

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

GEORGE LUIS DE MORAES MARQUES

**CONVERGÊNCIA ÀS BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA
INTERNA NA PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS EM UNIDADES DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

Porto Alegre

2021

GEORGE LUIS DE MORAES MARQUES

**CONVERGÊNCIA ÀS BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA
INTERNA NA PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS EM UNIDADES DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Clovis Antonio Kronbauer

Porto Alegre

2021

M357 Marques, George Luis de Moraes
Convergências às boas práticas internacionais de auditoria interna
na percepção de auditores e auditados em unidades do Exército
Brasileiro. / por George Luis de Moraes Marques - 2021.
118 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos
Sinos, Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo,
RS, 2021.

Orientador: Prof Dr Clovis Antonio Kronbauer.

1. Auditoria. 2. Auditoria Interna. 3. Teoria institucional I. Título.

CDU 657.6

GEORGE LUIS DE MORAES MARQUES

**CONVERGÊNCIA ÀS BOAS PRÁTICAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA
INTERNA NA PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS EM UNIDADES DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Aprovado em 19/11/2021

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Ernani Ott

Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Cristiano Machado Costa

Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof^a. Dr^a. Daiane Pias Machado

Universidade Federal do Rio Grande - FURG

Ao criador, pela vida! A Idineia, minha esposa e companheira, e aos meus filhos, Caroline e Lucas, nos quais deposito a esperança de bons exemplos e dignidade.

AGRADECIMENTOS

Ao meus pais, Gladis e Vanderlei (*In memoriam*) pelos princípios legados e cuidados dispensados a mim e aos meus irmãos.

Ao Exército Brasileiro por ter permitido mais um passo no desenvolvimento de minha formação acadêmica e profissional;

Ao Professor Dr. Clóvis Antônio Kronbauer, meu orientador, por acreditar em mim e na viabilidade da pesquisa pelos direcionamentos objetivos, pela paciência e respeito;

Aos meus amigos e familiares pelo apoio, incentivo e confiança a mim depositada;

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, em especial ao Dr. Ernani Ott e Dr. Cristiano Machado Costa, pelos ensinamentos e pelas estimadas contribuições nesta dissertação;

Aos integrantes da Seção de Auditoria e Fiscalização do 3^a CGCFEx pela amizade e apoio imprescindível no período de realização do mestrado;

Aos colegas da minha equipe de auditoria pela imensurável compreensão nos momentos de angústia, ansiedade e impaciência;

Aos colegas de turma de mestrado;

Aos funcionários do PPG; e

A todos aqueles que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a execução deste trabalho.

Muito obrigado!

RESUMO

A Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria Geral da União, aprovou o referencial técnico que se posicionou como um instrumento de convergência das boas práticas internacionais de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Federal. Assim, este estudo tem como objetivo principal 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. A análise foi realizada pela lente da Teoria Institucional para estudar as mudanças ocorridas neste novo paradigma. Uma amostra com 199 respondentes, sendo 58 auditores e 141 auditados responderam uma *survey* com quatro blocos de questões sistematizados da seguinte maneira: Bloco A - Normas de Atributos/auditores; Bloco I - Normas de Atributos/auditados; Bloco B - Normas de Desempenho/auditores; e o Bloco II - Normas de Desempenho/auditados. A partir destes blocos, são desenvolvidas as hipóteses de pesquisa que foram submetidas ao teste de diferença de média (*t-student*) para solução dos objetivos propostos. A análise quantitativa dos dados coletados permitiu chegar aos seguintes resultados: Bloco A (*t-student* 25,019; p-valor 0,000); Bloco I (*t-student* 29,486 e p-valor 0,000); Bloco B (*t-student* 45,537; p-valor 0,000); e Bloco II (*t-student* 83,316; p-valor 0,000), todos os quatro blocos rejeitam a hipótese nula a uma significância de 1%. Os resultados mostram que tanto os auditores, bem como aos auditados percebem a adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna. No entanto, na análise qualitativa do Bloco A e do Bloco B, blocos destinados aos auditores, constata-se que apesar da convergência ser significativa, há desafios a serem contornados, no que diz respeito a maior capacitação dos profissionais da auditoria interna. Enquanto na análise qualitativa do Bloco I e do Bloco II, blocos destinados aos auditados, constata-se uma maior percepção da adesão, contudo, uma melhor comunicação entre auditor e o auditado ainda é um aspecto que merece ser superado na organização.

Palavras-chave: Exército Brasileiro; convergência; auditoria interna; teoria institucional.

ABSTRACT

The Normative Instruction No. 3, of June 9, 2017, from the Federal General Comptroller, approved the technical reference which has positioned itself as an instrument for the convergence of good international practices of internal auditing within the scope of the Federal Executive Branch. Thus, this study has as its main objective to analyze the perception of auditors and auditees of Brazilian Army units, regarding adherence to the process of convergence to good international internal auditing practices. The analysis was carried out through the Institutional Theory lens to study the changes that occurred in this new paradigm. A sample of 199 respondents, 58 auditors and 141 auditees responded to a survey with four blocks of questions systematized as follows: Block A - Attributes Standards/Auditors; Block I - Attributes Standards/Auditees; Block B - Performance Standards/Auditors; Block II - Performance Standards/Auditees. From these blocks, the research hypotheses that were submitted to the mean difference test (*t-student*) to solve the proposed objectives. The quantitative analysis of the collected data allowed to reach the following results: Block A (*t-student* 25,019; p-value 0,000); Block I (*t-student* 29,486; p-value 0,000); Block B (*t-student* 45,537; p-value 0,000); and Block II (*t-student* 83,316; p-value 0,000), all four blocks reject the null hypothesis at 1% significance. The results show that both the auditors and the auditees, perceive the Brazilian Army's adherence to good international internal auditing practices. However, in the qualitative analysis of Block A and Block B, blocks intended for auditors, it appears that despite the convergence being significant, there are challenges to be overcome, with regard to greater training for internal auditing professionals. While in the qualitative analysis of Block I and Block II, blocks intended for the auditees, there is a greater perception of adherence, however, better communication between the auditor and the auditee is still an aspect that deserves to be surpassed in the organization.

Keywords: Brazilian Army; convergence; internal auditing; institutional theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Enfoque da Teoria Institucional.....	21
Figura 2 - Tipos de isomorfismo institucional	24
Figura 3 - Processo de institucionalização	26
Figura 4 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	31
Figura 5 – Sistema de Controle Interno do Exército/SisCIEEx	33
Figura 6 - Modelo teórico da pesquisa	45
Figura 7 - Nuvem de palavras Bloco A.....	69
Figura 8 - Nuvem de palavras Bloco I	76
Figura 9 - Nuvem de palavras Bloco B.....	86
Figura 10 - Nuvem de palavras Bloco II	95

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparação das abordagens em Teoria Institucional	23
Quadro 2 - Características dos tipos de isomorfismo.....	24
Quadro 3 - Normas Internacionais de Auditoria Interna	37
Quadro 4 - Estudos anteriores	39

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - População e amostra	49
Tabela 2 - Taxa de retorno da pesquisa.....	50
Tabela 3 – Gênero, Tempo na função e Faixa etária	57
Tabela 4 – Escolaridade e Área de formação	58
Tabela 5 - Classificação do alfa de <i>Cronbach</i>	59
Tabela 6 - Confiabilidade dos dados	60
Tabela 7 - Estatísticas descritiva do bloco A.....	61
Tabela 8 - Teste t-student das assertivas do Bloco A	63
Tabela 9 - Teste t- <i>student</i> do Bloco A	65
Tabela 10 - Estatísticas descritiva do Bloco I.....	70
Tabela 11 - Teste t- <i>student</i> das assertivas do Bloco I.....	72
Tabela 12 - Teste t- <i>student</i> do Bloco I	73
Tabela 13 - Estatísticas descritiva do bloco B.....	77
Tabela 14 - Teste t- <i>student</i> das assertivas do Bloco B	81
Tabela 15 - Teste t- <i>student</i> do Bloco B.....	83
Tabela 16 - Estatísticas descritiva do bloco II	87
Tabela 17 - Teste t- <i>student</i> das assertivas do Bloco II.....	90
Tabela 18 - Teste t- <i>student</i> do Bloco II	92

LISTA DE SIGLAS

AI	Auditoria Interna
Audin	Auditoria Interna
CCIEEx	Centro de Controle Interno do Exército
CGCFEx	Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército
CGU	Controladoria Geral da União
DAud	Diretoria de Auditoria
DIEEx	Documento Interno do Exército
EB	Exército Brasileiro
IIA	Instituto dos Auditores Internos
IN	Instrução Normativa
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i>
MD	Ministério da Defesa
MP	Ministério do Planejamento
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
OD	Ordenador de Despesas
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
OM	Organização Militar
PAINT	Plano Anual de Atividade de Auditoria
SALC	Seção de Aquisições Licitações e Contratos
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SFC	Secretária Federal de Controle
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UGA	Unidade Gestora Apoiada

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Contextualização do Tema e Problema de Pesquisa	14
1.2 Delimitação do Tema	16
1.3 Objetivos	17
1.3.1 Objetivo Geral	17
1.3.2 Objetivos Específicos	17
1.4 Justificativa do Estudo	17
1.5 Estrutura da Dissertação	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 Teoria Institucional	20
2.1.1 Isomorfismo Institucional	23
2.1.2 Institucionalização	25
2.2 Auditoria Interna	27
2.2.1 Aspectos Conceituais e Características da AI	28
2.2.2 Auditoria Interna Governamental.....	29
2.2.3 Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro	31
2.3 Boas Práticas de Auditoria Interna	35
2.3.1 Orientações Mandatórias do IIA.....	35
2.3.2 Convergência às Boas Práticas de AI	38
2.4 Estudos Empíricos	39
2.5 Desenvolvimento das Hipóteses	44
3 METODOLOGIA	48
3.1 Caracterização da Pesquisa	48
3.1.1 Classificação Metodológica	48
3.1.2 Estudo de Percepção	48
3.2 População e Amostra da Pesquisa	49
3.3 Coleta dos Dados	51
3.3.1 Instrumento de Coleta de Dados.....	51
3.3.2 Atividades Preliminares e Pré-teste	52
3.3.3 Procedimento de Coleta de Dados.....	53
3.4 Tratamento e Análise dos Dados	53

3.4.1 Confiabilidade do Questionário	54
3.4.2 Estatística Descritiva	54
3.4.3 Teste de Diferença de Médias.....	54
3.5 Limitações Metodológicas.....	56
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	57
4.1 Estatística Descritiva dos Respondentes	57
4.2 Análise de Confiabilidade dos Dados.....	59
4.3 Análise do Bloco A – Normas de Atributos (Auditores)	60
4.3.1 Estatística Descritiva do Bloco A.....	61
4.3.2 Análise Quantitativa	63
4.3.3 Análise Qualitativa.....	66
4.4 Análise do Bloco I – Normas de Atributos (Auditados)	69
4.4.1 Estatística Descritiva do Bloco I	70
4.4.2 Análise Quantitativa	72
4.4.3 Análise Qualitativa.....	74
4.5 Análise do Bloco B – Normas de Desempenho (Auditores).....	77
4.5.1 Estatística Descritiva do Bloco B.....	77
4.5.2 Análise Quantitativa	81
4.5.3 Análise Qualitativa.....	84
4.6 Análise do Bloco II – Normas de Desempenho (Auditados).....	87
4.6.1 Estatística Descritiva do Bloco II	87
4.6.2 Análise Quantitativa	90
4.6.3 Análise Qualitativa.....	93
4.7 Síntese Final das Análises dos Dados	96
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	100
5.1 Conclusões	100
5.2 Recomendações de Estudos Futuros	101
REFERÊNCIAS.....	103
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	108

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo está destinado à apresentação da contextualização do tema, do problema de pesquisa, dos objetivos geral e específicos, da delimitação do tema e da justificativa do estudo.

1.1 Contextualização do Tema e Problema de Pesquisa

A auditoria interna vem passando por mudanças significativas ao longo do tempo e segundo Castanheira (2007), essas mudanças vêm desde a auditoria tradicional, com enfoque na observação e na contabilização, passando também pelo momento em que as organizações deixaram o estágio meramente contábil com a introdução de novas técnicas e o surgimento do “sistema de controles internos”, abrangendo também aspectos de gestão e direção. Este paradigma se confunde com o nascimento da prática profissional contemporânea da auditoria interna com a criação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) em 1941. (LÉLIS E PINHEIRO, 2012).

Outra importante mudança surge a partir da criação da Lei Sarbanes – Oxley (SOX). Segundo Roth (2002), antes da norma referida, a auditoria interna era focada na detecção e não na prevenção de erros e fraudes. Com o advento da lei, os profissionais da auditoria interna mudaram sua abordagem, do confronto para a parceria e do controle para o gerenciamento de riscos e consultoria.

Para Morais e Martins (2013) a auditoria interna é uma função contínua, completa e independente, sendo desenvolvida por pessoas pertencentes à mesma organização, com a finalidade de verificar a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controles internos, contribuindo para o cumprimento dos objetivos da organização.

Como consequência desse último paradigma apresentado no parágrafo anterior, as orientações mandatórias da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), do Instituto dos Auditores Internos (2017), passaram a definir a auditoria interna como uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada com o objetivo de agregar valor e auxiliar a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à

avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Entretanto, não distante das mudanças nas práticas de auditoria interna internacionais, no Brasil a Administração Pública Federal também vem se adequando, inclusive com a edição no âmbito governamental da Instrução Normativa nº 3/2017 da Secretaria Federal de Controle, que aprovou o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

Tal Normativo posiciona-se como um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental, exercidas no âmbito do Poder Executivo Federal com normas, modelos e boas práticas internacionais e com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, que determinou a sistematização de práticas relacionadas à governança, gestão de riscos e controles internos no Poder Executivo Federal.

As mudanças apresentadas, tanto na auditoria interna no setor privado, como aquelas 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 define ainda as instituições como as regras que definem a sociedade que as instituem. Significa que as instituições são exceções criadas pelo homem, as quais alicerçam as interações da coletividade, regulamentando incentivos sociais ou econômicos e reduzindo as incertezas. (NORTH, 1990).

North (1990) define as regras podendo ser formais escritas, comumente conhecidas por leis, decretos e códigos ou informais, correspondendo aos costumes, tradições e hábitos.

O viés sociológico da teoria institucional, que serve de suporte desta pesquisa, examina as relações organização e ambiente focadas nas relações de poder e no procedimento constitutivo das instituições, que em seguida se evidenciam a conformidade, a legitimação e a homogeneidade entre as organizações. (CARVALHO, VIEIRA E SILVA, 2005).

Ainda, DiMaggio e Powell (1983) buscaram descrever o porquê da existência da homogeneidade de formas e práticas organizacionais dentro de um campo organizacional. Esse processo de homogeneização é chamado de isomorfismo.

O isomorfismo pode ser competitivo ou institucional, entretanto esta pesquisa aborda especificamente o isomorfismo institucional, que é constituído por três tipos

de mecanismos isomórficos: isomorfismo coercitivo, isomorfismo mimético e isomorfismo normativo (DIMAGGIO & POWELL, 1983).

No contexto apresentado e como aspecto motivador desse estudo, considera-se relevante conhecer a percepção da adesão da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal ao processo de convergência as boas práticas internacionais de auditoria prevista na IN nº 3 SFC/CGU, sob a lente da teoria institucional. Nesse sentido, escolheu-se o Exército Brasileiro como campo de aplicação da pesquisa, considerando que uma boa parcela das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) estarão representadas, ademais a pesquisa tem o incremento da percepção de diferentes atores dentro da Auditoria Interna Governamental.

Considerando o exposto, o estudo busca 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?**

1.2 Delimitação do Tema

O estudo foi realizado no âmbito da convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna, limitando-se apenas a esfera pública, mais precisamente ao Poder Executivo Federal, não abordando quaisquer percepções de outros poderes ou mesmo da iniciativa privada.

Também é importante salientar que a pesquisa trata apenas da percepção de auditores e auditados de Unidades do Exército Brasileiro quanto à convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna (Normas de atributo e Normas de desempenho), reconhecidas no Poder executivo Federal pela Instrução Normativa nº 3 SFC/CGU.

Outro parâmetro restritivo é o público-alvo pesquisado. Para isso, definiu-se como população entre os auditados somente as 73 Unidades Gestoras Apoiadas (UGA), Unidades militares do Exército Brasileiro com autonomia administrativa, apoiadas pelo 3º Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (3º CGCFEx), Unidade de Auditoria Interna Governamental responsável e dentre os auditores foi escolhido os 12 Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército espalhados pelo país.

Por fim, o estudo encontra-se assim delimitado por conveniência, tendo em vista a acessibilidade aos auditores e auditados, respondentes do instrumento de pesquisa.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

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.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, são considerados os seguintes objetivos específicos:

- a) verificar a percepção dos auditores quanto à adesão da auditoria interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria; e
- b) verificar a percepção dos auditados quanto à adesão da auditoria interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria.

1.4 Justificativa do Estudo

A recente convergência da auditoria interna governamental às boas práticas internacionais de auditoria interna, aumentou a necessidade de estudos mais aprofundados sobre o estado da adaptação do poder executivo federal a essas boas práticas. Por se tratar de uma mudança muito recente, essa pesquisa visa apresentar uma contribuição para a escassa literatura existente sobre o tema.

O estudo proposto apresenta relevância no aspecto institucional, social e acadêmico. No âmbito institucional visa fornecer subsídios de como está a implantação das boas práticas internacionais de auditoria interna na percepção dos auditores e auditados, gerando conhecimentos úteis ao Órgão normativo no que se refere à auditoria interna governamental, permitindo conhecer a realidade do nível de adesão e contribuindo no processo de institucionalização das boas práticas de Auditoria Interna.

Também pode fornecer ao órgão central do sistema de controle interno do Exército, melhor entendimento sobre a qualidade e a eficácia da auditoria executada, tratadas nas normas de atributos e normas de desempenho pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) e se estão alinhadas aos referenciais internacionalmente reconhecidos como boas práticas.

Nesse sentido, a pesquisa é relevante, não só para entender o nível de implantação das boas práticas internacionais de auditoria interna para os gestores (auditados), mas também para as Unidades de Auditoria Interna Governamental (auditores), como forma de promover a melhoria contínua de suas atividades, agregando valor à gestão, principalmente revelando as fragilidades ainda presentes nessa adesão, para as quais podem ser estabelecidas ações para mitigá-las, com foco na adesão plena.

Quanto à contribuição social, o estudo se justifica, pois visa fornecer elementos necessários para uma adequada avaliação da implantação das boas práticas internacionais de auditoria interna, uma vez que a auditoria é uma poderosa ferramenta de apoio e controle dos gastos públicos.

Ademais, quanto à contribuição acadêmica, tem como objetivo o desenvolvimento da literatura sobre o assunto, dada a escassez de artigos e a importância e relevância do tema, além de possibilitar debates e recomendações para futuras pesquisas.

Foram identificados alguns estudos relacionados aplicabilidade das normas internacionais de auditoria interna e da Instrução Normativa nº 03 SFC/CGU: Bordin *et al.* (2016); Souza e Costa (2019) e Rodrigues *et al.* (2020).

Também, outras pesquisas identificadas visaram o estudo da percepção da auditoria interna, no que tange a qualidade, atributos e eficácia, sendo estes principalmente os de Elliott, Dawson e Edwards (2007); Arena e Azzone (2009); Lélis e Pinheiro (2012).

Esse estudo difere dos mencionados ao se procurar verificar sob o prisma da teoria institucional, a opinião de auditores e auditados quanto a adesão às boas práticas internacionais de auditoria interna, efetivamente normatizada para o poder executivo federal pela Instrução Normativa nº 3 de 9 de junho de 2017, da Secretaria Federal de Controle.

Igualmente, é importante ressaltar a atualidade do assunto e o quão fundamental é para o sucesso dos trabalhos da área de auditoria interna neste

ambiente de mudança de paradigmas e que os resultados encontrados não são definitivos, podendo sofrer adaptações e evoluções conforme se desenrola o processo de institucionalização das boas práticas internacionais de auditoria interna.

1.5 Estrutura da Dissertação

A dissertação está estruturada em cinco capítulos. No primeiro capítulo se apresenta a introdução contendo a contextualização do tema, o problema, a delimitação do tema, os objetivos e a justificativa do estudo. No segundo capítulo é dedicado a Fundamentação teórica que serviu de base para a sustentação teórica dos assuntos desenvolvidos; no terceiro capítulo são descritos os procedimentos metodológicos; no quarto capítulo é voltado para apresentação e análise dos dados. Por fim, no quinto capítulo são apresentadas as considerações finais e recomendações de estudos futuros, seguido das referências e apêndice.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo apresentam-se a Teoria Institucional como sustentação teórica das mudanças de rotinas provocadas pela convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna. Posteriormente, são tratados os tópicos sobre a Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro e as boas práticas de Auditoria Interna, bem como estudos empíricos que dão sustentação ao modelo teórico da pesquisa e as hipóteses propostas.

2.1 Teoria Institucional

O processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna adveio coercitivamente pela Instrução Normativa nº 03 SFC/CGU, ou seja, este normativo acarretou uma mudança na matriz institucional. As evidências coletadas neste estudo serão analisadas pela lente da Teoria Institucional, assim sendo, este subcapítulo se destina a explorar conceitos atinentes a essa teoria.

Nas discussões sobre as novas tendências teóricas e de investigação sociológica está se tornando consensual 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, como um dos construtos teóricos mais promissores, junto das perspectivas ecológicas e de redes.

Ainda, segundo Pereira (2012, p. 278),

a teoria institucional é um dos modelos de análise em foco nos últimos 30 anos dos estudos organizacionais, ao lado de outros referenciais hegemônicos em teoria de organizações, como ecologia populacional, teoria da contingência estrutural, teoria crítica, teoria da dependência de recursos, entre outras abordagens.

