

INDICADORES DE DESEMPENHO PARA AUDITORIA INTERNA COM PRINCÍPIOS DE BALANCED SCORECARD

Daniel Toller Janini - Universidade Presbiteriana Mackenzie

Ana Lucia Fontes De Souza Vasconcelos Ana Vasconcelos - UFPE

Liliane Cristina Segura - Universidade Presbiteriana Mackenzie

Resumo

Objetivo: Este estudo tem como objetivo desenvolver Indicadores de Desempenho para Auditoria Interna de uma Instituição Financeira Pública e avaliar sua performance, por meio da aplicação dos princípios do Balanced Scorecard. **Método:** A presente pesquisa de modalidade intervencionista caracteriza-se como exploratória e participante, aplicada em uma Instituição Financeira Pública brasileira, utilizando uma abordagem qualitativa com a realização de entrevistas com empregados da Equipe Estratégica do seu departamento de Auditoria Interna. A análise dos resultados foi realizada pela categorização das respostas e análise temática dos seus conteúdos, com o auxílio do software Iramuteq. **Resultados:** Os resultados indicam que é possível a implantação dos conceitos do Balanced Scorecard em uma área de auditoria interna e que os resultados decorrem do aumento de controle da organização, além do aumento de eficiência da área. **Contribuições:** Este estudo contribui cientificamente em uma questão legal relativa à avaliação da efetividade e desempenho da Auditoria Interna, e de forma prática aplica-se na função do comprometimento com a eficiência da organização, estando voltada para a verificação da qualidade da gestão dos negócios.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Balanced Scorecard; Indicadores de Desempenho.

Abstract

Objective: This study aims to develop Performance Indicators for Internal Audit of a Public Financial Institution and evaluate its performance, through the application of the principles of the Balanced Scorecard. **Method:** This interventionist research is characterized as exploratory and participant, applied in a Brazilian Public Financial Institution, using a qualitative approach with interviews with employees of the Strategic Team of its Internal Audit department. The analysis of the results was performed by categorizing the answers and thematic analysis of their contents, with the support of the software Iramuteq. **Results:** The results indicate that it is possible to implement the concepts of the Balanced Scorecard in an internal audit area and that the results accrue from the increase of control of the organization, in addition to the increase in efficiency of the area. **Contributions:** This study contributes scientifically to a legal issue related to the evaluation of the effectiveness and performance of the Internal Audit, and in a practical way applies in the function of commitment to the efficiency of the organization, being focused on the verification of the quality of business management.

Keywords: Internal Audit; Balanced Scorecard; Performance Indicators

INDICADORES DE DESEMPENHO PARA AUDITORIA INTERNA COM PRINCÍPIOS DE *BALANCED SCORECARD*

Resumo

Objetivo: Este estudo tem como objetivo desenvolver Indicadores de Desempenho para Auditoria Interna de uma Instituição Financeira Pública e avaliar sua performance, por meio da aplicação dos princípios do *Balanced Scorecard*.

Método: A presente pesquisa de modalidade intervencionista caracteriza-se como exploratória e participante, aplicada em uma Instituição Financeira Pública brasileira, utilizando uma abordagem qualitativa com a realização de entrevistas com empregados da Equipe Estratégica do seu departamento de Auditoria Interna. A análise dos resultados foi realizada pela categorização das respostas e análise temática dos seus conteúdos, com o auxílio do *software* Iramuteq.

Resultados: Os resultados indicam que é possível a implantação dos conceitos do *Balanced Scorecard* em uma área de auditoria interna e que os resultados decorrem do aumento de controle da organização, além do aumento de eficiência da área.

Contribuições: Este estudo contribui cientificamente em uma questão legal relativa à avaliação da efetividade e desempenho da Auditoria Interna, e de forma prática aplica-se na função do comprometimento com a eficiência da organização, estando voltada para a verificação da qualidade da gestão dos negócios.

Palavras-chave: Auditoria Interna; *Balanced Scorecard*; Indicadores de Desempenho.

1. Introdução

De acordo com o relatório Estatísticas Monetárias e de Crédito publicado pelo Banco Central (Bacen, 2021), com data base de dezembro de 2018, o saldo das operações de crédito do sistema financeiro nacional alcançou a marca de R\$ 3,3 trilhões, tendo a relação crédito/PIB (Produto Interno Bruto) atingido o índice 47,4% ao final daquele ano. Neste segmento e período, a participação dos bancos públicos brasileiros (dentre os quais se inclui a instituição avaliada no presente estudo) na oferta do crédito se mostrou representativa, atingindo o valor aproximado de R\$ 1,5 trilhões (Federação Brasileira de Bancos [Febraban], 2018). No contexto econômico onde a presença das instituições financeiras possui relevância por garantir a manutenção dos serviços financeiros e representar no mercado nacional elevada parcela de lucratividade, a assessoria prestada pela Auditoria Interna às instituições financeiras passa a ter um papel no desenvolvimento econômico (Neves, 2003).

A Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, 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 (Instituto dos Auditores Internos do Brasil [IIA Brasil], 2019). Especificamente no segmento financeiro, no qual foi desenvolvido o presente estudo aplicado, a Auditoria Interna é uma atividade mandatória conforme estabelecido no artigo 2º da Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) n. 4.588, de 29 de junho de 2017 que, em seu parágrafo único, indica que a atividade precisa dispor das condições necessárias para a “avaliação independente, autônoma e imparcial da qualidade e da efetividade dos sistemas e processos de controles internos, gerenciamento de riscos e governança corporativa da instituição.”

Um dos desafios, segundo Miranda e Silva (2002), na implantação de um sistema de avaliação de desempenho é a definição de quais indicadores melhor atendem às necessidades

de informação dos gestores. No entanto, a medição da eficácia da Auditoria Interna não é um processo simples, em razão de sua atividade ser composta por elementos como: planejamento de longo prazo; organização; desenvolvimento pessoal; planejamento de auditoria; e os diversos aspectos do trabalho em campo, quais sejam: observação, verificação, confirmação, análise, reportes e *follow-up*, envolvendo relações interpessoais, discussões e entrevistas. Estes aspectos do processo de Auditoria Interna são importantes e devem ser observados e avaliados (Dittenhofer, 2001).

Como contribuição científica, este estudo justifica-se, segundo pesquisa de Cohen e Sayag (2010), pelo levantamento de poucos estudos acadêmicos que examinaram a efetividade da Auditoria Interna e que trataram desta questão de forma empírica especificamente para o setor bancário. Como contribuição prática aplica-se na função que a Auditoria Interna possui, no comprometimento com a eficiência da organização, estando voltada para a verificação da qualidade da gestão dos negócios da empresa (Bergamini Junior, 2005).

Desta forma, em razão de sua relevância e sua contínua progressão no processo de gestão, é essencial que sejam tomadas ações para assegurar que a performance da Auditoria Interna atenda a altos padrões de qualidade (Dittenhofer, 2001) e, para tanto, ela precisa ser acompanhada e medida.

Neste cenário, um dos desafios enfrentado pelo Chefe Executivo de Auditoria é selecionar medidas de performance que reflitam com acurácia a performance de seu departamento (Ziegenfuss, 2000). Diante do contexto apresentado, este estudo teve como objetivo o desenvolvimento e a implantação de Indicadores de Desempenho para Auditoria Interna de uma Instituição Financeira Pública para avaliar sua performance, por meio da aplicação dos princípios do *Balanced Scorecard*.

