

Avaliação de desempenho da auditoria interna: a perspectiva da literatura científica internacional

Fernanda Cristina da Silveira¹
Ademar Dutra²
Graciella Martignago³

RESUMO

Ao se iniciar um estudo sobre Auditoria Interna, verifica-se que grande parte da literatura aborda Auditoria no âmbito de relatórios contábeis, com ênfase na fiscalização de fraudes e punição. Ainda que a busca por diligências seja intrínseca à atividade do auditor, o rol de suas atribuições é muito mais amplo. Neste sentido, faz-se necessário mensurar o desempenho da Auditoria Interna mediante indicadores que compreendam a complexidade e a importância de suas atividades. Dada a relevância do tema, o objetivo principal do presente estudo é levantar e analisar as características dos estudos internacionais acerca de avaliação de desempenho da Auditoria Interna. Para realizar este levantamento, elegeu-se o instrumento *Knowledge Development Process – Constructivist* (Proknow-C). A partir da seleção do portfólio bibliográfico (PB), composto por 21 artigos, foram identificados os seguintes resultados: (i) o periódico “*Auditing: a Journal of Practice & Theory*” como o mais receptivo ao tema; (ii) dos 70 autores, nenhum possui trajetória estabelecida na área, e (iii), o artigo “*Audit quality: insights from the academic literature*” apontado o de maior relevância e reconhecimento científico. Identificou-se, ainda, a partir do PB, que existem literaturas mais abundantes sobre medidas individuais de desempenho do que trabalhos que abordam um sistema de avaliação como um todo. Ainda, as medidas apresentadas pelos autores são mais comumente relacionadas à qualidade da Auditoria, ou seja, sua eficácia, do que aquelas relacionadas à eficiência.

Palavras-chave: Avaliação de Desempenho. Auditoria Interna. Proknow-C.

ABSTRACT

When initiating a study on Internal Audit, it is verified that a great part of the literature approaches Audit in the scope of accounting reports, with emphasis in the fiscalization of frauds and punishment. Although the search for diligences is intrinsic to the activity of the auditor, the role of its attributions is much broader. Therefore, it is necessary to measure the performance of the Internal Audit through indicators that understand the complexity and importance of its activities. Given the relevance of the topic, the main objective of the present study is to raise and analyze the characteristics of the international studies about the performance evaluation of the Internal Audit. To perform this survey, the instrument Knowledge Development Process - Constructivist (Proknow-C) was chosen. From the selection of the bibliographic portfolio (BP), composed of 21 articles, the following results were identified: (i) the journal "Auditing: a Journal of Practic

¹ Mestranda na Universidade do Sul de Santa Catarina – Programa de Mestrado em Administração (PPGA). Endereço: Rua Trajano, 299, Centro, Florianópolis.

² Doutor em Engenharia de Produção (Universidade Federal de Santa Catarina). Professor da Universidade do Sul de Santa Catarina - Programa de Mestrado em Administração (PPGA). Endereço: Rua Trajano, 299, Centro, Florianópolis.

³ Doutora em Administração (Universidade Federal de Santa Catarina). Professora da Universidade do Sul de Santa Catarina - Programa de Mestrado em Administração (PPGA). Endereço: Rua Trajano, 299, Centro, Florianópolis.

e & Theory" as the most receptive to the theme; (ii) of the 70 authors, none has an established trajectory in the area, and (iii), the article "Audit quality: insights from the academic literature", which has the highest relevance and scientific recognition. It has also been identified from the BP that there are more abundant literatures on individual performance measures than studies that approach an evaluation system as a whole. Furthermore, the measures presented by the authors are more commonly related to the Audit quality, that is, its effectiveness, than those related to efficiency.

Keywords: Performance Evaluation. Internal Audit. Proknow-C.

1 INTRODUÇÃO

No momento em que se inicia um estudo sobre Auditoria Interna, verifica-se que grande parte da literatura que trata do referido tema aborda a Auditoria no âmbito de relatórios contábeis, contemplando a fiscalização de fraudes e punição. Ainda que a busca por diligências seja intrínseca à atividade do auditor, o rol de suas atribuições é muito mais amplo. Com o intuito de avaliar, identificar desvios e possibilidades de melhoria, propor aperfeiçoamento dos processos e contribuir, efetivamente, para a evolução do desempenho organizacional e, conseqüentemente, da governança corporativa, a Auditoria Interna representa uma unidade vital para o funcionamento eficaz de uma instituição.

O bom desempenho da Auditoria Interna, portanto, não só resulta em ferramenta de controle e identificação de falhas para os níveis gerenciais, conforme atestam os atores do mercado, como aduz que os processos da instituição são coesos e os resultados apresentados, sólidos. Deste modo, faz-se necessário mensurar o desempenho da Auditoria Interna por meio de indicadores que compreendam a complexidade e a importância de suas atividades. Segundo Ahmad Feizizadeh (2012), a questão principal é identificar de que forma a área de Auditoria Interna de uma empresa pode atuar de modo a ser efetiva como figura estratégica para a governança corporativa. Para o autor, a Auditoria Interna aumenta sua efetividade quando se mantém alinhada, de forma estreita às necessidades dos *stakeholders*; é eficiente em suas operações, em seus processos, bem como no desenvolvimento de suas competências; cumpre as normas relativas à atividade de Auditoria Interna e mede resultados.

