

PERCEPÇÕES HIERÁRQUICAS SOBRE O DESEMPENHO E A EFICÁCIA DA AUDITORIA INTERNA: UM ESTUDO COM AUDITORES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS

Maria Fernanda Almeida de Souza¹

Wemerson Gomes Borges²

Carlos Antônio Pereira³

Luciano Ferreira Carvalho⁴

RESUMO

A auditoria interna desempenha papel estratégico na governança corporativa ao apoiar a gestão na tomada de decisões, fortalecer controles e mitigar riscos operacionais. Nesse contexto, compreender como diferentes níveis hierárquicos percebem o desempenho e a eficácia da função é fundamental para aprimorar sua atuação. Este estudo analisou as percepções de auditores internos dos níveis estratégico e operacional, por meio de pesquisa descritiva quali-quantitativa aplicada a cinquenta profissionais atuantes na área. O instrumento, estruturado em escala Likert, abrangeu fatores relacionados à equipe, ao desempenho dos trabalhos e a *trade-offs* entre atributos críticos da auditoria. Os resultados revelam convergência entre os grupos quanto à centralidade da competência técnica para a eficácia, reforçando a importância da qualificação contínua. Contudo, emergem divergências relevantes: o nível estratégico atribui maior valor à inovação, à otimização de processos e à geração de benefícios financeiros, enquanto o nível operacional percebe maior alinhamento das auditorias aos objetivos organizacionais. Ambos demonstram baixa confiança na implementação de recomendações, no cumprimento de prazos e no uso de tecnologias avançadas, indicando fragilidades estruturais e maturidade intermediária da função. A análise dos *trade-offs* evidencia preferência por competências humanas em detrimento de ferramentas tecnológicas, bem como priorização do alinhamento estratégico sobre a identificação de riscos. Os achados sugerem que a eficácia da auditoria interna depende tanto de competências técnicas quanto de maior integração tecnológica, alinhamento hierárquico e fortalecimento da comunicação entre os níveis.

¹ Graduada em Contabilidade, Área de Conhecimento: Auditoria - Universidade Federal de Uberlândia – Faculdade de Ciências Contábeis. Av. João Naves de Ávila, 2.121, bloco F, sala 1F207, campus Santa Mônica Uberlândia – MG – CEP: 38.400-902 – Fone: 16-99444-3190, E-mail: Maria.souza6@ufu.br.

² Doutor em Contabilidade - Universidade Federal de Uberlândia - Área de Conhecimento: Auditoria/Controladoria - Av. João Naves de Ávila, 2.121, bloco F, sala 1F207, campus Santa Mônica - Uberlândia – MG – CEP: 38.400-902 – Fone: 34-98806-8276 - E-mail: wgborges@ufu.br.

³ Doutor em Contabilidade - Universidade Federal de Uberlândia - Área de Conhecimento: Auditoria/Controladoria - Av. João Naves de Ávila, 2.121, bloco F, sala 1F207, campus Santa Mônica - Uberlândia – MG – CEP: 38.400-902 – Fone: 34-99936-0706 - E-mail: carlos.pereira@ufu.br.

⁴ Doutor em Economia - Universidade Federal de Uberlândia - Área de Conhecimento: Auditoria/Controladoria/Mercado de Capitais - Av. João Naves de Ávila, 2.121, bloco F, sala 1F200, campus Santa Mônica - Uberlândia – MG – CEP: 38.400-902 – Fone: 34-98864-0205 - E-mail: lucianofc@ufu.br.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Eficácia. Gestão de riscos.

ABSTRACT

Internal audit plays a strategic role in corporate governance by supporting management in decision-making, strengthening controls, and mitigating operational risks. In this context, understanding how different hierarchical levels perceive the performance and effectiveness of the function is essential for enhancing its contribution. This study examined the perceptions of internal auditors at the strategic and operational levels through a descriptive, qualitative survey conducted with fifty professionals active in the field. The instrument, structured using a Likert scale, encompassed factors related to the audit team, the execution of audit tasks, and trade-offs among critical audit attributes. The results indicate convergence between groups regarding the centrality of technical competence for achieving effectiveness, reinforcing the importance of continuous professional development. Nevertheless, notable divergences emerge: the strategic level assigns greater value to innovation, process optimization, and the generation of financial benefits, whereas the operational level perceives stronger alignment of audits with organizational objectives. Both groups demonstrate low confidence in implementing recommendations, meeting deadlines, and using advanced technologies, reflecting structural weaknesses and an intermediate level of functional maturity. The analysis of trade-offs highlights a preference for human competencies over technological tools, as well as prioritization of strategic alignment over risk identification. Findings suggest that the effectiveness of internal audit depends not only on technical competencies but also on technological integration, hierarchical alignment, and strengthened communication across levels.

Keywords: Internal Audit. Performance. Risk Management.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria interna desempenha papel fundamental no fortalecimento da governança corporativa, contribuindo para a avaliação e aprimoramento dos controles internos, da gestão de riscos e dos processos organizacionais (Dittenhofer, 2001). Sua atuação, além de prover segurança e confiabilidade às informações, auxilia no alcance dos objetivos institucionais por meio de análises críticas e recomendações construtivas (Sawyer *et al.*, 2012). Dessa forma, a auditoria interna se mostra como uma ferramenta valiosa para uma eficaz gestão quando utilizada corretamente (Kontogeorgis, 2018). Assim, esta é utilizada para fins organizacionais da empresa e é considerada um meio de avaliar também a eficácia dos sistemas de gestão por trabalhos de *compliance*, junto às análises de requisitos e normas internacionais (Yuldasheva, 2025).

Devido à relevância da auditoria interna e seu crescente papel no processo de gestão corporativa, é essencial que sejam tomadas medidas para garantir que seu desempenho atenda aos mais altos padrões de qualidade (Dittenhofer, 2001). Nesse sentido, uma comunicação eficaz entre a auditoria interna e a gestão, é significativa para determinar o êxito de uma organização (Farkas, Hirsch, & Kokina, 2019).

Um aspecto igualmente relevante diz respeito à contribuição da auditoria interna para o controle e redução de custos organizacionais. Através da identificação de desperdícios, ineficiências operacionais e falhas em processos, a auditoria interna atua como instrumento de racionalização de recursos, assegurando que as operações sejam conduzidas de forma mais econômica e eficaz (Silva & Rodrigues, 2020). Essa dimensão evidencia que, além de garantir conformidade e mitigar riscos, a auditoria interna também pode se consolidar como um mecanismo estratégico de apoio à gestão financeira, ao contribuir para a otimização de resultados e a sustentabilidade organizacional (Dittenhofer, 2001). Nesse sentido, a concretização do planejamento determina o desempenho da organização (Chiavenato, 2021).

