

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS EM RELAÇÃO À
AUDITORIA INTERNA EM UMA INSTITUIÇÃO
FINANCEIRA**

Larissa Ando

São Paulo

2015

Larissa Ando

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS EM RELAÇÃO À AUDITORIA
INTERNA EM UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para
obtenção do título de Mestre em
Controladoria Empresarial.**

Orientadora: Profa. Dra. Ana Maria Roux Valentini Coelho Cesar

São Paulo

2015

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Profa. Dra. Helena Bonito Couto Pereira

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Prof. Dr. Adilson Aderito da Silva

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

FICHA CATALOGRÁFICA

A543p Ando, Larissa

A percepção dos auditados em relação à auditoria interna em uma instituição financeira / V Larissa Ando - 2015.

100f.: il., 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015.

Orientação: Prof^ª. Dr^ª. Ana Maria Roux Valentini Coelho Cesar

Bibliografia: f. 84-90

1. Auditoria interna. 2. Estado de ânimo. 3. Percepção. I. Título.

CDD 657.458

Larissa Ando

**A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS EM RELAÇÃO À AUDITORIA
INTERNA EM UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para
obtenção do título de Mestre em
Controladoria Empresarial.**

Aprovada em 12 de Fevereiro de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Ana Maria Roux Valentini Coelho Cesar
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Profa. Dra. Marta Cristina Pelucio Grecco
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana
Universidade de São Paulo

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

AGRADECIMENTOS

À minha família, pelo estímulo em continuar lutando pelos meus objetivos.

À Caixa Econômica Federal, pelo incentivo e por possibilitar a concretização de um sonho.

Aos amigos, principalmente aos da Caixa Econômica Federal, que estiveram ao meu lado em todos os momentos e que me auxiliaram na realização do estudo.

À Profa. Dra. Ana Maria Roux Valentini Coelho Cesar, que considero uma excelente orientadora de projeto e que sempre me ajudou efetivamente em todos os momentos.

Ao Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana, por ter me auxiliado essencialmente na estrutura inicial do estudo.

Ao corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pelo conhecimento transmitido ao longo do curso.

RESUMO

Diante um contexto econômico onde a presença das instituições financeiras é de suma relevância, essencialmente por garantir a manutenção dos serviços financeiros, nota-se que a assessoria prestada pela auditoria interna às instituições financeiras tem um papel primordial no desenvolvimento adequado delas e portanto, da própria economia como um todo, devido ao seu papel de verificar a conformidade dos procedimentos adotados em relação às normas e controles internos. Porém seja pela característica de controle da atividade de auditoria interna, seja pelo apontamento de falhas ou pela imagem involuntária do seu papel advinda das práticas passadas da auditoria interna de fiscalização e punição, considera-se a possibilidade dos auditados terem medo ou outros sentimentos negativos associados à auditoria interna que possam modificar sua capacidade de tomada de decisão na empresa, o que indiretamente se refletem no relacionamento entre a auditoria interna e as partes auditadas e conseqüentemente, influenciam o comportamento dos colaboradores. Diante do contexto apresentado, surgiu a necessidade de verificar: Como a percepção sobre a auditoria interna afeta o estado de ânimo dos auditados? O referencial teórico deste estudo abordou os objetivos e a atuação da auditoria interna, o processo de percepção e a composição de estados de ânimo. Em termos metodológicos a pesquisa foi mista, com enfoques quantitativo e qualitativo. Os dados quantitativos foram coletados utilizando-se questionários fechados, sendo as questões organizadas em três dimensões: aspectos cognitivos (o que se conhece sobre o papel do auditor), afetivos (sentimentos associados à situação de auditoria) e comportamentais (a experiência que se tem com as situações de auditoria). A amostra foi composta por 121 respondentes funcionários de uma unidade da Caixa Econômica Federal. Os dados foram analisados mediante estatística descritiva e multivariada. Os resultados mostraram que o estado de ânimo dos auditados estava relacionado aos aspectos cognitivos, comportamentais e afetivos, obtido mediante a equação de regressão linear múltipla que envolveu os três aspectos referenciados. Os dados qualitativos apontaram que de forma geral, conforme a visão de quatro auditores internos, houve uma modificação da percepção dos auditados em relação à auditoria interna e ao longo dos anos essa imagem de fiscalização e punição, em relação à auditoria interna, gradativamente está perdendo suas forças; o que reforçaram os resultados obtidos da pesquisa quantitativa, em que foi evidenciado um equilíbrio no estado de ânimo dos auditados, independente da presença da auditoria interna ou do tempo desde a última auditoria. Verificou-se a necessidade dos gestores, do caso estudado, esclarecerem aos auditados os programas das auditorias e os critérios utilizados pelos auditores, pois os

mesmos não eram claros aos auditados, o que contribuiria para o inter-relacionamento e colaboração entre auditores internos e auditados, além de acelerar a redução da imagem de fiscalização de forma significativa.

Palavras-chave: 1. Auditoria Interna. 2. Estado de ânimo. 3. Percepção.

ABSTRACT

Faced with an economic context where the presence of financial institutions is of paramount importance, mainly for ensuring the maintenance of financial services, it is noted that the assistance provided by internal audit to financial institutions have a key role in proper development of them and therefore the very economy as a whole, due to its role of checking that the procedures adopted in relation to standards and internal controls. But is the control characteristic of the internal audit activity, is at fault or pointing the involuntary image of your paper arising from past practices of internal audit supervision and punishment, it is considered the possibility of auditee have fear or other negative feelings associated internal audit which will influence your decision making capability in the company, which indirectly reflected in the relationship between internal audit and the auditee parties and consequently influence the behavior of employees. Given the aforementioned context, the need to check: How the perception of internal audit affect the mood of the auditee? The theoretical framework of this study addressed the objectives and the performance of internal audit, the process of perception and the composition of moods. Methodologically the research was mixed, with quantitative and qualitative approaches. Quantitative data were collected using closed questionnaires, with questions organized into three dimensions: cognitive (what is known about the role of the auditor), affective (feelings associated with the audit situation) and behavioral (the experience that has with auditing situations). The sample consisted of 121 respondents employees of a unit of the Federal Savings Bank. Data were analyzed using descriptive and multivariate statistics. The results showed that the mood of the auditee was related to cognitive, behavioral and affective aspects, obtained by multiple linear regression equation involving the three referenced aspects. Qualitative data showed that in general, as the vision of four internal auditors, there was a change in the perception of the auditee for the internal audit and over the years this image of supervision and punishment in relation to the internal audit, gradually is losing their strength; which reinforced the results of quantitative research, it was shown a balance in the state of mind of the auditee, regardless of the presence of internal audit or the time since the last audit. It was the need of managers, the case study, clarifies the audit programs and the criteria used by the auditors, as they were not clear to auditee, which would contribute to the inter-relationship and collaboration between internal auditors and auditee and accelerate the reduction of significantly surveillance image.

Keywords: 1. Internal Audit. 2. State of mind. 3. Perception.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	16
1.2	OBJETIVO GERAL	16
1.2.1	Objetivos Específicos	16
1.3	QUESTÃO DE PESQUISA	17
1.4	JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES.....	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1	ORIGEM DA AUDITORIA.....	19
2.1.1	Origem da Auditoria no Brasil	22
2.2	CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS.....	24
2.2.1	Auditoria Externa ou Independente	26
2.2.2	Auditoria Interna	27
2.3	A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.....	33
2.4	RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTERNA E OS AUDITADOS	34
2.5	PERCEPÇÃO	36
2.6	A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS EM RELAÇÃO À AUDITORIA	38
2.7	ESTADO DE ÂNIMO.....	40
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	45
3.1	TIPOLOGIA DO ESTUDO	45
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	46
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	47
3.4	PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DE DADOS.....	52
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	53
4.1	ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS.....	53
4.1.1	Caracterização dos Respondentes	53
4.1.2	Questões Atitudinais	57
4.2	ANÁLISE MULTIVARIADA DOS DADOS	73
4.3	VISÃO DOS AUDITORES INTERNOS DA CAIXA ECONÔMICA FEDERAL	78
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	81
	REFERÊNCIAS	85
	APÊNDICES	92

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo de pesquisa.....	46
Figura 2 - Aspectos cognitivos	58
Figura 3 - Competências necessárias aos auditores internos.....	61
Figura 4 - Aspectos comportamentais	63
Figura 5- Aviso que haverá auditoria interna	70
Figura 6 - Estado de ânimo ao resolver uma deficiência apontada pela auditoria interna	70
Figura 7 - Distribuição dos resíduos.....	75
Figura 8 - Dispersão dos resíduos.....	76

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – História da Auditoria	20
Quadro 2 – História da Auditoria no Brasil.....	22
Quadro 3 – Classificação da Auditoria Interna conforme as áreas de atuação.....	30
Quadro 4 – Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna.....	31
Quadro 5 – Palavras que refletem o estado de ânimo.....	40
Quadro 6 – Classificação dos estados de ânimo.....	41
Quadro 7 – Classificação dos sintomas de estresse	42
Quadro 8 – Componente Cognitivo.....	48
Quadro 9 – Componente Comportamental.....	49
Quadro 10 – Componente Afetivo	50

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Tempo de banco	54
Tabela 2 - Idade do respondente.....	54
Tabela 3 - Teste Qui-quadrado	55
Tabela 4 - Estado civil	55
Tabela 5 - Escolaridade	55
Tabela 6 - Função	56
Tabela 7 - Tempo decorrido após a última auditoria.....	56
Tabela 8 - Relacionamento direto com auditoria interna	57
Tabela 9 - Aspectos cognitivos.....	58
Tabela 10 - Competências necessárias aos auditores internos	60
Tabela 11 - Aspectos comportamentais.....	62
Tabela 12 - Imagem da AI passada sobre auditados e Relacionamento direto com auditoria .	64
Tabela 13 - Tempo_última auditoria * Imagem da AI passada sobre auditados.....	64
Tabela 14 - Aspectos presentes nas relações comportamentais entre auditores internos e auditados.....	65
Tabela 15 - Sentimentos positivos e negativos do auditado quando submetido à auditoria interna.....	66
Tabela 16 - Sentimento em ordem de importância.....	66
Tabela 17 - Correlação entre estado de ânimo geral e variáveis atitudinais.....	68
Tabela 18 - Sintomas de estresse quando submetido a uma auditoria interna	71
Tabela 19 - Sintomas de estresse ordenado por frequência.....	71
Tabela 20 - Codificação para faixas de estresses	72
Tabela 21 - Relação entre os sintomas de estresse e estado de ânimo	72
Tabela 22 - Teste Qui-quadrado entre sintomas de estresse e estado de ânimo.....	73
Tabela 23 - Resumo do modelo segundo o método de regressão múltipla <i>stepwise</i>	74
Tabela 24 - Análise de variância	75
Tabela 25 - Coeficientes de regressão	76
Tabela 26 - Papel da auditoria interna para os auditores.....	78
Tabela 27 - Na visão dos auditores a percepção que os auditados têm da auditoria interna....	79

1 INTRODUÇÃO

Com a crescente evolução do volume e complexidade das atividades desempenhadas pelas instituições financeiras, adicionado ao desafio constante de garantir a integridade das informações prestadas, em conformidade com metas, objetivos e normas internas vigentes, estipulados pela área estratégica da empresa, percebeu-se a importância da auditoria interna. Conforme Oliveira e Diniz Filho (2001, p.16), a auditoria interna verifica a integridade e eficácia das informações contábeis, financeiras e dos controles internos operacionais da empresa que está em processo de auditoria, utilizando como parâmetros as normas de controle interno e os métodos adotados pela empresa.

A auditoria interna é realizada pelos auditores que são funcionários da própria instituição auditada; uma auditoria possibilita um controle recorrente dos procedimentos operacionais adotados, visando alcançar os resultados almejados (PEREIRA; NASCIMENTO, 2005).

O auditor deve praticar análises criteriosas e controles dos procedimentos, de forma íntegra e ética, e acima de tudo de forma independente (SILVA, 2007).

A auditoria interna, na percepção dos gestores das organizações estudadas por Pinto et al. (2014), é um instrumento de apoio à gestão, na medida em que as auxiliam a atingirem seus objetivos, mediante as informações fornecidas, contribuindo com a avaliação e mitigação de riscos estratégicos. Alguns aspectos de contribuição da auditoria interna também foram identificados no referido estudo, como: fornecimento de informações úteis para os gestores, diminuição dos riscos da empresa, e viabilização da eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização de recursos.

Para Soh e Martinov-Bennie (2011) devido a recentes alterações regulatórias, ao aumento da conscientização do valor de uma auditoria interna qualificada, a transformações culturais e à ascensão da qualidade dos indivíduos em papéis-chave tanto na função de auditoria interna quanto no comitê de auditoria, a função de auditoria interna passou a ampliar o seu papel dentro do contexto da governança corporativa.

Lélis e Pinheiro (2012) observam que a auditoria interna auxilia as organizações ao cumprimento dos seus objetivos, porém ela enfrenta dificuldades de relacionamento entre ela e as partes auditadas, que se devem a suas práticas anteriores de inspeção e punição.

O estudo foi efetuado em uma das unidades do Banco Caixa Econômica Federal, cujos funcionários trabalham submetidos, direta ou indiretamente, à auditoria interna.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A atuação da auditoria interna nas organizações influencia os procedimentos adotados pelas empresas auditadas, assim como as decisões por elas tomadas. Pela característica de controle da atividade de auditoria, seja pelo apontamento de falhas, ou pela imagem involuntária do seu papel de atuação que transmite aos colaboradores, considera-se que seja possível que as pessoas auditadas tenham medo (SILVA, 2004; CORREIA, 2008) ou outros sentimentos associados à auditoria que possa modificar sua capacidade de tomada de decisão na empresa.

Tais sentimentos são oriundos, conforme Lélis e Pinheiro (2012), das práticas passadas da auditoria interna de fiscalização e punição, o que indiretamente refletem nos empecilhos de relacionamento enfrentados pela auditoria interna e as partes auditadas, e consequentemente influenciam o comportamento dos colaboradores.

Portanto, para Arena e Azzone (2009b) os auditores internos devem convencer os auditados sobre a qualidade do seu trabalho, além de garantir que os gestores implementem suas recomendações, visto que a eficácia da auditoria interna depende da qualidade percebida pelos auditados.

1.2 OBJETIVO GERAL

Identificar como a percepção sobre a auditoria interna afeta o estado de ânimo dos auditados.

1.2.1 **Objetivos Específicos**

Os objetivos específicos são:

- a) Verificar e pesquisar na literatura estudos na área de auditoria interna e seus respectivos procedimentos;
- b) Identificar o estado de ânimo dos auditados quando submetidos a uma auditoria interna e em situações sem a presença da auditoria;

c) Testar as seguintes hipóteses:

H₀₁: A auditoria interna influencia negativamente o ambiente de trabalho;

H₀₂: O estado de ânimo do auditado está relacionado com seu tempo de atuação na Caixa Econômica Federal, idade, gênero, estado civil, escolaridade e função;

H₀₃: O estado de ânimo do auditado está relacionado com a sua última passagem pela auditoria interna e seu relacionamento direto ou não com a auditoria interna;

H₀₄: O estado de ânimo do auditado está relacionado com a imagem passada da auditoria interna enquanto órgão de fiscalização de punição.

1.3 QUESTÃO DE PESQUISA

Diante do problema de pesquisa apresentado no item anterior, surge a necessidade de verificar: Como a percepção sobre a auditoria interna afeta o estado de ânimo dos auditados?

1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES

Conforme Pereira e Nascimento (2005), a eficácia da performance das organizações deve-se em muito ao trabalho da auditoria interna, visto que ela tem o papel de verificar se os procedimentos adotados por aquelas estão em conformidade com as normas e controles internos.

Diante um contexto econômico onde a presença das instituições financeiras é de suma relevância, por garantir a manutenção dos serviços financeiros e representar no mercado nacional elevada parcela de lucratividade, nota-se que a assessoria prestada pela auditoria interna às instituições financeiras passa a ter um papel primordial ao desenvolvimento adequado delas e portanto, da própria economia como um todo (NEVES, 2003).

No entanto, conforme Lélis e Pinheiro (2012), percebe-se que no ambiente organizacional a imagem involuntária que a auditoria interna sustenta de fiscalização ou apontamento de falhas, que é transmitida aos colaboradores, pode influenciar os procedimentos adotados ou decisões tomadas por parte da empresa auditada.

Na literatura existente há poucos estudos que relacionam a percepção do auditado em relação à auditoria interna (BLAKENEY; HOLLAND; MATTESON, 1976; DITTENHOFER, 1997; ELLIOTT; DAWSON; EDWARDS, 2007; LÉLIS; PINHEIRO, 2012).

Da mesma forma nota-se que há poucos estudos que verificam o estado de ânimo dos auditados quando submetidos à auditoria (CHUNG; COHEN; MONROE, 2008; CIANCI; BIERSTAKER, 2009). Além disso, não foi encontrado na literatura existente um estudo que identificasse como a percepção sobre a auditoria interna afeta o estado de ânimo dos auditados.

Tendo em vista preencher a referida lacuna existente na literatura, espera-se que este estudo contribua à melhor compreensão, por parte de instituições financeiras, dos fatores que influenciam o comportamento e procedimentos adotados pelos colaboradores submetidos ao processo de auditoria, a fim de elevar a eficácia dos métodos adotados por elas e dos resultados almejados.

A possibilidade de obter melhoria dos métodos adotados e dos resultados desejados pelas instituições financeiras beneficia indiretamente a sociedade como um todo, visto que, segundo Freitas (2009), as referidas instituições criam moeda ao conceder crédito, elevando o poder de compra da sociedade.

Além disso, procura-se que este trabalho seja um incentivo para novos estudos no meio acadêmico, relacionados à área de Contabilidade, por ser um tema moderno, pouco aprofundado na literatura existente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORIGEM DA AUDITORIA

Inicialmente a auditoria confrontava a escrita com as provas do ato e as correspondentes relações de registro. Com o passar do tempo seu campo de atuação foi ampliado, embora muitos ainda restrinjam sua atuação como observadora da veracidade e da exatidão dos registros(SÁ, 2000, p. 23).

Ainda conforme Sá (2000, p.23), desde a antiga Suméria a relevância da auditoria já era reconhecida e admite-se que a palavra auditor tenha sido adotada no século XIII, no reinado de Eduardo I da Inglaterra. A palavra auditor em latim significava inicialmente “aquele que ouve” e posteriormente “aquele que emite opinião sobre um determinado assunto e que confirmou a veracidade das informações” (SÁ, 2000, p.23).

Para Attie (2000, p.28) a data de início das atividades de auditoria é incerta, mas há fatos históricos que formaram o embasamento para a formação da auditoria, como:

- 1) A criação do cargo de auditor do Tesoureiro na Inglaterra em 1314;
- 2) A sistematização e estabelecimentos da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I em 1559;

De acordo com Sá (2000, p. 21), na segunda metade do século XVIII, no contexto da Revolução Industrial, foram estabelecidas novas diretrizes às técnicas contábeis e às de auditoria, a fim de suprir as necessidades criadas com o surgimento de grandes empresas, cujos serviços dessa natureza eram indispensáveis. Conforme Crepaldi (2002, p. 94) nesse mesmo século já havia alguns profissionais que se automeavam contadores públicos, mas que efetuavam um trabalho mais aprofundado quando comparado às atividades dos contadores comuns. Assim no século XIX, surge o perito contador que tinha como objetivo descobrir erros e fraudes.

Outros fatos que Attie (2000, p.28) considera importantes na formação da auditoria são:

- 1) Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados, na Inglaterra em 1880;
- 2) Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados nos Estados Unidos em 1886;
- 3) Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos em 1894.

Historicamente as primeiras auditorias eram corretivas e englobavam todas as operações e registro contábeis, pois tinham como objetivo detectar fraudes e verificar a integridade dos administradores, garantindo aos proprietários que os funcionários contratados controlavam as contas e produtos de forma correta. No final do século XIX, principalmente na Inglaterra, Holanda e Estados Unidos, a verificação de todas as operações e de todos os registros tornou-se inviável, em função de seu alto custo, do desenvolvimento das empresas, do interesse da economia popular nas grandes organizações e da ampliação do número de pessoas nas organizações. Consequentemente, o auditor contábil passou a examinar os sistemas de controles internos e contábil com o intuito de verificar se a forma como eram projetados permitiria manter registros exatos, proteger os ativos e elaborar relatórios confiáveis (ALBERTON, 2002).

Para Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 17) a criação, em 1930, do órgão *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), responsável por definir normas contábeis e de auditoria, foi considerada um acontecimento determinante no desenvolvimento de tais práticas.

Em 1934 foi criado nos Estados Unidos a *Security and Exchange Commission* (SEC), o que tornou a função do auditor relevante, visto que os serviços de auditoria passaram a ser utilizados por empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores, com finalidade de dar maior confiabilidade e transparência a suas demonstrações financeiras (ATTIE, 2000, p.28).

Dentre outros fatos relevantes na evolução da auditoria, Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 17) destacam-se:

- 1) A Declaração de Responsabilidade do Auditor Interno em 1947;
- 2) A criação em 1973 do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) – Junta de Normas de Contabilidade Financeira – com o objetivo de definir e melhorar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.

De acordo com Carneiro (2013), o trabalho de auditoria era fundamentado, até o começo da década de oitenta, na análise documental, que tinha como objetivo validar e suportar os saldos das principais rubricas do balanço e classes de transações. A auditoria inicialmente visava à descoberta de erros e fraudes, mas ao longo do tempo passou a ampliar a sua atuação para outros domínios e a assumir formas específicas. Assim, a evolução do conceito de auditoria conforme o tempo reflete as alterações no desenvolvimento das organizações e a fixação de objetivos mais amplos.

Com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque em 1929 notou-se a necessidade da auditoria ao aperfeiçoamento no sistema contábil, pois muitas empresas não tinham transparência e dados financeiros consistentes. Em 2001 na Grã-Bretanha o IASB (*International Accounting Standards Board*) tornou-se responsável pelo estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC (*International Accounting Standards Comitte*), a fim de harmonizá-los internacionalmente (OLIVEIRA; DINIZ FILHO, 2001, p.17).

Esse histórico é resumido no quadro 1.

Quadro 1 – História da Auditoria

MARCO HISTÓRICO	DESCRIÇÃO	AUTORES
Antiga Suméria	Auditoria já era conhecida	Sá (2000, p.23)
Século XIII, reinado de Eduardo I da Inglaterra	Surge o conceito Auditor	Sá (2000, p.23)
1314, Inglaterra	Criação do cargo de auditor tesoureiro	Attie (2000, p.28)
1559, Inglaterra	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I	Attie (2000, p.28)
Segunda metade do século XVIII	Estabelecimento de novas diretrizes às técnicas contábeis e às de auditoria	Sá (2000, p.23)
Século XIX	Surge o perito contador	Crepaldi (2002, p.94)
1880, Inglaterra	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados	Attie (2000, p.28)
1886, Estados Unidos	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados	Attie (2000, p.28)
1894, Holanda	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos	Attie (2000, p.28)
Final do século XIX, na Inglaterra, Holanda e Estados Unidos	O auditor contábil passou a examinar os sistemas de controles internos e contábil	Alberton (2002)
1930	Criação do órgão <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA)	Oliveira e Diniz Filho (2001, p.17)
1934, Estados Unidos	Criação do <i>Security and Exchange Commission</i> (SEC)	Attie (2000, p.28)
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno	Oliveira e Diniz Filho (2001, p.17)
1973	Criação do <i>Financial Accounting Standards Board</i> (FASB)	Oliveira e Diniz Filho (2001, p.17)
Até o começo da década de 80	O trabalho de auditoria era fundamentado basicamente na análise documental	Carneiro (2013)
1929	Quebra da bolsa de valores de Nova Iorque	Oliveira e Diniz Filho (2001, p.17)
2001	Surgimento do <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB)	Oliveira e Diniz Filho (2001, p.17)

Fonte: adaptado de Attie (2000, p.28); Alberton (2002); Carneiro (2013); Crepaldi (2002, p.94); Oliveira e Diniz Filho (2001,p.17); e Sá (2000, p.23)

2.1.1 Origem da Auditoria no Brasil

Para Oliveira e Diniz Filho (2001, p.18), assim como para Attie (2000, p.29), o surgimento da profissão de auditoria no Brasil deve-se principalmente à presença de subsidiárias e filiais de multinacionais no país.

Segundo Ricardino e Carvalho (2004), o Decreto nº 2935, de 16 de junho de 1862, que aprovava a reorganização da Companhia de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma pode ser considerado a primeira evidência do trabalho de auditoria no Brasil. E o primeiro parecer de auditoria no Brasil do qual se tem conhecimento; refere-se ao balanço da São Paulo Tramway Light & Power Co., que corresponde ao período da data de fundação da empresa, em junho de 1899, até a data de 31 de dezembro de 1902, certificado pelos auditores canadenses Clarkson & Cross (atual Ernst & Young).

Conforme os mesmos autores, a Deloitte Touche Tohmatsu foi a primeira empresa de auditoria independente a se estabelecer no Brasil em 1911.

