

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

A percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe na qualidade dos serviços de auditoria interna

Internal audit leaders' perception of the influence of staff turnover on the quality of internal audit services

Recebimento: 12/5/2022 - Aceite: 29/8/2022 - Publicação: 01/10/2022

Processo de Avaliação: Double Blind Review

John Eiji Senaha

Mestre em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças pela PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo), Brasil

john.senaha@pucsp.br

<http://0000-0002-2693-4528>

Napoleão Verardi Galegale

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP (Universidade de São Paulo), Brasil

Professor da PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo), Brasil

Professor do – CEETEPS (Centro Estadual de Educação Tecnológica Paula Souza), Brasil

ngalegale@pucsp.br

<https://orcid.org/0000-0003-2228-9151>

Fernando de Almeida Santos

Pesquisador do NUPA – Centro Universitário ENIAC

Doutor em Ciências Sociais pela PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo), Brasil

Professor da PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo), Brasil

almeidasantos@pucsp.br

<https://orcid.org/0000-0002-1716-2802>

Washington Lopes da Silva

Pós-Doutor em Ciências Sociais Aplicadas pela USP (Universidade de São Paulo), Brasil

washington.lopes2@usp.br

<http://orcid.org/0000-0003-0657-9626>

RESUMO

A rotatividade do auditor independente/externo foi alvo de pesquisas e debatido entre pesquisadores, reguladores e empresas de auditoria, existindo uma norma em vigor, a Instrução CVM nº 611. Este artigo procura contribuir com o tema de rotatividade da equipe de auditoria interna, uma vez que há uma lacuna a este respeito, apontando vantagens e desvantagens desta prática. O artigo tem como objetivo analisar a percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe na qualidade dos serviços de auditoria interna. Para alcançar esse objetivo, foi realizado um estudo qualitativo por meio de um questionário online

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

disponibilizado para os líderes de auditoria interna. Foram obtidas 114 respostas válidas. Os resultados da pesquisa indicam que, na percepção dos líderes de auditoria interna, a rotatividade da equipe influencia negativamente no valor/qualidade da auditoria interna e, conseqüentemente, no valor agregado desta para a organização e, portanto, deve ser evitada. A pesquisa demonstrou que, considerando-se o fator rotatividade do auditor interno, apenas 47% dos respondentes concordam que o valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa, enquanto, sem o fator rotatividade, este percentual sobe para 87%. O artigo apresenta contribuições significativas a serem levadas em consideração no estabelecimento de estratégias pela alta administração (conselho de administração, comitê de auditoria ou presidência) ou acadêmicos.

Palavras-chave: Auditoria interna; Governança Corporativa; Rotatividade

ABSTRACT

The rotation of the independent/external auditor was the subject of research and debated among researchers, regulators and audit companies, with a current regulation, CVM Instruction No. 611. This article seeks to contribute to the theme of rotation of the internal audit team, a since there is a gap in this regard, pointing out advantages and disadvantages of this practice. The article aims to analyze the perception of internal audit leaders about the influence of staff turnover on the quality of internal audit services. To achieve this objective, a qualitative study was carried out through an online questionnaire made available to internal audit leaders. 114 valid responses were obtained. The survey results indicate that, in the perception of internal audit leaders, staff turnover negatively influences the value/quality of internal audit and, consequently, its added value to the organization and, therefore, should be avoided. The survey showed that, considering the turnover factor of the internal auditor, only 47% of respondents agree that the value/quality of the internal audit has a positive influence on the company's value, while, without the turnover factor, this percentage rises to 87%. The article presents significant contributions to be taken into consideration when establishing strategies by senior management (board of directors, audit committee or presidency) or academics.

Keywords: Internal Audit; Corporate Governance; job rotation.

1. INTRODUÇÃO

Os escândalos envolvendo as grandes empresas norte-americanas como a Enron Corporation e Worldcom em 2001 podem ser compreendidas como um divisor de águas para a implementação de ações relacionadas a governança corporativa. Dentro do contexto, leis e regulamentações foram criadas quanto a atividade e o profissional de auditoria, contudo para o auditor interno ou área de auditoria interna ainda carece de normatizações e a qualidade da auditoria interna pode ficar comprometida. Um item que difere na regulamentação do auditor interno e do auditor externo é a rotação do auditor.

Com base na Instrução CVM nº 611 de 2019, requerendo a rotatividade de auditoria independente/externo, é razoável avaliar esta rotatividade para a equipe de auditoria interna, uma vez que não há nada normatizado ou sugerido por algum órgão competente sobre a auditoria interna. É nesse contexto que se pergunta: Pela percepção dos líderes de auditoria interna, a rotatividade da equipe de auditoria interna impacta na manutenção da qualidade da auditoria interna?

Este artigo tem como objetivo analisar a percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe de auditoria interna na qualidade dos serviços de auditoria interna. A rotatividade de pessoas dentro da área de auditoria interna pode trazer benefícios à auditoria interna com uma visão e abordagem diferenciada, mas também pode trazer prejuízos com a perda de um especialista no assunto.

Adicionalmente, verifica-se como objetivos específicos avaliar o relacionamento dos fatores envolvidos na influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços de auditoria interna. Posteriormente a avaliação do relacionameto entre os fatores envolvidos, quais fatores que levaram positivamente e negativamente a percepção dos líderes de auditoria interna na qualidade da auditoria interna.

Uma importante contribuição teórica deste estudo é o desenvolvimento de um modelo de aceitação da rotatividade da equipe de auditoria interna para casos/atividades específicas. A partir deste modelo, novas estratégias podem ser levadas em consideração pela alta administração (conselho de administração, comitê de auditoria ou presidência).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Segue, de forma não exaustiva, a origem da auditoria, diferenças entre auditoria interna e externa e a sua importância, e os conceitos de cada fator (valor à organização, valor/qualidade da auditoria interna, competência do auditor interno, independência da auditoria interna e rotatividade da auditoria interna) que influenciam na qualidade da auditoria interna com abordagens teóricas, que fundamentam as análises e de acordo com as principais obras de referência.

