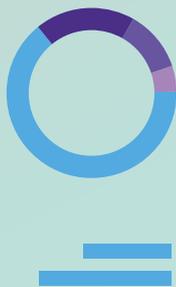
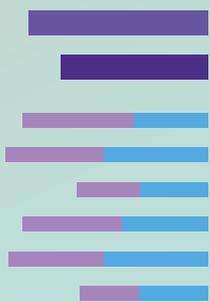
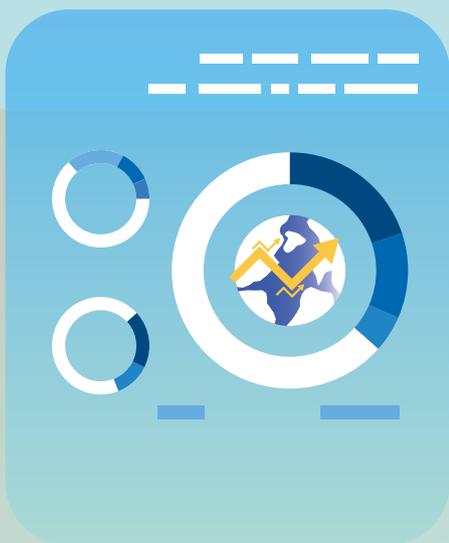


Boas práticas internacionais de auditoria interna



◀ **Cap QCO GEORGE Luis de Moraes Marques**
Militar do Quadro Complementar de Oficiais (QCO) da turma de 2010, Auditor Interno Governamental do 3º CGCFEx, Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Porto Alegre/RS.



No ambiente público, a auditoria interna possui função e conceitos análogos à auditoria nas empresas privadas, porém com finalidades e objetivos distintos, conforme se vê no conceito da Instrução Normativa nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017.

1. Introdução

Este artigo foi extraído da Dissertação de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Rio dos Sinos, tratando da percepção de auditores e auditados em unidades do Exército Brasileiro sobre a convergência das boas práticas de Auditoria Interna.

Contextualizando o assunto, é notório que a auditoria interna vem passando por mudanças significativas ao longo do tempo e conforme Castanheira (2007), essas mudanças vêm desde a auditoria tradicional, com enfoque na observação e na contabilização, passando pela introdução de novas técnicas e o surgimento do “sistema de controles internos”. Este paradigma se confunde com o nascimento da prática profissional contem-

porânea da auditoria interna com a criação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) em 1941. (LÉLIS E PINHEIRO, 2012).

Como consequência desse último paradigma, as orientações mandatórias da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), do IIA (2017), passaram a definir a auditoria interna como uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, com o objetivo de agregar valor e auxiliar a organização a atingir seus objetivos para a melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Não distante das mudanças nas práticas de auditoria interna mundial, no Brasil a Administração Pública Federal vem se adequando a Instrução Normativa nº 3 da Secretaria Federal de Controle, que aprovou o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental. Tal Normativo posiciona-se como um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental: com normas, modelos e boas práticas internacionais.

As mudanças apresentadas, tanto na auditoria interna do setor privado, como naquelas observadas no poder público, se inserem no contexto das mudanças institucionais. Assim, sob o prisma teórico da pesquisa, a teoria institucional

procura entender o papel das instituições na evolução da sociedade e especifica, ainda, as instituições como as regras que definem a sociedade que as instituem.

Neste contexto, e como aspecto motivador deste estudo, considerou-se relevante conhecer a adesão da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria sob a lente da teoria institucional.

Assim, o Exército Brasileiro foi escolhido como campo de atuação da pesquisa. Considerando o exposto, o estudo buscou responder a seguinte questão de pesquisa: Qual é a percepção dos auditores e auditados de unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais da auditoria interna?

2. Fundamentação teórica

2.1. Teoria Institucional e Institucionalização

Nas discussões sobre as novas tendências teóricas e de investigação sociológica é consenso o estudo da teoria institucional e, segundo Carvalho, Vieira e Silva (2012) a evolução e o funcionamento da sociedade organizacional são explicados pela perspectiva institucional.

Neste intuito, para Tolbert e Zucker (1999) o processo de institucionalização é uma tipificação de atos tornados habituais por específicos atores ou grupos de atores preparados para resolver conflitos. Com a auditoria interna governamental, no processo de convergência, não é diferente, pois, para

o direcionamento de um novo padrão de auditoria interna, alguns caminhos deverão ser percorridos até a institucionalização por completo.