Dada a importância do tema, esta pesquisa visa responder à seguinte pergunta: o que a literatura científica internacional apresenta sobre a avaliação de desempenho da Auditoria Interna? Com o condão de responder à referida pergunta, o objetivo principal deste estudo é levantar e analisar as características dos estudos internacionais no que diz respeito à avaliação de desempenho da Auditoria Interna. Para realizar este levantamento, elegeu-se o instrumento *Knowledge Development Process – Construtivist* (Proknow-C).

Esta pesquisa justifica-se devido à importância, à originalidade e à viabilidade (CASTRO, 2006). É importante porque, a partir do levantamento e da análise das publicações acerca do tema, será possível apontar diretrizes para novas pesquisas. Quanto à originalidade, não foi localizado, na literatura pesquisada, estudo que realizasse levantamento bibliográfico atendendo ao instrumento de pesquisa acerca da evolução de conhecimento, bem como sobre a avaliação de desempenho da Auditoria. Por fim, ressalta-se que o estudo é viável, uma vez que se dará pela pesquisa de artigos disponíveis no Portal Capes e pela análise da autora.

Quanto à estrutura, além da seção introdutória, este artigo apresenta, na seção 2, o referencial teórico sobre avaliação de desempenho e sobre Auditoria Interna e, na seção 3, aborda a metodologia da pesquisa e o instrumento *Knowledge Development Process – Construtivist* (Proknow-C). Na seção 4, por sua vez, são apresentadas as características básicas e avançadas da análise bibliométrica e, por fim, a seção 5 traz as considerações finais.

2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Para que uma organização seja eficiente, são necessários o gerenciamento de suas atividades e a medição dos resultados, o que exige do gestor um método de avaliação de desempenho coerente com os objetivos da empresa e com as necessidades dos *stakeholders*. Quanto à conceituação, avaliar o desempenho de uma organização consiste em “atribuir valor aquilo que uma organização considera relevante, em face de seus objetivos estratégicos, caracterizando em que nível de desempenho ela própria se encontra, com vistas à promoção de ações de melhoria” (DUTRA, 2005, p. 28). Em suma, é um processo estruturado que cumpre as etapas de identificar os fatores relevantes para a organização, avaliá-los, mensurar seu desempenho e propor ações para melhoria.

Esse conceito vai ao encontro da definição de Neely, Gregoru e Platts (1995), segundo a qual a avaliação de desempenho é um processo estruturado para quantificar a eficiência e a eficácia da ação. O sistema de avaliação de desempenho, por sua vez, é um conjunto de padrões usados para quantificar, tanto a eficiência quanto a eficácia das ações (NEELY; GREGORU; PLATTS, 1995).

Os referidos processos passaram por significativas mudanças ao longo dos anos. Durante o Período Industrial, o sucesso de uma empresa era medido a partir de sua capacidade de incorporar novas tecnologias e revertê-las para a produção em massa, enquanto os sistemas de controle financeiro tinham o intuito de alocar, de maneira eficiente, o capital financeiro e físico. (KAPLAN; NORTON, 1997). Nestas últimas décadas, com a Era da Informação, a boa administração de recursos financeiros e físicos não é suficiente para atender os objetivos dos *stakeholders*. O acesso e a disseminação da informação transformaram ambientes pouco competitivos em oportunidades para as mais variadas organizações.

Assim, para se manterem competitivas, as organizações traçam planos estratégicos e desenvolvem objetivos que são monitorados utilizando indicadores de desempenho mensuráveis. (ENSSLIN *et al.*, 2017b). A avaliação de desempenho teve seu início na primeira metade do século XX, e era, de maneira geral, associada a controles orçamentários e contábeis. Depois da década de 1950, os indicadores financeiros passaram a ser utilizados, de forma mais intensa. Já, entre os anos de 1960 e 1980, indicadores referentes à qualidade, ao tempo, à flexibilidade e à satisfação do cliente passaram também a fazer parte dos modelos de avaliação de desempenho. (ENSSLIN *et al.*, 2017a). Por conseguinte, se em um primeiro momento os modelos limitavam-se a padrões quantitativos e regulamentares, a partir da década de 1970, surgiram novos paradigmas que exigiram dos tomadores de decisão pensar a organização de forma sistêmica, e não segmentada. (DUTRA, 2005)

Considerando os inúmeros modelos existentes de avaliação de desempenho para a organização como um todo, não há consenso quanto à ferramenta ideal ou os indicadores mais adequados para avaliar o desempenho da área de Auditoria Interna de uma empresa. À vista disso, Knechel *et al.* (2013) ressalta que a percepção de qualidade de Auditoria depende do foco sob o qual se observa o processo, tendo em vista que, considerando que são inúmeros os atores envolvidos, pode-se ver, por meio da lente do usuário, auditor, regulador, sociedade ou outros intervenientes. Desta forma, os indicadores utilizados para mensurar a eficácia e a eficiência da Auditoria também são heterogêneos.

