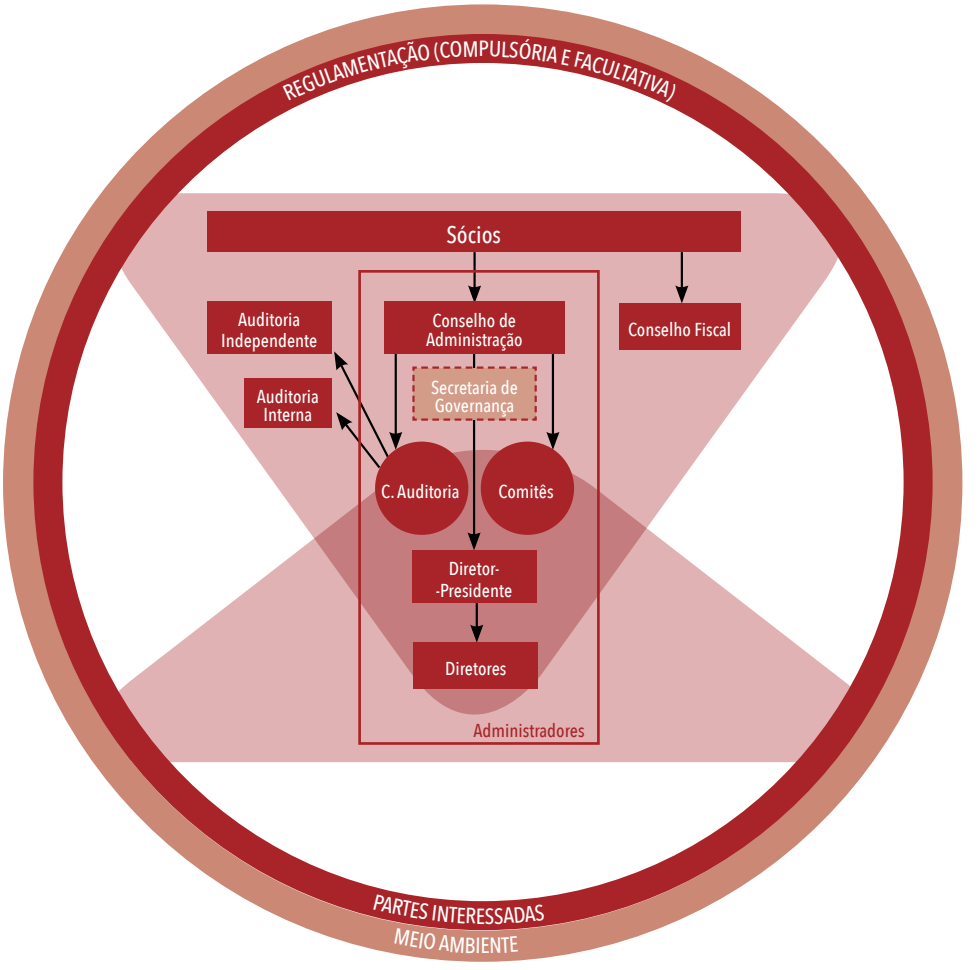
Caso a organização não conte com uma área dedicada à segunda linha (área de gerenciamento de riscos, conformidade e controles internos), a auditoria pode dar apoio a estas atividades, sempre tendo em vista as questões de independência e objetividade. Da mesma forma, a auditoria interna pode interagir com a área responsável pelo canal de denúncias e apoiar apurações de denúncias.

Recomenda-se que a auditoria interna responda ao conselho de administração, de forma a garantir a independência desta função dentro da organização. Quando este órgão contar com o assessoramento de um comitê de auditoria, é para este que a auditoria interna deve se reportar.

Ao comitê de auditoria, a auditoria interna deverá submeter os planos de auditoria e apresentar os trabalhos realizados e o nível de atendimento das recomendações. Cabe ao comitê recomendar a aprovação do orçamento da auditoria interna, a remuneração de seus profissionais e a indicação e substituição do líder da auditoria interna. A auditoria interna responde administrativamente ao principal executivo da organização.

A remuneração da auditoria interna não deve estar relacionada aos resultados do negócio, e sim à proteção de valor da organização. Caso o conselho de administração julgue conveniente haver remuneração variável para a auditoria interna, os bônus podem estar atrelados a aspectos como independência, qualificação, programas de treinamento e cumprimento do plano de auditoria, com foco na qualidade de seu trabalho. Algumas normas, como a do Banco Central do Brasil (ver Resolução CMN n. 4.588/2017), proíbem a prática de atrelar a remuneração da área ao desempenho, uma vez que ela com-

Figura. Contexto e estrutura do sistema de governança corporativa



promete a isenção do trabalho e pode gerar incentivos ilegítimos. A natureza da atividade da auditoria é de avaliação e fiscalização.

Apesar de não ser ideal, é frequente a aprovação inicial do plano de auditoria interna, posteriormente impactado por cortes em seu orçamento. Nesses casos, o líder da auditoria interna deve priorizar e explicitar o que deixará de ser feito em função do corte de recursos. Assim como a aprovação do orçamento, a definição de cortes deve ser prerrogativa do conselho de administração, com o apoio do comitê de auditoria, se existente.

Na estrutura ideal, as três linhas de defesa estão claramente definidas e delimitadas nas organizações. No entanto, nem sempre esta é a realidade: pela necessidade de reduzir custos, muitas vezes o líder da auditoria também exerce funções de gestão de riscos e conformidade. Na prática, o porte da organização e o seu estágio de amadure-

cimento em relação à governança acabam levando a muitas variações.

Recomenda-se que a estrutura proposta pelo modelo das três linhas de defesa seja adotada, e que a sobreposição de funções entre segunda e terceira linhas, se houver, seja temporária e tratada observando-se os conceitos de independência e objetividade.

Sem a auditoria interna, a independência e a objetividade ficam comprometidas. Sem a segunda linha de defesa claramente delimitada, abre-se mão do conhecimento que ela agrega, de sua presença por toda a organização e de sua natureza preventiva. Em ambos os casos, a organização pode ficar fragilizada.

2.2 Terceirização e *co-sourcing*

A atividade de auditoria interna pode ser terceirizada, cabendo ao órgão máximo de governança da organização garantir sua qualificação, objetividade e independência. O processo de contratação de fornecedores externos para serviços de auditoria interna deve sempre ser feito com isenção de conflitos de interesse. Além disso, é fundamental que sempre haja um responsável, dentro da organização, por facilitar o planejamento e a coordenação dos trabalhos, assim como por responder por eles. Ou seja, pode-se terceirizar a execução de trabalhos, total ou parcialmente – devido a questões como *expertise*, localização geográfica ou outras razões –, mas não a responsabilidade, que deve ser assumida por quem o conselho de administração designar dentro da organização.

Frequentemente, é necessário trazer profissionais com especialização em diversas áreas para complementar as atividades da auditoria interna. O apoio técnico externo (*co-sourcing*) pode ser uma solução que supra lacunas ou conhecimentos necessários para uma avaliação adequada, quando esta não existe dentro da organização. Mais que isso, quando o auditor não estiver capacitado para avaliar determinado assunto, deve ter o zelo de informar que não tem condições técnicas para tanto e buscar auxílio.

Em caso de terceirização da atividade de auditoria interna, os serviços não devem ser exercidos pela mesma empresa que presta serviços de auditoria independente, em função de possíveis riscos à independência de ambos os trabalhos. Porém, os auditores internos podem colaborar, na extensão necessária, com os auditores externos, especialmente na identificação e realização de propostas de melhorias nos **controles internos da organização**.

Outra prática comum é a de convidar profissionais especialistas e que trabalham em outra área ou setor da própria organização para apoiar trabalhos de auditoria interna. Neste caso, é necessário atentar para a necessidade de garantir a manutenção da independência dos trabalhos.