Assim sendo, Tolbert e Zucker (1999) apresentaram um esquema gráfico, abaixo, que sugerem os passos para o processo de institucionalização.

Figura 1 - Processo de institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

Pode-se afirmar que o processo de convergência da Auditoria Interna Governamental às boas práticas segue os estágios apresentados por Tolbert e Zucker (1999), iniciando com a publicação da Instrução Normativa nº 3 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017.

2.2. Auditoria Interna Governamental e as Boas Práticas de Auditoria

No ambiente público, a auditoria interna possui função e

conceitos análogos à auditoria nas empresas privadas, porém com finalidades e objetivos distintos, conforme se vê no conceito da Instrução Normativa nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017, semelhante ao já previsto no IIA, com independência, objetividade, de avaliação e consultoria para agregar valor a instituição, avaliando a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Neste contexto, as boas práticas de auditoria interna,

assim definidas pelo *International Professional Practices Framework – IPPF, Normas (Standards)*, são a base conceitual na construção da metodologia deste trabalho. Segundo o IIA (2017), as Normas têm como propósitos a promoção da melhoria de processos e operações organizacionais, o fornecimento de uma estrutura adequada para que a auditoria interna agregue valor à organização, estabelecendo bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna.

As Normas são divididas em duas grandes categorias, que podem ser aplicadas a todos os serviços de auditoria interna, sendo elas as Normas de atributos e as Normas de desempenho. Segundo IIA (2017), Normas de Atributos se destinam às características das organizações e dos indivíduos que executam auditoria interna, ao passo que as Normas de Desempenho descrevem a natureza da auditoria interna e fornecem os critérios de qualidade.

Lélis e Pinheiro (2012, p.216), tratam assim a nova Estrutura Internacional de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna:

Com a nova estrutura, todas as normas, padrões e guias adotados pelo IIA passam a ser classificados como mandatórios ou fortemente recomendados para a boa prática da auditoria interna. O termo mandatório nas normas refere-se a que precisam ser seguidas, obrigatoriamente, caso a empresa tenha interesse em seguir as normas e padrões do IIA e tornar público que segue tais normas.

As Normas do IIA servem como apoio e orientação para as auditorias internas, o que não evita a existência de outras normas e regulamentos aplicáveis. É o caso do referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental (IN nº 3 SFC/CGU), posicionando-se como um instrumento de convergência.

2.3. Convergência às Boas Práticas de AI

Com base no IPPF, mais especificamente nas Normas Internacionais para a prática de auditoria interna, foi publicada a IN nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017, a qual definiu princípios, conceitos e diretrizes com a finalidade de nortear a prática da auditoria interna das organizações públicas do Poder Executivo Federal.

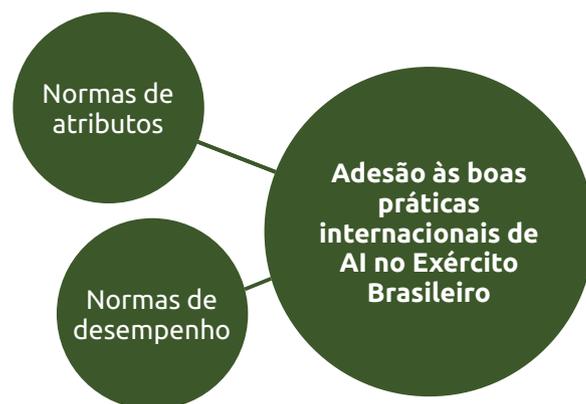
Dentre os princípios, destacam-se: integridade; proficiência e zelo profissional; autonomia e objetividade; alinhamento às estratégias; objetivos e riscos da unidade auditada; atuação respaldada em adequado posicionamento; qualidade e melhoria contínua; assim como, comunicação eficaz. Esses princípios dão sentido e proporcionam qualidade à atividade de auditoria interna das organizações públicas do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017).

Souza e Costa (2019) em seus estudos destacam que o Brasil, como filiado ao IIA, tem a prerrogativa de adotar as normas internacionais de auditoria interna também para o Setor Público, visando a convergência e harmonização das normas internas de auditoria.

