

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

**DEPARTAMENTO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
ATUARIAIS**

JOHN EIJI SENAHA

**A PERCEPÇÃO DOS LÍDERES DE AUDITORIA INTERNA SOBRE A
INFLUÊNCIA DA ROTATIVIDADE DA EQUIPE NA QUALIDADE DOS
SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA**

SÃO PAULO

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

JONH EIJI SENAHA

**A PERCEPÇÃO DOS LÍDERES DE AUDITORIA INTERNA SOBRE A
INFLUÊNCIA DA ROTATIVIDADE DA EQUIPE NA QUALIDADE DOS
SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale.

SÃO PAULO

2021

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial dessa Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura:

Data:

E-mail: ten_jes@yahoo.com.br

Sistema para Geração Automática de Ficha Catalográfica para Teses e Dissertações com dados fornecidos pelo autor

Senaha, John Eiji

XXX

A percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe na qualidade dos serviços de auditoria interna / John Eiji Senaha. --São Paulo: [s.n.], 2021.

XXXp ; 21x28 cm.

Orientador: Napoleão Verardi Galeale. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais, 2021.

1. Auditoria Interna. 2. Governança Corporativa. 3. Rotatividade. I. Galeale, Napoleão Verardi. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais. III. Título.

CDD 808.5

BANCA EXAMINADORA

Prof. Orientador Napoleão Verardi Galeale

Prof. Examinador Interno Fernando de Almeida Santos

Prof. Examinador Externo Washington Lopes da Silva

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 88887.160650/2017-00

This study was financed in part by the Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Finance Code 88887.160650/2017-00

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao meu pai, Sr. Luiz
Katsumassa Senaha que veio a falecer com 80 anos
de idade durante a pandemia vítima da COVID-19.

“Faça o bem, evite o mal e viva plenamente”

(Senaha, Katsumassa)

AGRADECIMENTOS

Agradeço em especial ao meu pai que faleceu durante a pandemia vítima da COVID-19 que tanto se orgulhava de ver o filho cursando o mestrado mas que infelizmente não pôde presenciar a conclusão deste curso.

A minha família que é a base de tudo nesta vida, me apoiando enquanto estava ausente nos momentos de estudos e dedicação ao mestrado.

Aos médicos e enfermeiros que me deixaram passar os últimos momentos junto com meu pai, podendo tocá-lo e abraçá-lo mesmo não sendo permitido pelos órgãos competentes.

À minha equipe e ao meu chefe que me incentivaram na conclusão do curso.

Aos meus professores pela atenção, orientação, paciência e compreensão em um momento tão difícil e particularmente tão delicado para mim que foi esta pandemia.

RESUMO

SENAHA, J.E. (2021). *A percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe na qualidade dos serviços de auditoria interna*. Dissertação de Mestrado, Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

A rotatividade do auditor independente/externo foi alvo de pesquisas e debatido entre pesquisadores, reguladores e empresas de auditoria, existindo uma norma em vigor, a Instrução CVM nº 611. Esta dissertação procura contribuir com o tema de rotatividade da equipe de auditoria interna, uma vez que há uma lacuna a este respeito, apontando vantagens e desvantagens desta prática. A dissertação tem como objetivo analisar a percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe na qualidade dos serviços de auditoria interna. Para alcançar esse objetivo, foi realizado um estudo qualitativo por meio de um questionário *online* disponibilizado para os líderes de auditoria interna. Foram obtidas 114 respostas válidas. Os resultados da pesquisa indicam que, na percepção dos líderes de auditoria interna, a rotatividade da equipe influencia negativamente no valor/qualidade da auditoria interna e, conseqüentemente, no valor agregado desta para a organização e, portanto, deve ser evitada. A pesquisa demonstrou que, considerando-se o fator rotatividade do auditor interno, apenas 47% dos respondentes concordam que o valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa, enquanto, sem o fator rotatividade, este percentual sobe para 87%. A dissertação apresenta contribuições significativas a serem levadas em consideração no estabelecimento de estratégias pela alta administração (conselho de administração, comitê de auditoria ou presidência) ou acadêmicos.

Palavras-chave: Auditoria interna; Governança corporativa; Rotatividade.

ABSTRACT

SENAHA, J.E. (2021). *The perception of the internal audit leaders on the influence of team turnover in the quality of the internal audit services*. Dissertação de Mestrado, Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

The rotation of the independent/external auditor was the subject of research and debated among researchers, regulators and audit companies, with a current regulation, CVM Instruction No. 611. This dissertation seeks to contribute to the theme of rotation of the internal audit team, a since there is a gap in this regard, pointing out advantages and disadvantages of this practice. The dissertation aims to analyze the perception of internal audit leaders about the influence of staff turnover on the quality of internal audit services. To achieve this objective, a qualitative study was carried out through an online questionnaire made available to internal audit leaders. 114 valid responses were obtained. The survey results indicate that, in the perception of internal audit leaders, staff turnover negatively influences the value/quality of internal audit and, consequently, its added value to the organization and, therefore, should be avoided. The survey showed that, considering the turnover factor of the internal auditor, only 47% of respondents agree that the value/quality of the internal audit has a positive influence on the company's value, while, without the turnover factor, this percentage rises to 87%. The dissertation presents significant contributions to be taken into consideration when establishing strategies by senior management (board of directors, audit committee or presidency) or academics.

Keywords: *Internal Audit; Corporate Governance; job rotation.*

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características que distinguem as auditorias	27
Quadro 2 - Artigos e citações com o termo internal audit and company´s value	31
Quadro 3 - Artigos e citações com o termo internal audit quality	33
Quadro 4 - Artigos e citações com o termo competence of internal auditor	35
Quadro 5 - Artigos e citações com o termo Independence of Internal Auditor .	36
Quadro 6 - Artigos e citações com o termo Audit Job Rotation	40
Quadro 7 - Artigos e citações com o termo Internal Audit Job Rotation	40
Quadro 8 – Constructos, Assertivas e Referências da Pesquisa	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Características individuais (Anos de Organização e Experiência em A.I.).....	52
Tabela 2 - Características individuais (influência do líder)	52
Tabela 3 - Características individuais (Tamanho da equipe de A.I.)	53
Tabela 4 – Grau de Concordância Individual (GCI) das Assertivas	53
Tabela 5 - Grau de Concordância das Assertivas Consideradas em Conjunto (GCC) sem a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno	56
Tabela 6 - Grau de Concordância das Assertivas Consideradas em Conjunto (GCC) com a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno	58
Tabela 7 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de equipes grandes"	63
Tabela 8 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de equipes pequenas"	64
Tabela 9 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de líderes até 5 anos de organização"	65
Tabela 10 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de líderes acima de 5 anos de organização"	65
Tabela 11 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno resumo dos que concordam"	66

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura do sistema de governança corporativa	30
Figura 2 - Constructo e Assertivas	47
Figura 3 - Respondentes da pesquisa.....	51
Figura 4 – Framework com o Grau de Concordância Individual (GCI) das Assertivas.....	55
Figura 5 - Framework com o GCC sem a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno	57
Figura 6 - Framework com o GCC com a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno	60

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BACEN	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FEBRABAN	Federação Brasileira de Bancos
IASB	International Accounting Standards Board
IAPs	International Auditing Practice Statements
IBAI	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICPB	Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Institute of Internal Auditor
IPPF	International Professional Practices Framework
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ISAs	International Standards on Auditing
ISQCs	International Standards on Quality Control
Lei das SA	Lei das Sociedades Anônimas
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
SOx	Lei Sarbannes-Oxley
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1. Tema e Contexto da Pesquisa	14
1.2. Problemática e Justificativa	15
1.3. Objetivo da Pesquisa	17
1.4. Contribuição	17
1.5. Estrutura do Trabalho.....	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1. Origem e Definição de Auditoria	19
2.2. Auditoria no Brasil	21
2.3. Diferenças entre Auditorias Interna e Externa.....	23
2.4. Importância da Auditoria Interna na Governança Corporativa	27
2.5. Valor à Organização.....	31
2.6. Valor / Qualidade da Auditoria Interna	32
2.7. Competência do Auditor Interno.....	34
2.8. Independência da auditoria interna	36
2.9. Rotatividade da equipe de auditoria interna	39
3. MÉTODOS E TÉCNICAS	43
3.1. Modelo de Avaliação	43
3.2. Modelo de Validação e Mensuração	48
3.3. Universo da Pesquisa e Coleta de Dados.....	49
4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	51
4.1. Caracterização dos entrevistados	51
4.2. Apresentação dos Dados	53
4.3. Análise dos Resultados.....	60
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70
APÊNDICE.....	82

1. INTRODUÇÃO

Os escândalos envolvendo as grandes empresas norte-americanas como a Enron Corporation e Worldcom em 2001, onde duas empresas renomadas e consideradas sólidas se envolveram em escândalos financeiros com práticas contábeis duvidosas, podem ser compreendidas como um divisor de águas para a implementação de ações relacionadas a governança corporativa. Diversas ações foram tomadas e implementadas para aprimorar a governança corporativa e melhorar a imagem das empresas dando mais transparência aos acionistas.

Dentro do contexto de governança corporativa, leis e regulamentações foram criadas quanto a atividade de auditoria independente e o profissional de auditoria, e temas relevantes foram discutidas para as empresas de auditoria independente/auditor externo, contudo para o auditor interno ou área de auditoria interna ainda carece de normatizações e a qualidade da auditoria interna pode ficar comprometida. Um item que difere na regulamentação do auditor interno e do auditor externo é a rotação do auditor.

1.1. Tema e Contexto da Pesquisa

Esta dissertação tem como tema o estudo da percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe de auditoria interna na qualidade dos serviços de auditoria interna. A rotação ou rotatividade de pessoas dentro da área de auditoria interna pode trazer benefícios à auditoria interna com uma visão e abordagem diferenciada mas também pode trazer prejuízos com a perda de um especialista no assunto. A qualidade da auditoria interna é um assunto complexo ainda mais quando o maior valor da área é o capital humano.

Foi colocado como líder de auditoria interna, todo auditor interno que exerce alguma liderança seja na condução do trabalho de auditoria interna, seja na equipe de auditoria interna. Morgeson, Derue e KARAM (2010) compreendem que o líder pode ser visto como a pessoa que exerce um papel de liderança dentro de uma equipe com intenções ao desempenho do grupo e que assume a responsabilidade, também, de satisfazer as necessidades da equipe. Pratt e Jiambalvo (1981) complementam que o comportamento do líder de auditoria interna pode afetar diretamente o desempenho e a satisfação pessoal da equipe

de auditoria interna.

O foco das respostas, será nos líderes de auditoria na captura das respostas desta pesquisa devido a maturidade e vivência do auditor em responder sobre algo que já presenciou e a relevância que estas respostas podem impactar no resultado final. Como um líder de auditoria interna, foi considerado os profissionais com os cargos de auditor sênior, especialista, coordenador, gerente, superintendente e diretor de auditoria interna. Caso fosse considerado apenas aos chefes de auditoria interna, a amostra seria muito reduzida uma vez que o chefe, de acordo com Faria (1982) é aquele que dispõe da autoridade e do cargo.

Como foi citado na introdução, foi evidenciado no mercado problemas em empresas como o Banco Nacional, Banco Econômico, Banco Santos, Banco Panamericano, e casos mais recentes como Aracruz, Sadia, Grupo Votorantim, Petrobras, Odebrecht e Via Varejo, que, apesar de existirem auditoria interna e externa atuante como uma ferramenta de Governança Corporativa, tiveram a sua imagem prejudicada com escândalos de fraudes em seus controles internos. Mesmo tendo certa governança sobre os controles internos, é provável que houve falhas em todas as camadas de governança corporativa, dentre elas, nas auditorias internas seja por falhas de processos, falta de qualidade nos trabalhos ou ausência de independência por parte dos auditores internos.

Para Arruñada (2000) e Barbadillo et al (2004), a qualidade da auditoria depende da competência técnica e da independência do auditor, isto é, na capacidade de detectar possíveis erros e situações adversas nas demonstrações financeiras transmitindo sua opinião de forma objetiva sobre essas demonstrações financeiras respectivamente. Assim, a qualidade da auditoria depende de pessoas com características técnicas e comportamentais diferenciadas.

1.2. Problemática e Justificativa

Conforme a Instrução CVM nº 611 (2019), sobre o auditor independente/auditor externo:

Art. 31 O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um

mesmo cliente, por prazo superior a cinco exercícios sociais consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três exercícios sociais para a sua recontração...

§ 2º Adotada a prerrogativa prevista no caput, o auditor independente deve proceder à rotação do responsável técnico, diretor, gerente e de qualquer outro integrante da equipe de auditoria com função de gerência, em período não superior a 5 (cinco) exercícios sociais consecutivos, com intervalo mínimo de 3 (três) exercícios sociais para seu retorno.

Acrescenta-se também o fato de que a rotatividade do auditor independente/externo foi alvo de diversas pesquisas e muito debatido entre pesquisadores e reguladores, tanto que há uma regulamentação em vigor, contudo não para o auditor interno.

Com base na Instrução CVM nº 611, requerendo a rotatividade de auditoria independente ou auditor externo, é razoável avaliar esta rotatividade para a equipe de auditoria interna, uma vez que não há nada normatizado ou sugerido por algum órgão competente sobre a auditoria interna. É nesse contexto que se pergunta: Pela percepção dos líderes de auditoria interna, a rotatividade da equipe de auditoria interna impacta na manutenção da qualidade da auditoria interna?

Na visão de Carvalho e Pinho (2004), essas crises vivenciadas nos diversos países sobre a credibilidade das auditorias, é uma oportunidade para rever as atividades e comportamentos dos auditores para atender de forma independente o mercado, os administradores e as leis e normas em vigor. Para isto, ainda na visão dos mesmos autores, é necessário a versatilidade, criatividade, qualidade e ética para o êxito dos trabalhos de auditoria.

Há outros trabalhos desenvolvidos que buscaram relacionar a qualidade da auditoria com outros fatores, porém, nenhum deles cita fatores como a rotatividade na qualidade da auditoria interna. Os autores a seguir buscaram relacionar a qualidade da auditoria com:

- Regoliosi e D'Éri (2014) buscaram relacionar a qualidade da auditoria com a governança corporativa,
- Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015) buscaram relacionar a qualidade da auditoria com honorários da auditoria externa,

- Mazza e Azzali (2015) buscaram relacionar a qualidade da auditoria com as deficiências dos controles internos, e
- Gros, Koch e Wallek (2017) que buscaram relacionar a qualidade da auditoria com a qualidade dos relatórios financeiros.

Nesse contexto que este projeto analisará, sob a percepção dos líderes de auditoria interna, se a rotatividade da equipe de auditoria interna influencia na independência e competência dentro de uma governança corporativa e consequentemente melhorando a qualidade da auditoria interna.

1.3. Objetivo da Pesquisa

Este projeto tem como objetivo geral analisar a percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe de auditoria interna na qualidade dos serviços de auditoria interna, como uma ferramenta da governança corporativa utilizada pelas Instituições, na confiabilidade do mercado e na melhoria de processos e controles.

Adicionalmente, verifica-se como objetivos específicos avaliar o relacionamento dos fatores envolvidos na influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços de auditoria interna. Posteriormente a avaliação do relacionameto entre os fatores envolvidos, quais fatores que levaram positivamente e negativamente a percepção dos líderes de auditoria interna na qualidade da auditoria interna.

A rotatividade da equipe de auditoria interna pode acontecer de duas formas, a rotatividade de trabalhos (job rotation) e por rotividade de equipe, seja ela por demissão ou por *turn over* natural.

1.4. Contribuição

O presente trabalho abrange, principalmente, profissionais da auditoria interna, na medida que mobiliza fatores que influenciam na qualidade da auditoria interna. Este estudo pode contribuir também com a Alta administração, Conselhos de Administração e/ou Comitês de Auditoria, ao identificar e discutir ações que podem auxiliar a Auditoria Interna na manutenção ou até mesmo no aumento da qualidade dos trabalhos de auditoria interna. Adicionalmente este

estudo pode contribuir com a literatura avançando a discussão sobre a rotatividade da equipe para outras áreas sensíveis dentro da governança corporativa como compliance e controles internos.

1.5. Estrutura do Trabalho

O presente capítulo introduz o tema e o contexto desta pesquisa, a justificativa desta pesquisa, objetivos, a problematização e as contribuições do estudo.

No segundo capítulo, são apresentados um breve relato sobre o que é a auditoria, diferenças entre auditoria interna e externa e a sua importância, os conceitos dos fatores que influenciam na qualidade da auditoria interna com abordagens teóricas que fundamentam as análises e de acordo com as principais e mais representativas obras de referência.

No terceiro capítulo, aborda-se os procedimentos metodológicos desta pesquisa, utilizados no exame de fatores que influenciam na qualidade da auditoria interna.

No quarto e último capítulo, contém o método de coleta de dados, procedimentos de análise de dados e os resultados do teste.

Em seguida encontra-se as considerações finais, reflexões sobre esta pesquisa e possíveis alternativas para outras pesquisas, a partir do objetivo assumido e da resposta à pergunta da pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, são apresentados um breve relato sobre o que é a auditoria, diferenças entre auditoria interna e externa e a sua importância, e em seguida os conceitos de cada fator (valor à organização, valor/qualidade da auditoria interna, competência do auditor interno, independência da auditoria interna e rotatividade da auditoria interna) que influenciam na qualidade da auditoria interna com abordagens teóricas que fundamentam as análises e de acordo com as principais e mais representativas obras de referência.

