

A Percepção dos Auditores e dos Auditados sobre o Trabalho da Auditoria Interna em uma Empresa Estatal Federal

Perceptions of Auditors and Audited on the Work of Internal Auditing in a Federal State Enterprise

Francisco Ferreira Diniz¹
Émerson Nogueira Sales²

RESUMO

A atividade de auditoria interna tem como foco principal o assessoramento à empresa para a eficiência, eficácia e economicidade. Partindo das afirmações de Attie (2012) que, geralmente, as atividades da auditoria interna repousavam muito mais em aspectos policiaescos do que em contribuições de melhorias, e de que a auditoria interna tem sofrido um processo de transformação e especialização ao longo do tempo, passando de uma atitude detetivesca e punitiva para uma atitude técnica e de auxílio à empresa nos dias atuais, essa pesquisa objetivou responder se, na percepção dos auditores e auditados, houve uma evolução quanto à postura da auditoria interna e se há uma real parceria. Questionou-se tanto auditores como auditados acerca da relação, postura, contribuição e capacitação dos auditores para o exercício da atividade, e a pesquisa revelou, por meio de questionário com perguntas diretas e escala Likert, que 27,5% dos auditados ainda enxergam os auditores como opositores e fiscalizadores, e apenas 9,2% consideram os auditores como parceiros. A pesquisa, também, revelou que há um alto grau de desmotivação entre os auditores e a inexistência de plano de carreira e de desenvolvimento. Entretanto, fatores positivos foram identificados, como a independência e o acesso às áreas, confirmando a existência das melhores práticas sobre a atividade, disseminadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil e pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, e que, normalmente, os auditados veem a área de auditoria interna como algo útil para a empresa.

Palavras-chave: Auditoria interna; Relação entre auditores e auditados; Motivação dos auditores internos.

ABSTRACT

The activity of internal audit has as its main focus to advise the company towards efficiency, effectiveness and cost-effectiveness. Based on the Attie (2012) statements that, normally, internal audit activities rested much more on authoritarian aspects than on improvements, and that internal audit has passed through a transformation and specialization process along the years, from a vigilant and punitive attitude to a technical attitude, which is also cooperative to the company in the present day, this research aimed at answering whether in the auditors and audited perceptions there was an evolution regarding the internal audit posture and if there is a real partnership. Both auditors and audited were questioned about the relationship, posture,

¹ Mestrando em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Álvares Penteado. Especialista em Auditoria (FECAP) e em Gestão Pública (UTFPR). Endereço: Largo São Francisco, 19 - Sé - CEP: 01005-010 – São Paulo – SP. E-mail: ffdiniz3@gmail.com - Telefone: (11) 3272- 2222.

² Mestre em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Álvares Penteado. Especialista em Perícia Contábil (FECAP) e em Contabilidade e Finanças (UFPR). Endereço: Largo São Francisco, 19 - Sé - CEP: 01005-010 – São Paulo – SP. E-mail: emerson.sales@fecap.br - Telefone: (11) 3272-2222.

contribution, and qualification of the auditors to carry out the activity. The research revealed, through a questionnaire with direct questions and Likert scale, that 27.5% of audited see the auditors as opponents and inspectors and only 9.2% consider them as partners. Yet, the research revealed that there is a high degree of demotivation among the auditors and a lack of career and development plan. Despite this, positive factors were identified, such as the independence and access to the companies' areas, confirming the existence of the best practices on the activity, disseminated by the Institute of Internal Auditors of Brazil and by the Brazilian Institute of Corporative Governance and that audited in general see the area of Internal Audit as something useful for the company.

Keywords: Internal audit; Relationship between auditors and auditee; Motivation of internal auditors.

1 INTRODUÇÃO

A Auditoria Interna – AI é a área composta por profissionais capacitados que devem possuir coletivamente os conhecimentos, as habilidades e outras competências, e tem como propósito fornecer serviços independentes e com objetivos de asseguarção para adicionar valor para as organizações. Ela auxilia a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA) (2015). Mendes (1996), afirmava que eram recorrentes as discussões sobre qual deveria ser o papel da AI: se fiscalizadora ou de assessoria, respondendo que a postura moderna da AI pressupõe que ela deve ser uma assessoria qualificada, da qual a administração se vale para ter uma visão sistemática de sua organização, e que a AI deve estar comprometida com os resultados finais.

Lisboa (1997) diz que uma vez que cada pessoa apresenta seu próprio conjunto de crenças e valores, com comportamento e objetivos diferenciados, podem surgir conflitos nos relacionamentos existentes no seio da sociedade e a ética pode evitar ou resolver tais conflitos e orientar para a condução dos trabalhos de forma a manter a independência e assegurar o resultado adequado no âmbito do relacionamento. Castro (2010), afirma que uma definição para explicar o conceito de ética é que o profissional deve cumprir as atribuições designadas para sua profissão e aplicá-las em seu trabalho no dia a dia, adotando e praticando gestos e ações coerentes com suas finalidades profissionais, de forma a não discriminar, nem privilegiar e tampouco se beneficiar de alguma forma, mesmo que singela, de algo que não esteja no escopo da sua atribuição.

Castro (2010), Attie (2012) também afirmam que o auditor interno deve adotar comportamento ético, ter cautela e zelo profissional no exercício de suas atividades e manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade no seu trabalho e no julgamento de suas conclusões. Além da preocupação com as conclusões, o entendimento é ampliado quando se tem a revelação de que no passado a auditoria tratava dos aspectos de forma a certificar-se de que haviam desfalques e apropriações indevidas, por isso, de uma forma geral, as atividades da AI repousavam muito mais em aspectos policiaescos do que propriamente em apoio.