2.1. Origem, definição e auditoria no Brasil

A auditoria, como é conhecida atualmente, foi criada no século XIX no Reino Unido. Segundo Santi (1988) o berço da auditoria moderna foi a Inglaterra, que a exportou para outros países, inclusive para o Brasil. Há diversos autores com as suas definições de auditoria, origem e funções, e todos levam a praticamente o mesmo sentido de concluir sobre a veracidade das informações.

O Decreto nº 20.158/1931 regulamentou o ensino conhecido como comercial a época, que incluía o curso de contabilidade e a profissão de contador que incluía algumas funções de auditor. Já Decreto-Lei nº 7.988/1945 criou o curso de ensino superior de Ciências Contábeis e Atuariais.

Apenas com a evolução do mercado de capitais, que se deu com a criação da Lei nº 4.728/1965 que disciplinava o mercado de capitais, que a auditoria apareceu como exigência regulatória a realização de auditoria por um auditor independente. Neste contexto, Franco e Marra (2001) diz que com a Lei nº. 4.728, a profissão de Auditor Independente se firmou de forma permanente. Com esta Lei, o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) criou a primeira associação de classe formal organizado por auditores. Já na década de 70, em 13 de dezembro de 1971, duas associações de classe o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI) se uniram e criaram o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), reconhecido atualmente como a principal associação de classe de auditores independentes.

Além da Lei nº. 4.728/1965, em 1972, na década de 70 houve publicações relacionadas a auditoria de órgãos reguladores, houve criações das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil (BACEN) através da Resolução nº 220 e Circular nº 179, além da Resolução

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

nº 317 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) regulamentando o registro do auditor. E em 1976 houve a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e da Lei das Sociedades Anônimas (Lei das SA) exigindo a atuação dos auditores independentes.

Em 1996, o BACEN e a CVM criaram a Resolução nº 2.267 e a Instrução nº 247 respectivamente estabelecendo a obrigatoriedade de auditoria independente para Instituições financeiras e demais entidades reguladas pelo BACEN, e para entidades de Companhias Abertas, integrantes do sistema de mercado de capitais. Especificamente para a auditoria interna, apenas há algumas requisições específicas sobre a atuação da auditoria interna nas empresas citadas anteriormente.

Há dois tipos de auditorias, a interna e a externa. É compreensível que a função de examinar, verificar informações e apontar erros ou falhas não está errada e há similaridades entre a auditoria interna e a externa, todavia com focos diferentes. No quadro 1, é apresentado um comparativo entre a auditoria externa e a auditoria interna, de acordo com Crepaldi (2011, p.40):

Tabela 1. Características que distinguem as auditorias

ELEMENTOS	AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
Sujeito	Profissional independente	Auditor Interno funcionário da empresa
Ação e Objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório Principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiências administrativas
Grau de Independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, cível e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante o período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2011, p.40)

Na Tabela 1, apesar de haver uma comparação entre o auditor interno (funcionário da empresa) e o auditor externo (profissional independente), os dois tipos são e possuem independência e objetividade na sua atuação como auditor, contudo um sendo profissional da própria empresa e o outro sendo de uma empresa terceira contratada.

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

2.2. Valor à organização

International Professional Practices Framework (IPPF) esclarece que a auditoria interna tem como missão aumentar e proteger valor à organização fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e percepção (*insights*) baseadas em risco.

Pinheiro (2005) assegura que a auditoria interna tem como papel essencial de apoiar a alta administração e gestores operacionais, a identificar os riscos potenciais das atividades/processos e ajudar a elaborar planos de ações corretivas, criando valor cliente e valor acionista. Quando a alta administração e gestores veem que os planos de ação para mitigar os riscos potenciais foram implementados com a ajuda da auditoria interna, a percepção de valor agregado é mais evidente.

O fator que a auditoria interna agrega valor à organização, corroborada pela revisão literária exposta nos parágrafos anteriores, é válida e adicionalmente no artigo de Mascarenhas (2010) com o tema “Auditoria Interna e a criação de valor” é concluída que a auditoria interna contribui para a criação de valor à organização.

2.3. Valor / Qualidade da auditoria interna

Os valores / qualidades da auditoria interna e como esses valores / qualidades influenciam na organização e o quanto isto está correlacionado.

É possível subdividir em dois grandes blocos os fatores que influenciam na qualidade da auditoria: independência do auditor interno e competência do auditor interno. Para corroborar esta afirmação, como foi citado no tema e contexto desta pesquisa, Arruñada (2000) e Barbadillo et al (2004) afirmam que a qualidade da auditoria depende da competência técnica e da independência do auditor.

Pott, Mock e Watrin (2008) corroboram com o mesmo entendimento no parágrafo anterior onde o valor de uma auditoria depende da capacidade do auditor de encontrar erros ou desvios (competência), e resistir às pressões da organização quando se descobre erros ou fraudes (independência). Outros autores como Horita Ito, Mendes & Niyama (2008), Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar, Fuentes-Barberá e García-Benau (2004) também possuem o mesmo entendimento.

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

Não há autores que discordam que esses dois fatores competência e independência influenciam na qualidade da auditoria interna. Nos itens a seguir, serão demonstrados os fatores que influenciam cada um dos dois fatores independência e competência do auditor interno.

2.4. Competência do auditor interno

Fatores que influenciam a competência do auditor interno da organização e o quanto isto está correlacionado e como influencia à qualidade da auditoria interna. A competência do auditor interno pode-se separar em dois grandes grupos, o conhecimento técnico, que é o conhecimento específico sobre o trabalho/atividade e o conhecimento da organização, que o conhecimento sobre o processo, fluxos e as pessoas que os executam.

A competência do auditor interno é um fator importante quando se trata da qualidade da auditoria interna e agregar valor à organização, pois sem a competência de um auditor interno, seja de um conhecimento técnico, conhecimento da organização ou comportamental, seria complexo detalhar a qualidade do resultado do trabalho de auditoria interna. Para Abdolmohammadi e Burnaby (2007) entendem que as competências técnicas e as competências comportamentais são as competências necessárias para um auditor.