Este estudo está dividido em quatro seções: a primeira traz uma introdução do tema apresentando sua relevância; a segunda com os fundamentos teóricos; a terceira apresenta o caminho metodológico; seguida da quarta, na qual se apresentam os resultados com o produto da pesquisa.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Estudos antecedentes

Segundo Ziegenfuss (2000), seu estudo demonstrou o uso do *Balanced Scorecard*, metodologia desenvolvida por Kaplan e Norton, para a seleção de medidas de performance para os departamentos de Auditoria Interna que, segundo o autor, devem ser avaliados com base em quatro perspectivas: financeira, do cliente, do aprendizado e crescimento, e do processo comercial interno. Corroborando o estudo, Dittenhofer (2001) sustenta que é necessário identificar o objetivo básico da Auditoria Interna, definir as metas a serem alcançadas, estabelecer medidas relativas para o atingimento dessas metas, e finalmente avaliar o processo geral da Auditoria Interna.

Baseados em uma pesquisa, realizada por meio de entrevista com 11 diretores de Auditoria Interna de grandes companhias de capital aberto nos Estados Unidos, Nagy e Cenker (2002) constatam que, embora os diretores cobrem relatórios de auditoria elaborados com qualidade, eles não quantificam ou medem os valores adicionados pelos seus departamentos, embora reconheçam que seria um processo positivo e possível de ser mensurado.

Já o estudo de Mihret e Yismaw (2007) buscou como objetivo identificar fatores que impactam a efetividade dos serviços de Auditoria Interna, por meio de um estudo realizado em uma instituição pública de ensino superior da Etiópia, onde descobriram que a efetividade da

Auditoria Interna é fortemente influenciada pela sua própria qualidade e pelo suporte da gestão, enquanto o ambiente organizacional e os atributos dos auditados não apresentam forte impacto na efetividade. Os estudos de Arena e Azzone (2009) apoiaram-se em uma base de dados de 153 companhias italianas para constatarem que a efetividade da Auditoria Interna é influenciada pelas características da equipe de auditores, pelo processo e atividades de auditoria e por suas relações organizacionais.

Cohen e Sayag (2010), em um estudo exploratório com objetivo de construir um entendimento conceitual sobre a efetividade da Auditoria Interna, desenvolveram uma escala para medir sua efetividade e um modelo para sua determinante. Os resultados revelaram uma boa propriedade psicométrica para a escala desenvolvida, bem como as análises de regressão e correlação efetuadas no trabalho mostraram o suporte da alta gestão como o maior determinante na efetividade da Auditoria Interna, com algum efeito também encontrado na independência organizacional da auditoria.

No entendimento de Mihret, James e Mula (2010), pelo fato de a Auditoria Interna estar focada em assessorar as organizações a atingirem seus objetivos, uma associação positiva entre o nível de *compliance* da Auditoria Interna com os padrões exigidos para a prática profissional dos auditores internos e com a performance organizacional podem servir como um método para se avaliar a efetividade da Auditoria Interna.

Em contribuição com a temática, Soh e Martinov-Bennie (2011) promoveram *insights* sobre os papéis e responsabilidades da função da Auditoria Interna e os fatores percebidos como necessários para garantir sua efetividade, de forma que os resultados sugeriram significativa expansão e reenquadramento do papel da Auditoria Interna e das percepções da sua efetividade.

Da forma análoga a Ziegenfuss (2000), Feizizadeh (2012) demonstrou como a Auditoria Interna pode se utilizar do *Balanced Scorecard* para demonstrar sua efetividade, por meio de um sistema de mensuração de desempenho ligado às expectativas dos seus *stakeholders*. Outros autores como Imoniana, Matheus e Perera (2014) também investigaram se os departamentos de Auditoria Interna no Brasil realizam medições de desempenho, ficando evidenciada a existência de assimetria da informação entre o departamento de auditoria e a alta gestão, composta por comitê de auditoria e conselho de administração, pois uma grande parcela dos consultados não sofre avaliação periódica dos seus trabalhos por um órgão independente.

Em contribuição, o estudo de Lenz (2015) proveu uma sinopse sobre o que a literatura acadêmica diz sobre a efetividade da Auditoria Interna, e por meio de um estudo empírico sintetizou os principais condutores para um modelo que compreenda micro e macro fatores que influenciam na efetividade da Auditoria Interna. Por meio de um estudo de meta-análise efetuado sobre 58 estudos prévios, Inaam e Khamoussi (2016) avaliaram os efeitos da estrutura dos comitês de Auditoria Interna sobre o seu desempenho dentro das organizações, contribuindo para avaliação do efeito da qualidade da auditoria sobre a receita das empresas.

Erasmus e Coetzee (2018) propuseram-se a determinar as diferenças na percepção das principais partes interessadas sobre os direcionadores da efetividade da Auditoria Interna. Os autores concluíram que se faz necessário demonstrar os valores efetivamente agregados pela atividade de auditoria para cada um de seus *stakeholders*. E o trabalho de Alareeni (2019) investigou a associação entre os atributos dos departamentos de Auditoria Interna, tais como porte, especialização e mandato com indicadores específicos da sua qualidade. Este estudo contribui com as pesquisas a respeito do desempenho da auditoria, na medida em que fornece evidências empíricas sobre associações de atributos dos departamentos de Auditoria Interna com a qualidade dos seus trabalhos e resultados, utilizando o método de meta-análise.

Diante do exposto, o presente estudo inova em sua aplicabilidade por ser precursor em tratar da avaliação de desempenho da Auditoria Interna no âmbito das organizações públicas-

bancárias, bem como o pioneiro na proposição de um material didático para desenvolvimento de indicadores de desempenho específicos para este setor, baseado nos princípios do *Balanced Scorecard*.

2.2 *Balanced Scorecard* e a teoria da estratégia empresarial

O *Balanced Scorecard* evoluiu de um sistema de medição de desempenho para um sistema de execução de estratégia (Kaplan & Norton, 1997). Ao traduzir a estratégia em termos acionáveis e contribuindo para tornar a estratégia e sua execução um processo contínuo, o *Balanced Scorecard* tornou-se a peça central da execução da estratégia em muitas organizações, tendo sido adotado em indústrias, bem como em organizações sem fins lucrativos e do setor público (Frigó, 2014).

Encontram-se na literatura discussões sobre a conceituação teórica da estratégia, trazendo abordagens como um dos primeiros estudos sobre estratégia em Drucker (1954), definindo-a como a análise de situação atual e de mudanças se necessárias, considerando os recursos disponíveis e os que precisam ser adquiridos, enquanto Chandler (1962) caracterizou-a como a fixação de objetivos básicos de longo prazo de uma empresa e a adoção de ações adequadas e recursos para atingir esses objetivos.

Já Newman e Logan (1971) introduzem o conceito da missão da organização na definição da estratégia, na medida em que definem a estratégia como um plano que enxerga o futuro e antecipa mudanças, oferecendo ações que levam a vantagens competitivas para aproveitar uma ou mais oportunidades, e são integradas na missão da organização. Os autores Ansoff e McDonell (1990) classificam a estratégia como um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização, com quatro tipos: padrões pelos quais o desempenho presente e futuro da empresa é medido; regras para desenvolvimento da relação com seu ambiente; regras para o estabelecimento das relações e dos processos internos na organização; e regras pelas quais a empresa conduzirá suas atividades do dia a dia.

Para Porter (1996), estratégia significa desempenhar atividades diferentes das exercidas pelos rivais ou desempenhar as mesmas atividades de maneira diferente, devendo se manifestar em toda a atividade que a empresa realiza, em que cada indivíduo integrante da companhia tem sua importância na consecução do seu objetivo estratégico, propondo um modelo de identificação e avaliação denominado “Cinco Forças Competitivas”, que são: a ameaça de novos entrantes na indústria; a ameaça de produtos ou serviços substitutos; o poder de barganha dos fornecedores; o poder de barganha dos clientes; e a competição entre as empresas existentes.

