

Auditoria Interna: um Estudo sobre Controles Internos e Capacidade Absortiva

Resumo

Mudanças na economia mundial têm contribuído para que as empresas passassem a dar maior importância à auditoria. Em face disto, este estudo objetivou analisar a percepção dos auditores externos e auditados em relação à auditoria interna. Também se inquiriu os auditores acerca da sua capacidade absorptiva individual. A pesquisa, de natureza descritiva e abordagem quantitativa, realizou-se a partir de dados levantados com questionário de autopreenchimento. Os respondentes foram 50 auditores das quatro principais empresas de auditoria do Brasil e 54 funcionários das duas maiores empresas do setor de alimentos de Itajaí, SC. No tratamento dos dados foram realizadas análises não paramétricas - teste de Mann-Whitney, Anova de Kruskal-Wallis, teste de Dunn e correlação de Kendall - e análises paramétricas - Anova e teste de Tukey. Os resultados mostraram diferenças nas percepções desses públicos a respeito das melhoras no desempenho dos processos, dos controles internos, da gestão de riscos e no alinhamento entre processo e estratégia, bem como se os setores auditados analisam as causas das deficiências, monitoram o cumprimento das ações acordadas e demonstram empenho em corrigir os problemas. Os auditores também foram questionados sobre a capacidade absorptiva individual com a finalidade de identificar como se posicionavam em relação à obtenção de novos conhecimentos sobre auditoria. A análise desses dados mostrou que apenas os auditores de uma empresa se diferenciam por pontuarem com valores maiores a dimensão aquisição de conhecimento e com menor significância a respeito daquela capacidade dinâmica tomada globalmente.

Palavras-chave: Auditoria. Controle interno. Capacidade absorptiva

Linha Temática: Auditoria Contábil

1 Introdução

A crescente necessidade de otimizar resultados impulsiona às organizações a buscar cada vez mais a identificação de oportunidades e estratégias para minimizar os riscos nos negócios, eficiência em suas operações e um nível satisfatório de retorno aos seus investimentos. A auditoria interna, como elemento-chave no processo de contínua avaliação dos processos e atividades das empresas, deve estar adequadamente sincronizada neste cenário.

O enfoque tradicional de avaliação dos controles internos já não é suficiente para atender às novas exigências das entidades que estão inseridas em um mercado em constante transição e altamente competitivo. A auditoria interna, conforme destaca o *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2010), deve participar proativamente no suporte à administração empresarial tomando para si a responsabilidade não somente de garantir a qualidade e efetividade da estrutura do controle interno, mas também, de propor recomendações de valor agregado às atividades e aos negócios das

Realização:



empresas.

Para que possam ser alcançados os objetivos de agregação de valor e a melhoria de processos, Castanheira (2007) destaca que se devem levar em consideração os riscos e desenvolver processos criteriosos, assim como dar atenção aos fatores de governança corporativa. Desta forma, é necessária a utilização de métodos e técnicas adequadas de coleta de dados e amostragem, a capacitação dos auditores internos e o acompanhamento das ações entre auditado e auditor.

A auditoria interna é o conjunto de procedimentos que tem como finalidade examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, financeiras, contábeis e operacionais da entidade (IIA, 2010). Observa-se, desta forma que ela presta ajuda à administração, com vistas à possibilidade de eliminar inconvenientes ao desempenho da gestão.

Neste sentido, para que estas finalidades sejam atendidas, exige-se o desenvolvimento de capacidades dinâmicas dos profissionais que compõem as equipes de auditoria. Tais capacidades enfatizam o papel da gestão estratégica em adaptar, integrar e reconfigurar habilidades organizacionais internas e externas, recursos e competências funcionais para satisfazer às exigências de um ambiente em mutação. (Teece et al., 1997; Brown; Eisenhardt, 1997; Helfat et al., 2007). As três principais capacidades dinâmicas segundo Wang e Ahmed (2007) são a inovativa, a adaptativa e a absorviva. Sendo esta última a considerada nesta pesquisa.

A capacidade absorviva relaciona-se a utilização de conhecimentos externos através dos processos e aprendizagem sequenciais de aquisição, assimilação, transformação e aplicação (Tian & Soo, 2014). Assim, ela apresenta-se como propulsora do desenvolvimento e transformação de conhecimentos e ideias em novos produtos e para o aperfeiçoamento de processos e sistemas (Breznik & Hisrich, 2014).

Com base no contexto descrito este estudo tem como objetivo geral analisar a percepção dos auditores externos e auditados em relação à auditoria interna. Para tanto, buscou-se dar resposta aos seguintes questionamentos: a) Qual a importância que se dá à auditoria interna? b) Existem diferenças entre as percepções desses públicos? c) Qual a percepção que se tem sobre o clima em que se realiza a auditoria interna? d) Os auditores buscam melhorar a qualidade de seus serviços adquirindo novos conhecimentos?

No intuito de responder tais questões a partir da percepção de auditores e auditados estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos: a) mensurar a percepção dos respondentes acerca da importância da auditoria interna; b) analisar comparativamente suas percepções; c) reconhecer se as ações de auditoria vinculam-se ao clima existente durante sua realização; e, d) avaliar a capacidade absorviva dos auditores.