No sentido da eficiência, a *Financial Report Council* do Reino Unido - FRC - desenvolveu um quadro com cinco condutores de qualidade de Auditoria: a cultura dentro de uma empresa de Auditoria; as habilidades e qualidades dos parceiros e equipe de Auditoria; a efetividade do processo de Auditoria; a confiabilidade e utilidade de um relatório de Auditoria; e fatores externos incontrolláveis que afetam a qualidade da Auditoria (KNECHEL *et al.*, 2013). Os autores destacam, ainda, que o processo de avaliação de qualidade da

Auditoria é complexo, visto que seu *output* – o relatório – tem um resultado incerto e não observável, de difícil mensuração.

Ziegenfuss (2000), por sua vez, aborda o desenvolvimento de um departamento de Auditoria Interna, utilizando o método *Balanced Scorecard* (BSC), concebido por Kaplan e Norton (1997). O autor estabelece possíveis indicadores de desempenho para cada uma das quatro perspectivas, quais sejam: finanças, cliente, aprendizado e crescimento e processos internos, que devem ser associados à missão e aos objetivos do departamento de Auditoria Interna.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos da pesquisa apontam o enquadramento metodológico e o instrumento de pesquisa utilizado para efetuar o levantamento e a análise da literatura científica internacional sobre avaliação de desempenho da Auditoria Interna.

3.1 Enquadramento metodológico

No que tange a forma de abordagem do problema, esta pesquisa pode ser classificada como qualitativa, já que visa analisar as características das pesquisas científicas internacionais que trazem o fragmento da literatura referente à avaliação de desempenho da Auditoria Interna, a partir das escolhas da pesquisadora, visando gerar conhecimento, identificar lacunas e apontar potenciais temas para pesquisas futuras (GIL, 2008). Desta forma, ainda que a análise bibliométrica evidencie aspectos quantitativos, as escolhas da pesquisadora, calcadas em uma visão construtivista, caracterizam a abordagem qualitativa.

Quanto ao ponto de vista do objetivo, esta pesquisa enquadra-se como exploratório-descritiva. É exploratória, pois se destina a proporcionar visão geral acerca de determinado fato (GIL, 2008). Por outro lado, tem caráter descritivo porque também objetiva descrever as características do Portfólio Bibliográfico (PB) construído, além de estabelecer relações entre as variáveis (GIL, 2008).

Em relação aos procedimentos técnicos, este estudo se dá com o auxílio de pesquisa bibliográfica, uma vez que é desenvolvido a partir de pesquisas em artigos científicos já elaborados (GIL, 2008), obtidos por meio de consulta à base de dados CAPES. Por fim, considera-se que são utilizados dados primários e secundários. Os dados primários são o resultado das delimitações estabelecidas pela pesquisadora nas buscas das bases de dados; enquanto os dados secundários, por sua vez, advêm do Portfólio Bibliográfico (RICHARDSON, 1999).

O instrumento de intervenção escolhido pela pesquisadora foi o *Knowledge Development Process – Constructivist* (ProKnow-C), detalhado no tópico a seguir.

3.2 *Knowledge Development Process – Constructivist (ProKnow-C)*

A escolha do instrumento de intervenção, *ProKnow-C* - deu-se por se tratar de um processo estruturado para a seleção e a análise da literatura científica. O objetivo principal do *ProKnow-C* é construir conhecimento sobre o tema, a partir das delimitações estabelecidas pelo pesquisador, sob uma ótica construtivista. Este instrumento foi concebido pelo Laboratório Multicritério de Apoio à Decisão (LabMCDA) do Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas da Universidade Federal de Santa Catarina e, desde 1994, aborda o tema da avaliação de desempenho organizacional como instrumento de apoio à decisão, por meio da metodologia Multicritério em Apoio à Decisão – Construtivista (MCDA-C). (DUTRA *et al.*, 2015).

O processo é composto por quatro etapas: (a) seleção de um portfólio de artigos sobre o tema da pesquisa; (b) análise bibliométrica do portfólio; (c) análise sistêmica; e, (d)