Por outro lado, a eficácia é alcançada pelo cumprimento de metas e objetivos por meio de medidas previamente estabelecidas. Na auditoria interna, a determinação da eficácia é obtida por meio da avaliação da qualidade dos procedimentos da área (Dittenhofer, 2001). Neste sentido o desempenho diz respeito a analisar se a auditoria interna está efetivamente se pagando e gerando valor suficiente para a organização.

Segundo Coetzee e Lubbe (2014), a maturidade de uma organização desempenha um papel relevante nos princípios de gestão de riscos integrados nas auditorias internas. A autopercepção e a percepção externa variam grandemente, o que possivelmente decorre, em parte, da presunção por parte dos auditores internos, e em parte, da falta de compreensão da gestão (Lenzn & Sarens, 2012). Com base nisso, surge o seguinte questionamento: qual a percepção dos diferentes níveis hierárquicos da auditoria interna sobre o desempenho e a eficácia dos trabalhos de auditoria? Portanto, o objetivo desta pesquisa é compreender as percepções dos auditores internos em distintos níveis hierárquicos quanto ao desempenho e à eficácia da auditoria interna, identificando convergências e divergências entre os grupos.

Identificou-se estudos evidenciando a relevância dessa função para a geração de valor nas organizações e outras diferentes visões relacionadas a auditoria, tais como, Soh e Martinov-Bennie (2011), Schramm (2019), Farkas, Hirsch e Kokina (2019), Samagaio, Felício (2023) e Imoniana; Matheus; Perera, (2014). Enquanto estes autores analisaram principalmente as perspectivas, comunicação, relacionamento das partes envolvidas no nível estratégico da organização, formas de medição e comportamentos, a lacuna identificada neste contexto se reside na falta de investigação direta sobre as percepções das partes envolvidas em nível estratégico e operacional quanto aos fatores de eficácia e eficiência. Os resultados obtidos possibilitam aos interessados compreender como o alinhamento estratégico, a qualidade da comunicação e a maturidade da gestão de riscos podem influenciar a atuação da auditoria interna.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria interna, comunicação eficaz e riscos associados

A auditoria interna configura-se como uma função de avaliação e consultoria voltada a agregar valor e contribuir para a melhoria contínua das operações organizacionais (Instituto Brasileiro dos Auditores Internos, 2023). Segundo Castro (2018), trata-se de um mecanismo de controle, pois tem como finalidade revisar e avaliar a eficiência e adequação dos controles existentes, além de apoiar a alta administração nos processos de tomada de decisão. De acordo com Do Amaral e Bertegani (2018), a auditoria interna é realizada por profissionais que integram a própria estrutura da entidade, cabendo ao auditor interno a coleta e análise sistemática de informações em intervalos definidos. Essa atuação busca assegurar a eficácia dos controles internos, a confiabilidade e integridade das informações e registros, bem como a conformidade com políticas, leis, regulamentos e objetivos institucionais (Castro, 2018).

O trabalho da equipe de auditoria interna proporciona múltiplos benefícios, como a identificação de dispersão de esforços, a detecção de controles inadequados que podem

ocasionar perdas financeiras, a identificação de oportunidades de melhoria e o fortalecimento da eficácia operacional (Castro, 2018). O ciclo da auditoria interna pode ser sistematizado em quatro fases distintas: planejamento, execução, relatório e follow-up (Ribeiro & Coelho, 2023).

No contexto competitivo atual, a rentabilidade organizacional depende da gestão eficiente de todos os recursos – humanos, materiais e tecnológicos. Entre esses, os recursos humanos apresentam maior complexidade, pois exigem atenção especial para assegurar a produtividade, sendo a comunicação organizacional um fator essencial nesse processo (Rajhans, 2011). No âmbito da auditoria, Smith (2005) enfatiza que o desenvolvimento de habilidades orais e escritas potencializa a capacidade dos auditores de se comunicarem de forma clara e eficaz com a administração, com os auditados e com seus pares, o que pode, inclusive, favorecer progressões na carreira e melhorias salariais.

Em auditoria, essa relação se torna ainda mais evidente, uma vez que o êxito dos trabalhos depende, entre outros fatores, da qualidade da comunicação estabelecida entre auditores e gestores (Smith, 2005). Empresas que apresentam falhas nesse processo enfrentam sérias dificuldades para alcançar alto desempenho, enquanto aquelas que investem em práticas comunicacionais eficazes tendem a promover maior desenvolvimento e integração organizacional (Kalogiannidis, 2020). Adicionalmente, a comunicação, além de constituir um elemento estratégico para a coordenação de atividades, é também reconhecida como parte integrante da gestão de riscos empresariais, assumindo papel central na mitigação de falhas e na promoção da transparência (Schramm, 2019).

Ainda, para obtenção de um resultado eficaz e consequente criação de valor para a instituição, a gestão de riscos corporativos é reconhecida como um elemento essencial para o sucesso organizacional (COSO, 2017). Como um processo integrado à estratégia da organização, está voltado para identificação, avaliação e resposta aos riscos que possam impactar a criação e a preservação de valor (Bogodistov & Wohlgemuth, 2017).

No que se refere à estrutura de governança, o *The Institute of Internal Auditors* (2020) propôs o Modelo das Três Linhas, que delimita papéis distintos. A primeira linha compreende tanto atividades voltadas ao atendimento direto ao público (“*front of house*”) quanto funções internas de suporte (“*back office*”). A segunda linha abrange atividades complementares com foco em riscos, enquanto a auditoria interna, posicionada como terceira linha, atua como barreira final contra fraudes ou irregularidades, assegurando a proteção dos recursos organizacionais (Farcane, Deliu, & Burca, 2022).

Nesse contexto, Schramm (2019) destaca que a auditoria interna, como terceira linha de defesa, busca estruturar um modelo de reporte duplo: de um lado, o reporte funcional ao conselho; de outro, o reporte administrativo à alta administração. Assim, a eficácia do gerenciamento de riscos corporativos resulta da avaliação da presença e do funcionamento efetivo de elementos como ambiente interno, definição de metas, identificação de eventos, avaliação e resposta a riscos, controles internos, fluxos de informação e monitoramento contínuo (COSO, 2017).

2.2 Eficácia, eficiência, desempenho e gestão de custos

A eficiência refere-se à produção em relação à quantidade de recursos utilizados, enquanto a eficácia está mais ligada à obtenção dos resultados desejados, independentemente dos meios empregados (Dittenhofer, 2001). Existe a possibilidade de a auditoria ser eficaz, mas não eficiente, e vice-versa (Beckmerhagen *et al.*, 2004). É possível que a auditoria seja eficiente, ou seja, os auditores dedicaram quantidade reduzida de recurso ao trabalho de auditoria, mas os objetivos iniciais não sejam alcançados (Turetken, Jethefer, & Ozkan, 2020).