Os resultados do estudo contribuem para aumentar o conhecimento sobre como se refletem as ações da auditoria interna, bem como a importância da capacidade absorviva dos auditores na busca de melhor desenvolver sua atividade. Como implicações práticas destaca-se que seus achados poderão cooperar para a melhoria dos processos de auditoria interna nas empresas pesquisadas, possibilitando assim, aumentar a eficiência das atividades e, conseqüentemente contribuir no processo de geração de informações tempestivas e fidedignas aos usuários externos e internos.

O artigo está estruturado em seis seções, iniciando com esta introdução; na seção dois se

apresenta o marco teórico; ao que segue a abordagem metodológica na terceira seção. Os resultados são apresentados na quarta e na seção cinco são feitas as considerações finais da pesquisa e, por último, se disponibiliza o referencial bibliográfico citado.

2 Referencial Teórico

Nesta seção apresenta-se o marco teórico definido como necessário à compreensão da abordagem adotada. Para tanto, se abordam os seguintes temas: auditoria interna e capacidade absorbitiva.

2.1 Auditoria Interna

O crescimento das organizações e o desenvolvimento dos mercados de capitais determinaram a necessidade de estruturas empresariais internas mais sólidas, com procedimentos e normas eficazes, reduzindo assim a dependência de supervisão do administrador. Assim, a atividade de auditoria interna passou a ser mais consolidada nas entidades.

Segundo Castanheira (2007) a auditoria interna encontra-se hoje no seu terceiro paradigma. O primeiro perdurou por muito tempo e tinha como enfoque a observação e contabilização. O segundo paradigma, o do controle, iniciou em 1941 com a fundação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e com a publicação do primeiro livro de auditoria interna. Atualmente, o novo paradigma baseia-se na visão dos processos com ênfase nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa, trazendo uma nova contribuição da atividade para as organizações.

Autores como Gramling, Maletta, Schneider e Church (2004); Hass, Abdolmohammadi e Burnaby (2006), entre outros, enfatizam a relevância da auditoria interna para a governança corporativa que de acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009, p. 19) “é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas”. Nela envolvem-se os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. Neste sentido, Sarens e De Beelde (2006) pontuam que com o intuito reduzir conflito de agência, o monitoramento e a melhoria dos processos de gestão de risco e controles internos são importantes contribuições da auditoria interna para a governança corporativa.

A auditoria interna segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2003, p. 2)

compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Já, para o IIA (2010) a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de garantia e consultoria, concebida para agregar valor e melhorar as operações. Ela auxilia a organização a

atingir seus objetivos, trazendo uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos, da gestão de risco e de controle e governança.

Os padrões e normas aplicáveis às auditorias internas no Brasil são emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade. A norma profissional enunciada pelo CFC através da Resolução nº 781/95 (NBC PI 01) determina que o auditor interno, não obstante sua posição funcional deve preservar sua autonomia profissional. A norma técnica (NBC TI 01), aprovada pela Resolução CFC nº 986/03, por sua vez, dispõe sobre os objetivos a auditoria interna, planejamento de auditoria, riscos, documentação, procedimentos, amostragem e relatório.

As responsabilidades da auditoria interna de acordo com o IIA (2010) são: revisar e avaliar a qualidade, adequação e aplicação do controle contábil, financeiro e operacional; determinar a extensão de cumprimento das políticas, planos e procedimentos estabelecidos; determinar em que extensão os ativos da empresa são corretamente registrados e protegidos contra danos ou perdas de quaisquer naturezas; determinar a confiabilidade dos dados contábeis e de outros dados originados dentro da organização e avaliar o desempenho dos gerentes em cumprirem as responsabilidades definidas.

Essas responsabilidades devem ser claramente determinadas pelas políticas da empresa. Pereira e Nascimento (2005) destacam que a autoridade correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa que possam vir a ter importância para o assunto em exame. Salientam também que o auditor interno deve sentir-se à vontade para revisar e avaliar diretrizes, planos, procedimentos e registros. Barros (2007), por sua vez, afirma que a qualidade da atividade de auditoria depende fortemente de sua capacidade de monitorar e melhorar a gestão de riscos e os controles internos da companhia. Segundo o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 1972), o controle interno compreende o plano de organização e todos os procedimentos adotados para a proteção de seus ativos, verificação da exatidão de seus dados contábeis, melhoria de sua eficiência operacional e promoção da obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

As atividades de auditoria anteriores a Lei Sarbanes-Oxley não eram focadas na prevenção e sim na detecção de erros. Como advento da referida Lei, Roth (2002) esclarece que os auditores internos mudaram sua abordagem do confronto para a parceria e do controle para o risco, assim como passaram a focar atividades consultivas. Essas alterações são imperativas para atender o complexo ambiente interno e externo da organização, devido aos impactos da tecnologia, regulação e demais fatores. Conforme destaca Krell (2005) os auditores internos devem possuir elevado nível de pensamento crítico, análise, tomada de decisão e lógica.

Alguns estudos nacionais e internacionais procuraram investigar a auditoria interna sob diferentes enfoques. Arena, Arnaboldi e Azzone (2006) pesquisaram em seis empresas italianas as principais características dos departamentos de auditoria interna. Os resultados apontaram que além da pressão institucional, a liderança dos auditores destacou-se como um importante fator para a eficácia e aceitação das atividades de auditoria interna.