Assim, foi possível desenvolver a linha de raciocínio e abordagem desta pesquisa, alinhando com as afirmações de Attie (2012) que de forma geral, as atividades da auditoria interna repousavam muito mais em aspectos policiaescos do que, propriamente, em contribuições de melhorias, e de que a auditoria interna tem sofrido processo de transformação e especialização ao longo do tempo, passando de uma atitude detetivesca e punitiva para uma atitude técnica e de auxílio à empresa nos dias atuais.

Esta pesquisa pretende identificar e evidenciar a percepção acerca da postura dos auditores em uma empresa estatal federal e se a AI apresenta uma abordagem mais de parceria e de consultoria e, também, se guardam simetria com as teorias. Pretende, ainda, evidenciar se houve alguma mudança de postura nos últimos anos (conforme afirma Attie) que possa ter sido percebida pelos próprios auditores e auditados. Assim, como objetivo geral a pesquisa busca identificar a percepção dos auditores internos e dos auditados sobre o trabalho da auditoria interna, principalmente, quanto à postura dos auditores durante a abordagem prévia, durante a realização da auditoria e nos trabalhos de acompanhamento de planos de ação, bem como a postura dos auditores frente aos auditados e a percepção dos procedimentos e da capacitação dos auditores. A questão de pesquisa é: na percepção dos auditores e auditados houve evolução quanto a postura da AI e há alinhando com o sentido de parceria?

Justifica-se a pesquisa em razão da relevância da AI como elemento importante na composição da Governança Corporativa e como área essencial para a garantia dos Controles Internos, da aderência aos processos e da salvaguarda dos ativos. Ao considerar isto a pesquisa traz para discussão um ponto de vista inovador e fundamental para o sucesso dos trabalhos da área de auditoria, que é a relação entre auditado e auditor, além dos resultados e acompanhamento dos planos de ação e das melhorias de processos. Assim, a pesquisa contribui no âmbito acadêmico e profissional por discutir e evidenciar estes pontos e pode servir como sugestão para outras empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria Interna

Existem três modelos para AI: com funcionários próprios, terceirizados em parte ou totalmente terceirizados. Na maioria das empresas a AI é realizada por profissionais próprios, vinculando-se pela sua pessoalidade, assiduidade, dependência financeira e subordinação. Principalmente este último item remete à atenção para um conflito e risco de perda da independência do auditor. Para mitigar isto pressupõem-se que a auditoria não deve se reportar hierarquicamente a níveis intermediários e sim ao nível mais alto existente, evitando conflitos de interesses (Deloitte, 2016). O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2015), ao considerar que a AI tem a responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações, afirma que os administradores são beneficiados pelos controles e atuação ativa da AI. Araújo (2008) diz que além de informações contábeis, a AI preocupa-se também com os aspectos operacionais do dia a dia e das tarefas do cotidiano, selecionando-as de acordo com sua relevância e graus de risco e, ainda, a auditoria operacional abarca os três “E” de economicidade, eficiência e eficácia.

A AI tem como principais atividades: examinar, corrigir, ajustar e certificar, e estas ações alinham-se à ideia de que se aplicam nos processos, nos fatos contábeis e nos atos administrativos, mesmo aqueles que ainda não se materializaram em fatos contábeis (Attie, 2012). Entende-se que este conjunto deve permitir ao auditor a operacionalização do seu trabalho de forma a garantir os objetivos de maneira natural. Segundo Castro (2010) a palavra auditoria tem sua origem do latim *audire*, que significa ouvir e ao fazer isto pode identificar informações úteis para seu trabalho. Na prática a AI tem por função básica avaliar a adequação e eficácia dos controles internos e a qualidade do desempenho da organização, funcionando como um controle gerencial para a alta administração, medindo e avaliando os demais controles. Acrescenta que, seja a auditoria interna privada ou governamental, ela tem por missão básica assessorar a administração no desempenho de suas funções. Na Tabela 1

apresentam-se três visões: da teoria, da normatização e da regulação governamental, que por sua vez interessa a esta pesquisa por ser realizada em campo de estudo similar:

Tabela 1

Objetivos da auditoria interna

Constructos teóricos	Norma profissional	Regulamentação
AI é uma atividade de avaliação independente, para revisão das operações que tenham impactos e gerem informação de âmbito contábil, financeiro, fiscal etc. O objetivo é a formação de opinião a respeito de critérios, procedimentos, métodos e quantificação, racionalização de custos e fornecer subsídios para as decisões com informações seguras. Os resultados assessoram a administração, tornando a AI um processo de verificação e avaliação. Consiste em prestar assistência à administração, com análises, avaliações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas (Mendes, 1996; Carvalho, 2003; Attie, 2012; Silva, 2013)	AI compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações, controles internos e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração no cumprimento de seus objetivos. A atividade da AI está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades (CFC, 2003)	AI é uma unidade de assessoramento da própria organização, vinculada à alta administração, que tem sob sua responsabilidade a avaliação das operações contábeis, financeiras, operacionais e de outras naturezas, incluindo-se a de medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles da organização. É o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais. É o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar uma situação para determinar a extensão, evidenciar e relatar os resultados dessa avaliação. (TCU, 2010, 2011; Oliveira et al. (2011)

Fonte: adaptado pelos autores.