A busca constante por resultados superiores e a imposição legal presentes nas organizações tornam a auditoria cada vez mais presente e necessária no Brasil, que começou a se desenvolver no país na década de 1940, no contexto mercadológico de industrialização e instalação de multinacionais (NEVES, 2003).

Para Attie (2000, p.29) e Vieira (2007) os trabalhos de auditoria no Brasil tiveram início em 1972, com a publicação pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central de normativos, a fim de fornecer um maior grau de confiabilidade, fidedignidade e transparência nas operações.

Oliveira e Diniz Filho (2001, p.18) destacam como fato relevante o Pronunciamento em 1972 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 321/72, que define as normas sobre a execução dos trabalhos do auditor, pareceres de auditoria, aborda aspectos éticos (independência e confiabilidade) e assuntos relativos aos clientes.

Para Attie (2000, p.29), o desenvolvimento da auditoria no Brasil é reflexo das várias influências ao longo do tempo, tais como: 1) A criação em 1976 da Comissão de Valores Mobiliários, que passou a fiscalizar as atividades de auditoria das companhias abertas, examinando os registros contábeis ou documentos dos auditores independentes; 2) A criação, na mesma data, das leis das Sociedades Anônimas, que determinou a obrigatoriedade das companhias abertas serem auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

Outro fato que Oliveira e Diniz Filho (2001, p.18) e Attie (2000, p.29), destacam é a emissão em 1985 pelo Banco Central do Brasil, juntamente com o Instituto Brasileiro dos Contadores (Ibracon) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) da Resolução nº 1007 que define as Normas Gerais de Auditoria.

Em 14 de Maio de 1999 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a instrução nº 308, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, definindo os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes (BARBOSA et al., 2012).

Conforme os mesmos autores, o Banco Central do Brasil pelo comunicado 14.259/2006 estabeleceu o ano de 2010 o prazo limite para as intuições financeiras prepararem e divulgarem suas demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais de contabilidade; a CVM, através da Instrução nº 457/2007, estabeleceu que todas as empresas abertas deveriam publicar seus balanços consolidados de acordo com as normas internacionais em 2010; e a SUSEP estabeleceu mediante a Circular nº 357/2007 que as seguradoras deveriam preparar e divulgar, em 2010, suas demonstrações financeiras consolidadas conforme as normas do IASB.

O quadro 2 mostra em resumo essa evolução.

Quadro 2 – História da Auditoria no Brasil

MARCO HISTÓRICO	DESCRIÇÃO	AUTORES
16 de junho de 1862	Decreto nº 2935, que aprovava a reorganização da Companhia de Navegação por Vapor – Bahiana	Ricardino e Carvalho (2004)
Junho de 1899, data de fundação da empresa São Paulo Tramway Light & Power Co.	O primeiro parecer de auditoria no Brasil, que se tem conhecimento, refere-se ao balanço da São Paulo Tramway Light & Power Co.	Ricardino e Carvalho (2004)
1911	Deloitte Touche Tohmatsu foi a primeira empresa de auditoria independente a se estabelecer no Brasil	Ricardino e Carvalho (2004)
Década de 1940	Industrialização e instalação de multinacionais no Brasil, levando ao aumento da presença e da necessidade da auditoria.	Neves (2003)
1972	Criação das normas de auditoria pelo Banco Central do Brasil	Attie (2000, p.29) e Vieira (2007)
1972	O Pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 321/72	Oliveira e Diniz Filho (2001, p.18)
1976	Criação da Comissão de Valores Mobiliários	Attie (2000, p.29)
1976	Criação das leis das Sociedades Anônimas	Attie (2000, p.29)

continua

continuação

MARCO HISTÓRICO	DESCRIÇÃO	AUTORES
1985	Emissão pelo Banco Central do Brasil, juntamente com o Instituto Brasileiro dos Contadores (Ibracon) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) da Resolução nº 1007	Oliveira e Diniz Filho (2001, p.18)
1999	A CVM emitiu a instrução nº 308	Barbosa et al. (2012)
2006	Comunicado 14.259/2006 do Banco Central do Brasil	Barbosa et al. (2012)
2007	Circular 357/2007 da SUSEP e instrução 457/2007 da CVM	Barbosa et al. (2012)

Fonte: adaptado de Attie (2000, p.29); Neves (2003); Oliveira e Diniz Filho (2001, p.18); Ricardino e Carvalho (2004); Barbosa et al. (2012)

2.2 CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS

O conceito de auditoria nos últimos dez anos é resumido neste capítulo do estudo, segundo a visão de alguns autores.

Para alguns autores, como Attie (2000, p. 25) a auditoria tem a função de analisar e atestar a eficiência das atribuições de uma organização, com o objetivo de emitir uma opinião sobre determinada informação, contribuindo com o desenvolvimento da empresa, mediante simplificação de tarefas e direcionamento de finalidade.

Sá (2000) define auditoria:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados (p. 25).

Para Franco e Marra (2000, p. 27) a auditoria pode apurar o que foi omitido nos registros; sua atuação não se restringe ao que está registrado nos livros, podendo recorrer a provas extracontábeis, ou mesmo a provas de fora da empresa auditada, para apurar a veracidade dos registros, como por exemplo confirmação de contas de terceiros e de saldos bancários. Assim, a apuração da ausência de registros que deveriam ter sido feitos, é uma das maneiras de comprovar que não há exatidão nas demonstrações contábeis. Além disso, a auditoria pode informar ao administrador as faltas cometidas por seus subordinados.

Na visão de Souza (2003), o funcionamento da auditoria pode ser comparado a um cartório, que autentica o trabalho realizado pelos contadores das entidades auditadas; isso porque conforme o autor, a auditoria é uma técnica contábil, cujo objetivo é emitir uma

opinião amparada por exames realizados nas demonstrações contábeis e controles internos da entidade observada, visando determinar a fidedignidade dos registros e demonstrações.

Segundo Crepaldi (2002, p. 23) a auditoria estuda e avalia sistematicamente as transações, processos, operações, rotinas e as demonstrações financeiras de uma organização, e mediante o controle das principais áreas e testes regulares nos controles internos da empresa ela procura evitar que haja situações que acarretem em fraudes, desvio e bens patrimoniais, pagamentos indevidos de despesas e suborno; além disso, ela oferece suporte ao alcance de melhores informações sobre a real situação econômica, financeira e patrimonial da empresa, apontando falhas na organização administrativa e nos controles internos da empresa.

O auditor deve emitir uma opinião independente sobre os relatórios financeiros das empresas, fundamentando-se nas normas de auditoria e com competência e integridade, a fim de facilitar o entendimento e a aplicabilidade por parte dos seus utilizadores (ALMEIDA, 2004).

Assim, considerando-se a função do auditor, que não se restringe às análises e aos controles dos processos internos, é necessário que o mesmo tenha um perfil íntegro, ético e imparcial nas suas decisões (SILVA, 2007).

Mediante a definição do conceito de auditoria, de seus objetivos e da função do auditor, pôde-se compreender o seu campo de atuação e a sua relevância nas organizações e sociedade. Porém verifica-se que a auditoria é uma atividade complexa, apresentando várias classificações.

Segundo Sá (2000, p. 37) a auditoria aplicada (prática) pode ser classificada quanto: 1) Processo Indagativo: Pode apresentar-se sob a forma de Auditoria Geral (Sintética ou de Balanço) ou Auditoria Detalhada (Analítica). Verifica-se que a primeira é amplamente encontrada na prática e sua atenção é voltada à análise das peças dos balanços e de suas conexões no final de um exercício ou num período de levantamento determinado. A segunda compreende o exame de todas as transações, sendo que para atingir esse fim utiliza informações presentes na empresa analisada e fora dela, que de alguma forma tem relação com a empresa em questão. 2) Tempo: A auditoria pode ser classificada como Contínua (de Acompanhamento) ou como Periódica. A primeira é executada durante todo o exercício ou todo um período estabelecido, de forma ininterrupta, prestando assistência constante ao cliente. Enquanto que a segunda é realizada em momentos determinados, não apresentando verificações de aspecto contínuo, normalmente ocorre em períodos semestrais, anuais ou quinquenais. 3) Natureza: a auditoria pode ser de natureza Normal, que abrange a gestão

administrativa, com finalidades regulares de comprovação, apresentando ausência de finalidades isoladas ou específicas; ou de natureza Especial, cujo intuito é obter resultados e conclusões sobre fatos particulares da gestão ou da atividade de determinado elemento, tendo em vista um objeto específico, como por exemplo as situações que envolvem fraude, liquidação etc. 4) Limite: o limite de atuação da auditoria pode ser Total, em que ela abrange todo o patrimônio, sem deixar de objetivar algum componente; ou Parcial, quando o exame ocorre em alguns pontos, por critério de amostragem, mesmo que não atenda a fins especiais.

Assim, verifica-se que no mercado existem diversas classificações de auditorias, porém neste trabalho serão enfatizados os tipos de auditoria externa (ou independente) e principalmente auditoria interna. Cada uma delas apresenta características intrínsecas, mas que se complementam, o que possibilita um trabalho confiável para os investidores de uma organização e também para os próprios gestores (PACHECO; OLIVEIRA; GAMBA, 2007).

Apresenta-se, a seguir, o detalhamento das classificações dos dois principais tipos de auditoria discutidos por fim.

2.2.1 Auditoria Externa ou Independente

Conhecida como auditoria independente, a auditoria externa tem como finalidade atender aos usuários externos de uma organização (investidores, clientes, credores, agências reguladoras e público em geral), mediante a apresentação de informações contábeis e financeiras fidedignas em relação às empresas objetos de análise, a fim de auxiliá-los à avaliação das entidades desejadas (PINTO, 2012).

Conforme Alberton (2002), antes de assumir a responsabilidade pela auditoria das demonstrações contábeis de uma organização, é essencial que haja, por parte do auditor, o conhecimento das atividades, das transações e das práticas contábeis da empresa auditada. O auditor deve recusar o trabalho caso perceba que não está apto ao desenvolvimento dos serviços adequadamente, devido à especialização requerida e aos objetivos da empresa auditada.

Conforme a NBC TA 200 (Normas Brasileiras de Contabilidade - Normas Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica), do Conselho Federal de Contabilidade (2012), que trata sobre objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Ressalta-se que para as empresas de auditoria é importante que seus funcionários sejam treinados e qualificados à obtenção da competência técnica necessária à detecção de evidências de auditoria, tendo em vista a importância da responsabilidade da auditoria independente perante os usuários da informação contábil. No mesmo sentido, a qualidade e confiabilidade dos serviços prestados por essas empresas à sociedade devem-se aos órgãos reguladores e as instituições que definem requisitos para o credenciamento e o contínuo treinamento para a capacitação de todos os profissionais que atuarão na auditoria independente (SILVA, 2010).

Conforme Barbosa et. al (2012) a possibilidade de prejudicar os usuários externos que tinham recursos aplicados na empresa, devido à manipulação e à distorção das informações presentes nos relatórios e demonstrações, causadas por interesses internos à empresa, refletiram-se na necessidade da análise dessas informações por um profissional com conhecimento técnico e sem vínculo à empresa, surgindo assim a auditoria externa, que passou a tomar conhecimento de problemas da empresa e emitir sugestões para a solução dos referidos problemas.

Todavia, conforme os mesmos autores, a análise da auditoria externa não atendia por completo à necessidade da administração pelo fato do trabalho do auditor externo ser temporário e direcionado para os relatórios contábeis, não permitindo uma análise aprofundada dos controles internos da empresa e o seu respectivo acompanhamento, o que conduziu ao surgimento da auditoria interna.

2.2.2 Auditoria Interna

De acordo com Souza (2007), a auditoria interna é responsável por examinar as informações, atribuições e controles internos das organizações auditadas, além de analisar, julgar e fornecer recomendações e sugestões.

Portanto segundo o mesmo autor, a auditoria interna apresenta, de forma sucinta, o objetivo prioritário de emitir opinião sobre a veracidade das demonstrações contábeis; e posteriormente identificar falhas e fraudes, a partir das informações sobre o controle interno.

Conforme Pereira e Nascimento (2005), a auditoria interna é constituída pelos funcionários da própria instituição auditada, o que resulta num controle recorrente dos processos operacionais adotados, em conformidade com as normas seguidas. Desta forma, o papel do auditor é essencial para a qualificação e eficácia das organizações.

Como a auditoria interna é realizada frequentemente por unidade interna da própria instituição, há a necessidade dela estar subordinada ao órgão colegiado de maior nível, a fim de resguardar sua independência. Há situações em que a estreita integração operacional permite que a auditoria interna possa ser executada por outra unidade integrante do mesmo grupo empresarial, ou que seja desenvolvida de forma terceirizada por auditores externos (VIERA, 2007).

Conforme Yoshitake (2009, p. 51), a auditoria apresenta três componentes de risco: inerente, de controle e de detecção. O risco inerente é a possibilidade do saldo de uma conta apresentar erro, devido à inadequação ou inexistência de controles internos. O risco de controle deve-se ao não atendimento das necessidades por controles internos, impossibilitando que erros sejam evitados e corrigidos em tempo hábil. O risco de detecção ocorre quando os procedimentos aplicados pela auditoria não possibilitam a detecção de erros que no decorrer das movimentações possam ser significantes, devido à quantidade e relevância.

Ao entrevistar auditores, auditados e gerentes, Alic e Rusjan (2010) verificaram que na visão dos referidos respondentes a auditoria interna contribui para a consecução dos objetivos de negócio e eficiência da empresa e que ela tem mais efeitos positivos do que negativos sobre o desempenho do negócio.

Baseada em uma pesquisa realizada com executivos chefes de auditoria da Austrália, Leung, Cooper e Perera (2011) verificaram em seu estudo que a auditoria interna foca a atenção nos controles, riscos e governança, porém há uma ausência de correlação entre as tarefas desempenhadas por ela e seus objetivos, com exceção dos controles internos e riscos. Em relação aos processos de governança corporativa, o estudo mostra que assuntos envolvendo o controle interno, os processos de avaliação de risco e de gestão são considerados fatores essenciais à auditoria interna que contribuem à boa governança corporativa.

No estudo realizado por Ebaid (2011) foi observado que nas empresas egípcias a função de auditoria interna é menos desenvolvida, apresentando baixos níveis de qualificação e de autonomia em relação às organizações. Além disso, ela ainda está focada em auditoria financeira e em conformidade dos controles internos, e apresenta um fraco nível de interação

com os auditores externos. Portanto, o estudo sugere que a função de auditoria interna nas empresas egípcias enfrenta muitas dificuldades que afetam negativamente a sua eficácia à governança corporativa.

Sarens, Abdolmohammadi e Lenz (2012) verificaram em seu estudo que a presença da auditoria interna na governança corporativa é significativa e está positivamente associada à utilização de um plano de auditoria baseado no risco, com a participação do comitê de auditoria no respectivo plano, além da existência da garantia de qualidade e programa de melhoria.

Liu (2012) faz um comparativo em seu artigo entre as empresas ocidentais e as da China, observando que as primeiras exigem da auditoria interna a participação na gestão de riscos, e as segundas o autor evidencia a necessidade da auditoria interna delas atualizar seus conceitos, transformar seus papéis, e reforçar a comunicação com todos os departamentos da empresa, além de dar maior atenção ao gerenciamento de riscos corporativos.

No estudo recente dos autores Boyle e Boyle (2013) foi evidenciada uma tendência de foco na gestão de risco, por parte da auditoria interna, sendo necessários investimentos na formação dos auditores internos em gestão de risco, de acordo com as eventuais necessidades, além da formação de parcerias estratégicas com a gestão e conselhos.

Adel e Maissa (2013) observam que nos últimos anos houve um aumento da participação do comitê de auditoria e auditoria interna na governança corporativa. E a partir de um estudo baseado em cinquenta empresas tunisianas os autores verificaram que a frequência das reuniões do comitê de auditoria tem um impacto positivo sobre a interação do comitê de auditoria com a auditoria interna.

Os auditores internos são essenciais à administração, desempenhando um trabalho mais abrangente e aprofundado, visto que fazem parte da própria empresa. Eles têm o conhecimento do negócio da empresa, possibilitando que o processo seja avaliado por completo, pois são feitas a verificação contábil, avaliação dos procedimentos operacionais e observação do cumprimento da utilização dos controles internos por parte dos gestores dos processos (TRISCIUZZI, 2009).

Mendes (1996) explica que além dos padrões profissionais que o auditor interno deve manter, novos objetivos relacionados com a organização como um todo são exigidos:

- 1) Conhecer a Organização: O auditor interno deve compreender os objetivos e estar entrosado com os métodos utilizados na organização, sendo capaz de analisar criticamente essas informações.

- 2) Pensar como administradores: Possibilita que o auditor interno pondere a importância das coisas em todos os aspectos: extensão, quantidade etc.
- 3) Desenvolver, comunicar e vender ideias: As recomendações num primeiro momento devem ser feitas verbalmente ao responsável pelo setor auditado, preparando desta forma as pessoas para receberem e utilizarem a recomendação, ou seja, vender ideias.
- 4) Coordenadores de boas práticas operacionais: O auditor interno para efetuar as suas análises de forma eficaz e eficiente estuda muitas partes da organização, o que possibilita que ele atue como coordenador de boas práticas operacionais mediante a organização.
- 5) Sensibilidade e diplomacia: O auditor interno deve ser agradável com os auditados, pois um ambiente sem conflitos permite o progresso das suas análises operacionais.
- 6) Objetividade: O auditor interno essencialmente deve apresentar alto grau de objetividade, o que pode ser obtido posicionando-se no lugar do setor auditado.
- 7) Valorização própria: O trabalho da auditoria interna pode ser avaliado mediante o confronto entre o valor investido na área de auditoria interna com o valor dos retornos sobre este investimento.

No estudo feito por Pinto et al. (2014) verificou-se que, na percepção dos gestores das organizações estudadas, a auditoria interna é uma ferramenta de apoio à gestão, na medida em que auxilia as organizações a atingirem seus objetivos, mediante as informações fornecidas, contribuindo com a avaliação e mitigação de riscos estratégicos. Além disso, foram identificados no referido estudo alguns aspectos de contribuição da auditoria interna, como: fornecimento de informações úteis para os gestores, destacando pontos fortes e pontos fracos das empresas, permitindo que eles façam uma análise crítica dos processos produtivos e econômicos para embasarem suas decisões; redução dos riscos da empresa, evitando prejuízos, o que agrega valor à organização; e viabilização da eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização de recursos auxiliando os gestores a atingirem as metas da empresa.

Para Silva, Aresi e Breda (1997), a auditoria interna pode ser classificada nas seguintes áreas, conforme a atuação nos vários tipos e abrangências de trabalhos. O quadro 3 apresenta as classificações.

Quadro 3 – Classificação da Auditoria Interna conforme as áreas de atuação

ÁREAS	DESCRIÇÃO	AUTORES
Auditoria na área Contábil	Busca identificar numa organização a adequação dos registros e procedimentos, a qualidade dos controles internos existentes, a observação das normas e regulamentos definidos pela administração e a avaliação da correta aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.	Silva, Aresi e Breda (1997)
Auditoria na área Operacional	Analisa e avalia o desempenho real de uma organização em relação ao esperado, com o objetivo de estabelecer recomendações e comentários que contribuirão para a melhoria da eficácia, eficiência e aspectos econômicos. Ela faz revisões sistemáticas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais no âmbito público e privado, com o objetivo de avaliar e notificar se os recursos organizacionais são utilizados de forma eficiente e se os objetivos operacionais são atingidos.	Araújo (2004, p. 27-29)
Auditoria de Gestão	Avalia o processo de tomada de decisões e os resultados obtidos pela gestão baseada nos critérios de eficiência, eficácia e economia na consecução dos objetivos planejados. E tem como objetivo apontar os pontos fracos e fortes da organização, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisões.	Grateron (1999)
Auditoria de Sistemas Informatizados	Em relação aos sistemas presentes numa organização, a auditoria envolve-se no processo de planejamento, desenvolvimento, testes e aplicação desses sistemas, analisando a estrutura lógica, física, ambiental, organizacional de controle, segurança e proteção de dados, a fim de informar a administração a respeito da adequação, eficácia, eficiência e desempenho dos sistemas e respectivos procedimentos de segurança em processamento de dados.	Silva, Aresi e Breda (1997)
Auditoria da Qualidade	Tem como principais objetivos avaliar a conformidade dos procedimentos da qualidade e dos métodos em relação às normas estabelecidas, verificar a qualidade do processo de tomada de decisão da organização, buscar melhorias do sistema da qualidade, analisar a conformidade das características da qualidade dos produtos/serviços com as especificações e identificar potenciais problemas da qualidade de produtos/serviços, possibilitando à administração uma visão mais profunda da organização, o que motiva uma consciência à qualidade.	Ramos (1991)
Auditoria Ambiental	É uma ferramenta gerencial que envolve uma avaliação sistemática, documentada, recorrente e objetiva a respeito da organização, da gestão e do equipamento ambientais, com o intuito de auxiliar e proteger o meu ambiente, o que possibilita a gestão do controle das práticas ambientais em consonância com as demais políticas da empresa.	Maimon (1994)

Fonte: adaptado de Ramos (1991); Maimon (1994); Silva, Aresi e Breda (1997); Grateron (1999); Araújo (2004, p. 27-29)

Em relação à empresa analisada neste trabalho, a Caixa Econômica Federal, a principal área de atuação da auditoria interna da empresa, dentre as áreas citadas no quadro 3, é a Auditoria de Gestão pois, segundo o manual normativo da empresa, sua atividade geral consiste na revisão do ciclo administrativo em todas as áreas e unidades da empresa, fornecendo análises, recomendações e informações relativas à:

- 1) Adequação e eficácia dos controles internos;

- 2) Economicidade na utilização dos recursos;
- 3) Mitigação de riscos;
- 4) Qualidade e desempenho da gestão das unidades, processos e sistemas;
- 5) Conformidade e legitimidade dos atos por ela praticados;
- 6) Aderência às políticas da empresa;
- 7) Eficiência e eficácia dos resultados, metas e objetivos.

Ressalta-se que a opinião da área de auditoria interna auxilia as organizações no cumprimento dos seus objetivos, visto que ela tem uma visão holística e proativa da situação organizacional (MORAIS, 2008).

Fazendo um comparativo entre a auditoria interna e externa, o quadro 4 apresenta os elementos que as diferenciam .

Quadro 4 – Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna

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 eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Período	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2002, p. 48)

Conforme o quadro 4 pode-se notar que pelo fato do auditor interno ser um funcionário da própria empresa auditada, apresentar continuidade no trabalho executado e de forma intensa, o seu relacionamento com os auditados e a sua preocupação com o futuro da empresa passam a representar o devido valor em seus trabalhos de auditoria.

2.3 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A auditoria interna é essencial em todos os setores da economia, mas principalmente nas instituições financeiras que, conforme Neves (2003), são entidades públicas ou privadas responsáveis por coletar, intermediar ou aplicar os recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira. Além disso, elas são responsáveis por garantir o funcionamento dos serviços financeiros e representar no mercado nacional elevada parcela de lucratividade.

Segundo Almeida (1998), as instituições financeiras e as outras organizações apresentam quatro diferenças principais:

- 1) Grau de Regulamentação: No setor financeiro a regulamentação do seu funcionamento é complexa, pois além de desempenharem atividades operacionais semelhantes aos demais tipos de empresas (vendas, estratégias de distribuição de produtos, marketing e outras atividades), devem atender as necessidades de controles e prestar informações ao Banco Central para cumprimento das normas vigentes.
- 2) Natureza dos Produtos e Serviços Oferecidos: Os produtos e serviços oferecidos pelas instituições financeiras, ao contrário das demais organizações, são resultados de normas de funcionamento estabelecidas pelo Banco Central e não são sujeitos à autonomia dos bancos. Em decorrência da natureza dos produtos e serviços oferecidos, a instituição financeira torna-se um agente do governo na aplicação de suas políticas econômicas, através dos recolhimentos compulsórios.
- 3) Dinâmica do Mercado: Em função das constantes modificações das variáveis ambientais, elevação do nível da concorrência e evolução tecnológica da prestação de serviços e produtos oferecidos, e principalmente devido aos fatores relevantes na prestação de serviços na visão dos clientes, tais como menor custo, qualidade do serviço e segurança da instituição, evidencia-se que a complexidade da forma de gerenciamento de uma instituição financeira é elevada em relação aos outros tipos de organizações.
- 4) Amplitude das Informações: As instituições financeiras prestam informações aos órgãos governamentais, a investidores institucionais, acionistas, clientes, agências de *rating* e funcionários, o que evidencia que a amplitude, natureza, característica

e detalhes das informações prestadas por elas são superiores às demais empresas de outros seguimentos.

No caso da Caixa Econômica Federal, objeto de estudo, o grau de regulamentação é a principal característica dentre os fatores citados anteriormente, devido ao elevado número de normas, leis e regulamentos a que estão submetidas as entidades do setor público (GRATERON, 1999).