Elliot, Dawson e Edwards (2007), com o objetivo de averiguar e compreender as razões pelas quais a auditoria interna às vezes não é percebida como uma atividade que agrega valor para a entidade, realizaram um estudo de caso em uma empresa britânica de energia nuclear. Os achados

indicaram que o processo de auditoria interna é bem conhecido e em geral percebido como necessário, porém, não há um consenso em relação aos benefícios gerados e à agregação de valor.

Em 2007 a empresa Deloitte investigou o cenário da auditoria interna no Brasil. O estudo revelou que em relação ao nível de confiança os gestores e auditores demonstraram alta confiança na atividade de auditoria. Em relação aos benefícios destacaram-se a capacidade da função em identificar riscos de negócio e melhorar a eficiência dos processos internos.

Por sua vez, com o intuito de identificar os principais direcionadores da eficácia da auditoria interna, Arena e Azzone (2009) realizaram uma pesquisa com 153 empresas italianas. Os resultados apontaram que a eficácia é influenciada pelas características da equipe, atividades e processos de auditoria e a relação entre auditoria interna e outras áreas da empresa.

Camargo, Camargo, Alberton e Dutra (2010) investigaram a percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes. Os resultados indicaram que as competências ambição e flexibilidade obtiveram a mais alta e mais baixa classificação, respectivamente. Em geral, os achados sugerem que, na percepção dos auditados, algumas competências podem ter alta ou baixa classificação, de acordo com a experiência de contato dos auditores.

Em 2012 Lélis e Pinheiro avaliaram a percepção de auditores internos e auditados em relação às práticas de auditoria interna de uma empresa brasileira do setor energético. Os resultados evidenciaram a preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação para o risco como fatores de maior influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna.

Imoniana, Matheus e Pereira (2014) pesquisaram como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam a medição de desempenho. De um modo geral, parcela significativa dos gestores consultados executa controles referentes a valores que envolvem o departamento de auditoria contemplando as economias geradas e a otimização de recursos. Os resultados também apontam para a existência de controles nas recomendações de melhorias, *feedback* vindo da gestão, planejamentos internos e execução dos trabalhos.

Diante do exposto, em relação as pesquisas evidenciadas, não se verifica nenhum estudo empírico que trate de maneira comparativa a percepção dos auditores independentes e dos auditados a respeito da auditoria interna. Portanto, considera-se a necessidade de uma pesquisa nesse sentido.

2.2 Capacidade Absortiva

A capacidade de absorção de conhecimentos ou absorptiva surgiu com a necessidade de obter conhecimento externo e incorporá-lo nas organizações, mantendo a competitividade. Teoricamente originada com uma das capacidades dinâmicas (Teece, Pisano & Shuen, 1997; Zollo & Winter, 2002), e associada à aprendizagem organizacional (Easterby-Smith, 1997) é refinada com a teoria da gestão do conhecimento (Chiva & Alegre, 2005). A teoria de capacidade absorptiva (denominada em inglês *absorptive capability* - ACAP) teve início no final dos anos 80, firmada com as pesquisas de Cohen e Levinthal (1989), definida como a capacidade da empresa para identificar, assimilar e aplicar o conhecimento. Eles discutiram nesse artigo como a propensão das empresas a desenvolver

a capacidade de absorção difere em função da percepção dos incentivos para aprender no ambiente em que está inserida.

Tomando como base a definição seminal de Cohen e Levinthal (1989) outros pesquisadores (Van Den Bosch, Volberda & De Boer, 1999; Lane & Koka; Pathak, 2002; Zahra & George, 2002) têm fornecido contribuições alternativas para o constructo. Embora diversas propostas tenham sido apresentadas, com o objetivo de aprofundar e ampliar a definição da capacidade de absorção e identificar suas dimensões mais relevantes, a obra que trouxe maior impacto e contribuições essenciais à discussão foi feita por Zahra e George (2002).

Esses autores “revisitaram” o conceito e utilizaram a perspectiva de processos para propor uma “reconceitualização” da capacidade de absorção como uma capacidade dinâmica, destacando a importância da difusão do conhecimento e da integração organizacional como os fatores críticos da discussão. Baseados nas definições disponíveis na literatura, identificaram as diferentes dimensões constituintes e propuseram uma nova definição para a capacidade de absorção como sendo “um conjunto de rotinas e processos organizacionais pelos quais as firmas adquirem, assimilam, transformam e exploram conhecimento para produzir uma capacitação dinâmica”. (Zahra & George, 2002, p. 186).

Zahra e George (2002) sugerem que o construto deva ser entendido a partir de duas naturezas e quatro capacidades distintas, mas complementares que compõem a capacidade de absorção de conhecimento de uma empresa. Segundo esses autores tem-se:

- 1) Aquisição: essa dimensão representa a habilidade da firma em identificar os conhecimentos gerados externamente que impactem nas suas atividades.
- 2) Assimilação: o objetivo da mesma refere-se à capacidade de análise, processamento, interpretação e entendimento das informações obtidas através das fontes externas.
- 3) Transformação: constitui a habilidade pela qual a organização, baseada nos conhecimentos assimilados, redefine as suas ações a partir da combinação dos conhecimentos novos com os previamente existentes. A dimensão tem papel fundamental na identificação de novas oportunidades e na alteração da forma como a organização se relaciona com o ambiente a sua volta.
- 4) Exploração: esta dimensão é provavelmente a mais importante, pois se refere à habilidade de refinar e se aproveitar dos conhecimentos assimilados.