No entanto, os elementos ligados ao alcance dos objetivos da organização auditada, ou seja, a eficácia, podem não ser estabelecidos pela administração. Nesse caso, o auditor interno pode precisar colaborar com a administração para identificar tais critérios (Dittenhofer, 2001). As expectativas e percepções das partes interessadas pela auditoria interna determinam se o valor é agregado (Botha & Wilkinson, 2020). De acordo com Farcane, Deliu e Burca (2022), a eficácia está intrinsecamente ligada ao grau de independência da função de auditoria interna, o qual deve ser apropriado para garantir sua imparcialidade e objetividade.

Além disso, a eficácia é influenciada pela competência técnica e experiência prática da equipe de auditoria interna, pela abordagem estratégica do trabalho, pela contribuição das atividades e valor agregado à empresa, e pela capacidade de melhoria contínua (Farcane, Deliu, & Burca, 2022). Os fatores que estão sujeitos as percepções dos auditores internos e da gestão quanto à eficácia são a conformidade com o plano de auditoria interna, o tempo necessário para completar o plano de auditoria, a taxa de implementação de recomendações, o prazo de entrega de relatórios de auditoria, o tempo para resolver as constatações da auditoria interna e o tempo dedicado às principais atividades de auditoria interna e outras atividades administrativas (Turetken, Jethefer, & Ozkan, 2020).

Ainda segundo os autores, estão sujeitos a percepções de eficácia, o número de constatações de auditoria, economia de custos e/ou aumento de receita e relação custo-benefício do trabalho de auditoria, competência da auditoria interna, quantidade adequada de auditores internos especializados e qualificados, ambiente organizacional, gestão de risco, entre outros. De acordo com a PwC (2016), existem atributos associados aos auditores internos que contribuem para a eficácia da função, conforme Quadro 1.

Quadro 1. Atributos do auditor interno

Atributo	Descrição
Alinhamento de negócios	A auditoria interna possui um entendimento claro da estratégia empresarial e das expectativas dos stakeholders.
Foco no risco	A auditoria interna adota uma visão abrangente dos riscos, considerando fatores de risco internos, externos e crescentes.
Gestão das partes interessadas	A auditoria interna possui uma compreensão abrangente e eficaz na gestão das relações com as partes interessadas.
Otimização de custos	A auditoria interna otimiza recursos, oferecendo serviços eficazes e de valor agregado através de metodologia e processos de auditoria sólidos e claramente comunicados.
Modelo de talento	A auditoria interna possui uma combinação apropriada de talentos fundamentais na área, experiência, visão de negócios e paridade de posição.
Qualidade e Inovação	A auditoria interna promove a qualidade e a inovação através de padrões alinhados aos padrões gerais do IIA (<i>Institute of Internal Auditors</i>).
Tecnologia	A auditoria interna aproveita a tecnologia de maneira eficaz ao longo do ciclo de vida do processo de auditoria.
Cultura de serviço	A auditoria interna atende necessidades das partes interessadas, enquanto mantém a objetividade, tendo um mandato bem definido (missão, visão e âmbito) e linhas de reporte transparentes.

Fonte: Adaptado de PwC (2016)

A combinação entre competência profissional, alinhamento às necessidades dos stakeholders e utilização inteligente de recursos e tecnologias configura a auditoria interna como uma função dinâmica e essencial para o fortalecimento da governança, da gestão de riscos e da transparência organizacional. A administração do desempenho humano envolve a

coordenação, direção e supervisão de todas as operações da empresa em todos os setores e hierarquias, visando assegurar o cumprimento das metas organizacionais e a obtenção de resultados (Chiavenato, 2021). Alič e Rusjan (2017) afirmam que os gerentes podem incentivar a condução eficaz de auditorias internas, permitindo que ela impacte positivamente o desempenho do negócio de diversas formas, especialmente ao oferecer suporte total ao Sistema de Gestão da Qualidade e às auditorias internas, integrando-os à gestão estratégica da empresa.

De acordo com Chiavenato (2021), os principais objetivos de desempenho são os de aprimorar os aspectos de qualidade, garantindo a produção livre de erros, fornecer produtos ou serviços conforme especificações, agilidade com prontidão e redução no tempo de entrega, custo reduzido com preços menores, confiabilidade assegurando produção correta e entrega confiável e flexibilidade por meio da capacidade de realizar melhorias e inovação nos produtos e nos serviços. Nesse sentido, esses fatores de desempenho influenciam na percepção dos auditores internos e da gestão.

Nesse sentido, a auditoria interna, além de sua função de asseguar e consultoria, pode exercer papel relevante na gestão e no controle de custos, contribuindo diretamente para a sustentabilidade financeira das organizações. Segundo Attie (2017), a atuação da auditoria permite identificar ineficiências, falhas de controle e desperdícios de recursos, o que favorece a otimização dos resultados e a eliminação de gastos desnecessários. Dessa forma, o auditor interno não se limita a garantir conformidade, mas atua como agente estratégico de racionalização de custos.

A integração entre a contabilidade de custos e a auditoria interna fortalece o monitoramento das despesas operacionais e a avaliação da eficiência nos processos. Martins (2018) destaca que a correta identificação e alocação dos custos possibilita à gestão compreender de forma mais clara os impactos financeiros das atividades, enquanto a auditoria assegura a verificação da adequação e da confiabilidade dessas informações. Warren, Reeve e Duchac (2016) ressaltam que custos ocultos, como retrabalho, falhas operacionais e ineficiência administrativa, frequentemente permanecem despercebidos, comprometendo a lucratividade empresarial. Nesse contexto, a auditoria interna contribui para trazer à luz esses custos invisíveis, auxiliando a gestão a tomar decisões mais precisas.

De acordo com Castro (2018), a auditoria interna desempenha um papel essencial na avaliação dos controles relacionados às áreas financeiras, de suprimentos e de estoques, assegurando que as políticas e procedimentos voltados ao uso eficiente dos recursos estejam alinhados aos objetivos estratégicos. Farkas, Hirsch e Kokina (2019) complementam que, quando há comunicação eficaz e integração entre auditoria e gestão, a organização alcança maior eficiência e eficácia operacional, refletindo em ganhos diretos no controle e na redução de custos.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa adota delineamento descritivo, uma vez que busca mapear, comparar e interpretar as percepções de auditores internos de diferentes níveis hierárquicos sobre fatores associados ao desempenho e à eficácia da auditoria interna. Segundo Gil (2019), estudos descritivos são adequados quando o objetivo é caracterizar um fenômeno e identificar padrões ou relações entre variáveis presentes em um determinado grupo.