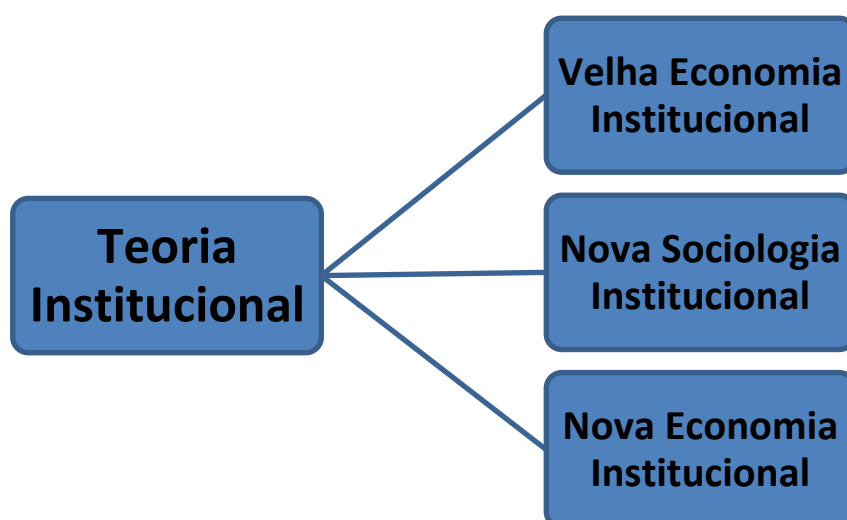
Para Carvalho, Vieira e Silva (2005), a década de 1970 é identificada como a da retomada da teoria institucional nas ciências sociais. Desde então, estudos em diferentes áreas, como na ciência política, na economia e na sociologia, motivaram o interesse pelas instituições como determinantes para o conhecimento da realidade social.

Carvalho, Vieira e Silva (2012, p. 474) mencionam que “no Brasil, a teoria institucional vem sendo crescentemente adotada como base para estudos empíricos

desde o final dos anos 1980, por pesquisadores e grupos de pesquisa espalhados pelas diversas regiões do país".

As ciências sociais têm despertado um interesse maior pela teoria institucional, onde Reis (2008), Guerreiro *et al.* (2005) e Pereira (2012) sugerem que três abordagens desta teoria podem ser observadas na literatura: nova sociologia institucional (*NIS – New Institutional Sociology*), nova economia institucional (*NIE – New Institutional Economics*) e velha economia institucional (*OIE - Old Institutional Economics*), conforme se depreende na Figura 1.

Figura 1 - Enfoque da Teoria Institucional



Fonte: Adaptado de Reis (2008).

A abordagem de cada uma das vertentes da teoria institucional tem características distintas e podem ser trabalhadas da seguinte forma:

Para Reis (2008), a Velha Economia Institucional ou *Old Institutional Economics* (OIE) trata das relações entre os indivíduos no interior das organizações, onde o foco está direcionado para as chamadas "micro-instituições". Para o autor, a OIE tem por objeto realizar estudos sobre as relações entre os indivíduos dentro das organizações, com o objetivo de analisar os comportamentos que causam uma nova realidade social, que após uma mudança, possa ser considerada institucionalizada.

Guerreiro *et al.* (2005, p. 99) afirmam que "a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões".

O foco da Nova Economia Institucional ou *New Institutional Economics* (NIE) está concentrado nos conceitos de custos de transação.

Em 1975, Oliver Williamson usou pela primeira vez o termo Nova Economia Institucional (NIE), sendo hoje uma das perspectivas científicas mais debatidas no mundo acadêmico nas ciências sociais e econômicas no Brasil. (PAULA, 2006).

A abordagem dessa vertente da Teoria Institucional está inclinada aos estudos relacionados às formas de governança, com a finalidade de reduzir custos de transação e com o objetivo de estruturar um processo que permita aos indivíduos das organizações realizarem escolhas ótimas, com a finalidade de maximizarem os resultados econômicos de suas atividades, com foco institucional na eficiência dos processos de negociação (STEEN, 2006).

Para Guerreiro *et al.* (2005), essa corrente foca em arranjos institucionais de contratos e organizações em ambiente competitivo e de desempenho econômico, onde a administração das empresas é disciplinada pela pressão competitiva dos mercados.

Já a Nova Sociologia Institucional ou *New Institutional Sociology* (NIS), abordagem estudada nessa pesquisa é utilizada para o estudo de "macro-instituições".

Segundo Reis (2008, p. 30)

a Nova Sociologia Institucional é a corrente teórica que estuda as relações entre as organizações e o ambiente no qual elas estão inseridas, apresentando uma interdependência social e cultural que, está presente na Teoria Institucional, com fundamento nos estudos de natureza sociológica.

Na abordagem dos estudos organizacionais tem se destacado fortemente o enfoque sociológico que, segundo Carvalho, Vieira e Silva (2012) abriu novas possibilidades para a pesquisa empírica ao valorizar propriedades normativas das estruturas, destacando-se por criar a compreensão sobre as dimensões do ambiente e, em decorrência disto, as relações Interorganizacionais que ocorrem neste contexto institucional.

Para North (1990, p.4) "mudanças institucionais são a maneira pela qual as sociedades se desenvolvem ao longo do tempo e, conseqüentemente, são as chaves para entender a mudança histórica".

Desta forma, as escolhas organizacionais são o resultado de pressões externas ao ambiente em que estão inseridas e as mudanças buscam a legitimidade dos processos por este motivo. (IGNACIO, 2010).

Assim sendo, no Quadro 1 apresenta-se a comparação das abordagens em Teoria Institucional, quanto à unidade de análise, as suposições dos indivíduos, a visão do processo, a direção de mudanças e principalmente quanto ao foco institucional.

Quadro 1 - Comparação das abordagens em Teoria Institucional

	Nova Economia Institucional	Nova Sociologia Institucional	Velha Economia Institucional
Unidade de análise	Transação	Organização	Grupo social
Suposições de indivíduos	Racionalidade limitada	Determinismo Institucional	Indivíduo constrói realidades sociais
Visão do processo?	Não	Não	Sim
Direção de mudanças	Estrutura de governança	Práticas formais institucionalizadas	Regularidade comportamental
Foco Institucional	Eficiência	Legitimidade externa	Regularidade comportamental

Fonte: Steen (2006, p. 30).

Observa-se no Quadro 1 que há focos institucionais distintos nas três correntes da teoria institucional. A Velha Economia Institucional focaliza o ambiente organizacional interno e na regularidade comportamental, a Nova Economia Institucional no ambiente institucional e na eficiência e a Nova Sociologia Institucional focaliza na legitimidade externa.

Conforme Cunha, Santos e Beuren (2010), a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology - NIS*), vertente estudada nesta pesquisa, contribui para a compreensão da relação entre estruturas organizacionais e o amplo ambiente social no qual as organizações estão situadas. Ela mostra ainda como o comportamento das organizações é resposta não somente a pressões do mercado, mas também sobre pressões institucionais.

2.1.1 Isomorfismo Institucional

O isomorfismo institucional foi criado em 1977 por Mayer e logo após em 1983 ganhou notoriedade por meio do artigo de DiMaggio e Powell (1983), sob o

título “A gaiola de ferro revisitada”. No artigo os autores abordaram e debateram o isomorfismo organizacional, quando a organização copia um modelo, processo ou aspectos de outra para obter maior visibilidade, competitividade ou legitimidade em seu campo organizacional.

Conforme Aldrich (1979), as organizações devem levar em consideração principalmente as outras organizações, pois elas competem por recursos, clientes, poder político e legitimação institucional.

O isomorfismo pode ser competitivo ou institucional, podendo o último se manifestar de três formas diferentes conforme esquematizado na Figura 2.

Figura 2 - Tipos de isomorfismo institucional



Fonte: Adaptado de DiMaggio e Powell (1983).

Nessa pesquisa foi abordado especificamente o isomorfismo institucional, identificado por DiMaggio e Powell (1983) que por intermédio de três estruturas podem ocorrer mudanças isomórficas institucionais, cada um com seus aspectos: 1) isomorfismo coercitivo, que deriva de influências políticas e do problema da legitimidade; 2) isomorfismo mimético, que resulta de respostas à incerteza; e 3) isomorfismo normativo, fortemente associado à profissionalização.

Quadro 2 - Características dos tipos de isomorfismo

Tipo	Características
Isomorfismo mimético	Decorre do sucesso e prestígio de algumas organizações do campo organizacional, o que as torna mais legítimas, logo, imitadas pelas outras, que almejam alcançar os mesmos resultados diante das incertezas existentes.
Isomorfismo coercitivo	Decorre do poder e da dependência entre organizações do mesmo campo organizacional e do estabelecimento de regras, estruturas e métodos cuja adoção é obrigatória.
Isomorfismo normativo	Decorre da profissionalização no campo organizacional, que faz com que profissionais com conhecimento

	semelhante quanto a modelos, práticas, procedimentos e estruturas passem a trabalhar nas organizações.
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Adaptado de DiMaggio e Powell (1983).

Para facilitar o entendimento, baseado nos conceitos de DiMaggio e Powell (1983), o Quadro 2 tipifica o isomorfismo institucional e suas características, entretanto é uma classificação, devendo se observar que os tipos de isomorfismo institucional não são sempre distintos, podendo aparecer combinados nas organizações.

Williams *et al.* (2009), corroborando achados dos estudos de DiMaggio e Powell (1983), entendem que a pressão normativa tem origem nas expectativas culturais em que os padrões do ambiente operacional são formados e que orientam a tomada de decisão nas organizações. Já as pressões miméticas vêm do desejo de parecer com outras organizações, vistas como bem-sucedidas e já legitimadas pelo ambiente, pela “mimetização” de suas práticas, estruturas e resultados.

Williams *et al.* (2009) alegam ainda que a pressão coercitiva resulta do poder da força, da persuasão e de convites de outros membros do ambiente para juntar-se a eles. Geralmente, podem aparecer na forma de regras e leis governamentais.

Por fim, Souza e Costa (2019) pontuam que a convergência das normas internacionais de contabilidade do IASB, para o mundo financeiro, e do IFAC, para os governos, podem ser explicadas pela Teoria Institucional, sob o prisma do Isomorfismo Coercitivo. Em analogia ao estudo de Souza e Costa (2019) é o que está acontecendo com as Normas Internacionais de Auditoria Interna do IIA-Global no Brasil.

Esse estudo que trata da convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna é oriundo de uma Instrução Normativa, sendo de aplicação coercitiva para os entes do Poder Executivo Federal.

2.1.2 Institucionalização

O ambiente institucional é caracterizado por Guerreiro *et al.* (2005, p. 97) "pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam para ter legitimidade".

Para Tolbert e Zucker (1999) a institucionalização é uma tipificação de atos tornadas habituais por tipos específicos de atores. Nesse sentido, ações em uso são

referentes a comportamentos, e tais comportamentos são adotados por indivíduos ou grupos de atores preparados a resolver conflitos.

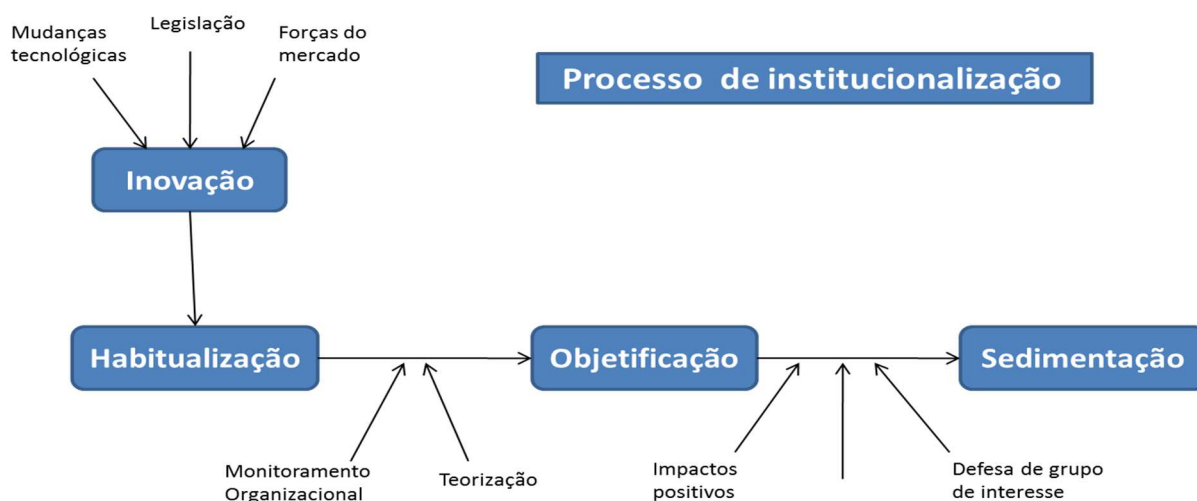
Com isso, a institucionalização pode ser definida como a dependência às regras normalmente aceitas pela sociedade. Ainda pode ser descrita como a inclusão de regras, modelos e sistemas desenvolvidos ao longo da troca de experiências com a sociedade. (GUARIDO FILHO; MACHADO DA SILVA; GONÇALVES, 2009).

Com a auditoria interna governamental, no processo de convergência às boas práticas internacionais, não poderia ser diferente. Para a análise dos pressupostos básicos e o direcionamento para um novo padrão de auditoria interna alguns caminhos devem ser percorridos até a sua institucionalização por completo.

Zucker (1988) afirma que a tipificação dos atos é o processo primordial da institucionalização, pois ele marca o desprendimento do significado da ação para o indivíduo. Independentemente de quem desempenhe a ação a partir daquele momento, a ação é generalizada e denominada de objetificação, adquirida a partir da habitualização. Possui ainda um estágio denominado sedimentação, por meio do qual os novos indivíduos ignoram a origem das tipificações.

Neste contexto, Tolbert e Zucker (1999) apresentaram um esquema gráfico, Figura 3, que sugerem os passos para serem seguidos inerentes ao processo de institucionalização. Conforme a Figura 3, após a fase de inovação, pode-se verificar três estágios: habitualização, objetificação e sedimentação.

Figura 3 - Processo de institucionalização



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

O Processo de Habitualização segundo Paula (2006), consiste em gerar novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos. “leva em consideração soluções adotadas em outras organizações, com possibilidade de ocorrência de mimetismo”. (PAULA, 2006, p. 58).

Já para Tolbert e Zucker (1999, p. 205), habitualização é "o desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares".

No estágio semi-institucional, mais conhecido por processo de Objetivação, Tolbert e Zucker (1999, p. 207), entendem como “o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso”.

Nesse sentido, Paula (2006, p. 58), afirma que “nesse estágio, os líderes, defensores das mudanças, desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral”.

No estágio da institucionalização ou processo de Sedimentação, o processo de total institucionalização da estrutura depende, segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 210), “provavelmente, dos efeitos conjuntos de: uma relativa baixa de resistência de grupos de oposição; promoção e apoio cultural continuado por grupos defensores; correlação positiva com resultados desejados”.

Com isso, pode-se afirmar que o processo de convergência da Auditoria Interna Governamental às boas práticas segue os estágios apresentados no esquema de Tolbert e Zucker (1999), desde o início do processo que foi com a publicação da Instrução Normativa nº 3 SFC/CGU. Este aspecto normativo da convergência, bem como as boas práticas internacionais de auditoria interna referenciadas nas orientações mandatórias do IIA são apresentados nos tópicos a seguir.

2.2 Auditoria Interna

Este tópico tem por objetivo introduzir a Auditoria Interna (AI), seus aspectos conceituais, suas características e apresentar ainda a estrutura da Auditoria Interna no Poder Executivo Federal, no Exército Brasileiro, bem como as boas práticas internacionais de AI e sua convergência.

2.2.1 Aspectos Conceituais e Características da AI

A Definição de Auditoria interna conforme o IIA (2017, p.1), estabelece o propósito fundamental, natureza e escopo da Auditoria Interna:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

De acordo com a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 2016, auditoria interna é uma atividade autônoma e objetiva de avaliação e de consultoria, que tem por objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, sendo da administração superior a responsabilidade, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão (BRASIL, 2016).

A Auditoria interna tem como principais atividades: examinar, corrigir, ajustar e certificar, e estas ações alinham-se à ideia de que se aplicam nos processos, nos fatos contábeis e nos atos administrativos, mesmo aqueles que ainda não se materializaram em fatos contábeis (ATTIE, 2009).

Segundo Castro (2018, p. 337) “a Auditoria Interna tem por função básica avaliar a adequação e eficácia do Controle Interno e a qualidade do desempenho do órgão em que atua. Funciona como um controle gerencial para a alta administração”.

Portanto, a auditoria interna, utilizando-se da sua autonomia técnica e objetividade, é uma ferramenta essencial e indispensável para a eficácia, eficiência e melhoria dos processos e gerenciamento de riscos da gestão como um todo nas organizações.

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TI 01 (CFC, 2003), a atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização.

No Brasil existem normas e padrões aplicáveis às auditorias internas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que tratam dos aspectos profissionais e técnicas relativas à atividade de auditoria interna. A norma profissional emitida pelo CFC, a norma técnica (NBC TI 01), aprovada pela Resolução CFC n. 986/03, e aplicável a pessoas jurídicas de direito público e

privado, discorre sobre os objetivos da auditoria interna, planejamento de auditoria, documentação, riscos, procedimentos, amostragem e relatório.

Não há, contudo, conflito com entendimentos do IIA, apenas alguns aspectos discutidos pelo instituto internacional não são considerados nas normas brasileiras emitidas pelo CFC.

2.2.2 Auditoria Interna Governamental

No ambiente público, a auditoria interna possui uma função e conceitos análogos à auditoria nas empresas privadas, porém com finalidades e objetivos distintos, conforme se vê no conceito da Instrução Normativa nº 3 SFC/CGU. (BRASIL, 2017, p.6):

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Segundo Castro (2018) a primordial função da Auditoria Interna na esfera governamental é o assessoramento interno ao gestor e, ao mesmo tempo, apoiar o controle interno em suas atuações e a ele informar quaisquer fatos que julgar em possível prejuízo para a Administração Pública, sob a pena de responsabilidade solidária.

Neste íterim, a auditoria interna governamental, de acordo com o conceito do Sistema de Controle Interno, trata-se de:

“[...] um conjunto de técnicas que visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle em busca da melhor alocação de recursos, atuando não só para corrigir os desperdícios, mas para inibir a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos e contribuir para agregar valor ao corpo gerencial” (CASTRO, 2018, p.437).

Conforme se pode observar, o Sistema de Controle Interno expandiu o conceito de auditoria interna na administração pública, acrescentando os termos

“avaliar”, “garantir”, “contribuir” e “agregar”. Em resumo, a auditoria interna busca avaliar a conformidade dos preceitos legais e da eficácia do Controle Interno no órgão em que atua, sem deixar de prestar assessoramento à alta gestão.

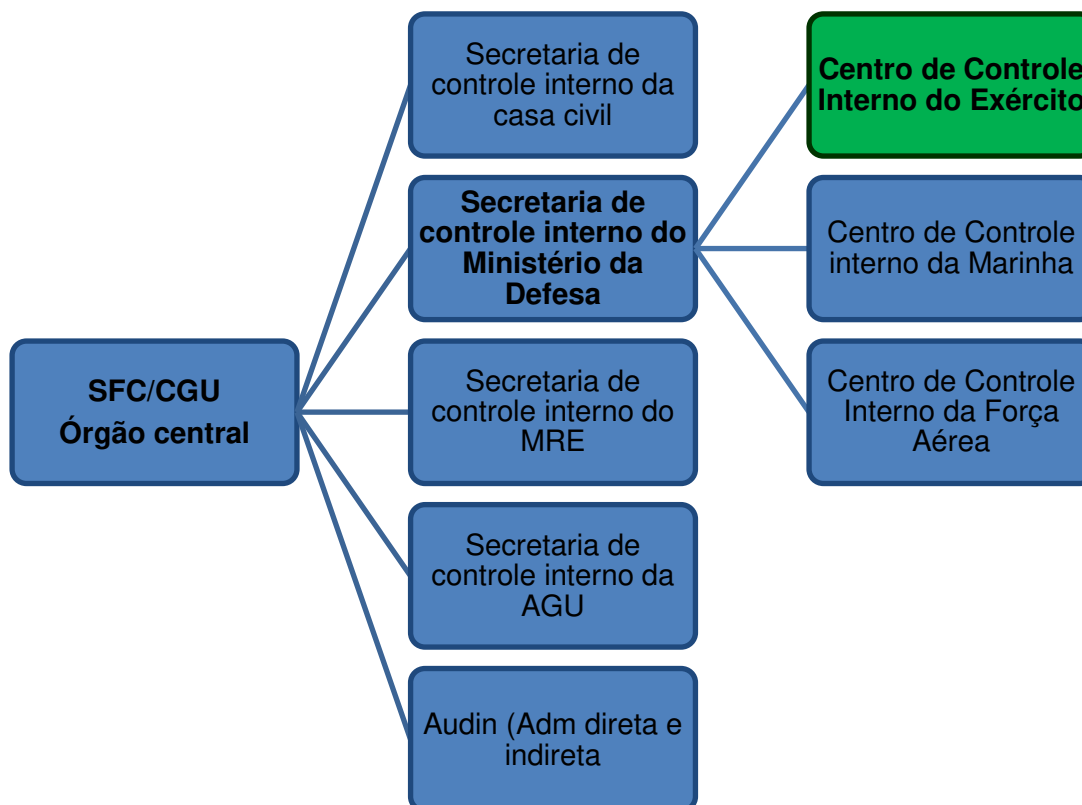
A Constituição Federal de 1988 inovou ao trazer a terminologia “sistemas de controle interno”, que exercem a fiscalização na forma da lei, em conjunto com os órgãos de controle externo que apoiam os poderes legislativos. A Constituição Federal segmentou, também, as responsabilidades dos sistemas de controle interno, no âmbito da União e de suas entidades da administração direta e indireta, em fiscalizações das áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

No artigo 74, a Carta Magna definiu as finalidades dos sistemas de controle interno de cada Poder.