2.4. Desenvolvimento das Hipóteses e Metodologia

O presente estudo propôs uma *survey* para possibilitar a análise da adesão da Auditoria Interna do EB às boas práticas internacionais de auditoria, sob a ótica dos auditores e auditados. Assim, na busca de investigar a adesão, na figura abaixo, foi sugerido um modelo teórico capaz de responder o problema de pesquisa.

Figura 2 - Modelo teórico da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

No modelo teórico apresentado, para que se possa verificar a adesão da AI do EB às boas práticas internacionais de auditoria é necessária a investigação de dois construtos a saber: Normas de Atributos e Normas de Desempenho.

Para Bordin *et al.* (2016), o IIA ao promulgar essas Normas Internacionais, independente da finalidade, dimensão e estrutura das organizações, teve como principal função a padronização e o amparo da atividade de Auditoria Interna.

Ainda, para atender ao modelo teórico da pesquisa, buscou-se a elaboração das hipóteses de pesquisa que atendessem aos objetivos propostos no presente estudo. Assim sendo, o primeiro construto trata das Normas de Atributos que abordam as características das organizações e das partes que realizam a atividade de AI (IIA, 2017). Nela se recomendou a verificação da percepção dos auditores e auditados do Exército Brasileiro quanto à adesão a essas normas. Portanto, pretendeu-se testar as hipóteses de que:

H1. Os auditores internos governamentais do Exército Brasileiro percebem à adesão às Normas de Atributos.

H2. Os auditados de Unidades do Exército Brasileiro percebem à adesão às Normas de Atributos.

Quanto às Normas de Desempenho, este construto visa descrever a natureza das atividades de AI e fornecer critérios que permitam avaliar o desempenho desses serviços (IIA, 2017). Logo, objetivou-se testar as hipóteses de que:

H3. Os auditores internos governamentais do Exército Brasileiro percebem à adesão às Normas de Desempenho.

H4. Os auditados de Unidades do Exército Brasileiro percebem à adesão às Normas de Desempenho.

Quanto ao instrumento de pesquisa, o questionário passou pela análise da confiabilidade dos constructos, utilizando-se o coeficiente *alfa de Cronbach* como ferramenta para estimação desta confiabilidade. Analisando-se individualmente cada bloco de assertivas, conforme dados da Tabela Confiabilidade de Dados, observa-se que o Bloco B obteve o melhor nível de confiabilidade, considerado satisfatório e classificado como alto, segundo Freitas e Rodrigues (2005). Os Blocos A, I e II do questionário resultaram em um coeficiente acima do confiável (0,70), e classificado como confiabilidade moderada, segundo a mesma escala.

Confiabilidade dos dados

Blocos	Título	Alfa de Cronbach	Índice
Bloco A	Normas de Atributos - auditores	0,712578	Moderada
Bloco I	Normas de Atributos - auditados	0,703118	Moderada
Bloco B	Normas de Desempenho - auditores	0,840321	Alta
Bloco II	Normas de Desempenho - auditados	0,743647	Moderada

Fonte: Dados da pesquisa.

Com os resultados apresentados, constatou-se que todos os blocos de questões puderam ser mantidos para a análise quantitativa da pesquisa, pois apresentaram valores acima do mínimo de consistência interna para estudo.

Para a análise quantitativa da pesquisa, os estudos de Bortolini (2016) e Barboza (2017) fo-

ram a base metodológica, replicada por meio do teste de diferença das médias. Este teste buscou examinar, se a média de concordância dos respondentes é estatisticamente igual a três (não discordo, nem concordo).

Para análise foi adotado o valor de 1% de significância e no teste de hipóteses foram adotados os seguintes parâmetros:

p-valor \leq nível de significância adotado:
Rejeitar H_0 ;

p-valor $>$ nível de significância adotado:
Não rejeitar H_0 .

Dessa maneira, foi obtida a percepção dos auditores e auditados quanto à adesão da auditoria interna às boas práticas internacionais de auditoria interna no âmbito do Exército Brasileiro.

3. Apresentação e análise dos dados

Ao todo, foram disponibilizados 291 questionários, dos quais regressaram 199 formulários eletrônicos completos, atingindo uma taxa geral de retorno de 68,38%.

