



Relação entre o Ceticismo Profissional de Auditores Internos e a Percepção de Riscos nos Controles Internos

EMILLY STEIN

Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB)

PAULO ROBERTO DA CUNHA

Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB)

Resumo

O objetivo do trabalho é analisar a relação entre o ceticismo profissional dos auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos. Dada a relevância do ceticismo profissional nos trabalhos de auditoria, os auditores internos também devem adotar uma atitude cética, auxiliando na prevenção e identificação de sinais de fraude, riscos e fraquezas no sistema de controle interno. Pesquisas relacionando o traço cético do auditor com a capacidade de percepção de riscos nos controles internos trazem uma contribuição importante para as organizações, já que as empresas podem sofrer perdas significativas em decorrência de fraudes. Sendo assim, ter profissionais de auditoria com uma mente questionadora nas organizações pode contribuir para que as deficiências nos controles internos sejam minimizadas. Este estudo se caracteriza como uma pesquisa de perspectiva dedutiva, abordagem metodológica positivista e com método de coleta de dados *survey*. O ceticismo profissional dos auditores internos foi mensurado por meio do questionário de Hurr (2010) formado por 30 questões. Para a variável de percepção de riscos nos controles internos foram elaborados dez cenários com base em pesquisas da KPMG (2000), Ge e McVay (2005) e Deloitte (2015). Os resultados do estudo apontaram que o nível de ceticismo profissional tem uma relação positiva com a percepção de riscos nos controles internos. Dessa forma, estes achados podem contribuir para as organizações fortalecerem e desenvolverem essas características nos auditores internos, visto que a percepção dos riscos nos controles internos pode evitar que o risco se materialize e caracterize uma deficiência de controle interno ou fraude.

Palavras-chave: ceticismo profissional, auditoria interna, riscos nos controles internos.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

1 Introdução

O ceticismo profissional é um conceito importante na prática de auditoria e sua relevância é evidenciada nas normas de auditoria (Hurt, 2010). Apesar de não haver uma definição precisa do termo, órgãos reguladores como o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) definem ceticismo profissional como uma atitude que inclui uma mente questionadora e a avaliação crítica das evidências de auditoria. Para que o auditor realize uma auditoria de qualidade, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente 200 (NBC TA - R1 200, 2016) reforça que é necessário que o auditor apresente um alto nível cético durante toda a execução do trabalho.

Falhas de auditoria elevaram a ênfase do ceticismo profissional durante os trabalhos de auditoria, exigindo que os auditores aumentem seu nível de ceticismo durante todo o trabalho e conciliem essa característica com os princípios e normas contábeis (Fullerton & Durtschi, 2004). Conforme Hurt (2010), o ceticismo profissional pode ser tanto um traço do indivíduo, sendo relativamente estável e duradouro, quanto um estado, ou seja, uma condição temporária provocada por variáveis situacionais. Nesta pesquisa, busca-se identificar o nível de traço cético dos auditores internos.

Embora não estejam sob as mesmas condições dos auditores externos, os auditores internos também devem adotar uma atitude elevada de ceticismo (Fullerton & Durtschi, 2004), auxiliando na prevenção e identificação de sinais de fraude, riscos e fraquezas no sistema de controle interno. As principais responsabilidades dos auditores internos são examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia dos controles internos sobre as operações (AICPA, 2012).

Os controles internos podem diminuir os riscos enfrentados pela organização, no sentido de mitigá-los e auxiliar a organização a alcançar seus objetivos (Castro, Amaral & Guerreiro, 2019; Farias, De Luca & Machado, 2009). As organizações com bons controles têm mais probabilidade de detectar fraudes do que aquelas com controles internos inadequados (Coram, Ferguson & Moroney, 2008). Nesse contexto, os auditores internos, por meio do seu conhecimento a respeito do funcionamento da empresa, do ambiente corporativo e das atividades dos funcionários, estão em uma posição estratégica para detectar possíveis fraudes (Fullerton & Durtschi, 2004).

Os riscos nos controles internos são passíveis de se materializarem em deficiências nos controles internos. Deficiências nos controles internos são a principal porta aberta para as fraudes e foram o fator responsável em 61% dos casos de perdas analisados na pesquisa realizada pela KPMG (2016). Segundo a pesquisa, em comparação com 2013, houve um aumento de 18% para 27% no número de fraudadores que cometeram seus atos porque uma oportunidade se apresentou devido a controles fracos ou a falta deles.

Haja visto que, quanto maior o traço cético, menores são as chances de fraudes passarem despercebidas durante o processo de auditoria (IAASB, 2018; Hurt, Brown-Liburd; Earley & Krishnamoorthy, 2013; Hurt, 2010), o estudo destas características possibilita diagnosticar se o nível de ceticismo profissional pode influenciar os auditores internos na percepção de riscos nos controles internos (Fullerton & Durtschi, 2004).

Hurt (2010) desenvolveu um instrumento amplamente testado empiricamente para medir o ceticismo profissional, no qual é visto como uma característica individual multidimensional, discutido por meio de seis características que o compõem: mente questionadora, suspensão de julgamento, busca de conhecimento, conhecimento interpessoal, autoestima e autonomia. Dado que o ceticismo profissional é uma característica individual multidimensional, necessária para a qualidade da auditoria e considerando que o alto nível de ceticismo profissional é uma possibilidade para diagnosticar uma maior percepção de riscos



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

nos controles internos, elaborou-se a questão problema que orienta o estudo: **qual a relação entre o ceticismo profissional dos auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos?** Dessa forma, o objetivo do estudo é analisar a relação entre o ceticismo profissional dos auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos.