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I–avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II–comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III–exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV–apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Quanto à estrutura (Figura 4), importante salientar que a atividade de Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal é exercida pelo conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir: a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estruturado Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU); b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e suas respectivas unidades setoriais (Centro de controle interno do Exército, Centro de controle interno da Marinha e Centro de controle interno da Força aérea); e c) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta.

Figura 4 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



Fonte: Elaborado pelo autor.

Neste sentido, as auditorias internas nos Comandos Militares foram criadas como unidades setoriais de auditoria, regulamentadas pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que disciplina o Sistema de controle interno no poder executivo federal.

2.2.3 Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro

No histórico do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx), a atividade de controle interno remonta ao segundo reinado, representado pelo Serviço de Expediente da Secretaria de Estado dos Negócios da Guerra, contudo, foi em 1969 com a criação da Diretoria de Auditoria (D Aud), que foi considerado o marco inicial desta atividade no Exército Brasileiro.

A então D Aud era subordinada hierarquicamente à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), mas por orientação do Tribunal de Contas da União (TCU), houve a

mudança hierárquica da D Aud no ano de 2009. Desta forma, o Comando do Exército acatando a recomendação do TCU, transformou a D Aud em Órgão de Assistência Direta e Imediata do Comando do Exército, passando-se a denominar Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx).

Com a instituição do Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010 (BRASIL, 2010) que alterou a estrutura organizacional do Comando do Exército, inserindo o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) como Órgão de Assistência Direta e Imediata (OADI) ao Comandante do Exército, os encargos inerentes às atividades de Controle Interno: planejamento, coordenação e execução da auditoria interna, no âmbito do Comando do Exército, foram repassados da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) para o CCIEEx.

Ao CCIEEx compete, conforme seu Regimento interno, dentre outros: comprovar a legalidade, a legitimidade e avaliar o desempenho e os resultados da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e de pessoal, no âmbito do Exército Brasileiro e das Entidades Vinculadas e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 2017).

Então, no âmbito do Comando do Exército, o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) é o órgão central de auditoria interna, com as atribuições de coordenar e realizar as atividades de auditoria e Controle Interno, tendo nas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), que se capilarizam realizando os trabalhos de auditoria interna (AI) e a fiscalização nas 403 Unidades Gestoras, espalhadas no território nacional formando o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx).

A estrutura do Sistema de Controle Interno do Exército (SisCIEEx) está descrita no Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001), aprovado pela Portaria Cmt Ex nº 018, de 17 de janeiro de 2013. De acordo com o Manual (BRASIL, 2013), integram o SisCIEEx: o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), como órgão central, e as 12 (doze) Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército, que atuam exercendo de forma direta as atividades de auditoria interna governamental nas Unidades a elas apoiadas, para melhor entendimento a distribuição das Unidades de Auditoria Interna Governamentais estão caracterizadas na Figura 5, abaixo:

Figura 5 – Sistema de Controle Interno do Exército/SisCIEEx



Fonte: Elaborado pelo autor.

As Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) foram criadas por intermédio do Decreto nº 86.979, de 3 de março de 1982, como órgãos de contabilidade analítica, diretamente subordinadas à Secretaria de Economia e Finanças (SEF), em substituição às Inspetorias Seccionais de Finanças do Exército (ISFEx). (BRASIL, 1982)

Com a adoção da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 (BRASIL, 2001), os Sistemas de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal receberam novas atribuições, competindo às unidades e órgãos do Sistema de Controle Interno a missão de fiscalizar e avaliar as ações dos agentes da administração na execução dos programas de governo bem como avaliar os resultados da gestão quanto à eficácia e eficiência.

Com a edição da Portaria nº 50 do Comandante do Exército, de 10 de fevereiro de 2003, Regulamento das ICFEx (R-29), as Inspetorias passaram a desenvolver, oficialmente, as funções de Setorial de Controle Interno das Unidades Gestoras vinculadas sob a coordenação técnica da então Diretoria de Auditoria (D Aud).

Diante disso, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças (ICFEx) têm por objetivo, conforme consta do art. 1º da Portaria nº 050, de 10 de fevereiro de 2003, “desenvolver atividades de auditoria e fiscalização sob a coordenação técnica da Diretoria de Auditoria (D Aud)”. No entanto, cabe ressaltar que a Diretoria de Auditoria foi extinta no ano de 2010, sendo substituída pelo Centro de Controle Interno do Exército.

Recentemente, com a publicação da Portaria do Comandante do Exército nº 1.206, de 16 de novembro de 2020, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), passaram a se chamar Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), não modificando sua estrutura tampouco a finalidade.

As CGCFEx, antiga ICFEx, são Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), e tem como público usuário os agentes da administração das unidades gestoras sob sua vinculação, a quem compete a execução contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e de pessoal.

A IN nº 3 SFC/CGU define a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) como:

Unidade responsável pela prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria, desenvolvidos para adicionar valor e melhorar as operações da organização e que reúna as prerrogativas de gerenciamento e de operacionalização da atividade de auditoria interna governamental no âmbito de um órgão ou entidade da Administração Pública Federal. Consideram-se UAIG as unidades integrantes do SCI e os órgãos auxiliares. As UAIG estão posicionadas na terceira linha de defesa do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017, p.35).

Nesse sentido, a auditoria interna governamental no âmbito do Exército Brasileiro está plenamente inserida no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com seu órgão central e suas unidades, capilarizadas nos doze estados da Federação.

2.3 Boas Práticas de Auditoria Interna

Neste tópico, está descrito as boas práticas de auditoria interna, assim definidas pelas Orientações Mandatórias do *International Professional Practices Framework – IPPF*, Normas de Atributos e Normas de Desempenho.

2.3.1 Orientações Mandatórias do IIA

A base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo IIA é chamada de Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*). Os métodos e orientações da IPPF são organizados em dois grupos subdivididos em seis categorias: 1) Orientações mandatórias compostas por: Princípios Fundamentais, Definição, Normas e Código de ética; 2) Orientações recomendadas compostas por: Orientações de Implantação e Orientações Suplementares, (IIA, 2017).

Dentre as categorias da IPPF, as Normas (*Standards*) são a base conceitual na construção da metodologia deste trabalho. Segundo o Instituto dos Auditores Internos (2017, p.1):

A auditoria interna é conduzida em diversos ambientes legais e culturais; para organizações que variam de propósito, tamanho, complexidade e estrutura; e por pessoas dentro ou fora da organização. Enquanto as diferenças possam afetar a prática de auditoria interna em cada ambiente, a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (Normas) é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de auditoria interna.

Segundo o Instituto dos Auditores Internos (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, a orientação acerca da aderência dos elementos mandatórios da IPPF e estabelecer 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, são elas Normas de atributos e Normas de desempenho, segundo IIA (2017, p.1):

Normas de Atributos endereçam as características das organizações e dos indivíduos que executam auditoria interna. Normas de Desempenho descrevem a natureza da auditoria interna e fornecem os critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços pode ser avaliado. Normas de Atributos e de Desempenho aplicam-se a todos os serviços de auditoria interna

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 às auditorias internas. É o caso do poder executivo federal, que publicou em junho de 2017, o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental (IN nº 3 SFC/CGU), posicionando-se assim como um instrumento de convergência das práticas de Auditoria Interna Governamental exercida no âmbito do Poder Executivo Federal.

Com o intuito de demonstrar a estrutura e as características de cada norma de auditoria, evidencia-se o Quadro 3, com o resumo das principais Normas Internacionais.

As Normas relacionadas no Quadro 3 estão subdivididas em diversas práticas recomendadas pelo IIA para a atividade de auditoria interna, nas quais, pode-se encontrar a interpretação, conduta, comunicação, monitoramento bem como a natureza do trabalho e os atributos necessários para a realização da atividade profissional da Auditoria interna.

Quadro 3 - Normas Internacionais de Auditoria Interna

Normas de Atributos	Assunto
1000-Propósito, Autoridade e Responsabilidade	O propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de Auditoria Interna devem estar formalmente definidos em um estatuto de Auditoria Interna, conforme os elementos mandatórios do <i>International Professional Practices Framework</i> . O chefe executivo de auditoria deve revisar periodicamente o estatuto de Auditoria Interna e submetê-lo à aprovação da alta administração e do conselho.
1100-Independência e objetividade	A atividade de Auditoria Interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos.
1200-Proficiência e Zelo Profissional Devido	Os trabalhos de auditoria devem ser executados com proficiência e zelo profissional devido.
1300-Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade	O chefe executivo de auditoria deve desenvolver e manter um programa de avaliação e melhoria da qualidade que cubra todos os aspectos da atividade de Auditoria Interna.
Normas de Desempenho	Assunto
2000-Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna	O chefe executivo de auditoria deve gerenciar de forma eficaz a atividade de Auditoria Interna, para garantir que agregue valor à organização.
2100-Natureza do Trabalho	A atividade de Auditoria Interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização, usando uma abordagem sistemática, disciplinada e baseada em riscos. A credibilidade e o valor da Auditoria Interna são aperfeiçoados quando os auditores são proativos, e suas avaliações oferecem novos pontos de vista e consideram o impacto futuro.
2200-Planejamento do Trabalho de Auditoria	Os auditores internos devem desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo os objetivos, o escopo, o período e a alocação de recursos do trabalho de auditoria. O plano deve considerar as estratégias, objetivos e riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho de auditoria.
2300-Execução do trabalho da auditoria	Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes para cumprir os objetivos do trabalho da auditoria.
2400-Comunicando os Resultados	Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria.
2500-Monitorando o Progresso	O chefe executivo de auditoria deve estabelecer e manter um sistema para monitorar a disposição dos resultados comunicados à gestão.
2600-Comunicação da aceitação de riscos	Quando o chefe executivo de auditoria concluir que a gestão aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o chefe executivo de auditoria deve discutir a questão com a alta administração. Se o chefe executivo de auditoria determinar que a questão não foi resolvida, deve comunicá-la ao conselho.

Fonte: Adaptado IIA (2017).

Tais Normas servem de base para a formulação das hipóteses e para a construção do instrumento de coleta de dados desta pesquisa.

2.3.2 Convergência às Boas Práticas de AI

Com base nas Orientações mandatórias, mais especificamente nas Normas Internacionais para a prática de auditoria interna (Normas de Atributos e Normas de Desempenho) foi publicada a Instrução Normativa 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 técnica e objetividade; alinhamento às estratégias; objetivos e riscos da unidade auditada; atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados; 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, p. 57) em seus estudos destacam que

o Brasil, como filiado ao *Institute of Internal Auditors* (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. No entanto, só em 2017, a CGU atentou-se em estabelecer critérios que incorporassem práticas internacionais às normas brasileiras, com o intuito de proteger e ampliar o valor organizacional das instituições públicas.

Nesse contexto, o presente Referencial Técnico (IN nº 3 SFC/CGU), posiciona-se como um instrumento de convergência das práticas de Auditoria Interna Governamental exercida no âmbito do Poder Executivo Federal com normas, modelos e boas práticas internacionais e com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, que determinou a sistematização de práticas relacionadas à governança, gestão de riscos e controles internos no Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017).

2.4 Estudos Empíricos

Com o propósito de identificar publicações sobre a temática da convergência às boas práticas de auditoria interna no contexto do Poder Executivo Federal, foi realizada uma revisão da literatura empírica, a partir das bases de dados dos portais: CAPES, EBSCO e Google Scholar, com as palavras-chave “convergência da auditoria interna”, nos idiomas português e inglês. Outras palavras-chave como “qualidade da auditoria interna” e “eficácia da auditoria interna”, assim como “auditoria interna setor público” e “auditoria interna governamental” foram também utilizadas. No entanto, são poucos os estudos realizados sobre o tema “convergência às boas práticas de auditoria interna no contexto do Poder Executivo Federal”.

Então, na busca por estudos que servissem de sustentação a revisão de literatura da presente pesquisa, foi realizado um levantamento de periódicos, artigos nacionais e internacionais, teses e dissertações que tivessem ligação com a pesquisa ora proposta.

Como forma de auxiliar a identificação dos trabalhos, o Quadro 4 apresenta um resumo dos trabalhos selecionados, e posteriormente, é apresentada uma síntese de cada um deles.

Quadro 4 - Estudos anteriores

Autor (es)	Ano de publicação	Título
Elliott, Dawson e Edwards	2007	<i>An improved process model for internal auditing.</i>
Arena e Azzone	2009	<i>Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness.</i>
Lélis e Pinheiro	2012	Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético.
Bortolini	2016	A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a transparência pública.
Bordin <i>et al.</i>	2016	A aplicabilidade das normas internacionais nas auditorias internas das IFES de Santa Catarina.
Barboza	2017	Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no EB na percepção de membros de suas setoriais contábeis.
Aquino <i>et al.</i>	2019	Um estudo sobre o processo de institucionalização das atividades da auditoria interna no Setor Público: a percepção dos auditores das Instituições Federais de

		Educação da Região Nordeste.
Diniz e sales	2018	A Percepção dos Auditores e dos Auditados sobre o Trabalho da Auditoria Interna em uma Empresa Estatal Federal
Souza e Costa	2019	Auditoria governamental brasileira: aderência ao <i>framework do The Institute of Internal Auditors</i> .
Rodrigues <i>et al.</i>	2020	As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União.
Barbosa	2020	Adoção das IPSAS 17 nos órgãos do Poder Executivo Federal.

Fonte: elaborado pelo autor.

Elliott, Dawson e Edwards (2007) obtiveram opiniões de auditores e auditados sobre determinados aspectos da auditoria interna, estudo que tem como um de seus objetivos, o de pesquisar e entender os motivos pelos quais a auditoria interna não é percebida como uma atividade que agrega valor às entidades. Os autores buscaram através de um questionário aplicado em auditores e auditados da AWE Plc, correlacionar a auditoria interna aos atributos ligados a efetividade do processo, ou seja, até onde a atividade de auditoria coopera para conformidades e melhorias a serem praticadas na organização auditada; tempo gasto na pré-auditoria; aceitação de deficiências, tempo gasto no monitoramento dos planos de ação e percepção do auditado sobre o conhecimento do auditor.

Arena e Azzone (2009) realizaram um estudo com 153 empresas italianas com a finalidade de observar as determinantes da eficácia da auditoria interna. Os resultados mostraram que a eficácia da auditoria interna é influenciada por atributos ou qualidades da equipe de auditoria, atividades e processos de auditoria e relações entre a auditoria interna e outras áreas dentro da organização. Os autores observaram ainda que a qualidade da auditoria interna melhora quanto maior for a equipe de auditoria, se o auditor é afiliado ao IIA, se a empresa adota técnicas de autoavaliação de riscos e controles e quando há o envolvimento do comitê de auditoria nas atividades.

Lélis e Pinheiro (2012) avaliaram a percepção de auditores internos e auditados em relação às práticas de auditoria interna de uma empresa brasileira do setor energético. O questionário foi conduzido a uma amostra de 140 auditados e 22 auditores internos. Conduziram a pesquisa através atributos associados a boas práticas de auditoria interna, critérios usados em estudos anteriores, especialmente os de Elliott, Dawson e Edwards (2007) e Arena e Azzone (2009).

A pesquisa considerou diferentes aspectos da atividade de auditoria interna, incluindo a capacitação dos auditores e características associadas ao trabalho de auditoria. Auditores internos e auditados apontaram o preparo do auditor, a qualidade das recomendações e a orientação para o risco como os fatores de maior influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna. Ainda apresentaram percepção positiva sobre a ajuda da auditoria interna para a melhoria do desempenho dos processos, a melhoria da estrutura de controles internos e a melhoria da gestão de riscos da empresa.

A pesquisa revelou uma divergência de opiniões entre auditores e auditados no que se refere a avaliação do comportamento dos auditados, estes possuem uma percepção mais positiva sobre esse aspecto em relação com os auditores. A percepção do uso de boas práticas de auditoria interna por auditores e auditados está coerente com as características de qualidade citados na bibliografia, sugerindo a presença desses atributos na avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

Bortolini (2016) pesquisou a percepção dos auditores públicos externos no Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) sobre a qualidade, utilidade e suficiência das informações, sistemas e procedimentos disponíveis quanto a transparência pública. Ao todo 131 auditores responderam ao questionário e 10 coordenadores de auditoria nas unidades regionais do TCE-RS responderam a entrevistas semiestruturadas. Os resultados mostram que os auditores e coordenadores creem que as informações disponíveis ao público têm frequência e forma apropriada, entretanto é insuficiente para o concreto controle social, elucidado pela pouca compreensão do público e pela falta de unidade entre os relatórios do governo e portais. No entanto, os auditores e coordenadores percebem um crescente uso de ferramentas e sistemas de transparência pública.

Bordin *et al.* (2016) pesquisaram a aderência de normas internacionais na atividade de auditoria interna nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). A pesquisa se sustentou na exploração do tema mediante o juízo dos auditores internos, por intermédio da aplicação de um questionário estruturado numa amostragem por conveniência e a facilidade em obter os dados necessários. O resultado da pesquisa apresenta uma forte tendência à implantação de normas internacionais de atividade de auditoria interna (Normas de Atributos e Normas de Desempenho) nas IFES do estado de Santa Catarina.

Barboza (2017) abordou em sua pesquisa a percepção dos integrantes das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) sobre convergência da contabilidade pública brasileira às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), no âmbito da Força Terrestre. Para tanto utilizou como base a teoria institucional para analisar as mudanças ocorridas neste novo modelo contábil. O desenvolvimento do estudo teve uma amostra de 71 militares que responderam a um questionário com quatro blocos de questões pautados em aspectos relacionados à implantação das IPSAS. A partir destas questões foram desenvolvidas as hipóteses de pesquisa que foram submetidas ao teste de diferença de média (*t-student*) para solução dos objetivos escolhidos. As análises quantitativas e qualitativas dos dados coletados permitiram concluir que a implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira, em particular no Exército Brasileiro, está sendo vantajosa e que o processo de convergência está permitindo ao Brasil a legitimidade internacional.

Aquino *et al.* (2019) estudaram a identificação dos principais aspectos no processo de institucionalização da atividade da auditoria interna nas instituições federais de educação na região nordeste. Os procedimentos metodológicos foram aplicados através de levantamento *survey*, com uma amostra não probabilística intencional de 63 respondentes, entre chefes e auditores dos departamentos de auditoria interna de institutos e universidades federais da região Nordeste.

O tratamento dos dados se deu através de estatística descritiva e inferencial, sendo que os resultados mostraram o perfil predominante dos respondentes e ainda analisaram a percepção dos auditores quanto aos aspectos de institucionalização da auditoria interna no ambiente público através de escala *likert*, *ranking* médio e desvio padrão, em que foram exibidas aos respondentes 10 assertivas correspondentes ao processo de institucionalização. A pesquisa demonstrou imparcialidade dos respondentes quanto aos aspectos do processo de institucionalização da atividade de auditoria interna.

A pesquisa de Diniz e Sales (2018) objetivou responder se, na percepção dos auditores e auditados, houve uma evolução quanto à postura da auditoria interna e se há uma real parceria. Foram interrogados auditores e auditados sobre a relação, postura, contribuição e capacitação dos auditores para o exercício da atividade, e o estudo mostrou, por meio de questionário estruturado que 27,5% dos auditados ainda enxergam os auditores como oponentes e fiscalizadores, e apenas 9,2%

consideram os auditores como parceiros. A pesquisa, também, revelou que há um alto grau de desmotivação entre os auditores.

Também, fatores positivos foram identificados, como a independência e o acesso às áreas, ratificando a existência das melhores práticas da auditoria interna, disseminadas pelo IIA e pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, e que, normalmente, os auditados observam auditoria interna como algo favorável para a empresa.

O objetivo do artigo dos autores Souza e Costa (2019) foi de mensurar a aderência da IN nº 3/2017-CGU às Normas Internacionais de Auditoria do IIA Global. Para isso, utilizou com adaptações a Escala Brasil Transparente criada pela Controladoria Geral da União (CGU). Em relação a aderência, no Brasil, das normas aos princípios instituídos na IN 3/2017-CGU, a equivalência foi superior a 90%, entretanto, isso não significa adesão, mas sugere que o Brasil está seguindo boas práticas internacionais de auditoria interna no setor público, condição que proporciona maior qualidade aos trabalhos dos auditores internos legitimando a importância da atuação destes profissionais no setor público, e como resultado, a melhoria da gestão pública de maneira geral.

Consoante ao tema do estudo anterior, Rodrigues *et al.* (2020) visaram verificar se as ações da Auditoria Interna da Universidade de Brasília estão em harmonia com o Referencial Técnico aprovado pela Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria- Geral da União. Feito um estudo qualitativo, mediante entrevista e análise documental do Plano Anual de Auditoria Interna 2018 e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício de 2018, foi possível identificar a conformidade das ações realizadas pela Auditoria Interna da UnB com a IN 3. Os resultados alcançados indicam que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília tem procurado se adequar aos princípios e diretrizes da IN, com a ratificação das seguintes ações: aprovação de regimento próprio; aprovação do Plano Anual de Auditoria interna (PAINT) baseado em riscos; execução das ações previstas no (PAINT); apresentação dos resultados das ações no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT). Há de se salientar que as ações alcançadas pela Auditoria Interna da Universidade estão parcialmente em conformidade com a Instrução Normativa.

A dissertação de Barbosa (2020) descreveu o posicionamento dos órgãos do Poder Executivo Federal sobre a adoção da IPSAS 17 – propriedades,

equipamentos e instalações. O estudo foi alicerçado na nova teoria institucional e foi realizado no Brasil com uma amostra de 119 órgãos do Poder Executivo Federal. Os órgãos responderam a um questionário composto por 5 blocos que serviram de apoio para desenvolver as hipóteses de pesquisa, as quais foram submetidas ao teste de diferença de média (*t-student*). Da pesquisa conclui-se que a adoção da IPSAS 17 está sendo proveitosa para o setor público e que conforme a teoria institucional esclarece, a mudança institucional ocorre quando os indivíduos entendem suas vantagens, isso sugere que o caminho para a adoção da IPSAS 17 está sendo percorrido.