> As normas 1210.A1 e 1210.C1 do IPPF requerem que o líder de auditoria busque assistência e aconselhamento caso a equipe não tenha as competências necessárias para realizar parte ou todo o trabalho. E que, no caso dos serviços de assessoria, ele decline do trabalho se não tiver condições ou também busque assistência para executá-lo.

Ver, entre outros documentos: IBGC, *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*, 2015, p. 90; GT Interagentes, *Código Brasileiro de Governança Corporativa*, 2016, p. 53; The IIA, "Position Paper: Staffing/Resourcing Considerations for Internal Audit Activity", 2018, p. 3; Bacen, Resolução n. 4.588/2017, art. 3º, par. 1º.

3

Relacionamentos da Auditoria Interna

Os trabalhos da auditoria interna costumam ter amplitude para permear uma organização por inteiro. São muitas as instâncias decisórias e setores com os quais a auditoria interna se relaciona: desde a diretoria e as áreas operacionais, passando pelos campos da segunda linha de defesa, até órgãos de monitoramento e supervisão como os conselhos de administração e fiscal, os sócios e a auditoria independente. Dada essa característica de amplitude, e também devido à possibilidade de a auditoria interna utilizar ou fornecer informações para outras áreas, torna-se crucial estabelecer relacionamentos produtivos com todos os setores e funções auditados, assim como com as instâncias para as quais a auditoria interna irá se reportar – sem deixar de lado a preocupação com independência, objetividade, proficiência e zelo profissional, além de normas relevantes para o desempenho das atividades. É importante sempre ter em mente a confidencialidade de informações a que a auditoria interna tem acesso.

3.1. Conselho de administração

Conforme visto no modelo de três linhas de defesa, o conselho de administração é uma parte interessada atendida pelas áreas e funções desempenhadas nas três linhas. O conselho é, portanto, um dos principais clientes do serviço de auditoria interna.

Para tanto, é importante que a auditoria interna realmente entenda quais são as prioridades do conselho. Em vez de se fechar em sua função e trabalhar em áreas que supõe serem de interesse, a auditoria deve dar um passo atrás e descobrir o que realmente é prioridade para o colegiado.

Quando a auditoria interna não concentra os seus trabalhos nas áreas de interesse do conselho, deixa de atendê-lo satisfatoriamente e torna-se mais difícil conquistar sua atenção e confiança. O foco dos trabalhos da auditoria nas áreas prioritárias para o conselho traz como vantagem uma relação de benefício mútuo.

Para evitar que ocorra uma desconexão entre auditoria e conselho, o líder da auditoria interna deve reservar tempo, em seu plano de auditoria, para construir o relacionamento com o conselho, bem como tomar conhecimento de trechos das atas do órgão relativos ao cumprimento das atividades da auditoria interna. Nessas interações, ele pode entender melhor as necessidades do órgão, além de mostrar como a auditoria interna está habilitada a adicionar valor e de esclarecer pontos sobre o seu papel de avaliação e eventual assessoria.

Os esforços para construção de um bom relacionamento com o conselho envolvem o gerenciamento das expectativas do órgão em relação ao papel da auditoria, assim como a explicação dos serviços que ela está habilitada ou não a executar.

Quando a auditoria interna não está subordinada ao principal órgão de governança da organização, ela fica sujeita à interferência dos gestores, que podem, em última instância, tentar exercer pressões e influenciar os relatórios da auditoria interna. Por conta disso, o reporte da auditoria interna deve ser para o comitê de auditoria ou para o conselho de administração. O conselho, com o apoio do comitê, deve participar ativamente no planejamento dos trabalhos de auditoria interna, aprovar o planejamento anual, analisar os resultados e monitorar a implementação das recomendações apresentadas pela auditoria interna. Nas empresas multinacionais, que geralmente não contam com conselho de administração no país, o reporte da auditoria interna costuma ser feito para o comitê de auditoria no exterior ou ao diretor de auditoria interna global.

> O conselho de administração, com o apoio do comitê de auditoria, se existente, é o órgão que deve proporcionar o ambiente adequado para que a auditoria interna trabalhe com independência. O acesso direto da auditoria ao conselho é uma condição necessária para que a independência ocorra de fato.

3.2. Comitê de auditoria e demais comitês

A auditoria interna, por reportar-se idealmente ao conselho de administração por meio do comitê de auditoria, deve ser vista como uma importante aliada deste órgão. Ela produz relatórios e gera informações que são utilizadas pelo comitê de auditoria para supervisionar os controles internos, a conformidade, a ética, o gerenciamento de riscos e a elaboração das demonstrações financeiras.

O relacionamento entre a auditoria interna e o comitê, portanto, deve ser de confiança, de forma que as principais questões ou deficiências identificadas pela primeira sejam prontamente reportadas ao segundo.

De forma a salvaguardar a independência dos trabalhos, as reuniões entre a auditoria interna e comitê de auditoria devem, de modo geral, ocorrer sem a presença de outros executivos, salvo quando a participação de outra área da organização for recomendável.

Uma vez que o comitê, como órgão de assessoramento ao conselho de administração, é responsável por garantir as condições e a estrutura necessária para que a auditoria interna trabalhe com independência, a auditoria interna deve explicitar ao comitê quais as condições necessárias para sua atuação adequada. Por sua vez, o comitê deve solicitar relatórios sobre os trabalhos feitos pela auditoria interna, assim como analisar se o plano de trabalho está atingindo seus objetivos. O comitê pode usar indicadores-chave de desempenho (*key performance indicators* ou KPIs) para avaliar dados como: percentual de execução do plano de auditoria, satisfação com os resultados da auditoria, índice de adoção das recomendações apresentadas, o tempo entre a conclusão da auditoria e a apresentação dos resultados.

Alguns temas que estão permanentemente no foco da auditoria interna, como controles internos, conformidade e riscos, são também o foco exclusivo de outros comitês que assessoram o conselho de administração, como os comitês de riscos e de controles internos. Estes comitês devem ter acesso direto à auditoria interna. Mas esta deve continuar a se reportar ao comitê de auditoria, cujo escopo é mais amplo que o dos demais comitês.

Mantendo o empenho

O COMITÊ DE AUDITORIA DEVE ACOMPANHAR E SUPERVISIONAR A AUDITORIA INTERNA

Os comitês de auditoria vêm ganhando cada vez mais atribuições. Eles deixaram de apenas supervisionar o processo de elaboração das demonstrações financeiras e os trabalhos das auditorias interna e independente e passaram a se debruçar mais sobre questões relacionadas a riscos, ouvidoria, canal de denúncias, conformidade e controles internos. No entanto, este aumento de atribuições não deve comprometer o acompanhamento adequado do comitê de auditoria à auditoria interna, que é uma de suas atribuições – inclusive legal ou normativa, em muitos casos.

3.3. Conselho fiscal

Algumas das atribuições do conselho fiscal se relacionam a atividades executadas pela auditoria interna, uma vez que o primeiro deve fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários e denunciar erros, fraudes ou crimes, além de sugerir providências úteis à organização.

O acesso do conselho fiscal aos trabalhos da auditoria interna que possam ajudar o órgão no cumprimento de suas funções deve, portanto, ser facilitado pela administração. Além de examinar os relatórios e pontos da auditoria, o conselho fiscal pode obter, por parte da equipe de auditoria, uma visão clara dos controles internos e das ati-

vidades desenvolvidas para assegurar sua efetividade.

Dessa forma, é recomendável que o conselho de administração, quando solicitado, mantenha canais de comunicação entre o conselho fiscal e a auditoria interna, visando a garantir o monitoramento independente das atividades da organização. Para tanto, o conselho de administração pode contar com o auxílio do comitê de auditoria, além de reunir-se conjuntamente com o conselho fiscal, o que pode trazer insumos importantes para fortalecer os trabalhos da auditoria interna.