2.4 RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTERNA E OS AUDITADOS

Além de verificar a conformidade dos processos de uma organização em relação às normas, o auditor pode estimular os auditados a discutirem a respeito dos problemas apontados, a fim de identificar possíveis resultados. Assim as pessoas auditadas passam a compreender o processo em que estão inseridas e sua relevância, contribuindo de forma eficaz ao alcance dos objetivos definidos pela organização (SALINAS, 2001).

Conforme Arena e Azzone (2009a) a efetividade da auditoria interna é influenciada por variáveis como: Recursos e competências do grupo de auditoria interna, processos e atividades de auditoria e relacionamentos entre a auditoria interna e áreas da organização. O estudo desses autores mostrou que a efetividade da auditoria interna eleva-se quando há uma maior relação entre a quantidade de auditores internos e empregados, o Auditor Chefe Executivo é afiliado ao Instituto de Auditores Internos, a organização adota as técnicas de autoavaliação de controle de risco e o há envolvimento do comitê de auditoria nas atividades dos auditores internos.

Lélis e Pinheiro (2012) observam que apesar da auditoria interna ser considerada uma colaboradora ao cumprimento dos objetivos organizacionais, as suas práticas passadas de fiscalização e punição indiretamente refletem nos empecilhos de relacionamento enfrentados pela auditoria interna e as partes auditadas, e conseqüentemente influenciam o comportamento dos colaboradores.

Conforme Elliott, Dawson e Edwards (2007), apesar do processo de auditoria interna ser bem conhecido e percebido como necessário, pelos auditores e auditados, há dúvidas sobre o valor e os benefícios globais adicionados pela auditoria, isso devido a uma fraca relação entre auditores e auditados.

Blakeney, Holland e Matteson (1976) desde a década de setenta observaram que o relacionamento entre o auditor e auditado era essencial para o desempenho efetivo das

atividades sob a responsabilidade do auditor, portanto, para os autores, a inclusão de treinamento comportamental na educação profissional do auditor levaria a resultados organizacionais, assim como para o próprio auditor.

Segundo Diniz e Limongi-França (2005) o fenômeno da influência ocorre entre o influenciador e o influenciado, na situação em que primeiro realiza um processo de influência (eficaz ou não) e o último manifesta efeitos em seu comportamento.

Cada colaborador de uma organização possui personalidade própria e diferenciada que influencia o comportamento e atitudes de outros com quem se relaciona e ao mesmo tempo sofre influência de outras pessoas. Portanto, a compreensão das relações humanas permite ao gestor melhores resultados de seus subordinados e conseqüentemente garante a eficácia da tomada de decisão (CHIAVENATO, 2004, p.107).

Apesar de não ser um estudo voltado à auditoria interna, é interessante o modo como Pepinelli, Dutra e Alberton (2011) investigaram a percepção dos auditados em relação às competências comportamentais do auditor contábil independente, verificando que as competências “liderança”, “relacionamento interpessoal” e “lidar com pressão em situações tensas” foram fortemente percebidas pelos auditados que tiveram contato com auditores mais experientes, e fracamente percebidas por aqueles que tiveram contato com auditores menos experientes; o que sugere que profissionais mais experientes têm competências comportamentais mais desenvolvidas do que os com menor experiência.

Para Dittenhofer (1997) os aspectos comportamentais envolvidos na relação entre auditores internos e auditados são: motivação do auditado, estilos de gestão, mudança e conflito gerenciais, comunicações, relações hostis, auditoria participativa, a compreensão da cultura do auditado e o uso do conhecimento comportamental na auditoria.

Um dos fatores motivacionais para os funcionários é a visão de que o trabalho é significativo e gratificante. Além disso, há motivadores tradicionais, como remuneração e promoção, que influenciam os esforços individuais, porém apresentam impactos a curto prazo, visto que podem estimular os auditores internos a níveis mais elevados de desempenho com pouca frequência, tendendo a perder o efeito ao longo do tempo (FRANK, 2007).

Vinten (1992) em seu artigo compara a imagem do auditor interno a raças de cães *rottweiler* ou *poodle*, explicando que o auditor não deve agir de forma agressiva (primeiro caso) ou apresentar falta de impacto ou efetividade (segundo caso). Além disso, o mesmo autor menciona que uma auditoria pode alterar o comportamento do auditado, embora às vezes de modo imprevisível; e que a aproximação de auditoria tradicional (em que o auditor

tem como objetivo principal determinar se o sistema de controle é mantido corretamente, se os procedimentos pertinentes estão sendo seguidos de uma maneira satisfatória, sendo, portanto, um estranho para a empresa) é ineficaz e ineficiente quando comparado com a aproximação participativa (o auditor tem como objetivo primário auxiliar a administração operacional a alcançar as metas organizacionais globais e para ele a eficácia do trabalho é obtida ao ganhar o interesse e ajuda dos auditados, estabelecendo uma relação de trabalho de equipe).

A qualidade da auditoria percebida está associada com a experiência no setor, a capacidade de atender às necessidades do cliente, o exercício do zelo profissional, a conduta do trabalho de campo e o exercício de ceticismo profissional. E a satisfação do auditado está relacionada com a experiência dos auditores, o que influencia a confiança nas suas análises, o envolvimento do gerente de auditoria no planejamento e realização da auditoria, a compreensão de sistemas de cliente e estudo de controles internos (SAMELSON; LOWENSOHN; JOHNSON, 2006).

Barac, Plant e Motubatse (2009) consideraram a relação entre o valor agregado pela auditoria interna e seis atributos: A situação organizacional, o ambiente pessoal e de trabalho, a extensão as quais as recomendações da auditoria interna são implementadas, as avaliações de risco, os serviços de auditoria interna e as medidas de desempenho.

Além das habilidades e conhecimentos técnicos específicos da profissão do auditor interno, é relevante que ele apresente também características comportamentais, associadas ao relacionamento interpessoal e capacidade de comunicação, a fim de otimizar o trabalho da auditoria interna (SARENS, 2009).

Elliott, Dawson, e Edwards (2007) mostraram em seu estudo que a baixa percepção da efetividade e da agregação de valor pela auditoria interna deve-se às ações de responsabilidade das gerências submetidas à auditoria, indicando a existência de uma relação superficial entre a auditoria e a área auditada, limitando o trabalho de auditoria na detecção de falhas nos processos, sem gerar as correções e melhorias que poderiam agregar valor e melhorar as operações da empresa.

2.5 PERCEPÇÃO

Para Bem (1972) a teoria da auto-percepção parte da suposição de que as intensas ou expressivas pressões contingentes influem de tal forma as pessoas que elas passam a se

identificar com as referidas pressões, sentindo-as como próprias. Quando um funcionário percebe que está submetido à pressão de um ambiente rígido, ou sob à influência de uma recompensa atrativa, sentirá que seu comportamento depende dessas causas extrínsecas. Porém, caso a sua percepção seja a da existência de um clima organizacional acolhedor, justo e igualitário, o seu comportamento será regido pelo cumprimento e pelo desempenho de tarefas, estando intrinsecamente motivado.

Segundo Davidoff (2001, p. 141) a percepção é um processo de organizar e interpretar os dados sensoriais recebidos para desenvolver a consciência de si mesmo e do ambiente; é um processo complexo que depende concomitantemente do meio ambiente e do indivíduo que o percebe, ou seja, sofre influência dos motivos, emoções, objetivos, interesses e expectativas de cada qual.

Segundo Lopes e Abib (2002) a percepção pode ser considerada um processo em que se cria uma imagem mental de algo percebido, no momento que é estabelecido um contato com a realidade; essa imagem é guardada na memória e posteriormente pode vir a ser utilizada.

Tendo como enfoque o papel do indivíduo na percepção, Lopes e Abib (2002) mencionam que há duas possibilidades:

- 1) O sujeito capta as percepções no sentido de obtê-las como posse.
- 2) O indivíduo seria um receptor de percepções, apresentando um papel mais passivo e recebendo estímulo do ambiente. Neste caso, a realidade deixa de ser questionada, existindo independentemente da percepção do indivíduo.

Luz (2003) faz uma associação entre o clima organizacional e a percepção que os funcionários têm sobre os diferentes aspectos da empresa, que possam influenciá-los de forma positiva ou negativa. Caso os funcionários percebam a empresa positivamente, o clima dessa organização tende a ser bom; caso contrário, se eles percebem a empresa de forma negativa, o clima tende a ser ruim.

Além disso, Luz (2003) ainda apresenta uma associação relevante entre o desempenho e as variáveis competência e motivação, visto que para ele o desempenho de cada funcionário é consequência da sua competência na tarefa que realiza, e da sua motivação para realizar um trabalho.

Neste estudo admite-se que os indivíduos constantemente selecionam e interpretam acontecimentos no ambiente de trabalho, assim como foi assumido no trabalho de Cesar (1999).

2.6 A PERCEPÇÃO DOS AUDITADOS EM RELAÇÃO À AUDITORIA

Blakeney, Holland e Matteson (1976) em seu artigo abordaram o tema relacionamento entre auditor e auditados, mostrando que uma ação indesejada, como uma conclusão de trabalho não validado, por parte da auditoria interna pode causar no auditado um sentimento negativo de desapontamento, frustração e raiva; e quando a referida ação negativa é reiterada ela torna-se um estímulo condicionado de sentimento negativo. Deste modo, a presença de um auditor é suficiente para produzir um efeito negativo.

A percepção dos auditados em relação aos auditores internos não é agradável, sendo esses considerados como policiais, procuradores, depreciadores ou pessimistas. A percepção dos auditados em relação à presença dos auditores internos como nociva, irá refletir em todas as suas relações com esses auditores. Assim é importante que haja comunicação entre as partes a fim de reduzir os conflitos existentes (SAWYER, 1988).

Da mesma forma, Mendes (1996) explica que os receios do auditado em relação à auditoria interna fazem com que ele atue defensivamente, sonegando informações que eventualmente podem comprometer a eficácia da auditoria. Assim, são necessárias transformações para que o auditor interno seja visto como um assessor na organização e o auditado um usuário da atividade de auditoria.

A relação entre auditor e auditado é muitas vezes tensa e problemática. A maioria dos conflitos entre auditor e auditado ocorre durante a busca por evidências objetivas; ou seja, o auditor solicita informações e não as obtêm, ou faz uma pergunta e recebe uma resposta desonesta, e assim por diante. Alguns destes problemas significam tentativas deliberadas de ocultar problemas operacionais, ou dificuldades relacionadas a simples mal-entendidos, que muitas vezes estão associados a diferenças culturais (WOODWORTH; SAID, 1996).

Dittenhofer (1997) sugere que para a resolução de problemas entre a auditoria interna e auditados devem ser considerados outros temas além da comunicação, tais como a motivação do auditado, os estilos de gestão, a gestão da mudança e conflito, as relações hostis, a auditoria participativa, a compreensão da cultura do auditado e a utilização do conhecimento comportamental na auditoria.

Para Johnson, Means e Pullis (1998), muitos auditados ressentem a intrusão dos auditores em seus trabalhos, tornando-se difícil à auditoria interna completar sua revisão. Portanto, os auditores devem interagir com os auditados para que as divergências não se transformem nas causadoras dos conflitos. Porém, caso seja identificado o conflito, deve-se

determinar o seu tipo e estágio de desenvolvimento, que pode estar entre as cinco etapas de desenvolvimento relacionadas abaixo:

- 1) Os participantes ainda não estão conscientes do conflito; frustração oculta pode surgir a qualquer momento.
- 2) Os participantes estão conscientes de que existe um conflito.
- 3) Os membros sentem estresse, ansiedade e talvez até mesmo hostilidade.
- 4) O conflito é exposto e pode ser observado.
- 5) Ocorre o desfecho do conflito, que pode variar entre resolução, dissolução do grupo, ou retorno ao primeiro estágio.

Silva (2004) discute no seu trabalho a ameaça que a presença da auditoria interna causa nos auditados, visto que uma das missões do auditor é informar aos superiores dos auditados as falhas encontradas. Assim os auditados ficam ansiosos para verificar, ao final do trabalho de auditoria, se alguma tarefa sob sua responsabilidade consta do relatório.

Conforme a mesma autora, o auditor interno deve enfrentar o medo dos auditados, pois ele só realizará um bom trabalho se obtiver a cooperação das pessoas. Portanto a confiança das pessoas pode ser conquistada mediante a discussão imediata de todos os problemas encontrados, dando a oportunidade de regularizar as falhas encontradas antes da emissão do relatório final; ou caso as falhas não possam ser regularizadas no decorrer dos trabalhos, serão informadas à administração superior como em fase de regularização. Desta forma cria-se uma parceria entre a auditoria interna e os auditados.

De acordo com Correia (2008), o medo dos auditados em relação à auditoria interna também pode ter como causa a forma como os auditores colocam seus questionamentos. Isto é, perguntas complicadas feitas por auditores, o simples fato de não deixar os auditados falarem, ou fazer julgamentos mentais ou expressos, podem influenciar negativamente a colaboração. A fim de tentar impedir que haja conflitos, os auditores internos devem evitar passar a imagem de ter uma postura de controle, autoritária, aplicando argumentos do tipo "ganha-perde", ou seja, obrigar os auditados a tomarem alguma atitude em favor do auditor, para que ele não sofra consequências; e evitar também passar aos auditados uma postura de superioridade.

Porém o autor citado anteriormente ressalta que um clima neutro entre as partes envolvidas no conflito também prejudica, pois a neutralidade gera frieza, distanciamento e pouca preocupação com o ouvinte. Já um clima encorajador faz com que o interlocutor escute e se comprometa com a resolução dos problemas. A partir do momento que os auditados

entenderem que eles fazem parte de um sistema de controle interno, dentro do qual eles também contribuem para o atingimento de resultados positivos ou negativos, os auditores internos passarão a ser vistos não mais como inimigos, mas sim como colaboradores.

Conforme Arena e Azzone (2009b), muito autores relacionavam a eficácia da auditoria interna a fatores como processos, produtos e resultados. Porém, a relevância das atividades de valor agregado e a satisfação das partes interessadas destacam-se como elementos essenciais para o desempenho das atividades da auditoria interna na atualidade.

Portanto, segundo os mesmos autores, os auditores internos devem convencer os auditados sobre a qualidade do seu trabalho, e conseqüentemente garantir que os gestores implementem suas recomendações, visto que a eficácia da auditoria interna depende da qualidade percebida pelos auditados.

Conforme Lélis e Pinheiro (2012) as atividades de auditoria interna são orientadas à parceria ao invés da punição, refletindo na modificação de comportamento e na percepção dos auditores e auditados. Porém, deve-se ressaltar que a atual auditoria interna sofre ainda os resquícios de anos de controles detectivos, práticas policiais e punitivas, constituindo empecilhos na comunicação e procedimentos entre a auditoria interna e os auditados.

Assim como Pepinelli, Dutra e Alberton (2011) observaram que na literatura há uma lacuna a ser preenchida com pesquisas associadas às competências comportamentais do profissional da auditoria independente, nota-se que o mesmo ocorre em relação às pesquisas comportamentais da auditoria interna e principalmente os fatores associados a sua presença num ambiente de auditoria.

O processo de auditoria interna numa empresa é uma situação em que os auditados estão submetidos à avaliação do desempenho da execução dos seus trabalhos. A condição de avaliação de desempenho, segundo Gonçalves e Leite (2004) envolve sentimentos, como insegurança, medo de se expor ou de expor o outro, ansiedade, tensão e assim por diante. Tais estados de ânimo mencionados estão relacionados, da mesma forma, ao significado da avaliação e à capacitação pessoal e profissional.

2.7 ESTADO DE ÂNIMO

Conforme Gardner (1985) o estado de ânimo pode também ser visto como uma ferramenta que auxilia as pessoas nas interações sociais e profissionais, podendo essas antecipar ações de acordo com o estado de ânimo do outro. Um exemplo que o autor cita é o

conhecimento de estado de ânimo do chefe em um determinado dia, o que contribui ao empregado antecipar as reações do chefe para um pedido de aumento.

Para George e Jones (1997) quando uma pessoa experimenta no trabalho um estado de ânimo negativo por vários meses pode, eventualmente, começar a pensar que o seu trabalho não é tão importante, o que reflete nas atitudes negativas tomadas por ela em suas tarefas. E quando uma pessoa vivencia um clima positivo no trabalho por um longo período de tempo as atitudes dela podem tornar-se mais positivas e o trabalho passa a ser visto como uma parte da vida que deve ser agradável.

Cesar (1999) pesquisou o estado de ânimo dos funcionários, que é configurado por possíveis combinações de sentimentos, considerando-os como formas de reação e presentes nas emoções fundamentais, a fim de verificar se essas combinações indicam algum estado de ânimo próximo ao estado de luto.

Na parte do estudo em que se buscou captar o estado de ânimo dos funcionários, Cesar (1999) utilizou trinta variáveis de estado de ânimo e solicitou aos respondentes que fossem selecionadas as dez variáveis que mais representavam o estado de ânimo deles em relação à vida na empresa nos últimos doze meses. Após isso, foi requerido que as palavras escolhidas fossem ordenadas da que mais frequentemente expressasse o estado de ânimo (primeira posição) para a que menos frequentemente expressasse o seu estado de ânimo (décima posição) deles.

O quadro 5 refere-se às trinta variáveis de estado de ânimo que foram mencionadas, em que para cada estado de ânimo positivo há um correspondente estado de ânimo negativo.

Quadro 5 – Palavras que refletem o estado de ânimo

Alegria	Ruptura	Abandono
Displicência	Ânimo	Fadiga
Realização	Desprezo	Calma
Tristeza	Vazio	Ansiedade
Amor	Inquietação	Disposição
Medo	Harmonia	Opressão
Aprovação	Frustração	Desânimo
Otimismo	Plenitude	Ódio
Esperança	Liberdade	Paz
Coragem	Prazer	Pessimismo

Fonte: Cesar (1999)

A classificação dos sentimentos relacionados no quadro 5 possibilitou a captação do estado de ânimo dos funcionários mediante um estudo quantitativo e aplicação de questionário, permitindo uma análise direta dos dados e facilidade em demonstrar os achados.

De acordo com Curtis (2006), o ambiente de trabalho nos dias atuais tende a ser estressante e dinâmico, e portanto, propício à criação de diferentes estados de ânimo ao longo do período de trabalho.

Para Davis (2006) os diferentes estados de ânimo podem levar as pessoas a processar informações de forma distinta, mas isso não leva à conclusão de que um estilo de processamento é superior ao outro.

Para Siqueira e Amaral (2006), o estado de ânimo diz respeito ao que uma pessoa experimenta no momento em que faz seu julgamento. O quadro 6 mostra como os autores classificam os diferentes tipos de estado de ânimo:

Quadro 6 – Classificação dos estados de ânimo

ESTADO DE ÂNIMO	DESCRIÇÃO
Positivo alto	Momento em que uma pessoa sente-se entusiasmada, ativa e altamente concentrada.
Positivo baixo	Caracterizado pela tristeza e indiferença.
Negativo alto	Evidenciado por variações distintas do estado do humor, como raiva, desprezo, desgosto, culpa, medo e nervosismo.
Negativo baixo	Engloba tanto a depressão quanto a ansiedade.

Fonte: Siqueira e Amaral (2006)

Os mesmo autores explicam que, de forma geral, o estado de ânimo negativo caracteriza-se pelo sentimento de estresse, reclamações de saúde ou acontecimentos desagradáveis. E o estado de ânimo positivo está relacionado à satisfação com as atividades sociais e à constância de acontecimentos agradáveis percebidos pelas pessoas.

De acordo com Margis et al. (2003) a resposta ao estresse resulta da interação entre as características do indivíduo e o meio em que ele está inserido, além da sua percepção em relação a sua capacidade de resposta. Os indivíduos estão submetidos a diferentes situações estressoras ao longo do tempo, e suas reações a elas diferem entre as pessoas, devido às características inerentes de cada um, podendo ocorrer manifestações de sintomas de depressão, ansiedade, ou transtornos psiquiátricos, entre outros.

Olivier, Perez e Behr (2011) verificaram em seu estudo que para um mesmo fator estressor existem formas distintas de percepção e significado, devido às interpretações das

peessoas em relação a suas condições de trabalho e seus relacionamentos, sendo relevantes os fatores de ordem afetiva, fisiológica e as reações comportamentais dos indivíduos.

Em seu trabalho Cesar (1999) listou os principais sintomas presentes na literatura em várias situações de estresse, conforme o quadro 7.

Quadro 7 – Classificação dos sintomas de estresse

Insônia	Boca amarga	Perda de peso	Náuseas
Azia	Respiração curta	Palpitações	Aumento de peso
Cãibras	Nó na garganta	Queda de cabelos	Boca seca
Vômitos	Suspiros	Tremores	Dores de cabeça

Fonte: Cesar (1999)

Os sintomas apresentados no quadro 7, dependendo do grau e tipo, podem causar desequilíbrio na saúde física das pessoas em situação de estresse, como por exemplo no ambiente de auditoria, influenciando a saúde dos auditados. Conforme Silva e Fischer (2004), durante as auditorias podem ocorrer situações de estresse por parte dos auditados, por considerarem a auditoria como uma ameaça, criticando seus esforços; portanto é essencial que a área de auditoria, com o apoio da alta administração, esclareça que o seu papel é trazer benefícios à empresa, não tendo como objetivo identificar culpados.

Para Chung, Cohen e Monroe (2008), o ambiente de trabalho complexo de auditoria pode criar uma variedade de estados de ânimo, como por exemplo as pressões para o cumprimento de prazos em momentos atribulados que podem elevar a tensão no indivíduo. E o efeito desses estados de ânimo influencia os julgamentos profissionais. Os resultados do estudo dos autores são relevantes para os auditores, pois indicam que os estados de ânimo afetam os julgamentos do auditor.

Diferentemente dos autores citados no parágrafo anterior, Cianci e Bierstaker (2009) analisaram o estado de ânimo no âmbito da auditoria prática, não considerando os estudantes de auditoria, que são menos experientes e portanto reagem de forma mais acentuada a diferentes estados de ânimo, e descobriram que os auditores em estado de ânimo negativo são mais propensos a sucumbir às pressões do cliente, mesmo em situações em que eles sabem que suas decisões terão consequências públicas.

Cianci e Bierstaker (2009) sugerem que as empresas de auditoria devem estar cientes de que o estado de ânimo influencia o ambiente de trabalho e os estados de ânimo que os auditores trazem para o trabalho podem influenciar a qualidade das suas tarefas rotineiras;

além disso, induzir estados de ânimo apropriados pode ser outro método para melhorar o desempenho da ética na auditoria.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste tópico são apresentados os procedimentos metodológicos à condução do estudo, partindo-se da tipologia do estudo, passando para a definição da população e amostra, finalizando com os procedimentos de coleta de dados e os devidos tratamentos dado a eles.

3.1 TIPOLOGIA DO ESTUDO

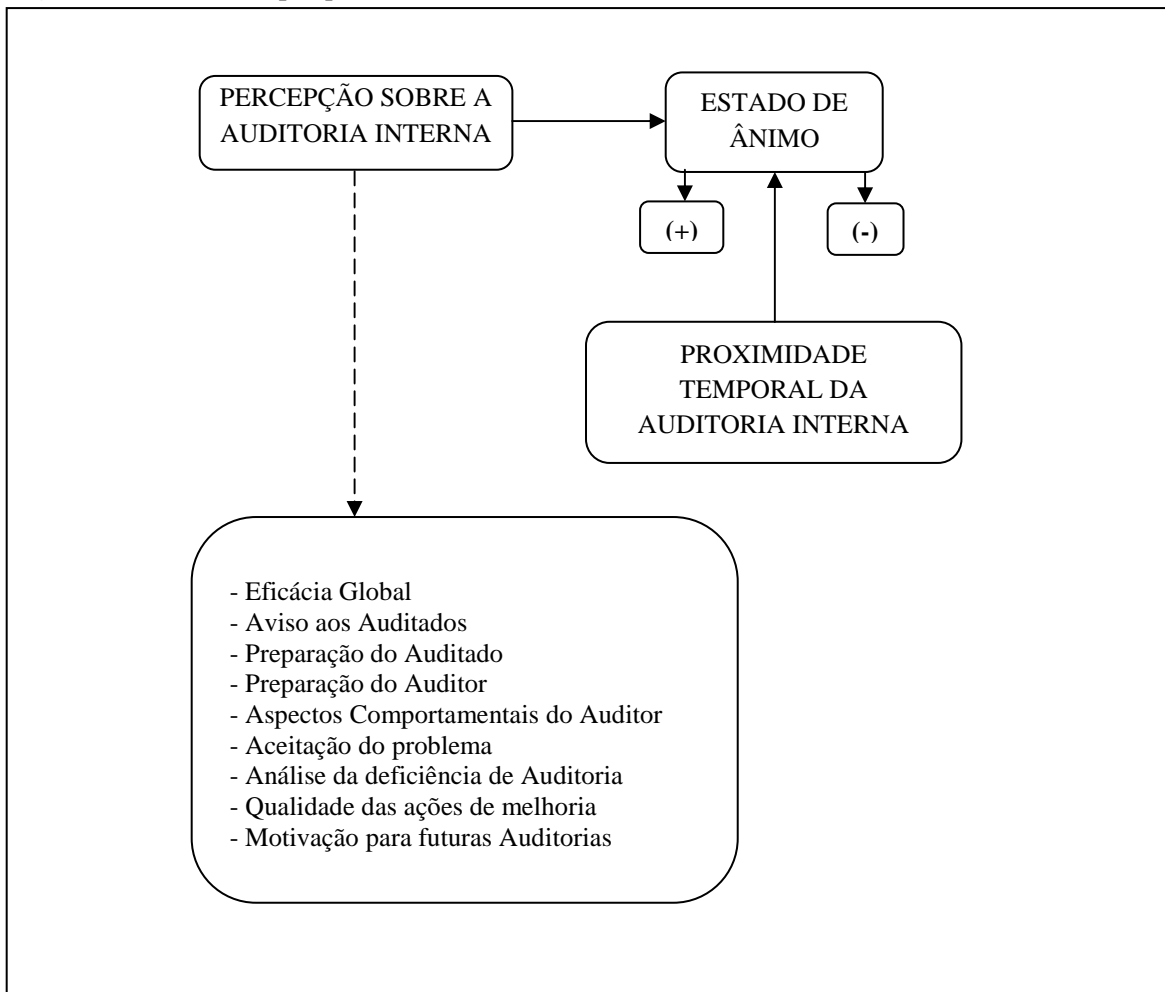
O presente estudo é caracterizado como uma pesquisa exploratória, visto que possibilita um maior conhecimento sobre o tema estudado (MATTAR, 2008, p.7), que ainda é pouco explorado na literatura.