A abordagem utilizada é quali-quantitativa, combinando a análise estatística de respostas estruturadas com interpretações de caráter qualitativo. Essa escolha se justifica porque, conforme argumentam Mattar e Ramos (2021), métodos mistos possibilitam capturar nuances perceptivas que não emergem exclusivamente de dados numéricos, ao mesmo tempo em que conferem robustez empírica às inferências.

Em termos de procedimentos técnicos, a pesquisa caracteriza-se como um levantamento, realizado por meio de um questionário estruturado aplicado a auditores internos. O uso do survey permite coletar informações diretamente de profissionais atuantes, possibilitando a comparação entre grupos e o tratamento estatístico dos dados coletados, como recomendado por Gil (2019) para estudos que visam analisar percepções organizacionais.

O instrumento de coleta consistiu em um questionário estruturado, construído com base na escala Likert, tradicionalmente empregada para mensuração de atitudes e percepções (Lakatos & Marconi, 2003). O questionário foi fundamentado nas dimensões discutidas na literatura referente à eficácia e ao desempenho da auditoria interna, especialmente nos fatores indicados por Dittenhofer (2001), Turetken, Jethefer e Ozkan (2020), Botha e Wilkinson (2020) e nos atributos de excelência propostos pela PwC (2016). Esse procedimento assegura validade de conteúdo, uma vez que os itens refletem constructos amplamente aceitos em pesquisas sobre auditoria.

A amostra foi composta por 50 auditores internos, distribuídos em dois níveis hierárquicos: 18 respondentes do nível estratégico (gestores, coordenadores e líderes de auditoria) e 32 do nível operacional (auditores seniores, plenos, juniores e estagiários). Essa segmentação atende ao objetivo central do estudo, que é comparar percepções entre grupos com papéis distintos no processo de auditoria. A literatura aponta que hierarquia influencia percepções sobre eficácia, desempenho e valor agregado (Lenz & Sarens, 2012; Farkas, Hirsch & Kokina, 2019), o que reforça a relevância dessa divisão.

O questionário foi organizado em três blocos de análise: a) Fatores de eficácia e desempenho da equipe, incluindo itens sobre inovação, competência técnica, uso de tecnologias, identificação de riscos e qualidade das entregas; b) Percepções sobre os trabalhos da auditoria interna, abrangendo alinhamento estratégico, implementação de recomendações, geração de benefícios financeiros, pontualidade e impacto na otimização de processos; c) *Trade-offs* entre atributos da função de auditoria, em que os respondentes escolheram entre pares de fatores, como por exemplo: competência técnica vs. tecnologia, pontualidade vs. inovação. Esse bloco segue a lógica de priorização proposta por Botha e Wilkinson (2020), permitindo identificar quais dimensões são percebidas como mais críticas para a eficácia da função.

Os dados foram analisados por meio de estatísticas descritivas, com foco na comparação entre níveis hierárquicos e na identificação de padrões convergentes e divergentes. Embora o método não inclua análises inferenciais, a opção por estatística descritiva está alinhada à natureza exploratória e perceptiva do estudo, compatível com pesquisas que buscam mapear entendimentos organizacionais (Gil, 2019; Strauss & Corbin, 2008). As interpretações qualitativas foram elaboradas à luz da literatura sobre eficácia da auditoria interna, governança, gestão de riscos e comportamento organizacional.

Esse desenho metodológico permite compreender como diferentes níveis hierárquicos percebem a eficácia da auditoria interna, evidenciar tensões estruturais e identificar fatores que potencialmente influenciam o desempenho da função, atendendo ao objetivo geral do estudo.

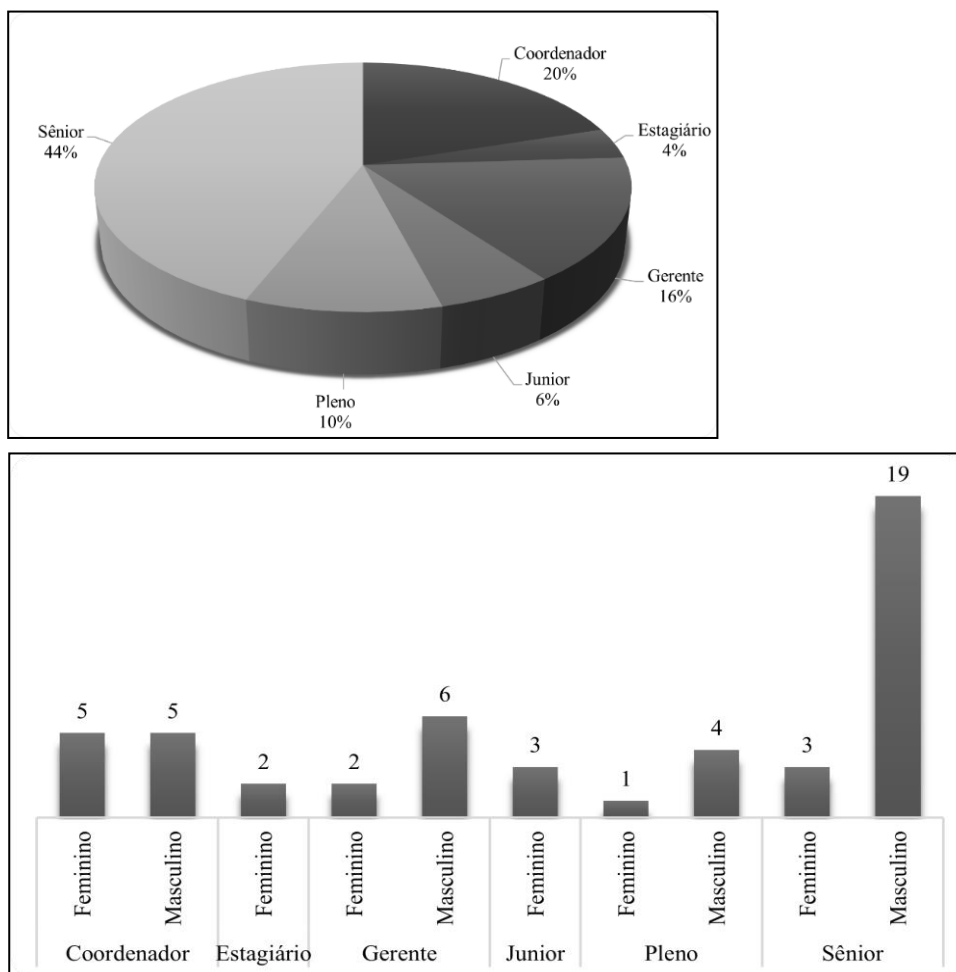
4 RESULTADOS

A análise dos resultados foi estruturada para evidenciar as percepções comparativas entre os níveis estratégico e operacional, enfatizando os fatores que influenciam a eficácia, o desempenho e o posicionamento da auditoria interna. Buscou-se interpretar padrões, tensões e contradições reveladas pelos dados, articulando-os com a literatura e com as lacunas apresentadas na seção teórica.