3.4. Diretoria e demais áreas da organização

A auditoria interna deve responder ao comitê de auditoria ou ao conselho de administração. Portanto, o seu relacionamento com a diretoria, que é responsável pela gestão, dá-se pela forma de reporte administrativo. No dia a dia, a auditoria interna interage com a diretoria para dirimir dúvidas e fazer demandas operacionais, já que o conselho e o comitê de auditoria não estão presentes durante todo o tempo, e a interlocução costuma depender do agendamento de reuniões. Mas esta relação de reporte administrativo entre auditoria interna e diretoria não deve comprometer a independência da primeira. As reuniões feitas entre os auditores e gestores devem ter caráter informativo, ou seja, a auditoria interna esclarece dúvidas e faz demandas de informações, além de notificar aos gestores os resultados de sua avaliação. O auditor não deve permitir que a gestão interfira em suas conclusões e, para isso, o apoio do conselho de administração e do comitê de auditoria é fundamental.

É importante que haja uma interação entre os principais executivos da organização e a auditoria interna, de forma que a atuação da auditoria passe por todos os processos necessários para a melhor elaboração possível do plano de ação.

Este processo se inicia com as recomendações feitas pelos auditores internos após o trabalho em determinada área, e segue com o envio destas recomendações aos gestores, para que estes as comentem. Após receber os comentários, o auditor analisa-os e reflete se é necessário fazer algum ajuste em suas recomendações ou se as mantém como estavam. Ressalte-se que neste processo o auditor deve manter sua independência e objetividade ao analisar os comentários da gestão. Em seguida, os gestores elaboram um plano de ação para preencher as lacunas encontradas pela auditoria, e esta se posiciona sobre a efetividade do plano e sua capacidade de mitigar riscos. O relatório de auditoria é, então, enviado ao conselho de administração, via comitê de auditoria. Este é, portanto, um processo que idealmente deve ser conduzido a quatro mãos, ou seja, diretores e auditores, e são encorajadas reuniões entre auditores e gestores dos processos auditados, para maior clareza, discussão e alinhamento de entendimentos.

É importante que este processo – que começa com o envio das recomendações para os gestores e termina com a apresentação do relatório de auditoria ao conselho de administração – tenha todas as suas etapas formalizadas e documentadas. Pode haver casos em que o auditado não concorda com o ponto reportado pela auditoria interno. Nestas situações, é importante que o conselho de administração ou o comitê de auditoria seja comunicado e que tal discordância seja documentada.

Embora a auditoria avalie processos de gestão, a diretoria deve compreender

o seu papel na estrutura de governança. Deve entender, portanto, a auditoria como uma função capaz de proporcionar mais segurança e conforto para a sua atuação, na medida em que trabalha fortemente para o aprimoramento dos controles internos e processos de geração de valor, e não como uma atividade que traz empecilhos e levanta evidências potencialmente negativas.

3.5 Auditoria independente

Embora a auditoria independente tenha foco diferente da interna – a primeira está mais concentrada nas demonstrações financeiras e nos controles internos que as suportam, enquanto a segunda se preocupa mais com processos, riscos e conformidade, além dos controles internos, as duas atividades são complementares, e o trabalho de uma pode subsidiar a outra com informações e execução de exames específicos, evitando duplicidades. Ainda existe pouca interação entre as auditorias, que pode ser rica e produtiva, portanto, o conselho de administração deve encorajar esta conexão.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) regula o aproveitamento dos trabalhos da auditoria interna por parte da independente. A norma NBC TA 610 considera que o auditor independente pode utilizar os trabalhos dos auditores internos. "Isso inclui: (a) utilizar o trabalho da função de auditoria interna na obtenção de evidência de auditoria e (b) utilizar os auditores internos para prestar assistência direta ao auditor independente, fazendo parte da equipe e trabalhando sob a direção, supervisão e revisão do auditor independente".

Da mesma forma, trabalhos da auditoria independente também podem ser analisados e utilizados pela auditoria interna para monitorar ou aprofundar testes e avaliações. Os resultados dos trabalhos dos auditores independentes devem fazer parte do processo de levantamento de riscos pela auditoria interna.

Geralmente, os auditores independentes fazem avaliações dos serviços dos internos e identificam quais podem ser utilizados para seus trabalhos. Uma boa interação entre as duas auditorias é benéfica, na medida em que as suas abordagens são complementares.

3.6 Órgãos de segunda linha de defesa (riscos, controles internos, conformidade)

A auditoria interna, além de auditar as áreas de riscos, controles internos e conformidade, pode se aproveitar dos trabalhos destas atividades da segunda linha de defesa. Para definir os processos que devem ser prioritariamente avaliados, a auditoria conta com a matriz de riscos e com a ajuda da própria segunda linha de defesa. As informações produzidas por essas funções (controles internos, riscos e conformidade) servem de fonte para a elaboração de planos e programas de auditoria. Estes, por sua vez, testam os controles e identificam pontos críticos e fatores que expõem a empresa a riscos que possam impedi-la de alcançar seus objetivos.

É importante que, nesse contato próximo, o auditor interno preserve a objetividade do trabalho. Ao compartilhar as fragilidades encontradas com a segunda linha, o auditor contribui para o aumento da efetividade na gestão de novos riscos e para adequar, de forma tempestiva, os controles internos mais importantes.

3.7 Sócios/Investidores

A auditoria interna deve se reportar ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria, quando existente. No entanto, quando a organização não conta com o conselho de administração, a auditoria deve ter acesso direto ao órgão máximo de governança da organização (por exemplo, a assembleia de sócios), de forma que este garanta condições de independência. Neste caso, os sócios devem desempenhar o papel que o conselho de administração e o comitê de auditoria costumam exercer. Além de respaldar o trabalho, eles devem receber um reporte técnico e funcional por parte da auditoria.

Da mesma forma, a auditoria interna precisa criar uma interlocução com os sócios, explicando como pode ajudar a organização a aprimorar os processos, e deve ouvi-los para entender suas preocupações e prioridades. Na ausência de um conselho de administração, a auditoria interna deve garantir que os pontos críticos – plano de trabalho, orçamento, acompanhamento dos planos de ação – sejam tratados e aprovados diretamente pelos sócios, de forma a assegurar a independência em relação à gestão.

A auditoria interna, quando de fato independente e objetiva, pode prover especial reforço e esclarecer questões relacionadas à conformidade, gerenciamento de riscos e boas práticas de governança.

3.8 Órgãos reguladores e fiscalizadores

Por conta de seu importante papel no sistema de controles internos das organizações, é natural que os órgãos reguladores e fiscalizadores tenham interesse em estabelecer relações com a auditoria interna, o que deve ocorrer sempre de maneira transparente.

Ver, por exemplo, BIS, *The Internal Audit Function in Banks*, 2012.

O acesso direto à auditoria interna permite que os reguladores e fiscalizadores conheçam mais apropriadamente o funcionamento não apenas da função, mas de toda a organização, o que não deve comprometer a independência de nenhuma das partes.

O órgão regulador pode solicitar, por exemplo, a inclusão de trabalhos no escopo da auditoria interna e a execução de tarefas específicas, visando ao aperfeiçoamento dos processos da auditoria interna. O importante é que os reguladores e fiscalizadores possam discutir com a auditoria interna os riscos identificados e as medidas tomadas para mitigá-los, bem como a forma com que a organização implementa as recomendações propostas pelos reguladores e também pela própria auditoria interna.

4

Garantindo Eficácia à Auditoria Interna

Uma atuação eficaz da auditoria interna implica que a área ou profissional irá desempenhar adequadamente o seu papel na terceira linha de defesa: será capaz de avaliar e detectar problemas e sugerir correções nos controles internos, no gerenciamento de riscos, na prevenção de fraudes e na conformidade. Mas isso não é tudo: neste mundo de mudanças rápidas e profundas no ambiente de negócios, a área vem sendo cada vez mais exigida a atuar de forma mais preventiva e consultiva.