Deste total de 291 questionários, foram disponibilizados 72 para os auditores internos dos 12 Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), dos quais 58 foram respondidos e restituídos, os outros 219 questionários restantes foram disponibilizados aos auditados das 73 Unidades Gestoras Apoiadas (UGA) pelo 3º CGCFEx, destes 219 questionários, 141 foram respondidos e restituídos, conforme indicado na tabela abaixo.

Taxa de retorno da pesquisa

Grupos	População	Respostas	Taxa de retorno
Auditores	72	58	80,55%
Auditados	219	141	64,4%
Total	291	199	68,38%

Fonte: Dados da pesquisa.

3.1. Síntese Final das Análises dos Dados

Concluindo o presente estudo, foi feita uma análise dos dados coletados em cada um dos quatro blocos, propondo chegar à resposta que satisfaça o objetivo proposto. Dentre os

aspectos apresentados na revisão de literatura, destaca-se que para North (1990) a Teoria Institucional, na sua visão sociológica, busca entender o porquê das mudanças institucionais no jeito pela qual as sociedades se desenvolvem ao longo do tempo, sendo a chave para atingir a mudança histórica de determinada organização.

Além disso, a teoria institucional também tem o objetivo de avaliar o processo de institucionalização em busca de legitimação, e os processos intrínsecos à institucionalização de determinada mudança, sugerido por Tolbert e Zucker (1999), que exibem quatro etapas, conforme Figura 1, sendo estas a inovação, a habitualização, a objetificação e a sedimentação.

Na Figura 1 se observa que as fases propostas para a institucionalização das boas práticas internacionais de Auditoria Interna no EB estão sendo cumpridas. A fase de inovação começou com a publicação da IN nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017, de forma coercitiva para todo o poder executivo federal. Em um segundo momento, na fase de habitualização, foi a fase de se colocar em prática a nova estrutura da auditoria interna governamental em resposta à coercitividade prevista na Instrução Normativa.

O momento atual pode ser qualificado como sendo o da objetificação, tendo em vista o certo grau de consenso dos auditores e auditados quanto a adesão às das boas práticas internacionais de auditoria e a crescente adoção pelo EB, ratificando os estudos de Tolbert e Zucker (1999), para posterior passagem à fase de sedimentação.

Portanto, visando analisar a percepção de auditores e auditados de unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna, foram desenvolvidos quatro blocos de assertivas para atendimento das hipóteses e objetivo da pesquisa, com alicerce no modelo teórico proposto na Figura 2.

O Bloco A buscou identificar a percepção dos auditores internos sobre as Normas de Atributos, exaradas nas orientações mandatórias do IIA e ratificadas na IN nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017. Chegou-se à conclusão pela não rejeição da hipótese alternativa, onde os resultados da análise quantitativa dos testes estatísticos (média das respostas do Bloco A de 4,221, *t-student* 25,019 e *p-valor* 0,000), a uma significância de 1%, indicam que a seguinte hipótese H1 foi aceita.

O Bloco I foi proposto com o objetivo de buscar identificar a percepção dos auditados do EB sobre as Normas de Atributos, firmadas nas orientações mandatórias do IIA e legitimadas para o poder executivo federal pela IN nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017. A análise deste Bloco também apontou para rejeição da hipótese nula e não rejeição da hipótese alternativa. Os resultados dos testes estatísticos (média das respostas de 4,231, *t-student* 29,486 e *p-valor* 0,000), com significância de 1%, reforçam a hipótese H2 proposta na pesquisa.

No terceiro bloco, o Bloco B, as assertivas tinham o intuito de coletar as percepções dos auditores internos sobre as Normas de Desempenho das orientações mandatórias do IIA e coercitivamente validadas pela IN nº 03 SFC/CGU, de 09 de



junho de 2017. A análise deste Bloco indica a não rejeição da hipótese alternativa, a uma significância de 1%, com os seguintes resultados obtidos nos testes estatísticos: média das respostas de 4,387, *t-student* 45,537 e *p-valor* 0,000. Assim, a terceira hipótese H3 da pesquisa também foi aceita.

Por fim, no quarto e último bloco, o Bloco II, foi averiguada a percepção dos auditados quanto à adesão das Normas de Desempenho já descritas anteriormente. A análise do Bloco II apontou para rejeição da hipótese nula, a uma significância de 1%, com os seguintes resultados dos testes estatísticos: média das respostas de 4,584, *t-student* 83,316 e *p-valor* 0,000. Com isto a quarta hipótese de pesquisa foi aceita.