2.5. Independência da auditoria interna

Fatores que influenciam a independência do auditor interno da organização e o quanto isto está correlacionado com influência à qualidade da auditoria interna.

Fazer avaliações de forma objetiva e imparcial, é necessário a independência da auditoria interna, contudo há fatores que influenciam na independência e é possível subdividir em três grandes grupos esses fatores: ceticismo, a subordinação/reporte a alta administração e proximidade no relacionamento pessoal com o auditado.

O fator ceticismo, que influencia na independência do auditor interno e consequentemente na qualidade dos trabalhos de auditoria interna, segundo a NBC TA 200 (2016) enaltece que o ceticismo profissional é o comportamento questionador e atento a condições que podem indicar possíveis desvios devido a erros ou fraudes e uma avaliação criteriosa sobre as evidências de auditoria. A mesma norma comenta que o auditor deve apresentar um alto nível cético para que a auditoria, durante a execução dos trabalhos, seja de qualidade. Não apenas o CFC expõe sobre

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

o ceticismo profissional, mas também o IFAC ISA 200 (2009) que corrobora a mesma afirmação e que o auditor deve ter uma atitude de ceticismo profissional e ser objetivo, sendo independente.

Já o fator subordinação/reporte a alta administração, que influencia na independência do auditor interno e conseqüentemente na qualidade dos trabalhos de auditoria interna, a área de auditoria interna deve se reportar funcionalmente a mais alta cúpula da administração da empresa, seja o conselho de administração ou comitê de auditoria, caso não havendo ao presidente da empresa. O IIA Brasil (2018) orienta que a área de auditoria interna deve se reportar, funcionalmente, ao conselho ou ao comitê de auditoria e administrativamente a gerência.

Já o fator proximidade no relacionamento pessoal com o auditado, que influencia na independência do auditor interno e conseqüentemente na qualidade dos trabalhos de auditoria interna, o auditor interno deve se relacionar com o auditado para entender o processo, os controles e principalmente as exceções e os problemas já conhecidos, isto facilita no andamento dos trabalhos de auditoria. Para Attie (1987) é primordial um bom relacionamento entre auditor interno e auditado para a continuidade de trabalhos futuros.

Lys e Watts (1994) entendem que a qualidade dos trabalhos de auditoria é refletida por conta da redução da independência profissional causada pelo relacionamento auditor-cliente de longo prazo. Nagy (2005), também, tem o mesmo entendimento que a independência profissional pode ser comprometida quando uma relação entre auditores e clientes perdura por muito tempo.

2.6. Rotatividade da equipe de auditoria interna

Os fatores que influenciam a rotatividade do auditor interno da organização e o quanto isto está correlacionado com influência à qualidade da auditoria interna.

O IBRACON (2014) considera que o rodízio dos auditores fortifica a independência e eleva o ceticismo profissional do auditor, inibe um relacionamento próximo entre o auditor e o auditado e coíbe a dependência econômica das firmas de auditoria em relação às empresas. Em contrapartida, o mesmo IBRACON (2011) afirma que quanto maior o conhecimento que o auditor tem sobre a empresa auditada, mais eficaz será o resultado da auditoria e os riscos inerentes tendem a ser menor, o que seria desprezado no rodízio de empresas de auditoria. Assim, ao mesmo tempo que o rodízio é apropriado devido a independência, perde-se em qualidade pois o conhecimento se perde.

3. METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa de natureza qualitativa de nível exploratório. Para tanto, optou-se por utilizar um modelo de avaliação simplificado para analisar as correlações entre os fatores envolvidos, em substituição à utilização de equações estruturais, até a obtenção dos primeiros resultados, os quais possibilitarão futuro aprofundamento da pesquisa, com modelos estatísticos mais completos, sofisticados e precisos.

Tabela 2. Constructos, Assertivas e Referências da Pesquisa

Constructos	Assertivas de Avaliação	Referências
Valor/qualidade da auditoria interna e valor da empresa	(A1) O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	(Pinheiro, 2005); (Morais, 2007); (Mascarenhas, 2010); (IPPF - <i>International Professional Practices Framework</i>)
Valor/qualidade da auditoria interna e valor da empresa	(A2) A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna	(Pott, Mock e Watrin, 2008) Trotman e Duncan (2017)
Conhecimento técnico do auditor interno e competência do auditor interno	(A3) O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno	(IFAC, 2008); (CFC, 2009)
Independência do auditor interno e valor/qualidade da auditoria	(A4) A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria	(Mendes De Luca, M. M., Et Al., 2010)
Proximidade do relacionamento pessoal e independência do auditor interno	(A5) O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno	(Nagy, 2005); (Lys e Watts, 1994)
Reporte a alta administração e independência do auditor interno.	(A6) A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno (entende-se como alta cúpula presidência, conselho de administração ou comitê de auditoria).	(Do Nascimento, A., 2009); (Mendes De Luca, M. M., Et Al., 2010)
Ceticismo do auditor interno e independência do auditor interno	(A7) O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno	(IFAC, 2012); (NBC PA 290)
Rotatividade do auditor interno e conhecimento técnico do auditor interno	(A8) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	(Saravani and Abbasi, 2013)
Rotatividade do auditor interno e relacionamento com os colaboradores da empresa	(A9) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	(Veloza et al apud Daniels e Booker, 2013); (Ibracon, 2014)
Rotatividade do auditor interno e reporte à alta administração	(A10) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	(Mendonça, 2005)
Rotatividade do auditor interno e ceticismo	(A11) A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	(Carey & Simnett, 2006); (Ibracon, 2014)

Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 1 apresenta o *framework* com os constructos e respectivas assertivas.

O modelo em questão foi baseado na construção de um framework contemplando os principais fatores e constructos envolvidos na avaliação da influência da rotatividade do auditor interno na qualidade dos resultados dos serviços da auditoria interna. A tabela 2 apresenta a visão geral dos constructos, assertivas de validação e respectivas referências consideradas.