4.1 Perfil da amostra: implicações para maturidade e percepções

A composição da amostra revela predominância masculina (68%) e forte concentração nos níveis sênior e de coordenação (Figura 1), além de uma proporção significativa de profissionais com mais de 10 anos de experiência (44%). Esse perfil sugere um corpo de auditores com elevada maturidade técnica e trajetória consolidada, o que tende a produzir percepções mais rigorosas sobre eficácia e desempenho, conforme apontam Imoniana, Matheus e Perera (2014).

Figura 1. Relação dos níveis hierárquicos



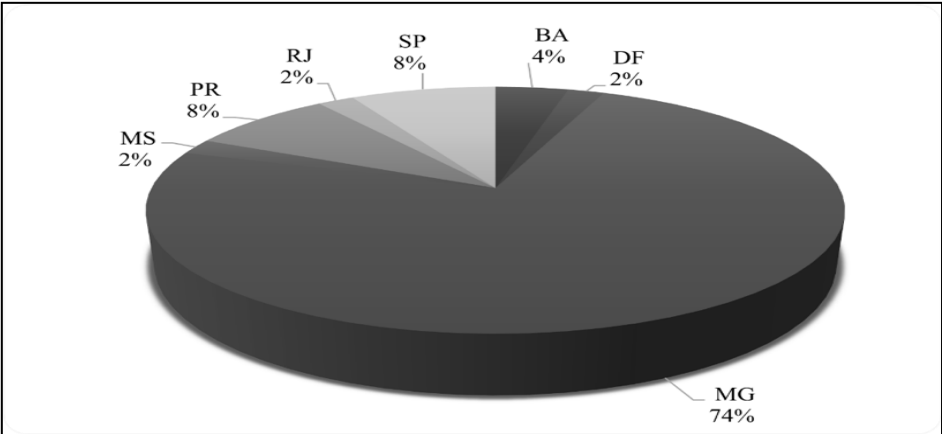
Fonte: Elaborados pelos autores (2024)

Observa-se também, conforme a Figura 2, que a participação feminina diminui à medida que aumenta a senioridade, fenômeno consistente com os achados de Christ (2015), que identifica barreiras estruturais à ascensão de mulheres em auditoria interna. Esse padrão ajuda a contextualizar possíveis contrastes de avaliação, já que a literatura indica que diversidade reduz vieses e amplia percepções sobre eficácia e valor agregado.

Figura 2. Gênero dos auditores internos por cargos

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

A distribuição geográfica (Figura 3) concentrou-se majoritariamente em Minas Gerais



(74%), o que difere de estudos anteriores mais concentrados em São Paulo (Imoniana et al., 2014). De acordo com esses autores, a auditoria interna apresenta tendência de maior consolidação em grandes centros urbanos. Todavia, tal diferença se deve principalmente ao perfil da amostra obtida, o que permite um olhar diferenciado para o tema do estudo.

Figura 3. Distribuição regional da pesquisa

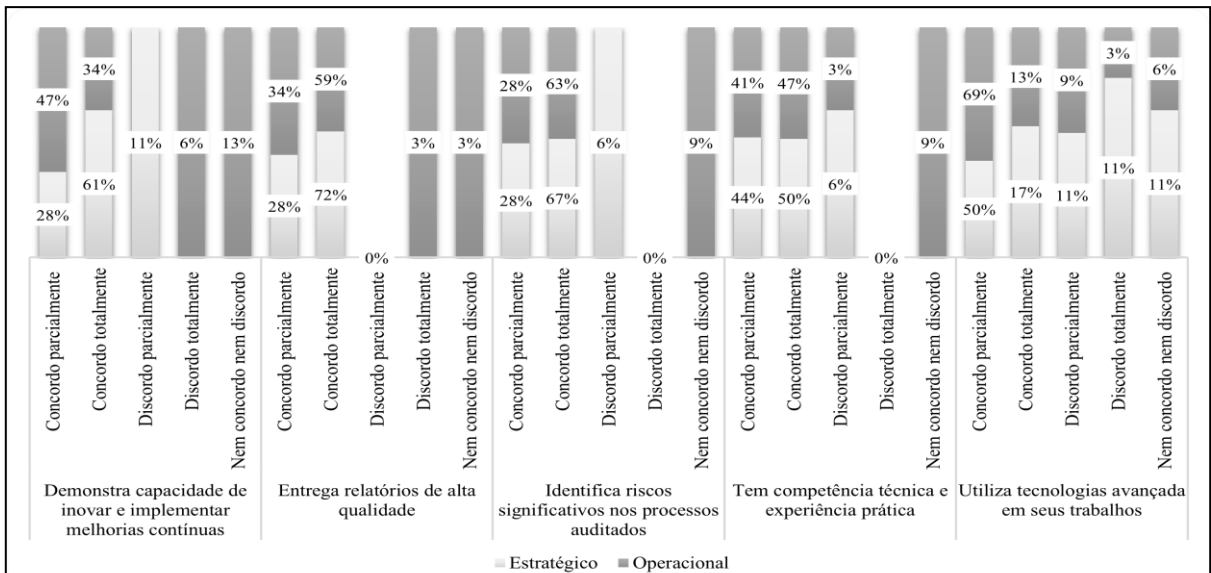
Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Esse recorte regional pode influenciar percepções sobre maturidade dos processos de auditoria, especialmente considerando o estágio de desenvolvimento dos órgãos de controle e das estruturas de governança em diferentes regiões do país.

4.2 Fatores de eficácia relacionados à equipe: convergências e tensões entre níveis hierárquicos

A Figura 4 evidencia pontos de consenso, mas também revela divergências significativas entre níveis estratégico e operacional, onde apresenta a percepção comparativa das visões dos níveis estratégico e operacional acerca dos fatores de eficácia e desempenho da auditoria.

Figura 4. Fatores relacionados a equipe de auditoria interna



Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Inovação como fronteira de percepção

O nível estratégico apresenta maior convicção quanto à capacidade de inovação da equipe (61% de concordância total), enquanto o nível operacional demonstra menor aderência (34%). Essa diferença sugere expectativas desalinhadas: gestores enxergam a inovação como mecanismo de aumento de eficiência, enquanto auditores operacionais tendem a priorizar rotinas e padronização. Lois et al. (2020) e Betti et al. (2023) já destacam que a percepção sobre impacto tecnológico varia de acordo com o posicionamento hierárquico, especialmente em contextos com baixo uso de automação.

Qualidade dos relatórios e competências técnicas: consenso, mas com implicações distintas

Ambos os grupos reconhecem a competência técnica como elemento central (50% e 47% de concordância total), e gestores demonstram maior confiança na qualidade dos relatórios (72% e 59%). Esse resultado reforça a dependência estrutural da função de auditoria do capital humano, e não dos processos ou tecnologias, indicando um estágio intermediário de maturidade (Coetzee & Lubbe, 2014).