Pode-se verificar que em todas as três esferas, guarda-se simetria com os principais fundamentos da AI, destacando-se as atividades de análise, verificações, avaliações, testes e checagens de informações e de fatos contábeis e atos administrativos, sempre com os objetivos de eficiência, eficácia e economicidade. Outra recorrência é a ideia de que a auditoria interna tem o papel de assessoramento à organização, devendo, portanto, preocupar-se com a qualidade e a tempestividade da informação que pode assessorar a administração na tomada de decisões ou simplesmente na certificação da conformidade dos seus processos. Também a ideia do aperfeiçoamento da gestão, seja ela pública ou privada, encontra guarida nos objetivos da AI, de assessoramento para o aperfeiçoamento da gestão.

2.2 Papel da Auditoria Interna nas Organizações

Como instituição dentro das empresas, Castro (2010) assegura que após a fundação do *Institute of Internal Auditors*, a AI passou a ser vista de maneira diferente, passando de um corpo de funcionários quase sempre subordinados à contabilidade, pouco a pouco, a ter um

enfoque de controle administrativo. O seu campo de ação funcional foi estendido para todas as áreas da empresa e, para garantir sua total independência, passou a ter subordinação direta à alta administração. Corroborando com isto a Resolução n. 02/2010 da CGPAR afirmando, entre outros, que os órgãos responsáveis pela direção das empresas poderão fazer uso da AI como espécie de órgão de assessoria quanto ao gerenciamento de riscos da empresa (CGPAR, 2010).

Com a visão da necessidade de aprimoramento dos controles internos e do *accountability*, a Lei Sarbanes-Oxley estabeleceu sanções para coibir procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por empresas do mercado norte-americano e criaram regras e consequentemente aumento da responsabilidade dos executivos na emissão e divulgação de relatórios financeiros, também dando mais ênfase no uso de controles internos mais rígidos (Borgerth, 2012). Significando maior necessidade de verificações e aí entra em cena a AI com maior ênfase e amplitude em seus trabalhos. Nesse sentido, Attie (2012) diz que tendo em vista fortalecer a base da auditoria, ela atua organizacionalmente em nível de assessoria. Ainda sobre o papel da AI, tem-se que ela se encontra em plena evolução para se adaptar às exigências do mercado, cujo desafio é deixar para trás a função antiga de fiscalização para assumir uma nova função, proativa, de consultoria (Dias, 2012). Fica evidente que há unanimidade na teoria e nos conceitos mais modernos de que a AI tem função de assessoramento, sem deixar de exercer as funções típicas de auditoria. Desta forma, cercado-se das ferramentas de trabalho os auditores têm ligação direta com a continuidade das organizações, de forma mais adequada e alinhada aos seus objetivos estratégicos e também operacionais, pois pode-se concluir que a AI participa direta e indiretamente da organização, com mais ou menos foco em determinados processos do negócio, sejam privados ou públicos.

2.3 O Trabalho do Auditor e suas Contribuições

Attie (2012) afirma que a AI exige pessoal especializado, treinado e capacitado, com conhecimentos apurados em todos os setores da empresa. Além disso, exige que seja uma pessoa com visão suficiente para, com bom senso, poder medir o que está a sua volta e o que virá no futuro. Complementando esta ideia da qualificação ou perfil, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012), afirmam que os auditores devem capacitar-se para executar, entre outras tarefas, procedimentos relacionados à divulgação financeira, à avaliação da eficácia de operações e do controle correspondente, testes de fraude e avaliação da eficácia do controle interno, do cumprimento da legislação, da regulamentação e das políticas de informação e segurança.

Uma das maiores preocupações para a elaboração dos trabalhos de AI é o risco da perda da independência, e quanto a isto Almeida (1996) afirma que, sendo o auditor interno um empregado da empresa, não deve estar subordinado àquele cujo trabalho examina. Nesse sentido, vale citar que as normas do TCU (2011) reconhecem que cabe à administração a responsabilidade pela criação e manutenção de controles internos, limitando-se a responsabilidade do auditor a verificar a conformidade e a avaliar o grau de confiança.

O auditor deve ter maior cuidado em relação a sua postura, especialmente com a ética. Castro (2010) afirma que o auditor deve adotar comportamento ético, ter cautela e zelo profissional no exercício de suas atividades e manter uma atitude de independência, que assegure a imparcialidade no seu trabalho e no julgamento de suas conclusões. Acrescenta que a ética significa cumprir as atribuições e aplicá-las em seu trabalho, adotando gestos e ações, de forma a não discriminar, não privilegiar e não se beneficiar.

Cordeiro (2013) diz que é preciso elaborar um plano anual de treinamentos, baseado nas avaliações periódicas, no plano de carreira e no rodízio de trabalho, e os auditores devem ter uma atitude de contínuo aperfeiçoamento. De acordo com Teixeira (2010), para exercer a carreira de auditor são necessários alguns atributos (Figura 1) para ser assertivo e não pré-julgar os auditados ou acusar as pessoas, portanto deve investigar se há falhas nos procedimentos e não nas pessoas, buscar evidências em seu trabalho e não querer achar culpados, ser objetivo para manter uma visão independente dos possíveis erros, evitando formular juízos ou omissões.



Figura 1 – Principais características necessárias aos auditores.

Fonte: Teixeira (2010) adaptado pelos autores.

Quanto ao papel social, em virtude do seu trabalho refletir um posicionamento de igualdade e justiça nos interesses da coletividade, deve gerar confiança e responsabilidade nos trabalhos. Isto está presente no momento que representa as pessoas, pequenos investidores impossibilitados de exercer qualquer fiscalização sobre a administração (Silva, 2011). Batista (2011) diz que uma forma a minimizar seus esforços e maximizar os resultados, o auditor deve possuir um conjunto de habilidades no trato com as pessoas e entidades públicas ou privadas, desde a flexibilidade até o conhecimento dos meandros das práticas de fraudes e posturas de risco dentro das organizações. Para Attie (2012), o auditor tem sua ótica voltada para o que ele representa à organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento harmônico, seguro e adequado de todas as ações. Considerando isto, Soares (2011) afirma que o perfil de profissional valorizado pelas empresas de auditoria mudou nos últimos anos, antes visto como um técnico com conhecimentos profundos em contabilidade, hoje o auditor precisa ter características como liderança, flexibilidade e dinamismo. Outros atributos estão resumidos na Tabela 2.