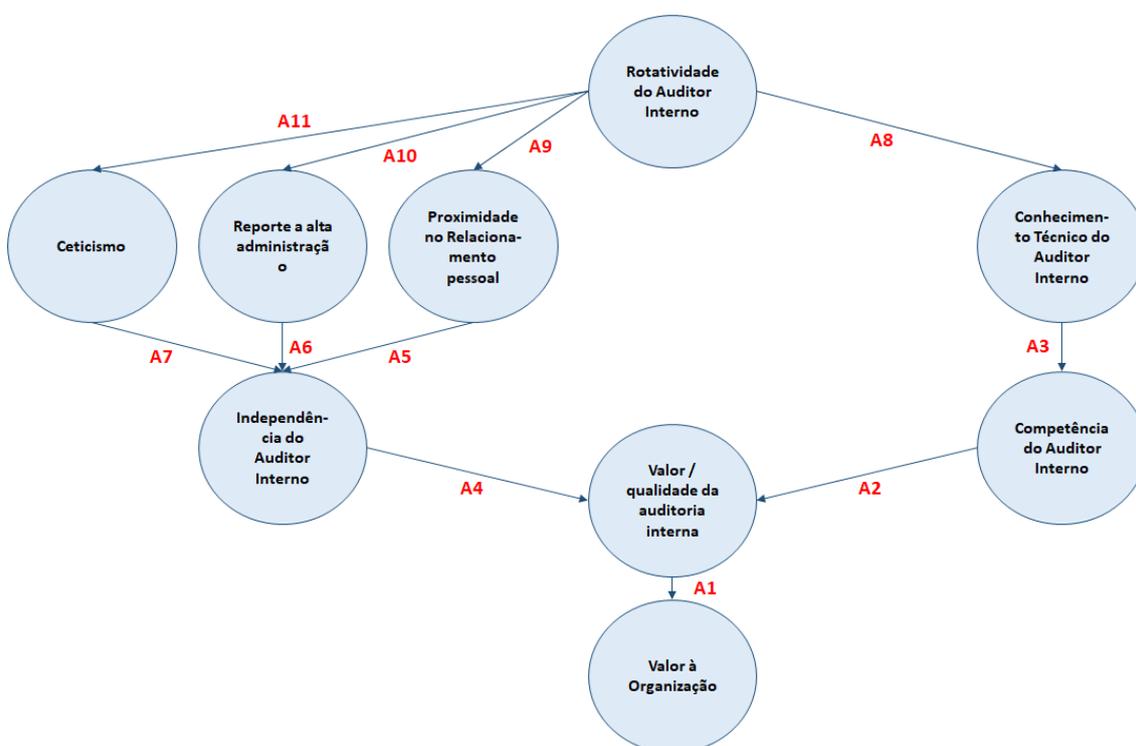


Figura 1. Constructos e Assertivas

Fonte: Dados da pesquisa

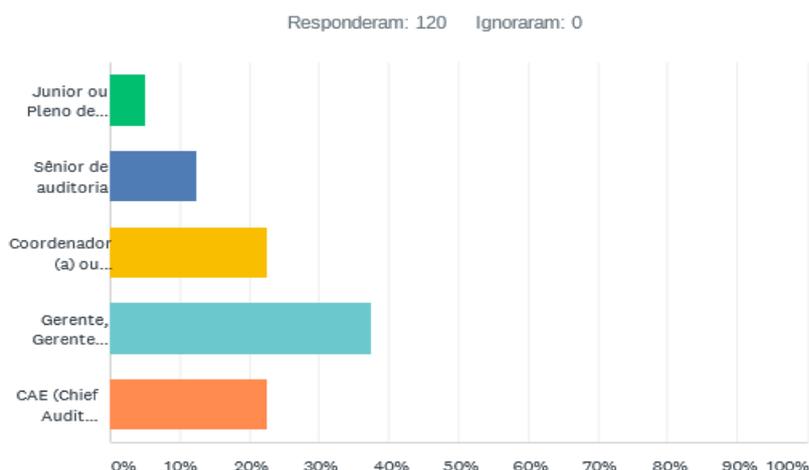
A validação e mensuração dos resultados das assertivas de avaliação dos constructos foi realizada por meio do método indutivo, com base em uma survey sobre a percepção dos líderes de auditoria interna a respeito de tais assertivas. O questionário foi estruturado com base na escala Likert de 5 pontos: (1) discordo totalmente, (2) discordo parcialmente, (3) indiferente, (4) concordo parcialmente e (5) concordo totalmente (Silveira, et al, 2010). O grau de concordância foi obtido somando-se os respectivos percentuais de concordância dos pontos (4) e (5).

O grau de concordância de uma assertiva dentro do *framework*, foi calculado de forma simples, sem levar em consideração pesos ou frequência de cada intervalo. Desta forma, uma assertiva: (i) que sofre influência de apenas uma outra assertiva, foi obtido pela multiplicação do grau de concordância da assertiva influenciadora pelo grau de concordância da assertiva

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

considerada; e (ii) que sofre influência de mais de uma assertiva, foi obtido pela multiplicação da média aritmética dos graus de concordância das assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada.

O período de coleta de dados foi de 18 de março a 02 de Junho de 2021, totalizando 120 respostas, das quais foram consideradas 114 válidas para a análise, pois 6 respostas tiveram origens de profissionais com o cargos de auditor inteno júnior ou pleno, ou seja, fora da premissa considerada para líder de auditoria interna, figura 2.



OPÇÕES DE RESPOSTA	RESPOSTAS	Quantidade
Junior ou Pleno de auditoria	5.00%	6
Sênior de auditoria	12.50%	15
Coordenador (a) ou especialista	22.50%	27
Gerente, Gerente Executivo ou Superintendente	37.50%	45
CAE (Chief Audit Executive) ou equivalente	22.50%	27
TOTAL		120

Figura 2. Respondentes da pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Tabela 3 apresenta o grau de concordância de uma assertiva individualmente considerada (GCI), obtido somando-se os respectivos percentuais de concordância dos pontos (4) concordo parcialmente e (5) concordo totalmente.