Quanto à identificação de riscos, os percentuais são equilibrados (67% e 63%), alinhando-se ao papel central da auditoria interna na avaliação do gerenciamento de riscos (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Adoção de tecnologias: baixa convicção e implicações

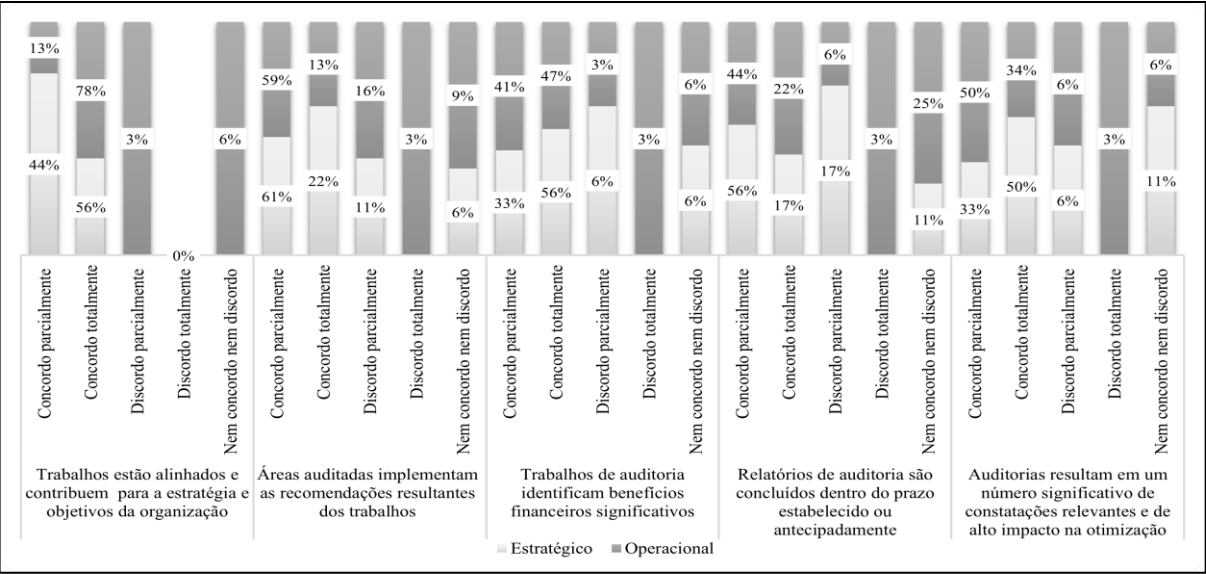
Tanto gestores quanto operacionais demonstram baixa percepção de impacto das tecnologias avançadas (17% e 13% de concordância total). Esse dado se afasta das tendências globais e aponta limitações importantes, sugerindo: 1) lacunas de capacitação em *analytics*; 2) resistência cultural à automação; 3) dependência de metodologias tradicionais. Esse cenário tenciona a literatura recente, que mostra que o uso de *analytics* eleva a percepção de qualidade da auditoria (Betti et al., 2023).

4.3 Percepções sobre o trabalho de auditoria interna: eficácia, valor e limitações

Alinhamento estratégico: uma assimetria inesperada

A Figura 5 apresenta a percepção por níveis estratégico e operacional acerca dos fatores de eficácia e desempenho dos trabalhos de auditoria interna.

Figura 5. Fatores relacionados aos trabalhos de auditoria interna



Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

A figura em questão mostra que o nível operacional percebe maior alinhamento da auditoria aos objetivos organizacionais (78%) do que o nível estratégico (56%). Essa inversão sugere uma assimetria perceptiva: quem executa acredita estar mais alinhado que quem aprova o plano. Isso indica fragilidades na comunicação e na tradução das metas organizacionais em direcionamento efetivo, conforme discutido por Schramm (2019). Percebe-se que o nível operacional está mais alinhado com os achados de Soh e Martinov-Bennie (2011), que destacam a importância atribuída pelos diretores executivos de auditoria e presidentes do conselho de auditoria em relação ao desenvolvimento e desempenho do plano de trabalho anual das auditorias internas.

Implementação de recomendações: baixa convicção e risco de eficácia reduzida

A implementação das recomendações aparece como um dos fatores de menor confiança em ambos os grupos (22% e 13%). Segundo Turetken, Jethefer e Ozkan (2020), esse indicador é determinante para avaliar eficácia. Baixa implementação sugere: limitações de monitoramento e follow-up; resistência das áreas auditadas; e fragilidade no convencimento gerado pelos relatórios. Apesar da falta de assertividade, o estudo de Betti *et al.* (2023) indica que, quando os auditores internos realizam atividades de consultoria, a qualidade percebida de suas recomendações tende a ser maior.

Benefícios financeiros e otimização de processos: divergência de foco

Gestores percebem maior geração de benefícios financeiros (56%) do que operacionais (47%), o que reforça a tendência de que níveis superiores valorizem outputs estratégicos e impactos globais. Já na percepção sobre otimização de processos, o nível estratégico também demonstra maior convicção, sinalizando que o valor percebido pela gestão deriva mais de ganhos agregados do que de rotinas operacionais (Samagaio & Felício, 2023).

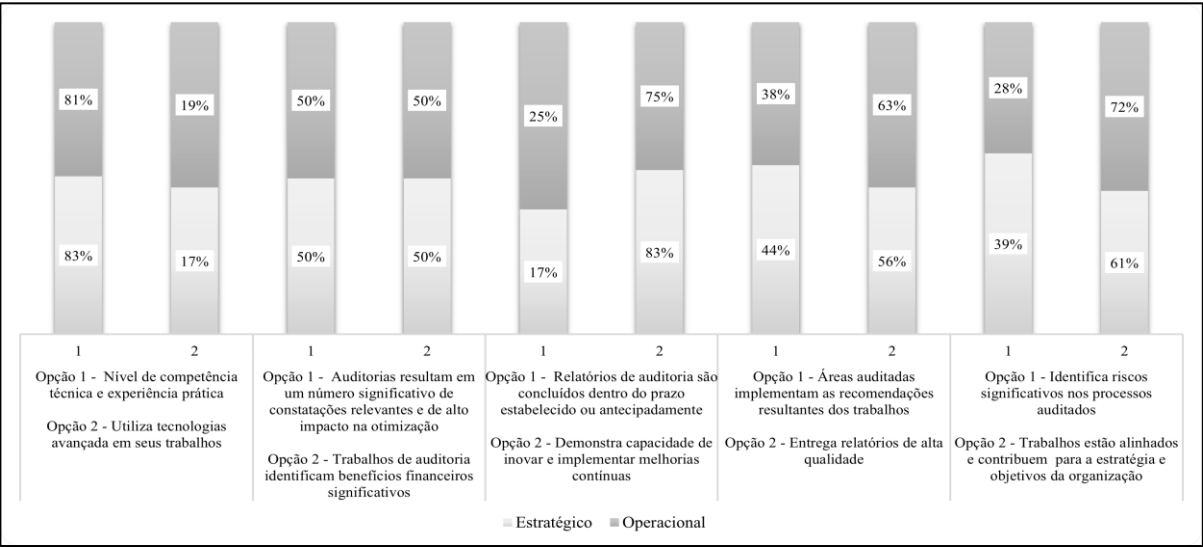
Cumprimento de prazos: um ponto fraco crítico