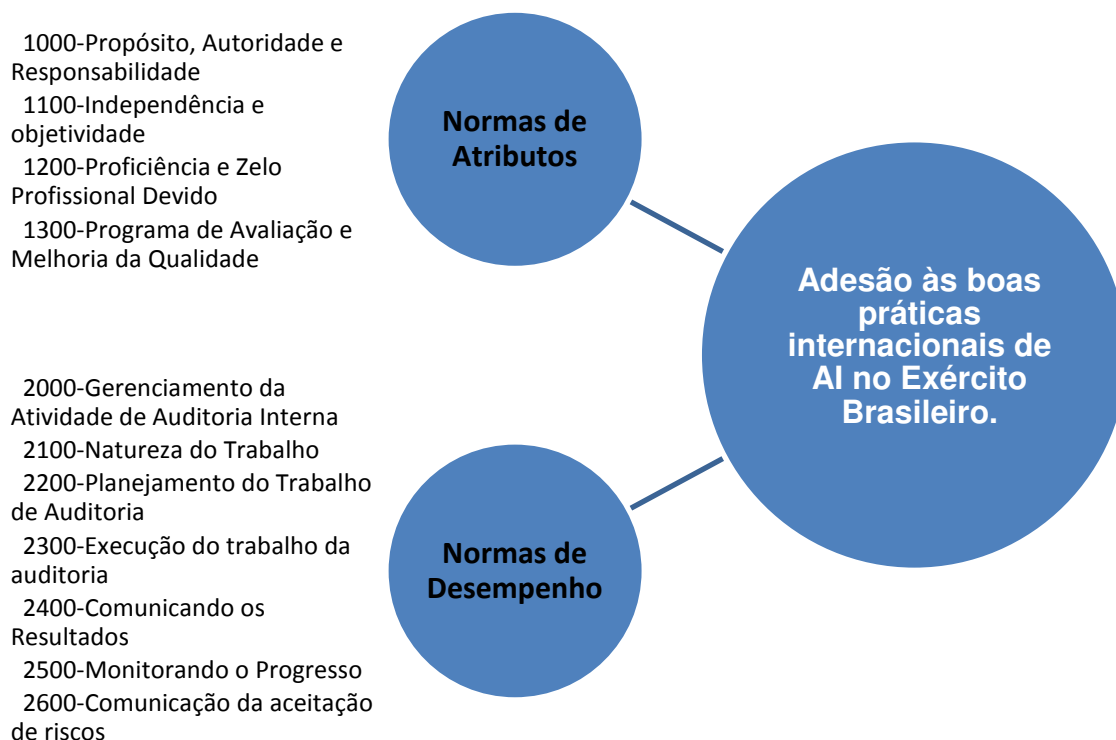
A revisão da literatura já existente dá o suporte teórico para o desenvolvimento da pesquisa, os estudos listados não estão exauridos, entretanto foram importantíssimos para a composição deste capítulo. Ainda permitiram o modelo teórico de pesquisa e a formulação das hipóteses que são apresentados no tópico seguinte.

2.5 Desenvolvimento das Hipóteses

O presente estudo propõe uma *survey* para possibilitar a análise da adesão da Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria, sob a ótica dos auditores e auditados.

Então, na busca de investigar a adesão às boas práticas internacionais de AI no Exército Brasileiro, na Figura 6, foi sugerido um modelo teórico capaz de responder o problema de pesquisa.

Figura 6 - Modelo teórico da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

No modelo teórico apresentado, para que se possa verificar a adesão da Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria é necessária à investigação de dois construtos quanto à percepção de auditores e auditados: Normas de Atributos, que se subdividem em outras quatro normas e Normas de Desempenho, que se subdivide em sete normas.

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

A teoria institucional explica como as organizações conduzem o processo de interação entre os indivíduos (North, 1990) e a evolução das organizações se dá por transformações incrementais. Assim, “uma mudança nas regras formais ou na sua aplicação irá redundar em uma situação de desequilíbrio, já que um conjunto estável, na teoria da escolha é constituído pelo conjunto integral de restrições formais e informais e meios de aplicações” (North, 1990, p. 87).

Isso posto, a IN nº 3/2017-SFC/CGU posiciona-se como um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental exercidas no âmbito do Poder Executivo Federal, modificando propósitos, princípios, conceitos e diretrizes que nortearão a prática da auditoria interna governamental, fornecendo uma estrutura básica para o aperfeiçoamento de sua atuação, com a finalidade de agregar valor à gestão dos órgãos e entidades. (BRASIL, 2017).

Atendendo ao modelo teórico da pesquisa aqui exposto 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 recomenda a verificação da percepção dos auditores internos governamentais do Exército Brasileiro quanto à adesão a essas normas, principalmente quanto à independência, competência e imparcialidade.

Bordin *et al.* (2016) estudaram a adoção das Normas Internacionais de Atributos, voltadas ao atendimento da conduta e procedimentos internos do auditor e da atividade de auditoria. Concluiu que há discrepância entre Instituições no nível de adesão no que se refere a implantação das Normas Internacionais de Auditoria Interna, Normas de Atributos.

Portanto, pretende-se testar a hipótese de que:

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

Ainda no mesmo construto, entretanto, modificando a população pesquisada sugere-se a verificação da percepção dos auditados de Unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão às Normas de Atributos, com a seguinte hipótese de pesquisa:

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), também se configurando nas boas práticas internacionais de AI, consagrado na IN nº 3/2017-SFC/CGU.

Souza e Costa (2019) mediram a aderência da IN nº 3/2017-SFC/CGU às Normas Internacionais de Auditoria do IIA, Normas de Desempenho. Em relação a aderência, no Brasil, das normas aos princípios instituídos na IN nº 3/2017-SFC/CGU, a equivalência foi superior a 90%, sugerindo que o Brasil está seguindo boas práticas internacionais de auditoria interna no setor público.

Rodrigues *et al.* (2020) verificaram se as ações da Auditoria Interna da Universidade de Brasília estão em harmonia com a IN nº 3/2017-SFC/CGU. Foi possível identificar a conformidade das ações realizadas pela Auditoria Interna da UnB com a IN nº 3. Os resultados alcançados indicam que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília tem procurado se adequar aos princípios e diretrizes. Saliencia-se que os procedimentos da Audin da Universidade estão parcialmente em conformidade com a Instrução Normativa.

Logo, objetivou-se a testar a hipótese de que:

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

Da mesma maneira do construto anterior, alterando a população pesquisada, sugere-se a quarta hipótese de pesquisa, com a verificação da percepção dos auditados de Unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão às Normas de desempenho:

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

Ademais, espera-se com esta pesquisa obter a opinião dos auditores e auditados de Unidades do Exército Brasileiro quanto às suposições das quatro hipóteses apresentadas e, desta maneira, identificar o nível de adesão ao processo de convergência.

No próximo capítulo está apresentada a descrição da metodologia da pesquisa.

3 METODOLOGIA

Nesse capítulo é abordada a metodologia que foi utilizada no estudo, tratando da classificação da pesquisa, população e amostra, coleta, tratamento e análise dos dados e limitações metodológicas.

3.1 Caracterização da Pesquisa

Esta seção objetiva definir a classificação metodológica que será utilizada na pesquisa, bem como apresentar conceitos e características do estudo da percepção.

3.1.1 Classificação Metodológica

O estudo proposto pode ser classificado, de acordo com Gil (2002), quanto aos fins e aos meios. Quanto aos fins, a pesquisa poderá ser classificada como descritiva e quanto aos meios, a pesquisa será de campo com aplicação de questionários (*survey*). Pode-se classificar, ainda, a pesquisa quanto à abordagem do problema, cujo enfoque será quantitativo e qualitativo.

3.1.2 Estudo de Percepção

A presente subseção tem como objetivo de se obter uma contribuição teórica sobre os significados do termo percepção presentes em diferentes dicionários de filosofia e das características gerais da percepção à luz da Psicologia.

Para Russ (1991) a percepção é a maneira pela qual o organismo organiza as sensações. Já de acordo com Davidoff (2001) as sensações são consideradas as janelas para o mundo e com elas que acontece a coleta de informações sobre o meio ambiente.

Define-se percepção como sendo o processo de organização e interpretação dos dados sensoriais (sensação) para desenvolver a consciência do meio ambiente e de nós mesmos. A percepção envolve interpretação; a sensação, não (DAVIDOFF, 2001, p.140).

A autora infere que perceber é diferente de sentir. Quando se aborda percepção é indispensável organizar estas informações procedentes do meio

ambiente e que são captadas pelos sentidos de maneira a transformar esta sensação em informação relevante, por meio da interpretação do que foi sentido.

A percepção é o entendimento que se tem do assunto a partir do momento em que se apresenta aos órgãos dos sentidos para posterior desenvolvimento de um padrão intelectual (ANTUNES; ESTANQUEIRO; VIDIGAL, 1995).

Nota-se que os conceitos de percepção ora descritos estão intensamente ligados e induzem a um denominador comum, levando o indivíduo ao conhecimento da informação que o cerca.

3.2 População e Amostra da Pesquisa

A população a ser considerada nesta pesquisa foi selecionada por conveniência intencional e foram divididas em dois grupos de respondentes, auditores e auditados, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 - População e amostra

Grupos	Unidades	Respondentes	População
Auditores	12 UAIG	6 por UAIG	72 respondentes
Auditados	73 UGA	3 por UGA	219 respondentes

Fonte: Dados da pesquisa.

O grupo de auditores correspondeu aos Auditores Internos Governamentais lotados nas Unidades de Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro, denominadas Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx). Cada uma das 12 UAIG possui 06 membros na atividade de Auditoria Interna Governamental. Desta forma a população deste grupo foi de 72 respondentes.

O grupo de auditados correspondeu aos agentes da administração que desempenham funções frequentemente auditadas, conforme o Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna do Exército Brasileiro (PAINT), nas 73 Unidades Gestoras Apoiadas (UGA) à 3ª CGCFEx. Dos agentes da administração na situação de auditados foram selecionados os seguintes respondentes: Ordenador de Despesas (OD); Fiscal Administrativo; e Chefe da Seção de Aquisições, Licitações e Contratos (SALC). Assim sendo, a população de auditados foi de 219 respondentes.

Ao todo, foram disponibilizados 291 questionários, entre os dias 17/05/2021 e 17/06/2021, dos quais regressaram 199 formulários eletrônico completos, atingindo uma taxa geral de retorno de 68,38%.

Destes, foram disponibilizados 72 questionários para os auditores internos dos 12 Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), dos quais 58 formulários foram respondidos, chegando a uma taxa de retorno de 80,55%.

Os outros 219 questionários foram disponibilizados aos auditados (Ordenador de Despesas, Fiscal Administrativo e Chefe da SALC) das 73 Unidades Gestoras Apoiadas (UGA) pelo 3º CGCFEx, conforme descrito anteriormente, destes, 141 questionários foram respondidos, atingindo uma taxa de retorno de 64,4%, conforme indicado na Tabela 2.

Tabela 2 - Taxa de retorno da pesquisa

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

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos 141 auditados respondentes, 43 foram Ordenadores de Despesas (30%), 46 Fiscais Administrativos (33%) e 52 Chefes da Seção de Aquisições, Licitações e Contratos (37%).

Cabe ressaltar que no início do período da coleta foi enviado um Documento Interno do Exército contendo o *link* do questionário a ser respondido na plataforma *Microsoft forms*. Durante o período da coleta de dados foram expedidos alertas, informando a data de encerramento da coleta de dados. Isso se deu em razão da capilaridade do Exército Brasileiro e da dispersão dos respondentes dentro do território nacional.

Houve um último alerta de solicitação de resposta do questionário no dia 07/06/2021 a todos os respondentes. Após este procedimento, a coleta dos questionários foi encerrada no dia 17/06/2021 às 11:15 horas.

Foi despendido um esforço no sentido de promover um estímulo para que todos os integrantes respondessem o questionário. Buscou-se alcançar um número

de respostas que confirmam relevância à amostra, conforme padrões estatísticos estabelecidos.

3.3 Coleta dos Dados

Este tópico trata de apresentar o instrumento de coleta de dados, as atividades preliminares e o pré-teste bem como o procedimento de coleta de dados.

3.3.1 Instrumento de Coleta de Dados

No método de pesquisa *survey*, o interesse é produzir descrições quantitativas de uma população, para isso se faz uso de um instrumento predefinido.

A *survey* é apropriada como método de pesquisa quando se deseja responder questões do tipo “o quê?”, “por quê?”, “como?” e “quando?”, ou seja, o interesse é sobre o que está acontecendo, ou como e por que isto está acontecendo de um objeto de interesse no presente ou em passado recente (FREITAS *et al.*, 2000).

Para Forza (2002), o primeiro passo para um levantamento do tipo *survey* incide na definição de seus construtos, que são conceitos teóricos amplos, gerais e as vezes subjetivos do que se pretende pesquisar. Com base na teoria institucional e nos estudos anteriores sobre práticas de Auditoria Interna foi desenvolvido um conjunto de assertivas, divididas em blocos, conforme apresentam as boas práticas internacionais de auditoria interna na perspectiva da IN nº 3 SFC/CGU.

Assim sendo, baseado no modelo teórico já apresentado no subcapítulo 2.5 (desenvolvimento de hipóteses), o questionário foi estruturado para verificar a adesão da Auditoria Interna do Exército às boas práticas internacionais de Auditoria Interna. Para tanto, utilizou-se as duas Normas Internacionais de AI, reconhecidas na IN nº 3 SFC/CGU como boas práticas de auditoria, então propostos no modelo, que são: Normas de Atributos e as Normas de Desempenho.

Cabe aqui ressaltar que as assertivas distribuídas nos blocos se originam integralmente das Normas Internacionais previstas nas Orientações Mandatórias do Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*), corroboradas na IN nº 3 SFC/CGU.

No início do instrumento de coleta o respondente seleciona a qualificação da função exercida na Auditoria Interna no Exército Brasileiro (auditor ou auditado), conseqüentemente sendo encaminhado para os respectivos blocos de assertivas.

Do primeiro ao quarto bloco foram formuladas assertivas, onde a escala adotada é de *Likert* com cinco níveis de concordância, na qual o respondente atribuiu um grau numérico de 1 a 5 para a relevância da afirmação. Dessa maneira foram fornecidas como opções de respostas informações de níveis de concordância (1 - Discordo plenamente, 2 - Discordo parcialmente, 3 - Nem concordo, nem discordo, 4 - Concordo parcialmente e 5 - Concordo plenamente). Ao final de cada um dos blocos supracitados foi apresentada uma pergunta aberta, versando sobre o assunto explorado no respectivo bloco.

No primeiro bloco de questões (Bloco A) foi verificada a percepção dos respondentes auditores quanto à adesão da Auditoria Interna no Exército Brasileiro às Normas de Atributos e à aplicabilidade delas, enquanto a percepção dos auditados a essas mesmas normas estão presente no segundo bloco (Bloco I).

O terceiro (Bloco B) e o quarto blocos (Bloco II) se destinaram, respectivamente, a conhecer as percepções dos respondentes auditores e auditados quanto à adesão da Auditoria Interna no Exército Brasileiro quanto às Normas de Desempenho, emanadas nas orientações mandatórias do IIA e adequadas para a administração pública brasileira pela IN nº 3 SFC/CGU.

Para evitar o viés de autopercepção, o quinto e último bloco de questões tiveram como objetivo identificar o perfil dos respondentes, com a finalidade de obter informações como: gênero, nível de escolaridade, área de formação, faixa de idade e tempo na função, necessário para explicar a possível heterogeneidade da amostra.

3.3.2 Atividades Preliminares e Pré-teste

Para a execução dos trabalhos foi elaborado um questionário preliminar que serviu de base na aplicação das atividades iniciais e no pré-teste. Foi solicitado uma avaliação do questionário de pesquisa *survey* ao Chefe do 3º Centro de Gestão Contabilidade e Finanças do Exército, que propôs algumas alterações na redação das assertivas, dando maior compreensibilidade aos respondentes, entretanto não houve nenhum acréscimo ou exclusão de assertivas.

Assim, o pré-teste foi aplicado em respondentes excluídos da população pesquisada, 9 (nove) auditores do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), órgão central de auditoria interna governamental, e 24 (vinte e quatro) auditados de Unidades Gestoras não vinculadas à 3ª CGCFEx, obtendo uma taxa de retorno de 100%, sem necessidades de alterações significativas.

3.3.3 Procedimento de Coleta de Dados

Para obtenção dos dados primários, foi aplicada uma *survey*, pois o trabalho busca identificar as opiniões de auditores e auditados. Neste tipo de *survey* a ideia é que as hipóteses tenham o propósito de verificar se a percepção dos fatos pelos respondentes está ou não de acordo com a realidade, segundo Pinsonneault e Kraemer (1993).

Cabe destacar que os dados da pesquisa foram coletados em um só momento, pretendendo-se descrever e analisar o estado das variáveis num dado momento, caracterizando quanto ao momento um corte transversal (*cross-sectional*), de acordo com Sampieri *et al.* (1991).

Foi enviado um Documento Interno do Exército (DIEEx) solicitando a participação na pesquisa aos auditores e auditados da população. No corpo do documento foi disponibilizado um link que remeteu ao questionário.

O sistema informatizado utilizado para o envio e recebimento do instrumento de pesquisa aos respondentes foi o *Microsoft forms*, um criador de pesquisas *on-line*, baseado na plataforma da internet (*Browser*).

A pesquisa foi aplicada à população já citada anteriormente e o questionário está desenvolvido conforme Apêndice A (<https://forms.office.com/r/i8YZDpmTcA>) em cinco blocos de questões, baseadas na fundamentação teórica, em pesquisas anteriores, na Instrução Normativa nº 3 SFC/CGU e nas Orientações mandatórias do Instituto de Auditores Internos (IIA).

3.4 Tratamento e Análise dos Dados

Este tópico trata de apresentar dos procedimentos para tratamento e análise dos dados que foram coletados por ocasião das respostas ao questionário. Os dados coletados proporcionaram a realização de dois tipos de análises: quantitativa

e qualitativa. Os métodos são complementares no processo de tratamento e análise dos dados e procuram responder os objetivos indicados nesta pesquisa.

3.4.1 Confiabilidade do Questionário

O questionário passou pela análise da confiabilidade dos constructos, utilizando-se o coeficiente *alfa de Cronbach* como ferramenta para estimação da confiabilidade.

Os dados coletados permitiram a realização do teste de *alfa de Cronbach* que é assim explicado por Da Hora, Monteiro e Arica (2010). Dado que todos os itens de um questionário utilizam a mesma escala de medição, o coeficiente α é calculado a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens de cada avaliador através da seguinte equação:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_{\text{soma}}^2} \right)$$

onde:

k corresponde ao número de itens do questionário;

s^2_i corresponde a variância de cada item;

s^2_t corresponde a variância total do questionário, determinada como a soma de todas as variâncias.

3.4.2 Estatística Descritiva

Uma vez coletados os dados da pesquisa, inicialmente foi realizada uma estatística descritiva para identificar a taxa de retorno das respostas e a qualificação dos respondentes (auditor, auditado, função, gênero, nível de escolaridade, área de formação, faixa de idade e tempo na função). Após foi realizada estatística descritiva dos quatro blocos de assertivas (mínima, máxima, média e desvio padrão).

3.4.3 Teste de Diferença de Médias

Após a estatística descritiva foi feita uma análise quantitativa e com base nos estudos de Bortolini (2016), Barboza (2017) e Barbosa (2020) a forma de análise de dados foi por meio do teste de diferença das médias.

Na análise estatística das assertivas da *survey* foi aplicado o teste de diferenças de médias, onde se buscou examinar, para cada assertiva, se a média de concordância dos respondentes é estatisticamente igual a três (não discordo, nem concordo). Sendo assim, as hipóteses da pesquisa foram testadas da seguinte forma:

H₀: A média de concordância dos respondentes é estatisticamente menor ou igual a 3.

H₁: A média de concordância dos respondentes é estatisticamente maior que 3.

O teste foi aplicado em cada assertiva dos blocos um, dois, três e quatro. Além desses testes, foi realizado um teste com todas as respostas de cada bloco consolidadas, visando à confirmação do resultado obtido nas assertivas.

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

$p\text{-valor} \leq \text{nível de significância adotado}$: Rejeitar H₀;

$p\text{-valor} > \text{nível de significância adotado}$: Não rejeitar H₀.

Quanto à análise qualitativa, foi proposto uma questão aberta sobre o tema de cada bloco da pesquisa. Essa questão visou colher a opinião dos respondentes, de forma resumida sobre o assunto.

As questões abertas foram organizadas e tabuladas, por bloco, para permitir a seleção das respostas que melhor representem e complementem as análises quantitativas. Foram selecionadas algumas respostas representativas do todo, ratificando ou retificando os resultados obtidos nas respectivas análises quantitativas.

Assim, ao final de cada bloco foi desenvolvida uma figura tipo "nuvem de palavras" em que foram destacadas as palavras mais citadas, utilizando-se de uma ferramenta de mineração de texto ou *text mining*.

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

3.5 Limitações Metodológicas

A principal limitação da pesquisa veio da dificuldade de acesso a um número maior de auditados que pudessem participar do processo de coleta de dados, tendo em vista o extenso território brasileiro e a grande capilaridade do Exército Brasileiro, presente em todos os estados da Federação.

Outra limitação metodológica identificada está relacionada ao local de aplicação da pesquisa, com a impossibilidade de generalização estatística (Yin, 1989). De tal modo, os resultados obtidos no estudo não podem ser generalizados a todo o Poder Executivo Federal. Contudo, de posse dos resultados no Exército Brasileiro são oferecidas informações relevantes sobre a adesão às boas práticas internacionais de auditoria interna em todo o Poder Executivo Federal.