Jones (2006) estende o trabalho de Zahra e George (2002) com um estudo de caso, dando maior ênfase a agência individual e em compreender a forma como as organizações absorvem novos conhecimentos. Lane, Koka e Pathak (2006), na intenção de avivar as contribuições teóricas e empíricas sobre capacidade absorviva, desenvolveram um estudo em que analisaram 289 artigos de capacidade de absorção. Avaliaram como o constructo tinha sido utilizado, examinaram artigos empíricos chave e identificaram as contribuições substanciais para a literatura.

Um artigo crítico ao modelo de Zahra e George (2002) surgiu propondo mudanças substantivas neste, com base em pesquisa empírica existente. Todorova e Durisin (2007) manifestam a reintrodução de “reconhecer valor”, compreensão alternativa de “transformação”, clarificação do “potencial de capacidade de absorção”, elaboração dos impactos dos mecanismos de socialização, questionamento sobre as “relações de poder” e a inclusão de loops de *feedback* em um modelo dinâmico de capacidade de absorção.

Fundamentalmente, a capacidade absorptiva de uma organização depende da capacidade de seus membros para reconhecer o conhecimento externo, alinhá-lo com as capacidades organizacionais existentes e promover sua utilização dentro da organização (Cohen & Levinthal, 1990). Segundo Versiani *et al.* (2010) os processos de aprendizado interno da firma constituem os elementos básicos da capacidade absorptiva, que se relacionam numa contínua aquisição, distribuição e utilização do conhecimento externo relevante dentro da empresa. Fuchs, Rossetto e Carvalho (2016, p. 150) esclarecem que “a capacidade absorptiva total da firma dependerá da articulação previamente desenvolvida nas rotinas e processos, para facilitar sua disseminação e cooperação entre as pessoas na organização, no sucesso continuado de geração de mudanças e adaptações”. Para Lowik, Kraaijenbrink e Groen (2016), as características individuais e coletivas da equipe se complementam, e a criação de conhecimento é um fenômeno complexo que inclui interações entre fatores individuais e de equipe.

No entanto as investigações ao nível individual continuam a ser pouco pesquisadas (Volberda *et al.*, 2010). A maioria dos estudos ocorre com análises no âmbito do país, ao nível de grupo intraorganizacional e interorganizacional (Lane, Koka & Pathak, 2006; Volberda *et al.*, 2010). Este foco limitado é surpreendente, uma vez que as observações ao nível individual são argumentos mais adequados para explicar melhor os microfundamentos da mudança a nível organizacional (Gilstrap & Hart, 2012, Tian & Soo, 2014).

Portanto, este estudo centra-se no papel dos indivíduos, no caso os auditores, na aquisição, assimilação, transformação e aplicação de conhecimentos, abordando o que Lane, Koka e Pathak (2006) e Volberda *et al.* (2010) argumentam ser uma necessidade premente para a compreensão da capacidade absorptiva.

3 Metodologia

Diante dos critérios adotados, a abordagem do problema foi quantitativa. A avaliação quantitativa compreende organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos (Martins & Theóphilo, 2007). As características deste estudo, do ponto de vista dos seus objetivos o posiciona como descritivo. Para Vergara (1998) os objetivos da pesquisa descritiva se referem à obtenção de informações sobre um fenômeno ou sobre determinada população e à descrição de suas características. No que tange aos procedimentos técnicos, foi do tipo levantamento, que tem como objetivo contribuir para o conhecimento de uma área particular de interesse através da coleta de dados sobre indivíduos ou sobre o ambiente destes (Trez & Matos, 2006).

Os dados para realizar esta pesquisa foram obtidos com auditores e auditados por meio de questionários de autopreenchimento que levantavam suas percepções acerca da qualidade da auditoria interna. Por sua vez, os auditores responderam ainda a um segundo tema, relativo sua capacidade de absorção de conhecimento. Para tanto se fez uma adaptação do instrumento de Tian e Soo (2014) que se direciona a obter dados ao nível individual.

O instrumento utilizado foi respondido por cinquenta auditores que trabalham nas quatro principais empresas de auditoria do Brasil e por cinquenta e quatro auditados que trabalham nas duas maiores empresas do setor de alimentação localizadas em Itajaí, Santa Catarina. Com os

questionários levantaram-se dados dos respondentes e sobre os aspectos mais relevantes da auditoria.

Sete das afirmativas que se dispuseram para ambos os públicos deviam ser respondidas segundo uma escala ordinal de cinco estágios, que ia desde nunca (1) até sempre (5). Já uma afirmativa, relativa ao clima em que se desenvolvem as auditorias, teve uma escala com as seguintes opções: 1) hostil; 2) defensivo/cauteloso; 3) razoável; 4) cordial; e, 5) aberto/positivo. As questões referidas à capacidade absorviva, respondida apenas pelos auditores, foram vinte e incluíram cinco afirmativas para cada uma das dimensões definidas no modelo de Zahra e George (2002). Isto é, aquisição e assimilação, como parte da capacidade potencial, e transformação e aplicação, como parte da capacidade realizada. Suas respostas deviam ser dadas empregando uma escala Likert de concordância com sete pontos.