Segundo Raupp e Beuren (2003, p.80) a pesquisa exploratória permite um aprofundamento do conhecimento e compreensão do problema de pesquisa, além de procurar entender novas dimensões até então não conhecidas, tornando-as mais claras.

Quanto aos procedimentos da pesquisa, o tipo do estudo é participante, uma vez que os respondentes atuam na empresa analisada e estão submetidos à auditoria interna. O referido tipo de pesquisa valoriza a experiência profissional do pesquisador e colaboradores entrevistados e seu grande envolvimento no caso estudado (RAUPP; BEUREN, 2003, p.91).

A natureza da pesquisa é principalmente quantitativa visto que, conforme Raupp e Beuren (2003, p.92), é o tipo de pesquisa em que são utilizados instrumentos estatísticos à coleta e análise dos dados, o que permite uma maior precisão dos resultados, e relativa segurança em relação às inferências feitas. Porém deve-se ressaltar que a fim de garantir uma análise aprofundada do fenômeno estudado, obtendo características não observadas mediante um estudo somente quantitativo (RAUPP; BEUREN, 2003, p.92), o trabalho apresenta uma parte de natureza qualitativa, através de entrevistas com auditores.

A figura 1 mostra o modelo que foi desenvolvido para representar de forma resumida o objetivo principal desta pesquisa, que é identificar como a percepção sobre a auditoria interna afeta o estado de ânimo dos auditados.

Figura 1 – Modelo de pesquisa

A proximidade temporal da auditoria interna, apresentada na figura 1, representa o tempo decorrido entre o momento da participação do respondente na pesquisa e a última auditoria interna pela qual passou.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população considerada neste estudo foram os funcionários do Banco Caixa Econômica Federal, e a amostra constituída por cento e vinte um funcionários de uma das unidades do referido banco, que trabalham submetidos, direta ou indiretamente, à auditoria interna.

A Caixa Econômica Federal é um banco público, de cunho social, cuja admissão de empregados na empresa para cargos efetivos ocorre mediante concurso público. Apesar dos funcionários estarem submetidos ao regime jurídico estabelecido pela Consolidação das Leis

do Trabalho (CLT), não tendo direito à estabilidade no emprego, o empregado público conquista a segurança de não ser demitido infundadamente, visto que o empregador é a administração pública, que segue os princípios da moralidade, legalidade e impessoalidade. A relativa estabilidade reflete na quantidade de ingressantes na empresa com idade já avançada, que já atuaram em outras organizações, apresentando vivências em outras áreas e em diversas funções, que buscam a referida segurança no emprego.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para atender a finalidade do estudo buscou-se identificar e coletar todas as fontes de dados necessárias e válidas, analisar os dados e transformá-los em informações para responder a questão de pesquisa.

Tendo em vista o objetivo proposto, foi necessário captar a percepção dos funcionários da instituição analisada em relação ao seu estado de ânimo, no que concerne a auditoria interna. Ressalta-se que a principal fonte de dados do estudo foi a percepção dos colaboradores submetidos diretamente ao processo de auditoria, com o intuito de garantir a obtenção de informações mais apuradas a respeito da influência da auditoria interna.

Porém, a fonte de dados não se limitou aos colaboradores submetidos diretamente à auditoria interna, pois para garantir que o estudo apresentasse informações fidedignas foi essencial que a pesquisa também englobasse os dados obtidos dos colaboradores relacionados indiretamente à auditoria interna.

A fim de dar um aprofundamento maior ao estudo, mediante a verificação se a visão atual da auditoria interna, em relação ao seu papel, estava conforme a percepção dos auditados, aplicou-se uma entrevista estruturada em quatro auditores internos da Caixa Econômica Federal, que trabalham na Unidade foco de estudo.

Portanto a fonte dos dados foi primária e as informações foram coletadas mediante aplicação de questionário fechado, para mapear e identificar os respondentes, auditados, e seus respectivos estados de ânimo; e entrevista estruturada, aplicada nos auditores internos.

Conforme Cesar (1999), as principais vantagens da utilização predominante de perguntas que apresentam respostas fechadas são:

- 1) A facilidade de aplicação, processamento e análise dos resultados;
- 2) A facilidade para apresentar resposta;
- 3) A baixa possibilidade de erros.

E como desvantagens:

- 1) A possibilidade de não espontaneidade do respondente;
- 2) A restrição da resposta às alternativas apresentadas, podendo forçar o respondente a se enquadrar em uma categoria por falta de outras opções.

Para a elaboração do questionário aplicado a este estudo buscou-se perguntas e indicadores utilizados na literatura existente, que respondessem a questão de pesquisa.

O questionário foi organizado conforme a teoria ABC (*affect, behavior and cognitive*) de formação de atitudes da psicologia social, que segundo Rodrigues, Assmar e Jablonski (2000, p.100), a atitude social é uma organização de crenças e cognições, com carga afetiva positiva ou negativa a um objeto social definido, que levam a uma ação coerente com as cognições e afetos relativos a este objeto. As atitudes, segundo os mesmos autores, são compostas por três elementos que devem ser consistentes:

- 1) Afetivo (*affective*): o objeto é alvo de sentimento positivo ou negativo.
- 2) Comportamental (*behavior*): a combinação de cognição e afeto como indutora de comportamentos, levando em consideração determinadas situações.
- 3) Cognitivo (*cognitive*): A representação cognitiva (conhecimento, ou forma de encarar um objeto) é necessária para se obter uma atitude em relação ao objeto.

Desta forma a estrutura do questionário foi dividida em três grupos: o primeiro associado aos sentimentos e afetos relacionados ao processo de auditoria interna (*affective*); o segundo que levou em consideração o dia a dia, as vivências e comportamento durante o processo de auditoria interna (*behavior*); e o terceiro associado à percepção em relação à auditoria interna, ao papel do auditor e ao trabalho da auditoria (*cognitive*).

Os quadros 8, 9, 10 apresentam os três componentes das atitudes (cognitivo, comportamental e afetivo, respectivamente), os autores da literatura existente que deram suporte para a formulação das perguntas do questionário propostas para mensurar as variáveis latentes, as questões em si e as escalas utilizadas para a mensuração. Os números das questões estão de acordo com a ordem que constava no questionário aplicado, cuja versão completa encontra-se nos apêndices.

Quadro 8 – Componente Cognitivo

ATTITUDES	AUTORES	QUESTÕES	ESCALA
Cognitivo	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V1-A eficácia do processo de auditoria.	Ordinal (nota de 1 a 10)
	Vinten (1992)	V9-Objetivo principal do auditor é auxiliar a administração a atingir as metas organizacionais.	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V2-A sua preparação (análise dos processos e procedimentos) diante um processo de auditoria.	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V3-A qualidade da resolução de problemas apontados após auditoria	
	Lélis e Pinheiro (2012)	V4-A importância da auditoria interna ao cumprimento dos objetivos organizacionais.	
	Barac, Plant e Motubatse (2009)	V12-A auditoria interna agrega valor no trabalho.	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V5-Seu conhecimento sobre o programa de auditoria da empresa.	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V15-Durante a auditoria os critérios para uma auditoria bem sucedida são claros.	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V6-A importância dos resultados da auditoria interna em relação ao trabalho dos auditados.	
	Sarens (2009)	V18-O auditor interno apresenta bom relacionamento interpessoal com os auditados.	
	Sarens (2009)	V20-O auditor interno apresenta boa capacidade de comunicação com os auditados.	
	Pepinelli, Dutra e Alberton (2011): Fonte: Adaptado de Alberton (2002) e Leme (2005)	V22-Dentre as competências comportamentais dos auditores internos, listadas abaixo, dê para cada uma delas uma nota de 1 (menos importante) a 10 (mais importante): V221- Ambição V222- Argumentação V223- Autoconfiança V224- Capacitação e desenvolvimento profissional V225- Comportamento ético V226- Comprometimento V227- Comunicação V228- Criação e inovação V229- Empreendedorismo V2210- Flexibilidade V2211- Foco no cliente V2212- Lealdade V2213- Lidar com pressão e situações tensas V2214- Liderança V2215- Maturidade e responsabilidade V2216- Motivação V2217- Pensamento crítico V2218- Proatividade e dinamismo V2219- Relacionamento interpessoal V2220-Resolução de problemas, conflitos e negociação V2221-Trabalho em equipe	

Quadro 9 – Componente Comportamental

ATTITUDES	AUTORES	QUESTÕES	ESCALA
Comportamental	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V23-Qual foi a antecedência (nº de dias) de aviso sobre a vinda dos auditores? ___ dias.	Escala de nº
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V7-Os auditados prepararam-se antes de uma auditoria.	Ordinal (nota de 1 a 10)
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V8-Em geral, os auditores estão bem preparados para o processo de auditoria.	
	Blakeney, Holland e Matteson (1976)	V10-O treinamento comportamental na educação profissional do auditor reflete nos resultados organizacionais.	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V11-Em geral, a atmosfera durante uma entrevista de auditoria é tensa.	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V13-As auditorias são realizadas de forma eficaz (produz o resultado ou efeito esperado).	
	Salinas, (2001)	V14-O auditor estimula os auditados a discutirem a respeito dos problemas apontados, para identificar possíveis resultados.	
	Arena e Azzone (2009a)	V16-O relacionamento entre a auditoria interna e as áreas da organização é alto.	
	Lélis e Pinheiro (2012)	V17-As práticas passadas da auditoria interna, de fiscalização e punição, influenciam negativamente o relacionamento entre os auditados e a auditoria interna.	
	Diniz e Limongi-França (2005)	V19-O auditor pode ser visto como influenciador e o auditado como influenciado.	
	Samelson, Lowensohn e Johnson (2006)	V21-A satisfação do auditado está relacionada com a experiência dos auditores, o que influencia a confiança nas suas análises.	
		Dittenhofer (1997)	V24-Assinale qual (ais) dentre os seguintes aspectos está (ão) presente(s) nas relações comportamentais entre auditores internos e auditados: V241-Motivação do auditado V242-Estilos de gestão V243-Mudança V244-Conflitos gerenciais V245-Comunicações V246-Relações hostis V247-Auditoria participativa V248-A compreensão da cultura do auditado V249-O uso do conhecimento comportamental na auditoria

Quadro 10 – Componente Afetivo

ATTITUDES	AUTORES	QUESTÕES		ESCALA	
Afetivo	Cesar (1999)	V25-Selecion e cinco estados de ânimo que mais representam quando submetido à auditoria interna (nos últimos doze meses). V26-Coloque em ordem da mais frequente (1ª posição) para a menos frequente (5ª posição).	Positivos: V251 Alegria V253 Realização V255 Amor V257 Aprovação	Negativos: V252 Displicência V254 Tristeza V256 Medo V2511 Ruptura	Ordinal (1 a 5)
		Utilizando o mesmo quadro de estados de ânimo, aponte os três sentimentos dominantes nas seguintes situações:	V258 Otimismo V259 Esperança	V2513 Desprezo V2514 Vazio	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V27-Quando você é avisado sobre uma deficiência encontrada no processo em que você atua?	V2510 Coragem V2512 Ânimo	V2515 Inquietação V2517 Frustração	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V28-Quando você é informado que haverá uma auditoria interna na sua área?	V2516 Harmonia V2518 Plenitude	V2521 Abandono V2522 Fadiga	
	Elliott, Dawson e Edwards (2007)	V29-Quando você resolve uma deficiência apontada pela auditoria interna?	V2519 Liberdade V2520 Prazer V2523 Calma V2525 Disposição V2529 Paz	V2524 Ansiedade V2526 Opressão V2527 Desânimo V2528 Ódio V2530 Pessimismo	Ordinal (1 a 3)
	Cesar (1999)	V30-Selecion e três sintomas de estresse que mais representam o estresse quando submetido à auditoria interna (nos últimos doze meses). V31-Coloque em ordem da mais frequente (1ª posição) para a menos frequente (5ª posição).	Sintomas de Estresse: V301-Insônia V302-Azia V303-Cãibras V304-Vômitos V305-Boca amarga V306-Respiração curta V307-Nó na garganta V308- Suspiros V309-Perda de peso V3010-Palpitações V3011-Queda de cabelos V3012-Tremores V3013-Náuseas V3014-Aumento de peso V3015-Boca seca V3016-Dores de cabeça		

O questionário aplicado foi subdividido em duas partes, sendo a primeira referente aos dados profissionais dos respondentes, como tempo de atuação no banco, idade, sexo, estado civil, nível de escolaridade e função. E a segunda parte relacionada à percepção dos auditados em relação à auditoria interna, envolvendo os três componentes das atitudes (afetivo, comportamental e cognitivo).

Fez-se um pré-teste do instrumento de pesquisa no dia 18 de Setembro de 2014, aplicando-se o questionário em 10 participantes da Unidade analisada, fazendo-se então os ajustes necessários.

3.4 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DE DADOS

De acordo com Mattar (2008, p. 185), o processamento dos dados consiste na transformação dos dados brutos coletados em informações, que possibilita a realização de análises e interpretações. As análises dos dados só são possíveis de serem feitas quando os dados brutos já tiverem sido processados, ou seja, somados, calculadas as médias, desvio-padrão, feitas as distribuições de frequência, efetuado o cruzamento entre as variáveis, realizado os testes de hipótese e assim por diante.

Neste estudo foram utilizados os *softwares* Microsoft Excel, versão 2007 e SPSS, versão 20.0, a fim de dar suporte à análise dos dados obtidos em relação ao estado de ânimo dos funcionários, tendo o referencial teórico como fundamento a sua interpretação.

A análise dos dados foi multivariada, que segundo Hair et al. (2009, p. 21), é uma análise de múltiplas variáveis em um único conjunto de relações. Isto é, são técnicas estatísticas que concomitantemente analisam várias medidas sobre indivíduos ou objetos sob investigação.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados foram analisados em três etapas. Na primeira foi feita uma análise descritiva dos dados obtidos, verificando-se o banco de dados (dados perdidos, *outliers*, características das distribuições) e caracterizando-se a amostra. Na segunda etapa foi feita uma análise multivariada dos dados, utilizando-se a técnica de regressão linear múltipla e método *stepwise* para a seleção das variáveis independentes inseridas na equação de regressão. E na última parte foi feita uma entrevista com quatro auditores a fim de comparar os resultados obtidos do questionário aplicado nos auditados e a visão dos auditores internos.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

4.1.1 Caracterização dos Respondentes

Descreve-se, a seguir, a caracterização das variáveis e as escalas nas quais foram colhidas. O **tempo de trabalho** na Caixa Econômica Federal (a partir daqui denominada CEF) foi coletado em sete faixas, considerando-se que essas faixas progressivamente mostrassem a experiência de trabalho na CEF. A primeira faixa, até cinco anos, foi composta por funcionários com pequena experiência na CEF, embora englobasse empregados que acabaram de entrar e outros que já poderiam estar em etapas de progressão na carreira. A faixa de 6 a 10 anos continha funcionários que já teriam algum cargo de chefia, como supervisor de equipes.

Pôde-se ver que na amostra do estudo 59,50% tinham até 10 anos de carreira. Para a característica da empresa, na qual os funcionários entram concursados e há estabilidade na carreira, empregados nessa faixa são considerados “jovens na empresa”, independentemente de sua idade.

Na faixa de 21 a 25 anos de trabalho houve a presença de 17,36% dos funcionários, caracterizando-se essa faixa por funcionários que provavelmente já atingiram as posições máximas em suas carreiras (quem não progrediu na carreira até essa faixa de tempo de empresa, provavelmente não ascenderá mais na hierarquia).

Observou-se que 13,22% dos funcionários compunham a faixa de maior tempo de empresa, com 26 anos ou mais de tempo de CEF. Muitos desses empregados têm aderido ao Plano de Apoio à Aposentadoria (PAA), o que é concordante com o baixo percentual de

funcionários nessa faixa. Para facilitar a visualização, a tabela 1 resume esses dados sobre faixa etária.

Tabela 1 - Tempo de banco

Faixa	Anos	Percentual	Percentual Acumulativo
1	0 - 5 anos	18,18%	18,18%
2	6 - 10 anos	41,32%	59,50%
3	11 - 15 anos	9,09%	68,60%
4	16 - 20 anos	0,83%	69,42%
5	21 - 25 anos	17,36%	86,78%
6	26 - 30 anos	4,13%	90,91%
7	31 ou mais anos	9,09%	100,00%
TOTAL		100,00%	

A tabela 2 mostra a **idade dos respondentes** divididas em oito faixas etárias com intervalo de cinco anos em cada uma delas. Os respondentes em sua maioria situaram-se nas faixas etárias 2 e 3, que englobavam as idades de 26 a 35 anos (44,17%) e nas faixas 6 e 7, dos 46 aos 55 anos (31,66%) de idade. Verificou-se que a jovialidade, em termos de tempo de atuação na CEF, não coincidiu com a jovialidade etária, visto que para ingressar na CEF, diferentemente dos bancos privados, é necessário passar em concurso público, portanto a empresa tem como característica a presença de muitos empregados com idades avançadas e pouco tempo de atuação na CEF, porém com uma vasta experiência profissional anterior à empresa, podendo ter vivenciado a auditoria interna (doravante denominada AI) nos moldes mais antigos.

Tabela 2 - Idade do respondente

Faixa	Anos	Percentual	Percentual Acumulativo
1	20 - 25 anos	1,67%	1,67%
2	26 - 30 anos	15,00%	16,67%
3	31 - 35 anos	29,17%	45,83%
4	36 - 40 anos	10,00%	55,83%
5	41 - 45 anos	5,00%	60,83%
6	46 - 50 anos	13,33%	74,17%
7	51 - 55 anos	18,33%	92,50%
8	56 ou mais anos	7,50%	100,00%
TOTAL		100,00%	

A fim de analisar a concentração de experiência, foi feito um cruzamento entre as variáveis: Tempo de banco (V2) e Idade (V3), e um teste Qui-quadrado para verificar se a relação idade-tempo de empresa era significativa ou não.

Conforme a tabela 3 o valor de p (p -value) de 0,023 para o teste Qui-quadrado foi significativo e menor que o valor de alfa (0,05); isso implicou a rejeição da hipótese nula

desse teste (ou seja, que as duas variáveis são independentes uma da outra). Portanto houve uma relação entre a idade do respondente e seu tempo de atuação na CEF; apesar de muitos funcionários ingressarem na CEF com idade avançada e terem trabalhado em outras empresas anteriormente, o teste mostrou que mesmo neste caso estudado à medida que avançou o tempo de empresa a idade também aumentou.

Tabela 3 - Teste Qui-quadrado

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	814,882 ^a	736	0,023
Likelihood Ratio	400,255	736	1,000
Linear-by-Linear Association	76,334	1	0,000
N of Valid Cases	120		

a. 792 cells (100,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,01.

Em relação a **gênero**, viu-se predominância do sexo masculino (59,50%), contra 40,50% do sexo feminino.

Em se tratando do **estado civil** dos respondentes, mais da metade era formada por casados (50,41%), seguida por solteiros (38,02%), conforme pode ser observado na tabela 4.

Tabela 4 - Estado civil

Estado civil	Frequência	Percentual	Percentual Acumulativo
Solteiro	46	38,02%	38,02%
Casado	61	50,41%	88,43%
Desquitado ou divorciado	11	9,09%	97,52%
Outro	3	2,48%	100,00%
Total	121	100,00%	

Em relação à **escolaridade**, quase a totalidade dos respondentes tinham nível superior (38,02%) ou pós-graduação (60,33%) completos, como mostra a tabela 5. A CEF exige dos empregados apenas o ensino médio completo para ingressar no banco, porém para angariar níveis superiores de trabalho, são necessárias as conclusões do nível superior e pós-graduação. Essa seria uma forma de incentivar o desenvolvimento pessoal e profissional dos funcionários.

Tabela 5 - Escolaridade

Escolaridade	Frequência	Percentual	Percentual Acumulativo
Ensino médio	2	1,65%	1,65%
Superior	46	38,02%	39,67%
Pós-graduado	73	60,33%	100,00%
Total	121	100,00%	

Em relação à **função exercida**, observa-se na tabela 6, que 45,45% dos respondentes tinham a função de assistente júnior, seguidos por 19,83% de assistentes plenos. Esses dados foram coerentes com o conceito de “jovens na empresa”, pois se tratam de etapas funcionais em nível operacional. Contando com os assistentes seniores, 81,82% da amostra tinham funções técnicas, não gerenciais. Como a coleta de dados foi feita em uma unidade da CEF cuja principal tarefa é a análise de contratos, que é realizada por analistas juniores, é coerente que a grande maioria dos empregados respondentes realmente seja classificada como analista júnior. Talvez esses funcionários, por sua função técnica ou por tempo de experiência na empresa, tenham maior dificuldade para perceber o papel estratégico da AI.

Tabela 6 - Função

Função	Frequência	Percentual	Percentual Acumulativo
TBN (técnico bancário novo)	10	8,26%	8,26%
Assistente júnior	55	45,45%	53,72%
Assistente pleno	24	19,83%	73,55%
Assistente sênior	10	8,26%	81,82%
Supervisor	5	4,13%	85,95%
Coordenador	3	2,48%	88,43%
Outro	14	11,57%	100,00%
Total	121	100,00%	

É de se esperar que os funcionários mais jovens sejam mais propensos a aceitar os processos de AI, porque provavelmente não viveram a fase dos auditores como “inspetores”. Assim, na amostra estudada, esperava-se favorabilidade aos processos de AI, o que pode se refletir no estado de ânimo dos funcionários durante os processos de AI.

A tabela 7 mostra o **tempo desde a última AI** pelos quais os respondentes passaram, podendo-se observar que 52,89% estavam em processo de auditoria.

Tabela 7 - Tempo decorrido após a última auditoria

Faixas	Tempo desde a última auditoria	Frequência	Percentual	Percentual Acumulativo
14	0 mês	64	52,89%	52,89%
1	1 mês	3	2,48%	55,37%
	2 meses	2	1,65%	57,02%
	3 meses	4	3,31%	60,33%
2	4 meses	2	1,65%	61,98%
	5 meses	1	0,83%	62,81%
	6 meses	5	4,13%	66,94%
3	7 meses	0	0,00%	66,94%
	8 meses	0	0,00%	66,94%
	9 meses	0	0,00%	66,94%
4	10 meses	2	1,65%	68,60%
	11 meses	0	0,00%	68,60%
	12 meses	2	1,65%	70,25%
	Mais de um ano	36	29,75%	100,00%
	Total	121	100,00%	

Em relação ao **relacionamento direto com a AI** pode-se observar, mediante a tabela 8, que a maioria não tinha um relacionamento direto com o auditor interno, apesar de estar em processo de AI, conforme foi apresentado na tabela 6.

Tabela 8 - Relacionamento direto com auditoria interna

Relacionamento direto com auditoria interna	Frequência	Percentual
Sim	17	14,05%
Não	104	85,95%
Total	121	100,00%

A grande maioria dos assistentes analisa contratos que são avaliados pela AI, e esta solicita esclarecimentos a determinados funcionários preparados para responder aos questionamentos dos auditores. Como esses funcionários não entram diretamente em contato com o auditor, respondendo as suas questões por meio do supervisor, eles poderiam “fantasiar” seu papel por falta de informação a respeito dele.