Independentemente do tratamento dado ao conceito da estratégia, o estudo de Helms e Nixon (2010) apresenta a ferramenta denominada análise SWOT, formada pelo acrônimo das palavras *Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças), cuja autoria do nome é desconhecida, que tem sido usada por inúmeras organizações, em razão de sua simplicidade e funcionalidade, para avaliar alternativas de abordagem a situações estratégicas complexas, e é considerada por reconhecidos pesquisadores em gestão estratégica (Ansoff, 1965; Andrews, 1987; Porter, 1991; Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 1998) como uma ferramenta capaz de fornecer uma base para a realização do alinhamento desejado de variáveis organizacionais ou problemas.

Nesse contexto, o *Balanced Scorecard* desenvolvido por Robert Kaplan (1990) oferece um modelo geral para a descrição de estratégias que criam valor para os departamentos e organizações, por meio de um sistema gerencial de desempenho. O problema é que, a maioria dos sistemas operacionais e de controle de gestão das organizações são construídos em torno

de medidas financeiras e metas que não medem o progresso da organização na consecução de objetivos estratégicos de longo prazo (Ziegenfuss, 2000).

Segundo Frigo (2014), o *Balanced Scorecard* trata essencialmente sobre “estratégia” e, por consequência, as medidas de desempenho que o acompanham são logicamente derivadas desta estratégia. Desta forma, uma questão intimamente relacionada com as medidas de desempenho deve ser a avaliação da estratégia do departamento e, para tanto, criou a proposta de arquitetura do *Balanced Scorecard* adaptada para a Auditoria Interna.

Os objetivos e as medidas utilizados no *Balanced Scorecard* não se limitam a um conjunto aleatório de medidas de desempenho financeiro e não-financeiro, pois derivam de um processo hierárquico (*top-down*) norteado pela missão e pela estratégia de uma unidade de negócios. Este modelo deve traduzir a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis. As medidas representam o equilíbrio entre indicadores externos voltados para acionistas e clientes, e as medidas internas dos processos críticos de negócios, inovação, aprendizado e crescimento (Kaplan & Norton, 1997).

Sendo assim, o *Balanced Scorecard* foi originalmente criado pela compreensão compartilhada e explicação da estratégia da organização em objetivos, medidas, metas e iniciativas contidas em cada uma das quatro perspectivas do *Scorecard*, sendo que a verdadeira essência deste sistema é o desenvolvimento dos objetivos e medidas de desempenho (Niven, 2005).

2.3 Sistemas de medição de desempenho

As organizações estabelecem estratégias para atingir seus objetivos e necessitam de controles para verificar se elas estão sendo seguidas e para garantir sua realização. O controle é, assim, um mecanismo, instrumento ou estratégia utilizada por uma organização para assegurar que seus planos sejam cumpridos (Brenner & Ambos, 2013). O objetivo dos sistemas de controle de desempenho é implementar a estratégia. Ao padronizar tais sistemas, a alta gerência escolhe os parâmetros que representam melhor as estratégias da companhia. Esses parâmetros podem ser vistos como fatores críticos do sucesso atual e futuro; se eles evoluem positivamente, a companhia implementa sua estratégia. O sucesso da estratégia depende da sua solidez. O sistema de mensuração da organização é um simples mecanismo que melhora a probabilidade de a organização implementar sua estratégia com sucesso (Anthony & Govindarajan, 2008).

Embora a literatura na área de sistemas de gerenciamento de desempenho e sistemas de controle de gestão reconheça a necessidade de pesquisas baseadas em fundamentos teóricos mais coerentes (Chenhall, 2003), avanços quanto à aplicabilidade podem ser observados neste campo, a exemplo de Simons (1995) que propôs uma estrutura de alavancas de controle (*Lever of Control - LOC*) como ferramenta para a implementação e controle de estratégias de negócios, em que quatro conceitos-chave são adotados: valores fundamentais; riscos a serem evitados; variáveis de desempenho críticos; e incertezas estratégicas; cada um deles controlado diretamente por um determinado sistema.

Neste sentido, os valores fundamentais são controlados pelo sistema de crenças; os riscos a serem evitados pelo sistema de limites; as variáveis de desempenho crítico são controladas pelo sistema de controle de diagnóstico; e as incertezas estratégicas pelo sistema de controle interativo.

Já Otley (1999) propôs um *framework* para gestão de performance baseado em seu conhecimento em campo e sua experiência em investigação, que resultou em um modelo composto por cinco questões que devem ser consideradas no processo de desenvolvimento de

uma estrutura coerente para os sistemas de gestão de desempenho, quais sejam: a identificação dos objetivos organizacionais; a formulação e implementação de estratégias e avaliações; a definição de metas de desempenho; a definição de recompensas e implicações; e a adequação do fluxo de informações deste sistema. As pesquisas de Malmi e Brown (2008), por sua vez, defendem a operacionalização do sistema de controle gerencial como um “pacote” estruturado em cinco grupos: planejamento; cibernético; recompensa e remuneração; controle administrativo; e controle cultural. Esta tipologia baseia-se na distinção entre tomada de decisão e controle, e direciona os gestores ao conduzir o comportamento dos empregados.

A composição balanceada de indicadores de desempenho irá permitir o correto funcionamento de todo sistema de medição do desempenho que, em última análise, permitirá verificar a eficácia da organização em atingir os objetivos estabelecidos (Marçal, 2008). De acordo com Marçal (2008), para se desenvolver indicadores ou medidas de desempenho de forma eficiente, é necessário que, além do conhecimento dos processos da organização, se conheçam os inter-relacionamentos entre os objetivos da organização e dos participantes envolvidos (tanto internos quanto externos), para que isso possa ser administrado e validado.

3. Metodologia

A metodologia aplicada foi dividida em duas etapas principais: a primeira responsável por identificar aspectos da Auditoria Interna de instituições financeiras públicas, observando o sistema de avaliação de desempenho, baseado no *Balanced Scorecard*. O objetivo desta primeira etapa foi estabelecer as perspectivas essenciais a serem contempladas no instrumento de coleta de dados de avaliação deste estudo, para que pudesse ser produzido um material didático como produção técnica. Na segunda etapa, para validar o instrumento, este foi enviado ao departamento de Auditoria Interna da instituição financeira (que aderiu ao estudo), a fim de identificar os Objetivos Estratégicos e Indicadores de Desempenho do referido departamento.

Nesse sentido esta pesquisa caracteriza-se na modalidade de pesquisa-ação, cuja técnica pode produzir resultados relevantes, dado que o objetivo é juntar a teoria com a prática, sempre com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes (Westin & Roberts, 2010). De acordo com Jönsson e Lukka (2007), esta abordagem caracteriza-se pela mudança de postura do pesquisador, o qual atua como um agente interventor no processo, deixando de apenas analisar os dados para chegar a conclusões, passando a agir sobre o objeto de estudo.

Quanto aos objetivos, este estudo caracteriza-se como exploratório, segundo Beuren et al. (2013) e Gil (2012), por buscar conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões relevantes para a condução da pesquisa e proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato.

Em relação à forma de abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, a qual, segundo Richardson (2015), é uma tentativa de compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Para este estudo, foram utilizadas quatro fontes de evidências: a observação participante valendo-se que o pesquisador atua como auditor interno da instituição financeira sob exame (Beuren et al., 2013), a entrevista semiestruturada permitindo a interação e conhecimento das realidades dos informantes; a pesquisa documental primária e o questionário (Marconi & Lakatos, 2002). Neste sentido, a primeira etapa da metodologia, responsável por produzir o material didático, contemplou a pesquisa documental, a observação direta e a entrevista semiestruturada (Gil, 2012).

Inicialmente foi efetuado um levantamento da legislação e regramentos que envolvem a atuação da Auditoria Interna especialmente nas instituições financeiras, bem como uma revisão bibliográfica, com o propósito de se estabelecer o referencial teórico para este estudo, o que se realizou por meio da leitura de estudos acadêmicos e literatura que versavam sobre avaliação de desempenho da Auditoria Interna e a utilização do *Balanced Scorecard*.

Nesta etapa foi realizada, ainda, entrevista aplicada a 5 gestores e auditores da Equipe Estratégica do departamento, que visou identificar aspectos da auditoria interna de instituições financeiras públicas e perspectivas do *Balanced Scorecard* que devem ser contemplados em um sistema de avaliação de desempenho proposto por Kaplan e Norton, por meio da aplicação do seguinte roteiro básico de perguntas (Tabela 1):

Tabela 1

Aspectos observados da auditoria interna de instituições financeiras públicas

Questões	
Q1	Considerando natureza da atuação da Auditoria Interna de Instituição Financeira Pública, quais os fatores essenciais e ações necessárias para criação e validação de uma estratégia para o departamento?
Q2	Quais aspectos devem ser considerados pela Auditoria Interna de Instituição Financeira Pública na proposição e acompanhamento dos indicadores para o cumprimento da sua estratégia?
Q3	Considerando as partes interessadas no processo auditar de uma Auditoria Interna de Instituição Financeira Pública, quem são e quais são suas expectativas em relação ao trabalho da auditoria?
Q4	Quais aspectos internos da Auditoria Interna de Instituição Financeira Pública são essenciais para promoverem a criação de valor para as suas partes interessadas?

Fonte: elaborada pelos autores a partir da perspectiva do *Balanced Scorecard*.

Durante a entrevista, foi franqueada aos participantes a prerrogativa de responderem livremente aos questionamentos, de maneira que, conforme as manifestações surgiam do roteiro básico aplicado, novas interrogativas eram adicionadas a fim de se extrair informações relevantes que contribuíssem para a consecução dos objetivos propostos para o trabalho.

Na segunda etapa proposta na metodologia, que visou identificar os Objetivos Estratégicos e Indicadores de Desempenho, o material didático produzido na fase anterior foi testado, lançando mão das seguintes técnicas de coletas de dados: a) Questionário eletrônico aplicado a todos os gestores e auditores (Equipe Operacional e Estratégica) do departamento de Auditoria Interna, para identificação das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, e propor a construção da matriz SWOT; b) Entrevista semiestruturada realizada com empregados estratégicos da Auditoria Interna a fim de coletar subsídios para definição estratégia do setor, adaptado do roteiro proposto por Favaro (2013); c) Questionário presencial aplicado a empregados da Auditoria Interna, composta por empregados da Equipe Operacional e estratégica, utilizando-se a técnica de *brainstorming* para coleta de proposições de Objetivos Estratégicos e Indicadores de Desempenho para o setor; e d) Questionário eletrônico aplicado a empregados da Equipe Estratégica da Auditoria Interna para refinamento e seleção dos Objetivos Estratégicos e Indicadores de Desempenho originados da etapa anterior.

3.1 Dados da organização

A Auditoria Interna da Instituição Financeira sob estudo vincula-se ao Conselho de Administração da Organização, e relaciona-se com o Comitê de Auditoria na forma da Resolução n. 4.588, de 29 de junho de 2017. O referido departamento observa ainda as normas do The Institute of Internal Auditors (IIA), representado, no Brasil, pelo Instituto dos Auditores

Internos do Brasil (IIA Brasil) e, no que for aplicável, as normas e procedimentos de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como os procedimentos recomendados pelo Information Systems Audit & Control Association (ISACA).

A Auditoria Interna da instituição financeira sob estudo, vincula-se diretamente ao Conselho de Administração e está estruturada sob a Auditoria Geral da seguinte forma: 4 Unidades Estratégicas segregadas por segmentos auditáveis e Auditorias Regionais responsáveis pela execução em campo dos trabalhos de auditoria. Cada uma das Unidades é composta por equipes de auditoria que ocupam os seguintes cargos: Auditoria Geral: Chefe Executivo de Auditoria, Gerentes Executivos e Auditores Matrizes; Unidades Estratégicas: Gerentes Estratégicos, Gerentes Executivos e Auditores Matrizes; Auditorias Regionais: Gerentes Regionais de Auditoria, Auditores Sêniores, Plenos e Juniores. Os papéis e atribuições dos membros de cada um dos cargos foram divididos em dois grandes grupos: Equipe Estratégica e Equipe Operacional de forma a identificar o papel de cada um na organização.

3.2 Análise dos dados

A etapa de análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos (Gil, 2012). Para a presente pesquisa foi utilizada a análise de conteúdo (Martins, 2000) das entrevistas realizadas com os 5 gestores da Equipe Estratégica da Auditoria realizadas na primeira etapa, por meio da técnica da categorização temática. Com os relatos de observação, as transcrições de entrevistas, e as informações dos documentos e outros dados disponíveis, variando em função do plano estabelecido para a pesquisa, foram divididos nas categorias: análise de conteúdo, análise descritiva e análise documental (Beuren et al., 2013). A análise das categorias foi realizada pela decodificação em um texto com os elementos de análise temática para formar agrupamentos analógicos (Richardson, 2015), que consiste em isolar temas de um texto e extrair as partes utilizáveis, de acordo com o problema pesquisado, para permitir sua comparação com outros textos escolhidos da mesma maneira.

Diante deste contexto, a referida análise foi realizada mediante a utilização do *software* Iramuteq, uma plataforma licenciada por GNU GPL (v2), ancorando-se no *software* R (disponível em: www.r-project.org) e na linguagem python, o que permite fazer análises estatísticas sobre *corpus* textuais, disponibilizando, entre outras informações, dados sobre termos mais utilizados e a classificação de palavras quanto a suas similaridades.

4. Apresentação e Discussão dos Resultados

4.1 Resultado das entrevistas com equipe estratégica

Foram realizadas 5 entrevistas com integrantes da Equipe Estratégica da Auditoria Interna, que tiveram por objetivo identificar aspectos da auditoria de instituições financeiras públicas a serem contemplados em um sistema de avaliação de desempenho adaptado do *Balanced Scorecard*. As entrevistas foram realizadas por meio de videoconferência e presencialmente, de forma que as respostas fossem gravadas em mídia digital para posterior transcrição e análise de conteúdo para a devida caracterização temática, estabelecendo o perfil dos entrevistados conforme Tabela 2.

Tabela 2

Perfil dos empregados entrevistados

Entrevistado	Escolaridade	Formação	Tempo (em anos)		
			Inst. Financeira	Aud. Interna	Equipe Estratégia
E1	Pós-Graduação	Ciênc. Contábeis	> 30	> 15	> 5
E2	Pós-Graduação	Administração	> 25	> 10	> 5
E3	Mestrado	Administração	> 15	> 5	até 5
E4	Pós-Graduação	Administração	> 15	> 5	até 5
E5	Pós-Graduação	Engenharia	> 15	> 5	até 5

Fonte: elaborada pelos autores a partir das entrevistas.

Observa-se nas respostas obtidas na entrevista, o entendimento que, para a criação de uma estratégia para a auditoria, deva ser adotada uma visão holística do processo auditar, no sentido de entender as expectativas internas da Instituição Financeira, como Conselho de Administração e Comitê de Auditoria, bem como dos entes externos ao banco, como Órgãos Públicos de Controle e Entidades Supervisoras do Sistema Financeiro Nacional (Bacen, Comissão de Valores Mobiliários - CVM) / Autorreguladoras (BSM Supervisão de Mercados e Anbima - Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais). Neste sentido, avaliando-se o resultado da frequência relativa de palavras que ocorreram com mais vezes no corpo textual integral das respostas à questão 1, obtidas pelo *software* Iramuteq, pode-se observar na Tabela 3 que o termo “entender”, no sentido de “obter subsídios das partes relacionadas do processo auditar” foi citada com relativa frequência pelos entrevistados, quando consideradas as palavras mencionadas com frequência mínima de 5 vezes nesta questão.

Tabela 3

Frequência relativa dos termos mais citados na questão 1

Termos	E1	E2	E3	E4	E5
auditoria	300	272,73	153,85	76,92	62,5
estratégia	300	181,82	307,69	307,69	125
dever	0	0	76,92	153,85	250
público	100	90,91	153,85	0	125
entender	200	90,91	76,92	76,92	62,5
departamento	100	181,82	76,92	76,92	62,5
não	0	0	76,92	76,92	250
auditor	0	181,82	76,92	230,77	62,5

Fonte: elaborada pelos autores a partir dos resultados do *software* IRAMUTEQ.

Ressalta-se ainda, na visão dos entrevistados, a relevância de se ponderar as experiências práticas dos auditores operacionais obtidas nos trabalhos em campo, bem como a visão sistêmica dos auditores estratégicos, na proposição de uma estratégia para o departamento. Desta forma, as unidades textuais “entender”, “ouvir”, “*feedback*” e “coletar”, mencionadas nas entrevistas, foram relacionadas às manifestações dos órgãos de supervisão e controle, empregados da auditoria e unidades internas da Instituição Financeira.

O resultado observado confirma, portanto, que a definição de uma estratégia para a Auditoria Interna está correlacionada a uma das forças competitivas do modelo estratégico desenvolvido por Michael Porter (1979), e definida como “poder de barganha dos clientes”. Na visão dos entrevistados fica evidente, ainda, a preocupação em se considerar o aspecto público da instituição, devendo-se levar em conta o alinhamento da estratégia da Auditoria Interna à missão social da instituição. No tocante à aprovação da estratégia do departamento de auditoria,

os entrevistados entendem que a instância ideal para sua efetivação seja o Comitê de Auditoria e Conselho de Administração, após ser validada internamente pelo Chefe Executivo de Auditoria, estando aderente aos referenciais técnicos e regramentos levantados na etapa anterior do estudo.

De maneira análoga à questão anterior, foram argumentados aspectos relativos ao compromisso e necessidade da prestação de contas do desempenho da Auditoria Interna, reforçando sua relevância na arquitetura organizacional da empresa, especialmente em se tratando de uma instituição financeira pública, além de ser ratificado o entendimento sobre a necessidade de a auditoria se atentar aos direcionadores de valores considerando as partes interessadas do processo auditar para o processo de criação de indicadores de desempenho para o departamento. Desta forma, observando-se o resultado da frequência relativa dos termos utilizados pelos respondentes à questão 2, apresentado na Tabela 4, constata-se que o termo “expectativa”, no sentido de “considerar os interesses das partes interessadas” para formulação de indicadores de desempenho, foi mencionada por 4 dos 5 entrevistados e de acordo com a frequência relativa descrita na referida tabela, em que constam todos os termos utilizados pelos entrevistados nesta questão por pelo menos 5 vezes.

Tabela 4

Frequência relativa dos termos mais citados na questão 2

Termos	E1	E2	E3	E4	E5
auditoria	0	166,67	235,29	133,33	153,85
dever	111,11	83,33	58,82	133,33	153,85
comitê	0	83,33	117,65	66,67	76,92
indicador	222,22	250	176,47	266,67	153,85
acompanhamento	111,11	166,67	58,82	66,67	76,92
desempenho	111,11	83,33	176,47	66,67	76,92
expectativa	111,11	0	58,82	133,33	76,92
não	333,33	166,67	117,65	133,33	230,77

Fonte: elaborada pelos autores a partir dos resultados do *software* IRAMUTEQ.

Caso sejam consideradas as palavras que se correlacionam ao termo “expectativa”, tais como “esperam” e “satisfação”, mencionadas nas entrevistas e utilizadas no sentido de atender os interesses dos participantes da auditoria, a frequência observada foi de 9 vezes.

O resultado aqui observado vai ao encontro das conclusões obtidas por Erasmus e Coetzee (2018), em que, para se demonstrar os valores efetivamente agregados pela atividade de auditoria para todas as suas partes interessadas no processo, é necessário que, primeiramente, a Auditoria Interna compreenda as percepções das partes sobre os direcionadores mais importantes sobre a efetividade do seu departamento.

Os resultados corroboram também o entendimento de Feizizadeh (2012) quando demonstrou que para a Auditoria Interna lançar mão da ferramenta *Balanced Scorecard*, no intuito de demonstrar sua efetividade, faz-se necessário que sejam avaliados principalmente indicadores relacionados às expectativas dos seus *stakeholders*.

Ainda no que se refere aos aspectos para definição e acompanhamento dos indicadores de desempenho da Auditoria Interna, podem-se observar relatos que enfatizam a importância da participação de todos os auditores do departamento, no sentido de dar-lhes conhecimento e envolvê-los no compromisso de cumprirem as metas de desempenho a serem desenvolvidas. Este posicionamento dos entrevistados está alinhado ao entendimento de Kaplan e Norton (1997), em que as iniciativas locais de melhoria ficam alinhadas aos fatores globais de sucesso organizacional, no sentido de que, a partir do momento em que todos os funcionários

compreendem os objetivos e medidas de alto nível, eles se tornam capazes de estabelecer metas locais que apoiem a estratégia global da unidade de negócios.

Em relação à validação e reporte dos indicadores de desempenho da Auditoria Interna, não foram levantadas hipóteses para eventual participação de entidades externas à Instituição Financeira, ficando este processo restrito aos órgãos de governança internos da instituição, neste caso, o Comitê de Auditoria e Conselho de Administração.

Nas declarações apresentadas pelos entrevistados percebe-se especial atenção dada ao Conselho de Administração e Comitê de Auditoria, conforme demonstrado na pesquisa documental, os quais possuem vinculação direta conforme exigência legal e normativa, e que, em segundo lugar, às Entidades Supervisoras do Sistema Financeiro Nacional e Órgãos Públicos de Controle, os quais, por sua vez, utilizam constantemente as informações produzidas pela Auditoria Interna.

Neste sentido, o material didático proposto sugere a inclusão das Entidades Supervisoras do Sistema Financeiro Nacional/autorreguladoras e Órgãos Públicos de Controle, de maneira segmentada, dentro da perspectiva dos Clientes onde constam as unidades auditadas, a fim de destacar sua relevância e fomentar a criação de indicadores de desempenho específicos para o atingimento de suas expectativas. Cabe registrar que Ziegenfuss (2000) e Frigo (2014), em seus trabalhos de desenvolvimento de um *Balanced Scorecard* para a Auditoria Interna, revelam que as unidades auditadas eram a principal parte interessada no processo auditar, ou seja, as medidas de performance na perspectiva de cliente deveriam se relacionar às expectativas dos gestores auditados.

As respostas obtidas a esta questão revelam, no entanto, que as unidades auditadas da instituição financeira pública, apesar de serem partes interessadas nos trabalhos de auditoria, não recebem o mesmo destaque se comparadas às expectativas das Entidades de Supervisão e Órgãos Públicos de Controle. Frigo (2014) propõe, em sua adaptação do *Balanced Scorecard* para a Auditoria Interna, a substituição da perspectiva “Financeira” para “Comitê de Auditoria/Conselho de Administração” identificando-os como principais *stakeholders* do processo auditar, como corroborado nas respostas obtidas na pesquisa, o que, portanto, será adotado no material didático proposto.

A adaptações das perspectivas são apoiadas pelos criadores do *Balanced Scorecard*, de modo que, segundo Kaplan e Norton (1997), as quatro perspectivas consagradas da ferramenta, quais sejam, Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado/Crescimento, têm se mostrado adequadas em diversas empresas e setores, no entanto devem ser consideradas apenas com um modelo, não uma “camisa-de-força”, não existindo um teorema matemático segundo o qual as quatro perspectivas sejam necessárias e suficientes.

No que se refere às expectativas das partes interessadas, o resultado sugere que o principal fator considerado pelos entrevistados se relaciona à qualidade da entrega da auditoria por meio dos seus reportes, bem como a rapidez na identificação dos achados de auditoria. As respostas obtidas neste questionamento foram uniformes no sentido de reconhecer aspectos relativos ao conhecimento dos auditores, ou seja, valorizaram a capacitação e o capital intelectual dos empregados, como fator preponderante para criação de valor para as partes interessadas do processo auditar, que refletem na qualidade dos reportes emitidos pelo departamento. Nota-se, portanto, conforme apresentado na Tabela 5, que no resultado das frequências relativas obtido por meio do *software* Iramuteq, aplicado aos corpos textuais das respostas à questão 4, o termo “conhecimento” foi um dos mais citados, quando consideradas todas as palavras ditas com frequência mínima 5.

Além disso, quando consideradas as palavras similares ao termo “conhecimento”, tais como “qualificação”, “capacitação” e “experiência”, também mencionadas nas entrevistas, a

frequência observada foi de 13 vezes. As manifestações demonstraram, também, a importância dada a aspectos relativos à operacionalização e fluxo das atividades de auditoria, tendo sido valorizados, principalmente, a tempestividade de entregas realizadas pela auditoria, além do mapeamento de processos e da produção dos reportes de auditoria.

Desta forma, quando avaliadas as frequências relativas das respostas, observa-se que o termo “tempestivo” ocorreu para todos os entrevistados quando respondiam a este questionamento, conforme descrito na Tabela 5. Ademais, quando conjugado aos termos similares “ágil”, “antecipar” e “eficiente”, a frequência observada é de 15 ocasiões.

Tabela 5

Frequência relativa dos termos mais citados na questão 4

Termos	E1	E2	E3	E4	E5
auditoria	111,11	153,85	0	187,5	0
importante	111,11	76,92	0	62,5	200
conhecimento	111,11	0	111,11	125	100
muito	0	153,85	111,11	62,5	200
precisar	111,11	153,85	333,33	312,5	0
bom	111,11	153,85	111,11	62,5	200
tempestivo	111,11	76,92	111,11	62,5	100
auditor	333,33	230,77	222,22	125	200

Fonte: elaborada pelos autores a partir dos resultados do *software* IRAMUTEQ.

Os resultados aqui encontrados ficam evidenciados, também, por meio da análise de similitude dos termos mais frequentes obtidos nas respostas, em que os termos relacionados ao “conhecimento” e “tempestivo” se encontram fortemente relacionados à atuação do auditor na criação de valor para as suas partes interessadas.

Este resultado ratifica, portanto, os achados de Albrecht et al. (1988), Mihret e Yismaw (2007), e Arena e Azzone (2009), os quais afirmam que a efetividade da Auditoria Interna é sustentada, principalmente, pelas qualificações do auditor interno, por suas relações organizacionais e por características internas do departamento relativas ao processo auditar.

Neste sentido, para a definição das perspectivas do *Balanced Scorecard* a serem compreendidas no material didático para desenvolvimento dos indicadores, foi proposta a manutenção das perspectivas “Aprendizado e Crescimento” e “Processos Internos”, corroborando com as propostas apresentadas por Ziegenfuss (2000) e Frigo (2014), de modo a integrar as duas outras perspectivas definidas anteriormente: “Conselho de Administração/Comitê de Auditoria” e “Clientes” subdivididos nos subgrupos “Entidades Supervisoras/Autorreguladoras e Órgãos Públicos de Controle” e “Unidades Auditadas”.

4.2 Definição de indicadores

Cabe inicialmente registrar que o intuito deste tópico não se destina a avaliar a característica ou atributo dos indicadores finais definidos na metodologia proposta, e sim a aplicabilidade do material didático produzido na etapa anterior. Neste sentido, embora o nome da Instituição Financeira esteja sendo preservado, determinados dados e respostas obtidas por meio dos questionários e entrevistas, que eventualmente revelem informações sigilosas ou possam, de alguma forma, revelar a identidade da instituição pesquisada, foram propositalmente omitidos, sem comprometer os resultados do presente trabalho.

4.3 Proposição da estratégia

Utilizando-se o material didático construído, a primeira etapa da definição dos indicadores de desempenho para a Auditoria Interna foi a proposição de uma estratégia para o departamento. Para tanto, foi aplicado um questionário eletrônico com toda a Equipe Operacional e Estratégica da auditoria para a construção de uma matriz SWOT. A pesquisa eletrônica resultou em 650 respostas totais para forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, que foram consolidadas (agrupando as respostas coincidentes) resultando em 135 indicações, conforme apresentado no Tabela 6:

Tabela 6

Resultado consolidado Análise SWOT

Atributo	Indicações totais	Indicações consolidadas
Forças	282	27
Fraquezas	195	63
Oportunidades	81	16
Ameaças	92	29
TOTAL	650	135

Fonte: elaborada pelos autores a partir do questionário.

As indicações obtidas foram avaliadas e tratadas a fim de se identificar as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças que melhor representassem o cenário interno e externo nos quais a Auditoria Interna da Instituição Financeira estivesse inserida, o que resultou na construção da seguinte matriz representada na Tabela 7.

No que se refere à execução da etapa de coleta de subsídios com entes externos ao departamento de auditoria, a etapa foi suprimida da presente pesquisa em razão do tempo necessário para se protocolar e avaliar a pesquisa sobre expectativa com as diversas partes interessadas no processo auditar, tais como Diretorias, Conselho de Administração, Comitê de Auditoria e Órgãos Públicos de Controle e Entidades de Supervisão/Autorregulação Bancária.

Tabela 7

Resultado Matriz SWOT

<p>FORÇAS: Grau de escolaridade da equipe Tempo de experiência da equipe Multidisciplinaridade da equipe Acesso irrestrito a informações Engajamento dos empregados Capilaridade de atuação</p>	<p>FRAQUEZAS: Sistema de auditoria obsoleto (TI – Tecnologia da Informação) Falha na integração entre trabalhos Auditoria eletrônica incipiente Comunicação deficiente entre unidades da Matriz e Regionais Ausência de setor estruturado de inteligência</p>
<p>OPORTUNIDADES: Vinculação direta ao Conselho de Administração Mandato de relacionamento com Órgãos de Controle e Fiscalização Cenário externo de fortalecimento da governança Política de consequências da Instituição Existência de Instituto de Auditores Internos forte e reconhecido internacionalmente (IIA)</p>	<p>AMEAÇAS: Restrição orçamentária para capacitação Ausência mapeamento dos processos da Instituição Programas de incentivo ao desligamento – perda do conhecimento Constantes alterações na direção / estratégia da Instituição Imagem distorcida do auditado em relação aos auditores (punitiva)</p>

Fonte: elaborada pelos autores a partir do questionário.

Em uma etapa seguinte, foi aplicado o questionário estruturado com 5 empregados da Equipe Estratégica da auditoria, a fim de coletar subsídios para construção da estratégia para o departamento.

Confrontando-se o resultado obtido na análise SWOT do departamento e na aplicação do questionário acima descrito, e com a colaboração de integrantes da equipe da Auditoria Interna foi definido que a estratégia seria pautada nos tópicos da Eficiência e da Excelência Operacional, que resultou na seguinte proposta de declaração estratégica para o departamento: “*Atuar de maneira integrada e tempestiva, emitindo reportes relevantes, oportunos e efetivos às partes interessadas do processo auditar, por meio de trabalhos de auditoria reconhecidos pela eficiência e pela atuação especializada de auditores devidamente capacitados.*”

4.4 Definição de objetivos estratégicos e indicadores de desempenho

Uma vez estabelecida a estratégia para o departamento de auditoria, a fase seguinte consistiu na definição dos Objetivos Estratégicos e seus respectivos Indicadores de Desempenho. Para tanto, o pesquisador reuniu 42 empregados da Auditoria Interna, composta por integrantes da Equipe Estratégica e operacional, e apresentou uma palestra sobre estratégia empresarial e os conceitos do *Balanced Scorecard*.

Em sequência, os empregados participaram de uma atividade dinâmica com duração total de 50 minutos, que utilizou a técnica de *brainstorming* por meio da aplicação do questionário. Nesta atividade os participantes foram instruídos a apresentar o maior número de propostas possíveis de Objetivos Estratégicos e seus possíveis Indicadores de Desempenho considerando a missão e estratégia definidas para o departamento de auditoria.

Posteriormente, foi realizada uma seleção primária dos dados coletados na atividade anterior, na qual foram excluídos objetivos e indicadores repetidos ou que tenham sido classificados pelo pesquisador como destoantes do escopo definido na pesquisa. Neste sentido, foram selecionados, ao todo, 26 Objetivos Estratégicos e seus respectivos Indicadores de Desempenho, para que posteriormente fossem submetidos à fase de priorização de indicadores, que consistiu na aplicação de um questionário eletrônico direcionado à Equipe Estratégica da Auditoria Interna, adaptado de Niven (2005).

O referido questionário teve por objetivo classificar: a aderência dos Objetivos Estratégicos e Indicadores de Desempenho propostos à estratégia da auditoria e da instituição financeira; suas aplicabilidades e relevâncias, por meio de um formulário no qual os respondentes deveriam classificar tais quesitos, em uma escala de 1 a 10, em que o menor valor representava “discordo totalmente” e o maior “concordo totalmente”.

Terminada a fase de priorização dos indicadores foi realizado o balanceamento dos Objetivos Estratégicos e Indicadores de Desempenho selecionados anteriormente, a fim de adequá-los às premissas do *Balanced Scorecard* descritos por Niven (2005), no qual o termo “*balanced*” (equilibrado) do *Balanced Scorecard* é um conceito central da ferramenta, que se relaciona a três setores, conforme Tabela 8.

Tabela 8

Balanceamento dos objetivos estratégicos e indicadores de desempenho

Premissas do <i>Balanced Scorecard</i>
Equilíbrio entre os indicadores de sucesso financeiro e não financeiro, para superar as deficiências na confiança da utilização exclusiva nas medidas financeiras de desempenho

Equilíbrio entre os componentes internos e externos da organização, reconhecendo a importância de se balancear as necessidades dos clientes e acionistas com as necessidades dos funcionários e processos internos na implementação da estratégia

Equilíbrio entre os indicadores de resultado e de tendência da estratégia, sendo que o primeiro expressa o desempenho passado, representado, por exemplo, pela satisfação do cliente ou as vendas, muito embora sejam objetivas e acessíveis, não possuem o poder de previsão. Os indicadores de tendência são os motivadores do desempenho que levam à obtenção dos indicadores de resultado como, por exemplo, o indicador de “entregas pontuais” representa um indicador de tendência para a mediação do resultado referente à satisfação do cliente.

Fonte: elaborada pelos autores a partir do questionário.

Desta forma, seguidas as etapas propostas no material didático, chegou-se à definição dos Objetivos Estratégicos e Indicadores de Desempenho para o departamento de Auditoria Interna sob estudo. Os Indicadores da Perspectiva do Conselho de Administração e Conselho de Auditoria estão apresentados na Tabela 9:

Tabela 9

Indicadores da perspectiva Conselho de Administração / Comitê de Auditoria

Objetivo Estratégico	Indicador de Desempenho	Balanceamento		
		Financeiro / Não-Financeiro	Internos / Externos	Resultado / Tendência
Reduzir eventuais perdas e prejuízos financeiros da Instituição Financeira	Valor recuperado/prejuízo financeiro evitado resultante de trabalho de auditoria	Financeiro	Externo	Resultado
Aumentar a interação com o Conselho de Administração	Nº de requisições de trabalhos de auditoria pelo Comitê de Auditoria	Não-Financeiro	Externo	Tendência
Melhorar satisfação do Comitê de Auditoria	Escore de satisfação do Comitê de Auditoria	Não-Financeiro	Externo	Resultado

Fonte: elaborada pelos autores a partir do resultado da pesquisa.

Os indicadores elaborados sob a Perspectiva Entidade de Supervisão e órgãos de controle estão apresentados na Tabela 10.

Tabela 10

Indicadores da perspectiva Entidades de supervisão e órgãos de controle

Objetivo Estratégico	Indicador de Desempenho	Balanceamento		
		Financeiro / Não-Financeiro	Internos / Externos	Resultado / Tendência
Ampliar cobertura do acompanhamento das recomendações dos Órgãos Públicos de Controle e Entidades de Supervisão/Autorregulação	Índice de acompanhamento das recomendações dos Órgãos de Controle e Entidades de Supervisão/Autorregulação	Não-Financeiro	Externo	Resultado
Aumentar o nível de satisfação do Bacen	Escore de autoavaliação da Auditoria Interna baseado em resultado obtido no Sistema de Avaliação de Risco e Controle do Bacen	Não-Financeiro	Externo	Resultado
Aumentar a interação com os Órgãos Públicos de Controle	Nº de solicitação de acesso a trabalhos da Auditoria Interna pelos Órgãos de Controle	Não-Financeiro	Externo	Tendência

Fonte: elaborada pelos autores a partir do resultado da pesquisa.

Os indicadores de perspectiva das unidades auditadas estão apresentados na Tabela 11.

Tabela 11
Indicadores da perspectiva unidades auditadas

Objetivo Estratégico	Indicador de Desempenho	Balanceamento		
		Financeiro / Não-Financeiro	Internos / Externos	Resultado / Tendência
Aumentar o nível de satisfação da Diretoria da Instituição Financeira	Escore de pesquisa de satisfação com Diretorias da Instituição Financeira	Não-Financeiro	Externo	Resultado
Aumentar o índice de recomendações de auditoria implementadas pelas Unidades Auditadas	Nº recomendações implementadas / nº total de recomendações avaliadas (<i>follow-up</i>)	Não-Financeiro	Externo	Resultado

Fonte: elaborada pelos autores a partir do resultado da pesquisa.

A Tabela 12 apresenta os indicadores elaborados sob a perspectiva dos processos internos da auditoria interna.

Tabela 12
Indicadores da perspectiva processos internos

Objetivo Estratégico	Indicador de Desempenho	Balanceamento		
		Financeiro / Não-Financeiro	Internos / Externos	Resultado / Tendência
Reduzir o custo dos trabalhos de auditoria	Custo por hora do trabalho de auditoria (incluídos transporte/diárias)	Financeiro	Interno	Resultado
Ampliar o cumprimento do planejamento de auditoria	Nº de trabalhos executados do planejamento/ nº de trabalhos planejados	Não-Financeiro	Interno	Resultado
Reduzir o número de trabalhos entregues com atraso	Nº de trabalhos entregues com atraso/ nº total de trabalhos	Não-Financeiro	Interno	Resultado

Fonte: elaborada pelos autores a partir do resultado da pesquisa.