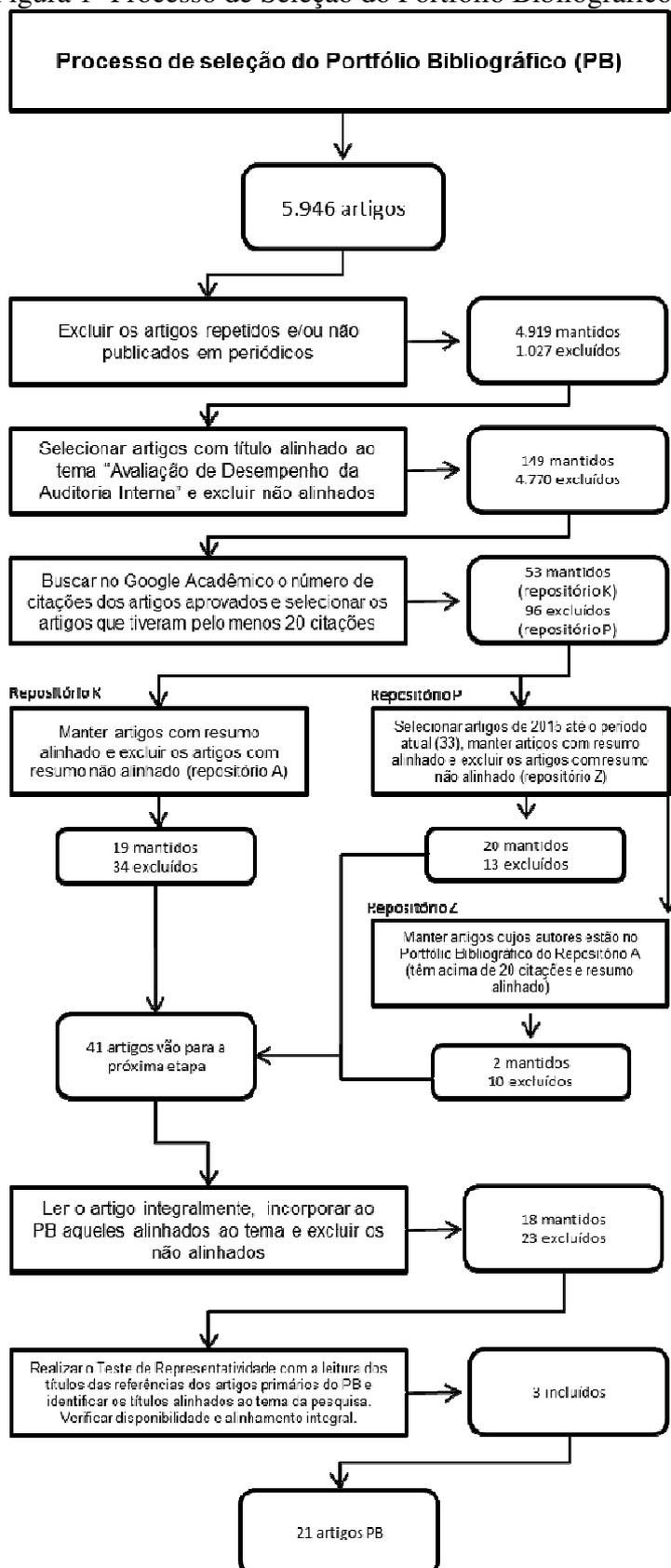
definição da pergunta de pesquisa e objetivo de pesquisa. (ENSSLIN L; ENSSLIN S; PINTO, 2013). Para fins desta pesquisa, foram desenvolvidas as duas primeiras etapas do processo: seleção de um portfólio de artigos sobre o tema da pesquisa e a análise bibliométrica do portfólio.

3.2.1 Procedimentos para coleta de dados

Para o alcance do objetivo desta pesquisa, selecionou-se o Portfólio Bibliográfico (PB) pela combinação de palavras-chave para a busca nas bases de dados selecionadas (primeira etapa do *ProKnow-C*). A busca foi efetuada nas bases Ebsco, ProQuest, Science Direct, Scopus, Web of Science e Wiley, entre 24/05/2017 a 25/05/2017. Como a busca na base Science Direct não gerou resultados, foi desconsiderada para o PB. Não houve delimitação temporal, apenas de idioma (Inglês) e tipo de documento (artigos científicos publicados em periódicos).

Os eixos foram Avaliação de Desempenho (palavras-chave: *performance management, performance measurement, performance evaluation, performance assessment, performance appraisal* e *indicator**) e Auditoria Interna (palavras-chave: *audit**, *internal audit* e *internal control*). Tais palavras-chave resultaram na seguinte expressão booleana: ("*performance management*" OR "*performance measurement*" OR "*performance evaluation*" OR "*performance assessment*" OR "*performance appraisal*" OR "*indicator**") AND ("*audit**" OR "*internal audit**" OR "*internal control**"). Os resultados obtidos na operacionalização da etapa de coleta de dados estão ilustrados na Figura 1, a seguir.

Figura 1- Processo de Seleção do Portfólio Bibliográfico.



Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos resultados do *Proknow-C*.

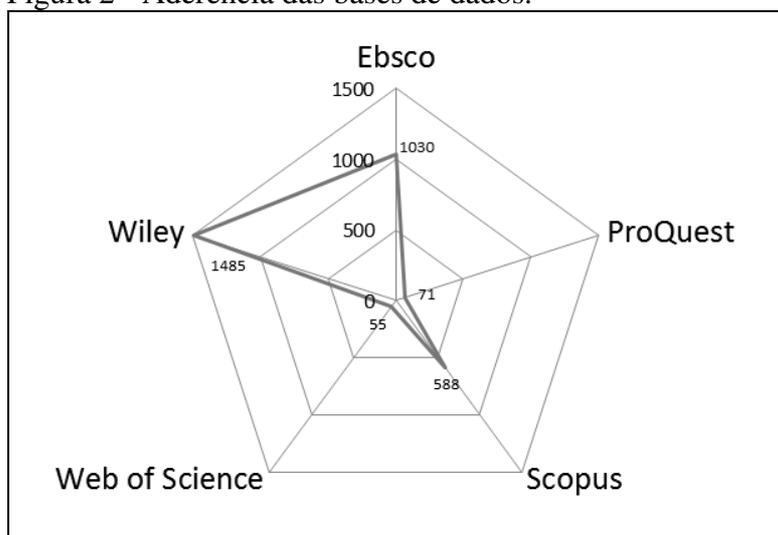
O Processo de Seleção do Portfólio Bibliográfico (PB) teve início com 5.946 artigos, resultado da busca nas bases Ebsco, ProQuest, Scopus, Web of Science e Wiley. Após a RAGC, v.6, n.26, p.1-13/2018

exclusão dos títulos não publicados em periódicos e dos artigos repetidos, restaram 4.919 artigos que tiveram seus títulos analisados. Foram mantidos 149 artigos cujo título estava alinhado com o tema “avaliação de desempenho da Auditoria Interna”.