Tabela 2

Atributos e necessidades

Atributos	Atitudes
Competência Técnica	Corpo de conhecimento atualizados com boas noções sobre os processos empresariais
Bom Senso	Raciocinar, entender, discernir e ponderar suas conclusões com respaldo em fatos concretos
Discrição	Restringir comentários e observações sobre dados
Comunicação verbal, escrita e oral	Comunicar-se de forma clara, concisa e correta
Habilidades gerenciais	Liderança, flexibilidade e dinamismo

Fonte: adaptado pelos autores.

Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) destacam que os auditores, tanto externos como internos, devem encarar a sua relação com a administração de uma maneira profissionalmente cética e focar cada auditoria com uma atitude de que poderia estar havendo fraude ou erros. O ceticismo profissional é a atitude que inclui um estilo

questionador e uma avaliação crítica da evidência de auditoria, sem ultrapassar os limites normais da atividade. Os auditores devem ser capazes de identificar os indícios de possíveis ocorrências de fraudes ou riscos de atos atentatórios – inclusive os erros – ao patrimônio da organização, dando evidência ao principal produto da auditoria interna que é a salvaguarda dos ativos.

2.4 Conflitos na Relação entre Auditor e Auditado

É importante que os auditados sintam nos auditores disposição para auxiliá-los na solução de seus problemas na empresa (Attie, 2012). Segundo Carvalho (2003) mais do que análises o auditor deve fazer seu trabalho colaborar com a organização. Dalla Porta (2011) ainda acrescenta que a auditoria também deve apresentar recomendações e soluções e para maior aproveitamento do trabalho deve estar alinhada com a estrutura e ambiente da organização.

Segundo Castro (2010), as pessoas não gostam da auditoria, porque rejeitam ser fiscalizadas, e o auditado se sente tolhido em suas ações, exposto e algumas vezes diminuído em seus sentimentos e valores, não admite ser repreendido e resiste à crítica, concluindo que cabe ao auditor ter preparo para enfrentar esta situação. Acrescenta que muitos auditores desenvolviam suas atividades como verdadeiros policiais, adotando a regra de que todos eram desonestos até que fosse provado o contrário, e que suas metas eram de encontrar irregularidades e punir culpados e Attie (2012) menciona que a auditoria tratava de forma a certificar-se de que haviam erros ou fraudes. Cordeiro (2013) afirma que o auditor não é um policial, e sim um profissional que responde às expectativas da administração sobre os maiores riscos da empresa, observando, aconselhando e esclarecendo.

Teixeira (2010) adverte que todo o relacionamento com o auditado deve ser desenvolvido tendo como princípio a humildade, sinceridade, honestidade, diálogo e cortesia, pois ser auditor, antes de tudo, é uma profissão de alta dedicação, visto que ao contribuir com a prevenção de erros, falhas e incorreções torna a empresa mais segura e sólida, preservando a continuidade, salvaguardando empregos e o equilíbrio social. Castro (2010) ressalta que outro erro comum é a questão da relevância. Muitas vezes, os erros detectados são pequenos e se faz grande alarde sobre eles. Para conquistar a confiança das pessoas, é necessário informar que discutirá com elas todos os problemas encontrados, que elas terão a oportunidade de regularizar qualquer falha antes da emissão do relatório final ou que as falhas que não possam ser regularizadas, serão informadas à administração superior para regularização futura. O auditor deve lembrar que não é o predador nem tampouco o auditado o alvo. Vale lembrar a recomendação do TCU (2011) de que “os auditores devem abster-se de fazer comentários ou críticas de qualquer espécie em relação aos objetos de avaliação [...] deixando para se pronunciar apenas no relatório”.

Correia (2015), diz que por mais que o auditor tente se mostrar como consultor ou que realize um trabalho para auxiliar a administração no desenvolvimento de suas atribuições, sempre são vistos com certa rejeição. Afirmar ainda que as pessoas só conseguirão gostar dos auditores internos quando elas entenderem que fazem parte de um sistema de controle interno e, também, contribuem para o atingimento dos resultados dos trabalhos de auditoria. Pode-se entender que a relação entre auditor e auditado reflete um comportamento presente na sociedade, pois de acordo com Lisboa (1997), uma vez que cada pessoa apresenta seu próprio conjunto de crenças, surgem conflitos. Acrescenta que a ética pode amenizar tais conflitos e chegar a bons níveis de convivência na sociedade.