Inicialmente os dados coletados nos questionários se transferiram para um arquivo Excel®, onde foram feitos os pré-tratamentos recomendados para avaliar a possível existência de dados omissos e erros de digitação. Somente foram constatados dois dados faltantes no bloco de capacidade absorviva para um mesmo respondente. Esses dados omissos foram preenchidos pela mediana calculada entre todas as respostas dadas às afirmativas correspondentes. A seguir a base de dados foi importada para o *software* Statistica® com o qual se fizeram as análises estatísticas.

O método estatístico empregado para comparar as percepções de auditores e auditados, devido à natureza ordinal das variáveis levantadas e à heterocedasticidade de suas variâncias, foi não paramétrico. Assim sendo, escolheu-se o teste de Mann-Whitney. Por sua parte, as relações entre algumas questões com o clima em que se desenvolvem as auditorias foram mensuradas por meio do coeficiente de correlação de Kendall. Para avaliar se existiam diferenças nas percepções dos auditores em função da empresa para a qual trabalham se usou a Anova não paramétrica de Kruskal-Wallis e caso existisse significância a avaliação em pares se fez pelo teste de Dunn. Para os auditados as comparações das percepções, considerando as empresas, se fizeram pelo teste de Mann-Whitney.

Na análise da capacidade absorviva individual dos auditores em suas quatro dimensões e na escala total, ao considerar que os dados provinham de escalas Likert, se efetuaram os cálculos da assimetria e curtose com a finalidade de avaliar a normalidade da distribuição das variáveis (Hair Jr. *et al.*, 2009). Conforme apontam Finney e DiStefano (2006) se aquelas medidas descritivas tiverem coeficientes em módulo de até 2 para assimetria e até 7 para curtose, as distribuições podem ser consideradas quase normais. Depois de confirmar que nenhum valor ultrapassou tais limites a base final de dados incluiu os cinquenta auditores. Com esses dados foi feita uma análise fatorial exploratória para cada dimensão e desse modo definiram-se as questões com cargas fatoriais maiores do que 0,5. Para aquisição, assimilação e transformação retiveram-se três questões e para aplicação foram quatro, sendo suas pontuações somadas por dimensão e para a escala total. A partir desses somatórios foram feitas análises de variância paramétrica (Anova) uma vez que, segundo Harris (1975), esse método é robusto aos desvios da normalidade e homocedasticidade caso se analise uma única variável dependente. Os preditores categóricos foram as empresas em que os auditores trabalham. Quando houve diferenças nas comparações simultâneas com no mínimo 10% de significância se deu prossecução à análise usando o teste *post hoc* de Tukey para número

desigual.

4 Resultados

Na análise comparativa das percepções entre os auditores e os auditados, conforme se exhibe na Tabela 01, se verificam diferenças significativas a 5% em seis questões e a 10% na restante. Pontuações maiores foram dadas pelos auditados nas questões 5 (Os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos da empresa?), 6 (Os trabalhos de auditoria melhoram os controles internos da empresa?), 8 (As áreas auditadas analisam as causas das deficiências encontradas?), 9 (As recomendações da auditoria contribuem para melhorar o alinhamento entre seu processo e a estratégia da empresa?) e 11 (Os superiores à área auditada demonstram empenho em corrigir as deficiências encontradas e implementar as melhorias sugeridas?).

Questões	Soma dos postos		U	Z ajust.	p
	Auditores	Auditados			
Q5	2130,5	3329,5	855,5	-3,357	0,001
Q6	2311,5	3148,5	1036,5	-2,146	0,032
Q7	2898,0	2562,0	1077,0	1,900	0,057
Q8	2017,5	3442,5	742,5	-4,308	0,000
Q9	2219,5	3240,5	944,5	-2,904	0,004
Q10	2896,0	2564,0	1079,0	2,293	0,022
Q11	1752,0	3708,0	477,0	-6,007	0,000

Tabela 01 - Comparação das percepções de auditores e auditados sobre a auditoria interna.

Nas outras duas questões, a de número 7 (Os trabalhos de auditoria melhoram a gestão de riscos da empresa?) e a 10 (Você ou sua gerência monitoram o cumprimento, pela área auditada, das ações acordadas para melhorias e correções dos processos?), as maiores pontuações foram dadas pelos auditores. Na primeira a diferença é significativa a 10% e para a questão 10 a diferença se constata a 5%.

Quando foram analisadas as possíveis diferenças segundo o gênero do respondente se pode constatar que somente ocorreram, com 5% de significância, como se expõe na Tabela 02, em duas questões. Na de número 10 a maior pontuação foi dada pelos homens e na de número 11 pelas mulheres. Também há diferença, mas a 10%, para a questão 9 com a maior pontuação dada pelas mulheres.

Realização:

Questões	Soma dos postos		U	Z ajust.	p
	Homens	Mulheres			
Q5	3751,0	1709,0	1050,0	-0,604	0,546
Q6	3888,5	1571,5	1075,5	0,419	0,675
Q7	3951,5	1508,5	1012,5	0,904	0,366
Q8	3694,5	1765,5	993,5	-1,069	0,285
Q9	3600,5	1859,5	899,5	-1,815	0,070
Q10	4135,0	1325,0	829,0	2,796	0,005
Q11	3550,5	1909,5	849,5	-2,120	0,034

Tabela 02 - Comparação das percepções sobre a auditoria interna segundo o sexo

Para poder usar a idade do respondente como preditor nas comparações ela foi categorizada do seguinte modo: 1) até 30 anos; 2) de 31 a 35; 3) de 36 a 40; 4) de 41 a 45; e, 5) 46 ou mais anos. De todas as questões analisadas usando a anova de Kruskal-Wallis apenas houve diferenças significativas a 5% para a questão 7, referida aos riscos. Nas comparações em pares se constata que os mais jovens da categoria 1, até 30 anos, assim como os mais velhos da categoria 5, com mais que 50 anos, pontuaram com valores maiores dos que as categorias 2, 3 e 4. Ou seja, eles percebem que trabalhos de auditoria melhoram em grande medida a gestão de riscos da empresa.