Na etapa seguinte, foram analisados os artigos no tocante à quantidade de citações no Google Acadêmico, e selecionados 53 artigos que tinham, no mínimo, 20 citações. Para os artigos que não estavam no ponto de corte de 20 citações, verificou-se se eram recentes (2015 até período atual) ou se seus autores figuravam dentre os artigos mais citados. Por fim, 41 artigos foram lidos integralmente, e 21 artigos selecionados para compor o PB.

A aderência das bases de dados consultadas, por sua vez, está representada na Figura 2.

Figura 2 - Aderência das bases de dados.



Fonte: Desenvolvido pelos autores, com base nos resultados do *Proknow-C*.

Observa-se que a base mais representativa foi a Wiley (1485 artigos = 45,98%), e a menos representativa a Web of Science (55 artigos = 1,70%).

3.2.2. Procedimentos para análise de dados

Concluída a etapa de seleção, o PB é composto por 21 artigos. Destes, 18 passaram pelas etapas de leitura de título, delimitação de número mínimo de citações, leitura do resumo e leitura do artigo integral, enquanto os outros 3 foram selecionados a partir das referências bibliográficas do primeiro conjunto. A análise e interpretação dos artigos que compõem o PB foram feitas pela realização das etapas de análise bibliométrica e sistêmica do ProKnow-C. Conforme exposto anteriormente, esta pesquisa se ateve às duas primeiras etapas do processo: seleção do portfólio e análise bibliométrica.

4 RESULTADOS

A análise bibliométrica tem a finalidade de gerar conhecimento ao pesquisador sobre o tema em questão (ENSSLIN L; ENSSLIN S; PINTO, 2013). Nesta pesquisa, três perspectivas foram consideradas para a análise bibliométrica de variáveis básicas: reconhecimento científico dos artigos, autores de maior destaque e relevância dos periódicos. As variáveis avançadas, por sua vez, foram analisadas a partir da observação nos artigos de três categorias macro formatadas por Neely, Gregory e Platts (1995), quais sejam: medidas individuais de desempenho, conjunto de medidas de desempenho e relação entre o sistema de avaliação de desempenho e o ambiente.

4.1 Análise bibliométrica: características básicas

Neste tópico são apresentadas as características dos artigos que fazem parte do PB e de suas referências. O PB, composto por 21 artigos, pode ser observado no Quadro 1, abaixo.

Quadro 1 - Dados principais dos artigos do PB.

Ordem / Cód.	Autores	Título do artigo	Periódico	Ano	Nº citações
1	Bik, O. and R. Hooghiemstra	The Effect of National Culture on Auditor-in-Charge Involvement	Auditing: a Journal of Practice & Theory	2017	2
2	Boghean, F	Indicators that can be used to measure performance in the internal auditing activities	The USV Annals of Economics and Public Administration	2016	0
3	Brown, V. L., J. L. Gissel and D. Gordon Neely	Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors	Managerial Auditing Journal	2016	0
4	Brown, Paul R.	Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions	Journal of Accounting Research	1983	156
5	Christensen, B. E., S. M. Glover, T. C. Omer and M. K. Shelley	Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors	Contemporary Accounting Research	2016	28
6	Desai, V., R. W. Roberts and R. Srivastava	An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions	Contemporary Accounting Research	2010	52
7	Dominic, S. B. S. and M.-B. Nonna	The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation	Managerial Auditing Journal	2011	136
8	Feizizadeh, A	Strengthening internal audit effectiveness	Indian Journal of Science and Technology	2012	24
9	Johansen, T. R. and J. Christoffersen	Performance Evaluations in Audit Firms: Evaluation Foci and Dysfunctional Behaviour	International Journal of Auditing	2017	0
10	Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik and U. K. Velury	Audit Quality: Insights from the Academic Literature.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2013	184
11	Laitinen, E. K. and T. Laitinen	A probability tree model of audit quality	European Journal of Operational Research	2015	5
12	Lariunina, E. V. and I. A. Slobodnyak	Theoretical and methodical basis for audit activity standardization	Mediterranean Journal of Social Sciences	2015	0
13	Lenz, R., G. Sarens and K. D'Silva	Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff	International Journal of Auditing	2014	20
14	Manea, L. and C. TeiuŞanu	New Perspectives in Evaluating Internal Audit Performance	Valahian Journal of Economic Studies	2015	0
15	McKnight, C. A. and W. F. Wright	Characteristics of relatively high-performance auditors	Auditing	2011	31
16	Nehme, R.	Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output	Managerial Auditing Journal	2017	0
17	Rupšys, R.	Practical Aspects of the Integration of Internal Audit Activity Measures	Kaunas University of Technology, Faculty of Economics & Management	2007	3
18	Rupsys, R. and V. Boguslauskas	Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence	Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics	2007	26
19	Seminogovas, B. and R. Rupšys	Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC	Management of Organizations: Systematic Research	2006	8
20	Hun-Tong Tan, Terence Bu-Peow Ng, and Bobby Wai-Yeong Mak	The Effects of Task Complexity on audit performance: the impact of accountability and knowledge	Auditing: a Journal of Practice & Theory	2002	64
21	Douglas E. Ziegenfuss	Developing an internal auditing department balanced scorecard	Managerial Auditing Journal	2000	53

Fonte: Desenvolvido pelos autores, com base nos resultados do *Proknow-C*.