Para que a auditoria interna desempenhe bem o seu papel de guardiã, na terceira linha de defesa, e ainda consiga atender à crescente necessidade de se antecipar a problemas e de contribuir para a geração de valor, é recomendável a elaboração de um regimento interno (algumas vezes chamado de estatuto, que não deve ser confundido com o estatuto social da organização) que seja aprovado pelo conselho de administração e detalhe as atividades da função, bem como seus procedimentos operacionais ✪. Além disso, a auditoria interna deve estar bem preparada do ponto de vista técnico (qualificação e avaliação) e apta a lidar com aspectos ligados à governança, como atender a requisitos de independência, atentar para a cultura da organização e articular-se com as demais partes interessadas para de fato gerar valor.

✪ Alguns dos principais tópicos do regimento da auditoria interna podem ser verificados no Anexo 2 deste documento.

4.1. Promovendo a independência

O trabalho da auditoria interna só pode conduzir ao aprimoramento dos processos se for executado sem interferência e pressões. Somente com independência e objetividade o auditor conquista a confiança da organização. Quando sabem que os achados da auditoria

obedeceram a critérios de imparcialidade, os profissionais das diversas áreas da organização buscam implementar as recomendações da auditoria, e o processo de melhoria segue seu curso.

O dia a dia mostra que a questão da independência está longe de ser trivial: a existência de pressões sobre o trabalho da auditoria é mais frequente do que se imagina.

O estudo *The Politics of Internal Auditing*, divulgado pelo Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) em 2016, mostrou que 55% de líderes de auditoria interna sofreram pressões para omitir ou modificar achados de auditoria pelo menos uma vez na carreira, sendo que 17% indicaram que estas pressões aconteceram três vezes ou mais. Outras formas de pressão relatadas foram para não auditar áreas consideradas de elevado risco ou para investigar áreas de baixo risco como forma de retaliação pessoal a outro executivo. Foram entrevistados mais de quinhentos líderes de auditoria (*chief audit executives* – CAE) dos Estados Unidos para o estudo.

Para fomentar um ambiente propício à independência, cabe ao próprio conselho, como órgão colegiado máximo da organização (ou pelo comitê de auditoria que lhe assessora), garantir as condições para que a auditoria interna de fato esteja imune a retaliações quando chegar a resultados e conclusões indesejados pelas áreas e atividades que auditou. A gestão, o comitê de auditoria e o conselho podem operar de maneira eficiente quando podem confiar na função de auditoria interna.

!

Ações para fomentar a independência da auditoria interna:

- Manter o reporte direto ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria. Quando nenhum deles existir, o reporte deve ser feito ao órgão máximo de governança da organização.
- Encorajar a comunicação formal e informal entre o líder da auditoria e o coordenador do comitê de auditoria, com reuniões periódicas entre a área e o órgão de assessoramento.
- Alçar ao posto de líder de auditoria apenas profissionais com credibilidade e capacidade para julgar de forma objetiva e isenta, assim como com condições para enfrentar, com firmeza, situações de pressão.
- Realizar avaliações de desempenho da função de auditoria, lideradas pelo comitê de auditoria e complementadas por consultas aos gestores.
- Definir condições claras para eventual substituição do líder da auditoria interna por parte do conselho de administração.

Embora o foco das discussões da auditoria interna esteja concentrado na independência, vale lembrar que a objetividade é uma característica também fundamental para o trabalho do auditor, na medida em que ele deve chegar às suas próprias conclusões baseado em sua capacidade de julgamento, sem depender de opiniões de terceiros.

4.2 Enfocando a cultura organizacional

Grande parte do trabalho de auditoria interna enfoca questões objetivas, como a eficiência de processos operacionais, de controles internos, da gestão de risco e da conformidade. No entanto, para que este trabalho seja eficaz, é necessário levar em conta não apenas os aspectos objetivos, mas também aspectos intangíveis, como a cultura organizacional.

A cultura é composta ou formada por princípios, valores e crenças essenciais da organização que orientam a forma de execução das práticas que nela se realizam. Ela indica como as pessoas devem responder às questões e problemas com que se deparam, particularmente quando se veem diante de dilemas ou situações contraditórias. Ou seja, a cultura está relacionada à ética e aos meios para se chegar aos fins almejados.

Os escândalos de governança corporativa que abalam organizações estão ligados à cultura organizacional, que, quando vira as costas para a transparência, para a prestação de contas, para o tratamento equitativo e para a responsabilidade corporativa, leva as organizações a perder credibilidade e a destruir valor. Vale lembrar que o comprometimento e o apoio dos administradores (conselheiros de administração e diretores) é essencial para a instauração de uma cultura ética e uma conduta de respeito aos valores. Os exemplos positivos da liderança (*tone at the top*) devem ser acompanhados de processos formais e eficazes na busca de **organizações íntegras**. Além disso, uma cultura organizacional fortemente alinhada à conformidade encorajará a aceitação e a implementação das recomendações da auditoria interna.

Ver IBGC, Compliance *à Luz da Governança Corporativa*, 2017.

O auditor interno, como responsável pela terceira linha de defesa, tem independência e capacidade para entender e monitorar a cultura organizacional, identificando o alinhamento de situações e comportamentos com o esperado. Pode averiguar se o discurso dos líderes efetivamente se concretiza em ações condizentes e os diferentes níveis gerenciais espelham a conduta almejada pelo topo da organização, ou se a ela está se distanciando em relação ao desejável.

Pressupõe-se que os trabalhos de auditoria incluam o entendimento da cultura e que este não deva ser apenas um exercício anual, de forma que possa servir como um alerta, antes que os problemas tomem proporções maiores.

Para conhecer a cultura de uma organização, a auditoria interna deve entender o ambiente de trabalho para identificar as normas implícitas que governam as relações e práticas instauradas, assim como as barreiras de comunicação. Deve reportar comportamentos, atitudes e decisões inaceitáveis em relação a riscos e fazer recomendações para resolver os problemas.

Ao monitorar a cultura, os auditores internos devem utilizar as mesmas boas práticas utilizadas em qualquer outro tipo de auditoria. Os itens mais importantes e passíveis de mensuração podem ser definidos em conjunto com o conselho, o comitê de auditoria e os executivos, mas o importante é conhecer profundamente os valores e condutas esperados na organização.

Apesar do esforço para obter métricas objetivas, deve-se considerar a subjetividade do tema. A equipe de auditoria interna deve estar informada sobre as particularidades culturais da organização, assim como contar com supervisão para garantir que aspectos subjetivos e carentes de interpretações não levem a conclusões precipitadas.

Métodos e práticas para colher evidências sobre a cultura organizacional praticada:

- Pesquisas de satisfação de clientes;
- Pesquisas internas com funcionários, usadas para mensurar a satisfação com o cargo;
- Existência de treinamentos;
- Frequência de processos judiciais;
- Rotatividade de funcionários;
- Entrevistas de desligamento;
- Cobertura negativa na mídia;
- Implementação do canal de denúncias;
- Resultados de avaliações da auditoria interna;
- Existência de ouvidoria.

Quando se trata de cultura, há outro item que deve ser avaliado pela auditoria interna: a cultura de riscos, ou seja, o conjunto de comportamentos, discussões, decisões e atitudes aceitáveis e encorajadas em relação ao gerenciamento de riscos. Enquanto a definição de cultura organizacional é mais ampla, a de cultura de riscos relaciona-se especificamente ao modo como os riscos são gerenciados.