2.1. Origem e Definição de Auditoria

Segundo De Sá (1998) há registros arqueológicas de inspeções realizadas entre o templo sacerdotalsumeriano e a família real de Urukagina que datam de mais de 4.500 anos antes de cristo. Alguns historiadores relatam que a auditoria surgiu no século XIV na Inglaterra onde o governo examinava as contas públicas. Já Perez Junior (1998) afirma que a auditoria, provavelmente, surgiu no século XV ou XVI, na Itália, devido a contabilidade ter sido criada neste país. Fato este que não há precisão do período que a auditoria foi criada.

Segundo De Sá (1998) há diversas associações profissionais na idade média nos países da Europa relacionadas a atividade ou às funções de auditoria, como os conselhos londrinos em 1310, o Colégio Dei Raxonati de Veneza em 1581, o Tribunal de Contas parisiense em 1640, e a Academia Dei Ragioneri de Milão e Bolonha em 1658.

Grandes proprietários de negócios não conseguiam administrar de forma eficiente as contas de todas as empresas, a partir disso, sentiram a necessidade de examinar e confirmar as contas e valores de forma independente. Para Almeida (2010, p. 01),

Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços do mercado.

De acordo com Attie (1998), a necessidade de confirmação das informações econômico-financeira por parte dos proprietários e investidores fez com que se estimulasse o surgimento da auditoria. Complementando a mesma linha de raciocínio Crepaldi (2002) diz que as comprovações dos registros contábeis é tido como a proteção do patrimônio das grandes empresas formadas por capitais de muitas pessoas que surgiram com o desenvolvimento econômico.

A auditoria, é entendida como um braço da contabilidade no que diz respeito em certificar que os registros contábeis e informações financeiras demonstradas em balanços patrimoniais e demonstrações contábeis estejam adequadas, muito ligado às origens da necessidade da confirmação das informações econômico-financeiras. Para De Sá (1998, p. 25), auditoria é:

Uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

A auditoria ou o auditor, pelo entendimento de William (1998), tem origem latina (aquele que ouve, ouvinte), e o termo to audit tem origem da língua inglesa (examinar, ajustar, corrigir, certificar), esse termo usa-se para outras atividades e não apenas para o ramo contábil, e realizadas com objetivos similares.

Para Crepaldi (2002), a auditoria é definida como o levantamento de informações, exame e averiguação sistemática das transações, procedimentos, operações e rotinas de uma entidade. Hoog (2007, p. 65) por sua vez diz que a auditoria,

É o procedimento científico relativo à certificação dos elementos da riqueza aziendal, normalmente contabilizados nas fundações, associações, sociedades empresária e simples. Assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do conjunto de bens e obrigações e da situação líquida, visa a minimização ou eliminação dos riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos ou não da ambiência.

Collins (1908) afirma que por volta dos anos de 1900, a auditoria interna reperformava certos processos de contabilidade, como o serviço de gerenciamento de contas intermediárias. Em complemento, Smith entende que nos anos 40 a abordagem mudou para a auditoria de controles internos dos sistemas de contabilidade, uma vez que a reperformance de certos processos não era mais possível devido a complexidade das operações e o grande volume. Em complemento Santos e Grateron (2003) destacam que as operações das empresas ficam a cada dia mais numerosas e complexas.

As operações das empresas sendo mais numerosas e complexas, a auditoria passa a utilizar como técnica de auditoria os procedimentos de amostragem. Esta técnica de amostragem de auditoria, de acordo com a NBC TA 530 da Resolução CFC (2009, p.4), permite que o auditor possa concluir uma avaliação sobre uma população da qual a amostra foi retirada:

Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

Desde a sua invenção, a auditoria passou por diversas transformações até chegar como é conhecida nos dias atuais com padrões de auditoria, qualificações tanto do auditor como da auditoria interna e externa.

Esta auditoria, pelo qual é conhecida atualmente, foi criada no século XIX no Reino Unido. Segundo Santi (1988) o berço da auditoria moderna foi a Inglaterra, que a exportou para outros países, inclusive para o Brasil. Há diversos autores com as suas definições de auditoria, origem e funções, e todos levam a praticamente o mesmo sentido de concluir sobre a veracidade das informações.

2.2. Auditoria no Brasil

O Decreto nº 20.158 de 30 de junho de 1931 regulamentou o ensino conhecido como comercial a época, que incluía o curso de contabilidade e a profissão de contador que incluía algumas funções de auditor. Já em 22 de setembro de 1945 foi publicada o Decreto-Lei nº 7.988 que criou o curso de

ensino superior de Ciências Contábeis e Atuariais.

No Brasil, apenas na década de 1940 que a auditoria chegou, após a segunda guerra, quando as companhias multinacionais estrangeiras começaram a implantar suas filiais e subsidiárias, e as matrizes tinham que ter garantias sobre seus investimentos e patrimônios no Brasil. Além disso, as empresas brasileiras se viram da necessidade de financiamento mediante entidades internacionais e também do crescimento das empresas brasileiras que se viram da necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas, que também os investidores estrangeiros tinham que ter garantias sobre seus aportes financeiros.

Apenas com a evolução do mercado de capitais, que se deu com a criação da Lei nº 4.728 de 14 de julho de 1965 que disciplinava o mercado de capitais, que a auditoria apareceu como exigência regulatória a realização de auditoria por um auditor independente. Neste contexto, Franco e Marra (2001) diz que com a Lei nº. 4.728, a profissão de Auditor Independente se firmou de forma permanente.

Com a Lei nº. 4.728 mencionada no parágrafo anterior, o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) criou a primeira associação de classe formal organizado por auditores. Já na década de 70, em 13 de dezembro de 1971, duas associações de classe o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI) se uniram e criaram o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), reconhecido atualmente como a principal associação de classe de auditores independentes.

O IBRACON é uma entidade que representa os auditores independentes do Brasil, promovendo padrões técnicas de contabilidade e auditoria independente. Isso se deve a parcerias internacionais com o *International Accounting Standards Board* (IASB) e com *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Com isso o IBRACON participou do processo de convergência das normas internacionais *International Financial Reporting Standards* (IFRS) para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Além da Lei nº. 4.728, em 1972, na década de 70 houve publicações relacionadas a auditoria de órgãos reguladores, houve criações das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil (BACEN) através da

Resolução nº 220 e Circular nº 179, além da Resolução nº 317 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) regulamentando o registro do auditor. E em 1976 houve a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Lei das Sociedades Anônimas (Lei das SA) exigindo a atuação dos auditores independentes.

Em 1996, o BACEN e a CVM criaram a Resolução nº 2.267 e a Instrução nº 247 respectivamente estabelecendo a obrigatoriedade de auditoria independente para Instituições financeiras e demais entidades reguladas pelo BACEN, e para entidades de Companhias Abertas, integrantes do sistema de mercado de capitais.

A partir disso, diversos órgãos reguladores, entre eles a CVM, passaram a emitir normas e instruções sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente, definindo deveres e responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes como a Instrução CVM nº 308/99.

Especificamente para a auditoria interna, apenas há algumas requisições específicas sobre a atuação da auditoria interna para Instituições financeiras e demais entidades reguladas pelo BACEN, e para entidades de Companhias Abertas, integrantes do sistema de mercado de capitais.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) é a principal associação profissional internacional que normatiza a prática profissional de auditoria interna estabelecendo um padrão de qualidade que é documentado em um IPPF (*International Professional Practices Framework*). Este padrão, qualifica tanto a função do profissional de auditoria interna como o departamento de auditoria interna.

Todos os itens citados nos parágrafos anteriores, como a vinda das empresas estrangeiras, evolução do mercado de capitais e criação de diversas leis e normas tanto pelo governo como por entidades auto reguladoras são as principais influências que possibilitaram o crescimento da auditoria no Brasil.

2.3. Diferenças entre Auditorias Interna e Externa

Quando se aborda em auditoria, pode-se entender apenas de um profissional que irá examinar, verificar informações e apontar erros ou falhas.

Contudo, há dois tipos de auditorias, a interna e a externa. É compreensível que a função de examinar, verificar informações e apontar erros ou falhas não está errada e há similaridades entre a auditoria interna e a externa, todavia com focos diferentes.

Attie (1998) entende que auditoria externa é o profissional liberal sem vínculo empregatício com a empresa auditada que pode ser por uma auditoria permanente ou de forma eventual. Enquanto que a auditoria interna é o profissional da própria empresa exclusivo para acompanhamento dos negócios da empresa com foco em minimizar riscos e melhorar controles e processos atingindo resultados da organização. Ambos atuam de forma independente.

Para Almeida (2012), Boynton, Johnson, & Kell (2002) e Dutra (2011), o auditor externo tem como objetivo emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras da empresa. O resultado dessa opinião é reportado em um relatório de auditoria, mais conhecido como parecer de auditoria, de acordo com as normas de auditoria e por legislações ou órgãos reguladores.

Camargo, Dutra, Pepinelli, & Alberton (2011) acrescentam que esse parecer de auditoria emitido pelos auditores externos é o resultado final dos trabalhos de auditoria que apresenta os assuntos encontrados num processo complexo, que envolve três grupos de forma direta ou indireta os auditores, a administração, os stakeholders, e os auditados tendo cada um com interesses distintos.

O auditor externo é contratado para emitir uma opinião de forma independente dos números apresentados nas demonstrações financeiras da empresa. Geralmente esta contratação parte do dono ou dos sócios da empresa e tem por finalidade dar segurança para os acionistas da empresa assegurando que os valores divulgados nas demonstrações financeiras estão aderentes. Segundo Attie (2011), uma das principais exigências a emissão de uma opinião sobre a veracidade das informações é com relação a alguém sem vínculo com os negócios, aumentando a sua fidedignidade.

Para corroborar com a afirmativa descrita, Attie (2011) afirma que os serviços de auditoria independente são, normalmente, dependendo da estrutura da empresa, solicitados pela administração da empresa, pelo conselho de administração, pela diretoria executiva ou pelo conselho fiscal, não havendo a obrigatoriedade de contratar este serviço exceto as empresas obrigadas

legalmente ou por força de contratos.

Conforme Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012), os auditores externos não podem criar sistemas de controles internos, demonstrações financeiras ou qualquer outra informação para a empresa que esteja prestando o serviço de auditoria. O auditor externo deve emitir o parecer de auditoria das demonstrações financeiras com base em análises de amostras.

Já o auditor interno pode avaliar as demonstrações financeiras e chegar nas mesmas conclusões que o auditor externo, contudo, perante o mercado, o relatório de auditoria interna não é válido para fins de parecer de auditoria independente. Há regras estipuladas pelos órgãos reguladores a respeito. Assim o foco da atuação do auditor interno é diferente do auditor externo. Com relação a esta situação do auditor interno, Attie (1998, p.175) afirma que:

A auditoria interna: é aquela exercida por funcionários da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas com o aspecto funcional.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) é a principal associação profissional internacional que capacita e certifica profissionais de auditoria interna. De acordo com o IIA Brasil (2021), a Auditoria Interna é definida como:

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

O foco do auditor interno não é de assegurar que os números das demonstrações estejam aderentes e sim que os controles e processos estejam satisfatórios para que a área de contabilidade possa apresentar os números de

forma adequada, mitigando os riscos de divulgação errada das informações contábeis. Assim o auditor interno avalia os riscos envolvendo a área ou atividade e propõe melhorias nos controles e processos para atingir o objetivo da empresa de forma mais eficaz. Para confirmar este mesmo entendimento, De Sá (1998) afirma que a auditoria interna abrange uma avaliação completa das operações e não somente um confronto e exames de contas.

Conforme Mello (2011), a auditoria interna faz uma assessoria para a administração com uma avaliação independente, realizando exames e avaliações visando a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno, além do alcance dos objetivos da empresa. Attie (2009), também, entende que a auditoria interna visa a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno, além do alcance dos objetivos da empresa, mas com uma avaliação metodologicamente estruturada.

O auditor interno é um colaborador da empresa, e nem por isso ele deixa de ter independência em suas avaliações. A sua subordinação de acordo com a estrutura organizacional, com base na governança corporativa da empresa, este auditor terá independência em suas análises e assim auxiliar a administração no alcance dos objetivos da empresa. Diante disso, o IBRACON (2021) entende que:

O exercício da auditoria independente caracteriza-se como função de interesse público e, como tal, sujeito a princípios de ética profissional que o auditor tem o dever de observar, cumprir e fazer cumprir fielmente, nas suas relações com o público em geral, os órgãos e autoridades governamentais, as entidades de classe, a clientela e seus colegas de profissão.

No quadro 1, é apresentado um comparativo entre a auditoria externa e a auditoria interna, de acordo com Crepaldi (2011, p.40):

Quadro 1 - Características que distinguem as auditorias

ELEMENTOS	AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
Sujeito	Profissional independente	Auditor Interno funcionário da empresa
Ação e Objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório Principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiências administrativas
Grau de Independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, cível e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante o período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2011, p.40)

No quadro 1, apesar de haver uma comparação entre o auditor interno (funcionário da empresa) e o auditor externo (profissional independente), os dois tipos são e possuem independência e objetividade na sua atuação como auditor, contudo um sendo profissional da própria empresa e o outro sendo de uma empresa terceira contratada. De acordo com o IIA Brasil (2019) a independência é a liberdade de cumprir de maneira imparcial suas responsabilidades e a objetividade é a atitude mental imparcial.

2.4. Importância da Auditoria Interna na Governança Corporativa

Como citado na introdução, após os escândalos envolvendo a Enron Corporation e Worldcom em 2001, foram implementadas diversas ações relacionadas a governança corporativa. Mas não só o mercado americano teve essa virtude, empresas brasileiras como Banco Nacional, Banco Econômico, Banco Santos, Vasp, Varig, Transbrasil e mais recentemente Aracruz, Sadia, Grupo Votorantim, Banco Panamericano, Petrobras, Odebrecht e Via Varejo, entre tantos, também se envolveram em escândalos devido a problemas com práticas contábeis em desacordo com as boas práticas.

Para corroborar a grandeza desse escândalo envolvendo a Enron, Ribeiro Neto e Famá (2003) entendem que esse foi um dos maiores escândalos

mundiais com a utilização de expedientes contábeis, omitindo um endividamento relevante que logo veio a falência. Além da Enron, a Arthur Andersen, uma das maiores empresas de auditoria, se não a maior a época, foi acusada de obstruir a justiça americana destruindo provas. Apesar de ter sido inocentada posteriormente, a empresa fechou com a imagem desgastada com o escândalo.

Após esse escândalo, o governo federal norte-americano aprovou a Lei Sarbannes-Oxley (SOx), com o intuito de restaurar a confiança do mercado aprimorando a governança corporativa das empresas. Não apenas o SOx, mas tantas outras ações relacionadas a governança corporativa foram tomadas para mitigar problemas envolvendo fraudes financeiras ou práticas administrativas duvidosas, como a implementação das práticas internacionais de contabilidade (IFRS), pareceres de auditoria externa, da auditoria interna, comitê de auditoria, conselho de administração e comitês independentes capazes de garantir que os relatórios emitidos pelas empresas representem a real situação econômica e financeira das mesmas.

Todas as fraudes anteriormente comentadas, foram ocasionadas por falhas nos controles internos quanto a prevenção a fraudes e não por fraudes causadas pelas linhas de controle. Rezaee (2005) define que a fraude nos relatórios financeiros é uma tentativa de enganar ou induzir em erro os usuários de informações financeiras, principalmente investidores e credores, na preparação e divulgação de demonstrações financeiras incorretas pelas empresas.

A governança corporativa é um tema que a cada ano tem sido mais pesquisada nas práticas institucionais que enfatizam a ética, a segregação de funções nas empresas e principalmente a transparência das informações. Várias pesquisas foram, e continuam sendo realizadas com o objetivo de averiguar o impacto e a eficácia da implementação da governança corporativa.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2021):

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

De acordo com o IBGC (2021) os princípios básicos de governança

corporativa de uma empresa são a transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. O principal objetivo é de reduzir ou eliminar os conflitos de interesse entre a gestão e os acionistas, diminuindo o risco de custos da agência. No entendimento de Silveira (2005) mecanismos de controle para ordenar os interesses entre gestão e acionistas se originou da necessidade de separar a propriedade do controle entre acionistas e gestores devido a oferta pública de ações.

Para garantir a aderência dos normativos internos mencionados no paragrafo anterior, um dos mecanismos de controle é a auditoria como parte da governança corporativa. Tanto o comitê de auditoria, como a auditoria interna e externa são capazes de emitir uma opinião de forma isenta e independente sobre diversos itens de segurança corporativa da empresa.