O presente estudo contribui para a discussão de que o ceticismo profissional aumenta a percepção dos auditores internos para diagnosticar os riscos nos controles internos, contribuindo para a redução de assimetria informacional. Além disso, percebe-se que as pesquisas sobre ceticismo cresceram nos últimos anos, porém, frequentemente relacionadas com as características dos auditores independentes, enquanto na auditoria interna as pesquisas ainda são tímidas. No entanto, conforme Diniz e Sales (2018) a auditoria interna é um elemento importante na GC e essencial para a segurança na execução dos controles internos e na aderência aos processos.

O ceticismo profissional é importante tanto para auditores internos quanto para auditores independentes (Enofe *et al.*, 2015). Além disso, a eficácia e a importância da auditoria interna nas organizações devem ser examinadas detalhadamente de várias maneiras, já que a maior parte das pesquisas focaram apenas as percepções de auditores independentes nessa área (Coram, Ferguson & Moroney, 2008), configurando ainda uma lacuna de pesquisa.

Pesquisas relacionando o traço cético do auditor com a capacidade de percepção de riscos nos controles internos trazem uma contribuição importante para as organizações, já que as empresas podem sofrer perdas significativas em decorrência de fraudes conforme relatado nas pesquisas da KPMG (2000), Deloitte (2015), Ge e McVay (2007). Sendo assim, ter profissionais de auditoria com uma mente questionadora nas organizações pode contribuir para que as deficiências nos controles internos sejam minimizadas.

Cada vez mais, as organizações têm apostado nesses programas com o envolvimento da área de auditoria interna nessas iniciativas (Deloitte, 2015). Pesquisas sobre formas de melhorar as habilidades dos auditores na prevenção de irregularidades, além do conhecimento dos traços comportamentais dos auditores são importantes para o aperfeiçoamento de seleção e treinamentos, objetivando a melhoria na qualidade da auditoria e detecção de erros e fraudes (Deloitte, 2015).

A detecção de fraudes em relatórios financeiros continua a ser uma preocupação importante para a profissão de auditoria (Hammersley, 2011). Entretanto, as falhas da auditoria na identificação de fraudes não prejudicam apenas os auditores. Tais falhas comprometem todo o sistema financeiro e, por isso, impactam diretamente a sociedade. No ponto de vista social, problemas de fraudes podem tomar grandes proporções, sendo importante que as organizações se protejam para não sofrer com a de expropriação de recursos, mantendo a sustentabilidade dos negócios.

Neste aspecto, entender a relação existente entre ceticismo profissional e percepção de riscos de controles, na perspectiva de auditores internos, fundamenta-se sobre o potencial custo gerado pela ausência de ceticismo na profissão, que não é apenas mensurado por perdas financeiras, mas também pela reputação e confiança perdidas em relação aos investidores nos mercados de capitais (Carpenter *et al.*, 2002).

2 Referencial Teórico

2.1 Controles internos

Os controles internos são necessários como resposta aos riscos que as organizações estão expostas. Assim, controle interno e gestão de riscos seguem um caminho conjunto que ajuda as organizações atingirem seus objetivos (Castro, Amaral & Guerreiro, 2019; Farias, De Luca & Machado, 2009). No âmbito de controles internos destaca-se também a atuação do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) que visa, por



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

meio de suas publicações, ser reconhecida mundialmente como uma estrutura de modelo para o desenvolvimento, implementação e condução do sistema de controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia.

Com base na concepção de que o controle interno é um processo, o COSO (2004) indica que o controle interno é um mecanismo de estratégia empresarial, conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização. A estrutura de controles internos é orientada para alcançar os objetivos da organização em termos de estratégia, operações, confiabilidade nos relatórios e conformidade, cumprindo leis e regulamentos cabíveis. Em concordância, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA, 2020) define controle interno como processos criados para oferecer confiança razoável sobre o atingimento dos objetivos.

No âmbito empresarial, as organizações estabelecem sistemas de controle interno para ajudá-las no alcance das metas empresariais e do desempenho organizacional, com o intuito de evitar as perdas de recursos, permitindo ainda a produção de relatórios confiáveis para o processo decisório (Nyakundi *et al.*, 2014). Dada sua relevância, a preocupação com a adequada estruturação do sistema de controle interno é constante. As empresas tendem a aumentar o nível de controle quando variáveis relacionadas ao tamanho da organização se destacam (Mendes, Kruger & Lunkes, 2017). Segundo Feng, Li e McVay (2009), as empresas que possuem controles internos ineficientes têm uma precisão menor nas projeções da administração.

Desse modo, é recomendado que a gestão da empresa esteja comprometida com a aplicação e melhoria dos sistemas de controles internos pela participação ativa do monitoramento e supervisão das atividades organizacionais. De acordo com Doyle, Ge e McVay (2007), a adequada estruturação de um sistema de controle interno tende a reduzir: (1) a ocorrência de fraudes e erros, (2) o risco e custos de auditoria, (3) os custos de agência, (4) republicação das demonstrações, entre outros.

Conforme manifesta Epps e Guthrie (2010), a deficiência no controle interno ocorre quando o controle interno, instituído diante de riscos identificados, não consegue de forma tempestiva, prevenir, detectar e corrigir as distorções nas demonstrações financeiras, ou quando não existe tal controle. Ainda, de acordo com os autores, uma deficiência no controle interno é uma condição do gerenciamento de riscos de uma organização que pode representar uma desvantagem real, percebida ou em potencial, ou ainda, uma oportunidade de fortalecer o controle para aumentar a probabilidade do cumprimento dos objetivos.

Conforme Diniz e Sales (2018) entre as atividades da auditoria interna, destacam-se as atividades de análise, verificações, avaliações, testes, certificação de informações e de fatos contábeis. Os auditores devem ser capazes de identificar riscos e possíveis ocorrências de fraudes (Gramling, Rittenberg & Johnstone, 2012). Uma vez que os autores de fraude são, na maioria das vezes, funcionários confiáveis, apenas um auditor interno cético, provavelmente olhará além da aparência de confiabilidade e perceberá uma mudança ou contradição nas circunstâncias, comportamento ou estilo de vida de um funcionário (Fullerton & Durtschi, 2004).

2.2 Ceticismo profissional

O ceticismo profissional é um conceito importante na prática de auditoria e frequentemente discutido nos padrões profissionais (Hurt, 2010). Conforme Hurt (2010) parece não haver dúvida de que um aspecto do ceticismo profissional é uma mentalidade questionadora, mas segundo Nelson (2009), há uma falta de precisão no uso do termo ceticismo profissional. Nelson (2009) destaca que o ceticismo profissional se refere a uma

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

dúvida presuntiva sobre as evidências encontradas, de forma que as demonstrações financeiras estejam livres de distorções ou controles internos ineficientes.

O conceito de ceticismo profissional é amplamente difundido na auditoria, principalmente, no contexto de prevenção de fraudes contábeis. Falhas de auditoria elevaram a ênfase na importância do ceticismo durante a auditoria, exigindo que os auditores aumentem seu nível de ceticismo durante todo o trabalho e conciliem essa característica com os princípios e normas contábeis (Fullerton & Durtschi, 2004). A NBC TA 265, por exemplo, trata da responsabilidade do auditor em comunicar, de forma apropriada, aos administradores e responsáveis pela governança, as deficiências identificadas no controle interno. Na identificação de deficiências no controle interno, o auditor deve observar se estas constituem, individualmente ou em conjunto, deficiências significativas (Bryan & Lilien, 2005).

Portanto, partindo do pressuposto de que controles internos eficazes são um dos meios para auxiliar no processo de prevenção, descoberta e combate a fraudes, o ceticismo profissional também pode contribuir para identificação de riscos, que, sem um adequado controle interno, pode levar a deficiência significativa, erro ou fraude (Fullerton & Durtschi, 2004). Possuir o traço de alto ceticismo profissional implica ter propensões consistentemente maiores para fazer julgamentos autônomos, para considerar as razões do comportamento dos outros, para questionar suposições, para suspender os próprios julgamentos, para raciocinar com confiança e para buscar conhecimento (Hurt, 2010).

Hurt (2010) elaborou um instrumento de ceticismo profissional pautado em áreas como marketing, psicologia e gestão, mas também com base nas normas estabelecidas para os profissionais de auditoria. Como resultado, a autora apresenta seis características que compõem o ceticismo profissional, sendo a mente questionadora, a suspensão de julgamento, a busca de conhecimento, o conhecimento interpessoal, a autonomia e a autoestima, como se observa no Quadro 1.

Quadro 1 – Características do Ceticismo Profissional de Hurt (2010)

Característica	Descrição
Mente questionadora	Medida em que o auditor questiona, examina e considera as informações e evidências obtidas para formação de crenças antes de tomar uma decisão.
Suspensão do julgamento	Capacidade de reter o julgamento até que haja um nível apropriado de evidências que sejam persuasivas para fundamentar uma conclusão, indicando a disposição de avaliar criticamente as evidências.
Busca de conhecimento	Interesse geral do auditor em buscar conhecimento, indicando um senso de curiosidade e desejo de investigação, exploração e descoberta.
Conhecimento interpessoal	Entendimento da motivação e integridade dos indivíduos para que o auditor possa perceber o potencial de parcialidade que existe nas informações fornecidas pelas pessoas.
Autoestima	Nível de valorização que o auditor possui nas suas percepções e crença nas próprias habilidades.
Autonomia	Grau em que o auditor decide por si mesmo o nível de evidência suficiente para emitir um julgamento sobre uma determinada hipótese.

Fonte: Elaborado com base em Hurt (2010).

As três primeiras características do Quadro 1 referem-se ao modo como um auditor examina as evidências, indicando a busca e análise de evidências suficientes antes de tomar uma decisão. O ceticismo profissional inclui uma atitude de mente questionadora, em que o auditor questiona continuamente sobre as informações e evidências obtidas antes de tomar uma decisão (AICPA, 2002; Hurt, 2010).

Já em relação a segunda característica, Hurt (2010) aponta que a suspensão do julgamento é o traço básico do cético. Essa capacidade de reter o julgamento até que haja um nível apropriado de evidências para fundamentar uma conclusão, motiva a próxima

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

característica, a busca de conhecimento. Ainda segundo a autora, a distinção entre a segunda e a terceira característica do ceticismo profissional acontece porque, enquanto uma mente questionadora tem algum senso de descrença ou dúvida, a busca de conhecimento é mais um senso de curiosidade ou interesse geral.

A quarta característica, identifica a necessidade de considerar também os aspectos humanos em uma auditoria ao avaliar as evidências. O conhecimento interpessoal, portanto, representa o nível de compreensão das motivações e percepções dos indivíduos para reconhecer uma possível parcialidade nas informações ou informações imprecisas, tendenciosas, enganosas intencionalmente fornecidas pelas pessoas (Hurt, 2010).

A quinta e a sexta características, autoestima e autonomia, são pessoais dos indivíduos, necessárias na profissão da auditoria e fortalecem a construção do perfil cético. A autoestima é caracterizada como sentimentos de autovalor e crença nas próprias habilidades (Hurt, 2010). Quando um auditor decide por si mesmo o nível de evidência necessário para aceitar uma determinada hipótese, se trata de uma característica de autonomia. Essa característica, portanto, trata da capacidade do indivíduo de agir sobre as informações obtidas, resistindo às tentativas de persuasão e desafiando as suposições de outra pessoa (Hurt, 2010).

2.3 Hipótese da pesquisa

Estudos apontam que organizações com uma função de auditoria interna têm maior probabilidade de detectar fraudes do que aquelas sem essa função (Coram, Ferguson & Moroney, 2008). Dessa forma, a auditoria interna agrega valor ao melhorar o ambiente de controle e monitoramento nas organizações para detectar e autorrelatar fraudes, conforme estudo de Coram, Ferguson e Moroney (2008), que avaliou a importância da auditoria interna na detecção e autorrelato de fraude por meio da apropriação indevida de ativos em organizações.

Casos notáveis de fraude contábil despertaram o interesse público e regulatório com a falha de auditores experientes em detectar fraudes antes da emissão das demonstrações financeiras de uma empresa (Carpenter, Durtschi & Gaynor, 2002). Um instrumento utilizado pelos auditores para auxiliar na detecção de possíveis fraudes são os *red flags*. Os *red flags* são sintomas, sinais que podem evidenciar a ocorrência de uma fraude (Albrecht, 2003). Portanto, os *red flags* representam sinais de alerta utilizados pelo auditor para avaliar o risco da auditoria, principalmente quanto à probabilidade de erro material ou fraude nas demonstrações financeiras da entidade (Gullkvist & Jokipii, 2013). Sabe-se que os auditores internos têm tanto interesse profissional em usar *red flags* para detectar fraudes quanto os auditores externos (Moyes *et al.*, 2006).

Buscar evidências por meio de *red flags* na organização não significa que a empresa tenha cometido um ato fraudulento, esse instrumento sugere que o auditor se atente a certos fatores identificados como associados ao risco de fraude ou erro material pelo sistema de controle interno da organização (Cao, Luo & Zhang, 2020). Como os riscos de controle interno podem se materializar em deficiências nos controles internos, os auditores internos, como mecanismos de GC estão em posição de contribuir com a identificação destes riscos e possíveis deficiências nos controles internos.

Ao fornecer um relatório de garantia razoável sobre as demonstrações financeiras de uma empresa, o auditor deve aderir a padrões profissionais, que exigem a aplicação adequada de ceticismo profissional. Aumentar o nível de ceticismo profissional aplicado na prática é um importante meio de melhorar a qualidade da auditoria (Glover & Prawitt, 2014). As normas de auditoria reforçam a importância do ceticismo e do julgamento profissional em todo o trabalho da auditoria, sendo que a avaliação dos controles internos se insere nesse contexto.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Esse conceito de ceticismo profissional, amplamente difundido na auditoria por meio da literatura e das normas contábeis, também se faz importante no contexto da auditoria interna, já que conforme Donelson *et al.* (2017), os controles internos deficientes estão relacionados a um maior risco de fraude contábil. Nesse sentido, é importante que os auditores internos também fortaleçam essa característica de ceticismo profissional durante os seus trabalhos para contribuir na identificação de riscos que, sem um adequado controle interno, pode levar a deficiência significativa, erro ou fraude (Fullerton & Durtschi, 2004).

Estudos também demonstraram que um alto ceticismo profissional leva os auditores a realizar mais testes de auditoria, a expandir suas pesquisas de informações, a avaliar uma maior probabilidade de fraude e a atribuir mais peso às evidências de fraude (Fullerton & Durtschi, 2004; Quadackers *Et Al.*, 2009; Popova, 2012). Contudo, pouco se verificou essas relações de ceticismo profissional no ambiente da auditoria interna.

Apesar de Fullerton e Durtschi (2004) constatarem que grupos com alto grau de ceticismo buscam mais informações e que o treinamento dos auditores pode ser eficaz na compensação de personalidades, estas evidências precisam ser confirmadas em outros contextos. Diante dessas características, espera-se que o elevado nível da característica de ceticismo do indivíduo tenha uma relação positiva com a percepção de riscos que podem necessitar de controles internos. Nesse contexto, formula-se a hipótese do estudo:

H1 – Níveis elevados de ceticismo profissional de auditores internos aumentam a percepção de riscos nos controles internos.

3 Método e procedimentos da pesquisa

Para atingir o objetivo da pesquisa realizou-se uma pesquisa uma perspectiva dedutiva, com abordagem teórica positivista e metodologia *survey*. Os sujeitos de pesquisa deste estudo são auditores internos. Para tal, a população desta pesquisa constitui-se de usuários do LinkedIn® autodeclarados como auditores internos na plataforma, os quais representam em torno de 65.000 usuários conforme levantamento efetuado em setembro de 2021.

A amostra foi composta por acessibilidade, decorrente dos aceites recebidos dos auditores internos após o envio dos convites pelo LinkedIn®. Juntamente com o envio do convite, foi disponibilizado o *link* para o questionário. Os usuários pertencentes a amostra receberam um segundo e terceiro lembrete para participação na pesquisa a fim de aumentar a taxa de resposta.

No Quadro 2 é demonstrado o conjunto de variáveis utilizadas, de modo a evidenciar a relação com o objetivo da pesquisa.

Quadro 2 – Constructo da pesquisa

Variáveis	Operacionalização	Autor(es)
Ceticismo profissional (CP)	Instrumento com 30 questões com escala de 6 pontos por questão.	Hurt (2010)
Percepção de risco nos controles internos (PRC)	10 cenários que envolvem a percepção de riscos de controles internos	Elaboração própria.

Fonte: elaboração própria.

Para o estudo do nível cético foi utilizado o instrumento proposto por Hurt (2010) que corresponde a um questionário composto por 30 questões, com cinco questões para cada uma das seis características de ceticismo profissional: Mente Questionadora, Suspensão de Julgamento, Busca de Conhecimento, Conhecimento Interpessoal, Autonomia e Autoestima.

A escala constitui-se em seis pontos por questão, possibilitando a soma entre 30 até 180. Quanto maior a soma alcançada, maior o nível cético identificado. Entre as questões

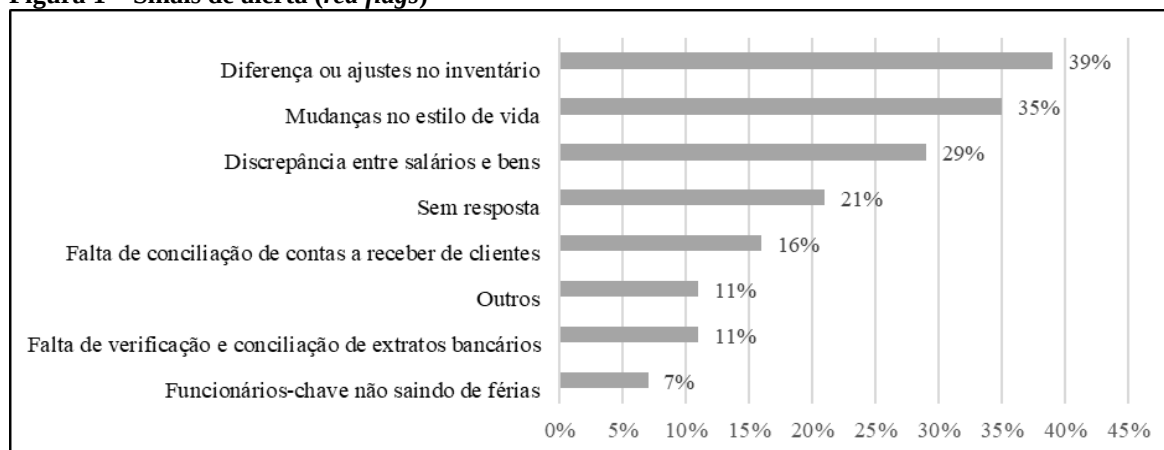
São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

constam 8 questões com sentido reverso, sendo estas as questões: 1, 10, 11, 16, 17, 19, 25 e 26. Nestas questões, o valor dado por cada auditor interno deverá ser diminuído de 7 pontos e o valor resultante é considerado para a soma.

Para a variável de percepção de risco fez-se necessário a criação dos respectivos cenários, pois não foi encontrado na literatura algum constructo ou equivalente que pudesse alinhar-se ao objetivo da pesquisa.

Inicialmente, realizou-se uma pesquisa para identificar quais os principais tipos de problemas encontrados no que concerne a erros ou fraudes. Este passo foi importante para substanciar o pano de fundo que irão compor os cenários. Dessa forma, acessou-se as pesquisas da KMPG (2000), Ge e McVay (2005) e Delloite (2015). A pesquisa da KPMG (2000) refere-se a uma pesquisa efetuada pela divisão brasileira da KPMG *Forensic Services*, por meio de um questionário sobre fraudes para os executivos-chefes de mais de mil das maiores empresas nacionais, dos mais diversos setores industriais. Com um retorno de 15% a pesquisa revela que há sinais de alertas (*red flags*) que podem levar a problemas de fraudes, conforme apresentados na Figura 1:

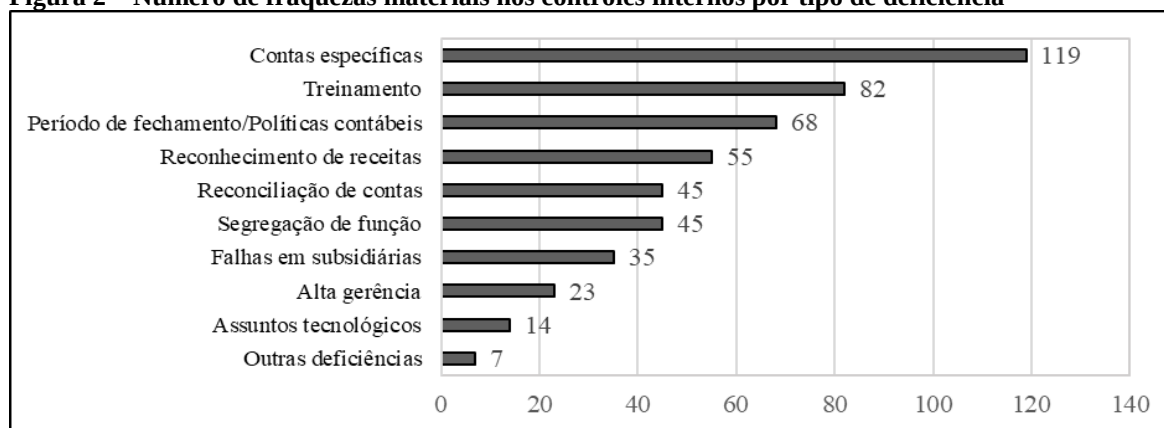
Figura 1 – Sinais de alerta (*red flags*)



Fonte: KPMG (2000).

O estudo de Ge e McVay (2005) utilizou uma classificação desenhada a partir de uma amostra de 261 empresas norte-americanas, em período anterior à promulgação e implantação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Neste estudo realizou-se a categorização das deficiências nos controles internos em fraquezas consideradas materiais, como se observa na Figura 2.

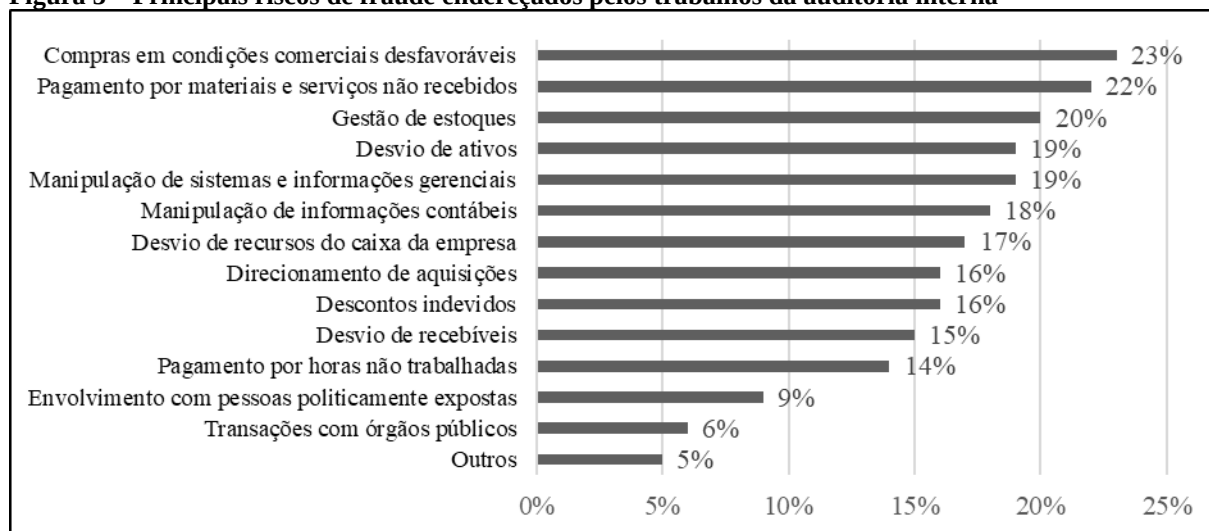
Figura 2 – Número de fraquezas materiais nos controles internos por tipo de deficiência



Fonte: Ge e McVay (2005).

Por fim, foram utilizados também informações da pesquisa promovida pela Delloite (2015) que trata do papel que a auditoria interna desempenha nas organizações brasileiras e seu nível de maturidade. A pesquisa foi realizada entre os meses de novembro de 2014 a janeiro de 2015 por meio de questionário eletrônico com 175 respondentes. Na Figura 3 são demonstrados os principais riscos de fraude endereçados pelos trabalhos da auditoria interna.

Figura 3 – Principais riscos de fraude endereçados pelos trabalhos da auditoria interna



Fonte: Delloite (2015).

Observa-se nestes estudos que são recorrentes os sinais ou elementos quanto a fraudes. Assim, elegeu-se alguns tipos de deficiências nos controles internos para subsidiar os cenários quanto a percepção de sinais de riscos nos controles internos, a saber: segregação de função, conciliação bancária, desvio de recebíveis, reconhecimento de receita, treinamento, pagamento de horas extras não trabalhadas, compras em condições desfavoráveis e mudança de estilo de vida.

Dos dez cenários, três foram elaborados sem apresentar riscos nos controles internos, sendo: os cenários 3, 8 e 10. Este procedimento foi realizado como forma de perceber se o respondente criou um viés em suas respostas. Todos os cenários foram enviados e discutidos com auditores independentes, sendo um auditor independente de Big Four e dois auditores independentes de não Big Four, como forma de realizar um pré-teste e obter uma perspectiva empírica de especialistas em auditoria, no qual tem como parte do processo de auditoria das demonstrações contábeis identificar e avaliar riscos e seus respectivos controles. Cada auditor expôs suas considerações cenário a cenário, que foram discutidos e avaliada a necessidade de adequação e ajuste. Após elencados todos os pontos por cenário, decidiu-se e avaliou-se pelos ajustes. Para cada cenário o auditor interno respondeu, com base na sua percepção, o quanto o cenário apresenta risco numa escala Likert de 5 pontos, sendo 1, baixa percepção de risco no controle interno e 5, alta percepção de risco no controle interno, como pode ser observar no questionário disponibilizado no link <https://pt.surveymonkey.com/r/SMMLKRG>.

A coleta de dados ocorreu por meio de um questionário on-line administrado por meio da plataforma Survey Monkey®. O questionário é constituído por três blocos, sendo Ceticismo Profissional, Percepção de riscos e Caracterização dos respondentes. A coleta de dados de dados iniciou em 06 de outubro de 2021 e finalizou em 17 de novembro de 2021. Obteve-se 528 respostas, sendo que as respostas de 124 participantes foram retiradas da

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

amostra por problemas de preenchimento. Em seguida, realizou-se uma verificação para identificar vieses nas respostas. Nesta análise foram excluídos da amostra mais 22 respostas, resultando em 382 questionários válidos e respondidos integralmente.

A análise dos dados é realizada por meio da estatística descritiva e por meio de regressão linear simples, múltipla e quantílica.

4 Análise e discussão dos resultados

4.1 Estatística descritiva: perfil dos auditores internos, percepção de risco nos controles internos e ceticismo profissional

Na Tabela 1, apresenta-se a descrição, análise e interpretação do perfil auditores internos participantes da pesquisa.

Tabela 1 – Perfil dos auditores internos participantes da pesquisa

Característica	Categoria	n	%
Gênero	Feminino	116	30%
	Masculino	266	70%
	Total	382	100%
Idade	De 20 a 30 anos	118	31%
	De 31 a 40 anos	168	44%
	De 41 a 50 anos	74	19%
	De 51 anos ou mais	22	6%
	Total	382	100%
Região de Localização	Sul	85	22%
	Sudeste	237	62%
	Centro-Oeste	16	4%
	Norte	6	2%
	Nordeste	38	10%
	Total	382	100%
Formação acadêmica	Graduação incompleta	6	2%
	Graduação completa	118	31%
	Especialização	231	60%
	Mestrado	25	7%
	Doutorado	2	1%
	Total	382	100%
Cargo	Auditor interno Júnior	14	4%
	Auditor interno Pleno	29	8%
	Auditor interno Sênior	63	16%
	Auditor interno	164	43%
	Especialista	17	4%
	Analista	10	3%
	Gerente	81	21%
	Diretor	4	1%
	Total	382	100%
Tempo na função	Até 1 ano	89	23%
	De 2 a 5 anos	169	44%
	De 6 a 10 anos	83	22%
	De 11 a 15 anos	24	6%
	De 16 anos ou mais	17	4%
	Total	382	100%
Faturamento em (R\$) da empresa em que atua	Até R\$ 4,8 milhões	24	6%
	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões	89	24%

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

	Maior de R\$ 300 milhões	269	70%
	Total	382	100%
Setor da empresa em que atua (ou empresa que se refere na pesquisa)	Bens industriais	27	7%
	Consumo não cíclico	46	12%
	Consumo cíclico	53	14%
	Comunicações	1	0%
	Financeiro	95	25%
	Utilidade Pública	36	9%
	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	17	4%
	Materiais básicos	29	8%
	Tecnologia da informação	11	3%
	Saúde	26	7%
	Outros	41	11%
	Total	382	100%
A quem se reporta/é subordinado	Conselho de administração	81	21%
	Diretor presidente	92	24%
	Comitê de auditoria	153	40%
	Outro	56	15%
	Total	382	100%
Auditoria interna	Própria	376	98%
	Terceirizada	6	2%
	Total	382	100%
Orçamento próprio para auditoria interna	Sim	316	83%
	Não	66	17%
	Total	382	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com a Tabela 1, observa-se que 70% da amostra é composta por homens, e as mulheres representam 30% do total de respondentes. Este resultado está em linha com outras pesquisas realizadas com auditores independentes como Gullkvist e Jokipii (2013), Cunha *et al.* (2019) e Haveroth (2017). Segundo Campanhol e Barros (2016), o número de cadastradas no Brasil vem aumentando gradativamente, no entanto, é perceptível uma predominância masculina no cenário da auditoria.

A média de idade dos auditores internos da amostra é de 35 anos, condizente com o estudo de Bernd e Beuren (2017) e Larson (2004) cuja média de idade foi de 37 anos e Magro e Cunha (2017) no qual aproximadamente 70% da amostra foi entre 26 e 40 anos. A maior frequência da amostra se concentrou na faixa de 31 e 40 anos, representando 44%, seguido da faixa de 20 a 30 anos, com 31%. A justificativa para esses resultados pode ser em função da exigência de maior experiência dos profissionais que atuam nesse segmento, justificando a maior quantidade de profissionais com idade superior a 31 anos (BERND e BEUREN, 2017).

Percebe-se que houve participantes de todas as regiões do Brasil, embora a maior parte dos respondentes se concentrou na região Sudeste com 62%, seguido da região Sul com 22% da amostra. Considerando que os maiores PIBs per capita são dos estados das regiões Sudeste e Sul (IBGE, 2016) e a maior concentração populacional está na região Sudeste, este resultado pode ser justificado.

Em relação ao nível de escolaridade, 60% dos respondentes possuem alguma especialização e 32% completaram o ensino superior. Participantes em níveis de mestrado e doutorado totalizaram 8% e apenas 2% da amostra não completou o ensino superior. A predominância da amostra com algum curso de pós-graduação *lato sensu* é condizente com os achados de Bernd e Beuren (2017), Haveroth (2017) e Gullkvist e Jokipii (2013).

No que se refere a denominação do cargo ocupado na organização, observou-se uma pluralidade de termos de acordo com a estrutura organizacional de cada empresa. Entretanto,

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

apenas 22% da amostra possui cargos de gerente e diretor, enquanto 78% da amostra é denominada como auditor interno. Como essa função pode ser dividida em vários níveis, na amostra destaca-se a representatividade de auditores internos sênior com 16% da amostra, diferente do estudo de Larson (2004), Bernd e Beuren (2017) em que auditores em nível sênior e gerentes tiveram maior frequência.

Quanto ao porte da empresa, 70% da amostra das empresas em que os auditores internos atuam possuem um faturamento superior a R\$ 300 milhões. Essa representatividade pode ser justificada pela perspectiva de que as empresas tendem a aumentar o nível de controle quando variáveis relacionadas ao tamanho da organização se destacam (Mendes, Kruger & Lunkes, 2017). Além disso, uma pesquisa da Deloitte (2015) aponta que à medida que o porte das organizações evolui, diminui o número de empresas sem estrutura formal de auditoria interna (Deloitte, 2015).

A respeito do segmento de atuação das empresas, observou-se que houve participações em toda a classificação setorial proposta pela B3. Destaca-se que o segmento com maior representatividade foi o Financeiro com 25%, seguido do segmento de Consumo cíclico que compreende empresas de construção civil, tecido, vestuário e calçados, utilidades domésticas, automóveis, hotéis e restaurantes, viagens, lazer e comércio com 14%. Vale salientar que a não concentração de respondentes em um único setor ou em poucos setores trouxe uma pluralidade interessante, já que embora cada organização seja diferente, o setor como um todo geralmente tem um conjunto de práticas que são costumeiras para o tipo de negócio em que atuam.

Além dessas características, se identificou que 40% dos auditores internos da amostra se reportam ao comitê de auditoria. Em seguida, 24% dos auditores internos da amostra se reportam ao diretor presidente e 21% ao conselho de administração. Esse resultado está de acordo com as boas práticas de governança corporativa elaboradas pelo IBGC (2015) em que postula que a auditoria interna deve reportar-se ao conselho de administração diretamente ou para o comitê de auditoria. Nas organizações em que não haja conselho de administração, a auditoria interna deve reportar-se diretamente aos sócios, de forma a garantir independência em relação à gestão e evitar conflito de interesses (IBGC, 2015). Inclusive, em 98% da amostra, a auditoria interna é própria e não terceirizada.

Conjuntamente, questionou-se se a auditoria interna possui um orçamento próprio em que o gestor da área administra e pode fazer as suas escolhas. Para essa pergunta, 83% da amostra respondeu afirmativamente. Esta também é uma característica importante pois a auditoria interna deve dispor de um orçamento próprio, aprovado pelo conselho, para contratar consultores para assuntos jurídicos, contábeis ou outros temas, quando julgar a opinião de um especialista necessária para a realização de suas atividades, conforme proposto pelo IBGC (2015). Outros autores argumentam que a capacidade da auditoria interna monitorar com eficácia as transações da empresa e os processos de relatórios financeiros aumenta se tiver um orçamento (Gros, Koch & Wallek, 2017; Prawitt, Smith & Wood, 2009). Após análise do perfil dos respondentes, na Tabela 2 apresentam-se a estatística descritiva das variáveis de Percepção de Riscos nos Controles Internos e do Ceticismo Profissional.