Apesar da pesquisa ser quantitativa e qualitativa, deve-se sempre levar em consideração que a pesquisa qualitativa possui algumas limitações quanto à exatidão das informações coletadas. Além disto, a análise pode ser bastante subjetiva em decorrência da interpretação do pesquisador.

A metodologia aqui adotada apresenta algumas dificuldades referentes à coleta de dados, uma vez que a resposta para análise qualitativa não era obrigatória. É importante entender que, por se tratar também de uma pesquisa qualitativa, não se deve buscar a generalização dos resultados obtidos, considerando-se que este estudo tem por delimitação o caso específico do Exército Brasileiro (MALHOTRA, 2006).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesse capítulo apresentam-se a estatística descritiva dos respondentes, a análise da confiabilidade dos dados, bem como as análises quantitativas e qualitativas dos quatro blocos da pesquisa. Por fim, uma síntese final da análise dos dados a luz da Teoria Institucional.

4.1 Estatística Descritiva dos Respondentes

Do total de 199 questionários respondidos, a pesquisa verificou que 184 (92%) foi homens, enquanto somente 15 (8%) dos respondentes foram mulheres como pode-se verificar na Tabela 3. Provavelmente isso se deve a recente entrada das mulheres na Força terrestre.

Tabela 3 – Gênero, Tempo na função e Faixa etária

Gênero dos respondentes	Retorno	Índice
Masculino	184	92%
Feminino	15	8%
Total	199	100%
Tempo na função		
Até 05 anos	138	69%
05 a 10 anos	38	19%
10 a 15 anos	7	4%
15 a 20 anos	8	4%
Mais de 20 anos	8	4%
Total	199	100%
Faixa etária		
Até 25 anos	15	8%
26 a 35 anos	40	20%
36 a 45 anos	86	43%
46 a 55 anos	50	25%
Mais de 55 anos	8	4%
Total	199	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda na análise da Tabela 3, o tempo na função desempenhada, nota-se a pouca experiência profissional apontada na pesquisa, pois mais da metade 138 (69%) dos respondentes estão na faixa de até 05 anos na função e 38 (19%) na faixa entre 05 a 10 anos na função. Somente 23 (12%) respondentes tem mais que 10 anos na função, isto denota a grande rotatividade dos militares do Exército Brasileiro.

Finalizando a análise dos dados da Tabela 3, quanto a faixa etária, pode ser observado que mais da metade dos respondentes está na faixa dos 36 a 55 anos, correspondendo a 136 (68%). Ressalta-se, ainda, os 55 (28%) na faixa dos até 35 anos. Com isto, pode se inferir uma certa maturidade destes militares.

Quanto ao nível de escolaridade, a maioria, 104 (52%) dos respondentes, possui diploma de especialização, outros 43 (22%) possuem apenas a graduação. Ainda existem 42 (21%) de respondentes com nível de mestrado e 6 (3%) com nível médio. Por fim, 4 (2%) dos respondentes possui doutorado completo, conforme a Tabela 4 a seguir.

Tabela 4 – Escolaridade e Área de formação

Nível de escolaridade	Retorno	Índice
Graduação	43	22%
Especialização	104	52%
Mestrado	42	21%
Doutorado	4	2%
Outros	6	3%
Total	199	100%
Área de formação (mais de uma resposta)		
Ciências contábeis	50	20%
Administração	38	16%
Economia	5	2%
Direito	16	7%
Intendência militar	43	18%
Outros	90	37%
Total	242	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

No tocante a área de formação, esta pergunta aceitava mais de uma resposta e constata-se que a maioria da amostra é composta por profissionais das armas, quadros e serviços do Exército Brasileiro com 90 respostas, entretanto, se destacam os cursos de ciências contábeis, com 50 respostas, seguidos por intendentess militares, com 43 respostas e o curso de administração com 38 respostas. Este público qualifica bastante a pesquisa, pois se somados os contadores aos intendentess militares, que possuem considerável parte de sua formação atrelada à área contábil e aos bacharéis em administração, obtém-se grande parte do público pesquisado.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 3 e Tabela 4, atendendo o proposto no objetivo específico desta pesquisa, o perfil dos respondentes do instrumento de pesquisa caracteriza-se na maioria do gênero masculino (92%); faixa dos 36 a 45 anos (43%); até 05 anos na função (69%); com formação contábil (20%); e pós-graduados (52%).

4.2 Análise de Confiabilidade dos Dados

Para a análise da confiabilidade dos dados pesquisados no estudo, utilizou-se o alfa de *Cronbach*, calculado pelo método das variâncias, como ferramenta para estimar a confiabilidade da pesquisa.

O valor mínimo admitido do resultado dos cálculos para o alfa de *Cronbach* é de 0,70, sendo esse o parâmetro para análise. Inferior a esse valor, a consistência interna da escala utilizada é considerada baixa ou inapropriada.

Freitas e Rodrigues (2005), sugerem a classificação da confiabilidade do coeficiente alfa de *Cronbach* conforme o que segue no Tabela 5:

Tabela 5 - Classificação do alfa de *Cronbach*

Escala	Índice
$\alpha \leq 0,30$	Muito baixa
$0,30 < \alpha \leq 0,60$	Baixa
$0,60 < \alpha \leq 0,75$	Moderada
$0,75 < \alpha \leq 0,90$	Alta
$\alpha > 0,90$	Muito alta

Fonte: Adaptado de Freitas e Rodrigues (2005).

De acordo com o observado na Tabela 6, todos os blocos das questões da pesquisa obtiveram índices acima de 0,7, apresentando, desta forma, o valor mínimo aceitável de consistência interna.

Analisando-se individualmente cada bloco, conforme dados da Tabela 6, pode-se observar que o Bloco B obteve um bom nível de confiabilidade, considerado satisfatório e classificado na como alto, segundo Freitas e Rodrigues (2005). Os Blocos A, I e II do questionário resultou um coeficiente acima do confiável (0,70), e classificado como confiabilidade moderada, segundo a mesma escala.

Tabela 6 - 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.

4.3 Análise do Bloco A – Normas de Atributos (Auditores)

Na elaboração da *survey*, a revisão da literatura serviu como alicerce para a definição dos constructos pesquisados para responder ao problema de pesquisa.

Assim, o primeiro bloco de questões de questões buscou identificar a percepção dos auditores internos do Exército Brasileiro sobre as Normas de Atributos, exaradas nas orientações mandatórias do IIA e ratificadas na IN nº 3/2017-SFC/CGU, aplicáveis a todo poder executivo federal.

Foram oferecidas sete assertivas e uma questão aberta para que os auditores internos governamentais pudessem emitir comentários sobre as Normas de Atributos. As assertivas serviram de base para a análise quantitativa e a questão aberta para a análise qualitativa. A análise do Bloco A é apresentada na seção que segue.

4.3.1 Estatística Descritiva do Bloco A

Para a melhor compreensão da análise das respostas coletadas, os dados foram divididos em tabelas tendo por base cada bloco de questões da *survey* e separados por questões, desde a questão um (Q1) até a questão sete (Q7). Para o estudo das estatísticas descritivas, foram selecionadas as seguintes ferramentas: resposta mínima e máxima, mediana, média e desvio padrão.

Na Tabela 7 podem ser observadas as informações acerca do Bloco A - Normas de Atributos (Auditores), onde buscou-se coletar as opiniões sobre a implantação dessas normas na auditoria interna governamental, no âmbito do Exército Brasileiro.

Tabela 7 - Estatísticas descritiva do bloco A

Bloco A – Normas de Atributos (Auditores)										
Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio padrão
Q1	1	0	4	21	32	1	5	5	4,431	0,774
Q2	4	7	6	27	14	1	5	4	3,689	1,172
Q3	0	8	3	32	15	2	5	4	3,931	0,933
Q4	0	2	0	17	39	2	5	5	4,603	0,673
Q5	1	9	4	19	25	1	5	4	4,000	1,139
Q6	0	2	1	12	43	2	5	5	4,655	0,689
Q7	1	4	5	18	30	1	5	5	4,241	0,996

* Discordo plenamente ** Discordo parcialmente *** Não concordo, nem discordo
****Concordo parcialmente ***** Concordo plenamente

Fonte: Dados da pesquisa.

O Bloco A foi dividido em sete assertivas relacionadas às normas de Atributos para verificar o nível de concordância e tiveram as seguintes redações:

(Q1) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (Centro de Controle Interno do Exército - CCIEx) possui, mesmo que em documentos esparsos, a definição, o propósito e a missão, bem como a organização, estrutura e o código de ética da Auditoria Interna.

Esta questão se destacou, pois, nenhum dos pesquisado respondeu "Discordo parcialmente". Verificou-se que, na opinião dos auditores se obteve

apenas uma rejeição incondicional da assertiva. Além disto, ao se verificar as 21 respostas como "Concordo parcialmente" e 32 respostas como "Concordo plenamente", constata-se que esta assertiva teve 91% dos auditores concordando com o que foi proposto. Esta constatação pode ser confirmada com a média de 4,431 das respostas, numa escala cujo valor máximo era 5,0.

(Q2) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CCIEEx) tem independência organizacional.

A segunda assertiva foi a que mais teve opiniões divididas dentro deste bloco. Foi a questão que apresentou a maior quantidade da resposta "Discordo plenamente", com quatro observações. Além disto, as estatísticas ratificam a interpretação com a apresentação da menor média do bloco 3,659 e o maior desvio padrão 1,172, colocando em dúvida a independência organizacional da auditoria interna no Exército Brasileiro.

(Q3) - Os auditores internos possuem o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais, bem como o desenvolvimento profissional contínuo.

A Q3 destacou-se por não ter havido resposta "Discordo plenamente", o que revela uma maior concordância por parte dos respondentes. Fato que também pode ser verificado com a média do bloco 3,931, por conta da concentração das respostas em pontuações maiores na escala.

(Q4) - Os auditores internos adotam o cuidado e a técnica que se espera de um auditor interno razoavelmente prudente e competente.

A quarta questão do Bloco A (Q4) destacou-se por apresentar a grande quantidade de respostas máximas "Concordo plenamente", com 39 observações e "Concordo parcialmente", com 17 observações, totalizando 96% das respostas. Além disto, apresentou uma das maiores médias do bloco com 4,603, revelando uma boa concordância por parte dos respondentes.

(Q5) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CCIEEx ou o Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército - CGCFEx) realiza a avaliação da

qualidade e aperfeiçoamento da Auditoria Interna, incluindo avaliações internas e externas.

A quinta assertiva do Bloco A (Q5) destacou-se pela dispersão das respostas ao longo da escala, entretanto grande maioria dos auditores concordam com a assertiva, obtendo-se uma média de 4,000 e o segundo maior desvio padrão do bloco com 1,139.

(Q6) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CCIEEx) está vinculada ao dirigente máximo da instituição.

Essa assertiva se destaca por ter a maior média do bloco com 4,655 e um dos menores desvios padrão com 0,689, concentrando as respostas nos itens da escala "Concordo plenamente", com 43 observações e "Concordo parcialmente", com 12 observações, totalizando 95% das respostas.

(Q7) - Os auditores internos são independentes, imparciais e objetivos ao executar seus trabalhos de Auditoria Interna.

Na sétima assertiva também houve certa dispersão de respostas ao longo da escala, entretanto na média de 4,241 denota que os auditores de maneira geral concordam com a assertiva.

Por fim, na análise das estatísticas descritivas do Bloco A, cabe destacar que todas as assertivas do bloco apresentaram mediana entre 4 e 5, dando a inferir que em uma análise geral, a aceitação das assertivas foi positiva.

4.3.2 Análise Quantitativa

Foi realizado o teste *t-student* com significância de 1%, e os resultados estatísticos dos testes realizados individualmente nas questões do Bloco A foram concentrados na Tabela 8 a seguir:

Tabela 8 - Teste t-student das assertivas do Bloco A

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco A) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) uni-caudal	t crítico uni-caudal

H0	3,000	0,000	58			
Q1	4,431	0,600	58	14,064	0,000	2,393
Q2	3,689	1,375	58	4,478	0,000	2,393
Q3	3,931	0,872	58	7,591	0,000	2,393
Q4	4,603	0,454	58	18,122	0,000	2,393
Q5	4,000	1,298	58	6,683	0,000	2,393
Q6	4,655	0,475	58	18,280	0,000	2,393
Q7	4,241	0,993	58	9,485	0,000	2,393

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando os resultados da primeira assertiva (*t-student* 14,064; p-valor 0,000), verifica-se, a um nível de significância de 1%, que se rejeita a hipótese nula. Com isso, verifica-se que na percepção dos auditores, a Unidade de Auditoria Interna Governamental possui, mesmo que em documentos esparsos, a definição, o propósito e a missão, bem como a organização, estrutura e o código de ética da Auditoria.

Na segunda assertiva, os resultados estatísticos (*t-student* 4,478; p-valor 0,000) também confirmam a rejeição da hipótese nula e, desta forma, verifica-se a que na opinião dos auditores a auditoria interna tem independência organizacional, entretanto deve-se ressaltar a menor média da pesquisa, inferindo-se um menor nível de adesão nesse quesito, provavelmente retardando a institucionalização das normas Internacionais de AI.

Audidores internos com o conhecimento, habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais, essa é a percepção dos auditores quanto a terceira assertiva: *t-student* 7,591; p-valor 0,000. Seguindo a mesma linha das anteriores, rejeitando-se a hipótese nula.

A quarta assertiva com uma média bastante elevada e um *t-student* 18,122; p-valor 0,000, evidenciam que os auditores internos adotam o cuidado e a técnica que se espera de um auditor interno razoavelmente prudente e competente, confirmando o nível de concordância da assertiva e rejeitando-se a hipótese nula.

Na quinta assertiva (*t-student* 6,683; p-valor 0,000), verifica-se, a um nível de significância de 1%, a rejeição da hipótese nula, corroborada na opinião dos auditores que a unidade de auditoria interna realiza a avaliação da qualidade e aperfeiçoamento da Auditoria Interna, incluindo avaliações internas e externas.

A sexta assertiva apresentou os seguintes resultados: *t-student* 18,280; p-valor 0,000, destacando-se por obter o maior resultado entre todas as questões da estatística t. Da mesma forma que as outras assertivas, também se rejeita a hipótese nula, confirmando que a Unidade de auditoria interna está vinculada ao dirigente máximo da instituição.

Por fim, o resultado do teste da sétima assertiva (*t-student* 9,485; p-valor 0,000) seguiu a mesma linha dos anteriores e, também, apontando para a rejeição da hipótese nula e, com isso, indicando que os auditores internos do Exército Brasileiro são independentes, imparciais e objetivos ao executar seus trabalhos de Auditoria Interna.

Além dos testes individuais para cada assertiva, foi realizado um teste *t-student* geral do bloco, onde todas as respostas foram consolidadas com o objetivo de se ratificar ou retificar as respostas obtidas na análise das questões individualmente. Os resultados estão apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 - Teste *t-student* do Bloco A

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco A) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) unicaudal	t crítico unicaudal
H0	3,000	0,000	406			
Respostas do Bloco A	4,221	0,968	406	25,019	0,000	2,335

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme pode ser verificado na tabela 9, o teste *t-student* do Bloco A consolidando todas as respostas (*t-student* 25,019; p-valor 0,000) ratificam os resultados alcançados na análise das assertivas individualmente, até mesmo com o resultado do teste t maior que das questões.

Desta forma, confirma-se a rejeição da hipótese nula do Bloco A, a uma significância de 1%, onde conclui-se que, no tocante a análise quantitativa que os auditores internos governamentais do Exército Brasileiro percebem à adesão às Normas de Atributos, assim não se pode rejeitar a hipótese 1.

O resultado do Bloco A corrobora com o já encontrado na escassa literatura, apresentando uma forte tendência à implantação de normas internacionais de atividade de auditoria interna é o que destaca Bordin *et al.* (2016) em seus estudos

da aplicabilidade das normas internacionais nas auditorias internas das IFES de Santa Catarina.

4.3.3 Análise Qualitativa

Para finalizar a análise do Bloco A, a seguir são apresentados os resultados da questão aberta e facultativa que estava no final de cada bloco, com a seguinte redação:

De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de Atributos na Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria?

Quanto ao aspecto qualitativo, a grande maioria dos auditores apresentou considerações positivas quanto ao processo de adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de Auditoria Interna (Normas de Atributos), como pode ser observado por exemplo, nas respostas a seguir.

“O estabelecimento de um Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) direcionou os trabalhos de Auditoria Interna, alinhando os trabalhos realizados com àquilo que a Governança precisa de informações para a tomada de decisão.” (Respondente não identificado).

“A Auditoria Interna está contemplando prioritariamente a relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos e os trabalhos a serem realizados em função da obrigatoriedade normativa.” (Respondente não identificado).

“Creio que o Exército está bem alinhado com as normas internacionais de auditoria interna, atualizando seus manuais e metodologia de realização dos trabalhos.” (Respondente não identificado).

“O sistema de auditoria interna incentiva os auditores a se aperfeiçoarem, inclusive cobrando anualmente esse quesito. Com isso acredito que dispomos de auditores internos capacitados atendendo ao atributo de adoção ao cuidado e técnica que se espera de um auditor interno razoavelmente prudente e competente.” (Respondente não identificado).

“Ultimamente, tem-se tentado aumentar a "autonomia" dos auditores internos. A busca por um alinhamento com as normas da CGU, que estão mais evoluídas quanto às práticas internacionais, vem mudando a visão da auditoria interna no Comando do Exército.” (Respondente não identificado).

De acordo com as respostas anteriores, nota-se nitidamente que os auditores internos enxergam benefícios e a adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de AI no que tange às Normas de Atributos. Entretanto, como pode ser verificado nas respostas abaixo, mesmo concordando com a adesão às boas práticas internacionais, algumas opiniões de auditores colocam barreiras a serem enfrentadas no processo de convergência em curso.

“Vejo de maneira geral a ampla implantação das normas de atributos, assim como a de desempenho, entretanto há uma necessidade de qualificar todos os profissionais de auditoria interna com a finalidade das Normas de Atributos realmente surtam o efeito desejado e às boas práticas de auditoria.” (Respondente não identificado).

“É nítido o avanço da auditoria interna com essas boas práticas, entretanto existem óbices como a necessidade de uma carreira própria para auditor e a necessidade de uma maior autonomia.” (Respondente não identificado).

“Uma ótima oportunidade de aprendermos com a iniciativa privada, já é sabido que no poder público as boas práticas sempre chegam atrasadas, antes tarde do que nunca. Mas, só o aspecto normativo e obrigatório da adesão não se faz relevante, é preciso capacitação.” (Respondente não identificado).

“As Normas de atributos na Auditoria Interna do Exército Brasileiro estão alinhadas às boas práticas internacionais de auditoria, mas acho que falta capacitação para o desempenho da função, o auditor interno ainda está com auditoria de conformidade enraizada na cabeça.” (Respondente não identificado).

“Acho importante essa convergência, entretanto falta de preparo dos auditores frente as inovações e boas práticas.” (Respondente não identificado).

As respostas mostram que a convergência está acontecendo e a adesão do Exército Brasileiro é significativa, mas chama atenção a necessidade de qualificação e capacitação dos agentes envolvidos na auditoria interna para que essas boas

práticas sejam totalmente implementadas, este tipo de consideração está presente em todas as respostas apresentadas.

Outros respondentes foram além, levando o processo de convergência a um certo ceticismo e descrédito, conforme as opiniões a seguir.

“Entendo que apesar do esforço normativo, a convergência ainda não é uma realidade do Exército Brasileiro. (Respondente não identificado).

“Sem dúvidas a adoção das boas práticas de auditoria interna é um grande ganho para o Exército Brasileiro, mas não vejo esta adesão, ainda há um caminho longo e tortuoso a percorrer.” (Respondente não identificado).

“Atualmente a Auditoria Interna do Exército não apresenta avaliação de pares para fins de avaliação externa, que potencialmente poderiam ser realizadas pela Marinha ou Aeronáutica.” (Respondente não identificado).

“Entendo que a auditoria interna do Exército ainda é deficiente na Auditoria Baseada em Riscos.” (Respondente não identificado).

Dos 58 auditores respondentes, 24 responderam a questão aberta deste bloco, incluindo as já apresentadas, foi possível elaborar uma figura do tipo nuvem para contribuir graficamente com a análise qualitativa, onde podem ser observadas as principais palavras citadas no conteúdo de todas as opiniões dos respondentes. Além da palavra auditoria interna destacam-se palavras como: objetividade, desempenho, atributo, capacitação, avaliação.

4.4.1 Estatística Descritiva do Bloco I

A Tabela 10 apresenta a estatística descritiva do Bloco I - Normas de Atributos (Auditados), onde buscou-se coletar as opiniões sobre a implantação dessas normas na auditoria interna governamental, no âmbito do Exército Brasileiro, agora na opinião dos auditados.

Tabela 10 - Estatísticas descritiva do Bloco I

Bloco I – Normas de Atributos (Auditados)										
Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio padrão
Q1	8	13	9	44	67	1	5	4	4,056	1,193
Q2	7	8	9	33	84	1	5	5	4,269	1,126
Q3	0	13	12	37	79	2	5	5	4,290	0,967
Q4	3	11	12	18	97	1	5	5	4,382	1,066
Q5	4	13	22	20	82	1	5	5	4,156	1,160

* Discordo plenamente ** Discordo parcialmente *** Não concordo, nem concordo
****Concordo parcialmente ***** Concordo plenamente

Fonte: Dados da pesquisa.

Da mesma forma que o bloco anterior, o Bloco I foi dividido em cinco assertivas relacionadas às Normas de Atributos para verificar o nível de concordância e tiveram a seguinte redação:

(Q1) - Os auditores internos são independentes e objetivos ao executar seus trabalhos de auditoria interna.