A relação entre as pessoas é também um assunto ético delicado, pois deve-se considerar sempre que não se trata de criaturas de lógica, mas de emoção suscetíveis às observações norteadas pelo orgulho e pela vaidade, assim, são compreensíveis certas atitudes

que desviam da relação simples profissional entrando nos mais remotos meandros da psique humana (Carnegie, 2006). Tal situação exige alto grau de temperança do auditor, e não menos do auditado, que pode ser retratado pelo equilíbrio e controle do quociente emocional que se liga ao conceito de inteligência emocional, revelado e explicado há décadas por Goleman (1996) quando afirmou que é a capacidade de identificar os próprios sentimentos e os dos outros, de motivar e gerir bem as emoções e relacionamentos, sendo portanto, a inteligência emocional a maior responsável pelo sucesso dos indivíduos, revelando que a maioria das situações é envolvida por relacionamentos entre pessoas, e pessoas com habilidades de relacionamento, como afabilidade, compreensão e gentileza têm mais chances de sucesso.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é exploratória devido a abordagem dada e as finalidades de exploração do tema em uma empresa estatal federal, com foco nos auditores internos e nos auditados. É qualitativa pois os fenômenos, opiniões e comportamentos observados e tratados deram a interpretação dos dados por meio de análise dos conteúdos. Os dados foram obtidos por meio de questionários para coletar opiniões e percepções, portanto, as fontes dos dados são primárias e o procedimento de coleta valeu-se da tecnologia de e-mail para distribuir o link do questionário (Gil, 1991, 1999; Silva & Menezes, 2005).

A coleta valeu-se do desenvolvimento do questionário eletrônico no sistema Google Forms, construído em três seções: a primeira comum a todos (perfil pessoal e profissional), contendo nove questões sendo que a última direcionava o respondente para a seção que continha questionário específico ao seu perfil, a saber, auditor ou auditado. Assim, quando dizia ser auditado, era direcionado para apresentar sua percepção de sujeito passivo na auditoria, com 32 questões específicas ao perfil, sendo quatro de múltiplas escolhas e 28 em escala Likert. Se fosse auditor era direcionado para a terceira seção para indicar sua percepção e opinião como sujeito ativo na auditoria, com 38 questões divididas em três de múltiplas escolhas e 35 em escala Likert. Foram distribuídos 200 questionários para auditores e 796 para auditados tendo o retorno de 389 respostas válidas, sendo 134 auditores e 255 auditados. Os dados foram exportados e tabulados com a utilização da planilha eletrônica Excel e receberam tratamento analítico por meio de organização, comparação e cruzamento das respostas entre as três seções, permitindo conhecer a amostra e as percepções. Utilizou-se da rede interna de e-mails da empresa pesquisada, o que facilitou a abordagem da população e a construção da amostra suficiente para projetar os resultados para todo o corpo funcional da empresa. O índice de retorno dos questionários foi de 39%.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos Respondentes

Quanto ao gênero, a amostra compôs-se com 26% de mulheres e 74% de homens. Em relação à função exercida, os auditados tinham funções de liderança desde chefes de departamentos até diretores. A formação acadêmica concentrou-se em administração (47%), seguida pela contabilidade (15%) e as demais: economia, engenharia e outras áreas (38%). O avanço acadêmico mostrou que 67% possuem especialização, 3% mestrado e 1% doutorado, os demais possuem formação máxima na graduação (24%) ou tecnólogo (5%).

Ressalta-se que os mestres e doutores estão exclusivamente na amostra dos auditados. Outros dados da amostra estão demonstrados na Tabela 3:

Tabela 3

Faixa etária, tempo na função e na empresa

Tempo na função (anos)	Auditado	Auditor	Tempo na empresa (anos)	Auditado	Auditor	Faixa etária (anos)	Auditado	Auditor
	%	%		%	%		%	%
Até 5	53,7	29,1	Até 10	5,1	2,2	Até 25	-	-
De 5 a 10	22,7	34,3	De 11 a 20	43,5	38,8	De 26 a 35	8,2	2,2
De 10 a 15	10,3	15,7	Mais de 20	51	58,3	De 36 a 45	36,5	26,9
Mais de 15	9,0	17,9	Não inf.	0,4	0,7	Mais de 45	54,5	67,2
Não inf.	4,3	3,0				Não inf.	0,8	3,7

Fonte: Dados da pesquisa

Observou-se também a lotação dos respondentes e pode-se evidenciar que 32% estão lotados na Administração Central, seguido das diretorias regionais: São Paulo Capital com 10%; Minas Gerais com 8,5%; São Paulo Interior com 4,6%; Bahia (3,9%); Paraná (3,6%); Rio de Janeiro (3,6%) e o restante distribuído nos demais estados.

4.2 Postura e Relacionamento entre Auditores e Auditados

Primeiramente verificou-se a visão dos respondentes quanto à postura profissional dos auditores, questionando ambas as amostras. O tema foi subdividido em 9 perguntas com escala Likert, questionando acerca da postura de parceira, respeito às ideias, foco do trabalho, objetividade, discrição e imparcialidade, cordialidade e profissionalismo. Na Tabela 4 pode-se verificar o grau de concordância, destacando-se que na média os auditores pontuaram sua concordância em 80,3% das respostas e os auditados em 54%, revelando que ainda há certa distância da visão de ambos os profissionais.

Tabela 4

Grau de concordância – Postura profissional dos auditores.

Questões	Auditados	Auditores
1) Os auditores colocam-se como parceiros, contribuindo para o alcance dos objetivos estratégicos da empresa por meio de sua atividade.	35,8%	75,2%
2) As atividades e posturas dos auditores são orientadas para a parceria e não como instrumento punitivo contra o auditado.	40,5%	79,7%
3) Os auditores respeitam as ideias dos auditados sem querer impor seu ponto de vista.	41,2%	78,9%
4) Os auditores focam no que realmente é importante sem fazer grande alarde sobre pequenos erros ou irrelevâncias.	44,3%	71,2%
5) Os auditores são objetivos na realização dos testes, evitando juízo de valor ou omissões que possa prejudicar os resultados.	50,6%	72,2%
6) O tratamento dado ao erro ou não conformidade é adequado e profissional, se atentando à sua prevenção e não às pessoas envolvidas.	51,4%	80,5%
7) Os auditores desenvolvem seu trabalho com discrição e imparcialidade adequados.	68,1%	88,7%

Questões	Auditados	Auditores
8) Os auditores realizam seu trabalho com profissionalismo e comportamento ético, observando as leis, as regras e normas da empresa.	76,1%	85,0%
9) Nos trabalhos de auditoria predomina a cordialidade e o profissionalismo por parte dos auditores.	77,6%	90,9%
Média	54,0%	80,3%

Fonte: Dados da pesquisa.