O monitoramento da cultura de riscos ➲ já é prática em muitas auditorias internas, que a avaliam com outras atividades corriqueiras. A auditoria interna deve monitorar a cultura de

➲ Há três tópicos básicos que indicam o tratamento e a cultura de riscos de uma organização, e que devem ser enfocados pelos trabalhos da auditoria interna no entendimento da cultura de riscos:

- *Tone at the top:* aqui, o objetivo é averiguar se o conselho considera gerenciamento de riscos uma prioridade, qual o seu apetite a riscos e como se dá a comunicação sobre o tema com os funcionários, fatores relevantes para a conscientização de todos quanto à conduta ética demonstrada e incentivada na organização.
- Gerenciamento de riscos: a ideia é avaliar como é feita a gestão de riscos no dia a dia, no patamar da gerência. Tópicos que podem ser considerados: a existência de reuniões regulares sobre o tema, o envolvimento dos departamentos de gerenciamento de riscos e conformidade em grandes mudanças, a percepção dos gerentes sobre a importância do gerenciamento de riscos e o fluxo de informações para os superiores e se estes, de fato, tomam conhecimento dos problemas reportados e agem nas suas soluções de forma eficaz e ética.
- Gerenciamento de pessoas: o objetivo é avaliar se a organização encoraja que os seus funcionários adotem uma cultura de riscos adequada. Isto pode ser avaliado por meio da existência ou não de programas de incentivos que reforcem a cultura da gestão de riscos e da adoção de atributos relacionados a ela na contratação e no programa de desenvolvimento de funcionários.

riscos como parte de sua rotina de trabalho. No setor financeiro, por exemplo, em que a fraqueza da cultura de riscos pode levar a uma crise financeira global, o **monitoramento da cultura de riscos** ✪ é bastante relevante.

✪ O Financial Stability Board, órgão criado nos Estados Unidos para monitorar a saúde das instituições financeiras sistemicamente importantes, possui orientações sobre como monitorar a cultura de riscos.

4.3 Atuando de forma tempestiva e gerando valor

Para que a auditoria interna agregue valor às organizações e atue de forma eficaz, ela deve ter agilidade e flexibilidade para promover ajustes no plano de auditoria, de forma a estar apta a fazer mudanças de forma tempestiva. A auditoria interna precisa ter condições de fazer ajustes sempre que houver uma mudança de direcionamento estratégico da organização. O plano de auditoria não deve, portanto, ser um fator limitante para a atuação da auditoria interna, a qual deve estar atenta a pontos relevantes que surgirem, mesmo que não tenham sido originalmente incluídos no plano.

É importante que a auditoria interna assuma a liderança nas questões que lhe são pertinentes e desempenhe um papel ativo e relevante na organização, tomando a frente das sugestões de melhoria ou correção. O ideal é que ela se torne uma referência para os assuntos de sua competência.

Além disso, deve estar ciente das expectativas que o conselho de administração e o comitê de auditoria têm em relação ao seu trabalho. Cada vez mais, espera-se que as auditorias internas agreguem valor por meio da prestação de serviços de assessoria. Exemplos são o aconselhamento sobre a simplificação e o aprimoramento das funções de conformidade, a contribuição para aprimorar as informações utilizadas para a tomada de decisão, ao verificar a confiabilidade das métricas de desempenho, sistemas de monitoramento e ferramentas analíticas utilizadas pela organização. E, também, os esforços para melhorar a cooperação e a eficiência das três linhas de defesa para minimizar a sobreposição de trabalhos ou a negligência de determinados riscos.

O fato é que a auditoria interna vem sendo instada a cada vez mais ampliar as suas atividades e a ir além do papel focado em operações, conformidade, reporte de problemas, prevenção de fraudes e erros e questões relacionadas aos demonstrativos financeiros. Avaliar "apenas" esses itens já não é mais suficiente.

O foco ampliado da auditoria tem recaído nos riscos estratégicos e em questões não financeiras – a área ou profissional deve pensar de forma mais estratégica ao gerenciar riscos e definir planos de auditoria. Uma das tarefas importantes da auditoria é, por exemplo, identificar sinais de deterioração na cultura de gestão de riscos.

O auditor interno deve prestar conta dos seus trabalhos por meio da comunicação de forma tempestiva e clara com o conselho, os executivos e outras partes interessadas. Esta comunicação contempla relatórios (como o reporte de auditoria e o sumário executivo), o envio de *e-mails* e a realização de apresentações, entre outras formas de prestação de contas.

A forma de comunicação deve sempre ser alinhada com quem vai receber a informação. É importante que os resultados dos trabalhos da auditoria interna estejam contemplados em dois relatórios, um mais curto, do tipo sumário executivo, que traga

as questões críticas e que merecem tratamento, e outro longo, que contenha o escopo da auditoria, sua avaliação sobre os riscos e a qualidade dos controles e do processo em geral. Por meio dos dois relatórios, é possível assegurar a comunicação adequada sobre questões críticas e também detalhar a auditoria realizada.

Outra forma de conferir mais eficácia à auditoria é por meio do uso de tecnologia. Ao automatizar processos operacionais e focar em análise de dados, o auditor pode despender mais tempo com questões estratégicas e de relacionamento, fortalecendo a área. A tecnologia também deve ser utilizada para aprimorar e simplificar a estrutura de controles internos. A auditoria deve estar apta a entender as inovações tecnológicas que estão impactando diretamente o mundo dos negócios.

Os comitês de auditoria devem incentivar que a auditoria interna acompanhe o ritmo de evolução tecnológica e se prepare para lidar com uma quantidade crescente de dados e futuras inovações, obtendo mais agilidade e ganhando mais profundidade na execução dos trabalhos. As tecnologias disruptivas podem exigir que a auditoria interna passe a utilizar com mais frequência a auditoria contínua e em tempo real.

Atualmente, a auditoria interna lida com uma gama ainda relativamente pequena de temas relacionados à tecnologia, mas deve estar atenta às inovações adotadas pela organização. Os comitês de auditoria esperam, cada vez mais, que a auditoria interna esteja pronta para avaliar qual é o impacto que as novas tecnologias terão sobre a organização, sempre sob o prisma de controles internos, *compliance* e riscos.

4.4. Aprimorando a qualificação

Dada a complexidade do ambiente regulatório e do mundo de negócios, e da alta velocidade de mudanças a que as organizações estão sujeitas atualmente, as equipes de auditoria interna devem ser multidisciplinares, compostas por colaboradores com múltiplas formações, de forma a abarcar a ampla gama de assuntos que devem ser tratados com profundidade. Mesmo assim, pode ser necessário contar com a participação de auditores convidados, especialistas em matérias não cobertas pela equipe – prática que deve ser incentivada.

A auditoria interna deve ser composta por uma equipe de alto desempenho, o que se torna possível pela atração de talentos, seja de funcionários que se destacaram em outras áreas e que podem trabalhar na auditoria, seja garantindo que os programas de recrutamento selecionem candidatos com as habilidades corretas. Outra prática interessante é a utilização de auditores especialistas, que podem colaborar em auditorias de áreas ou processos sobre os quais conhecem profundamente. Esses profissionais agregam valor aos trabalhos e são especialmente eficazes para as grandes organizações. Ao definir os requerimentos técnicos de sua equipe, é importante, portanto, considerar a complementariedade de habilidades em diferentes processos.

No que diz respeito à qualificação, os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências por meio de desenvolvimento profissional contínuo – esta é uma das normas internacionais para a prática de auditoria interna (IPPF 1230).

Uma das formas de atestar que o auditor está seguindo esta norma e que busca

constantemente aprimorar os seus conhecimentos e a sua prática é por meio da obtenção de certificações ➲. A atuação do profissional certificado tende a fortalecer as instituições em que ele atua, e a manutenção de sua certificação está condicionada ao cumprimento anual de horas de desenvolvimento profissional.