A Q1 apresentou a menor média do bloco com 4,056 e o maior desvio padrão 1,193 com as respostas dispersas nas alternativas, entretanto a estatística confirma a aceitação desta afirmativa no âmbito do Bloco I.

(Q2) - Os auditores internos têm uma atitude de imparcialidade e isenção e evitam quaisquer conflitos de interesses.

No mesmo sentido, a Q2 teve um bom resultado no bloco. Apesar de obter bastante variação nas respostas a média ficou elevada, com 4,269 e o desvio

padrão de 1,126, o que pode levar a crer que nem todos os auditores internos demonstram imparcialidade e isenção, evitando conflitos de interesses.

(Q3) - Os auditores internos demonstram possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.

A Q3, não obteve resposta "Discordo plenamente". Isto levou a obtenção de expressivas trinta e sete respostas "Concordo parcialmente" e setenta e nove "Concordo plenamente", o que conduziu esta assertiva para uma das maiores médias do bloco, com 4,290, e o menor desvio padrão, com 0,967.

(Q4) - Os auditores internos demonstram, durante a realização dos trabalhos de auditoria, postura ética e profissional adequada.

A Q4 teve a melhor aceitação do bloco, com 81% das respostas "Concordo plenamente" e "Concordo parcialmente", o que conduziu esta assertiva para a maior média do bloco, com 4,382, e o desvio padrão de 1,066. Assim, na percepção dos auditados, os auditores internos demonstram, durante a realização dos trabalhos de auditoria, postura ética e profissional adequada, corroborando com o emanado nas Normas de Atributos.

(Q5) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (3º Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército - 3º CGCFEx) realiza pesquisa de avaliação da eficiência e da eficácia da atividade de Auditoria Interna e identifica oportunidades de melhoria com as Unidades auditadas.

Verifica-se nessa assertiva um elevado número de respostas na alternativa neutra, "Nem concordo, nem discordo", entretanto não foi suficiente para baixar a média das respostas de 4,156 e um desvio padrão de 1,160, mantendo a concordância positiva dos auditados quanto realização de pesquisas de avaliação da eficiência e da eficácia da atividade de Auditoria Interna.

De uma maneira geral, o Bloco I apresentou estatísticas melhores que o bloco A, pois obteve médias maiores, porém com um maior desvio padrão.

4.4.2 Análise Quantitativa

Foram realizados testes nas questões individualmente, ou seja, cada assertiva foi submetida a um teste *t-student*. Os resultados estatísticos dos cinco testes foram consolidados na Tabela 11, apresentados na continuação.

Tabela 11 - Teste *t-student* das assertivas do Bloco I

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco I) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) uni-caudal	t crítico uni-caudal
H0	3,000	0,000	141			
Q1	4,056	1,425	141	10,510	0,000	2,353
Q2	4,269	1,269	141	13,378	0,000	2,353
Q3	4,290	0,936	141	15,840	0,000	2,353
Q4	4,382	1,137	141	15,394	0,000	2,353
Q5	4,156	1,346	141	11,827	0,000	2,353

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da primeira assertiva (*t-student* 10,510; p-valor 0,000), apresenta que, a um nível de significância de 1%, a hipótese nula deva ser rejeitada. Com isso, verifica-se que na opinião dos auditados, os auditores internos são independentes e objetivos ao executar seus trabalhos de auditoria interna, convergente com as boas práticas internacionais de AI.

A segunda assertiva apresentou resultados (*t-student* 13,378; p-valor 0,000) que também sugerem a rejeição da hipótese nula. Sendo assim, acredita-se que, na opinião dos auditados, os auditores internos têm uma atitude de imparcialidade e isenção e evitam quaisquer conflitos de interesses.

Na terceira questão os resultados estatísticos (*t-student* 15,840; p-valor 0,000) estão na mesma direção dos anteriores, levando para a conclusão da rejeição da hipótese nula. Isso contribui para o entendimento de que, na visão dos auditados, os auditores internos demonstram possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.

Na mesma linha das questões anteriores, a quarta questão, com resultados estatísticos parecidos (*t-student* 15,394; p-valor 0,000), rejeita-se a hipótese nula e infere-se que na percepção dos respondentes auditados, os auditores internos

demonstram, durante a realização dos trabalhos de auditoria, postura ética e profissional adequada.

Por fim, os resultados estatísticos da quinta assertiva do Bloco I (*t-student* 11,827; p-valor 0,000) também confirmam a rejeição da hipótese nula, ratificando, dessa forma, que são realizadas pesquisa de avaliação da eficiência e da eficácia da atividade de Auditoria Interna, identificando oportunidades de melhoria, alinhadas às Normas de Atributos descritas na Instrução Normativa nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017.

Visando conferir se confirmam os resultados obtidos nos testes realizados em cada assertiva individualmente, ou seja, a rejeição da hipótese nula, foi realizado um teste *t-student* do bloco como um todo. Os resultados estão apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 - Teste *t-student* do Bloco I

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco I) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) uni-caudal	t crítico uni-caudal
H0	3,000	0,000	705			
Respostas do Bloco I	4,231	1,229	705	29,486	0,000	2,331

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados estatísticos do Bloco I apresentados na Tabela 12 (*t-student* 29,486; p-valor 0,000) confirmam os resultados obtidos na análise das assertivas individualmente, inclusive com o resultado do teste t mais robustos do que das questões.

Sendo assim, no tocante a análise quantitativa, ratifica-se a rejeição da hipótese nula do Bloco I, a uma significância de 1%, concluindo com uma percepção de adesão às Normas de Atributos por parte dos respondentes auditados e conseqüentemente infere-se que a convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna está em curso e da não rejeição da hipótese 2.

Também, como no resultado do Bloco I, fatores positivos foram identificados nos estudos de Diniz e Sales (2018), como a independência e o acesso às áreas auditadas, ratificando a existência das melhores práticas da auditoria interna, disseminadas pelo IIA e pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, e que, normalmente, os auditados observam auditoria interna como algo que agrega valor para a empresa.

4.4.3 Análise Qualitativa

A seguir são apresentados os resultados da questão aberta e facultativa feita aos auditados no final do Bloco I, com a seguinte redação:

De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de Atributos na Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria?

Neste bloco, assim como no anterior, quando se refere ao aspecto qualitativo, a maioria dos auditados apresentou considerações positivas quanto ao processo de adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de Auditoria Interna (Normas de Atributos), como pode ser observado nas respostas em destaque a seguir.

“O que mais chamou atenção nos últimos anos é, sem dúvidas a maior orientação durante a auditoria, deixou de ser uma auditoria só para procurar problemas, mas é uma auditoria que te dá soluções.” (Respondente não identificado).

“A auditoria interna teve uma mudança significativa e tem sido muito útil também no apoio às boas práticas da gestão.” (Respondente não identificado).

“A objetividade das auditorias, seguindo o Plano de auditoria tem sido de grande valia.” (Respondente não identificado).

“A imparcialidade e objetividade dos auditores tem se revelado importante para os gestores.” (Respondente não identificado).

“A maior padronização de procedimentos de auditoria interna tem mostrado uma grande melhora na qualidade da auditoria.” (Respondente não identificado).

“Destaco a padronização de procedimentos, PAINT divulgado, cronograma de atividades e o profissionalismo dos auditores.” (Respondente não identificado).

“Destaco, na Auditoria Interna do Exército Brasileiro, a objetividade, a oportunidade e a celeridade, aderentes às boas práticas internacionais.” (Respondente não identificado).

“A adesão das normas de atributos no Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de AI dará ainda mais segurança aos agentes administrativos e à instituição.” (Respondente não identificado).

“De extrema importância a adesão, visto a obtenção das melhores práticas.”

“Destaque especial ao alto grau de preparo dos auditores, profissionalismo, objetividade e imparcialidade.” (Respondente não identificado).

“A ética e a Imparcialidade dos auditores são as maiores marcas da auditoria interna do Exército Brasileiro e acredito estar alinhado as boas práticas internacionais.” (Respondente não identificado).

“O que posso destacar é a independência organizacional, em que se percebe que os auditores internos possuem uma subordinação escalonada e independente até um dirigente que tem ligação com o mais alto nível da Administração.” (Respondente não identificado).

“O Exército Brasileiro como instituição permanente de Estado, goza de elevado grau de credibilidade perante a sociedade brasileira, assim a adesão às boas práticas de auditoria vem somar à cultura de administração pública proba e responsável.” (Respondente não identificado).

“Traz segurança e embasamento facilitando a tomada de decisões e auxiliando para que o processo seja transparente.” (Respondente não identificado).

As respostas acima mostram com clareza que os auditados evidenciam como positivas as novas práticas de auditoria, dando ênfase a atributos do auditor como independência, objetividade, imparcialidade e profissionalismo.

Do exposto infere-se que os respondentes auditados discernem benefícios e a adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de Auditoria interna no que diz respeito às Normas de Atributos. Porém, como pode ser verificado nas respostas abaixo, mesmo concordando com a adesão às boas práticas internacionais, existem algumas opiniões de auditados divergentes, seja pela hierarquização da organização, seja por uma melhor comunicação entre auditor e auditado.

“Sempre é produtivo adequar, mesmo que parcialmente, à realidade internacional.” (Respondente não identificado).

“O apoio técnico da auditoria interna é imprescindível, entretanto as vezes fica prejudicado pela hierarquização da instituição.” (Respondente não identificado).

“A adesão das referidas normas é primordial para o desempenho da atividade, no âmbito da administração pública, carecendo ainda de mais comunicação entre auditor e auditado.” (Respondente não identificado).

De todos os auditados respondentes, 70 responderam a questão aberta deste bloco, as mais relevantes foram apresentadas. Então, de posse destas respostas foi possível realizar uma figura do tipo nuvem para análise qualitativa, onde podem ser observadas as principais palavras citadas no conteúdo de todas as opiniões dos respondentes. Destacam-se palavras como: imparcialidade, ética, atributo, independência, objetividade, conhecimento, transparência.

Figura 8 - Nuvem de palavras Bloco I



Fonte: Elaborado pelo autor.

Com as opiniões dadas pelos auditados, resumidas na nuvem de palavras da figura 8, chega-se à conclusão de que a análise quantitativa deve ser confirmada, pois na percepção dos respondentes o processo de adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna - Normas de atributos, está ocorrendo, mesmo que haja opiniões de auditados adversas ao encontrado na análise quantitativa, o que não devem ser descartadas.

4.5 Análise do Bloco B – Normas de Desempenho (Auditores)

No terceiro bloco foram sugestionados treze assertivas com o intuito de coletar as percepções dos auditores internos do Exército Brasileiro sobre as Normas de Desempenho, exaradas nas orientações mandatórias do IIA e ratificadas na IN nº 3/2017-SFC/CGU, aplicáveis a todo poder executivo federal.

Além delas, da mesma forma que os outros blocos, foi ofertada uma questão com resposta aberta para que cada respondente discorresse sobre o tema. A análise sobre o bloco é apresentada a seguir.

4.5.1 Estatística Descritiva do Bloco B

A tabela 13 apresenta as estatísticas descritivas do Bloco B – Normas de Desempenho (Auditores), onde buscou-se coletar as opiniões sobre a implantação dessas normas na auditoria interna governamental, no âmbito do Exército Brasileiro.

Tabela 13 - Estatísticas descritiva do bloco B

Bloco B – Normas de Desempenho (Auditores)										
Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio padrão
Q1	1	4	1	26	26	1	5	4	4,241	0,923
Q2	0	0	1	4	53	3	5	5	4,896	0,359
Q3	4	9	5	30	10	1	5	4	3,568	1,156
Q4	0	2	4	23	29	2	5	4,5	4,362	0,765
Q5	2	2	4	19	31	1	5	5	4,293	0,991
Q6	1	3	2	20	32	1	5	5	4,362	0,991
Q7	0	1	1	12	44	2	5	5	4,706	0,592
Q8	0	0	3	15	40	3	5	5	4,637	0,583
Q9	0	2	3	25	28	2	5	4	4,362	0,742
Q10	0	1	2	20	35	2	5	5	4,534	0,654
Q11	0	2	3	26	27	2	5	4	4,344	0,738
Q12	0	2	3	24	29	2	5	4,5	4,379	0,745
Q13	0	1	7	21	29	2	5	4,5	4,344	0,762

* Discordo plenamente ** Discordo parcialmente *** Não concordo, nem discordo
****Concordo parcialmente ***** Concordo plenamente

Fonte: Dados da pesquisa.

O Bloco B foi dividido em treze assertivas relacionadas às normas de Desempenho para verificar o nível de concordância e tiveram a seguinte redação:

(Q1) - Os planejamentos de auditoria são baseados em riscos.

Ao analisar o resultado da estatística descritiva, observa-se que a Q1 possui uma amplitude de respostas em todos os pontos da escala, desde o mínimo "Discordo totalmente", com uma, até o máximo "Concordo plenamente", com vinte e seis. Entretanto destaca-se por quase 90 % das respostas concentradas nas duas maiores alternativas da questão.

(Q2) - O Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna (PAINT) é enviado e aprovado pelo dirigente máximo da instituição.

A Q2 teve uma concentração ainda maior que a questão anterior, com o menor desvio padrão e a maior média do bloco com 0,359 e 4,896 respectivamente. Apresentou 98% das respostas concentradas nas opções "Concordo parcialmente" e "Concordo plenamente" 57 observações das 58 possíveis na assertiva.

(Q3) - Os recursos financeiros, materiais e humanos da auditoria interna são adequados, suficientes e ajustados eficazmente para que os planos aprovados sejam cumpridos.

Esta assertiva se destacou no bloco por ter a menor média com 3,568 e o maior desvio padrão com 1,156. Também foi a assertiva com maior dispersão nas respostas dos auditores, chamando atenção a alternativa "Concordo parcialmente" com 30 respostas.

(Q4) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia e efetua recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança.

A Q4 não apresentou resposta na alternativa "Discordo plenamente", mantendo uma média bastante elevada com 4,362 e um desvio padrão de 0,765, inferindo-se que em algum nível a Unidade de Auditoria Interna Governamental avalia e efetua recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança.

(Q5) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e contribui para a melhoria da gestão de riscos da instituição.

A quinta assertiva do Bloco B (Q5) destacou-se pela dispersão das respostas ao longo da escala, entretanto grande maioria dos auditores concordam com a assertiva, obtendo-se uma média alta de 4,293 e o segundo maior desvio padrão do bloco com 0,991.

(Q6) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e a eficiência dos controles internos administrativos, promovendo uma melhoria contínua.

A sexta assertiva (Q6) obteve respostas em todas as opções da escala, destacando-se a "Concordo plenamente", com 32 das 58 observações e com a média de 4,362, corroborando com as boas práticas de AI apresentada na assertiva.

(Q7) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) desenvolve e documenta um plano de trabalho para cada visita de auditoria, incluindo os objetivos, áreas, prazo de execução dos trabalhos e alocação dos recursos.

Na análise desta assertiva chegou-se a uma das maiores médias do bloco com 4,706 e um dos menores desvios com 0,592, observa-se ainda nessa questão que a alternativa "Discordo plenamente" não obteve respostas, enquanto a alternativa "Concordo plenamente" obteve 44 respostas.

(Q8) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) identifica, analisa, avalia e documenta a informação para que os objetivos do trabalho de auditoria sejam alcançados.

A oitava assertiva (Q8) teve uma das maiores concentrações de respostas do bloco com aproximadamente 95% das respostas entre "Concordo parcialmente" e "Concordo plenamente", não obtendo respostas discordantes com a assertiva.

(Q9) - Os trabalhos de auditoria são devidamente supervisionados, para assegurar que os objetivos sejam atingidos e que a qualidade seja garantida.

Também com uma média bastante alta, 4,362 e um desvio padrão de 0,742, esta assertiva é confirmada, na opinião dos auditores quanto a supervisão dos trabalhos de auditoria.

(Q10) - Os auditores internos registram informações relevantes, suficientes, confiáveis e úteis como suporte das conclusões e dos resultados da execução dos trabalhos de auditoria.

A assertiva (Q10) tratava sobre o reporte das informações nos relatórios de auditoria. Nota-se que a assertiva segue o mesmo padrão das outras assertivas do bloco, média alta de concordância e baixo desvio padrão.

(Q11) - Os relatórios de auditoria são precisos, objetivos, claros, concisos, construtivos, completos e tempestivos.

Na assertiva onze que tratava dos atributos e da qualidade da redação dos relatórios de auditoria, nota-se que na percepção dos auditores, de maneira geral há concordância com a assertiva, pois a média se manteve em 4,344 e um baixo desvio padrão 0,738.

(Q12) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) estabelece e mantém um sistema de monitoramento das recomendações realizadas em seus trabalhos de auditoria.

No mesmo sentido, a Q12 teve um bom resultado no bloco. Obtendo pouca variação nas respostas a média ficou elevada, com 4,379 e o desvio padrão de 0,745, o que pode levar a crer que os auditores entendem que existe um sistema de monitoramento nos trabalhos de auditoria interna no Exército Brasileiro.

(Q13) - Os riscos assumidos pela não implantação de uma recomendação constante do relatório de auditoria são comunicados aos órgãos superiores (CCIEEx).

A assertiva Q13 com média 4,344 e desvio padrão 0,762, seguiu na mesma linha das outras assertivas do bloco, com a concordância por parte dos respondentes.

Analisando o bloco como um todo, observa-se que somente a assertiva (Q3) apresentou média menor que 4,000, o que leva ao entendimento de uma maneira geral da concordância dos auditores com as assertivas apresentadas Bloco B.

4.5.2 Análise Quantitativa

Para análise quantitativa foram realizados testes *t-student* individualmente em cada assertiva. Os resultados estatísticos dos treze testes foram consolidados na tabela 14, assim exibidos:

Tabela 14 - Teste *t-student* das assertivas do Bloco B

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco B) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) unicaudal	t crítico unicaudal
H0	3,000	0,000	58			
Q1	4,241	0,852	58	10,236	0,000	2,393
Q2	4,896	0,129	58	40,142	0,000	2,393
Q3	3,568	1,337	58	3,747	0,000	2,393
Q4	4,362	0,585	58	13,551	0,000	2,393
Q5	4,293	0,982	58	9,933	0,000	2,393
Q6	4,362	0,831	58	11,375	0,000	2,393
Q7	4,706	0,351	58	21,935	0,000	2,393
Q8	4,637	0,340	58	21,383	0,000	2,393
Q9	4,362	0,550	58	13,796	0,000	2,393
Q10	4,534	0,428	58	17,850	0,000	2,393
Q11	4,344	0,545	58	13,864	0,000	2,393
Q12	4,379	0,555	58	14,095	0,000	2,393
Q13	4,344	0,580	58	13,439	0,000	2,393

Fonte: Dados da pesquisa.

A primeira assertiva apresentou os resultados estatísticos (*t-student* 10,236; p-valor 0,000) o que indicam pela rejeição da hipótese nula testada. Com isso, verifica-se que o planejamento de auditoria no âmbito do Exército Brasileiro, na percepção dos auditores está sendo baseados nos riscos apresentados.

Na segunda assertiva, os resultados (*t-student* 10,142; p-valor 0,000) apontam também pela rejeição da hipótese nula. Sendo o teste t mais robusto da

pesquisa, isso conduz para conclusão de que o Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna (PAINT) é enviado e aprovado pelo dirigente máximo da instituição, conforme indica as boas práticas internacionais de auditoria interna.

O teste t da terceira questão demonstra o pior resultado entre as assertivas do bloco (*t-student* 3,745; p-valor 0,000), ainda assim confirma a rejeição da hipótese nula. Assim, entende-se que apesar de uma menor concordância na assertiva, os recursos financeiros, materiais e humanos da auditoria interna são adequados, suficientes e ajustados eficazmente para que os planos aprovados sejam efetivamente cumpridos.

A quarta assertiva apresentou os resultados (*t-student* 13,551; p-valor 0,000) o que indicam pela rejeição da hipótese nula. Com isso, verifica-se que na percepção dos auditores que a Unidade de Auditoria Interna Governamental avalia e efetua recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança.

Na quinta assertiva, como nas outras, rejeita-se a hipótese nula, isso se deve aos resultados estatísticos observados (*t-student* 9,933; p-valor 0,000). Onde infere-se que a Unidade de Auditoria Interna Governamental avalia a eficácia e contribui para a melhoria da gestão de riscos da instituição.

A sexta assertiva do Bloco B apresentou como resultados estatísticos (*t-student* 11,375; p-valor 0,000), rejeitando a hipótese nula. Então, na percepção dos auditores, a Unidade de Auditoria Interna Governamental faz a avaliação da eficácia e a eficiência dos controles internos administrativos, promovendo uma melhoria contínua na organização.

Na sétima e oitava assertivas que tratavam de plano de trabalho e do alcance dos objetivos de auditoria, os resultados estatísticos foram (*t-student* 21,935; p-valor 0,000) e (*t-student* 21,383; p-valor 0,000) respectivamente, rejeitando a hipótese nula e conseqüentemente, na opinião dos auditores, concordam com a assertiva e a adesão às boas práticas de AI.

A nona assertiva apresentou (*t-student* 13,796; p-valor 0,000) que também sugerem a rejeição da hipótese nula. Sendo assim, acredita-se que os trabalhos de auditoria são devidamente supervisionados, para assegurar que os objetivos e a qualidade sejam atingidos a contento.

A décima questão (*t-student* 17,850; p-valor 0,000) e a décima primeira questão (*t-student* 13,864; p-valor 0,000) estão na mesma direção das anteriores, induzindo para a conclusão da rejeição da hipótese nula. Isso contribui para o

entendimento de que, na visão dos respondentes, os relatórios de auditoria são precisos, objetivos, claros, concisos, construtivos, completos, tempestivos e registram informações relevantes, suficientes, confiáveis e úteis na execução dos trabalhos de auditoria.