Para os auditados o ponto com menor concordância liga-se com a parceria e auxílio ao alcance dos objetivos (questões 1 e 2) e a cordialidade e profissionalismo são os pontos de maior concordância (questão 8 e 9).

Na sequência questionou-se acerca da capacitação técnica dos auditores, agrupando 3 questões acerca dos auditores internos, sendo: 1) possuem visão do negócio e conhecimento de gestão de risco e governança; 2) possuem conhecimento e habilidades para exercício da função; 3) demonstram ter capacitação técnica. Na média, o grau de concordância foi muito baixo, pois os auditados concordaram em 51,2% e os auditores em apenas 54,9%, destacando-se a avaliação da questão 1 com apenas 42,5% de concordância dos auditores e 39,9% dos auditados. As demais questões também não tiveram um grau tão maior, pois não ultrapassaram a casa dos 60% de concordância. Estas informações revelam que tanto os auditores como os auditados não estão seguros quanto à capacitação técnica da equipe de auditoria interna da estatal pesquisada, pois estimava-se que pontuassem com um grau mais elevado.

Estes resultados sugerem que há a necessidade de aprimoramento da capacitação técnica e também da evidência desta capacitação, pois a percepção dos respondentes dá sinais de que há uma carência destas características para o corpo da auditoria, uma vez que os auditores corroboram da percepção dos auditados quanto a sua própria capacitação técnica.

O relacionamento entre auditores e auditados faz parte da ideia central da pesquisa e foi investigado em 5 questões, que versavam sobre itens comuns ao dia a dia dos profissionais no ambiente de trabalho, cujos resultados do grau de concordância estão na Tabela 5:

Tabela 5

Grau de concordância – Relacionamento entre auditores e auditados

Questões	Auditados	Auditores
1) Os auditores procuram conhecer o departamento, o ambiente, os problemas, as dificuldades e as particularidades da área auditada.	34,3%	70,7%
2) O prazo estabelecido para as respostas ou fornecimento de documentos e informações é adequado.	46,7%	57,1%
3) Os pedidos feitos pelos auditores são coerentes com o objeto da auditoria.	57,6%	88,5%
4) As gerências são comunicadas com antecedência sobre a auditoria.	65,1%	75,8%
5) Há receptividade, acesso irrestrito e disponibilidade de atendimento por parte dos auditados.	69,8%	59,0%
Média	54,7%	70,2%

Fonte: Dados da pesquisa.

As respostas apresentaram razoável distanciamento entre as amostras, pois na média os auditores concordam com as assertivas em 70,2% e os auditados em 54,7%. Os pontos que

dependem da área auditada, naturalmente, tiveram maior concordância por parte dos auditados e os outros, com relação aos auditores foi o contrário. Isto revela que cada grupo parece avaliar melhor as ações que dependem de si, não reconhecendo positivamente as ações que dependem do outro grupo. Merece destaque a questão 1 pois concentra nela a ideia da parceria, onde os auditores dedicariam atenção ao conhecimento das particularidades operacionais da área auditada e parece não ser evidenciada tal atenção visto que os auditados apresentam o menor grau de concordância (apenas 34%), por outro lado, quanto ao atendimento da auditoria (questão 5), os auditores apresentaram menor grau de concordância (apenas 59%) sugerindo que não encontram a colaboração que esperam da área auditada.

Agrupadas em 8 questões básicas, destacadas na Tabela 6, o assunto relacionado à qualidade dos trabalhos da auditoria foi abordado a fim de evidenciar a percepção dos grupos, revelando que na média há uma simetria entre os grupos, mas individualmente as percepções se distanciam muito nas questões 1, 3 e 7, sendo que a recorrência dos problemas e o tratamento adequado aos casos detectados para solução corretiva definitiva encontram maior concordância entre os auditores, já em relação à tempestividade dos trabalhos e à escala dos trabalhos os auditados concordam mais.

Houve sinalização positiva tanto dos auditados (72,4%) quanto dos auditores (67,2%) em relação ao grau de independência da auditoria, o que dá uma certa segurança nos resultados da auditoria, pois a independência é ponto de sucesso para qualquer auditoria.

Tabela 6

Grau de concordância - Qualidade dos trabalhos da auditoria

Questões	Auditados	Auditores
1) Problemas detectados (erros/fraudes) normalmente se repetem em auditorias posteriores	28,6%	72,5%
2) É feito, por parte da Auditoria, um trabalho consistente de acompanhamento dos pontos de melhoria (planos de ação).	39,8%	50,4%
3) Os trabalhos são realizados em tempo oportuno e em escala que atenda às necessidades da organização.	45,9%	24,6%
4) Os resultados da auditoria (feedback) são dados imediatamente ou em tempo ideal para a área providenciar os ajustes, quando necessários.	47,8%	49,3%
5) Os planos de ação orientados pela auditoria são concluídos e atingem os resultados esperados.	49,0%	47,0%
6) A auditoria interna proporciona avaliação objetiva e relevante, e contribui para a eficiência e eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.	50,0%	57,9%
7) Casos de fraudes são tratados de forma adequada e com foco na solução completa da causa e dos efeitos.	53,9%	87,2%
8) A auditoria interna realiza suas atividades de forma independente.	72,4%	67,2%
Média	48,4%	57,0%

Fonte: dados da pesquisa

Os respondentes foram questionados acerca da parceira profissional, chamados a pontuar os mesmos quesitos, conforme Tabela 7, demonstrando que apenas 9,2% dos auditados veem os auditores como parceiros, em contrapartida 27,5% enxergam como opositores e fiscalizadores, destacando-se as visões positivas relacionadas ao coleguismo e profissionalismo. As percepções dos auditores apresentam resultados ligeiramente mais

negativos em relação à parceira, pois, apenas 6,2% acham que são vistos como parceiros, enquanto 46,9% acreditam que são vistos como opositores e fiscalizadores.