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

Tabela 3. Grau de Concordância Individual (GCI) das Assertivas

Cód	Assertiva	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo, nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	GCI
A1	O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	0%	0%	2%	18%	80%	98%
A2	A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna	0%	0%	0%	12%	88%	100%
A3	O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno	0%	0%	0%	15%	85%	100%
A4	A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria	0%	0%	1%	6%	93%	99%
A5	O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno	5%	17%	22%	36%	20%	56%
A6	A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno.	2%	2%	2%	13%	81%	94%
A7	O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno	3%	4%	8%	25%	60%	85%
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	11%	13%	15%	36%	25%	61%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	11%	21%	28%	29%	11%	40%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	11%	22%	27%	29%	11%	40%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	7%	17%	24%	39%	13%	52%

Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 3 apresenta o *Framework* dos constructos com o grau de concordância individual (GCI) das respectivas assertivas

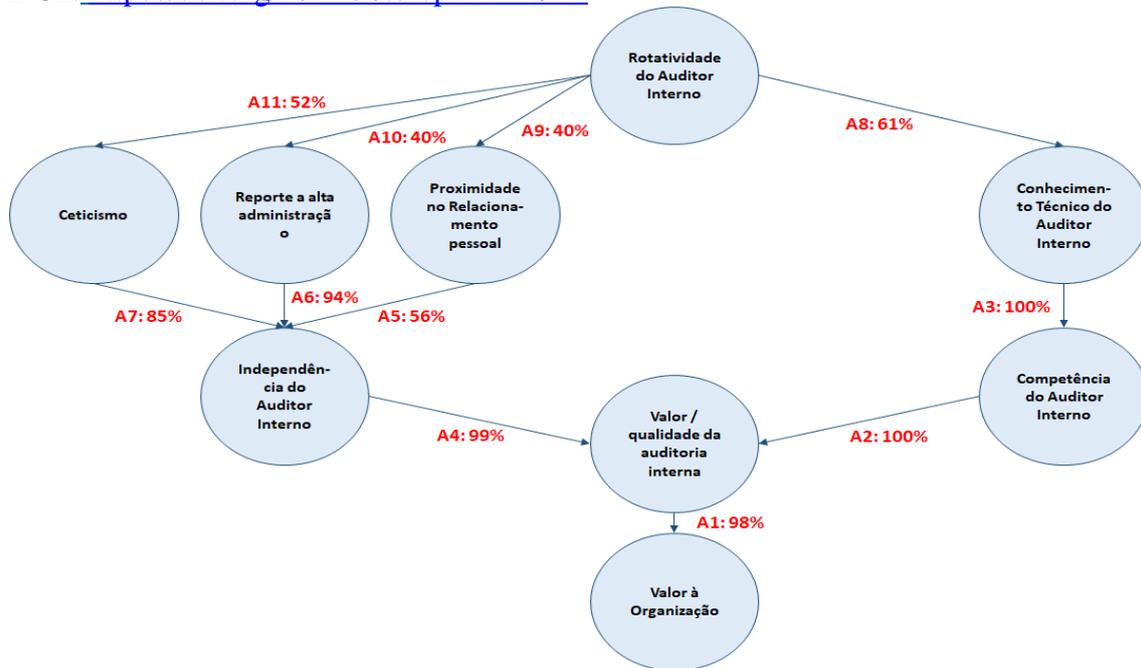


Figura 3. Framework com o Grau de Concordância Individual (GCI) das Assertivas
Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 apresenta o GCC das assertivas sem as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno.

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

Tabela 4. Grau de Concordância das Assertivas Consideradas em Conjunto (GCC) sem a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno

Cód	Assertiva Considerada	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	(MI) Média das Influências	GCC
A1	O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	98%	(b) 100%		(a) 77%								$((A2+A4)/2)$ 88%	$(A1*MI)$ 87%
A2	A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna		100%	100%										$(A3*A7)$ 100% (b)
A3	O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno			100%										100%
A4	A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna				99%	56%	94%	85%					$((A5+A6+A7)/3)$ 78%	$(A2*MI)$ 77% (a)
A5	O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno					56%								56%
A6	A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno.						94%							94%
A7	O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno							85%						85%

Fonte: Dados da pesquisa

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

A Figura 4 apresenta o *Framework* com o GCC das assertivas sem a influência das assertivas dos constructos da Rotatividade do Auditor Interno

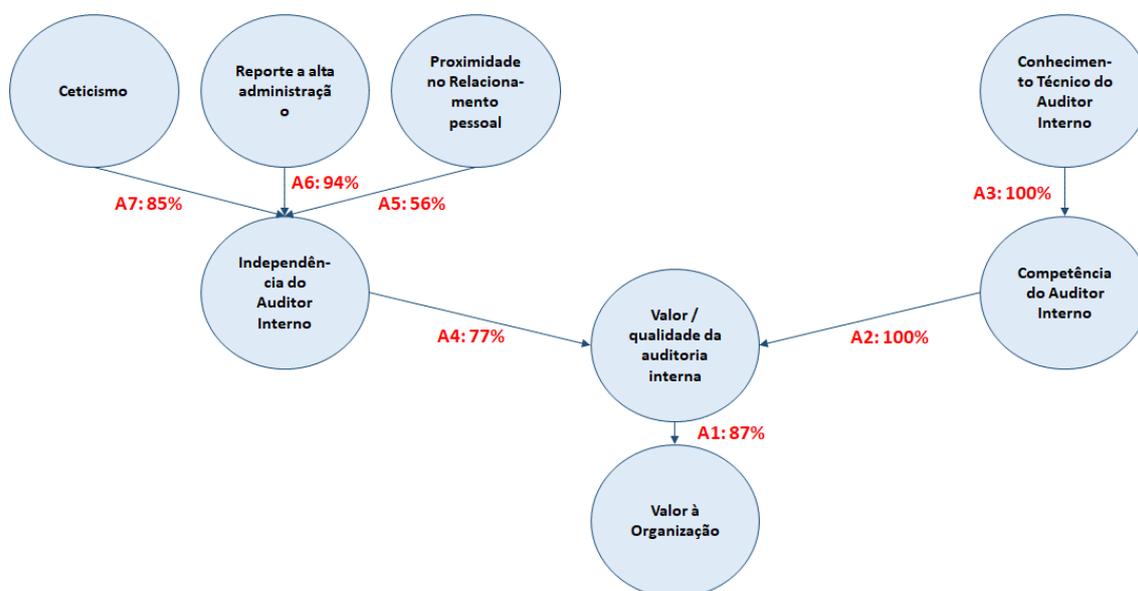


Figura 4. *Framework* com o GCC sem a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno

Fonte: Resultados da pesquisa

Com relação a tabela 4 e a figura 4 que apresenta o GCC das assertivas sem as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno, 85% dos respondentes concordam que o ceticismo (A7) influencia positivamente na independência do auditor interno, 94% dos respondentes concordam que o reporte a alta administração (A6) e 56% dos respondentes concordam que a proximidade no relacionamento pessoal (A5) influenciam positivamente na independência do auditor. Dessas respostas A7, A6 e A5, sendo 85%, 94% e 56% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada ($A4 = 99\%$). O resultado desta assertiva foi de 77%. Já pelo lado da assertiva do conhecimento técnico do auditor interno (A3), 100% dos respondentes concordam que o conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno, e que 100% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna (A2). Dessas respostas das assertivas A3 (100%) e

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

A2 (100%), multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A3) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A2) e o resultado foi de 100%.

Dos respondentes, 77% concordam que a independência do auditor interno (A4) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna e que 100% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno (A2) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna. Dessas respostas A4 e A2, sendo 77% e 100% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada (A1 = 98%). O resultado desta assertiva foi de 87%.

A Tabela 5 apresenta o GCC das assertivas com as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno.

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

Tabela5. Grau de Concordância das Assertivas Consideradas em Conjunto (GCC) com a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno

Cód	Assertiva Considerada	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	(MI) Média das Influências	GCC
A1	O valor/qualidade da auditoria interna tem influência positiva no valor da empresa	98%	(e) 61%		(f) 34%								$((A2+A4)/2)$ 48%	$(A1*MI)$ 47%
A2	A competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna		100%	(a) 61%										$(A2*A3)$ 61% (e)
A3	O conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno			100%					61%					$(A3*A8)$ 61% (a)
A4	A independência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna				99%	(b) 22%	(c) 38%	(d) 44%					$((A5+A6+A7)/3)$ 35%	$(A4*MI)$ 34% (f)
A5	O relacionamento com colaboradores da empresa tem influência positiva na independência do auditor interno					56%				40%				$(A5*A9)$ 22% (b)
A6	A subordinação do auditor interno à alta administração tem influência positiva no reporte do auditor interno.						94%				40%			$(A6*A10)$ 38% (c)
A7	O ceticismo do auditor interno tem influência positiva na independência do auditor interno							85%				52%		$(A6*A11)$ 44% (d)
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno								61%					61%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa									40%				40%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração										40%			40%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo											52%		52%

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 5 apresenta o *Framework* com o GCC das assertivas com a influência das assertivas dos constructos da Rotatividade do Auditor Interno

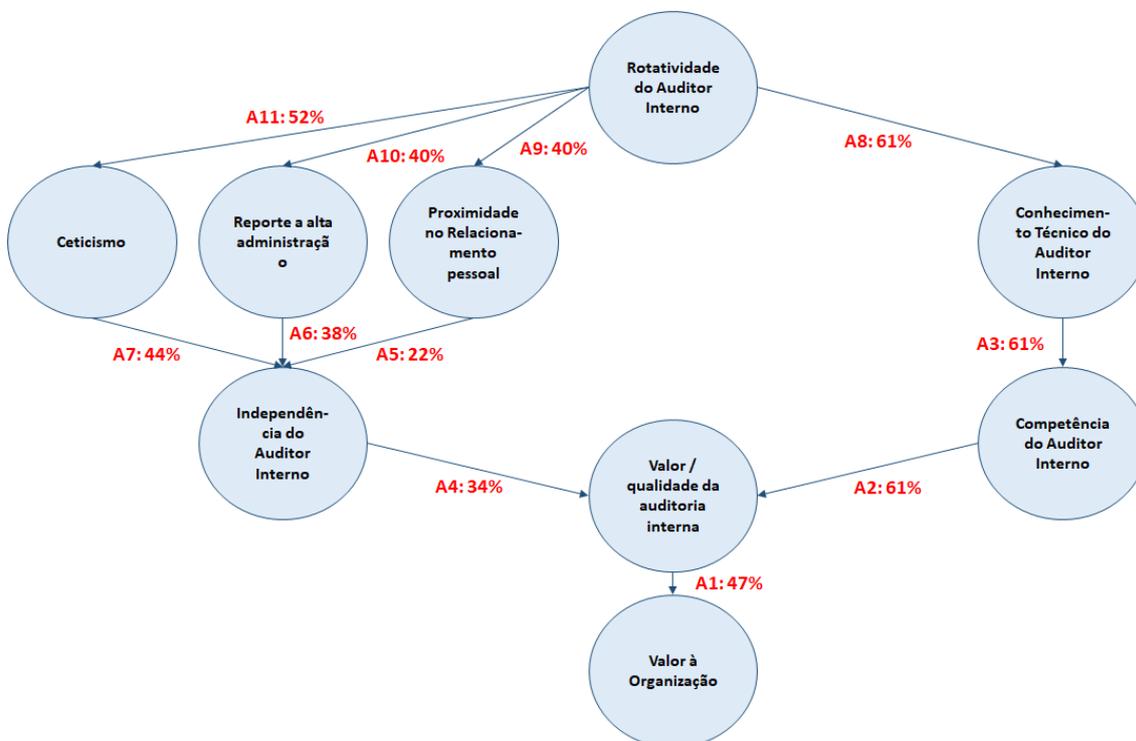


Figura 5. *Framework* com o GCC com a influência das assertivas da Rotatividade do Auditor Interno