A baixa concordância sobre a entrega de relatórios no prazo (17% e 22%) contraria estudos prévios, como Imoniana, Matheus e Perera (2014), que identificam cumprimento rigoroso de prazos como prática dominante na área. Isso sinaliza potenciais gargalos estruturais: cargas elevadas, complexidade crescente dos trabalhos ou falta de priorização institucional.

4.4 Trade-offs: prioridades reais da função de auditoria

A Figura 6 revela conflitos importantes de preferência entre atributos, fundamentais para compreender o posicionamento da área. Dessa forma, são apresentados os resultados da pesquisa dos níveis operacionais e estratégicos sobre o trade-off de fatores descritos.

Figura 7. Trade-off de fatores relacionados aos trabalhos e equipe de auditoria interna



Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Competência técnica > Uso de tecnologias avançadas

A ampla preferência pela competência técnica (83% e 81%) mostra uma cultura centrada no auditor, e não no processo ou na infraestrutura tecnológica. Isso confirma que a maturidade da auditoria ainda depende fortemente de qualificações individuais (Imoniana et al., 2014).

Inovação > Pontualidade

Ambos os níveis priorizam inovação em detrimento da pontualidade dos relatórios. Essa escolha desafia Samagaio & Felício (2023), que apontam prazos como uma das principais pressões sobre auditores. Aqui, a inovação é vista como vetor de maior impacto, embora sua adoção prática ainda seja limitada.

Alinhamento estratégico > Identificação de riscos

Tanto gestores quanto operacionais priorizam o alinhamento estratégico em relação à identificação de riscos. Isso revela uma auditoria ainda orientada a objetivos de negócio, e não plenamente madura como terceira linha de defesa (IIA, 2020).

Essa preferência reforça que a auditoria é percebida mais como instrumento de apoio gerencial do que como mecanismo independente de proteção institucional.

Constatações relevantes x Benefícios financeiros e Implementações x Qualidade de relatórios

Quanto às constatações relevantes versus identificação de benefícios financeiros, observa-se uma divisão exata de 50% para cada opção em ambos os níveis, indicando um equilíbrio na valorização desses aspectos. Esse resultado corrobora os resultados de Farcane, Deliu e Burca (2022), que identificaram que os autores constataram que 51,61% dos auditores seniores demonstram uma posição favorável quanto às economias. No que diz respeito à implementação de recomendações versus qualidade dos relatórios, ambos os níveis favorecem a qualidade dos relatórios, com 56% no nível estratégico e 63% no nível operacional, indicando uma preferência mais acentuada, frente a qualidade no nível operacional. Interessante notar que Farkas, Hirsch e Kokina (2019) destacam que uma melhor percepção dos gestores das áreas auditadas sobre a qualidade dos relatórios de auditoria aumenta a probabilidade de implementação das recomendações, reforçando a importância de relatórios estruturados e claros.

4.5 Modelo interpretativo integrado

Tomados em conjunto, os resultados revelam uma função de auditoria interna caracterizada por: 1) **Dependência elevada da competência técnica**, com baixa adoção de tecnologias e métodos avançados. 2) **Assimetria hierárquica nas percepções**, especialmente sobre inovação, alinhamento estratégico e benefícios financeiros. 3) **Fragilidades em eficácia operacional**, evidenciadas pela baixa confiança em prazos e implementação de recomendações. 4) **Prioridade estratégica clara**, em que inovação e alinhamento organizacional são considerados mais relevantes que aspectos tradicionais como risco e pontualidade. 5) **Maturidade intermediária**, em que a visão estratégica é parcialmente desenvolvida, mas ainda limitada pela baixa integração tecnológica e inconsistências no processo de follow-up.

Esses elementos sugerem que a eficácia da auditoria interna, na percepção dos auditores analisados, depende menos dos mecanismos formais e mais da qualidade humana, da comunicação e da clareza dos objetivos organizacionais. Ao mesmo tempo, emergem tensões entre expectativas gerenciais e operacionais, reforçando a necessidade de melhor alinhamento e modernização da função.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria interna consolida-se como função estratégica para a governança, ao contribuir para a mitigação de riscos, fortalecimento dos controles e otimização de processos. Este estudo buscou compreender como auditores de diferentes níveis hierárquicos percebem o desempenho e a eficácia da função, identificando convergências e tensões que influenciam sua atuação. Os resultados revelam que a competência técnica permanece como núcleo da valorização profissional, enquanto a adoção de tecnologias avançadas ainda é percebida de forma limitada, o que indica maturidade intermediária da função e elevada dependência do capital humano.

A divergência entre níveis na percepção sobre alinhamento estratégico, inovação e geração de benefícios financeiros evidencia assimetrias internas que afetam a coerência da atuação da auditoria. Esses achados ampliam a literatura ao demonstrar que a eficácia percebida não depende apenas de fatores técnicos, mas da interação entre comunicação

hierárquica, clareza estratégica e capacidade de incorporação tecnológica. Para a prática, o estudo destaca a necessidade de fortalecer mecanismos formais de alinhamento, investir em capacitação analítica e revisar processos de acompanhamento de recomendações, de modo a reduzir lacunas de percepção entre gestão e equipes operacionais.

Como limitações, destaca-se a natureza transversal da pesquisa e a concentração regional da amostra, que restringem a generalização dos resultados. Pesquisas futuras podem adotar delineamentos longitudinais, explorar análises inferenciais que permitam modelar relações causais entre fatores de eficácia e incorporar diferentes setores e portes organizacionais. Estudos qualitativos aprofundados também podem esclarecer mecanismos que explicam as divergências perceptivas identificadas.

No conjunto, o estudo contribui ao evidenciar como fatores humanos, tecnológicos e organizacionais se combinam para moldar a eficácia percebida da auditoria interna, oferecendo subsídios teóricos e aplicados para o seu aprimoramento.