➲ Certificações internacionais dos profissionais da auditoria interna:

O IIA emite diversas certificações internacionais destinadas a profissionais de auditoria interna. Certificações ajudam a demonstrar competência e conhecimento, asseguram maior uniformidade de atuação de equipes e valorizam o profissional perante o mercado. Destaca-se o título de Certified Internal Auditor (CIA), única designação para auditores internos aceita globalmente. Traz ganhos de qualidade para as estruturas na área de auditoria interna e reconhece a capacitação do auditor para enfrentar os desafios atuais da profissão. Por meio da certificação, o profissional se distingue de seus pares, adquire mais credibilidade perante a equipe interna, clientes externos e o próprio mercado e aprofunda-se sobre as melhores práticas de auditoria interna.

Para as demais certificações do IIA, ver: <https://iiabrasil.org.br/certificacoese-qualificacoes>.

4.5. Avaliando o avaliador

A função primordial da auditoria interna é a de avaliar processos, controles internos e gerenciamento de riscos das organizações, mas isso não significa que ela mesma não deva se submeter a avaliações. Muito pelo contrário: a avaliação da auditoria interna é desejável e tem a finalidade de identificar se a sua atuação está em conformidade com as boas práticas da profissão (listadas no IPPF), com as normas e com o código de conduta e pode ser usada como uma ferramenta de análise para atestar se ela está, de fato, contribuindo para a governança, gerenciamento de riscos e processos de controle da organização. Em última análise, a avaliação permite verificar se a auditoria interna está agregando valor e protegendo a organização.

Deve-se levar em conta que a qualidade não é um conceito absoluto: ela está relacionada não só à conformidade, mas também a aspectos como a eficiência do processo de entrega do serviço e ao atendimento das expectativas das partes interessadas (*stakeholders*).

Os líderes de auditoria devem manter programas de garantia de qualidade e melhoria, de acordo com as normas IPPF. As avaliações internas e externas devem fazer parte destes programas. Enquanto as primeiras podem ser feitas por meio de autoavaliações ou por um terceiro capacitado, as segundas são feitas por avaliadores externos com as qualificações determinadas pelo IPPF.

As avaliações internas devem incluir o monitoramento contínuo e as autoavaliações ou avaliações periódicas ✪. O monitoramento contínuo se dá por meio do acompanhamento das atividades de planejamento e supervisão de trabalhos, das práticas de trabalho padrão, dos procedimentos de

✪ Exigências dadas pela norma IPPF 1311.

papéis de trabalho e da autorização e revisões de relatórios. As autoavaliações periódicas, por sua vez, avaliam a conformidade com o estatuto e com as normas IPPF, a qualidade do trabalho e da supervisão, a infraestrutura disponível para a auditoria, o cumprimento de indicadores de desempenho e se a área agregou valor à organização.

Independentemente da contratação de profissionais externos ou de procedimentos de autoavaliação conduzidos pela auditoria interna, é boa prática a avaliação periódica da função pelo conselho de administração ou pelo comitê de auditoria, quando este existir. Os resultados da avaliação e recomendações de melhoria devem ser transmitidos ao líder da função de auditoria interna e ao conselho de administração, que deve fazer acompanhamento subsequente. Com relação a esse aspecto, ver o "Anexo 1" desta publicação.

Já as **avaliações externas** ✪ são feitas por uma equipe de avaliadores qualificada e independente, sem vínculo com a organização. Além de verificar se a auditoria interna atuou em conformidade com o código de conduta e as normas IPPF, outros aspectos, como a eficiência e a eficácia da auditoria interna no cumprimento do seu estatuto e no atendimento às partes interessadas, são levados em conta. Uma vez pronta a avaliação, o relatório pode incluir recomendações de formas pelas quais a auditoria pode agregar valor à organização e gerar um plano de ação dirigido a oportunidades de melhorias. Os resultados das avaliações externas devem ser reportados ao conselho de administração, por intermédio do comitê de auditoria, se existente.

✪ A norma IPPF 1312-1 trata da avaliação externa.

As avaliações externas são essenciais para que a área possa postular que está em conformidade com padrões de qualidade determinados pelo IPPF e consistem numa boa prática.

Antes desse tipo de avaliação, o líder da auditoria deve discutir com o conselho a forma e a frequência da avaliação externa e a qualificação e independência da equipe de avaliação, abordando possíveis conflitos de interesses. A avaliação externa deve ser renovada a cada cinco anos, pelo menos.

Considerações Finais

A auditoria interna é fundamental para a existência de um sistema de governança corporativa eficaz. Ela é uma das mais importantes fontes de informações para o comitê de auditoria – e, consequentemente, para o conselho de administração – nas matérias relacionadas a controles internos, gerenciamento de riscos e conformidade. Ela colabora para o estabelecimento e a manutenção de um ambiente de negócios saudável e pode contribuir para que o conselho atue como guardião dos princípios, valores e objeto social da organização.

Baseando sempre a sua atuação na independência e na objetividade, e com vistas à geração de valor, a função de auditoria interna deve manter relacionamentos construtivos com demais órgãos da organização, tais como os conselhos de administração e fiscal, o comitê de auditoria, a diretoria, demais áreas da organização, a auditoria independente e os sócios.

Em meio ao ambiente de negócios cada vez mais complexo e sujeito a rápidas mudanças tecnológicas e culturais, a auditoria interna precisa estar bem preparada para fazer frente aos novos desafios. Nesse sentido, o aprimoramento da qualificação – tanto da área quanto dos profissionais de auditoria – e o suporte do conselho de administração e do comitê de auditoria são condições fundamentais para que ela atue de forma eficaz e eficiente, contribuindo para que a organização atinja os seus objetivos.

Referências

Banco Central do Brasil. Resolução CMN n. 2.554, de 24 de setembro de 1998. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos.

_____. Resolução CMN n. 4.588, de 29 de Junho de 2017. Dispõe sobre a atividade de auditoria interna nas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

BIS (Bank for International Settlements). *The Internal Audit Function in Banks*. Disponível em: <https://www.bis.org/publ/bcbs223.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2018.

Brasil. Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016 (Lei das Estatais). Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

_____. Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

Chambers, Richard. "Internal Audit's Relationship With Management Can Say a Lot About Organizational Culture". *Internal Auditor Blog*, mar. 2016.

_____. "Internal Audit's Role in Corporate Culture". *NACD Directorship Magazine*, set.-out. 2015.

_____. "Internal Audit's Role in Investor Relations". *NACD Directorship Magazine*, jul.-ago. 2016.

_____. "Protecting Internal Audit Independence". *NACD Directorship Magazine*, maio-jun. 2015.

Chartered Institute of Internal Auditors. *Culture and the Role of Internal Audit: Looking Below the Surface*. Chartered Institute of Internal Auditors, 2014.

Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Instrução n. 586, de 8 de junho de 2017. Altera e acrescenta dispositivos à Instrução CVM n. 480, de 7 de dezembro de 2009.

Conselho Fiscal de Contabilidade (CFC). NBC TI 01 - Auditoria Interna, 2003.

DeLoach, Jim. "Focus on These Four Internal Audit Areas". *NACD Blog*, jan. 2017.

_____. "Making Internal Audit Work For You". *NACD Blog*, jun. 2015.

_____. "Is Internal Audit Meeting the Board's Expectations?" *NACD Blog*, ago. 2016.

Deloitte. *Deloitte Global Internal Audit Leadership. Internal Audit Insights 2018: High-Impact Areas of Focus*. Deloitte, 2018.

GT Interagentes. *Código Brasileiro de Governança Corporativa – Companhias Abertas*. São Paulo, IBGC, 2016.

IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa). *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*. São Paulo, IBGC, 2015.

_____. Compliance *à Luz da Governança Corporativa*. São Paulo, IBGC, 2017 (Série IBGC Orienta).

_____. & Ibracon (Instituto dos Auditores independentes do Brasil). *Orientações sobre Comitês de Auditoria*. São Paulo, IBGC/Ibracon, 2017 (Série IBGC Orienta).

May, Niall. " Internal Audit: Watchdog or Trusted Advisor?" *Accountancy Ireland*, out. 2015.

Parkinson, Michael. "The Assurance versus Consulting Debate: How Far Should Internal Audit Go?" In: Q Finance. *Best-Practice Approaches to Internal Auditing*. Bloomsbury Publishing Plc, 2011.

Piper, Arthur. "Board Matters: Internal Audit and Board Alignment Can Best Be Achieved When Each Looks to Understand the Priorities and Needs of the Other". *Internal Auditor Magazine*, fev. 2018.

PwC. *2016 State of the Internal Audit Profession Study – Leadership Matters: Advancing Toward True North as Stakeholders Expect More*. PwC, mar. 2016.

_____. *2017 State of the Internal Audit Profession Study – Staying the Course Toward True North: Navigating Disruption*. PwC, mar. 2017.

_____. *2018 State of the Internal Audit Profession Study – Moving at the Speed of Innovation: The Foundational Tools and Talents of Technology-Enabled Internal Audit*. PwC, 2018.

_____. *Estudo sobre a Prática Profissional de Auditoria Interna 2015: Como Encontrar o Norte Verdadeiro em um Período de Rápidas Transformações*. PwC, 2015.

Rachmiel, Brad. "Assurance and Advisory – Balancing Stakeholder Expectations in Internal Audit". *Protiviti website*, ago. 2017.

Singh, Reema. "Risk Culture Audits: Does Your Organization Walk the Talk?" *Protiviti website*, out. 2017.

Susep (Superintendência de Seguros Privados). Circular Susep n. 249, de 20 de fevereiro de 2004. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos nas sociedades seguradoras, nas sociedades de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar.

The IIA (The Institute of Internal Auditors). Benchmarking *de Maturidade da Auditoria Interna:Um Olhar de Alto Nível Sobre o Planejamento e Processos de Auditoria do Mundo*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2016.

_____. *Consulting & Auditing: The Complementary Competencies of Conflicting Professionals Logics*. IIA Netherlands, jun. 2015.

_____. *Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles*. The IIA, jan. 2013.

_____. *Global Perspectives and Insights: Auditando a Cultura – Um Olhar Formal Sobre o Informal*. 3. ed. The IIA, 2016.

_____. *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF)*. The IIA, 2017. Disponível em: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf>. Acesso em: 17 out. 2018.

_____. "Position Paper: Staffing/Resourcing Considerations for Internal Audit Activity". The IIA, mar. 2018.

_____. *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*. The IIA, jan. 2013.

_____. *Voice of the Customer: Stakeholders' Messages for Internal Audit*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2016.

Anexo 1 – Avaliação da Auditoria Interna pelo Comitê de Auditoria

As avaliações da auditoria interna são realizadas pelo conselho de administração ou pelo comitê de auditoria (se existente), que supervisiona sua atuação, e devem ser feitas anualmente. Elas visam a atestar se a atividade está em aderência às normas IPPF e, ainda, se a função de auditoria está de fato agregando valor e protegendo a organização contra perdas. A avaliação serve, também, para o conselho de administração aferir se a auditoria interna está recebendo os recursos necessários para sua atuação.

Apesar de a avaliação ser conduzida pelo conselho de administração, e de ser baseada em sua experiência no contato com a área, ela deve incluir também a visão e a opinião da gestão da organização, do auditor independente e do líder da auditoria interna. Veja, a seguir, um modelo de avaliação da auditoria interna, alinhado e complementar ao modelo de avaliação proposto no documento *Orientações sobre Comitês de Auditoria*, do IBGC e do Ibracon.

CONHECIMENTO	AVALIAÇÃO 1 A 5 1 = Discordo totalmente 5 = Concordo totalmente	OBSERVAÇÕES
A auditoria interna conhece bem a organização, sua estratégia e seus objetivos, e atua de forma alinhada com estes?		
A auditoria interna demonstra conhecer bem a cultura e o ambiente de controles internos e de gerenciamento de riscos da organização?		
A auditoria interna consegue identificar e reagir a novos riscos e a mudanças no ambiente de negócios?		
A auditoria interna compreende as expectativas do comitê de auditoria em relação ao seu trabalho e concentra esforços nas áreas de interesse do comitê (e do conselho de administração)?		

ESTRUTURA E REGIMENTO	AVALIAÇÃO 1 A 5 1 = Discordo totalmente 5 = Concordo totalmente	OBSERVAÇÕES
A auditoria interna conta com um regimento aprovado pelo comitê de auditoria?		
O regimento da auditoria interna inclui a previsão de serviços de avaliação e de assessoria?		
O regimento discorre sobre papéis, responsabilidades, recursos e expectativas sobre a função?		
O regimento da auditoria interna está atualizado e alinhado com o IPPF?		
O regimento contempla a relação da auditoria interna com as outras linhas de defesa?		
A auditoria interna realiza trabalhos de forma independente e objetiva?		
A auditoria interna consegue dividir-se adequadamente entre a realização de trabalhos de avaliação e de assessoria?		

ESTRUTURA E REGIMENTO (CONTINUAÇÃO)	AVALIAÇÃO 1 A 5 1 = Discordo totalmente 5 = Concordo totalmente	OBSERVAÇÕES
A auditoria interna possui condições e recursos materiais e humanos para executar o plano de auditoria?		
O regimento da auditoria interna está adequado às necessidades da organização no presente e no futuro?		
A função de auditoria interna conta com flexibilidade e agilidade para incluir novos itens no plano de auditoria?		
O plano de trabalho enfoca as áreas de maior risco da organização e está em linha com os planos de gerenciamento de riscos?		

CAPACITAÇÃO E INCENTIVO	AVALIAÇÃO 1 A 5 1 = Discordo totalmente 5 = Concordo totalmente	OBSERVAÇÕES
A função de auditoria interna conta com recursos materiais e humanos suficientes para o exercício de suas atividades?		
A área conta com a combinação ideal de conhecimentos técnicos necessários?		
Os profissionais de auditoria interna buscam atualizar-se e certificar-se?		
A equipe da área ou função de auditoria interna tem acesso a programas de educação continuada?		
São dadas aos profissionais dedicados à auditoria interna oportunidades de crescimento na carreira?		
O mecanismo de remuneração dos funcionários da auditoria interna está atrelado à proteção de valor, e não ao desempenho da organização?		
O líder da auditoria possui credibilidade, capacitação e condições para enfrentar situações de pressão dentro da organização?		

COMUNICAÇÃO	AVALIAÇÃO 1 A 5 1 = Discordo totalmente 5 = Concordo totalmente	OBSERVAÇÕES
A auditoria interna comunica as conclusões e recomendações de forma adequada e tempestiva?		
O líder de auditoria interna reserva tempo para construir um bom relacionamento com o comitê de auditoria?		
O líder de auditoria interna se reúne periodicamente com o comitê de auditoria, sem a presença de executivos?		
O comitê de auditoria é informado quando há divergências entre opiniões e avaliações entre a auditoria interna e os principais executivos da organização?		
O líder de auditoria interna se reúne com a auditoria independente para otimizar a relação entre os trabalhos e discutir possíveis melhoras no ambiente de controles da organização?		
Profissionais da auditoria interna têm disponibilidade para atender os membros do comitê de auditoria fora das reuniões formais marcadas entre as duas áreas?		
A área de auditoria interna comunica o comitê de auditoria sobre mudanças relevantes no plano de auditoria?		
Os relatórios produzidos pela auditoria interna são claros, relevantes, evidenciados, referenciados e consistentes e contribuem para a compreensão dos resultados encontrados pela área?		
Os relatórios da auditoria interna servem como insumo para os executivos e para o comitê de auditoria?		
A auditoria interna acompanha a execução, por parte dos executivos, das recomendações que efetuou nos seus relatórios e reporta para o comitê casos em que a ação acordada não foi implementada?		