Fonte: Resultados da pesquisa

Já com relação a tabela 5 e a figura 5 que apresenta o GCC das assertivas com as influências das assertivas dos constructos de Rotatividade do Auditor Interno, 52% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo (A11), 40% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração (A10) e que 40% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa (A9). Em relação ao ceticismo, 85% dos respondentes concordam que o ceticismo (A7) influencia positivamente na independência do auditor interno, multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A11: 52%) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A7: 85%) e o resultado foi de 44%. Em relação ao reporte, 94% dos respondentes concordam que a subordinação do auditor interno à alta

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

administração (A6) tem influência positiva no reporte do auditor interno, multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A10: 40%) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A6: 94%) e o resultado foi de 38%. Em relação a proximidade, 56% dos respondentes concordam que a proximidade no relacionamento pessoal (A5) influenciam positivamente na independência do auditor, multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A9: 40%) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A5: 56%) e o resultado foi de 22%. Dessas respostas A7, A6 e A5, sendo 44%, 38% e 22% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada (A4 = 99%). O resultado desta assertiva foi de 34%. Já pelo lado da assertiva da rotatividade do auditor interno e competência do auditor interno, 61% dos respondentes concordam que a rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno (A8). Sabendo que 100% dos respondentes concordam que o conhecimento técnico do auditor interno tem influência positiva na competência do auditor interno (A3), multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A8) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A3) e o resultado foi de 61%. 100% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno tem influência positiva no valor/qualidade da auditoria interna (A2). Dessas respostas das assertivas A3 (61%) e A2 (100%), multiplicou-se o grau de concordância da assertiva influenciadora (A3) pelo grau de concordância da assertiva considerada (A2) e o resultado foi de 61%.

Dos respondentes, 34% concordam que a independência do auditor interno (A4) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna e que 61% dos respondentes concordam que a competência do auditor interno (A2) influencia positivamente no valor/qualidade da auditoria interna. Dessas respostas A4 e A2, sendo 34% e 61% respectivamente, foi realizada a multiplicação da média aritmética dos graus de concordância dessas assertivas influenciadoras pelo grau de concordância da assertiva considerada (A1 = 98%). O resultado desta assertiva foi de 47%.

Outras hipóteses foram analisadas com base nos perfis dos respondentes para verificar se a amostra está livre de viés ou se as respostas, no todo, são confiáveis. As hipóteses consideradas foram de equipes grandes (acima de 20 auditores internos) e equipes pequenas (até 20 auditores internos) e tempo de organização (até 5 anos de organização e acima de 5 anos de organização). A tabela 6, demonstra o resumo das outras hipóteses analisadas.

Tabela 6. Respostas do fator "rotatividade do auditor interno resumo dos que concordam"

Código	Fator	Equipes Grandes	Equipes Pequenas	Até 5 anos de Organização	Acima de 5 anos de Organização	Total de Respondentes
A8	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no conhecimento técnico do auditor interno	59%	62%	55%	63%	61%
A9	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no relacionamento com os colaboradores da empresa	39%	41%	30%	44%	40%
A10	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no reporte a alta administração	37%	43%	36%	42%	40%
A11	A rotatividade do auditor interno tem influência positiva no ceticismo	49%	53%	52%	52%	52%

Fonte: Resultados da pesquisa

Pode-se notar que há pouca variação percentual entre as variáveis de respondentes que concordam com os fatores de rotatividade. Portanto, é possível afirmar que a amostra está livre de viés ou que as respostas, no todo, são confiáveis.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A rotatividade do auditor independente/externo foi alvo de diversas pesquisas e muito debatido entre pesquisadores, reguladores e empresas de auditoria, tanto que há uma regulamentação em vigor, a Instrução CVM nº 611, e este artigo, pretende contribuir sobre o tema de rotatividade da equipe de auditoria interna, uma vez que não há nada normatizado ou sugerido por algum órgão competente sobre a auditoria interna.

Assim como acontece na auditoria externa, existem os prós e contras a rotação ou rotatividade de pessoas dentro da área de auditoria interna que pode trazer benefícios à auditoria interna com uma visão e abordagem diferenciada, mas também pode trazer prejuízos com a perda de um especialista no assunto.

Como resposta ao objetivo e problemática proposto nesta pesquisa de analisar a percepção dos líderes de auditoria interna sobre a influência da rotatividade da equipe de auditoria interna na qualidade dos serviços de auditoria interna, como uma ferramenta da

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

governança corporativa utilizada pelas Instituições, conclui-se que a população de respondentes não concordam que a rotatividade da equipe de auditoria interna influencia de forma positiva na qualidade dos serviços de auditoria interna, conseqüentemente no valor à organização.

Como resposta aos objetivos específicos propostos nesta pesquisa de entender os 4 fatores que levaram a qualidade da auditoria interna: ceticismo, reporte a alta administração, proximidade no relacionamento pessoal e conhecimento técnico do auditor, sem a interferência da rotatividade da equipe de auditoria interna, 85%, 94%, 56% e 100% respectivamente concordam tem influência positiva na independência e competência do auditor interno, contudo incluindo o fator de rotatividade da equipe de auditoria interna, este percentual cai para 44%, 38%, 22% e 61% respectivamente, uma redução de aproximadamente de 40 pontos percentuais.

Por fim, é compreensível que ainda não tenha nada normatizado ou sugerido por algum órgão competente sobre a rotatividade da equipe de auditoria interna, pois mesmo entre os profissionais de auditoria interna não há um consenso sobre o assunto e, ainda de acordo com a pesquisa, a qualidade dos serviços de auditoria interna cai significativamente com a rotatividade da equipe de auditoria interna.

REFERÊNCIAS

Abdolmohammadi, M. J., Burnaby, P. A. & Hass, S. (2007). *A global summary of the common body of knowledge 2*. The IIA Reseach Foundation.