Também se rejeita a hipótese nula na décima segunda assertiva (*t-student* 14,095; p-valor 0,000), onde, na percepção dos auditores a auditoria interna do Exército Brasileiro mantém um sistema de monitoramento das recomendações realizadas em seus trabalhos de auditoria, de acordo com as boas práticas internacionais de AI.

Por fim, a última assertiva do bloco apresentou os resultados estatísticos (*t-student* 13,439; p-valor 0,000) que também apontam para a rejeição da hipótese nula. Logo, na opinião dos respondentes auditores, os riscos assumidos pela não implantação de uma recomendação constante do relatório de auditoria são comunicados aos órgãos superiores, implicando assim na adesão da auditoria interna do Exército Brasileiro às boas práticas de AI.

Para finalizar a análise quantitativa desse bloco, foi realizado um teste *t-student* de todas as respostas das assertivas consolidadas e os resultados estão apresentados na tabela 15.

Tabela 15 - Teste *t-student* do Bloco B

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco B) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) unicaudal	t crítico unicaudal
H0	3,000	0,000	754			
Respostas do Bloco B	4,387	0,699	754	45,537	0,000	2,331

Fonte: Dados da pesquisa.

Com os resultados estatísticos do Bloco B apresentados na tabela 15 (*t-student* 45,537; p-valor 0,000) ratificam as análises individuais das assertivas, apontando para um resultado do teste t mais robusto do que das próprias assertivas individuais. Desta forma, no tocante a análise quantitativa, confirma-se a rejeição da hipótese nula do Bloco B, a uma significância de 1%, concluindo que os auditores internos governamentais do Exército Brasileiro percebem a adesão às Normas de Desempenho, validando a terceira hipótese proposta na pesquisa.

Dentre os estudos empíricos da referência, o estudo de Souza e Costa (2019) foi de mensurar a aderência da IN nº 3/2017-CGU às Normas Internacionais de Auditoria do IIA Global. Da mesma forma que o Bloco B, em relação a aderência, no Brasil, das normas aos princípios instituídos na IN 3/2017-CGU, a equivalência foi superior a 90%, entretanto, isso não significa adesão, mas sugere que o Brasil está seguindo boas práticas internacionais de auditoria interna no setor público, condição que proporciona maior qualidade aos trabalhos dos auditores internos legitimando a importância da atuação destes profissionais no setor público, e como resultado, a melhoria da gestão pública de maneira geral.

4.5.3 Análise Qualitativa

Completando a análise do bloco B, a análise qualitativa teve a finalidade de colher a opinião dos auditores, de forma aberta e facultativa referente as Normas de Desempenho, conforme a questão a seguir.

De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de Desempenho na Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria?

Na análise qualitativa do Bloco B, nota-se novamente um alinhamento ao resultado encontrado na análise quantitativa, confirmando em grande parte a adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de Auditoria Interna (Normas de Desempenho), conforme respostas a seguir.

“Quanto a norma de desempenho, vejo como diferencial o Sistema informatizado de auditoria interna – SIAUD.” (Respondente não identificado).

“O empenho do Exército Brasileiro em aderir às boas práticas de auditoria.” (Respondente não identificado).

“Essa adesão está possibilitando uma melhoria dos trabalhos da Auditoria Interna do Exército Brasileiro.” (Respondente não identificado).

“É elaborada pela auditoria interna e enviada uma pesquisa de satisfação aos clientes (UGA) imediatamente após o término de cada auditoria, para medição do

desempenho dos trabalhos de auditoria e orientação.” (Respondente não identificado).

“O estabelecimento de padronização de documentos e meios de comunicação mais eficientes por sistemas de auditoria.” (Respondente não identificado).

“Houve com a adesão uma significativa melhora nas recomendações pontuais e o monitoramento dos planos de ação elaborados a partir das recomendações.” (Respondente não identificado).

“Importante essa convergência as boas práticas internacionais de auditoria para melhor parametrização e comparabilidade com outras instituições.” (Respondente não identificado).

Contudo, como toda alteração de costumes, o processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna enfrenta desafios, conforme as respostas a seguir.

“Acredito ser necessário maior capacitação para os auditores poderem encarar esse paradigma.” (Respondente não identificado).

“As atividades estão bem alinhadas com as normas internacionais em termos de documentação. Entretanto, na prática a auditoria interna do Exército fica reféns das demandas dos Órgãos superiores. Esses órgãos utilizam as auditorias outras demandas diferentes da preconizada.” (Respondente não identificado).

“O estabelecimento de uma carreira própria para auditor interno contribuirá com a elevação das Normas de desempenho na AI.” (Respondente não identificado).

“A adesão das Normas de Desempenho na Auditoria Interna do Exército Brasileiro estão alinhadas às boas práticas internacionais de auditoria, porém tem muito a melhorar principalmente quanto ao amadurecimento das práticas, conceitos e a capacitação de todos os agentes envolvidos no processo de auditoria.” (Respondente não identificado).

“Dentro do possível, poderia haver mais recursos envolvidos na realização de auditoria, principalmente de pessoal para poder coletar e tratar as informações necessárias para realização de auditorias que gerem mais impactos nas unidades auditadas.” (Respondente não identificado).

Fica evidente nesta análise a concordância dos auditores quanto á adesão as boas práticas internacionais de auditoria interna, entretanto há um desconforto dos auditores, tanto no Bloco A (Normas de Atributos), como no Bloco B (Normas de Desempenho) quanto a necessária capacitação para enfrentar os desafios desse novo paradigma.

De forma facultativa, foram 19 respostas obtidas na questão aberta frente aos 58 auditores respondentes do bloco de assertivas. De posse dessas respostas foi elaborado uma figura do tipo nuvem de palavras para contribuir na análise qualitativa, onde podem ser notadas as principais palavras citadas no teor de todas as respostas dos auditores respondentes do Bloco B. Destacam-se palavras como: desempenho, riscos, governança, relatório, planejamento, capacitação, monitoramento e recomendações.

Figura 9 - Nuvem de palavras Bloco B



Fonte: Elaborado pelo autor.

As respostas mais representativas e relevantes foram apresentadas e resumidas na nuvem de palavras da figura 9, sendo possível inferir que a análise quantitativa deve ser confirmada, pois na percepção dos respondentes do Bloco B o processo de adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna - Normas de Desempenho, está em curso, contudo algumas opiniões deixam claro a necessidade de maior capacitação e recursos de pessoal para que o processo de convergência tenha êxito.

Importante salientar que ainda nas respostas que ratificam a análise quantitativa, os respondentes lembram que com a convergência haverá uma maior parametrização e comparabilidade com outras instituições, estando apoiado no isomorfismo institucional.

4.6 Análise do Bloco II – Normas de Desempenho (Auditados)

Para finalizar as análises, neste último bloco foram apresentadas aos auditados dez assertivas sobre a aplicação das Normas de Desempenho nos trabalhos de auditoria interna do Exército Brasileiro, exaradas nas orientações mandatárias do IIA e ratificadas na IN nº 3/2017-SFC/CGU, aplicáveis a todo poder executivo federal.

Além delas, também foi oferecido um campo de resposta aberta para que cada respondente pudesse opinar sobre o tema. A análise é apresentada a seguir.

4.6.1 Estatística Descritiva do Bloco II

Na tabela 16 são apresentadas as estatísticas descritivas do Bloco II - Normas de Desempenho (Auditados), onde se buscou coletar as opiniões dos respondentes sobre a implantação dessas normas na auditoria interna governamental, no âmbito do Exército Brasileiro, agora na opinião dos auditados.

Tabela 16 - Estatísticas descritiva do bloco II

Bloco II – Normas de Desempenho (Auditados)										
Item	1*	2**	3***	4****	5*****	Mínimo	Máximo	Mediana	Média	Desvio padrão
Q1	0	0	4	23	114	3	5	5	4,780	0,479
Q2	0	1	6	31	103	2	5	5	4,673	0,591
Q3	2	0	5	40	94	1	5	5	4,588	0,697
Q4	0	5	5	33	98	2	5	5	4,588	0,727
Q5	0	1	7	17	116	2	5	5	4,758	0,571
Q6	0	0	5	32	104	3	5	5	4,702	0,531
Q7	0	3	10	22	106	2	5	5	4,638	0,709
Q8	2	3	1	55	71	1	5	5	4,347	0,819
Q9	0	5	9	41	86	2	5	5	4,475	0,770

Q10	3	5	16	41	76	1	5	5	4,290	0,952
-----	---	---	----	----	----	---	---	---	-------	-------

* Discordo plenamente ** Discordo parcialmente *** Não concordo, nem discordo
 ****Concordo parcialmente ***** Concordo plenamente

Fonte: Dados da pesquisa.

O Bloco II foi dividido em dez assertivas relacionadas às Normas de Desempenho para verificar o nível de concordância e tiveram a seguinte redação:

(Q1) - A atividade de Auditoria Interna Governamental agrega valor à organização.

A primeira assertiva obteve a maior média do bloco com 4,780 e o menor desvio padrão com 0,479. Estes resultados demonstram uma concentração de 97% das respostas nas alternativas “Concordo plenamente” e “Concordo parcialmente”, demonstrando que a atividade de Auditoria Interna agrega valor à organização.

(Q2) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia e efetua recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança.

No mesmo sentido da assertiva anterior, a Q2 teve um bom resultado no bloco. Com pouca variação nas respostas a média ficou elevada, com 4,673 e o desvio padrão, de 0,591, sem maiores comentários a serem ditos.

(Q3) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e contribui para a melhoria da gestão de riscos da instituição.

Nesta questão verifica-se respostas desde a mínima (2 observações) até a máxima (94 observações). Entretanto a média se manteve elevada em 4,588 e o desvio padrão em 0,697, sem maiores comentários a serem proferidos.

(Q4) - A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e a eficiência dos controles internos administrativos, promovendo uma melhoria contínua.

Com a mesma média da assertiva anterior e um desvio padrão de 0,727, a quarta questão demonstra a concordância, na opinião dos auditados quanto a avaliação da eficácia e da eficiência dos controles internos administrativos.

(Q5) - A Unidade auditada recebe com antecedência o plano de trabalho documentado para cada visita de auditoria, incluindo os objetivos, áreas, prazo de execução dos trabalhos (DIEx).

A assertiva (Q5) alcançou a segunda maior média do bloco com 4,758 e desvio padrão de 0,571. Corroborando com o já analisado em questões anteriores no tocante a concordância das questões por parte dos auditados.

(Q6) - As informações constantes do relatório de auditoria são relevantes como suporte das conclusões e dos resultados dos trabalhos de auditoria.

A questão seis também tem pouca variabilidade de respostas, não possuindo respostas “Discordo plenamente” e “Discordo parcialmente”, acarretando uma média bastante elevada de 4,702 e o segundo menor desvio padrão do bloco com 0,531. Isto pode ser creditado as informações do relatório de auditoria serem relevantes como suporte dos resultados dos trabalhos de auditoria.

(Q7) - A Unidade auditada recebe a comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria com tempestividade.

Assertiva se destaca por não haver resposta totalmente discordante do enunciado “Discordo plenamente”. Conseqüentemente pela alta média da questão 4,638 infere-se que a Unidade auditada recebe o relatório de auditoria com tempestividade.

(Q8) - Os relatórios de auditoria são precisos, objetivos, claros, concisos, construtivos, completos e tempestivos.

A questão oito se destaca por ter respostas em todas as alternativas, desde o “Discordo plenamente” com duas observações até o “Concordo plenamente” com setenta e uma observações. A maior variabilidade dessa assertiva na percepção dos auditados se deve provavelmente a não concordância com a observação de algum atributo do relatório de auditoria.

(Q9) - A Unidade auditada percebe que existe um sistema de monitoramento (Plano de Providências Permanente – PPP).

A assertiva também se destaca por não haver resposta totalmente discordante do enunciado “Discordo plenamente”. Mas, em virtude da elevada média da questão 4,475, conclui-se que na percepção dos auditados que a auditoria interna do Exército Brasileiro possui um sistema de monitoramento.

(Q10) - Os riscos assumidos pela não implantação de uma recomendação constante do relatório de auditoria são comunicados a Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx).

A Q10 apresentou a pior média do bloco 4,290 e o maior desvio padrão 0,952. Com isto, verifica-se, na opinião dos auditados, que riscos assumidos pela não implantação de uma recomendação constante do relatório de auditoria são comunicados a Unidade de Auditoria Interna Governamental, entretanto há opiniões divergentes.

De uma maneira geral, o Bloco II apresentou estatísticas similares aos outros blocos, com todas as médias individuais acima de 4,000 e desvio padrão abaixo de 1,000. Isto pode levar a conclusão de que se manteve uma tendência quanto a concordância da aplicação das Normas de Desempenho nos trabalhos de auditoria interna do Exército Brasileiro.

4.6.2 Análise Quantitativa

No tocante à análise quantitativa, foram realizados testes *t-student* individualmente em cada uma das dez assertivas do bloco. Os resultados estatísticos desses testes foram consolidados na tabela 17, apresentados a seguir.

Tabela 17 - Teste *t-student* das assertivas do Bloco II

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco II) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) unicaudal	t crítico unicaudal
H0	3,000	0,000	141			
Q1	4,780	0,229	141	44,086	0,000	2,353
Q2	4,673	0,349	141	33,596	0,000	2,353
Q3	4,588	0,486	141	27,039	0,000	2,353
Q4	4,588	0,529	141	25,922	0,000	2,353

Q5	4,758	0,327	141	36,514	0,000	2,353
Q6	4,702	0,282	141	38,056	0,000	2,353
Q7	4,638	0,503	141	27,403	0,000	2,353
Q8	4,347	0,671	141	19,530	0,000	2,353
Q9	4,475	0,594	141	22,727	0,000	2,353
Q10	4,290	0,907	141	16,087	0,000	2,353

Fonte: Dados da pesquisa.

A primeira assertiva apresentou os resultados estatísticos (*t-student* 44,086; p-valor 0,000) o que indicam pela rejeição da hipótese nula a 1% de significância. Constata-se que, na opinião dos auditados, que a atividade de Auditoria Interna Governamental agrega valor à organização.

Na segunda assertiva, os resultados (*t-student* 33,596; p-valor 0,000) indicam também pela rejeição da hipótese nula. Desta forma, verifica-se que na opinião dos auditados respondentes a Unidade de Auditoria Interna Governamental avalia e efetua recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança, aplicando assim às boas práticas de AI.

A terceira questão apresentou resultados (*t-student* 27,039; p-valor 0,000), confirmando a rejeição da hipótese nula e pela não rejeição da hipótese alternativa. Com isso, confirma-se a adesão da Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais, no tocante a avaliação da eficácia e da contribuição para a melhoria da gestão de riscos da instituição.

Na quarta assertiva, os resultados estatísticos robustos (*t-student* 25,992; p-valor 0,000) indicam a rejeição da hipótese nula numa significância de 1%. Desta maneira, na opinião dos respondentes, a Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro aplica a boa prática internacional de avaliação da eficácia e da eficiência dos controles internos administrativos, promovendo uma melhoria contínua, segundo a convergência ora estudada.

Na quinta assertiva, assim como nas outras, rejeita-se a hipótese nula, isso se deve aos resultados estatísticos observados (*t-student* 36,514; p-valor 0,000). Onde infere-se que, na opinião dos auditados, a Unidade de Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro envia com antecedência o plano de trabalho documentado para cada visita de auditoria, incluindo os objetivos, áreas, prazo de execução dos trabalhos.

Na mesma linha das questões anteriores, a sexta (*t-student* 38,056; p-valor 0,000), a sétima (*t-student* 27,403; p-valor 0,000) e a oitava assertiva (*t-student* 19,530; p-valor 0,000), apresentam resultados estatísticos parecidos, rejeitando-se a hipótese nula. Assim, infere-se que na percepção dos respondentes auditados, os relatórios de auditoria são relevantes como suporte das conclusões e dos resultados dos trabalhos de auditoria, contendo os atributos essenciais a um bom relatório: precisão, objetividade, clareza, concisão, construtividade, completos e tempestivos.

Não diferente, a nona assertiva que tratava da percepção por parte dos auditados de um sistema de monitoramento, teve como resultados estatísticos (*t-student* 22,727; p-valor 0,000), indicando a rejeição da hipótese nula e conseqüentemente denota que os auditados percebem a existência de um sistema de monitoramento na auditoria interna do Exército Brasileiro.

Por fim, a última assertiva do bloco apresenta resultados do teste (*t-student* 16,087; p-valor 0,000) que indicam a rejeição da hipótese nula e não rejeição da hipótese alternativa a uma significância de 1%. Isto posto, conclui-se que os auditados entendem que os riscos assumidos pela não implantação de uma recomendação constante do relatório de auditoria são comunicados a Unidade de Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro.

Conforme pôde ser verificado nas análises das respostas das assertivas do Bloco II, foi unânime a rejeição da hipótese nula, assim como os resultados dos outros blocos.

Então, para se contrapor quaisquer dúvidas sobre o resultado individual das assertivas, foi realizado um teste *t-student* geral para o bloco, aglutinando todas as respostas das assertivas. Os resultados estão apresentados na tabela 18.

Tabela 18 - Teste *t-student* do Bloco II

Teste-t: duas amostras em par para médias (Bloco II) - Significância 0,01						
Resultados	Média	Variância	Observações	Stat t	P(T<=t) unicaudal	t crítico unicaudal
H0	3,000	0,000	1410			
Respostas do Bloco II	4,584	0,509	1410	83,316	0,000	2,328

Fonte: Dados da pesquisa.

Avaliando os resultados estatísticos exibidos na tabela 18 (*t-student* 83,316; p-valor 0,000), verifica-se a necessidade de rejeitar a hipótese nula. Desta forma, no

tocante a análise quantitativa, não se rejeita a hipótese alternativa do Bloco II, a uma significância de 1%, concluindo que os auditados percebem a adesão às Normas de Desempenho, presentes nas Orientações mandatórias do *The Institute of Internal Auditors* e confirmadas pela Instrução Normativa nº 3 SFC/CGU, como o instrumento de convergência, o que torna a quarta hipótese aceitável.

Por fim, confirmando os dados da pesquisa, os resultados alcançados por Rodrigues *et. al.* (2020) em seus estudos indicam que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília tem procurado se adequar aos princípios e diretrizes da IN 3, com a aprovação de regimento próprio; aprovação do Plano Anual de Auditoria interna (PAINT) baseado em riscos; execução das ações previstas no (PAINT); apresentação dos resultados das ações no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT). Há de se salientar que as ações alcançadas pela Auditoria Interna da Universidade estão parcialmente em conformidade com a Instrução Normativa.

4.6.3 Análise Qualitativa

Da mesma forma que nos outros blocos, para a análise qualitativa do Bloco II a seguir são apresentados os resultados da questão aberta e facultativa que estava no final de cada bloco com a seguinte redação:

De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de Atributos na Desempenho Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria?

Dentre as respostas dos auditados apenas uma foi considerada negativa, mais explicitamente uma crítica a forma de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna (Normas de Desempenho), conforme a transcrição.

“Vejo a atividade de Auditoria tornando-se um fim em si mesma. Os processos de Auditoria buscam a melhoria contínua olhando "para dentro", ignorando a complexidade de sistemas reais e tornando a atividade de controle duas ou três vezes mais custosa do que a execução da tarefa em si.” (Respondente não identificado).

Mas, embora tenha ocorrido esta crítica, a maioria das respostas dos auditados apresentam alguma relação positiva ligada ao processo de adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna (Normas de Desempenho) como pode ser observado nas respostas a seguir.

“Nessas normas de desempenho o importante é destacar que após a convergência houve maior tempestividade na comunicação dos resultados da auditoria interna, com relatórios mais simples e com recomendações agindo na causa do problema.” (Respondente não identificado).

“Quanto à adesão das normas de desempenho, destaco as informações constantes nos resultados e nos relatórios de auditoria, como suporte à busca pela melhoria contínua.” (Respondente não identificado).

“A modernidade das atividades de auditoria, alinhada com a novas práticas de auditoria internacional, possibilita resultados melhores e facilitadores na busca da melhoria contínua.” (Respondente não identificado).

“Destaco como positivo a constante avaliação e a proposição de recomendações de melhorias na governança.” (Respondente não identificado).

“No quesito desempenho a mudança de pensamento da auditoria incluiu a figura da gestão e de planejamento para a consecução dos objetivos da instituição.” (Respondente não identificado).

“A comunicação clara dos resultados por meio de relatórios que possibilitam a melhoria contínua dos processos.” (Respondente não identificado).

“A antecedência que a unidade recebe o plano de auditoria e o relatório preciso são os principais pontos abordados.” (Respondente não identificado).

“Voltada para consultoria e gestão de riscos, agindo na causa do problema.” (Respondente não identificado).

“Recomendações mais apropriadas, agindo na causa do problema.” (Respondente não identificado).

“Importância da auditoria interna atacar na consultoria e na avaliação da gestão de riscos.” (Respondente não identificado).

4.7 Síntese Final das Análises dos Dados

Concluindo o capítulo de apresentação e análise dos dados, nesta seção foi feita uma análise final dos dados coletados, em cada um dos quatro blocos, propondo chegar à resposta que satisfaça ao objetivo proposto.

Dentre os aspectos apresentados na revisão de literatura, 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), exibem quatro etapas, conforme Figura 3, que são: inovação, habitualização, objetificação e sedimentação.

Na Figura 3 se observa que as fases propostas para a institucionalização das boas práticas internacionais de Auditoria Interna no Exército Brasileiro estão sendo cumpridas. A fase de inovação começou com a publicação da IN nº 3/2017-SFC/CGU, de forma coercitiva para todo o poder executivo federal. No segundo momento, na fase de habitualização, foi colocar em prática a nova estrutura da auditoria interna governamental em resposta a coercitividade prevista na Instrução normativa, de maneira que nos leva ao isomorfismo institucional para a solução dos problemas organizacionais, levando em consideração soluções adotadas em outras organizações, com possibilidade de ocorrência de mimetismo.

O momento atual pode ser qualificado como sendo o da objetificação ou semi-institucionalização, 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 Exército Brasileiro com base nesse consenso, ratificado pelos estudos de Tolbert e Zucker (1999), para posterior passagem a 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 6.

O Bloco A buscou identificar a percepção dos auditores internos do Exército Brasileiro sobre as Normas de Atributos, exaradas nas orientações mandatórias do IIA e ratificadas na IN nº 3/2017-SFC/CGU, aplicáveis a todo poder executivo federal e 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 foi aceita.

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

O Bloco I foi proposto com o objetivo de buscar identificar a percepção dos auditados do Exército Brasileiro sobre as Normas de Atributos, firmadas nas orientações mandatórias do IIA e legitimadas para o poder executivo federal pela IN nº 3/2017-SFC/CGU. 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 segunda hipótese proposta na pesquisa, que foi assim constituída:

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

No terceiro bloco, o Bloco B, as assertivas tinham o intuito de coletar as percepções dos auditores internos do Exército Brasileiro sobre as Normas de Desempenho das orientações mandatórias do IIA e coercitivamente validada para o poder executivo federal pela IN nº 3/2017-SFC/CGU. 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 de pesquisa foi aceita.

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

Por fim, no quarto e último bloco, o Bloco II, foi averiguado sobre a adesão das Normas de Desempenho nos trabalhos de auditoria interna do Exército Brasileiro, escritas nas orientações mandatórias do IIA e ratificadas na IN nº 3/2017-SFC/CGU, dedicadas ao poder executivo federal. 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 e assim redigida:

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

Logo, segundo o que foi sugerido no modelo teórico da pesquisa, as análises positivas e robustas de cada um dos quatro blocos permitiram se chegar à conclusão de que a adesão às boas práticas internacionais de auditoria interna no Exército Brasileiro, 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 apresentadas neste capítulo.

A análise qualitativa das respostas abertas ao final 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 a todo poder executivo federal pela na IN nº 3/2017-SFC/CGU, entretanto, os tipos de isomorfismo institucional não são sempre distintos, podendo aparecer combinados, DiMaggio e Powell (1983).

Além disso, na análise qualitativa do Bloco A e do Bloco B, blocos destinados aos auditores, constatou-se que a convergência está acontecendo e a adesão do Exército Brasileiro é bastante significativa, entretanto, como toda alteração de costumes, o processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna enfrenta desafios a serem contornados, principalmente no que diz respeito a 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 qualitativa do Bloco I e do Bloco II, blocos destinados aos auditados, constatou-se uma maior percepção da adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de Auditoria interna. Contudo de forma sutil há óbices a serem vencidos pela organização, como uma melhor comunicação entre auditor e auditado.

Diante do exposto, verifica-se que a mudança institucional da implantação das boas práticas internacionais de auditoria interna no Exército Brasileiro, na visão dos auditores e auditados, apresentou baixa resistência até o momento, alguns desafios e muita aderência às normas. Estes fatos estão permitindo ao Exército Brasileiro dar continuidade e concluir ao processo inerente à institucionalização, proposto por Tolbert e Zucker (1999), que é a sedimentação.

Por conseguinte, entende-se ter respondido o objetivo geral da pesquisa que se 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.

Na continuação, no capítulo final deste estudo são apresentadas as conclusões da pesquisa e propostas para futuras pesquisas referentes ao tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 Conclusões

O objetivo desta pesquisa foi 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, levando em consideração a IN nº 3/2017-SFC/CGU como instrumento de convergência.

Ao longo desta dissertação, foram apresentadas revisões bibliográficas, normativos legais, o modelo teórico de pesquisa, bem como estudos científicos que serviram para embasar o entendimento da análise do processo de adesão às boas práticas internacionais de auditoria interna no Brasil.

Para atingir os objetivos propostos no estudo, foram elaboradas quatro hipóteses de pesquisa e a partir delas, elaborada uma *survey* para a coleta de dados junto ao público-alvo, contendo quatro blocos de questões (assertivas e questões abertas), visando responder cada uma das hipóteses.

Ainda no desenvolvimento da *survey*, foram propostas questões visando coletar informações sobre o perfil dos respondentes da pesquisa. Com isso, verificou-se que os respondentes se caracterizam por ser de maioria do gênero masculino (92%); na faixa dos 36 a 55 anos (68%); com até 5 anos na função (69%); nível de escolaridade de especialização (52%); se destacando a formação acadêmica na área contábil.

Os dados derivados do questionário foram tabulados e analisados estatisticamente, revelando que as hipóteses do estudo são consistentes e as informações coletadas a partir das questões abertas permitiram uma análise qualitativa das opiniões dos respondentes, que de maneira geral ratificaram os resultados obtidos na análise quantitativa. Portanto, na percepção dos auditores e auditados, o Exército Brasileiro está aderindo às boas práticas internacionais de auditoria interna em sua plenitude.

No tocante à percepção dos auditores quanto à adesão das Normas de Atributos (Bloco A) e Normas de Desempenho (Bloco B), proposto na primeira e terceira hipóteses de pesquisa respectivamente, conclui-se que a adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna é bastante significativa, entretanto, como em toda mudança institucional, o processo de

convergência enfrenta desafios a serem aprimorados, sobretudo quanto a maior capacitação dos auditores no enfrentamento desse novo modelo.

A segunda e a quarta hipóteses de pesquisa buscou coletar as opiniões dos auditados quanto à adesão das Normas de Atributos (Bloco I) e Normas de Desempenho (Bloco II). Chegou-se a uma conclusão positiva dos respondentes, pois na visão dos auditados constatou-se uma maior percepção da adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de Auditoria interna. Não obstante, de forma branda há barreiras a serem superadas pela instituição, como uma melhor comunicação entre auditor e auditado.

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 3/2017-SFC/CGU é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de auditoria interna.

5.2 Recomendações de Estudos Futuros

Para o desenvolvimento, ampliação e melhoria do entendimento sobre o tema, algumas recomendações podem ser apresentadas para a realização de estudos acadêmicos futuros.

A primeira está na replicação do trabalho em público diferente, ou seja, em outras instituições do Poder Executivo Federal, uma vez que a IN nº 3/2017-SFC/CGU é o instrumento de convergência apenas deste Poder. Isto posto, poderá ser obtida uma nova visão sobre o assunto em tela e possibilitará ser ratificado ou retificado o resultado apresentado nesta pesquisa.

A segunda consiste em repetir a pesquisa no mesmo público-alvo quando as Normas internacionais de Auditoria Interna estiverem totalmente convergidas no Brasil, e desta forma, obter uma opinião na fase da sedimentação do modelo proposto por Tolbert e Zuckert (1999).

Por fim, os estudos propostos vão além da mudança do público e do momento da pesquisa, tendem a contribuir significativamente para o Poder Executivo Federal diminuir as falhas de interpretação, aprimorar suas rotinas e as boas práticas de auditoria interna.

REFERÊNCIAS

ALDRICH, Howard. **Organizations and environments**. Stanford University Press, 2008.

ANTUNES, Alberto; ESTANQUEIRO, Antônio; VIDIGAL, Mario. **Dicionário de Filosofia**. Lisboa: Editorial Presença, 1995.

AQUINO, Márcio Mateus Ferreira de *et al.* Um Estudo sobre o Processo de Institucionalização das Atividades da Auditoria Interna no Setor Público: A Percepção dos Auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 10, n. 3, 2019.

ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

AUDY, J. H. K. **Isomorfismo institucional explica muita coisa**. Disponível em: <<https://jorgeaudy.com/2013/07/09/isomorfismo-institucionalexplca-muita-coisa/>>. Acesso em: 13 dez. 2020.

BARBOSA, Valdenês Pacheco. **Adoção da IPSAS 17 nos órgãos do poder executivo federal**. 2020. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Porto Alegre, 2020.

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. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 03 de março de 1982**. Cria a Diretoria de Auditoria no Ministério do Exército, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças, o Centro de

Pagamento do Exército, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 04 de março de 1982.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000.** Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 08 de setembro de 2000. Brasília, DF.

BRASIL. **Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010.** Altera o Anexo I ao Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e das Funções Gratificadas do Comando do Exército, do Ministério da Defesa. Publicado no Diário Oficial da União em 13 de setembro de 2010.

BRASIL. **Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 maio 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3et7TZH>. Acesso em: 5 dez. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 01 de 06 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Ministério da Fazenda: Secretaria Federal de Controle Interno.

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/2A10diA>. Acesso em: 5 dez. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União em 07 de fevereiro de 2001. Brasília, DF.

BRASIL. **Portaria nº 018, de 17 de janeiro de 2013.** Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) 1ª Edição, 2013 e dá outras providências. Disponível em: 3icfex.eb.mil.br. Acesso em 6 dez. 2020.

BRASIL. **Portaria nº 050, de 10 de fevereiro de 2003.** Aprova o Regulamento das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (R-29). Disponível em: 3icfex.eb.mil.br. Acesso em 6 dez. 2020.

BRASIL. **Portaria nº 1.206, de 16 de novembro de 2020.** Altera a denominação das inspetorias de contabilidade e finanças do Exército. Disponível em: http://www.sgex.eb.mil.br/sistemas/be/boletim_do_exercito/. Acesso em 9 dez. 2020.

BRASIL. **Portaria nº 460, de 16 de maio de 2017**. Aprova o Regimento Interno do Centro de Controle Interno do Exército (EB10-RI-13.001) e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/en/>>. Acesso em 6 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.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade NBC TI 01**. Brasília,DF: CFC, 2003. Disponível em: <https://bit.ly/2CtBnbS>. Acesso em: 5 dez. 2020.

CUNHA, Paulo Roberto da; SANTOS, V. dos; BEUREN, Ilse Maria. Traços de artigos que relacionam a teoria institucional com a contabilidade gerencial: estudos em periódicos internacionais. Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração, **Anais...**, Rio de Janeiro,RJ, 2010.

DAVIDOFF, Linda L. **Introdução à Psicologia**. 3. ed. São Paulo: Makron, 2001.

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) 147-160.

DINIZ, Francisco Ferreira; SALES, Emerson Nogueira. A Percepção dos Auditores e dos Auditados sobre o Trabalho da Auditoria Interna em uma Empresa Estatal Federal. **RAGC**, v. 6, n. 25, 2018.

ELLIOTT, Michael; DAWSON, Ray; EDWARDS, Janet. An improved process model for internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, 2007.

FORZA, Cipriano. Survey research in operations management: a process-based perspective. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 22, n. 2, p. 152-194, 2002.

FREITAS, André Luís Policani; 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.

FREITAS, Henrique *et al.* O método de pesquisa survey. **RAUSP Management Journal**, v. 35, n. 3, 2000.

GIL, Antonio Carlos *et al.* **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo; MACHADO DA SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro Aparecido. Institucionalização da teoria institucional nos contextos dos estudos organizacionais no Brasil. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração, **Anais...**, São Paulo, SP. ANPAD, v. 33, 2009.

GUERREIRO, Reinaldo *et al.* O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.

HORA, Henrique Rego Monteiro da; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, Jose. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, 2010.

IGNACIO, Sergio da Silva. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. 2010. 120 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 2001.

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.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. Bookman Editora, 2006.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel. **Auditoria interna – Função e Processo**. 4ª Ed. Lisboa: Áreas Editora, 2013.

NORTH, Douglass. **Institutions, institutional change and economic performance** Cambridge University Press. New York, 1990.

PAULA, Joelise Collyer Teixeira de. **O Processo de Institucionalização da Atividade de Auditoria da Controladoria Geral do Município de Fortaleza**: uma análise sob a perspectiva da Teoria Institucional. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

PEREIRA, Fernando Antonio de Melo. A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. **Revista Organizações em Contexto**, v. 8, n. 16, p. 275-295, 2012.

PINSONNEAULT, Alain; KRAEMER, Kenneth. Survey research methodology in management information systems: an assessment. **Journal of Management Information Systems**, v. 10, n. 2, p. 75-105, 1993.

REIS, Luciano Gomes dos. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial**: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

RODRIGUES, Josivane Costa *et al.* As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União. **Revista Controle-Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 2, p. 109-132, 2020.

ROTH, James. **Adding value**: seven roads to success. Institute of Internal Auditors, Research Foundation, 2002.

RUSS, Jacqueline. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Scipione, 1991.

SAMPIERI, R.H *et al.* **Metodología de la investigación**. México: Mcgraw-Hill, 1991.

SOUSA, Natália Gonçalves de; COSTA, Abimael de Jesus Barros. Auditoria Governamental Brasileira: Aderência ao Framework do The Institute of Internal Auditors. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 6, n. 1, p. 56-71, 2019.

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.

VAN DER STEEN, Martijn Pieter. **Human agency in management accounting change**: a cognitive approach to institutional theory. University of Groningen, 2006.

WILLIAMS, Zachary *et al.* Why all the changes?. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 39, n. 7, p. 595, 2009.

ZUCKER, Lynne., G. **Institutional patterns and organizations**: culture and environment. Cambridge, Mass: Ballinger, 1988.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO



Convergência às boas práticas internacionais de Auditoria Interna no Exército Brasileiro.

Prezado(a) respondente,

Este instrumento de pesquisa visa capturar as percepções de auditores e auditados de Unidades do Exército Brasileiro (EB) quanto à adesão da Auditoria Interna Governamental às boas práticas internacionais de Auditoria Interna.

Tal adesão tem como instrumento de convergência a Instrução Normativa nº 3 SFC/CGU, de 9 de junho de 2017, que definiu nas Normas Internacionais das orientações mandatórias da *International Professional Practices Framework* - IPPF, o arcabouço teórico para a estrutura das boas práticas e eficácia da Auditoria Interna.

Este documento eletrônico corresponde a um questionário, fruto de pesquisa acadêmica desenvolvida no curso de mestrado em Ciências Contábeis, na Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, campus Porto Alegre, Rio Grande do Sul.

Sua participação é muito importante, voluntária e anônima!

Por oportuno, agradeço a atenção dispensada em colaborar com um estudo aplicado às nossas atividades contábeis.

George Luis de Moraes Marques
Mestrando em Ciências Contábeis - Unisinos
E-mail: geomarcaro@gmail.com
Tel.: 51 982329560

Dr. Clóvis Antônio Kronbauer
Professor Adjunto da Unisinos - PPG em Ciências Contábeis
Orientador da Dissertação em Elaboração
e-mail: ClóvisK@unisinos.br

Início do Questionário

1. Indique a sua função na Auditoria Interna Governamental no Exército Brasileiro. *

- Auditor
- Auditado

2. Na situação de auditado, qual a sua função desempenhada? *

- Ordenador de Despesas
- Fiscal Administrativo
- Chefe da SALC ou equivalente

Bloco A – Normas de Atributos

As Normas de Atributos estão relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividade de auditoria interna.

3. Bloco A – Normas de Atributos *

Identifique a resposta que melhor corresponde à sua percepção quanto à adesão da Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria.

Discordo plenamente Discordo parcialmente Não concordo nem discordo Concordo parcialmente Concordo plenamente

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (Centro de Controle Interno do Exército - CCIEx) possui, mesmo que em documentos esparsos, a definição, o propósito e a missão, bem como a organização, estrutura e o código de ética da Auditoria Interna.

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CCIEEx) tem independência organizacional.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores internos possuem o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais, bem como o desenvolvimento profissional contínuo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores internos adotam o cuidado e a técnica que se espera de um auditor interno razoavelmente prudente e competente.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CCIEEx ou o Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército - CGCFEx) realiza a avaliação da qualidade e aperfeiçoamento da Auditoria Interna, incluindo avaliações internas e externas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CCIEEx) está vinculada ao dirigente máximo da instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores internos são independentes, imparciais e objetivos ao executar seus trabalhos de Auditoria Interna.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4. De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de ATRIBUTOS na Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria?

Insira sua resposta

Bloco I – Normas de Atributos

As Normas de atributos estão relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividade de auditoria interna.

5. Bloco I – Normas de Atributos *

Identifique a resposta que melhor corresponde à sua percepção quanto à adesão da Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria.

	Discordo plenamente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Os auditores internos são independentes e objetivos ao executar seus trabalhos de auditoria interna.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores internos tem uma atitude de imparcialidade e isenção e evitam quaisquer conflitos de interesses.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores internos demonstram possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores internos demonstram, durante a realização dos trabalhos de auditoria, postura ética e profissional adequada.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (3º Centro de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército - 3º CGCFEx) realiza pesquisa de avaliação da eficiência e da eficácia da atividade de Auditoria Interna e identifica oportunidades de melhoria com as Unidades auditadas.

6. De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de ATRIBUTOS na Auditoria Interna do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria?

Insira sua resposta

Seção 4

Bloco B – Normas de Desempenho

As Normas de Desempenho descrevem a natureza dos trabalhos de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o desempenho de tais serviços.

7. Bloco B – Normas de Desempenho *

Identifique a resposta que melhor corresponde à sua percepção quanto à adesão da Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria.

Discordo plenamente Discordo parcialmente Não concordo nem discordo Concordo parcialmente Concordo plenamente

Os planejamentos de auditoria são baseados em riscos.

O Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna (PAINT) é enviado e aprovado pelo dirigente máximo da instituição.

Os recursos financeiros, materiais e humanos da auditoria interna são adequados, suficientes e ajustados eficazmente para que os planos aprovados sejam cumpridos.

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia e efetua recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança.

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e contribui para a melhoria da gestão de riscos da instituição.

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e a eficiência dos controles internos administrativos, promovendo uma melhoria contínua.

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) desenvolve e documenta um plano de trabalho para cada visita de auditoria, incluindo os objetivos, áreas, prazo de execução dos trabalhos e alocação dos recursos.

A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) identifica, analisa, avalia e documenta a informação para que os objetivos do trabalho de auditoria sejam alcançados.

Os trabalhos de auditoria são devidamente supervisionados, para assegurar que os objetivos sejam atingidos e que a qualidade seja garantida.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os auditores internos registram informações relevantes, suficientes, confiáveis e úteis como suporte das conclusões e dos resultados da execução dos trabalhos de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os relatórios de auditoria são precisos, objetivos, claros, concisos, construtivos, completos e tempestivos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) estabelece e mantém um sistema de monitoramento das recomendações realizadas em seus trabalhos de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os riscos assumidos pela não implantação de uma recomendação constante do relatório de auditoria são comunicados aos órgãos superiores (CClEx).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de DESEMPENHO na Auditoria Interna do Exército Brasileiro, às boas práticas internacionais de auditoria?

Insira sua resposta

Bloco II – Normas de Desempenho

As Normas de Desempenho descrevem a natureza dos trabalhos de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o desempenho de tais serviços.

9. Bloco II – Normas de Desempenho *

Identifique a resposta que melhor corresponde à sua percepção quanto à adesão da Auditoria Interna Governamental do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria.

	Discordo plenamente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
A atividade de Auditoria Interna Governamental agrega valor à organização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia e efetua recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e contribui para a melhoria da gestão de riscos da instituição.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx) avalia a eficácia e a eficiência dos controles internos administrativos, promovendo uma melhoria contínua.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade auditada recebe com antecedência o plano de trabalho documentado para cada visita de auditoria, incluindo os objetivos, áreas, prazo de execução dos trabalhos (DIEx).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

As informações constantes do relatório de auditoria são relevantes como suporte das conclusões e dos resultados dos trabalhos de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade auditada recebe a comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria com tempestividade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os relatórios de auditoria são precisos, objetivos, claros, concisos, construtivos, completos e tempestivos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A Unidade auditada percebe que existe um sistema de monitoramento (Plano de Providências Permanente – PPP).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Os riscos assumidos pela não implantação de uma recomendação constante do relatório de auditoria são comunicados a Unidade de Auditoria Interna Governamental (CGCFEx).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. De forma resumida, o que mais você destacaria quanto à adesão das Normas de DESEMPENHO na Auditoria Interna do Exército Brasileiro, às boas práticas internacionais de auditoria?

Insira sua resposta

Perfil dos respondentes

11. Qual seu gênero? *

- Masculino
- Feminino

12. Qual seu nível de escolaridade? *

- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Outros

13. Qual sua área de formação (aceita mais de 1 resposta) *

- Ciências contábeis
- Administração
- Economia
- Direito
- Intendência militar
- Outros

14. Qual seu tempo na Função? *

- Até 05 anos
- 05 - 10 anos
- 10 - 15 anos
- 15 - 20 anos
- Mais de 20 anos

15. Qual sua idade? *

- Até 25 anos
- 26 - 35 anos
- 36 - 45 anos
- 46 - 55 anos
- Mais de 55 anos

Seção 7

Confidencialidade

Os registros de sua participação neste estudo serão mantidos sob sigilo e confidencialidade. Todas as legislações, resoluções e códigos de ética brasileiros serão cumpridos no decorrer deste estudo.

Dados que possibilitem sua identificação não serão publicados. O interesse da pesquisa é única e exclusivamente atender aos objetivos propostos, elevando assim o nível de conhecimento acadêmico sobre o tema.

Sua participação é fundamental para obtenção de benefícios indiretos, como a ampliação dos conhecimentos acadêmicos e a melhoria da Auditoria Interna Governamental, consequentemente da gestão pública brasileira.

Quaisquer dúvidas poderão ser encaminhadas para o e-mail geomarcaro@gmail.com

Obrigado pela participação.

Atenciosamente,

George Luis de Moraes Marques
Mestrando em Ciências Contábeis - Unisinos
E-mail: geomarcaro@gmail.com
Tel.: 51 982329560

Dr. Clóvis Antônio Kronbauer
Professor Adjunto da Unisinos - PPG em Ciências Contábeis
Orientador da Dissertação em Elaboração
e-mail: ClóvisK@unisinos.br

16. Caso queira conhecer o resultado geral dessa pesquisa, favor indicar um endereço eletrônico (e-mail). Será com grande satisfação que encaminharei as análises dos resultados alcançados!

Insira sua resposta