Na análise da questão que se refere ao clima existente ao momento da auditoria não há diferenças nas percepções de auditores e auditados. Contudo, quando se avalia a relação dessa questão com as outras sete que tinham mostrado diferenças (Tabela 1) se constata que para os auditados não existe nenhuma correlação significativa. Entretanto, para os auditores houve significância a 5% na correlação entre o clima e quatro das questões, as de número 7, 8, 10 e 11. A relação com a questão 10 é a única negativa, indicando que o clima tende a ser mais hostil (menores pontuações) quando existe maior monitoramento do cumprimento das ações acordadas para melhorar ou corrigir processos (maiores pontuações) e vice-versa.

Por sua parte, as correlações positivas entre o clima com a questão 7, relativa ao melhoramento da gestão de riscos, torna-se importante em face da significância que os riscos tem para os diversos setores das empresas. Do mesmo modo, a associação positiva da análise das causas das deficiências apontadas na auditoria interna e o empenho em corrigi-las, levantadas pelas questões 8 e 11 respectivamente, tem bastante significância uma vez que os auditores percebem o clima melhora na medida que essas ações acontecem e pior quando não a empresa não se atenta para isso.

Quando se utilizou como preditores categóricos a empresa em que os respondentes trabalham foram feitas as comparações com a Anova de Kruskal-Wallis para os auditores, que trabalham em quatro diferentes entidades, e com o teste de Mann-Whitney para os auditados, uma vez que são empregados de duas organizações. Para distinguir as empresas se usou a letra E seguida de um algarismo. Os resultados de ambas as análises feitas é apresentada na Tabela 03.

Respondentes	Q5	Q10
Auditores	E1 > E2	E1 = E2
	E1 > E3	E1 = E3
	E1 > E4	E1 > E4
	E2 = E3	E2 = E3
	E2 = E4	E2 > E4
	E3 = E4	E3 = E4
Auditados	Q6	E1 > E2
	Q7	E1 > E2
	Q11	E1 > E2

Tabela 03 - Comparação das percepções sobre a auditoria interna segundo a empresa.

Para os auditores somente duas questões, a de número 5 e 10, mostraram diferenças significativas nas comparações simultâneas. Ao realizar as comparações pareadas com o teste de Dunn apenas E1 teve pontuação estatisticamente maior do que as outras três empresas. Isto indica que os auditores que trabalham na empresa 1 percebem com maior evidência que os trabalhos de auditoria melhoram o desempenho dos processos. Já na questão 10, novamente a E1 tem pontuação maior, mas neste caso só em relação a E4. Igualmente essa empresa 4 também recebeu uma pontuação menor da que deram os auditores da E2. Para essa questão se constatou que a E4 teve uma menor percepção respeito do cumprimento das ações visando melhorar ou corrigir os processos.

A respeito dos auditados a melhoria dos controles internos e da gestão de riscos, bem como do o empenho em corrigir as deficiências apontadas para a empresa pela auditoria interna foram as três questões mais bem avaliados pelos respondentes da E1. Isto é, receberam dos colaboradores daquela empresa pontuações estatisticamente maiores do que as dadas pelos colaboradores da E2.

Para poder analisar a capacidade absorptiva usando a Anova paramétrica se avaliaram inicialmente as medidas descritivas de todos os itens. O resultado de tal procedimento se exhibe na Tabela 04, onde se pode verificar que todos eles tiveram seus valores de assimetria e de curtose dentro dos valores sugeridos por Finney e DiStefano (2006), isto é, entre -2 e 2 e entre -7 e 7, respectivamente. Nessa condição as distribuições consideram-se quase normais.

Dimensões	Média	Desv.Pad.	Assimetria	Curtose	Dimensões	Média	Desv.Pad.	Assimetria	Curtose
Aq1	5,960	0,669	0,045	-0,669	Tr1	5,760	0,797	-1,802	4,693
Aq2	4,920	1,275	-0,583	-1,424	Tr2	5,540	1,216	-0,594	-0,231
Aq3	5,740	1,139	-1,013	0,634	Tr3	6,020	1,169	-1,397	1,440
Aq4	5,900	0,931	-1,058	1,970	Tr4	5,820	1,240	-0,847	-0,312
Aq5	5,980	1,186	-1,335	1,142	Tr5	5,280	1,196	-0,497	-1,011
As1	4,840	1,218	-0,175	-1,001	Ap1	5,160	1,167	-0,886	-0,305
As2	5,680	1,019	-1,598	2,080	Ap2	5,200	1,229	-0,880	-0,891
As3	5,240	1,422	-0,621	-1,004	Ap3	5,340	1,437	-1,104	-0,112
As4	5,700	0,931	-1,247	0,940	Ap4	5,200	1,578	-1,156	-0,017
As5	5,640	1,120	-1,499	1,496	Ap5	6,060	1,058	-1,094	0,501