DESEMPENHO	AVALIAÇÃO 1 A 5 1 = Discordo totalmente 5 = Concordo totalmente	OBSERVAÇÕES
A função de auditoria interna consegue cumprir o plano de auditoria aprovado pelo comitê de auditoria?		
A função de auditoria interna conta com métricas de desempenho?		
A função conta com uma avaliação feita por seus clientes internos? Em caso afirmativo, na última avaliação, como os clientes dos serviços de auditoria interna avaliaram os resultados da área?		
A função de auditoria interna é submetida a um processo de revisão interna e externa de qualidade? Os resultados das avaliações são reportados para o comitê de auditoria?		
A auditoria interna leva em conta aspectos da cultura organizacional nos seus trabalhos de avaliação e de assessoria?		
Os profissionais responsáveis pela auditoria interna são capazes de lidar bem com situações controversas e complexas e enfrentar pressões?		

Anexo 2 – Regimento Interno da Auditoria Interna

A função de auditoria interna deve contar com um regimento interno que traga informações sobre o seu funcionamento, sua estrutura e suas atribuições, e que conte com a aprovação do conselho de administração. O regimento interno é importante para determinar a posição da auditoria interna na organização, conferindo-lhe estabilidade e autoridade para que possa cumprir o seu papel e atuar de forma eficiente e eficaz.

Veja alguns dos principais tópicos abordados nos regimentos da auditoria interna.

Propósito e aderência às normas

- Definição de propósito e missão da auditoria interna;
- Citação de normas, princípios e códigos de ética que regem a atuação da auditoria interna.

Escopo

- Definição da natureza dos serviços de avaliação, inclusive se eles forem feitos por partes externas à organização;
- Definição do escopo das atividades de auditoria interna, que costuma abordar os seguintes tópicos:
  - Avaliação da identificação e gestão dos riscos relativos aos objetivos estratégicos;
  - Avaliação se os resultados das operações atingiram as metas estabelecidas e se as operações estão sendo conduzidas com eficácia e eficiência;
  - Avaliação se há conformidade com políticas, procedimentos, leis, regulamentos e normas de governança, tanto por parte dos administradores, funcionários e terceirizados, quanto por parte dos processos e sistemas auditados;

– Avaliação se os recursos e ativos são adquiridos, utilizados e protegidos de forma adequada.

- Declaração sobre a auditoria interna estar ou não autorizada a prestar serviços de assessoria (e que tipos de serviços). Quando autorizada, citar as medidas que serão tomadas para manter a independência e objetividade;
- Especificação de como será feita a comunicação de oportunidades de melhoria identificadas pela auditoria.

Autoridade

- Especificações sobre a quem o líder de auditoria irá reportar-se funcionalmente e administrativamente (para questões do dia a dia);
- Especificações sobre quais órgãos (por exemplo conselho de administração, comitê de auditoria) irão garantir que a auditoria interna tenha autoridade para cumprir com os seus deveres;
- Especificações sobre medidas que garantam autoridade à auditoria interna.

Independência e objetividade

- Responsabilidade do líder de auditoria para a condução dos trabalhos de forma imparcial;
- Vedação da responsabilidade operacional direta dos auditores internos e impedimento de sua atuação em atividades que possam prejudicar a sua independência e objetividade;
- Estabelecimento de salvaguardas quando o líder de auditoria tiver papéis ou responsabilidades além da auditoria interna;
- Estabelecimento de medidas que devem ser tomadas quando o líder de auditoria considerar que a independência ou objetividade da função possam ter sido prejudicadas.

Atribuições do líder de auditoria

- Atestar ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria, pelo menos anualmente, a independência organizacional da auditoria interna;
- Garantir a conformidade da auditoria interna com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF). A avaliação externa de qualidade ajudará a atestar esta declaração.
- Reportar-se ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria sobre os planos de ação para lidar com questões de conformidade;
- Informar o conselho de administração ou o comitê de auditoria e a diretoria sobre:
  – O planejamento e desempenho da auditoria interna;
  – As exposições a riscos e questões de controle significativas, tais como riscos de fraude, questões de governança e outros assuntos sobre os quais se solicitou avaliações da auditoria interna;
  – Os resultados dos trabalhos de auditoria ou outras atividades;
  – Necessidades de recursos;
  – Respostas a riscos tomadas pela administração que sejam inaceitáveis para a organização.
- Enviar um plano de auditoria interna com base em riscos, pelo menos anualmente, para o conselho de administração ou comitê de auditoria;
- Comunicar ao conselho ou ao comitê de auditoria o impacto das limitações de recursos sobre o plano de auditoria interna, assim como mudanças significativas feitas no plano;

- Revisar e ajustar o plano de auditoria para fazer face às mudanças no negócio, riscos, operações, programas, sistemas e controles da organização;
- Garantir a execução de cada trabalho do plano de auditoria interna, incluindo o estabelecimento de objetivos e escopo, a alocação dos recursos apropriados, a documentação de programas de trabalho e resultados de testes;
- Garantir a comunicação dos resultados do trabalho, com conclusões e recomendações às partes responsáveis;
- Acompanhar as ações corretivas sugeridas e reportar ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria as ações não implementadas com eficácia;
- Garantir a aplicação dos princípios de integridade, objetividade, confidencialidade e competência;
- Garantir que a auditoria interna possua conhecimentos, habilidades e competências para fazer face aos requisitos do seu regimento interno, assim como considerar tendências emergentes e práticas de sucesso em auditoria interna e informar a administração e ao conselho ou comitê de auditoria sobre questões emergentes que possam impactar a organização;
- Garantir aderência às políticas e procedimentos desenvolvidos para orientar a auditoria interna.

PATROCÍNIO

Mudanças aceleradas e busca constante por inovação tecnológica são características do ambiente de negócios atual. Enfrentar esta realidade impõe aos conselhos de administração enorme desafio no plano de supervisionar o processo de gestão de riscos corporativos.

Nesse contexto, é fundamental contar com uma função de auditoria interna que seja capaz de oferecer *insights* de qualidade e dar aos membros do conselho de administração a fundamentação para decidir de forma rápida e eficaz.

Como assessoria do conselho, a função de auditoria interna deve atuar com viés abrangente de forma a mapear e monitorar adequadamente riscos conhecidos e emergentes, inclusive aqueles resultantes de processos de inovação, e, por consequência, sugerir as medidas necessárias à sua mitigação.

Para que a auditoria interna possa atuar na plenitude de seu potencial, o papel e as responsabilidades dessa função dentro da estrutura de governança da organização precisam ser plenamente entendidos. Só assim ela poderá atuar de forma verdadeiramente proativa e produzir benefícios para *stakeholders*, além de contribuir para a sustentabilidade dos negócios.

Este novo volume da série "IBGC Orienta" sobre a inter-relação entre auditoria interna e governança corporativa tem um papel extremamente relevante nesse sentido. Ao apoiar sua publicação, a PwC entende estar contribuindo para difundir conhecimentos e recomendações capazes de ampliar a visão de conselheiros, comitês de auditoria, auditores e administradores de forma geral sobre a relevância da auditoria interna no contexto de fortalecimento dos processos de governança corporativa.

Boa leitura.

Fernando Alves
Sócio-presidente
PwC Brasil

EDIÇÃO

IBGC | Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

Instituto dos Auditores Internos do Brasil

PATROCÍNIO

pwc

Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-99645-63-5
9 788599 645635

"Este documento – resultado de uma parceria entre o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) – propõe-se a aprofundar a visão dos conselheiros, membros de comitês de auditoria, auditores e demais executivos sobre a função de auditoria interna e a sua integração com a governança corporativa."