4.1.2 Questões Atitudinais

Aspectos Cognitivos

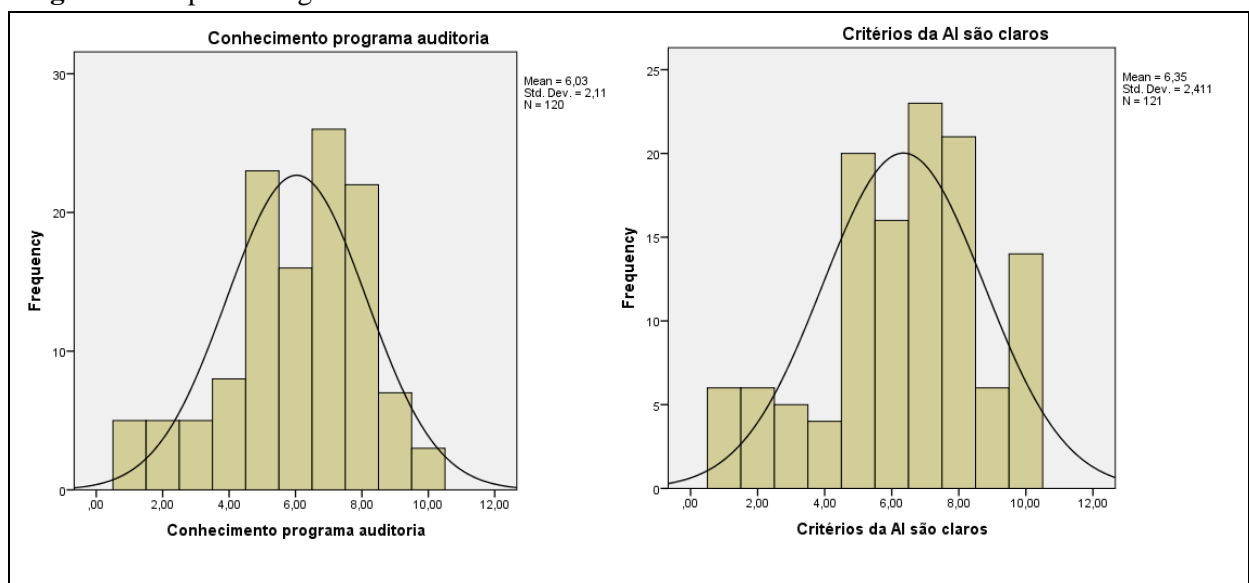
Nesta parte do estudo são apresentados os resultados relacionados aos aspectos cognitivos dos respondentes. Para cada questão os respondentes tinham que dar nota de 1 a 10, discordo totalmente a concordo totalmente, respectivamente.

Os dados apresentados na tabela 9 mostram que a variação das médias das notas dadas pelos respondentes (de 1 a 10) foi entre 6,0333 a 8,8264, a simetria (*skewness*) da curva normal de todas as variáveis foi negativa, indicando uma concentração de valores à direita da curva, o que sugeriu a presença de notas elevadas, e a distribuição das variáveis apresentou uma curva pontiaguda, isto é, houve uma concentração dos valores em torno da média, visto que todas as variáveis apresentaram valores positivos de curtose, com exceção das variáveis V5 (Conhecimento programa auditoria) e V15 (Critérios da AI são claros), que tiveram valores negativos, porém próximos a zero. Os desvios padrões das variáveis apresentaram valores baixos, evidenciando a concentração dos dados.

Tabela 9 - Aspectos cognitivos

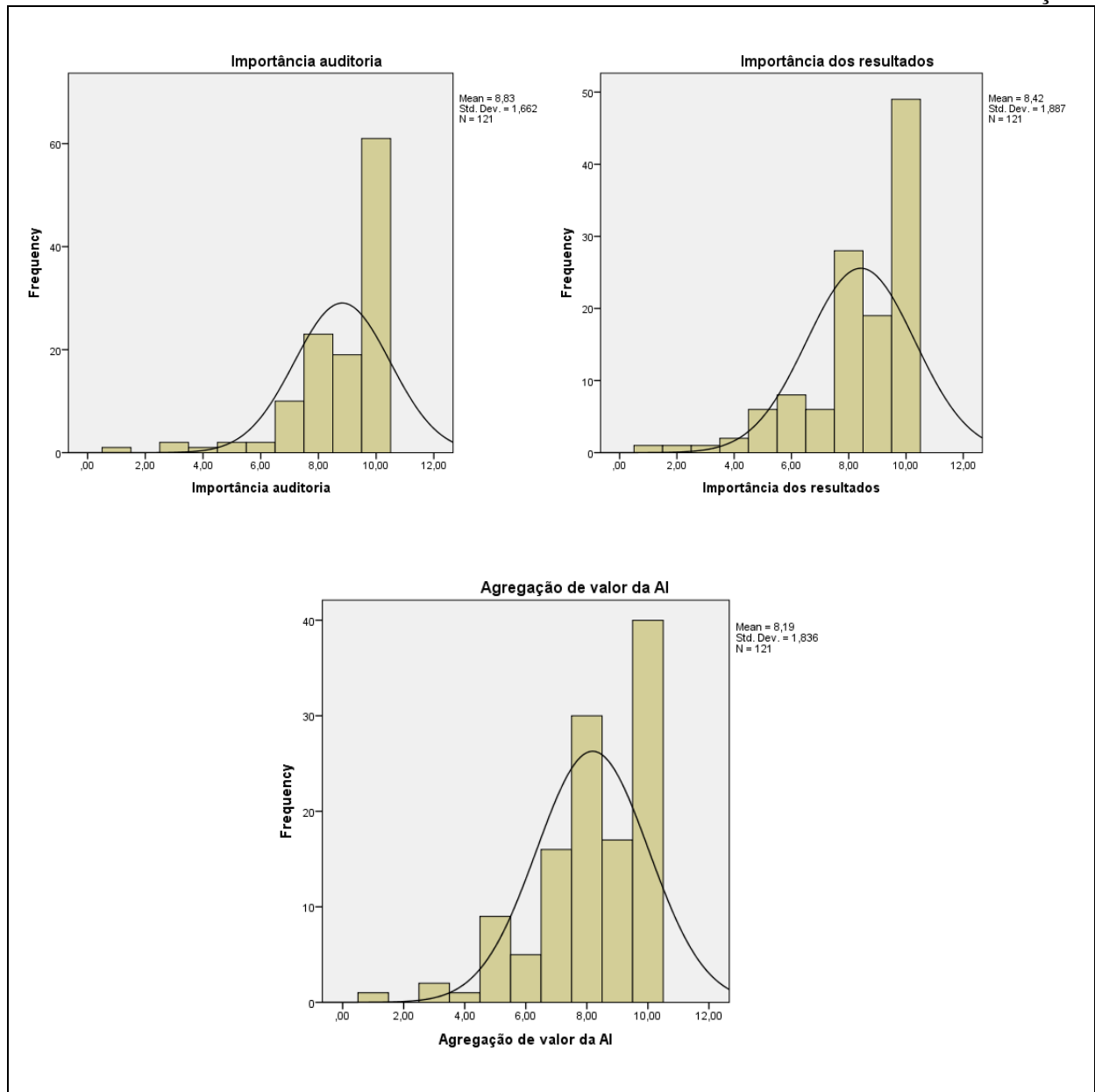
	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Skewness</i>		<i>Kurtosis</i>	
	<i>Statistic</i>	<i>Statistic</i>	<i>Statistic</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>Std. Error</i>
V1 - Eficácia da auditoria	7,3667	1,59270	-,533	,221	,941	,438
V2 - Preparação durante auditoria	6,9832	2,07888	-1,175	,222	1,354	,440
V3 - Qualidade pós-auditoria	6,7917	2,13375	-,826	,221	,645	,438
V4 - Importância auditoria	8,8264	1,66171	-2,068	,220	5,419	,437
V5 - Conhecimento programa auditoria	6,0333	2,11013	-,579	,221	-,066	,438
V6 - Importância dos resultados	8,4215	1,88747	-1,490	,220	2,302	,437
V9 - Objetivo da auditoria	7,1322	2,30558	-,641	,220	,010	,437
V12 - Agregação de valor da AI	8,1901	1,83627	-1,164	,220	1,506	,437
V15 - Critérios da AI são claros	6,3471	2,41078	-,486	,220	-,272	,437
V18 - Relacionamento interpessoal da AI com auditados	6,4876	2,29897	-,519	,220	,075	,437
V20 - Capacidade de comunicação do AI	6,1901	1,95923	-,575	,220	,432	,437

As médias das notas, apresentadas na tabela 9 e a figura 2, evidenciaram o fato dos auditados manifestarem pouco conhecimento sobre o programa auditoria da empresa (V5) e sentirem pouca clareza nos critérios utilizados para uma auditoria interna ser bem sucedida (V15); contudo para eles a auditoria interna é importante ao cumprimento dos objetivos organizacionais (V4), visto que ela agrega valor ao trabalho deles (V12), sendo importantes os resultados que ela apresenta em relação aos seus trabalhos (V6).

Figura 2 - Aspectos cognitivos

continua

continuação



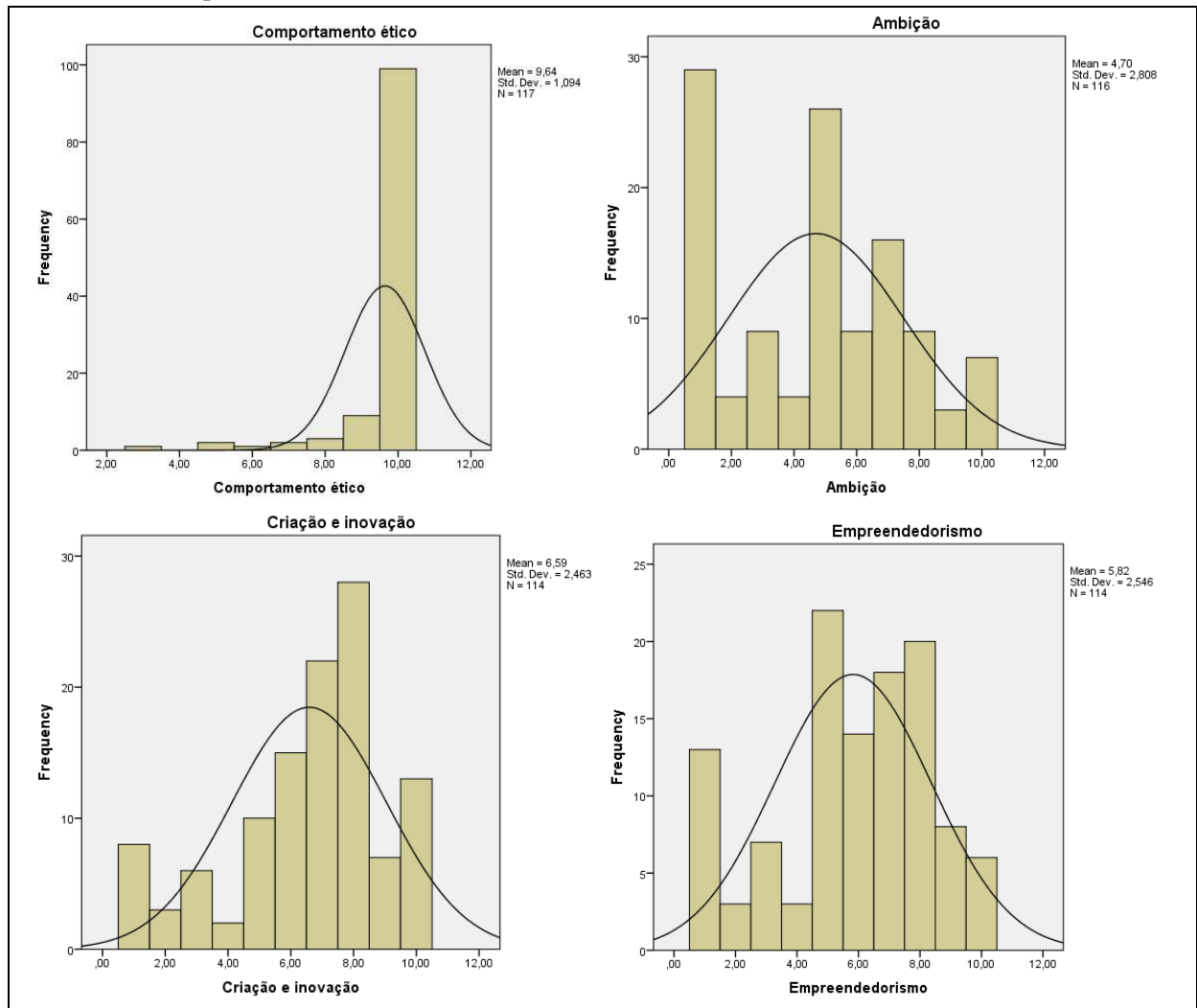
Em relação à questão V22 (tabela 10), em que os respondentes tinham que dar notas para as competências que para eles os auditores internos deveriam ter, verificou-se que para a maioria das competências, os auditados as acharam essenciais, com destaque (notas mais altas numa escala de importância) à capacitação e ao desenvolvimento pessoal (V224), ao comportamento ético (V225), ao comprometimento (V226), à comunicação (V227) e à maturidade e responsabilidade (V2215).

Tabela 10 - Competências necessárias aos auditores internos

	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Skewness</i>		<i>Kurtosis</i>	
	<i>Statistic</i>	<i>Statistic</i>	<i>Statistic</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>Std. Error</i>
V221 - Ambição	4,6983	2,80750	,092	,225	-1,043	,446
V222 - Argumentação	8,7414	1,55547	-1,731	,225	3,813	,446
V223 - Autoconfiança	8,4310	1,72059	-1,267	,225	2,089	,446
V224 - Capacitação e desenvolvimento pessoal	9,0940	1,45616	-1,819	,224	2,750	,444
V225 - Comportamento ético	9,6410	1,09435	-3,941	,224	16,991	,444
V226 - Comprometimento	9,4397	1,19629	-3,328	,225	14,724	,446
V227 - Comunicação	9,1026	1,36068	-2,716	,224	11,176	,444
V228 - Criação e inovação	6,5877	2,46322	-,811	,226	,059	,449
V229 - Empreendedorismo	5,8246	2,54602	-,485	,226	-,573	,449
V2210 - Flexibilidade	7,2368	2,29004	-,850	,226	,566	,449
V2211 - Foco no cliente	7,7982	2,47172	-1,310	,226	1,102	,449
V2212 - Lealdade	8,4737	2,14604	-1,888	,226	3,575	,449
V2213 - Agir sob pressão	8,7895	1,67477	-2,030	,226	4,883	,449
V2214 - Liderança	7,1053	2,31336	-,925	,226	,585	,449
V2215 - Maturidade e responsabilidade	9,2735	1,22913	-2,381	,224	7,025	,444
V2216 - Motivação	8,5726	1,75831	-1,260	,224	,993	,444
V2217 - Pensamento crítico	8,7521	1,76609	-1,898	,224	3,932	,444
V2218 - Pro atividade e dinamismo	8,1282	1,96319	-1,399	,224	2,336	,444
V2219 - Relacionamento interpessoal	8,3707	1,74221	-,999	,225	,321	,446
V2220 - Resolução problemas / conflitos / negociações	8,5726	1,85378	-1,913	,224	4,359	,444
V2221 - Trabalho em equipe	8,5172	1,74198	-1,184	,225	1,234	,446

Para a competência comportamento ético (V225) o valor de curtose foi elevado, demonstrando que houve uma concentração de respostas, apresentando uma curva leptocúrtica, e portanto, para os respondentes era essencial que o auditor interno tivesse como competência o comportamento ético. Porém, notou-se que a ambição (V221) foi um fator pouco relevante à competência do auditor, na visão dos auditados, assim como as características de criação e inovação (V228) e de empreendedorismo (V229), visto que foram qualidades pouco associadas às atividades que utilizam como parâmetros as normas de controle interno e os métodos adotados pela empresa. Para melhor visualização, a figura 3 mostra a diferença entre as variáveis destacadas e a respectiva curva normal.

Figura 3 - Competências necessárias aos auditores internos



A fim de estimar a confiabilidade do questionário para cada um dos aspectos atitudinais, mediou-se o coeficiente alfa de Cronbach, cujo calculo é feito a partir da variância dos itens individuais e da variância da soma dos itens, isto é, o alfa mede a correlação entre as respostas de um questionário mediante a análise do perfil das respostas fornecidas pelos respondentes (HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010).

Para os aspectos cognitivos o alfa de Cronbach obtido foi de 0,915, ou seja, os dados obtidos eram confiáveis e o instrumento apresentou elevada qualidade para interpretação.

Aspectos Comportamentais

Em relação aos resultados associados aos aspectos comportamentais dos respondentes, os dados da tabela 11 mostram que as notas das variáveis fornecidas pelos respondentes (de 1

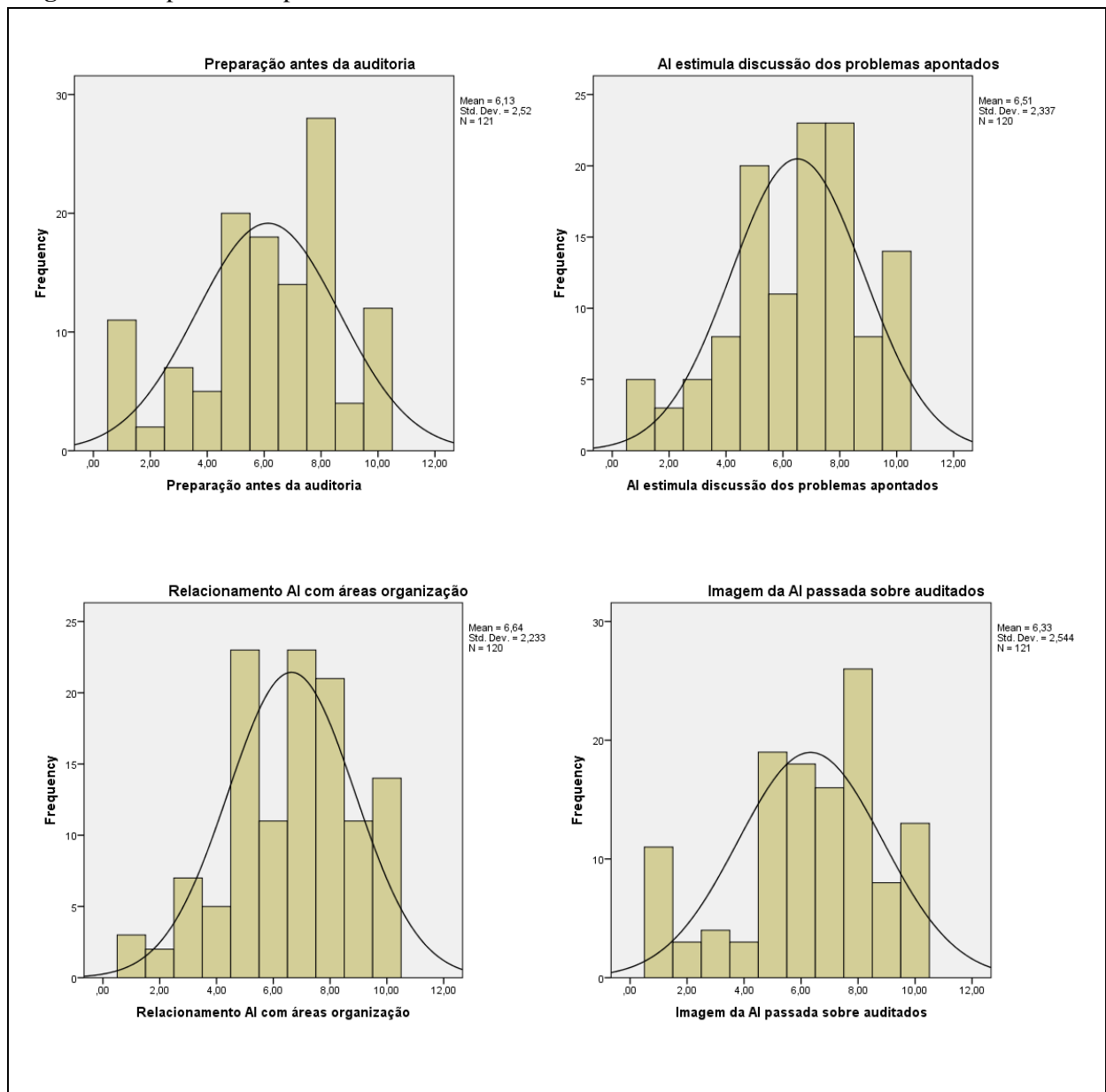
a 10) apresentaram médias semelhantes, variando entre 6,1322 a 7,9669, a simetria (*skewness*) da curva normal de todas as variáveis foi negativa, indicando uma concentração de valores à direita da curva, e os desvios padrões apresentaram um valor baixo, ou seja, os dados estavam concentrados em torno da média.

Tabela 11 - Aspectos comportamentais

	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>	<i>Skewness</i>		<i>Kurtosis</i>	
	<i>Statistic</i>	<i>Statistic</i>	<i>Statistic</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>Std. Error</i>
V7 - Preparação antes da auditoria	6,1322	2,51973	-,498	,220	-,397	,437
V8 - Preparação dos auditores	6,8264	1,99448	-,493	,220	,280	,437
V10 - Reflexo treinamento auditor na performance	7,9669	1,74611	-,789	,220	,258	,437
V11 - Atmosfera durante entrevista auditoria	7,2185	2,10793	-,680	,222	,290	,440
V13 - Eficácia da auditoria	6,9752	2,02675	-,931	,220	,895	,437
V14 - AI estimula discussão dos problemas apontados	6,5083	2,33712	-,485	,221	-,255	,438
V16 - Relacionamento AI com áreas organização	6,6417	2,23342	-,418	,221	-,305	,438
V17 - Imagem da AI passada sobre auditados	6,3306	2,54424	-,628	,220	-,244	,437
V18 - Relacionamento interpessoal da AI com auditados	6,4876	2,29897	-,519	,220	,075	,437
V21 - Exp auditor x satisfação auditado	7,3140	2,12537	-,611	,220	,179	,437

As variáveis V7 (Preparação antes da auditoria), V14 (AI estimula discussão dos problemas apontados), V16 (Relacionamento AI com áreas organização) e V17 (Imagem da AI passada sobre auditados) apresentaram valores negativos de curtose, mas muito próximo ao zero, sugerindo que a distribuição das variáveis apresentaram uma curva ligeiramente mais plana, isto é, houve uma dispersão dos valores. A figura 4 evidencia maior dispersão das notas dadas pelos respondentes à variável V17 (Imagem da AI passada sobre auditados), que questionou se as práticas passadas da auditoria interna, de fiscalização e punição, influenciavam negativamente o relacionamento entre os auditados e a auditoria.

Figura 4 - Aspectos comportamentais



A fim de verificar se a maior dispersão das respostas para a questão V17, supracitada, estava associada com a proximidade direta ou não do auditado com o auditor interno, foi feito um cruzamento entre esses dados. Na tabela 12 pode ser observado que tanto aos auditados que não tinham um relacionamento direto com os auditores internos, quanto aos que tinham, havia ainda uma associação da imagem do auditor com a atividade de fiscalização e punição, o que influenciava negativamente o relacionamento entre eles.

Tabela 12 - Imagem da AI passada sobre auditados e Relacionamento direto com auditoria

Imagem da AI passada sobre auditados * Relacionamento direto com auditoria interna Crosstabulation				
<i>Count</i>				
		Relacionamento direto com auditoria interna		Total
		sim	não	
Imagem da AI passada sobre auditados	1,00	3	8	11
	2,00	1	2	3
	3,00	1	3	4
	4,00	1	2	3
	5,00	1	18	19
	6,00	3	15	18
	7,00	3	13	16
	8,00	3	23	26
	9,00	0	8	8
	10,00	1	12	13
Total		17	104	121

A tabela 13 mostra que independente se auditado estava em processo de auditoria interna ou tinha passado por uma auditoria há mais de um ano, para ele as práticas passadas da auditoria interna, de fiscalização e punição, influenciavam negativamente o relacionamento entre os auditados e a auditoria, de acordo com o que foi apresentado nas fundamentações teóricas por Lélis e Pinheiro (2012), que ressaltam o fato da atual auditoria interna ainda sofrer os resquícios de anos de controles detectivos, práticas punitivas, constituindo empecilhos na comunicação e procedimentos entre a auditoria interna e os auditados.

Tabela 13 - Tempo_última auditoria * Imagem da AI passada sobre auditados

Tempo_última auditoria * Imagem da AI passada sobre auditados Crosstabulation												
<i>Count</i>												
		Imagem da AI passada sobre auditados										Total
		1,00	2,00	3,00	4,00	5,00	6,00	7,00	8,00	9,00	10,00	
Tempo_última auditoria	,00	5	1	1	2	11	10	10	14	3	7	64
	1,00	1	0	0	0	2	0	0	0	0	0	3
	2,00	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2
	3,00	0	1	0	0	0	2	0	0	1	0	4
	4,00	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	2
	5,00	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
	6,00	0	0	2	0	0	0	0	2	0	1	5
	10,00	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	2
	12,00	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	2
13,00	3	1	1	1	6	4	5	8	2	5	36	
Total		11	3	4	3	19	18	16	26	8	13	121

Em relação à questão V24 (tabela 14), em que os respondentes assinalaram os aspectos presentes nas relações comportamentais entre auditores internos e auditados,

verificou-se que para eles a comunicação (V245) era um aspecto essencial na relação entre ambos, visto que esta variável foi assinalada pelos respondentes 74,4% das vezes; a presença dos outros aspectos não apresentou porcentagem superior a 50%. O resultado está conforme o que Dittenhofer (1997) e Sarens (2009) discutem em seus trabalhos sobre a importância da presença dos aspectos comportamentais na relação entre auditores internos e auditados, como por exemplo a comunicação, que auxilia na resolução de problemas e otimização do trabalho de ambos.