Tabela 04. Medidas descritivas dos itens que mensuram a capacidade absorptiva

Confirmada tal condição se realizou uma análise fatorial exploratória para definir as questões que mais se correlacionavam com o fator principal calculado para cada dimensão, tomando como limite mínimo uma variância extraída de 50% e uma carga fatorial ou correlação maior que 0,5. Seguidamente procedeu-se a computar os somatórios por dimensão e o somatório total da capacidade absorptiva para dispor deles como variáveis dependentes, sendo as empresas em que trabalham os auditores o preditor categórico. Os resultados obtidos indicaram diferenças significativas a 5% para a dimensão aquisição ($p=0,022$) e a 10% para a somatória total ($p=0,068$). Feitas as comparações pareadas usando o teste de Tukey para número desigual de repetições pode-se confirmar que a E4 teve uma pontuação média maior do que a E1 ($p=0,044$) na dimensão aquisição e que essa mesma condição, pontuação média de E4 maior do que E1, também se observa para a somatória total ($p=0,097$).

Cabe salientar que nenhum dos auditores que foram incluídos neste levantamento declarou estar participando de algum grupo de estudos para a certificação CIA – *Certified Internal Auditor*. Desse modo, o resultado obtido mostra que pelo menos uma das quatro maiores empresas de auditoria, a E4, se destaca por seus auditores terem melhor pontuado a aquisição de conhecimentos e ainda a capacidade absorptiva de maneira geral, embora com menos significância.

5 Considerações Finais

Ao avaliar as percepções de auditores e auditados, usando o artifício de transformar a escala ordinal semântica usada no questionário numa escala ordinal numérica, pode-se comprovar que elas se manifestam para todos os casos com um valor maior do que o ponto médio, no caso “às vezes”. Isto é, os respondentes em todas as questões analisadas nesta pesquisa se posicionam indicando que a auditoria interna melhora o desempenho dos processos, os controles internos, a gestão de riscos e o alinhamento entre processo e estratégia, bem como assinalando que os setores auditados analisam as causas das deficiências, monitoram o cumprimento das ações acordadas e demonstram empenho em corrigir as deficiências.

De qualquer modo essas percepções têm certo grau de diferenciação entre aqueles

públicos, pois das sete questões trabalhadas em cinco delas os auditados pontuam de modo mais elevado e em duas foram os auditores que se destacam. Também se constatou certa influência do gênero e da idade. E com relação a esta, cabe salientar que foram os mais jovens os que pontuaram de forma mais elevada a importância da auditoria no tema da gestão de risco do negócio, que vem de encontro ao que atualmente se aponta como um dos novos paradigmas da auditoria (Castanheira, 2007).

As diferenças encontradas no estudo no tocante à relação entre o clima que se manifesta durante a auditoria segundo o respondente seja auditado ou auditor pode ser associada como apontaram Camargo et al. (2010) às experiências de contato dos últimos. Pois foram nas respostas dos auditores que se encontraram correlações entre as pontuações dadas às questões.

Por outra parte e considerando o processo de internacionalização havido nas ciências contábeis torna-se importante avaliar como os auditores estão se adequando à nova realidade profissional. Como Lélis e Pinheiro (2012) apontaram a preparação do auditor é relevante e vinculada à qualidade das recomendações e orientações para o risco e levando em conta que nenhum dos auditores respondentes marcou a alternativa de participar de algum grupo de estudos para a certificação de auditoria interna as respostas por eles fornecidas ao tema da capacidade absorptiva mensurada individualmente adquire transcendência. Neste aspecto pode-se ressaltar que apenas uma das quatro empresas nas que os auditores trabalham se diferenciou na dimensão de aquisição de conhecimento e, em menor medida, na pontuação global.

Este trabalho inicial tem a limitação de uma base de dados pequena, entretanto com métodos estatísticos originalmente desenhados para trabalhar com amostras pequenas permitiu ter as primeiras informações sobre o tema abordado. Cabe então recomendar a obtenção de novos dados incluindo um número maior de respondentes e de empresas.

Referências

- American Institute of Certified Public Accountants. (1972) *AU Section 110: responsibilities and functions of the independent auditor*. New York.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009) Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Arena, M., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2006). Internal audit in Italian organizations - A multiple case study. *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 275-292.
- Barros, J. S. (2007). *Auditoria interna no contexto da governança corporativa: estudo nas empresas listadas nos Mercados Diferenciados da Bovespa*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - Universidade Federal do Ceará, CE, Brasil.
- Breznik, L. D. & Hisrich, R. (2014). Dynamic capabilities vs. innovation capability: are they related? *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 21, 368-384.
- Brown, S. L. & Eisenhardt, K. M. (1997). The art of continuous change: linking complexity theory and time-paced evolution in relentlessly shifting organizations. *Administrative Science Quarterly*, 42(1), 1-34, 1997.
- Camargo, R. C. et al. (2013). A percepção dos auditados em relação às competências

comportamentais dos auditores independentes: um estudo empírico na região da Grande Florianópolis/SC. *Revista Contabilidade e Organizações*, 18, 37-47.

Castanheira, N. (2007). *Auditoria interna baseada no risco*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria - Escola de Economia e Gestão - Universidade do Minho, Portugal.