Logo, segundo o que foi sugerido no modelo teórico da pesquisa, as análises posi-

tivas e robustas de cada um dos quatro blocos permitiram chegar à conclusão de que a adesão às boas práticas internacionais de auditoria interna no EB, registrado nas orientações mandatórias do IIA, e confirmado no instrumento de convergência, está em curso, pois os construtos apresentam sólidas respostas nos testes estatísticos, conforme as análises aqui apresentadas.

A análise das respostas de cada bloco de assertivas permitiu o entendimento de que a convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna se trata de um isomorfismo institucional coercitivo, pois é de aplicação obrigatória. Entretanto, os tipos de isomorfismo institucional não são sempre distintos, podendo aparecer combinados, DiMaggio e Powell (1983).

Além disso, na análise do Bloco A e do Bloco B, blocos destinados aos auditores, constatou-se que a convergência está acontecendo e a adesão do EB é bastante significativa. Contudo, como toda alteração de costumes, o processo de convergência às boas práticas internacionais enfrentam desa-

fos a serem contornados, principalmente no que diz respeito à maior capacitação dos profissionais da auditoria interna no enfrentamento desse novo paradigma.

Dessa forma, a teoria institucional esclarece que a mudança longa e desigual de tradições e costumes para atender a novas regras formais está diretamente relacionada ao crescente nível de especialização dos envolvidos (NORTH, 1990).

Na análise do Bloco I e do Bloco II, blocos destinados aos auditados, constatou-se uma maior percepção da adesão do EB às boas práticas internacionais. Contudo, de forma modesta, há óbices a serem vencidos pela organização como, por exemplo, a comunicação entre auditor e auditado.

Diante do exposto, verifica-se que a mudança institucional da implantação das boas práticas internacionais de auditoria interna no EB, na visão dos auditores e auditados, apresentou baixa resistência, alguns desafios e muita aderência às normas. Estes fatos estão permitindo ao EB dar continuidade e concluir o processo de institucionalização,

proposto por Tolbert e Zucker (1999), que é a sedimentação.

Por conseguinte, entende-se ter respondido o objetivo geral da pesquisa que buscava analisar a percepção de auditores e auditados de unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna.

Por fim, na opinião dos auditores e auditados do Exército Brasileiro, a adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna está em curso. Esse processo de convergência está possibilitando ao Poder Executivo Federal percorrer um importante caminho na busca de uma legitimidade nacional e internacional. Além disso, com a inserção de ferramentas modernas e conceitos padronizados, verifica-se que a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA, interpretada pela IN nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017 é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de auditoria interna.

Referências

- BARBOZA, Artur Albino. *Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis*. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2017.
- BORDIN, Tamara Maria et al. A Aplicabilidade das Normas Internacionais nas Auditorias Internas das IFES de Santa Catarina. XVI Coloquio Internacional de Gestión Universitaria – CIGU, *Anais...*, Arequipa, Perú, 2016.
- BORTULINI, Emanuel Felipe. *A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a transparência pública*. 2016. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2016.
- BRASIL. *Instrução Normativa nº 03, de 9 de junho de 2017*. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jun. 2017b. Disponível em: <https://bit.ly/2A1odiA>. Acesso em: 5 dez. 2020.
- CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; GOULART, Sueli. A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de Administração Pública*, v. 39, n. 4, p. 849-874, 2005.
- CASTANHEIRA, Nuno Miguel Caeiro. *Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso português*. 2007. Dissertação (Mestrado em contabilidade e auditoria) - Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2007.
- DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, p. 147-160, 1983. fields. *American Sociological Review*, 48(2).
- FREITAS, André Luís Policiani; RODRIGUES, Sidilene Gonçalves. A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. *Anais do XII SIMPEP*, Bauru (SP), Brasil 2005.
- LÉLIS, Débora Lage Martins; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 23, n. 60, p. 212-222, 2012.
- NORTH, Douglass. *Institutions, institutional change and economic performance* Cambridge University Press. New York, 1990.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2017). *International professional practices framework*. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf/normas-internacionais>>. Acesso em: 12 dez. 2020.
- TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. *Handbook de estudos organizacionais*, v. 1, n. 6, 1999.