Tabela 14 - Aspectos presentes nas relações comportamentais entre auditores internos e auditados

Aspectos das relações entre auditores internos e auditados	Frequência
V245 - Comunicações	74,40%
V248 - Compreensão cultura auditado	46,30%
V244 - Conflitos gerenciais	42,10%
V242 - Estilos de gestão	41,30%
V249 - Uso conhecimento comportamental na AI	38,80%
V247 - Auditoria participativa	38,00%
V243 - Mudança	36,40%
V241 - Motivação do auditado	24,00%
V246 - Relações hostis	21,50%

Calculou-se o alfa de Cronbach para os aspectos comportamentais, assim como foi feito para os cognitivos, e obteve-se o valor de 0,734, evidenciando que os dados obtidos eram confiáveis e o instrumento apresentou boa qualidade para interpretação.

Aspectos Afetivos

As respostas dos auditados em relação aos aspectos afetivos são apresentadas nesta parte do estudo.

A tabela 15 (questão V25) mostra os sentimentos mais frequentes, em percentuais, que os auditados selecionaram quando submetidos à auditoria interna, estando tais sentimentos divididos em positivos e negativos na referida tabela. Pode-se observar que houve valores com frequência acima da média em dois sentimentos negativos: a ansiedade (67,50%) e inquietação (58,30%); e uma maior dispersão dos sentimentos positivos mais frequentes entre: disposição (38,30%), esperança (35,80%), aprovação (34,20%) e realização (30,00%).

Tabela 15 - Sentimentos positivos e negativos do auditado quando submetido à auditoria interna

Sentimento negativo	Frequência	Sentimento positivo	Frequência
Ansiedade (V2524)	67,50%	Disposição (V2525)	38,30%
Inquietação (V2515)	58,30%	Esperança (V259)	35,80%
Fadiga (V2522)	26,70%	Aprovação (V257)	34,20%
Medo (V256)	23,30%	Realização (V253)	30,00%
Desânimo (V2527)	21,70%	Otimismo (V258)	28,30%
Frustração (V2517)	12,50%	Coragem (V2510)	20,80%
Pessimismo (V2530)	12,50%	Calma (V2523)	18,30%
Opressão (V2526)	10,00%	Ânimo (V2512)	12,50%
Ruptura (V2511)	5,00%	Harmonia (V2516)	5,80%
Vazio (V2514)	5,00%	Liberdade (V2519)	5,00%
Desprezo (V2513)	4,20%	Paz (V2529)	5,00%
Tristeza (V254)	3,30%	Alegria (V251)	1,70%
Abandono (V2521)	3,30%	Plenitude (V2518)	1,70%
Displicência (V252)	0,80%	Prazer (V2520)	0,80%
Ódio (V2528)	0,00%	Amor (V255)	0,00%

Legenda: A porcentagem refere-se ao número de respondentes que escolheram o sentimento, independente da posição, em relação ao número total de pesquisados.

A questão V26 (tabela 16) requeria que os respondentes colocassem os referidos estados de ânimo em ordem do que mais frequentemente representasse seu estado de ânimo (primeira posição) ao que menos frequentemente representasse seu estado de ânimo (quinta posição).

Tabela 16 - Sentimento em ordem de importância

	Posição 1	Posição 2	Posição 3	Posição 4	Posição 5
Estado de ânimo	Ansiedade	Ansiedade	Inquietação	Esperança	Realização
Frequência	26,2%	20,0%	15,4%	12,5%	15,9%

Pode-se observar, a partir das tabelas 15 e 16, que os sentimentos mais frequentes dos auditados (V25) e os sentimentos que eles colocaram em ordem de importância (V26), quando submetidos ao processo de auditoria interna, foram a ansiedade (V2524), presente na primeira e segunda posições, seguida pela inquietação (V2515), a esperança (V259) e a realização (V253).

Porém, é interessante o fato dos aspectos esperança e realização estarem na quarta e quinta posições mais frequentes, respectivamente, após a ansiedade e inquietação. Infere-se que apesar de existir a tensão no momento da auditoria interna, os auditados poderiam ter a compreensão de que a auditoria auxilia a empresa a atingir os objetivos organizacionais, o que se reflete no sentimento de satisfação dos auditados; além disso, a análise final da auditoria interna em relação aos procedimentos dos auditados causaria um sentimento de dever cumprido e finalizado, por parte dos auditados.

Para verificar o estado de ânimo predominante de cada respondente, se era positivo, negativo, ou neutro, codificou-se os sentimentos positivos como 1 e os negativos como -1 e logo após foi feita a somatória de pontos obtidos por cada participante, feito de acordo com o trabalho de Cesar (1999).

Verificou-se que houve um equilíbrio nas respostas, pois 49% dos respondentes apresentaram estado de ânimo predominantemente positivo, e o mesmo valor foi obtido para os que tinham estado de ânimo negativo; apenas 2% apresentaram soma zero, ou seja, tinham estado de ânimo ambivalente, indicando empate entre sentimentos positivos e negativos. Portanto a hipótese H_{01} de que a auditoria interna influencia negativamente o ambiente de trabalho foi refutada. Pode-se então considerar que independente da presença ou não da auditoria, o estado de ânimo dos auditados era equilibrado, apresentando sentimentos positivos e também negativos na mesma proporção.

A fim de efetuar um teste Qui-quadrado entre o estado de ânimo predominante e cada uma das variáveis presentes na primeira parte do questionário, codificou-se o estado de ânimo predominante como positivo 1, e negativo 2, visto que o teste Qui-quadrado é aplicável em variáveis categóricas. Utilizou-se também as variáveis: tempo de atuação na CEF, idade e última passagem pela auditoria interna em faixas, conforme as tabelas 1, 2 e 7, para aplicá-las ao teste Qui-quadrado.

Para o teste Qui-quadrado entre o estado de ânimo predominante e cada uma das variáveis, presentes na primeira parte do questionário, foram obtidos os seguintes valores de p (p -value) para as questões: tempo de atuação na CEF (0,416), idade (0,455), gênero (0,061), estado civil (0,840), escolaridade (0,075), função (0,405), última passagem pela auditoria interna (0,779) e seu relacionamento direto ou não com a auditoria interna (0,066). Pode-se observar que todos os p -value apresentados foram maiores que o valor de alfa (0,05), mostrando que não houve uma relação entre essas variáveis e o estado de ânimo.

Desta forma, as hipóteses H_{02} (o estado de ânimo do auditado está relacionado com seu tempo de atuação na CEF, idade, gênero, estado civil, escolaridade e função) e H_{03} (o estado de ânimo do auditado está relacionado com a sua última passagem pela auditoria interna e seu relacionamento direto ou não com a auditoria interna) foram rejeitadas. Isso mostra que os 52,89% dos respondentes que estavam em processo de AI, segundo a tabela 7 supracitada, não apresentaram divergência no estado de ânimo quando associado à AI, em relação àqueles que não estavam em processo ou que passaram pela auditoria há pouco tempo, conforme se supunha na fundamentação deste trabalho.

A fim de comparar o estado de ânimo geral (soma dos estados de ânimo) em relação às questões atitudinais, que eram variáveis métricas, fez-se uma correlação de *Pearson* e verificou-se, conforme tabela 19, que as respostas que abordavam os assuntos: Eficácia da auditoria do processo de auditoria (V1), Preparação dos auditores (V8), Agregação de valor da AI (V12), Auditorias realizadas de forma eficaz (V13), AI estimula discussão dos problemas apontados (V14), Critérios da AI são claros (V15), Relacionamento interpessoal da AI com auditados (V16), apresentaram valores de correlação de *Pearson*, em relação ao estado de ânimo geral dos auditados, acima de 0,30, proporcionando um efeito considerado médio, e com sig inferior a alfa (0,05), rejeitando-se a hipótese nula de que não havia correlação entre as referidas variáveis. Apenas duas variáveis apresentaram alto valor de correlação, porém negativos: Atmosfera durante entrevista auditoria (V11) e o grau de estresse (graustress), e assim como as outras variáveis com sig inferior a alfa (0,05), rejeitando-se a hipótese nula de que não havia correlação entre as referidas variáveis.

Tabela 17 - Correlação entre estado de ânimo geral e variáveis atitudinais

Variáveis	Estado de ânimo geral	
		<i>Pearson Correlation</i>
Eficácia do processo de auditoria	<i>Pearson Correlation</i>	,302
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,001
Preparação dos auditores	<i>Pearson Correlation</i>	,404
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,000
Atmosfera durante entrevista auditoria	<i>Pearson Correlation</i>	-,375
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,000
Agregação de valor da AI	<i>Pearson Correlation</i>	,369
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,000
Auditorias realizadas de forma eficaz (produzem o resultado ou efeito esperado)	<i>Pearson Correlation</i>	,375
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,000
AI estimula discussão dos problemas apontados	<i>Pearson Correlation</i>	,310
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,001
Critérios da AI são claros	<i>Pearson Correlation</i>	,391
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,000
Relacionamento interpessoal da AI com auditados	<i>Pearson Correlation</i>	,371
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,000
graustress	<i>Pearson Correlation</i>	-,300
	<i>Sig. (2-tailed)</i>	,001

A eficácia do processo de auditoria (V1) e a produção do resultado ou efeito esperado pela auditoria (V13), citadas por Elliott, Dawson e Edwards (2007), foram percebidos pelos auditados quando houve uma elevada relação entre esses e os auditores; e a preparação dos auditores (V8), e definição de critérios claros (V15) ao processo de AI, estavam relacionados com o estado de ânimo dos auditados, como pode ser observado na tabela 17.

A relação entre o valor agregado pela AI (V12) e o estado de ânimo dos auditados convergiu com as fundamentações teóricas de Barac, Plant e Motubatse (2009), que relacionam em seu estudo a agregação de valor pela AI com o ambiente pessoal e de trabalho.

O resultado da relação entre o estado de ânimo e o estímulo por parte da AI à discussão dos problemas apontados (V14), estava de acordo com as fundamentações de Salinas (2001) de que o auditor pode estimular os auditados a discutirem a respeito dos problemas apontados, a fim de identificar possíveis resultados, o que se reflete na compreensão pelos auditados do processo em que estão inseridos e sua relevância, contribuindo de forma eficaz ao alcance dos objetivos definidos pela organização, o que se reflete no estado de ânimo dos auditados.

Uma das variáveis que influencia a efetividade da auditoria interna, conforme Arena e Azzone (2009a), é relacionamento entre a auditoria interna e as áreas da organização (V16), que como pode ser observado na tabela 19 também estava relacionada com o estado de ânimo dos auditados, visto que um bom relacionamento entre as partes carrega na eficácia dos processos, redução de falhas e conseqüentemente sentimento de satisfação.

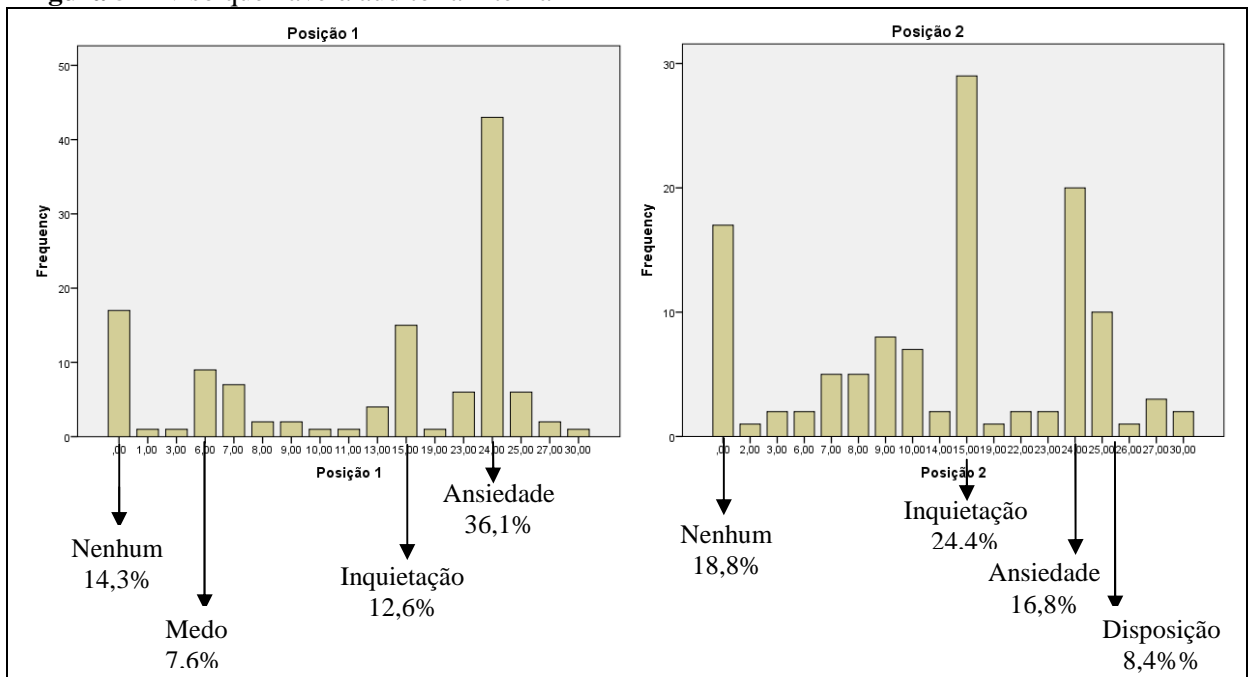
A atmosfera tensa durante uma entrevista auditoria (V11) e o grau de estresse (grastress) estavam inversamente correlacionados com o estado de ânimo, ou seja, quanto mais elevado fossem a tensão na entrevista de auditoria e o nível de estresse, o estado de ânimo seria mais negativo, como era de se esperar.

Diante a correlação obtida, a hipótese H_{04} (o estado de ânimo do auditado está relacionado com a imagem passada da auditoria interna de fiscalização de punição) foi rejeitada. Infere-se que ao longo dos anos a imagem passada da auditoria interna de fiscalização de punição, presente nos auditados, gradativamente está perdendo suas forças, pois muitos colaboradores passaram a compreender, mediante treinamentos ou esclarecimentos dos gerentes, qual o papel do auditor interno e os benefícios do trabalho da auditoria interna não somente a eles, mas à organização.

Ao se perguntar o sentimento associado quando o auditado era avisado sobre uma deficiência encontrada no processo em que ele atuava (V27), não houve uma concentração de respostas em algum dos sentimentos associados ao estado de ânimo, devido à atividade principal da Unidade foco do estudo ser a análise de contratos, que são de volume elevado, muitas vezes o contrato analisado por um auditado acaba não entrando na amostra à análise da auditoria interna, ou decorre um tempo considerado até ser analisado pela auditoria, portanto os auditados muitas vezes não recebem um aviso sobre deficiências encontradas.

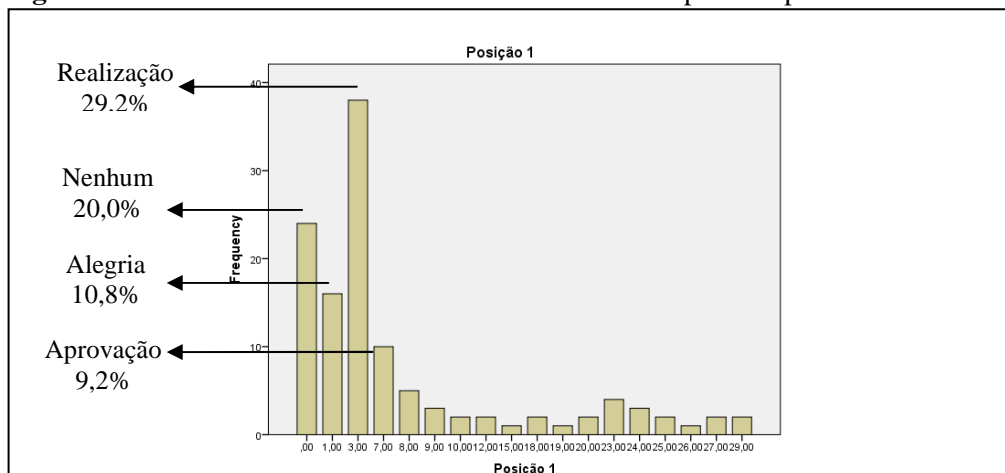
Ao serem avisados que haveria um processo de auditoria interna, os auditados apresentaram os sentimentos de ansiedade (V2524), seguida pela inquietação (V2515), apresentando 36,1% e 24,4% de frequência, respectivamente, conforme pode ser observado na figura 5.

Figura 5- Aviso que haverá auditoria interna



Verificou-se que para os auditados o principal sentimento associado quando ele resolvia uma deficiência apontada pela auditoria interna era de realização (V253), com 29,2% de frequência. Assim como ocorreu com a questão V27, a mesma situação cabe a esta questão, em que os auditados muitas vezes não recebem um aviso sobre deficiência encontrada.

Figura 6 - Estado de ânimo ao resolver uma deficiência apontada pela auditoria interna



A figura 6 mostra, que a realização (V253) foi o estado de ânimo dos auditados que apresentou elevada frequência, em relação aos outros sentimentos, quando os auditados resolviam uma deficiência apontada pela auditoria interna.

Dentre os dezesseis sintomas de estresse, apresentados na tabela 18, verificou-se que no momento de uma auditoria interna os auditados apresentaram como sintomas mais frequentes, dores de cabeça (V3016), insônia (V301), nó na garganta (V307) e suspiros (V308).

Tabela 18 - Sintomas de estresse quando submetido a uma auditoria interna

Sintomas de estresse	Frequência
V3016 - Dores de cabeça	41,60%
V301 - Insônia	39,80%
V307 - Nó na garganta	31,00%
V308 - Suspiros	31,00%
V3015 - Boca seca	28,30%
V3010 - Palpitações	20,40%
V306 - Respiração curta	15,00%
V302 - Azia	14,20%
V3014 - Aumento de peso	10,60%
V305 - Boca amarga	9,70%
V3012 - Tremores	8,80%
V309 - Perda de peso	8,00%
V3011 - Queda de cabelos	7,10%
V304 - Vômitos	2,70%
V3013 - Náuseas	1,80%
V303 - Cãibra	0,90%

Ao solicitar que os auditados colocassem em ordem os sintomas de estresses da tabela 18 que eles haviam selecionado na questão V30, verificou-se que para eles os sintomas mais frequentes, conforme a tabela 19, foram as dores de cabeça (V3016), insônia (V301), suspiros (V308), nó na garganta (V307) e boca seca (3015).

Tabela 19 - Sintomas de estresse ordenado por frequência

1ª posição		2ª posição		3ª posição	
Sintoma de estresse	Frequência	Sintoma de estresse	Frequência	Sintoma de estresse	Frequência
V301 - Insônia V3016 - Dores de cabeça	18,6%	V3016 - Dores de cabeça	13,3%	V3015 - Boca seca	13,3%
V308 - Suspiros	13,3%	V307 - Nó na garganta	12,4%	V301 - Insônia	12,4%
V3010 - Palpitações	8,8%	V308 - Suspiros	9,7%	V307 - Nó na garganta	11,5%

Considerando o equilíbrio existente entre os estados de ânimos positivos e negativos (49% para ambos) dos auditados, abordados na questão V25, e os resultados sobre os

sintomas de estresse, que se mostraram elevados, fez-se um teste Qui-quadrado entre os estados de ânimos positivos e negativos, categorizados com o valor um e dois, respectivamente, com os sintomas de estresse categorizados, transformando a quantidade de sintomas de estresse selecionados por cada respondente em cinco faixas que variavam de zero (nenhum sintoma de estresse) a quatro (elevado grau de estresse), como mostra a tabela 20.

Tabela 20 - Codificação para faixas de estresses

Quantidade de sintomas escolhidos	Faixa
6	4
5	
4	
3	3
2	2
1	1
0	0

A tabela 21 mostra que independente do estado de ânimo, positivo ou negativo, dos respondentes, os sintomas de estresse estavam presentes. Dos entrevistados que não apresentaram sintomas de estresses 57,89% tinham estado de ânimo positivo, contra 42,11% com estado de ânimo negativo. No grau de estresse mediano (faixa 2) todos os respondentes tinham estado de ânimo positivo. Observa-se que na faixa 3 (elevado grau de estresse) o estado de ânimo mais frequente foi o negativo (54,76%), porém na faixa 4 (grau extremo de estresse) houve uma inversão, ou seja, 66,67% dos respondentes com estado de ânimo positivo apresentavam grau de estresse extremo, contra 33,33% com estado de ânimo negativo. Entende-se pelos resultados da tabela 21 que não há uma relação entre estado de ânimo e grau de estresse.

Tabela 21 - Relação entre os sintomas de estresse e estado de ânimo

		Categoria do estado de ânimo	
		1,00	2,00
Faixas de estresse	0	57,89%	42,11%
	1	50,00%	50,00%
	2	100,00%	0,00%
	3	45,24%	54,76%
	4	66,67%	33,33%

Pode-se observar também pela tabela 22 que o p (*p-value*) encontrado no teste Qui-quadrado foi de 0,297, superior ao valor de alfa (0,05), mostrando que o estado de ânimo não estava relacionado com os sintomas de estresse dos respondentes.

Tabela 22 - Teste Qui-quadrado entre sintomas de estresse e estado de ânimo

<i>Chi-Square Tests</i>			
	<i>Value</i>	<i>df</i>	<i>Asymp. Sig. (2-sided)</i>
<i>Pearson Chi-Square</i>	4,902 ^a	4	,297
<i>Likelihood Ratio</i>	6,077	4	,193
<i>Linear-by-Linear Association</i>	,593	1	,441
<i>N of Valid Cases</i>	118		
<i>a. 6 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,50.</i>			

Portanto, concluiu-se que o estado de ânimo e o estresse são variáveis presentes no ambiente de trabalho, porém essas variáveis existem de forma independente do processo de auditoria interna.

4.2 ANÁLISE MULTIVARIADA DOS DADOS

A análise de regressão múltipla foi utilizada com o objetivo de estimar valores da variável dependente (variável prevista ou explicada), a partir de variáveis independentes (explanatórias ou preditoras).

No estudo foi aplicado o método *stepwise* a fim de identificar qual era a porcentagem de variância (R^2 parcial) explicada pelas variáveis presentes no questionário aplicado. O método *stepwise*, também chamado de procedimento por etapas ou passo a passo, seleciona as variáveis independentes à inserção no modelo de regressão múltipla, é o mais comum dos métodos de busca sequencial, e possibilita verificar a contribuição adicional de cada variável independente ao modelo, pois cada variável é considerada para inclusão antes do desenvolvimento da equação.

O processo *stepwise* tem início com um modelo de regressão simples, pois é escolhido o maior coeficiente de correlação entre a variável dependente e independente.

Nos próximos passos as variáveis independentes a serem incluídas são selecionadas com base na sua contribuição incremental (correlação parcial) à equação de regressão. A correlação parcial representa o poder preditivo incremental de uma variável independente não explicado pelas variáveis independentes que já estão na regressão.

A cada nova variável independente introduzida no modelo é verificada pelo teste de Fisher se a contribuição das variáveis que já se encontram no modelo continua significativa,

dada a presença da nova variável. Caso não seja, a estimação de *stepwise* permite que as variáveis que já estão no modelo sejam eliminadas.

O processo continua até que todas as variáveis independentes ainda não presentes no modelo tenham sua inclusão avaliada e a reação das variáveis já presentes no modelo seja observada quando dessas inclusões.

A hipótese a ser testada trata-se de diferenças nos valores dos coeficientes de regressão particulares (R^2 parciais) de cada variável independente (variáveis cognitivas, comportamentais e afetivas aplicadas no questionário) sobre uma dependente (estado de ânimo dos respondentes), considerando-se que quanto maior for esse valor, maior será o impacto que a variável independente exerce sobre a variável dependente.

A tabela 23 mostra de forma resumida o passo a passo das medidas de ajuste geral ao modelo de regressão múltipla à previsão do estado de ânimo dos respondentes. Cada uma das duas primeiras variáveis adicionadas à equação contribui substancialmente ao ajuste geral do modelo, com aumentos significativos de R^2 e R^2 ajustado, ao mesmo tempo que reduziu o erro padrão da estimativa. O modelo final apresentou cinco variáveis preditoras que explicaram 41,3% do estado de ânimo dos respondentes, que são: eficácia da auditoria (V1), atmosfera durante entrevista auditoria (V11), grau de estresse, agregação de valor da AI (V12) e comunicação (V227).