Chiva, R. & Allegre, J. (2005). Organizational learning and organizational knowledge: the integration of two approaches. *Management Learning*, 36(1), 49-68.

Cohen, W. M. & Levinthal D. A. (1990). Absorptive capacity: a new perspective on learning and innovation. *Administrative Science Quarterly*, 128-152.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº. 781/1995. Aprova NBC PI 01 – Normas Profissionais o Auditor Interno. Recuperado em http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000781.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº. 986/2003. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. (A Resolução CFC nº 1.329/11 alterou a sigla e a numeração desta Norma de NBC T 12 para NBC TI 01). Recuperado em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res986.htm>.

Deloitte. (2007). *Auditoria interna no Brasil*. São Paulo: Deloitte Touche Tohmatsu.

Easterby-Smith, M. (1997). Disciplines of organizational learning: contributions and critiques. *Human relations*, 50(9), 1085-1113.

Elliott, M., Dawson, R. & Edwards, J. (2007). An improved process model for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 552-565.

Finney, S. J. & Distefano, C. (2006). Non-normal and categorical data in structural equation modeling. In: Hancock, G. R. & Mueleer, R. O. *Structural equation modeling: a second course*. Charlotte, NC: Information Age Publ.

Fuchs, J. P. S., Rossetto, C. R., & Carvalho, C. E. (2016). A influência da capacidade absorptiva realizada no desempenho da PME vitivinícola. *Revista Desenvolvimento em Questão*, 14(37), 144-167.

Gilstrap, J. B. & Hart, T. A. (2012). How employee behaviors contribute to firms' absorptive capacities. *Academy of Management Annual Meeting Proceedings*, 1, 2012.

Gramling, A. A.; et al. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

Hair Jr., et al. (2009). *Análise multivariada de dados*. (5. ed.) Porto Alegre: Bookman.

Harris, R. J. *A primer of multivariate statistics*. New York: Academic Press, 1975.

Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 2(8), 835-844.

Helfat, C. E. et al. (2007). *Dynamic capabilities: understanding strategic change in organizations*. London: Blackwell.

Imoniana, J. O., Matheus, C. P. & Perera, L. C. J. (2014). Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. *Revista Universo Contábil*, 10(3), 65-93.

Instituto Brasileiro De Governança Corporativa. (2009). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. (4. ed.) Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. São Paulo.

Jones, O. (2006). Developing absorptive capacity in mature organizations: the change

agent's role. *Management Learning*, 37(3), 355-376.

Krell, E. (2005). Is Sarbanes-Oxley compromising internal audit? *Business Finance*. Capturado em: <http://businessfinancemag.com/article/sarbanes-oxley-compromisinginternal-audit-0801>.

Lane, P. J., Koka, B. R. & Pathak, S. (2006). The reification of absorptive capacity: a critical review and rejuvenation of the construct. *Academy of Management Review*, 31(4), 833-863.

Lelis, D. L. M. & Pinheiro, L. E. T. (2012). Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. *Revista Contabilidade e Finanças*, 23(60), 212-222.

Lowik, S., J., & Groen, A. (2016). The team absorptive capacity triad: a configurational study of individual, enabling, and motivating factors. *Journal of Knowledge Management*, 10(5), 1083-1103

Martins, G. A. & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.

Pereira, A. C. & Nascimento, W. S. (2005). Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no Estado de São Paulo. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 7(19), 46-56.

Roth, J. (2002). *Adding value: seven roads to success*. Altamonte Springs: the Institute of Internal Auditors research foundation.

Sarens, G. & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: an analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-41.

Teece, D., Pisano, G. & Schuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.

The Institute of Internal Auditors (EUA). (2010). *International professional practices framework*. Capturado em <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance>

Tian, A. W. & Soo, C. (2014). Absorptive capacity and creative performance at the individual level. In: ANZAM. Capturado em http://www.anzam.org/wp-content/uploads/pdf-manager/1723_ANZAM-2014-379.PDF

Todorova, G. & Durisin, B. (2007). Absorptive capacity: valuing a reconceptualization. *Academy of Management Review*, 32(3), 774-786.

Trez, G. & Matos, C. A. de. (2006). A influência da ordem das questões nos resultados de pesquisas *surveys*. In: XXX Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Salvador: *Anais...* ENANPAD, 2006.

Van Den Bosch, F., Volberda, H. W. & De Boer, M. (1999). Coevolution of firm absorptive capacity and knowledge environment: Organizational forms and combinative capabilities. *Organization Science*, 10(5), 551-568.

Versiani, A. F., et al. (2010). L.O. Mensuração da capacidade absorptiva: Até que ponto a literatura avançou? In: XXXIV Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Rio de Janeiro: *Anais...* ENANPAD.

Vergara, S. C. (1998). *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. São Paulo:

Atlas.

Volberda, H. W., Foss, N. J. & Lyles, M. A. (2010). Absorbing the concept of absorptive capacity: how to realize its potential in the organization field. *Organization Science*, 21(4), 931-951.

Wang, C. L. & Ahmed, P. K. (2007). Dynamic capabilities: A review and research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 9(1), 31-51.

Zahra, S. A. & George, G. (2002). Absorptive capacity: a review, reconceptualization, and extension. *Academy of Management Review*, 27(2), 185-203.

Zollo, M. & Winter, S. G. (2002). Deliberate learning and the evolution of dynamic capabilities. *Organization Science*, 13(3), 339-351.

Realização:

