

Percepções hierárquicas sobre o desempenho e a eficácia da Auditoria Interna: um estudo com auditores estratégicos e operacionais

Maria Fernanda Almeida de Souza (Instituição - a informar) - maria.souza6@ufu.br

Wemerson Gomes Borges (UFU) - wemersongb@hotmail.com

Carlos ANTONIO PEREIRA (UFU) - carlos_ctb@hotmail.com

Luciano Ferreira Carvalho (Instituição - a informar) - lucianofc@ufu.br

Resumo:

A auditoria interna desempenha um papel relevante no ambiente corporativo, agregando valor, aprimorando operações de uma organização, apoiando a alta administração na tomada de decisões, garantindo a adequação e eficácia dos controles internos, a integridade e confiabilidade das informações e gerando vários benefícios à organização. Além disso, destaca-se sua contribuição para o controle e a redução de custos, uma vez que possibilita identificar ineficiências, eliminar desperdícios e otimizar a utilização dos recursos. Este estudo tem como objetivo analisar a percepção dos diferentes níveis hierárquicos no setor de auditoria acerca do desempenho e eficácia da auditoria interna. Para tanto, foi conduzida uma pesquisa de levantamento, combinando as abordagens qualitativa e quantitativa, por meio da aplicação de questionários a cinquenta profissionais da área, sendo 18 do nível estratégico e 32 do nível operacional. Os resultados revelam convergência em diversos aspectos, reforçando a relevância dos fatores apontados pela literatura como determinantes da eficácia. A competência técnica foi amplamente destacada, evidenciando a importância da atualização contínua e da qualificação profissional. Identificaram-se, entretanto, diferenças entre os níveis: o operacional enfatizou o alinhamento das auditorias com os objetivos organizacionais, enquanto o estratégico valorizou inovação, otimização de processos e benefícios financeiros. Ambos os grupos demonstraram menor confiança no cumprimento de prazos, na implementação de recomendações e no uso de tecnologias avançadas, o que divergiu de estudos recentes. A pesquisa reforça a importância de fortalecer a comunicação entre os níveis hierárquicos e de integrar competências técnicas com inovação tecnológica para otimizar os processos, controlar custos e agregar valor às organizações.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Desempenho. Eficácia. Gestão de riscos. Percepção Organizacional.

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Percepções hierárquicas sobre o desempenho e a eficácia da Auditoria Interna: um estudo com auditores estratégicos e operacionais

RESUMO

A auditoria interna desempenha um papel relevante no ambiente corporativo, agregando valor, aprimorando operações de uma organização, apoiando a alta administração na tomada de decisões, garantindo a adequação e eficácia dos controles internos, a integridade e confiabilidade das informações e gerando vários benefícios à organização. Além disso, destaca-se sua contribuição para o controle e a redução de custos, uma vez que possibilita identificar ineficiências, eliminar desperdícios e otimizar a utilização dos recursos. Este estudo tem como objetivo analisar a percepção dos diferentes níveis hierárquicos no setor de auditoria acerca do desempenho e eficácia da auditoria interna. Para tanto, foi conduzida uma pesquisa de levantamento, combinando as abordagens qualitativa e quantitativa, por meio da aplicação de questionários a cinquenta profissionais da área, sendo 18 do nível estratégico e 32 do nível operacional. Os resultados revelam convergência em diversos aspectos, reforçando a relevância dos fatores apontados pela literatura como determinantes da eficácia. A competência técnica foi amplamente destacada, evidenciando a importância da atualização contínua e da qualificação profissional. Identificaram-se, entretanto, diferenças entre os níveis: o operacional enfatizou o alinhamento das auditorias com os objetivos organizacionais, enquanto o estratégico valorizou inovação, otimização de processos e benefícios financeiros. Ambos os grupos demonstraram menor confiança no cumprimento de prazos, na implementação de recomendações e no uso de tecnologias avançadas, o que divergiu de estudos recentes. A pesquisa reforça a importância de fortalecer a comunicação entre os níveis hierárquicos e de integrar competências técnicas com inovação tecnológica para otimizar os processos, controlar custos e agregar valor às organizações.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Desempenho. Eficácia. Gestão de riscos. Percepção Organizacional.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisão.

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:

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.