Arruñada, B. *Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation* (2000). *The European Accounting Review* 9(2), 205-224. Disponível em <<https://ssrn.com/abstract=224593>>. Acesso em 14 janeiro 2021.

Attie, W (1987). *Auditoria Interna*. 1ª.ed. São Paulo: Atlas.

Barbadillo, E. R., Aguilar, N. G., Barberá, C. F. & Benau, M. A. G. (2004). *Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence*. *European Accounting Review*, 13:4, 597-620. Disponível em <https://www.researchgate.net/publication/228306471_Audit_Quality_and_the_Going_Concern_Decision_Making_Process_Spanish_Evidence>. Acesso em 16 janeiro 2021.

Brasil. *Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências*. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-republicacao-81246-pe.html>>. Acesso em 07 janeiro 2021.

Brasil. *Decreto-Lei nº 7.988, 22 de setembro de 1945. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais*. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-7988-22-setembro-1945-417334-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 07 de janeiro 2021.

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

Brasil. *Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14728.htm>. Acesso em 07 janeiro 2021.

Brasil. *Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972. Estabelece condições constantes do regulamento para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no Banco central do Brasil e para o registro de auditores independentes.* Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1972/pdf/res_0220_v1_O.pdf>. Acesso em 07 janeiro 2021.

Brasil. *Circular nº 179, de 11 de maio de 1972. Dispõe sobre as normas gerais de auditoria.* Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1972/pdf/circ_0179_v2_1.pdf>. Acesso em 08 janeiro 2021.

Comissão de Valores Mobiliários (CVM). *Instrução CVM nº 611, de 15 de agosto de 2019. Altera a Instrução CVM nº 308.* Disponível em <<http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/600/Inst611.pdf>>. Acesso em 18 janeiro 2021.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *Resolução CFC nº 317/72, de 14 de janeiro de 1972. Dispõe sobre a inscrição de auditor independente.* Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_317.pdf>. Acesso em 08 janeiro 2021.

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *NBC TA 200 de 19 de agosto de 2016. Dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.* Disponível em <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)>. Acesso em 21 fevereiro 2021.

Crepaldi, S. A (2011). *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. 7.ed. São Paulo: Atlas.

Franco, H. & Marra, E. (2001). *Auditoria contábil*. 4.ed. atual. São Paulo: Atlas.

Horita I. E. Y., Mendes, P. C. M. & Niyama, J. K. (2008). *Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo de comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais*. Revista UnB Contábil, 11 (1-2), 312-328.

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=1>>. Acesso em 12 janeiro 2021.

Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA BRASIL). Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf>>. Acesso em 05 fevereiro 2021.

International Federation of Accountants. *International Education Standard IES 8 – Competence Requirements for Audit Professionals*. Disponível em <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ies-8-competence-requirem-1.pdf>>. Acesso em 17 fevereiro 2021.

International Federation of Accountants. *International Standard on Auditing 200*. Disponível em <<https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>>. Acesso em 21 de fevereiro 2021.

Lys, T. & Watts, R. L. (1994). *Lawsuits against Auditors*. Journal of Accounting Research, vol. 32, pp. 65–93. JSTOR. Disponível em <<https://www.jstor.org/stable/2491440>>. Acesso em 28 fevereiro 2021.

DOI: <https://doi.org/10.22567/rep.v11i2.921>

Mascarenhas, A. M. C. (2010). *A auditoria interna e a criação de valor*. Lisboa: ISCTE. Dissertação de mestrado. Disponível em [www:<http://hdl.handle.net/10071/2851>](http://hdl.handle.net/10071/2851). Acesso em 05 fevereiro 2021.

Mendes de Luca, M. M., Martins, L. C., Ribeiro Maia, A. B. G. & Coelho, A. C. D. (2010). *Os Mecanismos de Auditoria Evidenciados pelas Empresas Listadas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa e no Novo Mercado da Bovespa*. Contabilidade Vista & Revista, [S. l.], v. 21, n. 1, p. 101-130, Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/817>. Acesso em: 28 fevereiro 2021.

Mendonça, D. C. F. (2005). *O papel da auditoria interna no âmbito das empresas privadas*. 72 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas-FASA, Uniceub, Brasília, DF.

Morais, G. & Martins, I. (2007). *Auditoria interna: função e processo*. 3ª ed. Lisboa, Áreas Editora.

Nagy, A. (2005). *Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen*. Accounting Horizons - ACCOUNT HORIZ. 19. 51-68.

Pinheiro, J. L (2005). *Auditoria interna: Criar Sucesso*. Revista de Auditoria Interna, n. 22, out./dez..

Pott, C., Mock, T. J. & Watrin, C. (2008). *The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners' self-assessment*. Review of Managerial Science, 2(2), 111-127.

Ruiz-Bardillo, E., Gómez-Aguilar, N., Fuentes-Barberá, C. & Garcia-Benau, M. A (2004). *Audit Quality and the Going-concern Decision-making Process: Spanish Evidence*. The European Accounting Review, 13(4), 597-620.

Santi, P. A. (1988). *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas.

Saravani, S. & Abbasi, B. (2013). *Investigating the influence of job rotation on performance by considering skill variation and job satisfaction of bank employees*. Tehnicki Vjesnik. 20. 473-478. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/285994440_Investigating_the_influence_of_job_rotation_on_performance_by_considering_skill_variation_and_job_satisfaction_of_bank_employees. Acesso em 20 fevereiro 2021.

Silveira, T, S, J., Silva, B, R., Smolareck, D, R. & Ferrari, A, A. (2010). *Avaliação da ambiência interna da URI Santiago através da escala de Likert modificada para fins de planejamento estratégico*. X Colóquio Internacional sobre Gestión Universitaria en América del Sur. Mar del Plata. Mar del Plata. Argentina.

Trotman, A. J. & Duncan, K. R. (2017). *Internal audit quality: insights from audit committee members, senior management, and internal auditors*. Auditing: a Journal of Practice & Theory, v. 37, n. 4, p. 235-259.