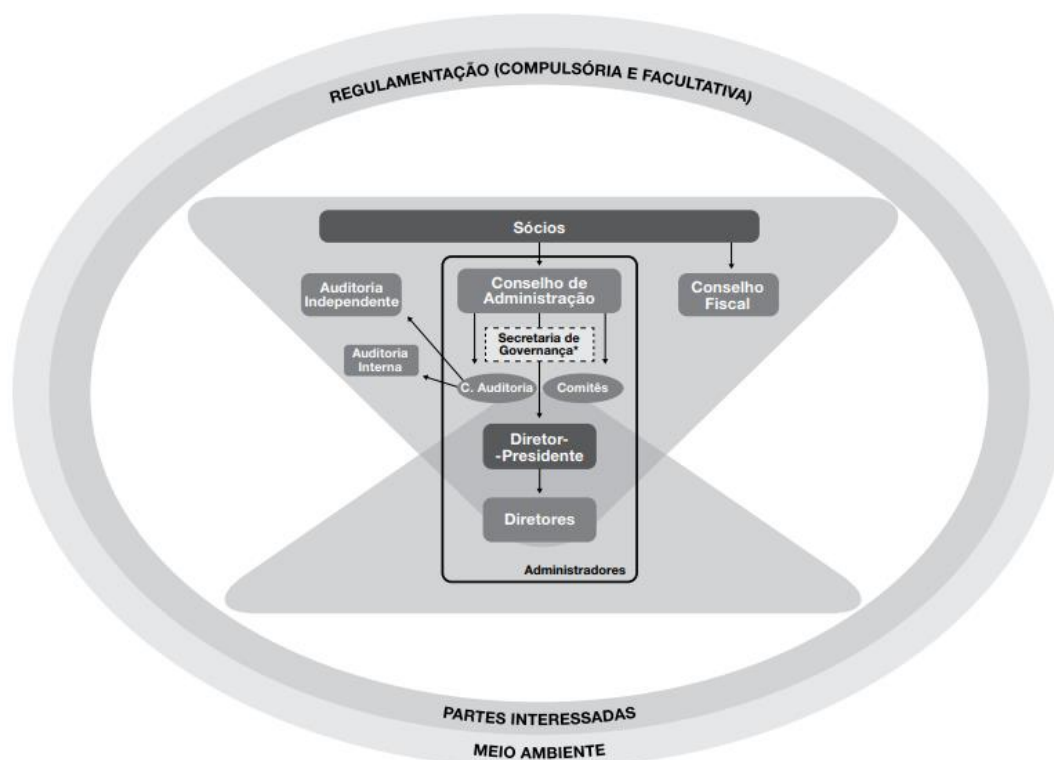
O comitê de auditoria é um instrumento importante dentro da governança corporativa que tem como principal objetivo avaliar os relatórios contábeis e financeiros e, além de outras atribuições, acompanhar os trabalhos de auditoria interna e externa e avaliar sobre a qualidade e independência da auditoria interna. De acordo com o IBGC (2019), o comitê de auditoria é:

Órgão de assessoramento ao conselho de administração, cuja missão é auxiliá-lo no controle da qualidade de demonstrações financeiras e controles internos, visando a confiabilidade e integridade das informações para proteger a organização e todas as partes interessadas.

A auditoria interna, dentro desse contexto de gerenciamento de riscos e controles, faz parte da terceira linha de defesa avaliando e assessorando de forma independente os riscos e controles, enquanto que as áreas de controles internos, compliance, gestão de riscos entre outros, fazem parte da segunda linha de defesa que dão assistência ao gerenciamento de riscos da primeira linha, e as áreas de negócios são a primeira linha de defesa que estão mais diretamente ligados a produtos e serviços entregues para os clientes.

Na figura 1, é apresentado o contexto e estrutura do sistema de governança corporativa desenvolvida pelo IBGC, contendo os sócios, conselho de administração, diretoria e órgãos de fiscalização e controle contendo conselho fiscal, comitês e auditorias:

Figura 1 – Estrutura do sistema de governança corporativa



Fonte: IBGC (2018, p.19)

Para Attie (1992), a partir desse momento da necessidade de controles, a administração entende que precisa de alguém que certifique que os controles e as atividades de trabalho estão sendo devidamente executadas e que as informações financeiras refletem a realidade da empresa. Portanto, a auditoria interna vem como uma área necessária à organização assessorando a administração para que certifique tais controles internos e atividades.

De acordo com a definição do Committee of Sponsoring Organizations (COSO) (2013):

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

E diante desses fatores, além de tantos outros, é inegável que o papel de um auditor interno dentro de uma governança corporativa é de grande

importância para assegurar a eficiência dos controles internos e transparência das informações.

2.5. Valor à Organização

A palavra valor possui diversos significados e o mais comum é atribuir o preço a algo, porém quando se fala em agregar valor para a organização, esse entendimento passa a ser no sentido de qualidade, relevância ou importância.

No quadro 2, são os autores, com base nas quantidades de citações nos respectivos artigos, mais influentes e popularizadoras do termo *Internal audit and company's value*. Estas quantidades de citações foram obtidas no site *Scholar Google*. O quadro 2 relaciona os artigos mais citados relacionados com o fator valor à organização e auditoria interna.

Quadro 2 - Artigos e citações com o termo *internal audit and company's value*

Título do artigo	Citações	Autores
<i>Internal audit quality and earnings management</i>	601	PRAWITT, Douglas F.; SMITH, Jason L.; WOOD, David A. 2009.
<i>Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness.</i>	478	ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. 2009.
<i>Internal auditors and a value-added approach: the new business regime.</i>	289	BOU-RAAD, Giselle. 2000.
<i>How do internal auditors add value.</i>	81	ROTH, James. 2003.

Fonte: Resultados da pesquisa

Apesar de não estar no quadro anterior dos autores mais citados relacionados com os temas de auditoria interna e valor à organização, segundo Morais (2007) a auditoria interna agrega valor à organização porque tem características que ajudam no modelo de governança para que seja aplicado pela empresa com sucesso, atuando em:

- áreas críticas da empresa, incentivando a redução dos riscos de gestão;
- fortalecer o sistema de controle interno;
- recomendar ações para solucionar falhas nos processos, e melhorar a eficácia das empresas;

- transmitir credibilidade, transparência e confiança;
- responsabilizar a gestão em atuar nas recomendações dos relatórios de auditoria.

Pinheiro (2005) assegura que a auditoria interna tem como papel essencial de apoiar a alta administração e gestores operacionais, a identificar os riscos potenciais das atividades/processos e ajudar a elaborar planos de ações corretivas, criando valor cliente e valor acionista. Quando a alta administração e gestores veem que os planos de ação para mitigar os riscos potenciais foram implementados com a ajuda da auditoria interna, a percepção de valor agregado é mais evidente.

International Professional Practices Framework (IPPF) esclarece que a auditoria interna tem como missão aumentar e proteger valor à organização fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e percepção (*insights*) baseadas em risco.

O fator que a auditoria interna agrega valor à organização, corroborada pela revisão literária exposta nos parágrafos anteriores, é válida e adicionalmente na dissertação de Mascarenhas (2010) com o tema “Auditoria Interna e a criação de valor” é concluída que a auditoria interna contribui para a criação de valor à organização.

2.6. Valor / Qualidade da Auditoria Interna

Da mesma forma que no tópico anterior foi mencionado sobre o significado de agregar valor para a organização, neste será mencionado quais os valores / qualidades da auditoria interna e como esses valores / qualidades influenciam na organização e o quanto isto está correlacionado.

Assim como no tópico anterior que os autores Prawitt, Smith e Wood (2009), com base na quantidade de citações, são um dos autores mais influentes e popularizadores do termo *Internal audit and company's value*, que comentam sobre a auditoria interna agregar valor a organização, eles são também os autores mais influentes, com base na quantidade de citações, sobre o tema *internal audit quality*, que comentam sobre as qualidades da auditoria interna. De acordo com o quadro 3 relaciona os principais artigos mais citados relacionados com o fator qualidades da auditoria interna. Estas quantidades de citações foram

obtidas no site *Scholar Google*.

Quadro 3 - Artigos e citações com o termo *internal audit quality*

Título do artigo	Citações	Autores
<i>Internal audit quality and earnings management</i>	601	PRAWITT, Douglas F.; SMITH, Jason L.; WOOD, David A. 2009.
<i>Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study</i>	537	MIHRET, Dessalegn Getie; YISMAW, Aderajew Wondim. 2007.
<i>Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing.</i>	274	ABBOTT, Lawrence J. et al. 2007.
<i>Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting.</i>	217	KAPLAN, Steven E.; SCHULTZ, Joseph J. 2007.

Fonte: Resultados da pesquisa

A implementação de uma área de auditoria interna pode gerar diversos benefícios para a organização desde a redução de custos otimizando os processos até mesmo na mitigação de riscos inerentes ao negócio, e para gerar estes benefícios a auditoria interna deve possuir qualidades para agregar valor a entidade. É possível subdividir em dois grandes blocos os fatores que influenciam na qualidade da auditoria: independência do auditor interno e competência do auditor interno. Para corroborar esta afirmação, como foi citado no tema e contexto desta pesquisa, e apesar de Arruñada (2000) e Barbadillo et al (2004) não estarem entre os mais citados conforme quadro 3, os autores afirmam que a qualidade da auditoria depende da competência técnica e da independência do auditor.

A cartilha de recomendações da CVM sobre governança corporativa (2002) vai em linha com os autores anteriormente citados que a independência do auditor é um requisito para a qualidade da atuação como auditor das boas práticas de governança.

Há autores que afirmam que a qualidade da auditoria interna é determinada basicamente da competência e da independência do auditor. Menciona-se a palavra basicamente devido as variações de entendimento como diz Trotman e Duncan (2017) que a qualidade da auditoria interna é determinada em função da competência, objetividade, desempenho do trabalho e independência, que menciona objetividade e desempenho do trabalho e pode ser entendido como variações de competência.

Pott, Mock e Watrin (2008) corroboram com o mesmo entendimento no parágrafo anterior onde o valor de uma auditoria depende da capacidade do auditor de encontrar erros ou desvios (competência), e resistir às pressões da organização quando se descobre erros ou fraudes (independência). Outros autores como Horita Ito, Mendes & Niyama (2008), Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, Fuentes-Barberá e García-Benau (2004) também possuem o mesmo entendimento.

Vale destacar que todos os auditores internos deveriam possuir ética profissional, um fator primordial não apenas para a qualidade da auditoria interna, mas sim para o bom funcionamento da auditoria interna, não sendo fator que impacta ou influencia positivamente ou negativamente esse estudo.

Não há autores que discordam que esses dois fatores competência e independência influenciam na qualidade da auditoria interna. Nos itens a seguir, serão demonstrados os fatores que influenciam cada um dos dois fatores independência e competência do auditor interno.

2.7. Competência do Auditor Interno

Neste tópico será mencionado os fatores que influenciam a competência do auditor interno da organização e o quanto isto está correlacionado e como influencia à qualidade da auditoria interna.

No quadro 4 são os autores, com base nas quantidades de citações nos respectivos artigos, mais influentes e popularizadoras do termo *competence of internal auditors*, que comentam sobre a competência dos auditores internos. De acordo com o quadro 4 relaciona os artigos mais citados relacionados com o fator competência do auditor interno. Estas quantidades de citações foram obtidas no site *Scholar Google*.

Quadro 4 - Artigos e citações com o termo *competence of internal auditor*

Título do artigo	Citações	Autores
<i>Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style.</i>	237	BERNARDI, Richard A. 1994.
<i>Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence.</i>	183	ABBOTT, Lawrence J. et al. 2016.
<i>International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants.</i>	162	PALMER, Kristine N.; ZIEGENFUSS, Douglas E.; PINSKER, Robert E. 2004.
<i>Audit competence and audit quality: Case in emerging economy.</i>	88	MANSOURI, Ali et al. 2009.

Fonte: Resultados da pesquisa

A competência do auditor interno pode-se separar em dois grandes grupos, o conhecimento técnico, que é o conhecimento específico sobre o trabalho/atividade e o conhecimento da organização, que o conhecimento sobre o processo, sobre os fluxos e sobre as pessoas que as executam na organização.

A competência do auditor interno é um fator importante quando se trata da qualidade da auditoria interna e agregar valor à organização, pois sem a competência de um auditor interno, seja de um conhecimento técnico, conhecimento da organização ou comportamental, seria complexo detalhar a qualidade do resultado do trabalho de auditoria interna. Para Abdolmohammadi e Burnaby (2007) entendem que as competências técnicas e as competências comportamentais são as competências necessárias para um auditor.

A competência do auditor interno, exige que o auditor interno possua um mínimo de conhecimento técnico para avaliar e fazer os seus julgamentos sobre os processos. Diante disso, o International Federation Accountants (IFAC) (2008) descreve alguns conhecimentos técnicos requeridos para o profissional de auditoria como ISAs, ISQCs, IFRS, IPSAS, IAPSs ou equivalentes. Além disso, a mesma federação também faz requisições quanto a manter uma educação continuada, isto é, estar atualizado, e se utilizar desse conhecimento técnico para fazer julgamentos, identificar e resolver problemas, avaliar evidências e apresentar, discutir e defender seus pontos de vista.

Não é apenas o IFAC que exige uma educação continuada, conforme mencionado no parágrafo anterior, mas também a NBC P1 do CFC (2009), o contador, na função de auditor independente deve participar de programa de

educação continuada. Além disso, deve manter seu nível de conhecimento técnico atualizado conforme os princípios fundamentais de contabilidade, as normas brasileiras de contabilidade, e dos conceitos e legislação específica aplicável em cada entidade auditada.

2.8. Independência da auditoria interna

Neste tópico será mencionado os fatores que influenciam a independência do auditor interno da organização e o quanto isto está correlacionado com influência à qualidade da auditoria interna.

No quadro 5, com base nas quantidades de citações nos respectivos artigos, são os autores mais influentes e popularizadoras do termo *independence of internal auditors*, que comentam sobre a independência dos auditores internos. De acordo com o quadro 5 relaciona os artigos mais citados relacionados com o fator independência da auditoria interna. Estas quantidades de citações foram obtidas no site *Scholar Google*.

Quadro 5 - Artigos e citações com o termo *Independence of Internal Auditor*

Título do artigo	Citações	Autores
<i>Auditing, consulting, and auditor independence.</i>	1.239	SIMUNIC, Dan A. 1984.
<i>Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses.</i>	891	ZHANG, Yan; ZHOU, Jian; ZHOU, Nan. 2007.
<i>Agency theory and the internal audit.</i>	638	ADAMS, Michael B. 1994.
<i>Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore.</i>	354	GOODWIN, Jenny; YEO, Teck Yeow. 2001.

Fonte: Resultados da pesquisa

Conforme declaração de posicionamento do IIA Brasil (2018) referente ao papel da auditoria interna na governança corporativa, quando a auditoria interna está livre de influências indevidas, isto é, mantém sua independência, pode-se fazer avaliações de forma objetiva e imparcial dos processos e gerenciamento de riscos, fornecendo informações à administração e ao conselho.

A independência do auditor interno é um fator importante quando se trata da qualidade da auditoria interna e no fato de agregar valor à organização, pois

sem a independência necessária, pode ser duvidoso a emissão de uma opinião de forma imparcial sobre o processo ou controle avaliado. Isto posto, para fazer avaliações de forma objetiva e imparcial, é necessário a independência da auditoria interna, contudo há fatores que influenciam na independência e é possível subdividir em três grandes grupos esses fatores: ceticismo, a subordinação/reporte a alta administração e proximidade no relacionamento pessoal com o auditado.

O fator ceticismo, que influencia na independência do auditor interno e consequentemente na qualidade dos trabalhos de auditoria interna, segundo a NBC TA 200 (2016) enaltece que o ceticismo profissional é o comportamento questionador e atento a condições que podem indicar possíveis desvios devido a erros ou fraudes e uma avaliação criteriosa sobre as evidências de auditoria. A mesma norma comenta que o auditor deve apresentar um alto nível cético para que a auditoria, durante a execução dos trabalhos, seja de qualidade. Não apenas o CFC expõe sobre o ceticismo profissional, mas também o IFAC ISA 200 (2009) que corrobora a mesma afirmação e que o auditor deve ter uma atitude de ceticismo profissional e ser objetivo, sendo independente.

O ceticismo é tão importante nos trabalhos de auditoria que diversos autores comentam sobre esta característica ou comportamento profissional. Hurtt (2010) destaca que a característica questionadora, o julgamento e a busca de conhecimento influenciam na forma como um auditor examina as evidências de auditoria. O mesmo autor expõe que com auditores mais céticos, a qualidade da auditoria é melhorada.

Como Hurtt mesmo disse no parágrafo anterior sobre a qualidade da auditoria é melhorada quando o auditor é mais cético, Franzel (2013) também entende a mesma coisa com um adicional além da qualidade, a integridade do processo de auditoria. Para complementar o entendimento sobre ceticismo, Ribeiro e Ribeiro (2017) define que:

O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria. Isso inclui questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas na administração e com os responsáveis pela governança.

Já o fator subordinação/reporte a alta administração, que influencia na independência do auditor interno e conseqüentemente na qualidade dos trabalhos de auditoria interna, a área de auditoria interna deve se reportar funcionalmente a mais alta cúpula da administração da empresa, seja o conselho de administração ou comitê de auditoria, caso não havendo ao presidente da empresa. O IIA Brasil (2018) orienta que a área de auditoria interna deve se reportar, funcionalmente, ao conselho ou ao comitê de auditoria e administrativamente a gerência.

Para corroborar o entendimento, Mendes de Luca, et al (2010) afirmam que na empresa onde não há o comitê de auditoria, o chefe da auditoria interna deve se reportar funcionalmente ao conselho de administração e, também não havendo este, ao mais alto nível de decisão administrativa. Já Mendonça (2005, p. 37) destaca que a auditoria interna deve se reportar ao mais alto nível da administração:

Como o auditor interno é empregado da empresa auditada, poderia ser visto pelos demais profissionais no mesmo nível hierárquico. Para determinar uma diferenciação e proporcionar independência, os serviços de auditoria interna devem estar subordinados somente aos mais altos escalões da organização.

Nascimento (2009) entende que os auditores internos devem ser subordinados e se reportarem diretamente a alta administração em virtude desta auditoria interna ter a função de assegurar o adequado seguimento das diretrizes definidas por esta alta administração e ser um agente desta.

Já o fator proximidade no relacionamento pessoal com o auditado, que influencia na independência do auditor interno e conseqüentemente na qualidade dos trabalhos de auditoria interna, o auditor interno deve se relacionar com o auditado para entender o processo, os controles e principalmente as exceções e os problemas já conhecidos, isto facilita no andamento dos trabalhos de auditoria. Para Attie (1987) é primordial um bom relacionamento entre auditor interno e auditado para a continuidade de trabalhos futuros.

A interação entre o auditor e o auditado é necessária para a melhor compreensão e entendimento do assunto a auditar e, como foi citado no parágrafo anterior, é primordial o bom relacionamento entre os profissionais para

um bom andamento dos trabalhos de auditoria interna. Contudo, é compreensível que este relacionamento se torne mais que uma relação apenas profissional, e sim de amizade. De acordo com Monsour (1992) proximidade e intimidade são componentes essenciais das amizades adultas e Bell (1981) complementa que amigos próximos servem como proteção ajudando uns aos outros.

Contudo, a dificuldade está no limite desse relacionamento e até que ponto isso interfere na independência do auditor e conseqüentemente na qualidade da auditoria interna. Em se tratando de relacionamento entre auditor interno e auditado há a situação do relacionamento a longo prazo que pode estreitar a amizade ou até mesmo diminuir o ceticismo pela confiança entre as pessoas.

Lys e Watts (1994) entendem que a qualidade dos trabalhos de auditoria é refletida por conta da redução da independência profissional causada pelo relacionamento auditor-cliente de longo prazo. Nagy (2005), também, tem o mesmo entendimento que a independência profissional pode ser comprometida quando uma relação entre auditores e clientes perdura por muito tempo.

2.9. Rotatividade da equipe de auditoria interna

Neste tópico será mencionado os fatores que influenciam a rotatividade do auditor interno da organização e o quanto isto está correlacionado com influência à qualidade da auditoria interna.

No quadro 6, com base na quantidade de citações nos respectivos artigos, são os autores mais influentes e popularizadoras do termo *audit job rotation*, que comentam sobre a rotatividade dos auditores. De acordo com o quadro 6 relaciona os principais artigos relacionados com o fator rotatividade de auditores. Estas quantidades de citações foram obtidas no site *Scholar Google*.

Quadro 6 - Artigos e citações com o termo *Audit Job Rotation*

Título do artigo	Citações	Autores
<i>Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality?.</i>	258	LENNOX, Clive S.; WU, Xi; ZHANG, Tianyu. 2014.
<i>Audit firm rotation and audit quality.</i>	173	AREL, Barbara; BRODY, Richard G.; PANY, Kurt. 2005.
<i>Mandatory audit firm rotation and audit quality</i>	129	CAMERAN, Mara; PRENCIPE, Annalisa; TROMBETTA, Marco. 2016.
<i>An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality.</i>	123	DAUGHERTY, Brian E. et al. 2012.

Fonte: Resultados da pesquisa

Pode-se notar que o quadro 6 possui diversos autores que comentam sobre a rotatividade do auditor, porém nenhum comenta sobre o auditor interno e sim de firmas de auditoria externa ou os líderes de auditoria externa. Como foi mencionado no capítulo de problemática deste projeto, não há nada requerido legalmente e tampouco há recomendações ou orientações sobre a rotatividade da equipe de auditoria interna. Sendo assim, há poucos trabalhos publicados e conseqüentemente poucas referências sobre este assunto. Estas quantidades de citações foram obtidas no site *Scholar Google*. O quadro 7 apresenta alguns trabalhos relacionados a rotatividade da auditoria interna.

Quadro 7 - Artigos e citações com o termo *Internal Audit Job Rotation*

Título	Citações	Autores
<i>Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help?.</i>	84	CHRIST, Margaret H. et al. 2015.
<i>Relationship between intrinsic job satisfaction, extrinsic job satisfaction, and turnover intentions among internal auditors.</i>	21	LEE, Toccara Jeneshia. 2017.

Fonte: Resultados da pesquisa

O fator rotatividade do auditor possui diversos entendimentos e nem sempre esses entendimentos seguem em uma mesma direção. Há autores que entendem que o rodízio ou rotatividade do auditor é benéfico, em contrapartida há outros que dizem que não é. Não apenas os autores possuem entendimentos diferentes, mas o próprio IBRACON, que é um instituto que participa da regulação da atividade de contabilidade e auditoria, fazendo uma análise mais profunda, pode ser discutível.

Diante do exposto, o IBRACON (2014) considera que o rodízio dos auditores fortifica a independência e eleva o ceticismo profissional do auditor, inibe um relacionamento próximo entre o auditor e o auditado e coíbe a dependência econômica das firmas de auditoria em relação às empresas. Em contrapartida, o mesmo IBRACON (2011) afirma que quanto maior o conhecimento que o auditor tem sobre a empresa auditada, mais eficaz será o resultado da auditoria e os riscos inerentes tendem a ser menor, o que seria desprezado no rodízio de empresas de auditoria. Assim, ao mesmo tempo que o rodízio é apropriado devido a independência, perde-se em qualidade pois o conhecimento se perde.

Para reforçar o que afirma o IBRACON, Formigoni, et al. (2007) expõem que o rodízio de empresas de auditoria despreza o conhecimento obtido pelo auditor sobre às atividades e processos da empresa, uma vez que a nova empresa de auditoria contratada começa do “zero” o conhecimento sobre a empresa, e isso menospreza o conhecimento adquirido, uma vez que uma empresa de auditoria leva em torno de três anos para obter o domínio sobre os processos e controles internos da entidade. Azevedo e Costa (2012), que são opositores da rotatividade de auditores independentes, entendem da mesma forma que Formigoni que a qualidade da auditoria não deriva apenas da independência, e sim outros fatores são envolvidos como o conhecimento específico sobre a organização, diminuído no rodízio.

Em contrapartida sobre os autores anteriormente citados que são opositores ao rodízio de auditores, há os que defendem o rodízio ou *job rotation*. De acordo com Saravani and Abbasi (2013), *Job Rotation*:

é o método de treinamento mais importante em que o trabalhador é agregado ou empregado com uma série de empregos diferentes na organização por períodos curtos ou longos, a fim de permitir que ele esteja familiarizado com os objetos da atividade da empresa e conhecimento das formas de desempenho de trabalho em diferentes departamentos e ao nível de diferentes administrações, proporcionando, assim, uma oportunidade de aumentar o aprendizado do empregado e o bom conhecimento de outros negócios relacionados e vinculados às capacidades originais de trabalho.

Neste capítulo, foram apresentados os conceitos de cada fator (valor à organização, valor/qualidade da auditoria interna, competência do auditor interno, independência da auditoria interna e rotatividade da auditoria interna) e outros sub itens que influenciam na qualidade da auditoria interna e como eles se correlacionam. Conforme descrito no último tópico, não há consenso entre os autores sobre a rotatividade da auditoria.

3. MÉTODOS E TÉCNICAS

Neste capítulo são apresentados os métodos e técnicas de pesquisa utilizados para a avaliação da percepção dos líderes de auditoria interna sobre o relacionamento dos fatores envolvidos na influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços da auditoria interna.

3.1. Modelo de Avaliação

Trata-se de uma pesquisa de natureza qualitativa de nível exploratório. Para tanto, optou-se por utilizar um modelo de avaliação simplificado para analisar as correlações entre os fatores envolvidos, em substituição à utilização de equações estruturais, até a obtenção dos primeiros resultados, os quais possibilitarão futuro aprofundamento da pesquisa, com modelos estatísticos mais completos, sofisticados e precisos.

O modelo em questão foi baseado na construção de um *framework* contemplando os principais fatores e constructos envolvidos na avaliação da influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços da auditoria interna.

Frameworks se prestam para traduzir temas complexos em formas que possam ser estudadas e analisadas e podem ser empregados, entre outros, para: comunicar idéias e descobertas a uma ampla comunidade (entre acadêmicos, entre profissionais ou entre academia e indústria), realizar comparações entre diferentes situações e abordagens, definir o domínio ou os limites de uma situação, descrever o contexto ou argumentar a validade de uma descoberta (Shehabuddeen et al. 2000). Os fatores representam os elementos que contribuem ou influenciam a obtenção de um resultado. Por sua vez, os constructos representam interpretações que são atribuídas a eventos não concretos que existem no mundo real, interpretações essas que são internas e que só podem ser observadas e nomeadas por meio do comportamento ou reações determinadas (Urbina, 2004).

Com base no referencial teórico, para compor o *framework* da pesquisa, foram considerados nove fatores:

- Rotatividade do auditor interno,
- Ceticismo,

- Reporte a alta administração,
- Proximidade no relacionamento pessoal,
- Independência do auditor interno,
- Conhecimento técnico,
- Conhecimento da organização,
- Competência do auditor interno, e
- Valor / Qualidade da auditoria interna

Foram também considerados os onze constructos, os quais representam as influências entre os fatores. A avaliação de cada constructo foi realizada com base em uma assertiva, ou seja, por meio de uma afirmação clara e objetiva, elaborada a partir do referencial teórico.

Seguem os constructos com as respectivas assertivas de avaliação:

- a) Valor/qualidade da auditoria interna e valor da empresa: uma auditoria interna com qualidade agrega valor à organização - Pinheiro (2005), Morais (2003), Mascarenhas (2010) e International Professional Practices Framework (IPPF).

Assertiva 1: O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa

- b) Competência do auditor interno e valor/qualidade da auditoria interna: quanto maior a competência do auditor interno, maior será a qualidade da auditoria interna - Pott, Mock e Watrin (2008) e Trotman e Duncan (2017).

Assertiva 2 - A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna

- c) Conhecimento técnico e competência do auditor interno: quanto maior o conhecimento técnico do auditor interno, maior a sua competência - IFAC (2008) e CFC (2009).

Assertiva 3: O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno

- d) Independência do auditor interno e valor/qualidade da auditoria: a independência do auditor interno impacta diretamente no valor/qualidade da auditoria interna - Mendes De Luca, M. M., Et Al. (2010).

Assertiva 4: A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria

- e) Proximidade do relacionamento pessoal e independência do auditor interno: a proximidade no relacionamento pessoal do auditor interno com o auditado tem impacto na sua independência - Nagy (2005), Lys e Watts (1994), Bell (1981) e Monsour (1992).

Assertiva 5: O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno

- f) Reporte a alta administração e independência do auditor interno: o reporte da auditoria interna a mais alta administração impacta na independência do auditor interno - Do Nascimento, A. (2009), Mendes De Luca, M. M., Et Al. (2010) e Mendonça (2005).

Assertiva 6: A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno (entende-se como alta cúpula presidência, conselho de administração ou comitê de auditoria)

- g) Ceticismo do auditor interno e independência do auditor interno: o ceticismo do auditor interno impacta na independência do auditor interno - Hurtt (2010), Nbc Ta 200 (2012), Ribeiro, Juliana Moura; Ribeiro, Osni Moura, (2017), IFAC (2012) e NBC PA 290.

Assertiva 7: O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno

- h) Rotatividade do auditor interno e conhecimento técnico do auditor interno: a rotatividade do auditor interno impacta no seu conhecimento técnico - Carey & Simnett (2006), Ibracon (2014), normas brasileiras de contabilidade, Mendonça (2005), Velozo et al apud Daniels e Booker (2013), Ibracon (2014) e Saravani and Abbasi (2013)

Assertiva 8: A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno.

- i) Rotatividade do auditor interno e proximidade do relacionamento com os colaboradores da empresa: a rotatividade do auditor interno impacta no seu relacionamento com os colaboradores da empresa -

Carey & Simnett (2006), Ibracon (2014), normas brasileiras de contabilidade, Mendonça (2005), Velozo et al apud Daniels e Booker (2013), Ibracon (2014) e Saravani and Abbasi (2013).

Assertiva 9: A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa.

- j) Rotatividade do auditor interno no reporte e alta administração: a rotatividade do auditor interno impacta no seu reporte a alta administração - Carey & Simnett (2006), Ibracon (2014), normas brasileiras de contabilidade, Mendonça (2005), Velozo et al apud Daniels e Booker (2013), Ibracon (2014) e Saravani and Abbasi (2013).

Assertiva 10: A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração.

- k) Rotatividade do auditor interno e ceticismo: a rotatividade do auditor interno impacta no seu ceticismo - Carey & Simnett (2006), Ibracon (2014), normas brasileiras de contabilidade, Mendonça (2005), Velozo et al apud Daniels e Booker (2013), Ibracon (2014) e Saravani and Abbasi (2013).

Assertiva 11: A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo.

O Quadro 8 apresenta a visão geral dos constructos, assertivas de validação e respectivas referências consideradas.

Quadro 8 – Constructos, Assertivas e Referências da Pesquisa

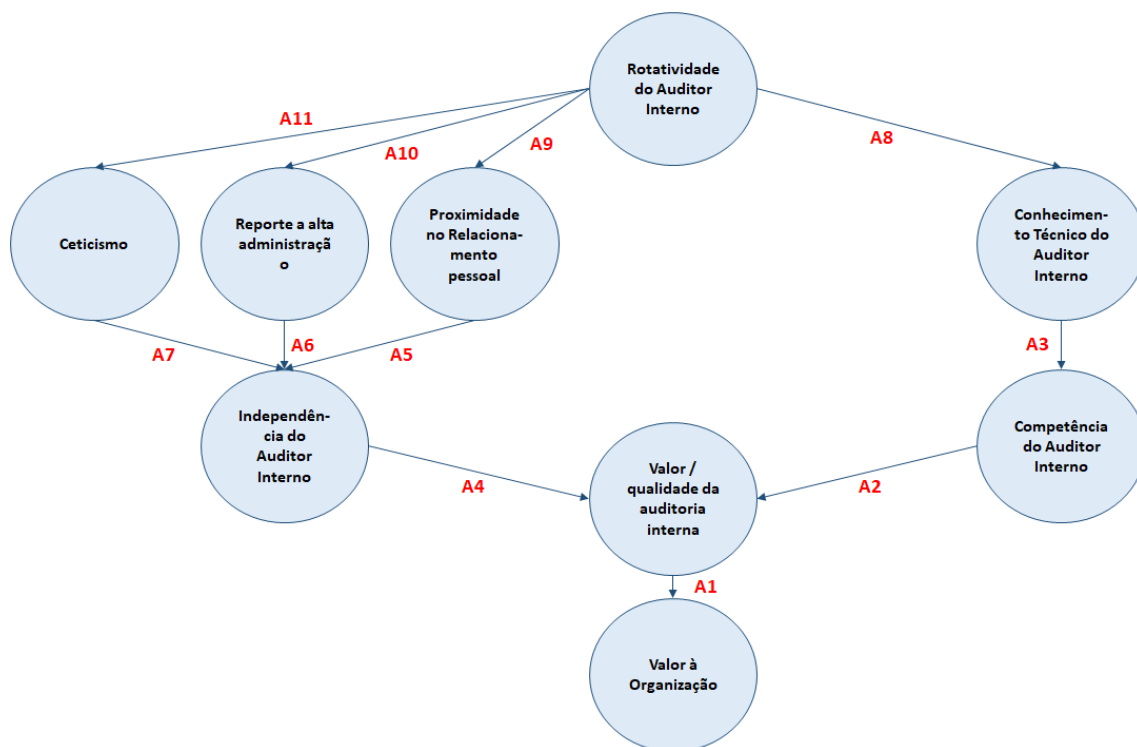
Constructos	Assertivas de Avaliação	Referências
Valor/qualidade da auditoria interna e valor da empresa	(A1) O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	(Pinheiro, 2005); (Morais, 2003); (Mascarenhas, 2010); (IPPF - <i>International Professional Practices Framework</i>)
Valor/qualidade da auditoria interna e valor da empresa	(A2) A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna	(Pott, Mock e Watrin, 2008) Trotman e Duncan (2017)
Conhecimento técnico do auditor interno e competência do auditor interno	(A3) O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno	(IFAC, 2008); (CFC, 2009)

Constructos	Assertivas de Avaliação	Referências
Independência do auditor interno e valor/qualidade da auditoria	(A4) A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria	(Mendes De Luca, M. M., Et Al., 2010)
Proximidade do relacionamento pessoal e independência do auditor interno	(A5) O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno	(Nagy, 2005); (Lys e Watts, 1994)
Reporte a alta administração e independência do auditor interno.	(A6) A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno (entende-se como alta cúpula presidência, conselho de administração ou comitê de auditoria).	(Do Nascimento, A., 2009); (Mendes De Luca, M. M., Et Al., 2010)
Ceticismo do auditor interno e independência do auditor interno	(A7) O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno	(IFAC, 2012); (NBC PA 290)
Rotatividade do auditor interno e conhecimento técnico do auditor interno	(A8) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	(Saravani and Abbasi, 2013)
Rotatividade do auditor interno e relacionamento com os colaboradores da empresa	(A9) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	(Veloza et al apud Daniels e Booker, 2013); (Ibracon, 2014)
Rotatividade do auditor interno e reporte à alta administração	(A10) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	(Mendonça, 2005)
Rotatividade do auditor interno e ceticismo	(A11) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	(Carey & Simnett, 2006); (Ibracon, 2014)

Fonte: Resultados da pesquisa

A Figura 2 apresenta o *framework* com os constructos e respectivas assertivas.

Figura 2 - Constructo e Assertivas



Fonte: Resultados da pesquisa

3.2. Modelo de Validação e Mensuração

A validação e mensuração dos resultados das assertivas de avaliação dos constructos foi realizada por meio do método indutivo, com base em uma *survey* sobre a percepção dos líderes de auditoria interna a respeito de tais assertivas.

O questionário utilizado na *survey* (**Apêndice C**) foi estruturado de forma a solicitar do líder de auditoria interna, o seu grau de concordância com relação à assertiva de avaliação de cada constructo, com base na escala Likert de 5 pontos: (1) discordo totalmente, (2) discordo parcialmente, (3) indiferente, (4) concordo parcialmente e (5) concordo totalmente (Silveira, et al, 2010).

As respostas dos questionários foram tabuladas e os resultados de cada assertiva foram agrupados em cada ponto da escala Likert, com o respectivo percentual de concordância. O grau de concordância de uma assertiva individualmente considerada foi obtido somando-se os respectivos percentuais de concordância dos pontos (4) concordo parcialmente e (5) concordo totalmente.

O grau de concordância de uma assertiva dentro do *framework*, considerada em conjunto, ou seja, sendo influenciada ou influenciando outra assertiva, foi calculado de forma simples, sem levar em consideração pesos ou

frequência de cada intervalo. Desta forma, uma assertiva dentro do *framework*: (i) que sofre influência de apenas uma outra assertiva, foi obtido pela multiplicação do grau de concordância da assertiva influenciadora pelo grau de concordância da assertiva considerada; e (ii) que sofre influência de mais de uma assertiva, foi obtido pela multiplicação da média aritmética dos graus de concordância das assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada.

3.3. Universo da Pesquisa e Coleta de Dados

Por tratar-se de tema restrito e bem delineado quanto ao público-alvo (líderes de auditoria interna), optou-se por direcionar o questionário a uma comunidade de auditores internos, no caso o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA Brasil, bem como à de bancos brasileiros, estes por serem grandes usuários de serviços da auditoria interna, no caso a Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAN. Para esta pesquisa, foi considerado líder de auditoria interna o profissional que ocupa a função/cargo de auditor interno sênior, supervisor, coordenador, especialista, gerente, superintendente ou executivo de auditoria interna.

O IIA Brasil, fundado em 20 de novembro de 1960, é uma associação profissional de fins não econômicos, que presta serviços de formação, capacitação e certificação profissional para seus associados. Sediado em São Paulo (SP), está entre os cinco maiores institutos de Auditoria Interna em atuação no mundo dentre os afiliados do The IIA (The Institute of Internal Auditors). De acordo com o último relatório administrativo publicado, em 31/12/2020, o IIA Brasil possuía 4.554 associados.

A FEBRABAN é a principal entidade representativa do setor bancário brasileiro. Fundada em 1967, na cidade de São Paulo (SP), é uma associação sem fins lucrativos que tem o compromisso de fortalecer o sistema financeiro e suas relações com a sociedade e contribuir para o desenvolvimento econômico, social e sustentável do País. O objetivo da Federação é representar seus associados em todas as esferas do governo – Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e entidades representativas da sociedade, para o aperfeiçoamento do sistema normativo, a melhoria continuada dos serviços e a redução dos níveis

de risco. O quadro associativo da entidade conta com 119 instituições financeiras associadas de um universo de 155 em operação no Brasil, as quais representam 98% dos ativos totais e 97% do patrimônio líquido das instituições bancárias brasileiras. Segundo premissa desta pesquisa, aproximadamente 45 bancos devem participar ativamente das mais diversas comissões e para a Comissão de Auditoria Interna, foi considerada a participação de, ao menos, 3 representantes de cada banco, totalizando, aproximadamente, 135 auditores internos, líderes de auditoria interna.

Desta forma, o questionário foi disponibilizado para os auditores internos associados ao IIA Brasil e aos auditores internos que participam da Comissão de Auditoria Interna da FEBRABAN. Foi adotada a estratégia de disponibilização online do questionário (**Apêndices A e B**) pelas facilidades e resultados decorrentes e, principalmente, devido ao período de quarentena da pandemia do Covid-19, onde os profissionais, incluindo auditores internos, passaram a trabalhar em *home office*. Vale destacar que tanto o IIA Brasil como a FEBRABAN fazem uso de recursos online da Internet para comunicação com seus associados. O questionário também foi disponibilizado na rede social de relacionamentos profissional LinkedIn do pesquisador.

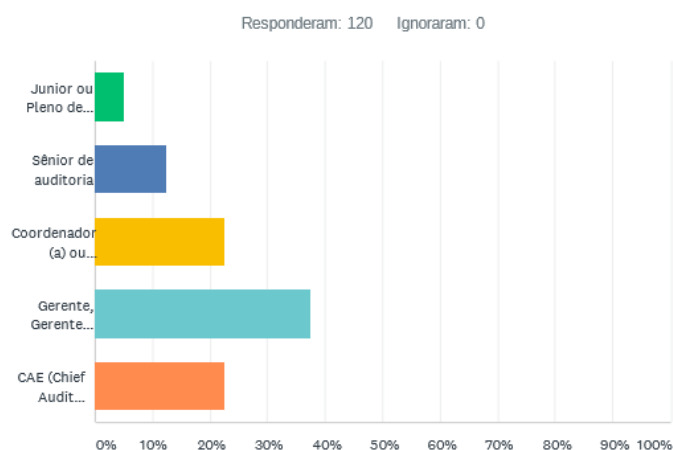
O período de coleta de dados foi de 18 de março a 02 de Junho de 2021, totalizando 120 respostas, das quais foram consideradas 114 válidas para a análise, pois 6 respostas tiveram origens de profissionais com o cargos de auditor inteno júnior ou pleno, ou seja, fora da premissa considerada para líder de auditoria interna.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. Caracterização dos entrevistados

Neste item é apresentado os resultados relativos a caracterização da amostra colhida de 120 respondentes (**Apêndice D**). Os dados demográficos identificados na pesquisa, conforme demonstrado na figura 3 mostram que, 95% dos respondentes, são líderes de auditoria interna, ou seja, 114 respondentes são sênior, coordenador, especialista, gerente superintendente ou executivo de auditoria interna. Será utilizado apenas os 114 respondentes que são líderes de auditoria interna para a apresentação dos resultados, conforme comentado na introdução.

Figura 3 - Respondentes da pesquisa



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS
Junior ou Pleno de auditoria	5.00% 6
Sênior de auditoria	12.50% 15
Coordenador (a) ou especialista	22.50% 27
Gerente, Gerente Executivo ou Superintendente	37.50% 45
CAE (Chief Audit Executive) ou equivalente	22.50% 27
TOTAL	120

Fonte: Resultados da pesquisa

Na tabela 1, os dados demográficos identificados na pesquisa mostram que mais de 97% dos líderes de auditoria interna possuem mais de 2 anos de experiência em auditoria interna e praticamente 88% dos respondentes possuem mais que 5 anos de experiência em auditoria interna, além de mais de 86% dos

líderes possuem mais de 2 anos de organização tendo maturidade e vivência como auditor interno em responder sobre algo que já presenciou.

Tabela 1 - Características individuais (Anos de Organização e Experiência em A.I.)

Características individuais		%	Quantidade
Anos de organização	Menos de 2	14%	16
	Entre 2 e 5	15%	17
	Entre 5 e 8	11%	12
	Entre 8 e 11	11%	12
	Acima de 11	50%	57
	TOTAL	100%	114
Experiência em Auditoria Interna	Menos de 2	3%	3
	Entre 2 e 5	10%	11
	Entre 5 e 8	3%	3
	Entre 8 e 11	12%	14
	Acima de 11	73%	83
	TOTAL	100%	114

Fonte: Resultados da pesquisa

Para garantir que o respondente é um líder de auditoria interna, mais de 98% dos respondentes concordam que o líder afeta diretamente o desempenho e satisfação pessoal da equipe de auditoria interna, conforme a tabela 2.

Tabela 2 - Características individuais (influência do líder)

Características individuais		%	Quantidade
Influência do líder no desempenho e satisfação pessoal da equipe	Discordo totalmente	0,0%	0
	Discordo parcialmente	0,9%	1
	Não concordo, nem concordo	0,9%	1
	Concordo parcialmente	21,9%	25
	Concordo totalmente	76,3%	87
	TOTAL	100%	114

Fonte: Resultados da pesquisa

Já na tabela 3, é possível verificar que apenas 38% dos respondentes trabalham em empresas que possuem uma equipe de auditoria interna considerada grande, isto é, acima de 20 colaboradores.

Tabela 3 - Características individuais (Tamanho da equipe de A.I.)

Características individuais		%	Quantidade
Tamanho da equipe de Auditoria Interna	Menos de 5	14,0%	16
	Entre 5 e 10	21,1%	24
	Entre 11 e 20	27,2%	31
	Entre 21 e 40	7,0%	8
	Acima de 40	30,7%	35
TOTAL		100%	114

Fonte: Resultados da pesquisa

O tamanho da equipe de auditoria interna pode influenciar nas respostas do questionário e serão feitas as análises, além do grupo todo, separadamente por equipes grandes e equipes pequenas, uma vez que equipes grandes tendem a ter mais especialistas em cada área de atuação. Além do tamanho da equipe, pode influenciar também o tempo de empresa.

4.2. Apresentação dos Dados

Conforme apresentado no modelo de validação e mensuração adotado, a Tabela 4 apresenta o grau de concordância de uma assertiva individualmente considerada (GCI), obtido somando-se os respectivos percentuais de concordância dos pontos (4) concordo parcialmente e (5) concordo totalmente.

Tabela 4 – Grau de Concordância Individual (GCI) das Assertivas

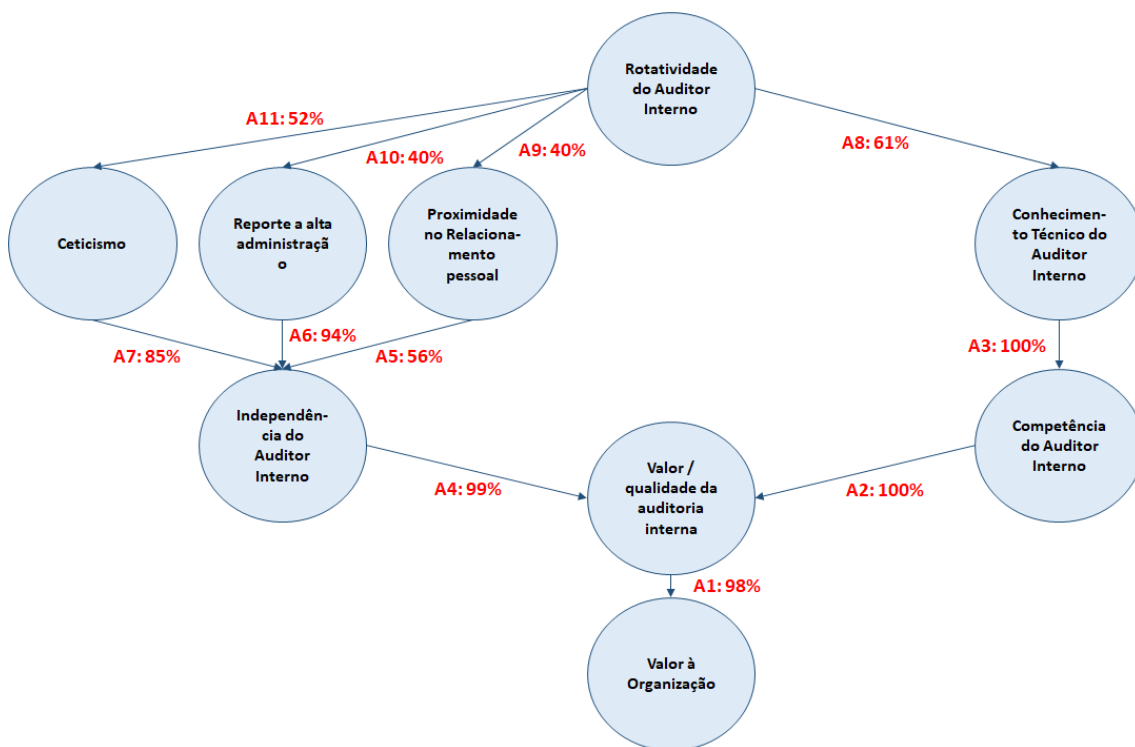
Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
A1	O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	0%	0%	2%	18%	80%	98%
A2	A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna	0%	0%	0%	12%	88%	100%
A3	O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno	0%	0%	0%	15%	85%	100%
A4	A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria	0%	0%	1%	6%	93%	99%
A5	O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno	5%	17%	22%	36%	20%	56%

Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
A6	A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno.	2%	2%	2%	13%	81%	94%
A7	O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno	3%	4%	8%	25%	60%	85%
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	11%	13%	15%	36%	25%	61%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	11%	21%	28%	29%	11%	40%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	11%	22%	27%	29%	11%	40%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	7%	17%	24%	39%	13%	52%

Fonte: Resultados da pesquisa

A Figura 4 apresenta o *Framework* dos constructos com o grau de concordância individual (GCI) das respectivas assertivas

Figura 4 – Framework com o Grau de Concordância Individual (GCI) das Assertivas



Fonte: Resultados da pesquisa

Conforme apresentado no modelo de validação e mensuração adotado, a Tabela 5 e 6 apresentam o grau de concordância de uma assertiva dentro do *framework*, considerada em conjunto (GCC), ou seja, sendo influenciada ou influenciando outra assertiva. O GCC foi calculado de forma simples, sem levar em consideração pesos ou frequência de cada intervalo. Desta forma, O GCC de uma assertiva dentro do *framework*: (i) que sofre influência de apenas uma outra assertiva, foi obtido pela multiplicação do grau de concordância da assertiva influenciadora pelo grau de concordância da assertiva considerada; e (ii) que sofre influência de mais de uma assertiva, foi obtido pela multiplicação da média aritmética dos graus de concordância das assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada.

A Tabela 5 apresenta o GCC das assertivas sem as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno.

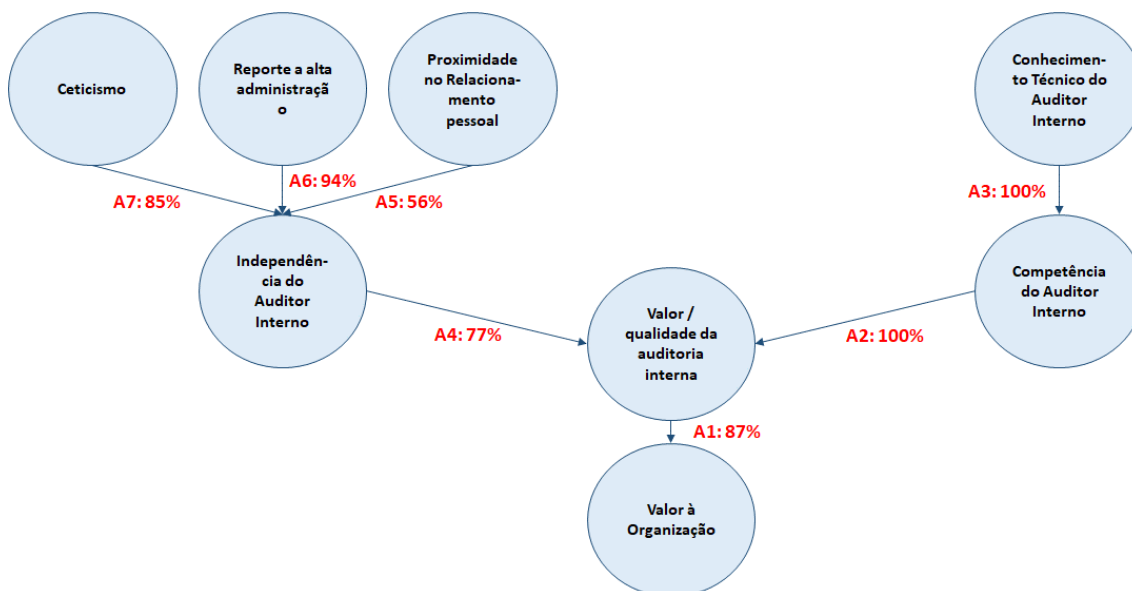
Tabela 5 - Grau de Concordância das Assertivas Consideradas em Conjunto (GCC) sem a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno

Cód	Assertiva Considerada	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	(MI) Média das Influências	GCC
A1	O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	98%	(b) 100%		(a) 77%								$((A2+A4)/2)$ 88%	$(A1*MI)$ 87%
A2	A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna		100%	100%										$(A3*A7)$ 100% (b)
A3	O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno			100%										100%
A4	A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna				99%	56%	94%	85%					$((A5+A6+A7)/3)$ 78%	$(A2*MI)$ 77% (a)
A5	O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno					56%								56%
A6	A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno.						94%							94%
A7	O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno							85%						85%

Fonte: Resultados da pesquisa

A Figura 5 apresenta o *Framework* com o GCC das assertivas sem a influência das assertivas dos constructos da Rotatividade do Auditor Interno

Figura 5 - *Framework* com o GCC sem a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno



Fonte: Resultados da pesquisa

A Tabela 6 apresenta o GCC das assertivas com as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno.

Tabela 6 - Grau de Concordância das Assertivas Consideradas em Conjunto (GCC) com a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno

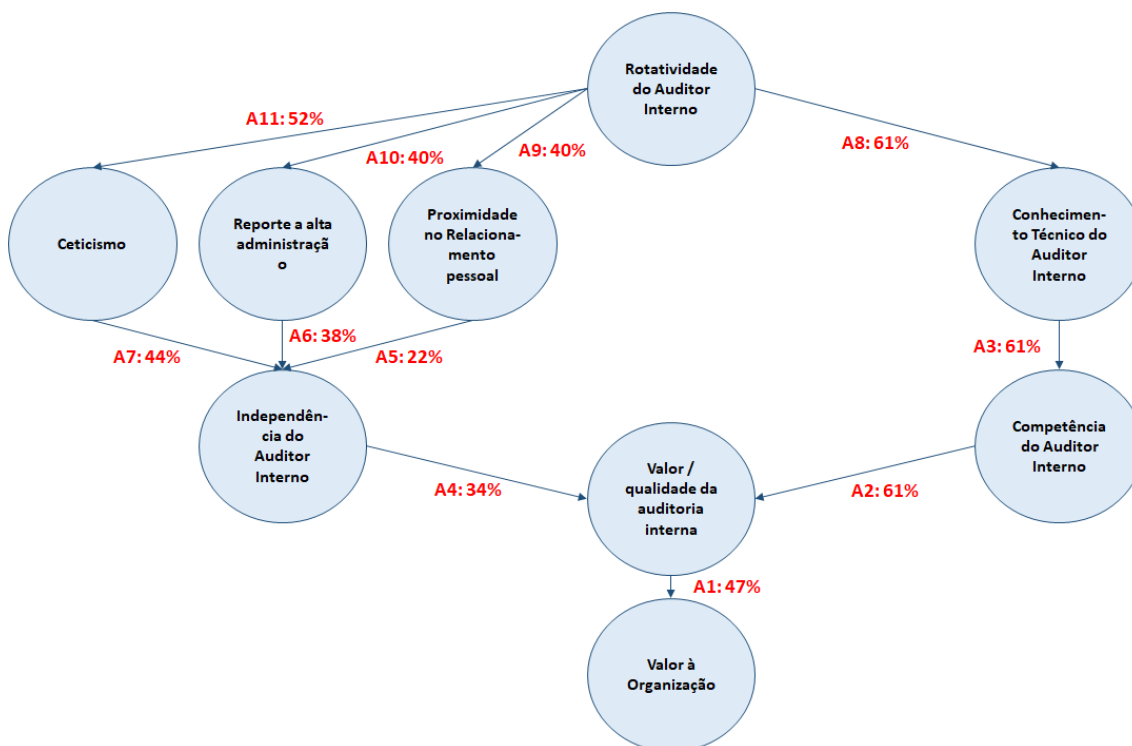
Cód	Assertiva Considerada	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	(MI) Média das Influências	GCC
A1	O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	98%	(e) 61%		(f) 34%								$((A2+A4)/2)$ 48%	$(A1*MI)$ 47%
A2	A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna		100%	(a) 61%										$(A2*A3)$ 61% (e)
A3	O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno			100%					61%					$(A3*A8)$ 61% (a)
A4	A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna				99%	(b) 22%	(c) 38%	(d) 44%					$((A5+A6+A7)/3)$ 35%	$(A4*MI)$ 34% (f)
A5	O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno					56%				40%				$(A5*A9)$ 22% (b)
A6	A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno.						94%				40%			$(A6*A10)$ 38% (c)
A7	O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno							85%				52%		$(A6*A11)$ 44% (d)

Cód	Assertiva Considerada	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	(M) Média das Influências	GCC
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno								61%					61%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa									40%				40%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração										40%			40%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo											52%		52%

Fonte: Resultados da pesquisa

A Figura 6 apresenta o *Framework* com o GCC das assertivas com a influência das assertivas dos constructos da Rotatividade do Auditor Interno

Figura 6 - *Framework* com o GCC com a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno



Fonte: Resultados da pesquisa

4.3. Análise dos Resultados

Neste item é apresentado as análises dos resultados dos respondentes relativos ao relacionamento dos fatores (valor à organização, valor/qualidade da auditoria interna, competência do auditor interno, independência da auditoria interna e rotatividade da auditoria interna) envolvidos na influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços da auditoria interna.

Com relação a tabela 5 e a figura 5 que apresenta o GCC das assertivas sem as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno, 85% dos respondentes concordam que o ceticismo (A7) influencia positivamente na independência do auditor interno, 94% dos respondentes concordam que o reporte a alta administração (A6) e 56% dos respondentes concordam que a proximidade no relacionamento pessoal (A5) influenciam

positivamente na independência do auditor. Dessas respostas A7, A6 e A5, sendo 85%, 94% e 56% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada (A4 = 99%). O resultado desta assertiva foi de 77%. Já pelo lado da assertiva do conhecimento técnico do auditor interno (A3), 100% dos respondentes concordam que o conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno, e que 100% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna (A2). Dessas respostas das assertivas A3 (100%) e A2 (100%), multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A3) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A2) e o resultado foi de 100%.

Dos respondentes, 77% concordam que a independência do auditor interno (A4) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna e que 100% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno (A2) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna. Dessas respostas A4 e A2, sendo 77% e 100% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada (A1 = 98%). O resultado desta assertiva foi de 87%.

Já com relação a tabela 6 e a figura 6 que apresenta o GCC das assertivas com as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno, 52% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo (A11), 40% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração (A10) e que 40% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa (A9). Em relação ao ceticismo, 85% dos respondentes concordam que o ceticismo (A7) influencia positivamente na independência do auditor interno, multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A11: 52%) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A7: 85%) e o resultado foi de 44%. Em relação ao reporte, 94% dos respondentes concordam que a subordinação do auditor interno à alta administração (A6) tem influência positiva no reporte do auditor interno,

multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A10: 40%) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A6: 94%) e o resultado foi de 38%. Em relação a proximidade, 56% dos respondentes concordam que a proximidade no relacionamento pessoal (A5) influenciam positivamente na independência do auditor, multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A9: 40%) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A5: 56%) e o resultado foi de 22%. Dessas respostas A7, A6 e A5, sendo 44%, 38% e 22% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada (A4 = 99%). O resultado desta assertiva foi de 34%. Já pelo lado da assertiva da rotatividade do auditor interno e competência do auditor interno, 61% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno (A8). Sabendo que 100% dos respondentes concordam que o conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno (A3), multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A8) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A3) e o resultado foi de 61%. 100% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna (A2). Dessas respostas das assertivas A3 (61%) e A2 (100%), multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A3) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A2) e o resultado foi de 61%.

Dos respondentes, 34% concordam que a independência do auditor interno (A4) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna e que 61% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno (A2) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna. Dessas respostas A4 e A2, sendo 34% e 61% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada (A1 = 98%). O resultado desta assertiva foi de 47%.

Esta relação envolvida sobre a rotatividade da equipe de auditoria interna que influencia na qualidade dos resultados dos serviços da auditoria interna observa-se que, pela percepção dos líderes de auditoria interna, a rotatividade da equipe de auditoria interna influencia negativamente no valor/qualidade dos

serviços de auditoria interna e conseqüentemente no valor à organização. Sem a interferência da rotatividade da equipe de auditoria interna, 87% concordam que o valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa, contudo incluindo o fator de rotatividade da equipe de auditoria interna, este percentual cai para 47%, uma redução de 40 pontos percentuais.

Observa-se que o resultado dessa pesquisa demonstra que a rotatividade do auditor interno influencia negativamente na competência técnica do auditor interno e na independência do auditor interno. Conseqüentemente, influenciando de forma negativa no valor / qualidade da auditoria interna e posteriormente no valor à organização.

Outras hipóteses foram analisadas com base nos perfis dos respondentes para verificar se a amostra está livre de viés ou se as respostas, no todo, são confiáveis. As hipóteses consideradas foram de equipes grandes (acima de 20 auditores internos) e equipes pequenas (até 20 auditores internos) e tempo de organização (até 5 anos de organização e acima de 5 anos de organização). O grau de concordância de uma assertiva individualmente considerada (GCI), obtido somando-se os respectivos percentuais de concordância dos pontos (4) concordo parcialmente e (5) concordo totalmente.

Na tabela 7 respostas do fator "rotatividade do auditor interno de equipes grandes" e tabela 8 respostas do fator "rotatividade do auditor interno de equipes pequenas", foi feita uma segregação entre empresas que possuem equipes de auditoria interna grande, isto é, acima de 20 colaboradores e equipes de auditoria pequena, isto é, abaixo de 20 colaboradores. Contudo, as respostas dos líderes de auditoria interna em empresas com equipe de auditoria interna grande e equipe de auditoria interna pequena não sofre variações significativas tanto para cima como para baixo.

Tabela 7 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de equipes grandes"

Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	9%	9%	23%	42%	17%	59%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento	12%	23%	26%	30%	9%	39%

Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
	com os colaboradores da empresa						
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	14%	19%	30%	28%	9%	37%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	7%	14%	30%	37%	12%	49%

Fonte: Resultados da pesquisa

Tabela 8 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de equipes pequenas"

Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	13%	16%	9%	32%	30%	62%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	9%	20%	30%	30%	11%	41%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	9%	24%	24%	30%	13%	43%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	7%	20%	20%	39%	14%	53%

Fonte: Resultados da pesquisa

Já para o grupo de líderes que estão até 5 anos na empresa, apesar de não haver uma discrepância sobre o todo, percebe-se que há uma rejeição maior sobre o tema de rotatividade do auditor interno. Apenas 30% concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa, conforme demonstrado na tabela 9 respostas do fator "rotatividade do auditor interno de líderes até 5 anos de organização". Contudo, esses valores não ocasionam variações significativas no resultado final. Já na tabela 10, grupo de líderes que estão acima de 5 anos na empresa, não há variações significativas.

Tabela 9 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de líderes até 5 anos de organização"

Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	9%	18%	18%	37%	18%	55%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	12%	24%	34%	27%	3%	30%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	6%	21%	37%	30%	6%	36%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	12%	12%	24%	34%	18%	52%

Fonte: Resultados da pesquisa

Tabela 10 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno de líderes acima de 5 anos de organização"

Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	12%	11%	14%	36%	27%	63%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	10%	20%	26%	31%	13%	44%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	14%	22%	22%	28%	14%	42%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	5%	20%	23%	41%	11%	52%

Fonte: Resultados da pesquisa

A tabela 11, demonstra o resumo das outras hipóteses analisadas com base nos perfis dos respondentes para verificar que a amostra está livre de vies ou que as respostas, no todo, são confiáveis.

Tabela 11 - Respostas do fator "rotatividade do auditor interno resumo dos que concordam"

Código	Fator	Equipes Grandes	Equipes Pequenas	Até 5 anos de Organização	Acima de 5 anos de Organização	Total de Respondentes
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	59%	62%	55%	63%	61%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	39%	41%	30%	44%	40%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	37%	43%	36%	42%	40%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	49%	53%	52%	52%	52%

Fonte: Resultados da pesquisa

Pode-se notar que há pouca variação percentual entre as variáveis de repondentes que concordam com os fatores de rotatividade. Portanto, é possível afirmar que a amostra está livre de viés ou que as respostas, no todo, são confiáveis. As hipóteses consideradas foram de equipes grandes (acima de 20 auditores internos) e equipes pequenas (até 20 auditores internos) e tempo de organização (até 5 anos de organização e acima de 5 anos de organização), além do total geral.

Como resposta ao objetivo e problemática proposto nesta pesquisa de analisar a percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe de auditoria interna na qualidade dos serviços de auditoria interna, como uma ferramenta da governança corporativa utilizada pelas Instituições, conclui-se que a população de respondentes não concordam que a rotatividade da equipe de auditoria interna influencia de forma positiva na qualidade dos serviços de auditoria interna, conseqüentemente no valor à organização.

Como resposta aos objetivos específicos propostos nesta pesquisa de entender os 4 fatores que levaram a qualidade da auditoria interna: ceticismo, reporte a alta administração, proximidade no relacionamento pessoal e conhecimento técnico do auditor, sem a interferência da rotatividade da equipe

de auditoria interna, 85%, 94%, 56% e 100% respectivamente concordam tem influência positiva na independência e competência do auditor interno, contudo incluindo o fator de rotatividade da equipe de auditoria interna, este percentual cai para 44%, 38%, 22% e 61% respectivamente, uma redução de aproximadamente de 40 pontos percentuais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A rotatividade do auditor independente/externo foi alvo de diversas pesquisas e muito debatido entre pesquisadores, reguladores e empresas de auditoria, tanto que há uma regulamentação em vigor, a Instrução CVM nº 611, e esta dissertação, pretende contribuir sobre o tema de rotatividade da equipe de auditoria interna, uma vez que não há nada normatizado ou sugerido por algum órgão competente sobre a auditoria interna.

Assim como acontece na auditoria externa, existem os prós e contras a rotação ou rotatividade de pessoas dentro da área de auditoria interna que pode trazer benefícios à auditoria interna com uma visão e abordagem diferenciada mas também pode trazer prejuízos com a perda de um especialista no assunto.

Este trabalho teve como objetivo geral analisar a percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe de auditoria interna na qualidade dos serviços de auditoria interna, como uma ferramenta da governança corporativa utilizada pelas Instituições.

Como objetivo específico, este trabalho teve como proposta avaliar o relacionamento dos fatores envolvidos na influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços de auditoria interna. Posteriormente a avaliação do relacionameto entre os fatores envolvidos, quais fatores que levaram positivamente e negativamente a percepção dos líderes de auditoria interna na qualidade da auditoria interna.

A proposta deste trabalho foi de uma pesquisa de natureza qualitativa de nível exploratório. O modelo utilizado foi de uma avaliação simplificada para analisar as correlações entre os fatores envolvidos, em substituição à utilização de equações estruturais, até a obtenção dos primeiros resultados, os quais possibilitarão futuro aprofundamento da pesquisa, com modelos estatísticos mais completos, sofisticados e precisos. O modelo em questão foi baseado na construção de um *framework* contemplando os principais fatores e constructos envolvidos na avaliação da influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços da auditoria interna. Os principais fatores foram levantados com base em definições conceituais vistas em revisões da literatura.

Esta relação envolvida sobre a rotatividade da equipe de auditoria interna

que influencia na qualidade dos resultados dos serviços da auditoria interna observa-se que, pela percepção dos líderes de auditoria interna, a rotatividade da equipe de auditoria interna influencia negativamente no valor/qualidade dos serviços de auditoria interna e conseqüentemente no valor à organização. Sem a interferência da rotatividade da equipe de auditoria interna, 87% concordam que o valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa, contudo incluindo o fator de rotatividade da equipe de auditoria interna, este percentual cai para 47%, uma redução de 40 pontos percentuais.

Uma importante contribuição teórica deste estudo é o desenvolvimento de um modelo de aceitação da rotatividade da equipe de auditoria interna para casos/atividades específicas. A partir deste modelo, novas estratégias podem ser levadas em consideração pela alta administração (conselho de administração, comitê de auditoria ou presidência).

Por fim, é compreensível que ainda não tenha nada normatizado ou sugerido por algum órgão competente sobre a rotatividade da equipe de auditoria interna, pois mesmo entre os profissionais de auditoria interna não há um consenso sobre o assunto e, ainda de acordo com a pesquisa, a qualidade dos serviços de auditoria interna cai significativamente com a rotatividade da equipe de auditoria interna. Pesquisas futuras podem se concentrar em tipos de empresas, modelos de negócio, prestação de serviços, saúde, entre outros, ou em ambientes regulatórios diversos, Bacen, CVM, SUSEP, etc ou até mesmo outros fatores de indicadores de condições que possam facilitar a análise no *constructo* a fim de verificar a relevância para o estudo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBOTT, L. J. et al. Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing. *The Accounting Review*, v. 82, n. 4, p. 803-835, 2007.

ABBOTT, L. J. et al. Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, v. 54, n. 1, p. 3-40, 2016.

ABDOLMOHAMMADI, M. J.; BURNABY, Priscilla A.; HASS, S. – A global summary of the common body of knowledge 2006. Florida: The IIA Research Foundation, 2007. ISBN 978-0-89413-618-4.

ADAMS, M. B. Agency theory and the internal audit. *Managerial auditing journal*, 1994.

ALMEIDA, M. C. Auditoria: Um curso moderno e completo 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.

ALMEIDA, M. C. Auditoria: Um curso moderno e completo 8ª edição. São Paulo: Atlas, 2012.

AREL, B. ; BRODY, R. G.; PANY, K. Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, v. 75, n. 1, p. 36, 2005.

ARENA, M. ; AZZONE, G. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009.

ARRUÑADA, B. Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation. *The European Accounting Review*, 2000, 9(2), 205-224. Disponível em <<https://ssrn.com/abstract=224593>>. Acesso em 14 jan. 2021.

ATTIE, W. Auditoria Interna. 1ª.Ed. São Paulo: Atlas, 1987.

ATTIE, W.. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1992.

ATTIE, W. Auditoria Conceitos e Aplicações. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AZEVEDO, F. B.; COSTA, F. M. . Efeito da troca da firma de auditoria no gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras. RAM, Rev. Adm. Mackenzie, São Paulo, v. 13, n. 5, p. 65-100, Out. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1678-69712012000500004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 20 Fev. 2021.

BARBADILLO, E. R., AGUILAR, N. G., BARBERÁ, C. F. & BENU, M. A. G. Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence, European Accounting Review, 2004, 13:4, 597-620, DOI: 10.1080/0963818042000216820. Disponível em <https://www.researchgate.net/publication/228306471_Audit_Quality_and_the_Going_Concern_Decision_Making_Process_Spanish_Evidence>. Acesso em 16 jan. 2021.

Bell, R. (1981). Worlds of friendship. Beverly Hills: Sage.

BERNARDI, R. A. Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style. Auditing, v. 13, p. 68, 1994.

BOU-RAAD, G. Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. Managerial auditing journal, 2000.

BOYNTON, W. C., JOHNSON, R. N., & KELL, W. G. Auditoria 7a edição. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-republicacao-81246-pe.html>>. Acesso em 07 de jan. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 7.988, 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-7988-22-setembro-1945-417334-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 07 de jan. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm>. Acesso em 07 de jan. 2021.

BRASIL. Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972. Estabelece condições constantes do regulamento para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no Banco central do Brasil e para o registro de auditores independentes. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1972/pdf/res_0220_v1_O.pdf>. Acesso em 07 de jan. 2021.

BRASIL. Circular nº 179, de 11 de maio de 1972. Dispõe sobre as normas gerais de auditoria. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ_0179_v2_I.pdf>. Acesso em 08 de jan. 2021.

CAMARGO, R. V. W., DUTRA, M. H., PEPINELLI, R. C. C., & ALBERTON, L. Parecer dos auditores independentes: Uma análise da produção científica nacional desenvolvida entre os Anos de 1987 e 2010. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(2),162-183, 2011.

CAMERAN, M.; PRENCIPE, A.; TROMBETTA, M. Mandatory audit firm rotation and audit quality. *European accounting review*, v. 25, n. 1, p. 35-58, 2016.

CARVALHO, L.N.G; PINHO, R.C.S. Auditoria: Independência, Estratégias Mercadológicas e Satisfação do Cliente: Um Estudo exploratório sobre a região

nordeste. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n.34, p.23-33, janeiro/abril 2004.

CHRIST, M. H. et al. Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help?. Accounting, Organizations and Society, v. 44, p. 37-59, 2015.

COLLINS, A. The Organization and Audit of Local Authorities, Gee & Co, London, 1908.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. Disponível em <<http://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst308.html>>. Acesso em 13 de jan. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Instrução CVM nº 611, de 15 de agosto de 2019. Altera a Instrução CVM nº 308. Disponível em <<http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/600/Inst611.pdf>>. Acesso em 18 de jan. 2021.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Recomendações da CVM Sobre Governança Corporativa. Disponível em <<http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisooes/anexos/0001/3935.pdf>>. Acesso em 09 de fev. 2021.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Disponível em <<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>>. Acesso em 17 de fev. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 317/72, de 14 de janeiro de 1972. Dispõe sobre a inscrição de auditor independente. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_317.pdf>. Acesso em 08 de jan. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC PA 01, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre o controle de qualidade das firmas de auditores independentes. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1201.pdf>. Acesso em 17 de fev. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 200 de 19 de agosto de 2016. Dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)>. Acesso em 21 de fev. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 530 de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a amostragem em auditoria. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1222.pdf>. Acesso em 14/05/2021.

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

CREPALDI, S. A. Auditoria Contábil: teoria e prática. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRUZEIRO, M. D. Constructos: Relacionando Signos, 2008. Disponível em: <<https://silo.tips/download/constructos-relacionando-signos#>>. Acesso em 26/01/2021.

DAUGHERTY, B. E. et al. An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, v. 31, n. 1, p. 97-114, 2012..

DE SÁ, A. L. Curso de auditoria. 8. ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 1998.

DUTRA, M. H. Modelo de referência para o relatório final da auditoria independente baseado na abordagem de expectations gap (Tese de doutorado). Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil. 2011.

FARIA, A. N. . Chefia e liderança. Rio de Janeiro, LTC Livros Técnicos e Científicos, XV, 1982.

FRANCO, H. ; MARRA, E.. Auditoria contábil. 4.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANZEL, J. Auditor objectivity and skepticism—What's next. Center for Audit Quality at the, 2013.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; PAULO, E. A Contribuição do Rodízio de Auditoria para a Independência e Qualidade dos Serviços Prestados: um Estudo Exploratório Baseado na Percepção de Gestores de Companhias Abertas Brasileiras. Contabilidade Vista & Revista, [S. l.], v. 19, n. 3, p. 149-167, 2009. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/364>>. Acesso em: 20 fev. 2021.

GOODWIN, J.; YEO, T. Y. Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. International Journal of auditing, v. 5, n. 2, p. 107-125, 2001.

GRAMLIN, A. A.; RETTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, K. M. Auditoria. 7. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

GROS, M.; KOCH, S.; WALLEK, C. Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. Journal of Management & Governance, v. 21, n. 2, p. 291-329, 2017.

HOOG, W. A. Z. Filosofia aplicada à Contabilidade. 1ª ed. Paraná: Editoria Juruá, 2007.

HORITA ITO, E. Y., MENDES, P. C. M. & NIYAMA, J. K. Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo de comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. Revista UnB Contábil, 11 (1-2), 312-328. 2008.

HUBERMAN, A.M.; MILES, M.B. The Qualitative Researcher's Companion. Sage Publications, Londres, 2002.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Education Standard IES 8 – Competence Requirements for Audit Professionals. 2008. Disponível em <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ies-8-competence-requirem-1.pdf>>. Acesso em 17 fev. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. International Standard on Auditing 200. 2009. Disponível em <<https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>>. Acesso em 21 de fev. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. Disponível em <<https://www.ibgc.org.br/quemsomos>>. Acesso em 14 jan. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em 12 jan. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>>. Acesso em 07 jan. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf>>. Acesso em 05 fev. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA BRASIL. Declaração de posicionamento do IIA – O papel da auditoria interna na governança corporativa. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>>. Acesso em 16 fev. 2021.

HURTT, R. K. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v. 29, n. 1, p. 149-171, 2010.

KAPLAN, S. E.; SCHULTZ, J. J. Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting. *Journal of Business Ethics*, v. 71, n. 2, p. 109-124, 2007.

LEE, T.J. Relationship between intrinsic job satisfaction, extrinsic job satisfaction, and turnover intentions among internal auditors. 2017.

LENNOX, C. S.; WU, X. ; ZHANG, T.. Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality?. *The accounting review*, v. 89, n. 5, p. 1775-1803, 2014.

Lys, T., and WATTS, R. L. “Lawsuits against Auditors.” *Journal of Accounting Research*, vol. 32, 1994, pp. 65–93. JSTOR, www.jstor.org/stable/2491440. Accessed 28 Feb. 2021.

MANSOURI, A. et al. Audit competence and audit quality: Case in emerging economy. *International Journal of Business and Management*, v. 4, n. 2, p. 17-25, 2009.

MASCARENHAS, A. M. C. - A auditoria interna e a criação de valor. Lisboa: ISCTE, 2010. Dissertação de mestrado. Disponível em [www:<http://hdl.handle.net/10071/2851>](http://hdl.handle.net/10071/2851). Acesso em 05 fev. 2021.

MAT ZAIN, M., ZAMAN, M. and MOHAMED, Z. The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19: 134-147, 2015.

MAZZA, T., AZZALI, S. Effects of internal audit quality on the severity and persistence of controls deficiencies. *International Journal of Auditing*, 19: 148-165, 2015.

MELLO, O. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2011.

MENDES DE LUCA, M. M.; MARTINS, L. C.; RIBEIRO MAIA, A. B. G.; COELHO, A. C. D. Os Mecanismos de Auditoria Evidenciados pelas Empresas Listadas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa e no Novo Mercado da Bovespa. *Contabilidade Vista & Revista*, [S. l.], v. 21, n. 1, p. 101-130, 2010. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/817>. Acesso em: 28 fev. 2021.

MENDONÇA, D. C. F. O papel da auditoria interna no âmbito das empresas privadas. 2005. 72 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas-FASA, Uniceub, Brasília, DF, 2005.

Monsour, M. "Meanings of Intimacy in Cross- and Same-Sex Friendships." *Journal of Social and Personal Relationships* 9, no. 2 (May 1992): 277–95. <https://doi.org/10.1177/0265407592092007>.

MORAIS, G. ; MARTINS, I. "Auditoria interna: função e processo", 3ª Edição. Lisboa, Áreas Editora, 2007.

MORGESON, F. P.; DERUE, D. S.; KARAM, E. P. Leadership in teams: A functional approach to understanding leadership structures and processes. *Journal of Management*, 36(1), 5–39. <https://doi.org/10.1177/0149206309347376>. 2010.

NAGY, A. (2005). Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons* - ACCOUNT HORIZ. 19. 51-68. 10.2308/acch.2005.19.2.51.

NASCIMENTO, A. Auditoria Interna e Externa uma Abordagem Metodológica. *Contabilidade Vista & Revista*, [S. l.], v. 8, n. 1, p. 17-25, 2009. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/85>. Acesso em: 28 fev. 2021.

PALMER, K. N.; ZIEGENFUSS, D. E.; PINSKER, R. E. International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants. *Managerial Auditing Journal*, 2004.

PEREZ JUNIOR, J. H.. Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PINHEIRO, J. L. Auditoria interna: criar sucesso. *Revista de Auditoria Interna*, n. 22, out./dez., 2005.

POTT, C., MOCK, T. J. & WATRIN, C. (2008). The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners' self-assessment. *Review of Managerial Science*, 2(2), 111-127.

PRATT, J.; JIAMBALVO, J. Relationships between leader behaviors and audit team performance. *Accounting, Organizations and Society*, v. 6, n. 2, p. 133-142, 1981.

PRAWITT, D. F.; SMITH, J. L.; WOOD, D. A. Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, v. 84, n. 4, p. 1255-1280, 2009.

REGOLIOSI, C. & D'ERI, A. "Good" corporate governance and the quality of internal auditing departments in Italian listed firms. An exploratory investigation in Italian listed firms. *Journal of Management & Governance*. 18. 10.1007/s10997-012-9254-1, 2014.

REZAEI, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), pp. 277-298. [45] doi: [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00072-8](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00072-8)

RIBEIRO, J. M. ; RIBEIRO, O. M. Auditoria fácil. Saraiva Educação SA, 2017.

RIBEIRO NETO, R. M. ; FAMÁ, R. A importância da governança corporativa na gestão das empresas: o caso do grupo ORSA. Anais.. São Paulo: USP/FEA/PPGA, 2003.

ROTH, J. How do internal auditors add value. Internal Auditor, v. 60, n. 1, p. 33-37, 2003.

RUIZ-BARDILLO, E., GÓMEZ-AGUILAR, N., FUENTES-BARBERÁ, C. & GARCIA-BENAU, M. A. Audit Quality and the Going-concern Decision-making Process: Spanish Evidence. The European Accounting Review, 13(4), 597-620. 2004.

SANTI, P. A. Introdução à auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. Rev. contab. finanç., v. 14, n. 32, São Paulo, p. 7-22, maio/ago. 2003. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34091/36823>>. Acesso em 07 jan. 2021.

SARAVANI, S. & ABBASI, B. Investigating the influence of job rotation on performance by considering skill variation and job satisfaction of bank employees. Tehnicki Vjesnik. 20. 473-478. 2013. 2013. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/285994440_Investigating_the_influence_of_job_rotation_on_performance_by_considering_skill_variation_and_job_satisfaction_of_bank_employees>. Acesso em 20 Fev. 2021.

SHEHABUDDEEN, N.; PROBERT, D.; PHAAL, R. Representing and approaching complex management issues: part 1 – role and definition. Working Paper UC, Cambridge, 2000.

SILVEIRA, A. M. Governança Corporativa, desempenho e valor da empresa no Brasil. São Paulo: Saint Paul, 2005

SILVEIRA, T, S, J., SILVA, B, R., SMOLARECK, D, R., FERRARI, A, A. Avaliação da Ambiência Interna da URI Santiago Através da Escala de LIKERT Modificada Para Fins de Planejamento Estratégico. X Colóquio Internacional sobre Gestión Universitaria en América del Sur. Mar del Plata. Mar del Plata. Argentina. 2010.

SIMUNIC, D. A. Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting research*, p. 679-702, 1984.

TROTMAN, A. J., DUNCAN, K. R. Internal audit quality: insights from audit committee members, senior management, and internal auditors. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, v. 37, n. 4, p. 235-259, 2017.

URBINA, Susana. *Essentials of psychological testing*. New York: Hoboken, 2004.

ZHANG, Y.; ZHOU, J. ; ZHOU, N. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, v. 26, n. 3, p. 300-327, 2007.

APÊNDICE

APÊNDICE A - Carta de Apresentação

Prezado (a) Senhor (a),

Estamos desenvolvendo uma pesquisa de dissertação de mestrado no curso de Contabilidade e Atuarial da Pontifícia Universidade Católica – PUC com profissionais do mercado de auditoria interna a respeito da percepção dos líderes de auditoria interna sobre a rotatividade da equipe de auditoria interna para a manutenção da qualidade da auditoria interna.

Esta pesquisa está sendo orientada pelo Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale, professor da PUC-SP e também membro do corpo editorial e revisor da Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação, do Laboratório de Tecnologia e Sistemas de Informação (TECSI) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo (FEA/USP); e membro do Comitê Científico do Congresso Internacional de Gestão da Tecnologia de Informação (CONTECSI).

Acreditamos que a pesquisa qualitativa, elaborada por meio de um questionário estruturado com os profissionais de auditoria interna seria a abordagem mais adequada para atingir os objetivos do estudo.

Sendo assim, gostaríamos de sua colaboração em responder o questionário.

Manteremos para suas informações no anonimato.

Atenciosamente,

John Eiji Senaha (mestrando)

Professor Dr. Napoleão Verardi Galeale

APÊNDICE B - Divulgação da pesquisa pela Internet

A PERCEPÇÃO DOS LÍDERES DE AUDITORIA INTERNA SOBRE A ROTATIVIDADE DA EQUIPE DE AUDITORIA INTERNA PARA A MANUTENÇÃO DA QUALIDADE DA AUDITORIA INTERNA

Este questionário tem por finalidade a conclusão da pesquisa da dissertação do mestrado em ciências contábeis e atuariais na PUC-SP.

1. Quantos anos de experiência você tem como auditor (a) interno (a).

Menos de 2 Entre 8 e 11

0 de 20 respondidas

APÊNDICE C - Questionário

- ✓ Quantos anos de experiência você tem como auditor (a) interno (a).
 - Menos de 2
 - Entre 2 e 5
 - Entre 5 e 8
 - Entre 8 e 11
 - Acima de 11

- ✓ Quantos anos de organização você tem como auditor (a) interno (a).
 - Menos de 2
 - Entre 2 e 5
 - Entre 5 e 8
 - Entre 8 e 11
 - Acima de 11

- ✓ Qual a sua posição como auditor (a) interno (a) na organização.
 - Junior ou Pleno de auditoria
 - Sênior de auditoria
 - Coordenador (a) ou especialista
 - Gerente, Gerente Executivo ou Superintendente
 - CAE (*Chief Audit Executive*) ou equivalente

- ✓ Como líder, você afeta diretamente o desempenho e a satisfação pessoal da equipe de auditoria interna.
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente

- ✓ Quantos auditores internos possui a sua organização.
 - Menos de 5
 - Entre 5 e 10
 - Entre 11 e 20
 - Entre 21 e 40
 - Acima de 40

- ✓ O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente

- ✓ A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente

- ✓ O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente

- ✓ A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente

- ✓ O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente

- ✓ A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno. Entende-se como alta administração: presidência, conselho de administração ou comitê de auditoria.
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente

- ✓ O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente

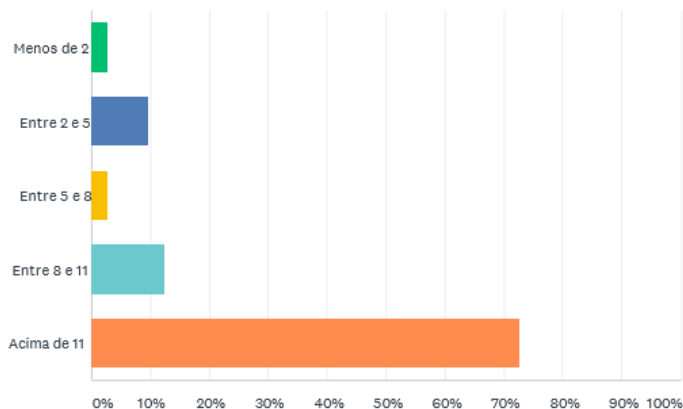
- Concordo totalmente
-
- ✓ A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
-
- ✓ A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
-
- ✓ A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
-
- ✓ A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno
 - Discordo totalmente
 - Discordo parcialmente
 - Não concordo, nem discordo
 - Concordo parcialmente

- Concordo totalmente

APÊNDICE D - Respostas dadas às questões da pesquisa

P1 □ Quantos anos de experiência você tem como auditor (a) interno (a).