Tabela 23 - Resumo do modelo segundo o método de regressão múltipla *stepwise*

<i>Model Summary^f</i>									
<i>Model</i>	<i>R</i>	<i>R Square</i>	<i>Adjusted R Square</i>	<i>Std. Error of the Estimate</i>	<i>Change Statistics</i>				
					<i>R Square Change</i>	<i>F Change</i>	<i>df1</i>	<i>df2</i>	<i>Sig. F Change</i>
1	,418 ^a	,174	,166	3,07555	,174	21,349	1	101	,000
2	,526 ^b	,276	,262	2,89414	,102	14,059	1	100	,000
3	,586 ^c	,344	,324	2,76942	,068	10,209	1	99	,002
4	,621 ^d	,386	,361	2,69321	,042	6,683	1	98	,011
5	,643 ^e	,413	,383	2,64592	,027	4,534	1	97	,036
a. <i>Predictors: (Constant)</i> , Eficácia da auditoria									
b. <i>Predictors: (Constant)</i> , Eficácia da auditoria , Atmosfera durante entrevista auditoria									
c. <i>Predictors: (Constant)</i> , Eficácia da auditoria , Atmosfera durante entrevista auditoria , graustress									
d. <i>Predictors: (Constant)</i> , Eficácia da auditoria , Atmosfera durante entrevista auditoria , graustress, Agregação de valor da AI									
e. <i>Predictors: (Constant)</i> , Eficácia da auditoria , Atmosfera durante entrevista auditoria , graustress, Agregação de valor da AI, Comunicação									
f. <i>Dependent Variable:</i> estado de ânimo geral									

A análise de variância (ANOVA), apresentada na tabela 24, testa o efeito do conjunto de variáveis independentes sobre a variável dependente, verificando os parâmetros da regressão em conjunto, e testa se o modelo de regressão é um melhor predictor da variável

dependente do que a previsão pela média. O quinto modelo de regressão estimado apresentou um poder explicativo de 478,215 (soma dos quadrados explicados pela regressão), deixando sem explicação um montante de 679,086 (soma dos quadrados dos resíduos).

A tabela 24 também mostra que a um nível de significância de 0,05, a hipótese (H0) de não haver regressão foi rejeitada, isto é, o modelo foi significativo.

Tabela 24 - Análise de variância

ANOVA ^a						
	<i>Model</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>
5	<i>Regression</i>	478,215	5	95,643	13,662	,000 ^f
	<i>Residual</i>	679,086	97	7,001		
	Total	1157,301	102			

f. Predictors: (Constant), Eficácia da auditoria , Atmosfera durante entrevista auditoria , graustress, Agregação de valor da AI, Comunicação

As figura 7 e 8 mostram que os resíduos eram independentes e identicamente distribuídos (aleatórios e com variância constante). O PP-plot, figura 7, que representa a probabilidade acumulada esperada se a distribuição fosse normal, em função da probabilidade observada acumulada dos erros, não indicou aspectos que contrariasse o pressuposto da normalidade dos resíduos. E o gráfico de dispersão dos resíduos em função dos valores preditos estandardizados, figura 8, mostra-se bastante aleatório, ou seja, verifica-se que houve independência dos resíduos.

Figura 7 - Distribuição dos resíduos

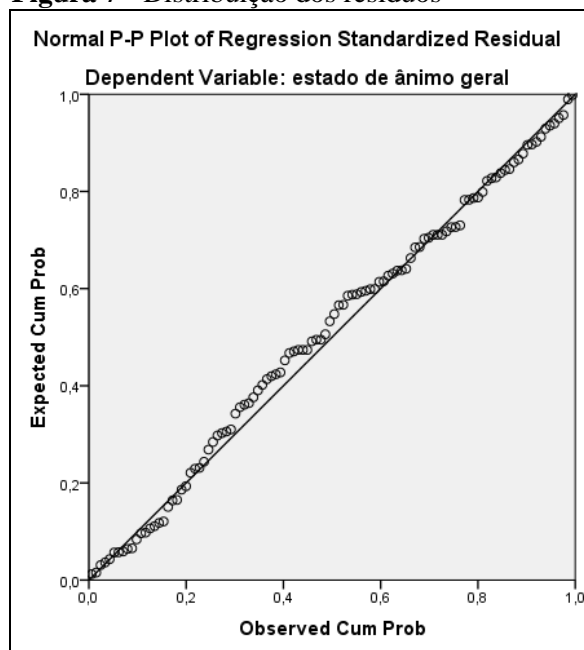
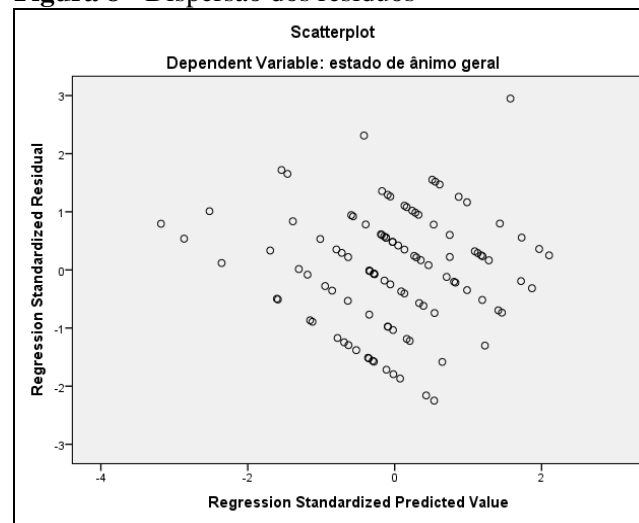


Figura 8 - Dispersão dos resíduos

Observa-se na tabela 25, que nenhum dos betas apresentou valor nulo, portanto o modelo de previsão é bom, e as variáveis independentes são preditoras da variável dependente. Os valores da estatística t mostraram que as variáveis independentes contribuíram para o modelo de previsão da variável dependente, reduzindo as chances do acaso ser o responsável pelo poder de predição. A análise da colinearidade que mostra a correlação entre as variáveis independentes apresentou valores de VIF inferiores a 10, o que evidencia que não houve multicolinearidade; e valores de tolerância superiores a 0,10, o que mostra que as variáveis independentes não contribuíram pouco ao modelo.

Tabela 25 - Coeficientes de regressão

Model		Coefficients ^a									
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Correlations			Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
5	(Constant)	1,911	2,087		,916	,362					
	Eficácia da auditoria	,404	,151	,254	2,680	,009	,418	,263	,208	,673	1,485
	Atmosfera durante entrevista auditoria	-,484	,127	-,303	3,825	,000	-,347	-,362	-,297	,963	1,039
	graustress	-12,801	3,571	-,281	3,584	,001	-,316	-,342	-,279	,982	1,018
	Agregação de valor da AI	,553	,182	,292	3,037	,003	,362	,295	,236	,657	1,523
	Comunicação	-,426	,200	-,178	2,129	,036	-,042	-,211	-,166	,862	1,161

a. Dependent Variable: estado de ânimo geral

A partir da tabela 25 foi obtida a equação de regressão linear múltipla que descreve a relação entre o estado de ânimo e as cinco variáveis independentes:

$$\hat{Y} = 1,911 + 0,404(V1) - 0,484(V11) - 12,801(\text{graustress}) + 0,553(V12) - 0,426(V227)$$

Onde:

\hat{Y} = estado de ânimo previsto

V1 = eficácia da auditoria

V11 = atmosfera durante entrevista auditoria

Graustress = grau de estresse

V12 = agregação de valor da AI

V227 = comunicação

A equação de regressão envolveu os três componentes atitudinais, sendo as variáveis V1, V12 e V227 associadas ao aspecto cognitivo, o mais presente na equação, V11, comportamental e graustresse, afetivo. O resultado convergiu com a teoria ABC (*affect, behavior and cognitive*) de formação de atitudes da psicologia social, definida por Rodrigues, Assmar e Jablonski (2000, p.100) nas fundamentações teóricas desse trabalho.

Em relação à eficácia do processo de auditoria (V1), verificou-se que ela estava positivamente relacionada com o estado de ânimo dos auditados, o que também foi destacado na análise estatística descritiva, e ela pôde ser percebida pelos auditados quando havia uma elevada relação entre eles e os auditores, conforme foi observado por Elliott, Dawson e Edwards (2007).

O valor agregado pela AI (V12) estava relacionado com o estado de ânimo dos auditados, assim como foi observado na análise descritiva e de forma positiva, como apresentado na análise multivariada; e estava conforme as fundamentações teóricas de Barac, Plant e Motubatse (2009), que relacionaram em seu estudo a agregação de valor pela AI com o ambiente pessoal e de trabalho.

Verificou-se que estavam inversamente relacionados ao estado de ânimo a atmosfera durante entrevista auditoria (V11), o grau de estresse dos auditados (graustress), em nível elevado, e a comunicação (V227). O mesmo resultado foi observado na análise estatística descritiva para as duas primeiras variáveis independentes mencionadas, V11 e o graustress, mostrando que quanto mais tensa era uma entrevista de auditoria e quanto maior o nível de

estresse, o estado de ânimo era mais negativo, como era de se esperar. O referido resultado convergiu com as fundamentações teóricas de Margis et al. (2003), que destacou o fato da resposta ao estresse ser resultante da interação entre as características do indivíduo e o meio em que ele estava inserido, e de Silva e Fischer (2004), que ressaltaram situações de estresse por parte dos auditados que poderiam ocorrer durante as auditorias, por eles considerarem a possibilidade do auditor interno criticar seus esforços.

Em se tratando da relação negativa entre a variável independente comunicação (V227) e a variável dependente estado de ânimo, pode-se inferir que o fato de existir uma falta de comunicação, total ou parcial, entre ambos, poderia levar ao estado de ânimo positivo do auditado, visto que o último não teria que passar pela tensão de mostrar os procedimentos adotados em suas tarefas, ou análises ao auditor.

4.3 VISÃO DOS AUDITORES INTERNOS DA CAIXA ECONÔMICA FEDERAL

A fim de dar um aprofundamento maior ao estudo, mediante a verificação se a visão atual da auditoria interna, em relação ao seu papel, assemelhava-se à percepção dos auditados, aplicou-se uma entrevista estruturada em quatro auditores internos da Caixa Econômica Federal, que trabalham na unidade foco de estudo. As perguntas e respostas, consolidadas, são apresentadas a seguir:

Tabela 26 - Papel da auditoria interna para os auditores

Pergunta:	Respostas	Auditor
Qual o papel da auditoria interna?	...“É através de vários processos e técnicas verificar se o que projetou para o produto dele está realmente acontecendo, propor correções e fazer reportes para a administração das irregularidades que são encontradas.”	A
	“Ela assessora a alta administração verificando os controles internos e também a conformidade dos processos. Quando eu faço os trabalhos eu vejo sempre o risco daquilo que está sendo feito.”	B
	“A auditoria interna assessora a administração no desempenho das suas funções e responsabilidades e fornece-lhe análises, recomendações e informações quanto à adequação e eficácia dos controles internos, mitigação de riscos, aderência às políticas da empresa e eficiência e eficácia dos resultados, metas e objetivos.”	C
	“O papel da auditoria interna é dar suporte à administração, através o fornecimento de informações, e redução de riscos.”	D

Conforme pode ser observado na tabela 26, verificou-se que o entendimento foi uníssono dos auditores internos em relação ao papel da auditoria interna, pois na visão deles ela tem como principal função assessorar a alta administração, da empresa auditada, no desempenho das suas funções e responsabilidades, provendo análises, recomendações e informações quanto à adequação e eficácia dos controles internos e consequente mitigação

dos riscos. Nota-se que para eles o papel da auditoria interna é de assessoramento e não de apontamento de falhas, estando, portanto, de acordo com as fundamentações teóricas deste trabalho.

Tabela 27 - Na visão dos auditores a percepção que os auditados têm da auditoria interna

Pergunta:	Respostas	Auditor
Qual a percepção que os funcionários da Caixa Econômica Federal têm da auditoria interna?	“A percepção dos funcionários está mudando... Antigamente a auditoria tinha uma visão de punir, caçar bruxas... Hoje nós somos vistos como uma pessoa que tem condições de orientar os colegas que estão no dia a dia nas agências que não têm tempo suficiente para ler os normativos, apontar os erros, as correções necessárias.”	A
	“Depende muito do trabalho. Tem trabalhos que eu percebo que eles gostam da gente estar lá fazendo o trabalho, para assessorar e ajudar. Agora outros trabalhos eles ficam um pouco mais fechados. Eles realmente têm percepção que a gente vai lá para complicar a vida deles. Mas de forma geral a percepção é boa, eles veem a gente para estar ajudando eles.”	B
	“A percepção dos empregados da CAIXA em relação à auditoria interna não é uniforme e varia conforme a posição hierárquica da unidade auditada. De forma geral, o corpo funcional da CAIXA tem um entendimento equivocado quanto ao papel da Auditoria Interna. Há duas visões predominantes: uma de que a auditoria interna se ocupe principalmente da verificação da conformidade e a outra de que a Auditoria é focada em controles, alguns excessivos ou desnecessários. A percepção e o relacionamento que se estabelece entre a auditoria interna e o auditado acaba influenciando, de maneira decisiva, na própria qualidade do trabalho de auditoria, haja vista que a CAIXA carece de acervo/memória institucional dos processos. Nesse contexto, a efetividade do trabalho da auditoria depende da disposição do gestor em compartilhar o conhecimento do processo com a equipe de auditoria, o que, algumas vezes, não ocorre.”	C
	“A percepção dos funcionários em relação à auditoria interna na atualidade já não é a mesma que épocas passadas... Onde havia medo. Hoje você percebe um maior relacionamento entre as áreas. Mas vejo que em algumas unidades a presença do auditor não é algo confortável.”	D

Observa-se, mediante a tabela 27, que para os auditores internos a percepção dos auditados (funcionários da Caixa Econômica Federal) sobre a auditoria interna é de transformação, não sendo mais a mesma que a de épocas passadas, marcadas pelo medo e fiscalização; porém, notou-se que essa percepção não apresentou uniformidade, variando entre unidades auditadas ou conforme a posição hierárquica da unidade. Mas de forma geral observou-se que a modificação da percepção é existente e ao longo dos anos essa imagem presente nos auditados gradativamente está perdendo suas forças, pois muitos colaboradores passaram a compreender, mediante treinamentos ou esclarecimentos dos gerentes, qual o papel do auditor interno e os benefícios do trabalho da auditoria interna não somente a eles, mas à organização.

Os resultados das entrevistas feitas com os quatro auditores internos corroboraram com as informações obtidas na parte estatística, pois foi observado um alinhamento entre a visão que os auditores têm sobre a percepção dos auditados em relação à auditoria interna, e o estado de ânimo equilibrado, com sentimentos positivos e negativos na mesma proporção, dos auditados, independente da presença da auditoria interna.

Portanto verificou-se que tanto para os auditores internos, quanto para os auditados a imagem passada da auditoria interna de fiscalização de punição, está pouco presente nos auditados e gradativamente está perdendo suas forças, evidenciando uma relação de parceria.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo investigar como a percepção sobre a auditoria interna afeta o estado de ânimo dos auditados, de uma das unidades do banco Caixa Econômica Federal.

A análise estatística descritiva evidenciou que o estado de ânimo dos auditados estava relacionado positivamente com a eficácia do processo de auditoria, a preparação dos auditores, a agregação de valor ao trabalho pela auditoria interna, a realização de forma eficaz (produzem o resultado ou efeito esperado) das auditorias, o estímulo por parte da auditoria interna à discussão dos problemas apontados, os critérios claros para uma auditoria interna bem sucedida e o relacionamento interpessoal entre a auditoria interna e os auditados. E o estado de ânimo estava relacionado negativamente com a atmosfera tensa durante uma entrevista auditoria e o grau de estresse dos auditados.

Verificou-se que houve rejeição das hipóteses testadas: A auditoria interna influencia negativamente o ambiente de trabalho (H_{01}), o estado de ânimo do auditado está relacionado com seu tempo de atuação na CEF, idade, gênero, estado civil, escolaridade e função (H_{02}), o estado de ânimo do auditado está relacionado com a sua última passagem pela auditoria interna e seu relacionamento direto ou não com a auditoria interna (H_{03}) e o estado de ânimo do auditado está relacionado com a imagem passada da auditoria interna de fiscalização de punição (H_{04}).

Pôde-se então considerar que independente da presença ou não da auditoria interna, e relacionamento direto ou indireto com o auditor, o estado de ânimo dos auditados era equilibrado, apresentando sentimentos positivos e também negativos na mesma proporção. Situação em que foi observada uma taxa de estresse relativamente elevada, mostrando que a presença da auditoria interna não influenciava diretamente no trabalho dos auditados, mas sim outros fatores organizacionais. Induziu-se que o fato da atividade principal da Unidade foco do estudo ser a análise de contratos, com metas diárias definidas de análise, poderia acarretar num grau de estresse elevado, inerente à atividade desempenhada. Como sugestão poderia ser feito um estudo aprofundado sobre a relação entre a meta definida à análise de contratos e o grau de estresse dos auditados, verificando quais fatores levariam a um aumento de estado de ânimo positivo, mantendo-se a mesma meta, a fim de garantir a satisfação e a qualidade de vida dos auditados, além das tarefas executadas por eles serem sustentáveis a longo prazo.

Os resultados das entrevistas feitas com os quatro auditores internos corroboraram com as informações obtidas na parte estatística, tendo em vista que foi observado um alinhamento entre a visão que os auditores têm sobre a percepção dos auditados em relação à auditoria interna, em que mencionaram alteração da imagem passada da auditoria interna para uma relação de parceria, e o estado de ânimo equilibrado (sentimentos positivos e negativos na mesma proporção) dos auditados, independente da presença da auditoria interna.

Portanto verificou-se que tanto para os auditores internos, quanto para os auditados a imagem passada da auditoria interna de fiscalização de punição, estava pouco presente nos auditados e gradativamente vem perdendo suas forças, evidenciando uma relação de parceria. Muitos colaboradores passaram a compreender, mediante treinamentos ou esclarecimentos dos gerentes, qual o papel do auditor interno e os benefícios do trabalho da auditoria interna não somente a eles, mas à organização. A partir desse entendimento por parte dos auditados a colaboração e os benefícios associados à comunicação e ao inter-relacionamento entre eles e a auditoria interna passam a prevalecer, proporcionando a otimização do trabalho, o atendimento dos objetivos organizacionais e conseqüentemente a satisfação do auditado. Esse movimento gradual de transformação já havia sido verificado por Lélis e Pinheiro (2012), o que nos dias atuais evidencia a necessidade dos gestores continuarem a esclarecer, de forma contundente, o papel da auditoria interna para os auditados, a fim de reduzir ainda mais a percepção negativa dos auditados em relação à auditoria interna.

Os resultados das análises descritivas para os aspectos cognitivos ressaltaram a necessidade dos gestores esclarecerem aos auditados os programas das auditorias e os critérios utilizados pelos auditores, pois os mesmos não estavam claros aos auditados. Essas explicações contribuiriam para o inter-relacionamento e colaboração entre auditores internos e auditados.

A análise dos dados obtidos, mediante a aplicação de regressão múltipla resultou em um modelo cujo estado de ânimo era a variável dependente e as variáveis independentes englobavam aspectos cognitivos, comportamentais e afetivos. O resultado mostrou que as variáveis independentes que explicaram o estado de ânimo dos auditados eram: a eficácia do processo de auditoria, a agregação de valor ao trabalho pela auditoria interna e a comunicação como competência comportamental do auditor interno (associadas aos aspectos cognitivos), a atmosfera tensa durante uma entrevista de auditoria (aspecto comportamental) e o grau de estresse dos auditados (afetivo); aspectos esses evidenciados nas fundamentações teóricas e na análise descritiva. A equação de regressão linear múltipla obtida para prever o estado de

ânimo pode ser aplicada em outros estudos, ressaltando-se a necessidade de serem feitos os devidos ajustes para a aplicação em outras empresas, visto que cada organização, independente se pública ou privada, apresenta características inerentes que modificam a percepção dos funcionários. Com a equação de regressão pode-se notar quais fatores influenciam o estado de ânimo de forma positiva e quais aspectos devem ser trabalhados pela organização para reduzir o efeito negativo do estado de ânimo, ou seja, ela direciona quais os pontos críticos que devem ser investidos esforços dos gestores, a fim de tornar o estado de ânimo dos funcionários mais positivo, tendo como consequência o aumento do desempenho organizacional.

É importante notar que em relação a todas variáveis selecionadas em ambas as análises (descritiva e regressão linear múltipla) verificou-se a importância de aspectos que envolviam o relacionamento interpessoal e comunicação entre auditores internos, auditados e demais áreas da organização, demonstrando que para os auditados era essencial que os auditores apresentassem não somente competências técnicas, mas também comportamentais, como apresentado nas fundamentações teóricas dos estudos de Blakeney, Holland e Matteson (1976), Dittenhofer (1997) e Sarens (2009).

O investimento na intensificação da comunicação entre a auditoria interna, auditados e outras áreas da organização possibilitaria a redução das distorções existentes em relação à imagem negativa da auditoria interna para os auditados e outras áreas, havendo uma maior cooperação entre os envolvidos do processo de uma auditoria interna. O modelo obtido com a regressão linear múltipla foi condizente com as fundamentações teóricas relacionadas ao tema, e concomitantemente se alicerçou na percepção dos auditados, capturada mediante aplicação de questionários. Conquanto, trata-se de um trabalho inicial, em que outros estudos podem ser feitos a fim de que seja testado e aprimorado.

Como sugestão para a continuidade do estudo recomenda-se aumentar a base de dados, englobando outros setores da economia e considerando outros fatores que possam estar associados ao estado de ânimo ou à auditoria interna. O estudo também poderia ser aplicado em outros bancos, pois a Caixa Econômica Federal, por ser empresa pública, apresenta características inerentes a sua estrutura, tais como a relativa estabilidade dos trabalhadores, ingressantes na empresa com idades mais avançadas, mediante concurso público, apresentando maturidade e consciência organizacional mais evoluídas, o que reduziria o impacto da presença da auditoria interna. Portanto a aplicação do estudo em outros bancos,

com diferentes características poderia acarretar em resultados divergentes dos encontrados neste trabalho, em relação ao estado de ânimo, estresse e percepção da auditoria interna.

REFERÊNCIAS

- ADEL, Boubaker; MAISSA, Taher. Interaction Between Audit Committee and Internal Audit: Evidence from Tunisia. **IUP Journal of Corporate Governance**, v.12, n. 2, p. 59-80, 2013.
- ALBERTON, Luiz. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. 272f. *Tese* (Doutorado em Engenharia de Produção) – Curso de Doutorado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- ALIC, Milena; RUSJAN, Borut. Contribution of the ISO 9001 internal audit to business performance. **International Journal of Quality & Reliability Management**, v. 27, n. 8, p. 916-937, 2010.
- ALMEIDA, Bruno José Machado de. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo**, v. 15, n. 34, p. 80-96, jan./abr. 2004.
- ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. Prós e os contras de se ter planejamento e controle estratégico em instituições financeiras. In: SEMEAD - SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA, 3., 1998. São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 1998.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.
- ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009a.
- ARENA, Marika; AZZONE, Giovanni. Internal audit effectiveness: relevant drivers of auditees satisfaction. In: European Academic Conference on Internal Auditing and Corporate Governance, 6., **Anais...** Londres, 2009b.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARAC, Karin; PLANT, Kato; MOTUBATSE, Kgobalale Nebbel. Perceptions on the value added by South African internal audit functions. **African Journal of Business Management**, v. 3, n. 13, p. 980-988, 2009.
- BARBOSA, Rayanne Silva; MELO, Diego Vieira de; ARAÚJO, Tamires Sousa; MARTINS, Vidigal Fernandes. Uma análise dos estudos científicos em auditoria publicados no encontro da ANPAD entre os anos de 2001 a 2011. **Gestão Tecnologia e Ciências - GETEC**, v. 2, n. 3, p. 22-34, 2012.
- BEM, Daryl. J. Self-perception theory. **Advances in Experimental Social Psychology**, v. 6, n.1, p. 2-62, 1972.
- BLAKENEY, Roger. N.; HOLLAND, Winford. E.; MATTESON, Michael. T. The auditor-auditee relationship: some behavioral considerations and implications for auditing education. **The Accounting Review**, v. 51, n. 4, p. 899-906, 1976.

BOYLE, James F; BOYLE, Douglas M. The role of internal audit in enterprise risk management. **Internal Auditing**, v. 28, n. 4, p. 3-10, Jul/Aug 2013.

CARNEIRO, Sílvia Eunice da Silva Martins. **Quais os atributos que um auditor interno deve ter**. 2013. 61 f. *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Instituto Politécnico do Porto, Porto, 2013.

CESAR, Ana Maria Roux Valentini Coelho. **Perdas pessoais necessárias em processos de mudanças organizacionais**. 1999. 171 f. *Dissertação* (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CHUNG, Janne O. Y.; COHEN, Jeffrey R.; MONROE, Gary S. The effect of moods on auditors inventory valuation decisions. **Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming**, v. 27, n. 2, p. 137-159, 2008.