Quadro 1. Atributos do auditor interno

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 asseguuração 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

Do ponto de vista dos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois busca analisar e apresentar as percepções da gestão da auditoria e demais departamentos a respeito do desempenho e da eficácia da auditoria interna. Conforme aponta Gil (2019), pesquisas descritivas têm como propósito principal expor características de uma determinada população ou fenômeno, além de possibilitar o estabelecimento de relações entre variáveis relevantes.

No que se refere à abordagem do problema, adota-se uma natureza quali-quantitativa, dado que combina procedimentos estatísticos com interpretações de caráter qualitativo, proporcionando uma análise mais abrangente do objeto investigado. Segundo Mattar e Ramos (2021), a pesquisa de métodos mistos permite integrar aspectos qualitativos e quantitativos, oferecendo uma visão mais completa dos fenômenos. Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um levantamento, realizado mediante a aplicação de questionários a auditores internos e gestores, com a finalidade de compreender suas percepções sobre a atuação da auditoria interna em relação ao compliance e à eficácia dos controles organizacionais. Essa escolha se justifica porque, de acordo com Gil (2019), o levantamento consiste na coleta de informações diretamente junto a um grupo representativo de indivíduos, permitindo, posteriormente, uma análise quantitativa dos dados obtidos. Além disso, o suporte teórico que embasa os questionamentos remete à literatura que enfatiza a importância da interação entre auditoria interna e gestão para o sucesso organizacional (Farkas, Hirsch, & Kokina, 2019) e as potenciais divergências entre a autoavaliação dos auditores e a percepção da alta gestão (Lenz & Sarens, 2012).

Como instrumento de coleta de dados, utilizou-se um questionário estruturado (Lakatos & Marconi, 2003), elaborado com base na escala Likert, ferramenta que possibilita medir o grau de concordância ou discordância dos respondentes em relação a afirmações específicas. A amostra foi composta por 50 participantes, distribuídos em dois grupos: 18 auditores do nível estratégico (gestores e coordenadores) e 32 do nível operacional (seniores, plenos, juniores e estagiários).

Essa segmentação visou permitir uma comparação entre diferentes níveis hierárquicos quanto à percepção sobre a eficácia da auditoria interna.

O questionário foi estruturado em quinze questões, divididas em três blocos:

1. Cinco questões voltadas à percepção sobre fatores de eficácia e desempenho da equipe, abrangendo o uso de tecnologias avançadas, capacidade de inovação, qualidade dos relatórios, identificação de riscos e competência técnica;
2. Cinco questões destinadas à avaliação do trabalho da auditoria interna, com foco no alinhamento estratégico, implementação de recomendações, benefícios financeiros gerados, pontualidade dos relatórios e impacto na otimização de processos;
3. Cinco questões de trade-off, nas quais os respondentes deveriam escolher entre pares de fatores, permitindo identificar prioridades e possíveis conflitos de percepção.

Essa combinação de instrumentos e estratégias de análise possibilita capturar nuances relevantes das percepções dos diferentes níveis organizacionais, contribuindo para uma visão robusta acerca da eficácia e do desempenho da auditoria interna.

4 RESULTADOS

A primeira dimensão analisada refere-se à identidade de gênero dos participantes da pesquisa. Constatou-se que 68% da amostra é composta por indivíduos do sexo masculino e 32% do sexo feminino. Esses resultados confirmam a predominância masculina também observada no estudo de Farkas, Hirsch e Kokina (2019), ainda que naquele caso a distribuição entre os gêneros tenha se mostrado mais equilibrada. A Figura 1, demonstra a relação dos níveis hierárquicos:

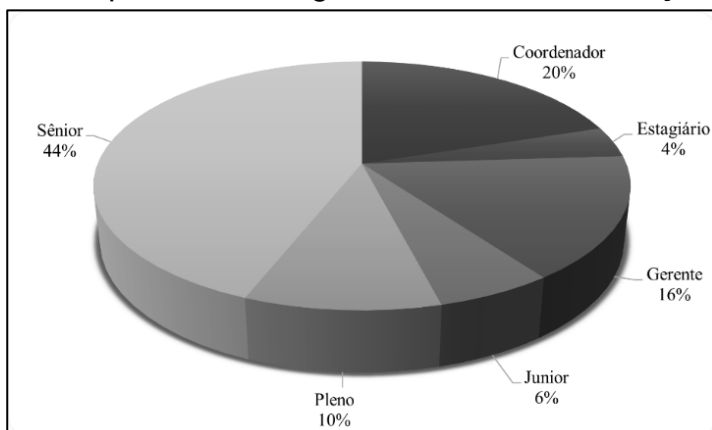


Figura 1. Relação dos níveis hierárquicos

Fonte: Elaborados pelos autores (2024)