Na Tabela 13 apresentam-se os indicadores da perspectiva aprendizado e crescimento, também elaborado através dos resultados das entrevistas.

Tabela 13
Indicadores da perspectiva aprendizado e crescimento

Objetivo Estratégico	Indicador de Desempenho	Balanceamento		
		Financeiro / Não-Financeiro	Internos / Externos	Resultado / Tendência
Desenvolver e manter profissionais qualificados	Nº de auditores com certificações elencadas pela auditoria	Não-Financeiro	Interno	Tendência
Elevar nível de capacitação profissional do departamento	Nº de horas de treinamento por auditor	Não-Financeiro	Interno	Tendência

Manter profissionais experientes	Média anos de atuação dos auditores	Não-Financeiro	Interno	Tendência
----------------------------------	-------------------------------------	----------------	---------	-----------

Fonte: elaborada pelos autores a partir do resultado da pesquisa.

5. Considerações Finais

Considerando a pergunta problema do trabalho de “como o departamento da Auditoria Interna de uma Instituição Financeira Pública pode desenvolver indicadores de desempenho para avaliação e acompanhamento de sua performance”, o estudo primeiramente ratificou a viabilidade da aplicação dos princípios do *Balanced Scorecard* em sua metodologia.

Ainda respondendo à pergunta problema, para o desenvolvimento dos Indicadores de Desempenho, a Auditoria Interna deve ponderar as experiências práticas dos auditores operacionais obtidas nos trabalhos em campo, bem como a visão sistêmica dos auditores estratégicos para a proposição de uma estratégia adequada com seus respectivos objetivos e indicadores. Além disso, para o desenvolvimento desses indicadores, o departamento de Auditoria Interna deve focar-se na qualidade das suas entregas realizadas por meio dos seus reportes, bem como na tempestividade da identificação dos achados de auditoria e, para tanto, deve avaliar questões relacionadas, principalmente, ao conhecimento e capacitação dos auditores, além de aspectos relativos à operacionalização e fluxo das atividades do setor, no sentido de conferir tempestividade às suas entregas

Para estudos futuros, sugere-se a aplicação da metodologia aplicada no trabalho nos demais departamentos de uma organização que também enfrentem dificuldade em aferir seus resultados, a fim ampliar a discussão sobre a viabilidade em propor um material didático para desenvolver indicadores de desempenho, baseado nos princípios do *Balanced Scorecard*. Sugere-se também a utilização de uma metodologia diversa à aplicada no presente trabalho a fim de ratificar as premissas utilizadas na construção do material didático proposto, tais como: instâncias de validação, perspectivas do *Balanced Scorecard* elencadas, e determinação de aspectos mais relevantes.

Referências

- Alareeni, B. A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 6-43.
- Andrews, K. R. (1987). *The concept of corporate strategy*. Homewood, IL: Irwin.
- Ansoff, H. I. (1965). *Corporate strategy*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Ansoff, H. I., & McDonnell, E. (1990). *Implanting strategic management*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43-60.
- Banco Central do Brasil. Bacen. (2021). *Estatísticas monetárias e de crédito. Nota para a imprensa* - 28/07/2021. Recuperado de <https://www.bcb.gov.br/estatisticas/estatisticasmonetariascredito>.
- Bergamini Junior, S. (2005). Controles internos como um instrumento de governança corporativa. *Revista do BNDES*, 12(24), 149-188.
- Beuren, I. M., Longaray, A. A., Raupp, F. M., Sousa, M. A. B., Colauto, R. D., & Porton, R. A. (2013). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – teoria e prática*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Brenner, B., & Ambos, B. (2013). A question of legitimacy? A dynamic perspective on multinational firm control. *Organization Science, Informes*, 24(3), 773-795.

- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the American industrial enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 20(54), 296-307.
- Conselho Monetário Nacional. CMN. (2017). *Resolução n. 4.588, de 29 de junho de 2017*. Recuperado em 17 de fevereiro de 2019, de https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50408/Res_4588_v1_O.pdf.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-50.
- Drucker, P. (1954). *The practice of management*. New York: Harper e Brothers.
- Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114.
- Favaro, K. (2013). *How leaders mistake execution for strategy and why that damages both*. Recuperado em 20 de julho de 2019, de <https://www.strategy-business.com/article/cs00006?gko=cedc5>.
- Feizizadeh, A. (2012). Strengthening internal audit effectiveness. *Indian Journal of Science and Technology*, 5(5), 2777-2778.
- Gil, A. C. (2012). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6. ed.). São Paulo: Atlas.
- Helms, M. M., & Nixon, J. (2010). Exploring SWOT analysis – where are we now? A review of academic research from the last decade. *Journal of Strategy and Management*, 3(3), 215-251.
- Imoniana, J. O., Matheus, C. P., & Perera, L. C. J. (2014). Medição de desempenho de auditoria interna: Um estudo empírico. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 65-93.
- Inaam, Z., & Khamoussi, H. (2016). Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: A meta-analysis. *International Journal of Law and Management*, 58(2), 179-196.
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil. IIA Brasil. (2012). *Definição de auditoria interna*. Recuperado em 17 de fevereiro de 2019, de <https://iiabrasil.org.br//ippf/definicao-de-auditoria-interna>.
- Jönsson, S., & Lukka, K. (2007). There and back again: Doing interventionist research in management accounting. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields. *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. (21a ed., Trad. Luiz Euclides Trindade Frazão Filho). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package - opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, 287-300.
- Marconi, M. de A., & Lakatos, E. M. (2002). *Técnicas de pesquisa*. (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Marçal, C. A. M. (2008). *A avaliação do desempenho empresarial: O passo seguinte à implementação do sistema de gestão*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas.
- Martins, G. A. (2000). *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.

- Mihret, D. G., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Mintzberg, H. (1967). The science of strategymaking. *Industrial Management Review*, 8(2), 71-81.
- Miranda, L. C., & Silva, J. D. G. da. (2002). Medição de desempenho. In N. Monerry. *Motivações para gerenciar valor: Dominando finanças*. São Paulo: Makron Books.
- Nagy, A. L., & Cenker, W. J. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137.
- Neves, M. A. das. (2003). *Prevenção e combate à lavagem de dinheiro em instituições financeiras: A importância da atuação da auditoria interna*. Dissertação de mestrado, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Newman, W. H., & Logan, J. P. (1971). *Strategy, policy and central management*. Cincinnati: South-Western Publishing.
- Niven, P. R. (2005). *Balanced scorecard. Passo-a-passo: Elevando o desempenho e mantendo os resultados*. (Trad. Nilza Freire). Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- Porter, M. E. (1979). How competitive forces shape strategy. *Harvard Business Review*, 1-9. Recuperado de <https://hbr.org/1979/03/how-competitive-forces-shape-strategy?language=pt>.
- Porter, M. E. (1991). Towards a dynamic theory of strategy. *Strategic Management Journal*, 12, 95-117.
- Porter, M. E. (1996). What is strategy? *Harvard Business Review*, 61-78. Recuperado de <https://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumPorter96.htm>.
- Richardson, R. J. (2015). *Pesquisa social: Métodos e técnicas*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Westin, O., & Roberts, H. (2010). Interventionist research - the puberty years: An introduction to the special issue. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1), 5-12.
- Ziegenfuss, D. E. (2000). Developing an internal auditing department *balanced scorecard*. *Managerial Auditing Journal*, 15(1/2), 12-19.