Quanto ao reconhecimento científico, o artigo “*Audit quality: insights from the academic literature*”, dos autores W. Robert Knechel, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik e Uma K. Velury destaca-se pelo maior número de citações (184). O segundo artigo mais citado (156 citações) foi “Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions”, do autor Paul R. Brown.

O autor Robert Knechel leciona atualmente na Universidade da Flórida, instituição de educação superior mais antiga dos Estados Unidos, e é Diretor do Centro para Pesquisa Internacional em Contabilidade e Auditoria. Já atuou em empresas como KPMG e Ernst & Young nas áreas de Auditoria e Contabilidade e possui mais de 100 artigos publicados sobre o tema. O autor Gopal V. Krishnan também é pesquisador, possui diversas publicações científicas e atua como professor na área de Contabilidade, na Kogod School of Business, na American University, em Washington D.C. Ambos, portanto, são autores considerados prolíficos na área de Auditoria.

Os demais autores, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik e Uma K. Velury, também atuam na área de ensino e pesquisa. Apesar de contarem com menos publicações do que os dois primeiros, também são considerados prolíficos na área de Auditoria e Contabilidade por sua trajetória. Todos os autores são contadores com título de pós-Doutores.

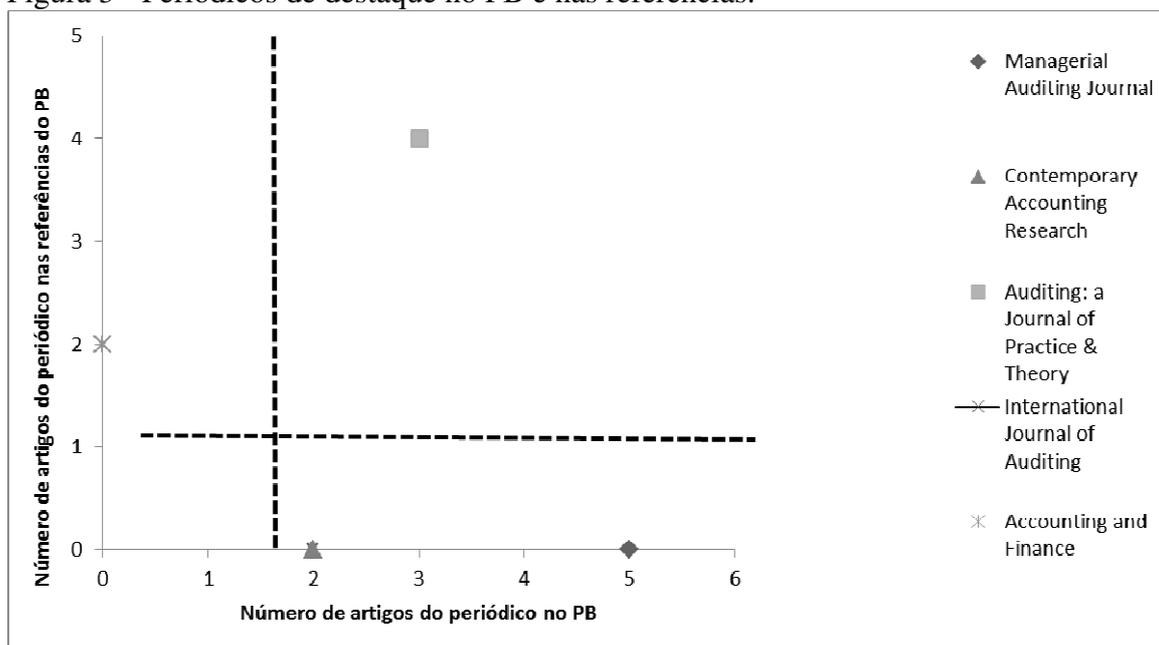
Ressalta-se, entretanto, que os cinco autores podem ser considerados profícuos no tema de Contabilidade e Auditoria, mas não no âmbito de Avaliação de Desempenho da Auditoria Interna. Durante esta pesquisa, tanto na seleção do PB, quanto na análise das publicações dos 5 autores do artigo mais citado, foi encontrado um grande número de trabalhos científicos que abordam a Auditoria Contábil e a qualidade de Auditoria – geralmente de relatórios contábeis ou mediante indicadores de qualidade – mas não foi localizado nas bases acessadas um número satisfatório de artigos que abordassem a Avaliação de Desempenho da Auditoria Interna.

Rolandas Rupsys, considerado o autor de maior destaque, teve o maior número de artigos no PB (3). Lituano, Rolandas é Mestre em Administração e pós-Doutor em Ciências Sociais pela Kaunas University of Technology (Lituânia). Seus artigos selecionados para o PB tratam, de forma específica, da Avaliação de Desempenho de Auditoria Interna: “Aspectos práticos da integração das medidas da atividade de Auditoria Interna”, “Mensuração do desempenho da Auditoria Interna: evidência empírica” e “Criando mapas estratégicos para atividades de Auditoria Interna no contexto do BSC”. Entretanto, vale ressaltar, que apenas um dos artigos foi incluído pelo número de citações (26); os outros dois foram incluídos no PB por estarem diretamente ligados ao tema da pesquisa. Desta forma, não é possível afirmar que o autor possui linha de pesquisa consolidada em Avaliação de Desempenho de Auditoria Interna.

Considerando o conjunto de autores do PB e das referências do PB, com título alinhado ao tema, o autor Robert Knechel, um dos responsáveis pelo artigo de maior destaque do PB, foi citado duas vezes. O professor Tan Hun Tong, por sua vez, também foi citado duas vezes. Ele leciona na Nanyang Business School, em Singapura, é PhD pela Universidade de Michigan e suas pesquisas são voltadas, principalmente, à área de Contabilidade. Não foi possível observar neste PB, portanto, autor que possa ser considerado destaque no tema de Avaliação de Desempenho da Auditoria Interna.

O terceiro e último aspecto observado, por intermédio da análise bibliométrica, foi a receptividade dos periódicos em relação ao tema pesquisado. A Figura 3 apresenta o resultado do cruzamento dos periódicos do PB e das referências do PB com título alinhado ao tema.

Figura 3 - Periódicos de destaque no PB e nas referências.



Fonte: Desenvolvido pelos autores, com base nos resultados do *Proknow-C*.

Observa-se que os dois periódicos científicos de maior destaque foram “*Auditing: a Journal of Practice & Theory*”, com 3 publicações no PB e 4 nas referências do PB, e o “*Managerial Auditing Journal*”, que conta com 5 artigos no PB. Os periódicos “*Contemporary Accounting Research*” e o “*International Journal of Auditing*” possuem 2 artigos no PB, enquanto o “*Accounting and Finance*” possui 2 artigos nas referências do PB.

Os dois periódicos de maior destaque são da área de Auditoria. A “*Auditing: a Journal of Practice & Theory*” é uma revista norte-americana, com publicação anual, cujo objetivo é promover conhecimento sobre a teoria e a prática da Auditoria Interna e Externa. A revista “*Managerial Auditing Journal*”, cujo editorial é canadense, é vinculada à Emerald Group Publishing, do Reino Unido. Dentre os demais periódicos, foi observado grande número de revistas da área de Contabilidade.

4.2 Análise bibliométrica: características avançadas

As características avançadas da análise bibliométrica foram levantadas com base nas três categorias macro fundamentadas por Neely, Gregory e Platts (1995), as quais examinam os sistemas de avaliação de desempenho sob três níveis: medidas individuais de desempenho, conjunto de medidas de desempenho (o sistema de avaliação de desempenho como uma entidade) e relação entre o sistema de avaliação de desempenho e o ambiente no qual ele funciona.

O Quadro 2 mostra a análise dos artigos a partir das três lentes de Neely, Gregory e Platts (1995).

Quadro 2 - Análise dos artigos a partir das três dimensões de Neely.

Artigo	O sistema/ferramenta de avaliação de desempenho desenvolvido/utilizado pode ser examinado por meio dos níveis:		
	Medidas individuais de desempenho	Conjunto de medidas de desempenho (Sistema de AD como uma entidade)	Relação entre o Sistema de AD e o Ambiente
The Effect of National Culture on Auditor-in-Charge Involvement	SIM	NÃO	NÃO
Indicators that can be used to measure performance in the internal auditing activities	SIM	NÃO	NÃO
Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors	SIM	NÃO	NÃO
Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions	SIM	NÃO	NÃO
Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors	SIM	NÃO	NÃO
An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions	SIM	SIM	NÃO
The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation	SIM	NÃO	NÃO
Strengthening internal audit effectiveness	NÃO	NÃO	NÃO
Performance Evaluations in Audit Firms: Evaluation Foci and Dysfunctional Behaviour	SIM	NÃO	NÃO
Audit Quality: Insights from the Academic Literature.	SIM	NÃO	NÃO
A probability tree model of audit quality	SIM	SIM	SIM
Theoretical and methodical basis for audit activity standardization	NÃO	NÃO	NÃO
Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff	SIM	NÃO	NÃO
New Perspectives in Evaluating Internal Audit Performance	SIM	NÃO	NÃO
Characteristics of relatively high-performance auditors	SIM	NÃO	NÃO
Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output	SIM	NÃO	NÃO
Practical Aspects of the Integration of Internal Audit Activity Measures	SIM	NÃO	NÃO
Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence	SIM	NÃO	NÃO
Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC	SIM	SIM	SIM
The Effects of Task Complexity on auditor performance: the impact of accountability and knowledge	SIM	NÃO	NÃO
Developing an internal auditing department balanced scorecard	SIM	SIM	SIM

Fonte: Desenvolvido pelos autores, com base nos parâmetros de análise estabelecidos por Neely (1995).

Segundo Neely, Gregory e Platts (1995), uma medida de desempenho pode ser caracterizada como o processo de quantificar a eficiência e a eficácia de uma ação. Considerando o total de 21 artigos no PB, apenas dois artigos, classificados como teóricos, não apresentavam medidas individuais de desempenho. Desta forma, 90,47% dos artigos do PB abordaram, ao menos, uma medida individual de desempenho para a Auditoria Interna.

Quanto à segunda lente, Neely, Gregory e Platts (1995) explica que um sistema de avaliação de desempenho pode ser definido como um conjunto de padrões cujo objetivo é avaliar a eficácia e a eficiência de uma ação. No PB, apenas quatro artigos (19,04%) apresentaram um sistema de avaliação de desempenho. Destes, três deles (14,28%) trataram este sistema também sob a égide do ambiente no qual está inserido (interno ou externo).

Com esta análise, foi possível observar que há literaturas mais abundantes sobre medidas individuais de desempenho do que artigos que abordem um sistema de avaliação como um todo. Verificou-se, ainda, que as medidas apresentadas pelos autores são mais comumente relacionadas à qualidade da auditoria, ou seja, sua eficácia, do que as medidas relacionadas à eficiência.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo levantar e analisar as características dos estudos internacionais acerca da avaliação de desempenho da Auditoria Interna, utilizando como instrumento *Knowledge Development Process – Constructivist* (Proknow-C), com base em critérios de apreciação construídos pela pesquisadora. Neste sentido, por intermédio da seleção do PB de 21 artigos e a análise de suas características bibliométricas básicas e avançadas, foi possível atender o objetivo proposto pela pesquisa.

A análise bibliométrica de variáveis básicas revelou que, no PB levantado, há autores prolíficos nos estudos voltados à Auditoria, como Robert Knechel, mas não foram localizados autores com linhas de pesquisa consolidadas em Avaliação de Desempenho de Auditoria Interna. O autor com maior número de artigos no PB, Rolandas Rupsys, apesar de ter alguns artigos sobre o tema, ainda não tem seu trabalho disseminado na comunidade acadêmica de forma que possa ser considerado referência no assunto.

Quanto aos periódicos, o “*Auditing: a Journal of Practice & Theory*” e o “*Managerial Auditing Journal*” foram os de maior destaque. Observou-se, ainda, que grande parte das publicações que tratam de medidas de desempenho para a Auditoria é voltada para a Auditoria Contábil.

A análise bibliométrica de variáveis avançadas, por sua vez, ratificou a suspeita inicial de que não há consenso quanto à ferramenta ideal ou os indicadores mais adequados para avaliar o desempenho da área de Auditoria Interna. A maior parte dos artigos tratava de medidas individuais e “ensimesmadas”, ou seja, poucos autores trataram de um sistema de avaliação de desempenho que abrangesse as diversas nuances e complexidade do tema. Desta forma, observa-se uma lacuna para ser abordada em outras pesquisas.

Como limitações deste trabalho, apontam-se: (i) a pesquisa bibliográfica foi restrita às bases Ebsco, ProQuest, Science Direct, Scopus, Web of Science e Wiley, a artigos em língua inglesa e publicação em periódicos acadêmicos; (ii) a escolha dos artigos por título, resumo e leitura integral, bem como sua análise quanto às variáveis investigadas foram realizadas a partir da interpretação dos pesquisadores.

Por fim, sugere-se para trabalhos futuros: (i) ampliação da pesquisa para outras bases de dados, idiomas e tipos de documentos, como livros; (ii) o desenvolvimento de trabalhos que possam conceber um método de avaliação de desempenho para a Auditoria Interna, tendo em vista a importância do tema e a necessidade de mensurar os resultados da área para que se possa gerir o setor de maneira adequada e sustentável.

REFERÊNCIAS

CASTRO, C. M. **A prática da pesquisa**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

DUTRA, A. Metodologias para avaliar o desempenho organizacional: revisão e proposta de uma abordagem multicritério. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v 1, p. 25-56 2005.

DUTRA, Ademar et al. The construction of knowledge from the scientific literature about the theme seaport performance evaluation. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 64, n. 2, p. 243-269, 2015.

ENSSLIN, Leonardo et al. BPM governance: a literature analysis of performance evaluation. **Business Process Management Journal**, v. 23, n. 1, p. 71-86, 2017a.

ENSSLIN, Leonardo et al. Seaport-performance tools: an analysis of the international literature. **Maritime Economics & Logistics**, p. 1-16, 2017b.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; PINTO, H. M. Processo de investigação e análise bibliométrica: avaliação da qualidade dos serviços bancários. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 17, n. 3, p. 325-349, 2013.

FEIZIZADEH, A. Strengthening internal audit effectiveness. **Indian Journal of Science and Technology**, v. 5, n. 5, p. 2777-2778, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KNECHEL, W. R.; KRISHNAN, G. V.; PEVZNER, M.; SHEFCHIK, L. B.; VELURY, U. K. Audit quality: insights from the academic literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 32, p. 385-421, 2013.

NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 15, n. 4, p. 80-116, 1995.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

RUPSYS, R. Practical aspects of the integration of internal audit activity measures. **Economics & Management**, p. 108-113, 2007.

ZIEGENFUSS, D. E. Developing an internal auditing department balanced scorecard. **Managerial Auditing Journal**, v. 15, n. 1/2, p. 12-19, 2000.