No que tange aos níveis hierárquicos, identificou-se maior concentração de profissionais no nível sênior (44%), seguido de coordenadores (20%), gerentes (16%), auditores plenos (10%), juniores (6%) e estagiários (4%). Achados semelhantes foram reportados por Schumacher Júnior (2018), em que sete de nove respondentes ocupavam o nível sênior, e por Farcane, Deliu e Burca (2022), que também

evidenciaram predominância de auditores mais experientes. Tais resultados sugerem que a posição de auditor sênior tende a ser a mais recorrente na profissão.

A análise da relação entre gênero e cargos, demonstrada na Figura 2, evidencia que nos cargos de coordenação, a distribuição entre homens e mulheres é equivalente. Entretanto, em posições de maior senioridade, como gerência e auditor sênior, prevalece a participação masculina (75% e 86%, respectivamente).

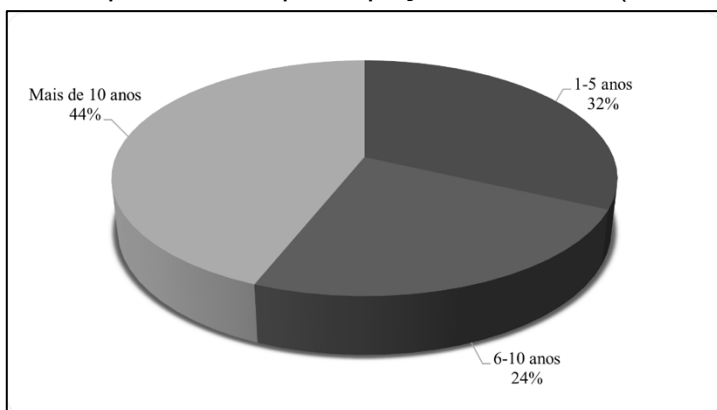


Figura 2. Gênero dos auditores internos por cargos

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Esses resultados corroboram a constatação de Christ (2015), segundo a qual as desigualdades de gênero em auditoria interna se intensificam à medida que se ascende hierarquicamente. Dados globais reforçam essa tendência: mulheres representam 31% dos diretores-executivos de auditoria, 33% dos diretores ou gerentes seniores, 34% dos gerentes e 44% da equipe operacional. Contudo, espera-se uma gradual redução dessa disparidade, em função do avanço da participação feminina em carreiras de auditoria (Christ, 2015).

Na Figura 3, observa-se a distribuição do tempo de atuação da amostra:

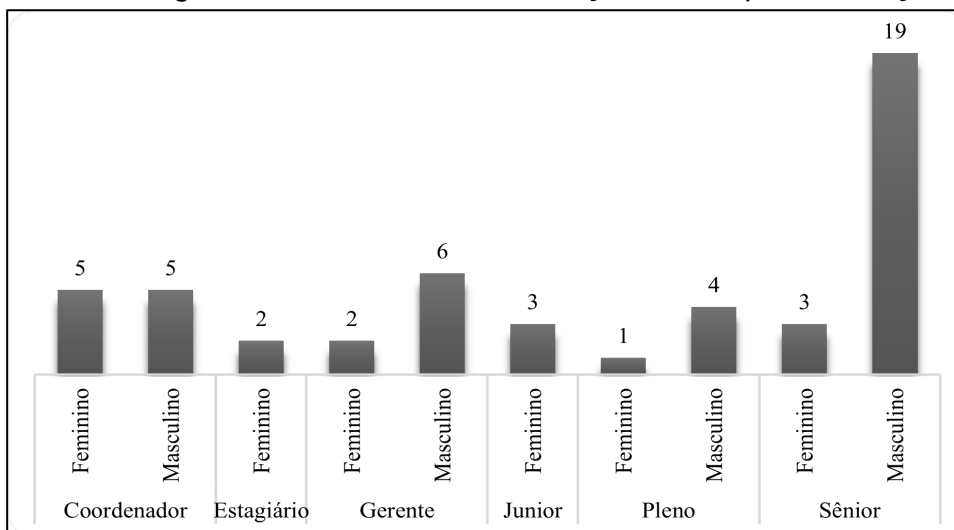


Figura 3. Tempo de atuação na função

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Observa-se que a maioria dos auditores possui mais de 10 anos de experiência, representando 44%, enquanto 32% têm entre 6 e 10 anos e 24% entre 1 e 5 anos. Esse cenário diverge do estudo de Soh e Martinov-Bennie (2011), no qual os auditores

internos tinham, em média, quatro anos de experiência, enquanto os diretores-executivos de auditoria interna entrevistados possuíam, em média, dez anos de experiência na área.