6 REFERÊNCIAS

- Alič, M., & Rusjan, B. (2011). Managerial relevance of internal audit: Business benefits of using ISO 9000 internal audit as a managerial tool. *The TQM Journal*, 23(3), 284–300. <https://doi.org/10.1108/17542731111124343>
- Almeida, M. C. (2017). *Auditoria: abordagem moderna e completa* (9ª ed.). Atlas.
- Attie, W. (2017). *Auditoria: conceitos e aplicações* (8ª ed.). Atlas.
- Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, S. V., & Willborn, W. O. (2004). On the effectiveness of quality management system audits. *The TQM Magazine*, 16(1), 14–25. <https://doi.org/10.1108/09544780410511443>
- Betti, N., Celi, M., Vola, P., & Raimo, N. (2023). The impacts of the use of data analytics and the performance of consulting activities on perceived internal audit quality. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(2), 334–361. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2022-0125>
- Bogodistov, Y., & Wohlgemuth, V. (2017). Enterprise risk management: A capability-based perspective. *The Journal of Risk Finance*, 18(3), 234–251. <https://doi.org/10.1108/JRF-10-2016-0131>
- Botha, L. M., & Wilkinson, N. (2020). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. *Meditari Accountancy Research*, 28(3), 413–434. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2019-0448>
- Castro, A. (2018). *Auditoria interna: conceito, objetivos e práticas*. Atlas.
- Castro, D. P. de. (2018). *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público* (7ª ed.). Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018455/>
- Chiavenato, I. (2021). *Desempenho humano nas empresas*. Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771219/>

- Christ, M. (2015). *Women in internal auditing: Perspectives from around the world*. The IIA Research Foundation. <https://www.theiia.org/globalassets/site/foundation/latest-research-and-products/practitioner-reports/cbok/cbok-pdfs/cbok-2015-women-in-internal-auditing.pdf>
- Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115–125. <https://doi.org/10.1111/ijau.12016>
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). *Gerenciamento de riscos corporativos – Estrutura integrada: Resumo executivo*. <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIERMExecutiveSummaryPortuguese.pdf>
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450. <https://doi.org/10.1108/EUM00000000006064>
- Do Amaral, L. S. S., & Bertegani, M. C. (2018). A importância da auditoria interna nas organizações. *Revista Terra & Cultura: Cadernos de Ensino e Pesquisa*, 33(65), 45–58.
- Farcane, N., Deliu, D., & Burcă, V. (2022). Percepția auditorilor financiari cu privire la valoarea adăugată a serviciilor de audit intern. *Audit Financiar*, 20(1), 24–133.
- Farkas, M., Hirsch, R., & Kokina, J. (2019). Internal auditor communications: An experimental investigation of managerial perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 34(4), 462–485. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1910>
- Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (7ª ed.). Grupo GEN. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020991/>
- Imoniana, J. O., Matheus, C. P., & Perera, L. C. J. (2014). Medição de desempenho de auditoria interna: Um estudo empírico. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 65–93. <https://doi.org/10.4270/ruc.2014320>
- Instituto Brasileiro de Auditoria Interna. (2023). *Definição de auditoria interna*. IIA Brasil. <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>
- Kalogiannidis, S. (2020). Impact of effective business communication on employee performance. *European Journal of Business and Management Research*, 5(6). <https://doi.org/10.24018/ejbmr.2020.5.6.631>
- Kontogeorgis, G. (2018). The role of internal audit function on corporate governance and management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(4), 100–114.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. de A. (2021). *Fundamentos de metodologia científica* (9ª ed.). Atlas. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597026580/>
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: What might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532–549. <https://doi.org/10.1108/02686901211236382>

- Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., & Tsikalakis, K. (2020). Internal audits in the digital era: Opportunities, risks and challenges. *EuroMed Journal of Business*, 15(2), 205–217. <https://doi.org/10.1108/EMJB-07-2019-0097>
- Martins, E. (2018). *Contabilidade de custos* (11^a ed.). Atlas.
- Mattar, J., & Ramos, D. K. (2021). *Metodologia da pesquisa em educação: Abordagens qualitativas, quantitativas e mistas*. Almedina Brasil. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786586618518/>
- Rajhans, K. (2012). Effective organizational communication: A key to employee motivation and performance. *InterScience Management Review*, 2(2), 81–85. <https://www.researchgate.net/publication/346766774>
- Samagaio, A., & Felício, T. (2023). The determinants of internal audit quality. *European Journal of Management and Business Economics*, 32(4), 417–435. <https://doi.org/10.1108/EJMBE-06-2022-0193>
- Sawyer, L. B., Dittmar, M. A., Scheiner, J. H., & Arens, A. A. (2012). *Sawyer's internal auditing: Enhancing and protecting organizational value* (6^a ed.). The Institute of Internal Auditors. <https://www.theiia.org/en/products/bookstore/sawyers-internal-auditing-enhancing-and-protecting-organizational-value-7th-edition/>
- Schramm, K. (2019). *Effective communication between internal audit and the board and senior management* (Tese de doutorado). Universität St. Gallen.
- Schumacher Junior, A. (2018). *O julgamento de materialidade e a percepção dos auditores no campo de trabalho* (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo.
- Silva, M. A., & Rodrigues, P. C. (2020). Auditoria interna como instrumento de controle de custos: Análise da eficiência e racionalização de recursos. *Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão*, 12(3), 45–62.
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605–622. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513–519. <https://doi.org/10.1108/02686900510598858>
- Strauss, A., & Corbin, J. (2008). *Pesquisa qualitativa: Técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada* (2^a ed., L. O. da Rocha, Trad.). Artmed.
- Ribeiro, O. M., & Coelho, J. M. R. (2023). *Auditoria* (Série em foco). Saraiva. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788571442481/>
- Richardson, R. J., et al. (1999). *Pesquisa social: Métodos e técnicas* (Vol. 79, p. 60). Atlas.
- PricewaterhouseCoopers LLP. (2016). *The eight attributes delivering internal audit excellence as stakeholders expect more* (13 p.). PwC. <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance/publications/effective-internal-audit-functions.pdf>

Tang, F., Yang, L., & Gan, H. (2017). Internal auditors' reputation and managers' reliance decision. *Managerial Auditing Journal*, 32(8), 768–787. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2016-1366>

The Institute of Internal Auditors. (2020). *Modelo das três linhas do IIA 2020: Uma atualização das três linhas de defesa*. <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>

The Institute of Internal Auditors. (2016). *Relatórios de auditoria comunicando: Resultados dos trabalhos de avaliação*. <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/globalinternala-editorHTML-00000008-07052024134230.pdf>

Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238–271. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>

Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. (2016). *Introdução à contabilidade*. Cengage Learning.

Yuldasheva, S. (2025). *Risk analysis during internal audit at an enterprise with an integrated management system*. *Journal of Applied Science and Social Science*, 1(1), 184–189.