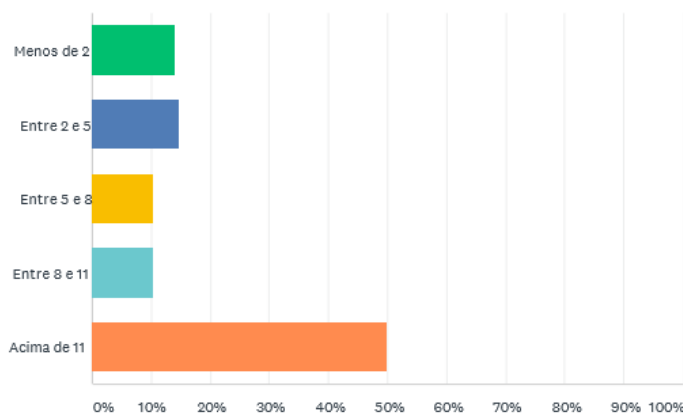
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Menos de 2	2.63%	3
Entre 2 e 5	9.65%	11
Entre 5 e 8	2.63%	3
Entre 8 e 11	12.28%	14
Acima de 11	72.81%	83
TOTAL		114

P2 Quantos anos de organização você tem como auditor (a) interno (a)

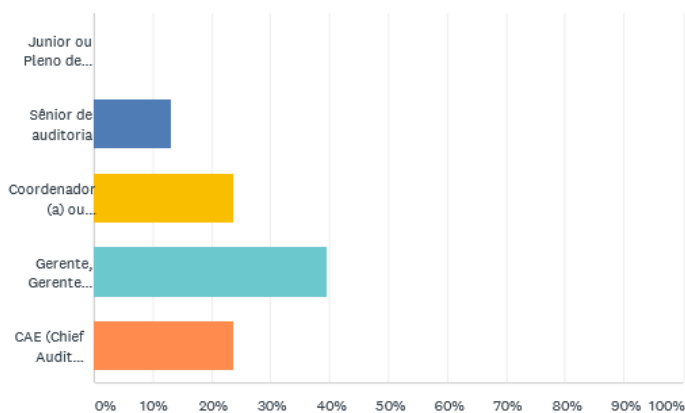
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Menos de 2	14.04%	16
Entre 2 e 5	14.91%	17
Entre 5 e 8	10.53%	12
Entre 8 e 11	10.53%	12
Acima de 11	50.00%	57
TOTAL		114

P3 Qual a sua posição como auditor (a) interno (a) na organização

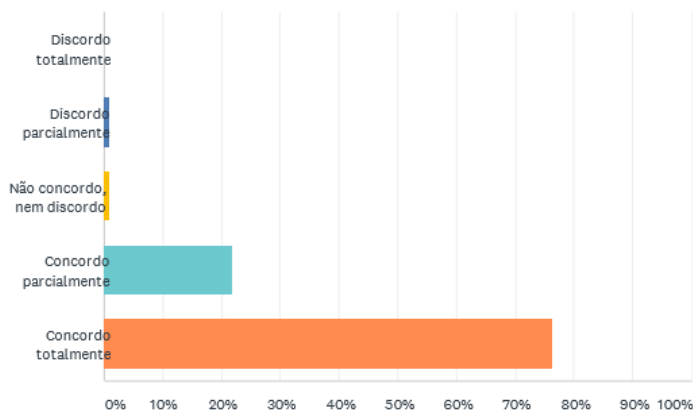
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	Quantidade
Junior ou Pleno de auditoria	0.00%	0
Sênior de auditoria	13.16%	15
Coordenador (a) ou especialista	23.68%	27
Gerente, Gerente Executivo ou Superintendente	39.47%	45
CAE (Chief Audit Executive) ou equivalente	23.68%	27
TOTAL		114

P4 Como líder, você afeta diretamente o desempenho e a satisfação pessoal da equipe de auditoria interna

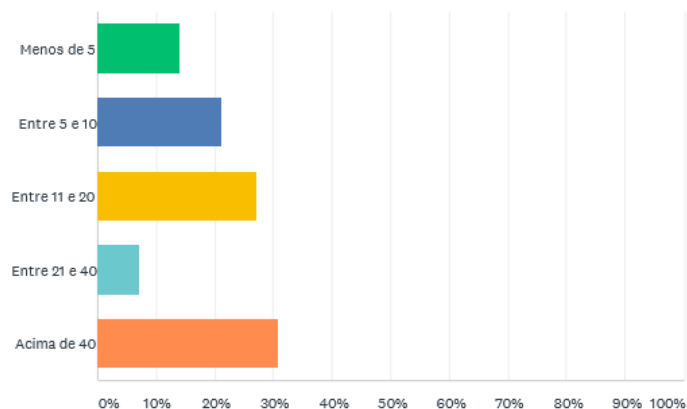
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	Quantidade
Discordo totalmente	0.00%	0
Discordo parcialmente	0.88%	1
Não concordo, nem discordo	0.88%	1
Concordo parcialmente	21.93%	25
Concordo totalmente	76.32%	87
TOTAL		114

P5 Quantos auditores internos possui a sua organização

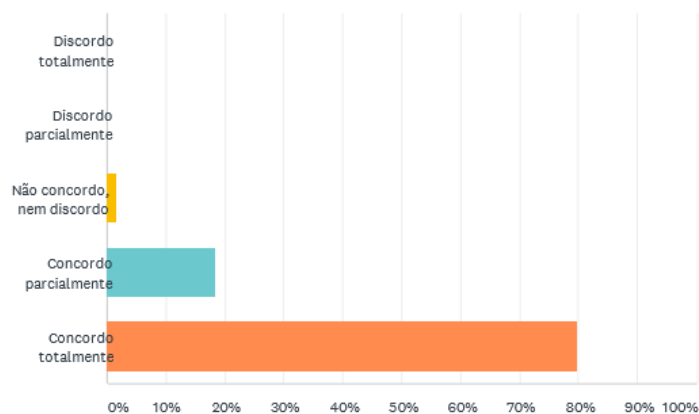
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Menos de 5	14.04%	16
Entre 5 e 10	21.05%	24
Entre 11 e 20	27.19%	31
Entre 21 e 40	7.02%	8
Acima de 40	30.70%	35
TOTAL		114

P6 O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa

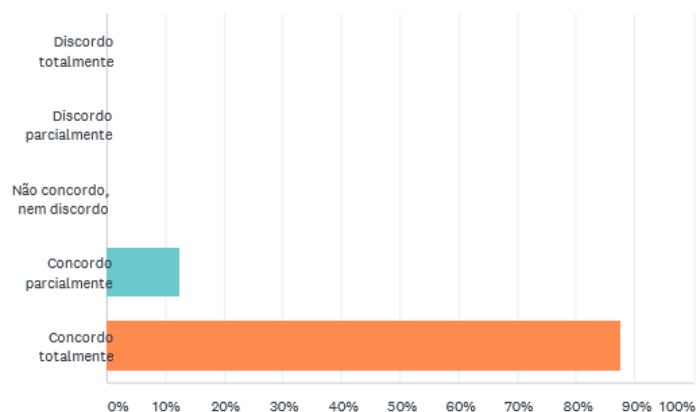
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Discordo totalmente	0.00%	0
Discordo parcialmente	0.00%	0
Não concordo, nem discordo	1.75%	2
Concordo parcialmente	18.42%	21
Concordo totalmente	79.82%	91
TOTAL		114

P7 A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna

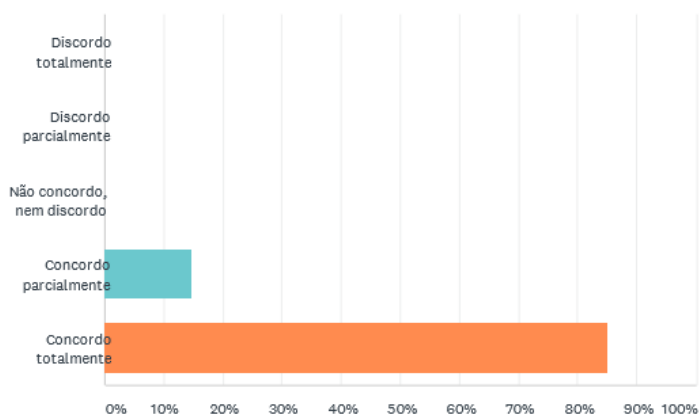
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS
Discordo totalmente	0.00% 0
Discordo parcialmente	0.00% 0
Não concordo, nem discordo	0.00% 0
Concordo parcialmente	12.28% 14
Concordo totalmente	87.72% 100
TOTAL	114

P9 O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno

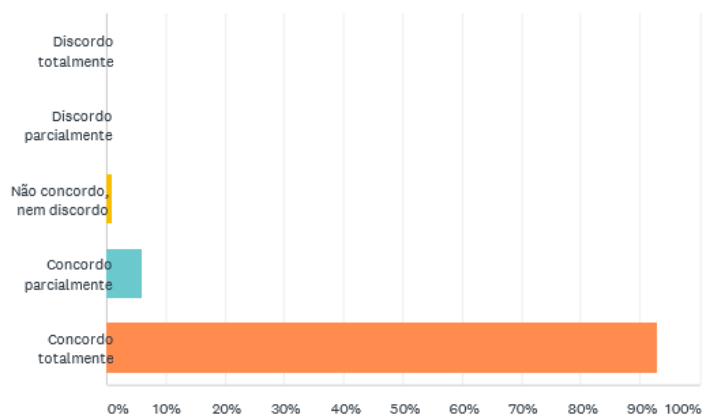
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS
Discordo totalmente	0.00% 0
Discordo parcialmente	0.00% 0
Não concordo, nem discordo	0.00% 0
Concordo parcialmente	14.91% 17
Concordo totalmente	85.09% 97
TOTAL	114

P10 A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria

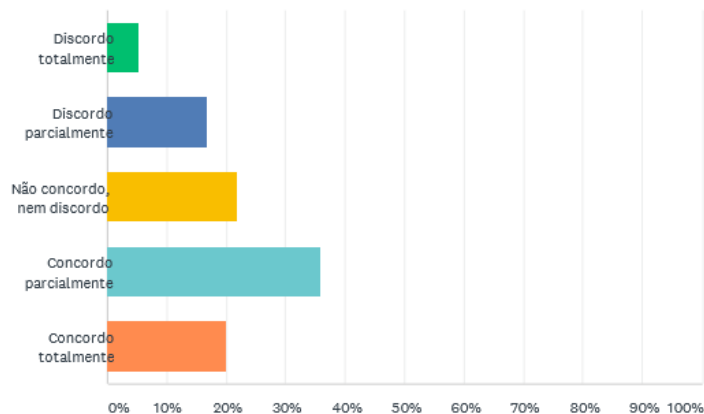
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Discordo totalmente	0.00%	0
Discordo parcialmente	0.00%	0
Não concordo, nem discordo	0.88%	1
Concordo parcialmente	6.14%	7
Concordo totalmente	92.98%	106
TOTAL		114

P12 O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno

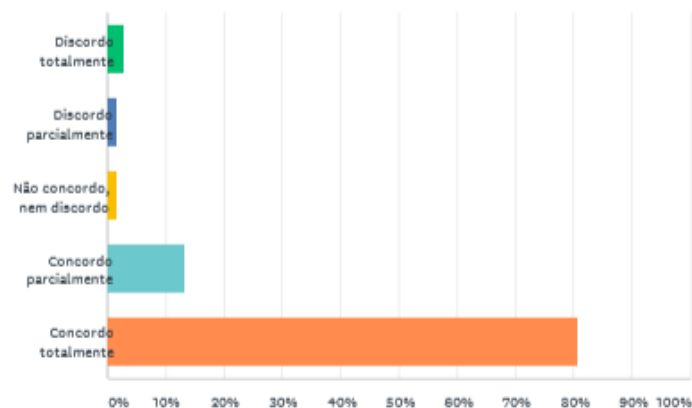
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS
Discordo totalmente	5.26% 6
Discordo parcialmente	16.67% 19
Não concordo, nem discordo	21.93% 25
Concordo parcialmente	35.96% 41
Concordo totalmente	20.18% 23
TOTAL	114

P13 A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno. Entende-se como alta administração: presidência, conselho de administração ou comitê de auditoria.

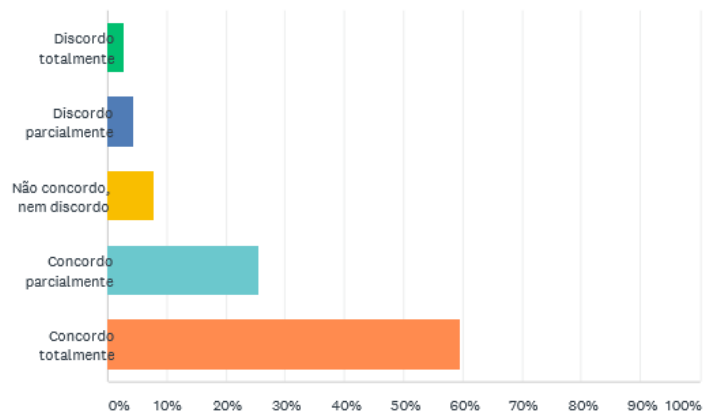
Responderam: 114 Ignoraram: 0



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS
Discordo totalmente	2.63% 3
Discordo parcialmente	1.75% 2
Não concordo, nem discordo	1.75% 2
Concordo parcialmente	13.16% 15
Concordo totalmente	80.70% 92
TOTAL	114

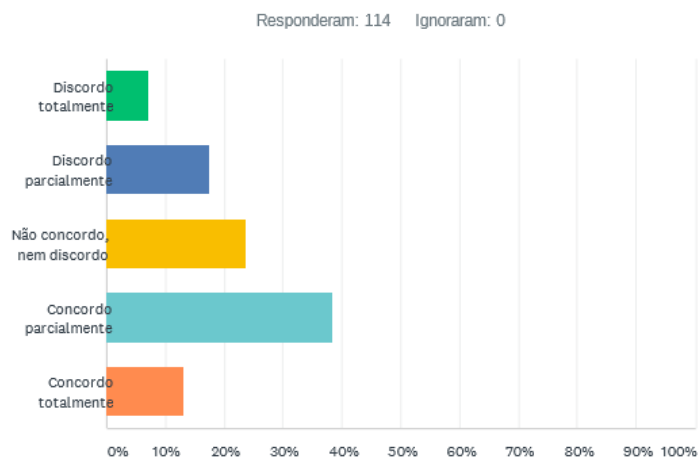
P16 O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno

Responderam: 114 Ignoraram: 0



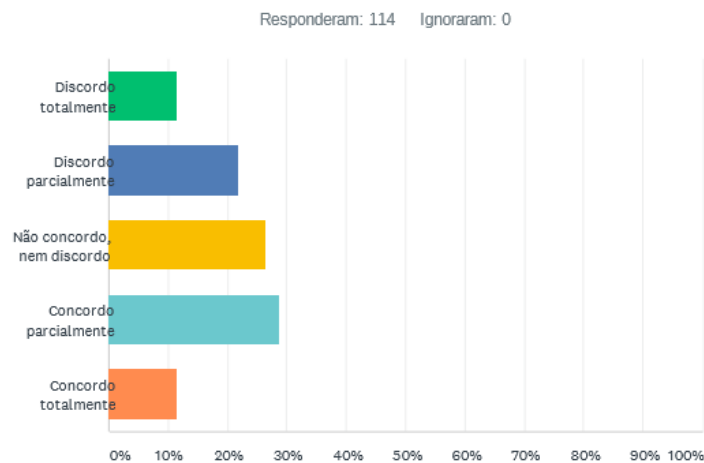
OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Discordo totalmente	2.63%	3
Discordo parcialmente	4.39%	5
Não concordo, nem concordo	7.89%	9
Concordo parcialmente	25.44%	29
Concordo totalmente	59.65%	68
TOTAL		114

P17 A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo



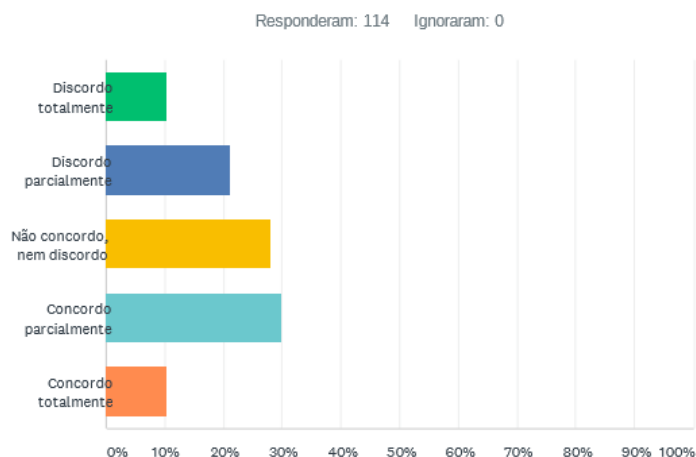
OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Discordo totalmente	7.02%	8
Discordo parcialmente	17.54%	20
Não concordo, nem discordo	23.68%	27
Concordo parcialmente	38.60%	44
Concordo totalmente	13.16%	15
TOTAL		114

P18 A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração



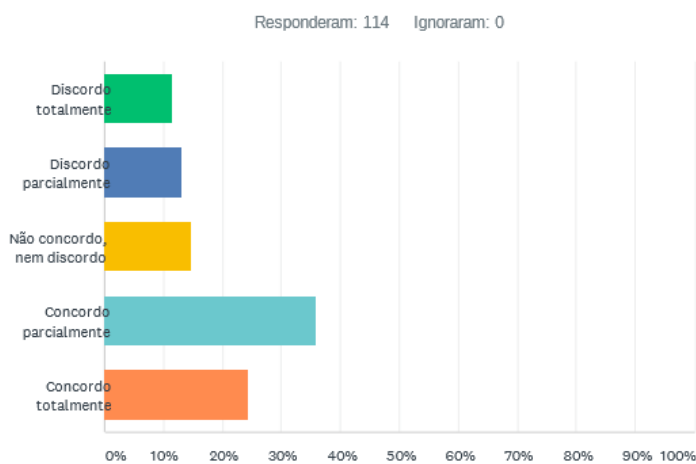
OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Discordo totalmente	11.40%	13
Discordo parcialmente	21.93%	25
Não concordo, nem discordo	26.32%	30
Concordo parcialmente	28.95%	33
Concordo totalmente	11.40%	13
TOTAL		114

P19 A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Discordo totalmente	10.53%	12
Discordo parcialmente	21.05%	24
Não concordo, nem discordo	28.07%	32
Concordo parcialmente	29.82%	34
Concordo totalmente	10.53%	12
TOTAL		114

P20 A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	
Discordo totalmente	11.40%	13
Discordo parcialmente	13.16%	15
Não concordo, nem discordo	14.91%	17
Concordo parcialmente	35.96%	41
Concordo totalmente	24.56%	28
TOTAL		114