Para situar a pesquisa com relação a região em que foram coletados os dados, a Figura 4 demonstra a distribuição dos auditores internos por estado.

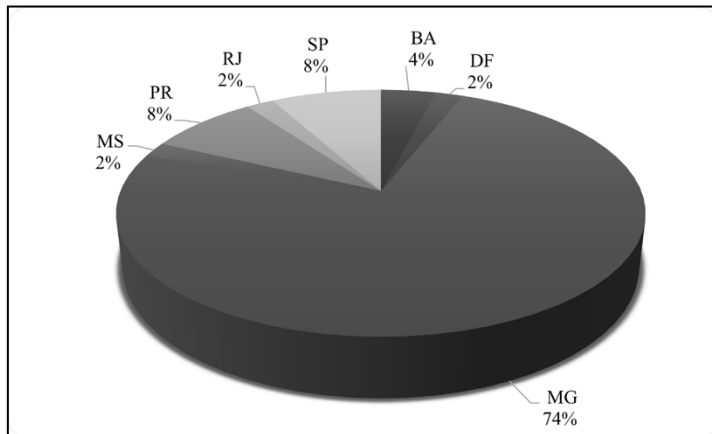


Figura 4. Distribuição regional da pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

A distribuição geográfica da amostra revela concentração em Minas Gerais (74%), seguida por Rio de Janeiro (8%), Bahia (4%), Distrito Federal (2%) e São Paulo (2%). O presente estudo se distingue daquele realizado por Imoniana, Matheus e Pereira (2014), que identificaram maior concentração de participantes no estado de São Paulo, com destaque para 22 respondentes, além de registros pontuais em outras unidades da federação. 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 assunto tema do estudo. Após demonstrado a caracterização da amostra, a Figura 5 apresenta a percepção comparativa das visões dos níveis estratégico e operacional acerca dos fatores de eficácia e desempenho da auditoria:

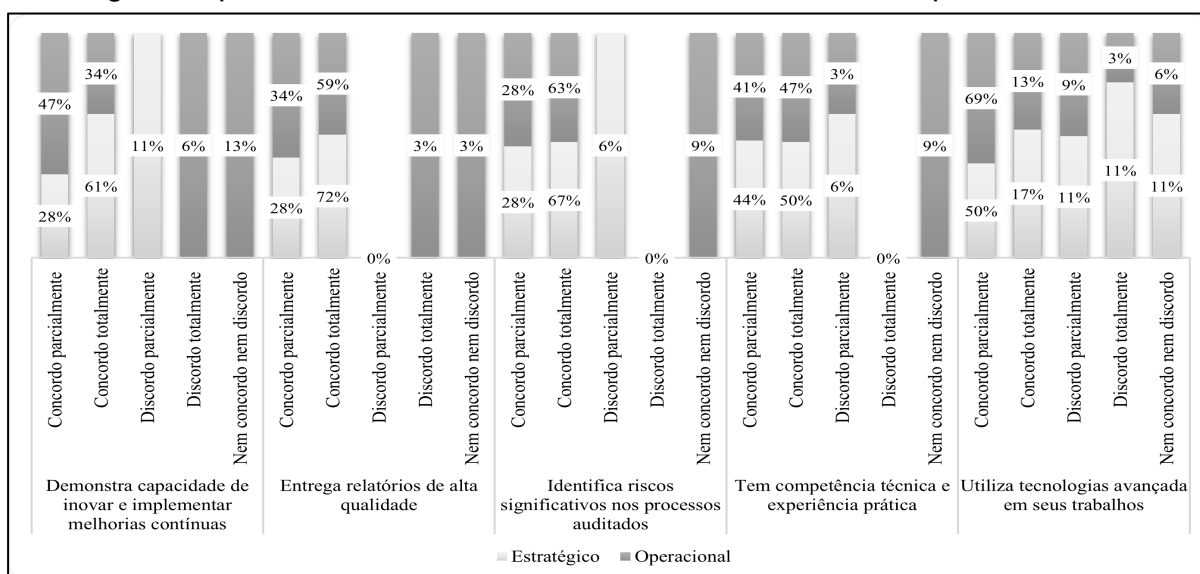


Figura 5. Fatores relacionados a equipe de auditoria interna

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Em relação a capacidade de inovação e melhorias contínuas, o nível estratégico demonstra uma visão mais positiva, com 61% do nível estratégico e 34% do nível operacional concordando totalmente. Esses resultados vão ao encontro dos achados de Lois *et al.* (2020), que apontam que 45,7% dos auditores internos na Grécia acreditam que os sistemas de informação desempenham um papel relevante nas auditorias internas contínuas. Além disso, o mesmo percentual acredita que a automação de processos contribuiu para o aumento da produtividade e eficiência na execução dessas auditorias.

A entrega de relatórios de alta qualidade é vista como mais efetiva pelo nível estratégico, com 72% de concordância total, versus 59% do nível operacional. A percepção mais positivado nível estratégico está alinhada com o entendimento de *The Institute of Internal Auditors* (2016), que ressalta que um relatório de auditoria bem estruturado facilita a compreensão dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle pelas partes interessadas.

Quanto à identificação de riscos, há uma percepção aproximada no nível estratégico, com 67% de concordância total, em comparação a 63% no nível operacional. Este resultado está em consonância com o que Soh e Martinov-Bennie (2011) apontam, de que uma das funções essenciais da auditoria interna é fornecer uma avaliação independente da gestão de riscos e dos processos de risco dentro da organização.

Em relação às competências técnicas e experiências práticas, ambos os níveis apresentam uma visão semelhante, com 50% do nível estratégico e 47% do nível operacional concordando totalmente. Esse resultado é corroborado por Imoniana, Matheus, & Perera (2014), que destacam que para que os auditores internos gerem resultados eficazes são necessários recursos intelectuais como experiência e investimento em treinamentos contínuos, atualização nas práticas e conhecimento das tecnologias.

Em relação à adoção de tecnologias avançadas, o nível operacional e o estratégico percebem de forma similar, com 13% do nível operacional concordando totalmente sobre seu impacto, em contraste com 17% do nível estratégico, demonstrando menos convicção quanto ao fator. No entanto, Betti *et al.* (2023) demonstra que o uso da análise de dados impacta na qualidade percebida da auditoria interna. Sendo eles, os gestores consideram a área mais competente quando utiliza a análise de dados em seus trabalhos.

A Figura 6 apresenta a percepção por níveis estratégico e operacional acerca dos fatores de eficácia e desempenho dos trabalhos de auditoria interna:

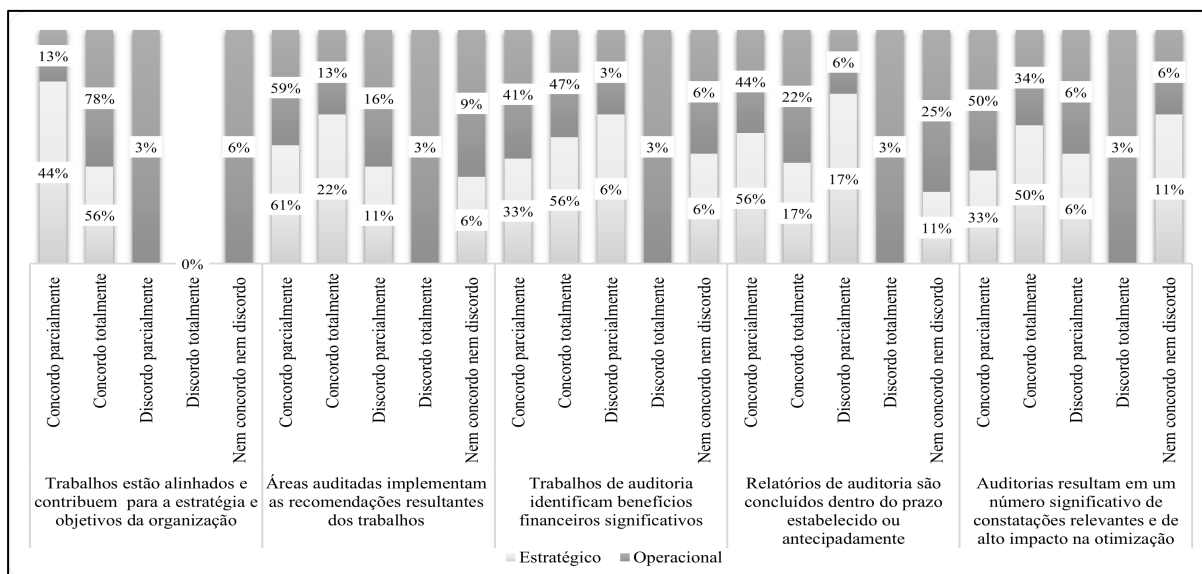


Figura 6. Fatores relacionados aos trabalhos de auditoria interna

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Em relação ao alinhamento dos trabalhos de auditoria com a estratégia e objetivos da organização, os níveis apresentam visões diferentes. O nível operacional demonstra uma visão mais positiva, com 78% concordando totalmente, em contraste com 56% do nível estratégico. 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.

A implementação efetiva das recomendações pelas áreas auditadas é percebida de forma mais favorável pelo nível estratégico, embora com menos convicção em relação aos demais fatores, com 22% concordando totalmente, versus 13% do nível operacional. 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.

Em relação a identificação de benefícios financeiros significativos, os níveis apresentam visões ligeiramente diferentes, com 56% do nível estratégico concordando totalmente contra 47% do nível operacional. De maneira semelhante, a pesquisa de Farcane, Deliu e Burca (2022), com os auditores internos da Romênia revelou uma avaliação moderada quanto à eficiência da auditoria interna em termos de custos.

Quanto a conclusão dos relatórios dentro do prazo, os níveis estratégico e operacional apresentam percepções similares, com 22% dos respondentes do nível operacional e 17% do nível estratégico concordando totalmente, o que indica uma menor convicção sobre a relevância desse fator. Esse resultado diverge dos achados de Imoniana, Matheus e Perera (2014), que identificaram uma preocupação significativa dos auditores com o cumprimento dos prazos, evidenciado pelo fato de que 87% dos profissionais em sua amostra realizam os trabalhos dentro do período estipulado.

A percepção mais favorável do impacto das constatações da auditoria e de alto impacto na otimização pelo nível estratégico (50%) em comparação ao nível operacional (34%) sugere que a gestão reconhece melhor os benefícios da auditoria para a otimização dos processos. No entanto, conforme apontado por (Samagaio & Felício, 2023), alguns auditores internos admitem não executar suas tarefas com a qualidade esperada, o que pode influenciar a forma como os diferentes níveis organizacionais avaliam esse fator.

Na Figura 7 são exibidos os resultados da pesquisa dos níveis operacionais e estratégicos sobre o *trade-off* de fatores:

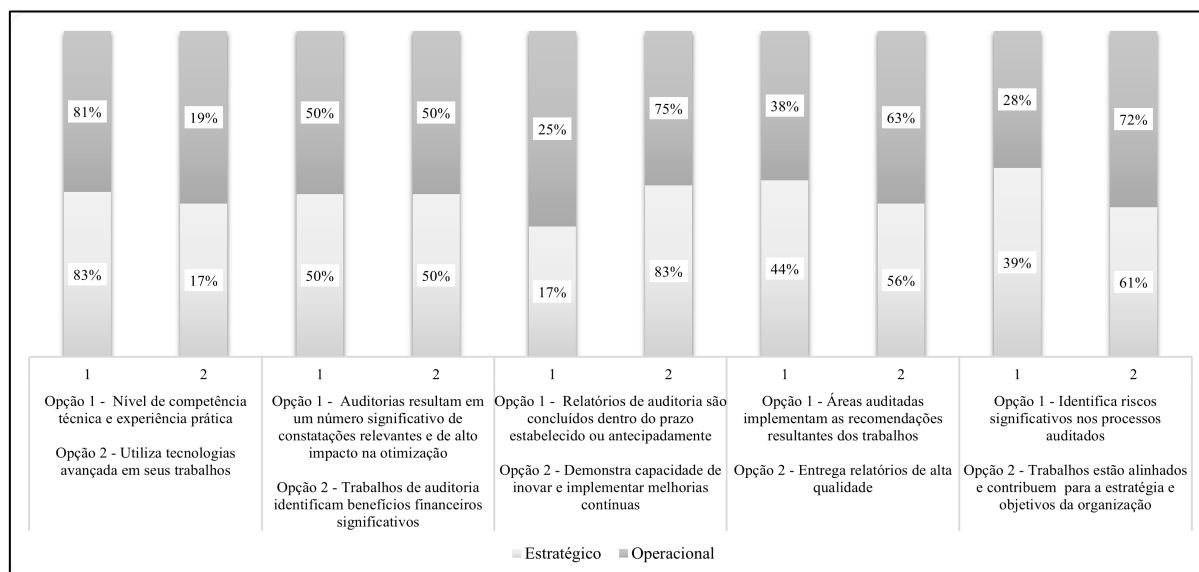


Figura 7. Trade-off de fatores relacionados aos trabalhos e equipe de auditoria interna

Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Em relação à competência técnica versus uso de tecnologias avançadas, ambos os níveis demonstram uma forte preferência pela competência técnica, com 83% no nível estratégico e 81% no nível operacional. Este resultado dialoga com o estudo de Imoniana, Matheus e Perera (2014), que evidencia a priorização do desenvolvimento profissional pelos gestores. Os autores constataram que 90% dos gestores destinam verbas específicas ao treinamento interno. A descoberta, portanto, corrobora com esta tendência.

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.

Na comparação entre pontualidade dos relatórios e capacidade de inovação, há uma clara preferência pela inovação, com 83% do nível estratégico e 75% no nível operacional, sugerindo uma valorização ligeiramente maior da inovação pelo nível estratégico. Essa priorização, contudo, se diferencia dos achados de Samagaio e Felício (2023), que ressaltam que os auditores internos de Portugal frequentemente enfrentam pressão para cumprir prazos rigorosos e respeitar o limite de horas destinado a cada projeto.

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.

Por fim, ao comparar a identificação de riscos e alinhamento estratégico, o alinhamento estratégico é preferido por ambos os níveis, com 61% do nível estratégico e 72% no nível operacional, evidenciando maior valorização para este aspecto em nível operacional. Esse resultado contrasta com os achados de Soh e Martinov-Bennie (2011), que afirmam que tanto os presidentes do conselho de auditoria quanto os diretores executivos de auditoria esperam que o papel da auditoria interna evolua para um foco ainda maior nas questões de risco no futuro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria interna revela-se um instrumento estratégico para o fortalecimento da governança corporativa, ao assegurar avaliações independentes, promover a mitigação de riscos e estimular a melhoria contínua das operações. O presente estudo teve como propósito examinar as percepções de auditores de diferentes níveis hierárquicos acerca do desempenho e da eficácia da função de auditoria interna, explorando dimensões como competência técnica, alinhamento estratégico, qualidade dos relatórios e efetividade na implementação de recomendações. Os resultados obtidos confirmam que os respondentes reconhecem a relevância dos fatores destacados na literatura como determinantes da eficácia da auditoria interna. Destaca-se, em particular, a ênfase atribuída à competência técnica, apontada como elemento essencial para a atuação dos auditores internos. Esse resultado reforça a necessidade de constante capacitação profissional, bem como de investimentos em certificações e treinamentos específicos, como também, ressaltam a importância de equipes altamente qualificadas. Embora a adoção de tecnologias avançadas seja cada vez mais relevante, os achados sugerem que as habilidades técnicas fundamentais permanecem como o núcleo da valorização profissional.

Embora exista consenso quanto à relevância da qualificação técnica e da contribuição da auditoria interna para a criação de valor, identificou-se que persistem divergências entre níveis hierárquicos, especialmente no reconhecimento dos benefícios financeiros e no alinhamento estratégico. Essas diferenças sinalizam desafios de comunicação e integração que merecem maior atenção. Também se observou menor convicção em relação ao cumprimento de prazos, à adoção de tecnologias avançadas e à efetividade na implementação de recomendações, o que sugere limitações contextuais e abre espaço para estudos complementares.

Apesar das restrições da amostra, o que sugere cautela quanto a extrapolação dos achados, considera-se que os objetivos foram atingidos, oferecendo contribuições relevantes ao evidenciar áreas de consenso e de tensão no exercício da auditoria interna. Recomenda-se, em pesquisas futuras, a ampliação do escopo geográfico e temático, de modo a aprofundar a compreensão sobre os fatores que influenciam a eficácia dessa função essencial às organizações contemporâneas.

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/EUM0000000006064>
- 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* (11ª 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* (6ª 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* (2ª 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/korbillload/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/korbillload/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.