Tabela 7

Percepção da parceira

Questões acerca da parceira profissional	Como os auditados veem os auditores	Como os auditores acham que são vistos
Parceiros	9,2%	6,2%
Opositores e fiscalizadores	27,5%	46,9%
Bons profissionais executando seu trabalho normalmente	31,4%	14,6%
Colegas de trabalho, apenas com funções diferentes das suas	20,7%	18,4%
Profissionais capacitados para a função que exercem	8,4%	10,8%
Pessoas não capacitadas e arrogantes	2,8%	3,1%

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados parecem evidenciar que há uma carência de transparência entre os dois grupos, ausência de feedback acerca das suas posturas e suas percepções do outro. Esta situação pode influenciar nos resultados da auditoria, visto que relacionar-se com outro profissional tido como opositor pode ser nocivo ao ambiente, ao trabalho e aos resultados.

A visão da auditoria pelos auditados revela a percepção da utilidade para a empresa e para suas áreas, inclusive concordando que deveria ser mais frequente (67,5%). Uma menor parcela dos auditados (27,5%) evidenciou que a auditoria é útil, mas atrapalha o dia a dia da área e não informa adequadamente os resultados tampouco ajuda a melhorar a área. Menos de 1% afirmaram que é um gasto desnecessário ou que poderia deixar de ser feita. Isto sugere que a auditoria é bem aceita pelos auditados e reconhecida pela ampla maioria como positiva e útil, mas indica que pode aprimorar sua operacionalização para interferir menos no dia a dia das áreas e contribuir mais com a tempestividade da comunicação dos resultados. Os auditados foram perguntados se gostariam de ser auditores na empresa, e 48,4% afirmaram que sim devido à importância para a carreira e à contribuição com base na sua experiência, ainda, 2% dos auditados afirmaram que fariam o trabalho melhor do que os auditores atuais.

Quanto ao feedback acerca dos trabalhos de auditoria, espera-se que a divulgação leve no máximo duas semanas após a conclusão e afirmam, ambos os grupos, que este prazo não é atendido na maioria dos casos, sendo que apenas 22% dos auditados e 39,2% dos auditores afirmam que recebem ou informam neste prazo. Mais grave é a percepção de 10% dos auditados que afirmam que normalmente não recebem quaisquer resultados.

Um dos fatores de sucesso da auditoria é a motivação do auditor para o exercício a contento da sua função. Questionados, os auditores revelaram resultados preocupantes, pois 52% dos auditores informaram estar desmotivados ou não quiseram opinar. Quando perguntados se seus colegas auditores estão motivados, o índice de respostas negativas ou abstenção chega a 61,9%. Os dados sugerem que não há motivação relevante acerca da atividade de auditor interno na empresa pesquisada, o que pode direcionar para uma atenção da alta administração para isto. Não se pode afirmar se esta percepção é recorrente em outras áreas e atividades porque restringiu-se ao auditor, mas pode sugerir, adicionalmente, que a empresa deve avaliar esta característica em todo o seu quadro funcional.

O estímulo ao crescimento dentro da área de auditoria foi estudado, questionando os auditores se existe um plano de carreira e se isto possibilitou seu crescimento na área, 70%

dos auditores discordaram e 20% não souberam responder. A ausência do plano de carreira ou sua pouca utilização e aderência, podem explicar esta percepção dos auditores.

De forma muito parecida responderam os auditores acerca do plano de desenvolvimento contínuo na área, pois 79% discordam ou não souberam opinar se existe tal plano.

Por ser uma empresa estatal, a empresa pesquisada adota o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), porém, 55% dos auditores discordam que é cumprido plenamente ou não souberam responder.

5. CONCLUSÃO

Os resultados revelaram que a interação entre auditores e auditados carece de aprimoramento no sentido de ampliar a parceria em busca de um objetivo comum e auxílio do alcance dos objetivos, visto que ainda não há um grau razoável de evidenciação e de reconhecimento natural sobre as contribuições de melhorias para área e consequentemente para empresa. Os auditores ainda são percebidos como opositores e fiscalizadores, mesmo com sinais algumas vezes singelos e outros mais claros de reconhecimento da sua capacitação e da importância da auditoria para a empresa e para as áreas. Estes dados mostram um distanciamento em relação às teorias estudadas, pois parece não revelar sensível avanço do tema. Assim o problema da pesquisa foi elucidado afirmando que não houve avanço considerável com relação à postura dos auditores, pois os auditados sinalizaram insatisfação quanto a parceria, que era a questão principal da pesquisa, respeito às ideias e objetividade na realização dos trabalhos.

A percepção dos auditores mostrou maior concordância acerca da qualidade, capacitação, postura e relacionamento com os auditados, porém, esta visão não encontra guarida na percepção dos auditados. Além disso, os planos de ação e seu acompanhamento e os resultados da auditoria parecem ser objetos diferentes para os dois grupos, mas é presente a visão de que os resultados devem ser apresentados no máximo em duas semanas, fato que não ocorre na maioria das vezes, inclusive alguns auditados afirmaram que às vezes não recebem nenhum feedback.