CIANCI, Anna M.; BIERSTAKER, James Lloyd. The impact of positive and negative mood on the hypothesis generation and ethical judgments of auditors. **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, v. 28, n. 2, p. 119–144, Nov/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810**, Portal CFC, Brasília, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2014.

CORREIA, Antônio Carlos. **Porque tenho medo de ser auditado**. Universidade de Brasília, Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.unb.br/administracao/auditoria_interna/artigos/porque_tenho_medo_de_ser_auditado>. Acesso em: 21 fev. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CURTIS, Mary B. Are audit-related ethical decisions dependent upon mood?. **Journal of Business Ethics**, v. 68, n. 1, p. 191–209, 2006.

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

DAVIS, Cornelia Brenninkmeyer. **Effects of mood states on decision-making and social perception**. 2006. 147 f. *Tese* (Doutorado em Filosofia) – Curso de Doutorado em Filosofia, Universidade de Massachusetts Boston, Boston, 2006.

DINIZ, Bruno Vieira; LIMONGI-FRANÇA, Ana Cristina. Poder e influência interpessoal nas organizações. **Revista Face Pesquisa**, v. 8, n. 1, p. 23-33, 2005.

DITTENHOFER, Mort. Behavioural aspects of internal auditing “revisited”. **Managerial Auditing Journal**, v. 12, n. 6, p. 23-27, 1997.

EBAID, Ibrahim El-Sayed. Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. **International Journal of Law and Management**, v. 53, n. 2, p. 108-128, 2011.

ELLIOTT, Michael; DAWSON, Ray; EDWARDS, Janet. An improved process model for internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 6, p. 552-565, 2007.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANK, Gary B. How internal audit managers can keep staff motivated. **Internal Auditing**, v. 22, n. 2, p. 26-33, maio/abr 2007.

FREITAS, Maria Cristina Penido de. Os efeitos da crise global no Brasil: aversão ao risco e preferência pela liquidez no mercado de crédito. **Estudos Avançados**, v. 23, n. 66, p. 125-145, 2009.

GARDNER, Meryl Paula. Mood states and consumer behavior: a critical review. **Journal of Consumer Research**, v. 12, n. 3, p. 281-300, Dez/1985.

GEORGE, Jennifer M.; JONES, Gareth R. Experiencing work: values, attitudes, and moods. **Human Relations**, v. 50, n. 4, p. 393-416, Abr/1997.

GONÇALVES, Vera Lucia Mira; LEITE, Maria Madalena Januário. Diagnóstico situacional de um processo de avaliação de desempenho profissional. **Revista Brasileira de Enfermagem**, Brasília, v. 57, n. 4, p. 430-433, Jul/Ago 2004.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 21, n. 1, p. 01-18, 1999.

HAIR, Joseph F., BLACK, William C.; BABIN, Barry J.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L. **Análise Multivariada de Dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HORA, Henrique Rego Monteiro da; MONTEIRO, Gina Torres Rego; ARICA, Jose. Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um Estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, p. 85-103, jun. 2010.

JOHNSON, Gene H; MEANS, Tom; PULLIS, Joe. Managing conflict. **The Internal Auditor**, v. 55, n. 6, p. 54-59, Dez/1998.

LÉLIS, Débora Lage Martins; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 212-222, set./dez, 2012.

LEUNG, Philomena; COOPER, Barry J.; PERERA, Luckmika. Accountability structures and management relationships of internal audit: An Australian study. **Managerial Auditing Journal**, v. 26, n. 9, p. 794-816, 2011.

LIU, Jie. The Enterprise Risk Management and the Risk Oriented Internal Audit. **iBusiness**, v. 4, p. 287-292, jun./jul, 2012.

LOPES, Carlos Eduardo; ABIB, José Antônio Damásio. Teoria da percepção no behaviorismo radical. **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, São Carlos, v. 18, n. 2, p. 129-137, Mai./Ago. 2002.

LUZ, Ricardo Silveira. **Gestão do clima organizacional: proposta de critérios para metodologia de diagnóstico, mensuração e melhoria. Estudo de caso em organizações nacionais e multinacionais localizadas na cidade do rio de janeiro.** 2003. 182 f. *Dissertação* (Mestrado em Sistemas de Gestão) – Curso de Pós- Graduação em Sistemas de Gestão pela Qualidade Total, Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro, 2003.

MAIMON, Dália. Eco-estratégia nas empresas brasileiras: realidade ou discurso?. **Revista de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas**, São Paulo, v. 34, n. 4, p. 119-130, jul./ago. 1994.

MARGIS, Regina; PICON, Patrícia; COSNER, Annelise Formel; SILVEIRA, Ricardo de Oliveira. Relação entre estressores, estresse e ansiedade. **Revista de Psiquiatria do Rio Grande do Sul**, v. 25, n. 1, p. 65-74, mar/2003.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MENDES, João Batista. A importância da auditoria interna nas organizações. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 7, n. 1, p. 9-11, jun/1996.

MORAIS, Maria Georgina da Costa Tamborino. A importância da Auditoria Interna para a gestão: caso das empresas portuguesas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Rio Grande do Sul: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

NEVES, Míriam Asmar das. **Prevenção e combate à lavagem de dinheiro em instituições financeiras: A importância da atuação da Auditoria Interna.** 2003. 203 f. *Dissertação* (Mestrado em Administração Pública) – Curso de Pós-Graduação em Administração Pública, Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de; DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVIER, Marilene; PEREZ, Cristiani Storch; BEHR, Simone da Costa Fernandes. Trabalhadores afastados por transtornos mentais e de comportamento: o retorno ao ambiente de trabalho e suas consequências na vida laboral e pessoal de alguns bancários. **RAC**, Curitiba, v. 15, n. 6, v. 2, n. 1, p. 993-1015, Nov./Dez. 2011.

PACHECO, Marcela Soares; OLIVEIRA, Denis Renato de; GAMBA, Fabrício La. A história da auditoria e suas novas tendências: um enfoque sobre governança corporativa. In: SEMEAD - SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 10., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, FEA/USP, 2007.

PEPINELLI, Rita de Cássia Correa; DUTRA, Marcelo Haendchen; ALBERTON, Luiz. A percepção dos auditados em relação às competências comportamentais dos auditores independentes: um estudo empírico na região da grande Florianópolis/SC. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Universidade de São Paulo, FEA/USP 2011.

PEREIRA, Anísio Candido; NASCIMENTO, Wesley Souza do. 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 e Negócios**, São Paulo, v. 7, n. 19, p. 46-56, set./dez, 2005.

PINTO, Juarez. **Auditoria Interna como instrumento de gestão nas organizações: um estudo nas empresas do estado de São Paulo listadas na BM&FBOVESPA**. 2012. 135 f. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado –FECAP, São Paulo, 2012.

PINTO, Juarez; PEREIRA, Anísio Candido; IMONIANA, Joshua Onome; PETERS, Marcos Reinaldo Severino. Role of internal audit in managerial practice in organisations. **African Journal of Business Management**, v. 8, n. 2, p. 68-79, Jan 2014.

RAMOS, Alberto W. Auditorias da qualidade. **Produção**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 87-95, 1991.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 35, p. 22-34, 2004.

RODRIGUES, Aroldo; ASSMAR, Eveline Maria Leal; JABLONSKI, Bernardo. **Psicologia social**. 18. ed. Petrópolis: Vozes, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SALINAS, José Luis. **Impactos da aprendizagem organizacional nas práticas de Auditoria Interna: um estudo de caso no Banco do Brasil**. 2001. 260 f. *Tese* (Doutorado em Administração) – Curso de Doutorado em Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

SAMELSON, Donald; LOWENSOHN, Suzanne; JOHNSON, Laurence E. The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 18, n. 2, p. 139-166, 2006.

SARENS, Gerrit. Internal auditing research: where are we going? Editorial. **International Journal of Auditing**, Chichester, v. 13, n. 1, p. 1-7, 2009.

SARENS, Gerrit; ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J., LENZ, Rainer. Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 13, n. 2, p. 191-204, 2012.

SAWYER, Lawrence B. The human side of auditing. **The Internal Auditor**, v. 45, n. 4, p. 40-44, ago/1988.

SILVA, Elaine Regina da. **Negociação: a importância da negociação na auditoria do trabalho**. 2004. 49 f. *Dissertação* (Especialização em Gestão de Recursos Humanos) – Curso de Pós-Graduação em Gestão de Recursos Humanos, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2004.

SILVA, Jorge Luiz Rosa da; ARESI, José Carlos Colombo; BREDA, Zulmir Ivânio. **O que você precisa saber sobre auditoria interna**. 3. ed. Porto Alegre: CRC – RS, 1997.

SILVA, Lino Martins da. Atuação dos contadores e auditores na descoberta e na apuração de fraudes: uma reflexão. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p. 1-18, jan./abril, 2007.

SILVA, Rogério Galvão da; FISCHER, Frida Marina. Auditorias internas do sistema de gestão da segurança e saúde no trabalho. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 11, n. 4, p. 1-12, Out/Dez 2004.

SILVA, Simone Povia. **Auditoria independente no Brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada**. 2010. 141 f. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SIQUEIRA, Mirlene Maria Matias; AMARAL, Derly Jardim do. Relações entre estrutura organizacional e bem-estar psicológico. **REA - Revista Eletrônica de Administração**, v. 5, n. 1, p. 1-16, 2006.

SOH, Dominic S.B.; MARTINOV-BENNIE, Nonna. The internal audit function. **Managerial Auditing Journal**, v. 26, n.7, p. 605-622, 2011.

SOUZA, Paulo César Ferreira de. A auditoria e o compromisso com a evidenciação. **Revista Enfoque e Reflexão Contábil Universidade Estadual de Marília**, Santa Catarina, v. 21, n. 2, p. 1-9, 2003.

SOUZA, Sérgio dos Santos. **Auditoria interna do setor público (sistemática de priorização das atividades de auditoria interna por intermédio da elaboração de matriz de risco: estudo de caso cefet-sc)**. 2007. 128 f. *Dissertação* (Especialização em Gestão Pública) – Curso de Pós-Graduação em Gestão Pública, Centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina, Santa Catarina, 2007.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. **A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro**. 2009. 196 f. *Dissertação* (Mestrado em Ciências

Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

VIEIRA, Sergio Amor. A auditoria e os sistemas de controles internos no Brasil: antecedentes e evolução. **Revista de Economia Mackenzie**, São Paulo, v. 5, n. 5, p. 175-193, 2007.

VINTEN, Gerald. Rottweiler or poodle? The internal auditor in action. **Leadership & Organization Development Journal**, v. 13, n. 4, p. 1-4, 1992.

WOODWORTH, Bruce M; SAID, Kamal E. Internal auditing in a multicultural environment: the Saudi Arabia experience. **Managerial Auditing Journal**, v. 11, n. 2, p. 20-27, 1996.

YOSHITAKE, Mariano. **Auditoria Contábil. Metodologia de Processo de Auditoria**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Questionário aplicado

QUESTIONÁRIO

PRIMEIRA PARTE – Dados Gerais

- | | |
|---|---|
| <p>1. Seu tempo no banco Caixa Econômica Federal como funcionário (a) efetivo (a):
/____/ anos completos</p> <p>2. Sua idade: /____/ anos completos</p> <p>3. Seu sexo:
 <input type="checkbox"/> masculino
 <input type="checkbox"/> feminino</p> <p>4. Seu estado civil:
 <input type="checkbox"/> solteiro (a)
 <input type="checkbox"/> casado (a)
 <input type="checkbox"/> desquitado (a) ou divorciado (a)
 <input type="checkbox"/> viúvo (a)
 <input type="checkbox"/> outro</p> <p>5. Seu nível mais alto de escolaridade:
 <input type="checkbox"/> primeiro grau completo
 <input type="checkbox"/> segundo grau completo
 <input type="checkbox"/> superior completo
 <input type="checkbox"/> pós graduação completa</p> <p>6. Função
 <input type="checkbox"/> Técnico Bancário Novo
 <input type="checkbox"/> Assistente Júnior
 <input type="checkbox"/> Assistente Pleno
 <input type="checkbox"/> Assistente Sênior
 <input type="checkbox"/> Supervisor
 <input type="checkbox"/> Coordenador
 <input type="checkbox"/> outro</p> | <p>7. Há quanto tempo você passou por sua última auditoria interna na empresa?
 <input type="checkbox"/> está em processo de auditoria
 <input type="checkbox"/> 1 mês
 <input type="checkbox"/> 2 meses
 <input type="checkbox"/> 3 meses
 <input type="checkbox"/> 4 meses
 <input type="checkbox"/> 5 meses
 <input type="checkbox"/> 6 meses
 <input type="checkbox"/> 7 meses
 <input type="checkbox"/> 8 meses
 <input type="checkbox"/> 9 meses
 <input type="checkbox"/> 10 meses
 <input type="checkbox"/> 11 meses
 <input type="checkbox"/> 12 meses
 <input type="checkbox"/> mais de um ano</p> <p>8. Tem relacionamento direto com a auditoria interna?
 <input type="checkbox"/> sim
 <input type="checkbox"/> não</p> |
|---|---|

QUESTIONÁRIO

SEGUNDA PARTE – Questões Atitudinais

Para as questões 1 a 6 dê uma nota de 1 a 10 considerando:

NOTA 1	...	NOTA 10
Baixo (a)		Alto (a)

- 1) A eficácia do processo de auditoria: _____
- 2) A sua preparação (análise dos processos e procedimentos) diante um processo de auditoria, considerando a última auditoria interna que você foi submetido: _____
- 3) Analisando o período pós auditorias passadas, defina a qualidade da resolução de problemas apontados após auditoria: _____
- 4) A importância da auditoria interna ao cumprimento dos objetivos organizacionais: _____
- 5) Seu conhecimento sobre o programa de auditoria da empresa: _____
- 6) A importância dos resultados da auditoria interna em relação ao trabalho dos auditados: _____

Para as questões 7 a 22 dê uma nota de 1 a 10 considerando:

NOTA 1	...	NOTA 10
Discordo totalmente		Concordo totalmente

- 7) Os auditados prepararam-se antes de uma auditoria: _____
- 8) Em geral, os auditores estão bem preparados para o processo de auditoria: _____
- 9) Objetivo principal do auditor é auxiliar a administração a atingir as metas organizacionais: _____
- 10) O treinamento comportamental na educação profissional do auditor reflete nos resultados organizacionais: _____
- 11) Em geral, a atmosfera durante uma entrevista de auditoria é tensa: _____

- 12) A auditoria interna agrega valor ao trabalho: _____
- 13) As auditorias são realizadas de forma eficaz (produzem o resultado ou efeito esperado): _____
- 14) O auditor estimula os auditados a discutirem a respeito dos problemas apontados, para identificar possíveis resultados: _____
- 15) Durante a auditoria os critérios para uma auditoria bem sucedida são claros: _____
- 16) O relacionamento entre a auditoria interna e as áreas da organização é alto: _____
- 17) As práticas passadas da auditoria interna, de fiscalização e punição, influenciam negativamente o relacionamento entre os auditados e a auditoria interna: _____
- 18) O auditor interno apresenta bom relacionamento interpessoal com os auditados: _____
- 19) O auditor pode ser visto como influenciador e o auditado como influenciado: _____
- 20) O auditor interno apresenta boa capacidade de comunicação com os auditados: _____
- 21) A satisfação do auditado está relacionada com a experiência dos auditores, o que influencia a confiança nas suas análises: _____
- 22) Discute-se que auditores internos devem ter as competências abaixo listadas. Analise cada uma delas e dê uma nota de 1 (menos importante) a 10 (mais importante) a cada uma delas.

Ambição		Criação e inovação		Maturidade e responsabilidade	
Argumentação		Empreendedorismo		Motivação	
Autoconfiança		Flexibilidade		Pensamento crítico	
Capacitação e desenvolvimento profissional		Foco no cliente		Proatividade e dinamismo	
Comportamento ético		Lealdade		Relacionamento interpessoal	
Comprometimento		Lidar com pressão e situações tensas		Resolução de problemas, conflitos e negociação.	
Comunicação		Liderança		Trabalho em equipe	

- 23) Qual foi a antecedência (nº de dias) de aviso sobre a vinda dos auditores? _____ dias ou não lembro _____ (faça um x)

24) Assinale com X qual (ais) dentre os seguintes aspectos está (ão) presente(s) nas relações comportamentais entre auditores internos e auditados:

- a. Motivação do auditado: ()
- b. Estilos de gestão: ()
- c. Mudança: ()
- d. Conflitos gerenciais: ()
- e. Comunicações: ()
- f. Relações hostis: ()
- g. Auditoria participativa: ()
- h. A compreensão da cultura do auditado: ()
- i. O uso do conhecimento comportamental na auditoria: ()

25) Dentre as trinta variáveis de estado de ânimo apresentadas no quadro abaixo, selecione as cinco variáveis (assinale com X) que mais representam o seu estado de ânimo quando submetido à auditoria interna (nos últimos 12 meses).

1	Alegria		11	Ruptura		21	Abandono	
2	Displicência		12	Ânimo		22	Fadiga	
3	Realização		13	Desprezo		23	Calma	
4	Tristeza		14	Vazio		24	Ansiedade	
5	Amor		15	Inquietação		25	Disposição	
6	Medo		16	Harmonia		26	Opressão	
7	Aprovação		17	Frustração		27	Desânimo	
8	Otimismo		18	Plenitude		28	Ódio	
9	Esperança		19	Liberdade		29	Paz	
10	Coragem		20	Prazer		30	Pessimismo	

26) Dentre as palavras escolhidas, na questão anterior, coloque em ordem da que **mais frequentemente expresse o estado de ânimo (primeira posição)** para a que **menos frequentemente expresse o seu estado de ânimo (quinta posição)**:

1ª	2ª	3ª	4ª	5ª

Utilizando o mesmo quadro de estados de ânimo, aponte os três sentimentos dominantes nas seguintes situações:

27) Quando você é avisado sobre uma deficiência encontrada no processo em que você atua?

1ª	2ª	3ª

Nunca ocorreu comigo

28) Quando você é informado que haverá uma auditoria interna na sua área?

1 ^a	2 ^a	3 ^a

Nunca ocorreu comigo

29) Quando você resolve uma deficiência apontada pela auditoria interna?

1 ^a	2 ^a	3 ^a

Nunca ocorreu comigo

30) Dentre os dezesseis sintomas de estresse apresentados no quadro abaixo, selecione as três variáveis (assinale com X) que mais representam o seu estresse quando submetido à auditoria interna (nos últimos 12 meses).

1	Insônia		5	Boca amarga		9	Perda de peso		13	Náuseas	
2	Azia		6	Respiração curta		10	Palpitações		14	Aumento de peso	
3	Cãibras		7	Nó na garganta		11	Queda de cabelos		15	Boca seca	
4	Vômitos		8	Suspiros		12	Tremores		16	Dores de cabeça	

31) Dentre as palavras escolhidas, na questão anterior, coloque em ordem da que **mais frequentemente expresse o sintoma de estresse (primeira posição)** para a que **menos frequentemente expresse o sintoma de estresse (terceira posição)**:

1 ^a	2 ^a	3 ^a

Agradeço pela colaboração!

Apêndice 2 – Testes Qui-quadrado entre grau de estresse e outras variáveis que apresentaram *p-value* inferior a alfa (0,05)

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Relacionamento interpessoal da AI com auditados	1,00	0	0	0	6	1	7
	2,00	0	0	0	1	0	1
	3,00	2	0	0	1	0	3
	4,00	0	0	0	5	0	5
	5,00	6	2	0	18	1	27
	6,00	4	0	0	5	3	12
	7,00	2	2	0	17	2	23
	8,00	3	1	0	18	0	22
	9,00	1	1	0	5	0	7
	10,00	1	0	3	10	0	14
Total		19	6	3	86	7	121

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	54,289 ^a	36	,026
Likelihood Ratio	44,794	36	,149
Linear-by-Linear Association	,012	1	,912
N of Valid Cases	121		

a. 45 cells (90,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,02.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Capacidade de comunicação do AI	1,00	0	1	0	4	0	5
	3,00	0	0	0	5	1	6
	4,00	0	0	0	6	0	6
	5,00	5	3	0	21	0	29
	6,00	5	0	0	4	4	13
	7,00	5	2	1	21	2	31
	8,00	2	0	1	18	0	21
	9,00	2	0	0	4	0	6
	10,00	0	0	1	3	0	4
Total		19	6	3	86	7	121

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	50,491 ^a	32	,020
Likelihood Ratio	47,059	32	,042
Linear-by-Linear Association	,285	1	,593
N of Valid Cases	121		

a. 41 cells (91,1%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,10.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Ambição	1,00	5	3	0	20	1	29
	2,00	0	0	0	4	0	4
	3,00	1	0	0	7	1	9
	4,00	0	0	0	4	0	4
	5,00	8	0	0	17	1	26
	6,00	2	0	1	3	3	9
	7,00	1	1	1	12	1	16
	8,00	0	1	0	8	0	9
	9,00	0	1	1	1	0	3
	10,00	0	0	0	7	0	7
Total		17	6	3	83	7	116

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	54,721 ^a	36	,024
Likelihood Ratio	47,175	36	,101
Linear-by-Linear Association	,945	1	,331
N of Valid Cases	116		

a. 43 cells (86,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,08.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Capacitação e desenvolvimento pessoal	4,00	1	0	0	0	1	2
	5,00	1	1	0	1	1	4
	6,00	1	0	0	1	0	2
	7,00	0	0	0	9	0	9
	8,00	0	1	1	5	2	9
	9,00	1	1	0	19	0	21
	10,00	13	3	2	49	3	70
Total		17	6	3	84	7	117

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	36,867 ^a	24	,045
Likelihood Ratio	34,261	24	,080
Linear-by-Linear Association	,018	1	,893
N of Valid Cases	117		

a. 30 cells (85,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,05.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Agir sob pressão	1,00	0	0	1	0	0	1
	3,00	0	0	0	0	1	1
	4,00	1	0	0	0	0	1
	5,00	1	0	0	4	0	5
	6,00	1	0	0	2	0	3
	7,00	0	0	0	5	0	5
	8,00	3	1	1	12	1	18
	9,00	2	1	1	22	2	28
	10,00	8	4	0	37	3	52
Total		16	6	3	82	7	114

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	66,667 ^a	32	,000
Likelihood Ratio	28,625	32	,638
Linear-by-Linear Association	,160	1	,689
N of Valid Cases	114		

a. 41 cells (91,1%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Maturidade e responsabilidade	3,00	0	0	0	0	1	1
	5,00	1	0	0	1	0	2
	6,00	1	0	0	0	0	1
	7,00	0	0	0	6	0	6
	8,00	1	0	1	8	1	11
	9,00	0	1	0	22	1	24
	10,00	14	5	2	47	4	72
Total		17	6	3	84	7	117

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	36,605 ^a	24	,048
Likelihood Ratio	29,436	24	,204
Linear-by-Linear Association	1,059	1	,303
N of Valid Cases	117		

a. 31 cells (88,6%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,03.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Resolução problemas/conflitos/negociações	1,00	0	0	1	1	0	2
	3,00	1	0	0	0	1	2
	5,00	1	0	0	3	0	4
	6,00	1	1	0	3	1	6
	7,00	1	1	0	5	1	8
	8,00	4	0	0	15	2	21
	9,00	0	0	1	24	0	25
10,00	9	4	1	33	2	49	
Total		17	6	3	84	7	117

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	46,724 ^a	28	,015
Likelihood Ratio	37,798	28	,102
Linear-by-Linear Association	,014	1	,905
N of Valid Cases	117		

a. 35 cells (87,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,05.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Comunicações	ausente	1	3	1	22	4	31
	presente	18	3	2	64	3	90
Total		19	6	3	86	7	121

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,747 ^a	4	,045
Likelihood Ratio	10,371	4	,035
Linear-by-Linear Association	3,472	1	,062
N of Valid Cases	121		

a. 6 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,77.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Coragem	ausente	13	2	3	71	6	95
	presente	5	4	0	15	1	25
Total		18	6	3	86	7	120

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,740 ^a	4	,045
Likelihood Ratio	8,562	4	,073
Linear-by-Linear Association	3,026	1	,082
N of Valid Cases	120		

a. 6 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,63.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
Ansiedade	ausente	11	1	2	24	1	39
	presente	7	5	1	62	6	81
Total		18	6	3	86	7	120

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,884 ^a	4	,028
Likelihood Ratio	10,479	4	,033
Linear-by-Linear Association	6,926	1	,008
N of Valid Cases	120		

a. 6 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,98.

Crosstab							
Count							
		Faixas de estresse					Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	
categoria do estado de ânimo	,00	1	0	0	1	0	2
	1,00	15	4	3	35	2	59
	2,00	2	2	0	50	5	59
Total		18	6	3	86	7	120

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19,310 ^a	8	,013
Likelihood Ratio	21,802	8	,005
Linear-by-Linear Association	16,120	1	,000
N of Valid Cases	120		

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,05.