Evidenciou-se um fato relevante, e grave, em relação à motivação, plano de carreira e de desenvolvimento, pois a grande maioria dos auditores discordou destes temas ou da sua existência na empresa pesquisada, tornando-se imperioso avaliar melhor o que leva à estas respostas, especialmente quanto à desmotivação para a atividade. Ressalta-se que a desmotivação pode ensejar outros resultados negativos abordados na pesquisa desde que relacionados à postura dos auditores. Fatores positivos foram revelados como a independência e o acesso às áreas, confirmando a existência das melhores práticas sobre a atividade, divulgadas pelo IIA e pelo IBGC.

Sugere-se o avanço dessa pesquisa com foco nos indicadores mais relevantes e de menor grau de concordância para poder aprimorar a relação e beneficiar a empresa com os resultados da auditoria, assim como a pesquisa pode ser replicada em outras empresas, públicas e privadas, para comparar os resultados e verificar se estes resultados são típicos de empresas públicas ou também recorrentes na área privada.

REFERÊNCIAS

- Almeida, M. C. (1996). *Auditoria: Um curso moderno Completo* (5ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Araújo, I. P. S. (2008). *Introdução à auditoria Operacional* (4ª ed.). Rio de Janeiro: FGV.
- Attie, W. (2012). *Auditoria Interna* (2ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Batista, D. G. (2011). *Manual de Controle e Auditoria: com ênfase na gestão de recursos públicos*. São Paulo: Saraiva.
- Borgerth, V. M. C. (2012). *SOX: Entendendo a Lei Sarbanes-Oxlei*. São Paulo: Cengage Learning.
- Carnegie, D. (2006). *Como fazer amigos e influenciar pessoas* (51ª ed.) - São Paulo: Companhia Editora Nacional.
- Carvalho, R. F. (2003). *Um estudo sobre os Conceitos, Aplicações e Responsabilidades dos Controles Internos* (Dissertação (Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado Da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Unifecap) – Mestrado em controladoria e Contabilidade Estratégica, São Paulo, SP, Brasil.
- Castro, D. P. (2010). *Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público: integração das áreas do ciclo de gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Cordeiro, C. M. R. (2013) *Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas*. São Paulo: Atlas.
- Correia, A. C. (2015). *Porque Tenho Medo de Ser Auditado*: Baseado no livro *Modern Internal Auditing: What's it all about? The Grandfather's Dialogue*, de Lawrence B. Sawyer. Recuperado de <http://arq.sefaz.ms.gov.br/age/editorial2.htm>
- Dalla Porta, F. C. (2011). *As diferenças entre auditoria interna e compliance* (Dissertação (Mestrado profissional em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10183/35445>
- Deloitte, pesquisa 2016. *Auditoria Interna no Brasil*. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/audit/Auditoria-Interna-2016.pdf>
- Dias, S. (2012). *O papel da Auditoria Interna nas empresas*. Recuperado de <http://www.artigonal.com/administracao-artigos/o-papel-da-auditoria-interna-nas-empresas-4439769.html>
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Goleman, D. (2012). *Inteligência emocional: a teoria revolucionária que redefine o que é ser inteligente*. Rio de Janeiro: Objetiva.

Gramling, A. A.; Ritenberg, L. E.; & Johnstone, K. M (2012). *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning.

Instituto dos Auditores Internos do Brasil (2015). *IPPF - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais*. Recuperado de <https://iiabrasil.org.br/ippf>

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2015). *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*. São Paulo, Autor. Recuperado de <http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Publicacoes/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>

Lisboa, L. P. (1997) (coordenador). *Ética geral e profissional em contabilidade* (2ª ed.) São Paulo: Atlas.

Mendes, J. B. (1996). *A importância da auditoria interna nas organizações*. Contabilidade Vista & Revista, 7(1), 9-11. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/24966/a-importancia-da-auditoria-interna-nas-organizacoes/i/pt-br>

Oliveira, A. F. et al. *Auditoria Interna e Controle Governamental*. 2 ed. Brasília: Tribunal de Contas da União - TCU, 2011.

Resolução CFC n. 986, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Recuperado de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986

Resolução da CGPAR nº 2, de 31 de dezembro de 2010, vincula a auditoria interna aos respectivos Conselhos de Administração, em conformidade com o disposto no Decreto Nº 3.591/2000, art. 15, §§ 3º e 4º. Recuperado de <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/legislacao/resolucao>.

Silva, E. R. (2011). *A ética do profissional de auditoria*. Monografia (Especialização em auditoria e Controladoria). Universidade Candido Mendes. Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Recuperado de http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K219823.pdf

Silva, E. L.; & Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação* (4ª ed. Revisada). Florianópolis, SC, Brasil. Recuperado de https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf

Silva, T. M. (2013). *Impacto da auditoria interna na externa: ótica do auditor interno* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Aveiro. Recuperado de <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/12107/1/8401.pdf>

Soares, V. (2011). *Novo perfil do auditor requer mais habilidades gerenciais* (Fonte valor econômico). Recuperado de http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/home.php?st=listinfo&info_id=468

Teixeira, P. H. *Perfil do auditor*. Recuperado de <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/profissaoauditor.htm>

Tribunal de Contas da União (2010). *Manual de Auditoria Operacional* (3ª ed.). Brasília, DF. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-tcu/auditoria-operacional.htm>

Tribunal de Contas da União (2011). *Normas de auditoria do Boletim do tribunal de Contas da União*. Brasília, DF.