Tabela 2 – Estatística descritiva: Percepção de Risco nos Controles Internos e Ceticismo Profissional

Painel A – Estatística descritiva: Percepção de Risco no Controle Interno

Variável dependente	Intervalo	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máxim o
Cenário 1	1-5	3,644	1,081	1	5
Cenário 2	1-5	3,838	1,106	1	5
Cenário 3 *	1-5	2,408	1,204	1	5
Cenário 4	1-5	2,508	1,254	1	5

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Cenário 5	1-5	3,751	1,062	1	5
Cenário 6	1-5	3,665	1,209	1	5
Cenário 7	1-5	3,243	1,128	1	5
Cenário 8 *	1-5	2,437	1,191	1	5
Cenário 9	1-5	3,469	1,281	1	5
Cenário 10 *	1-5	2,330	1,118	1	5
Percepção de Risco no Controle Interno	10-50	31,293	4,538	21	46
Painel B – Estatística descritiva: Ceticismo Profissional (CP)					
Variável independente	Intervalo	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Mente Questionadora	5-30	23,107	3,372	14	30
Suspensão de Julgamento	5-30	23,380	3,428	9	30
Busca de conhecimento	5-30	27,403	2,780	16	30
Conhecimento interpessoal	5-30	22,835	3,941	16	30
Autoestima	5-30	24,490	3,722	10	30
Autonomia	5-30	22,846	3,628	12	30
Ceticismo profissional	30-180	144,060	12,879	82	176

* Cenário sem risco de controle interno.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Por meio do cálculo das médias foi possível analisar que quatro dos dez cenários do Painel A apresentam as médias mais baixas, são eles: Cenário 10 com média de 2,33, cenário 3 com média de 2,41, cenário 8 com média de 2,44 e cenário 4 com média de 2,51. Os cenários 3, 8 e 10 haviam sido elaborados sem abordar algum elemento de risco para justamente não causar um viés nas respostas. O Cenário 4 envolvia o elemento de risco reconhecimento de receita, onde o possível risco se encontrava no momento do reconhecimento da receita.

Os cenários 7 e 9 resultaram nas médias 3,24 e 3,47 respectivamente. O cenário 7 abordava um possível risco de compras em condições comerciais desfavoráveis. Neste cenário o risco está no controle interno para aprovação das compras. A qualidade dos materiais deve ter respaldo técnico e o auditor deve investigar como é realizado o processo de aprovação, limite de alçadas e registro de pedidos de compra. Já o cenário 9 envolvia uma situação de mudança de estilo de vida. Não havia uma situação específica de risco no controle interno, entretanto, estudos em organizações com fraudes apontam que mudanças no estilo de vida dos funcionários foram um dos *red flags* que apontavam para a possibilidade de ocorrência da fraude (KPMG, 2000).

Por fim, os cenários que apresentaram médias mais altas de percepção de risco foram os cenários 1 com média de 3,64, o cenário 6 com média de 3,66, o cenário 5 com média de 3,75 e o cenário 2 com média de 3,84. O cenário 1 havia uma situação de segregação de função, onde caracteriza um risco de a mesma pessoa realizar o recebimento, conferência, registro e devoluções. O ideal seria que esses processos fossem realizados por pessoas diferentes. No cenário 6, o elemento de risco eram pagamento de horas extras não trabalhadas. O risco era de a legislação trabalhista não estar sendo cumprida em relação ao registro de horas extras, limite diário e intervalo intrajornada. O cenário 5 envolvia uma situação de treinamento em que o risco estava em mudanças de processo e falta de padronização que podem ocorrer em erros ou falhas no faturamento. O auditor interno deve investigar se estes processos são efetivos, bem desenhados e se estão alinhados com a equipe. O cenário com pontuação média de risco mais alta foi o cenário 2 que envolvia um risco de conciliação bancária. Neste cenário o risco estava na conciliação ser realizada de forma manual, ter pendências de adiantamento a fornecedores de longa data, vendas no cartão e tarifas bancárias pendentes que não devem compor pendências na conciliação.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Na análise da estatística descritiva do Painei B, da variável independente Ceticismo Profissional, efetuou-se a análise de forma geral (soma dos pontos) e para cada uma das seis características que compõe o ceticismo. Na análise geral, a soma dos pontos do questionário podia variar entre 30 a 180 pontos, enquanto para as características a variação poderia ocorrer entre 1 a 30 pontos.

Percebeu-se que a pontuação mínima registrada no geral foi de 82 pontos e a pontuação máxima foi de 176 pontos, aproximando-se do limite da escala. A pontuação média para a escala de ceticismo foi de 144 pontos. Essa pontuação condiz com os estudos de Sampaio (2017) que obteve a média de 145 pontos. Em relação as características que compõe o ceticismo, as perguntas que se referem a Conhecimento Interpessoal e Autonomia resultaram em médias mais baixas, 22,83 e 22,85 respectivamente. As características de Mente Questionadora e Suspensão de Julgamento obtiveram médias semelhantes, 23,11 e 23,38 respectivamente. Por fim, as características com média mais alta foram Autoestima, com média de 24,49 e Busca de conhecimento com média de 27,40.

No estudo de Sampaio (2017) as médias ficaram bem próximas, inclusive as características seguiram a mesma ordem de pontuação. No estudo de Matthes *et al.* (2020) e Cunha *et al.* (2019) a característica Busca de Conhecimento também obteve a média mais alta em relação as demais características. Estas análises são importantes pois os estudos citados se referem a pesquisas com auditores independentes e o presente estudo se concentra no âmbito da auditoria interna. Dessa forma pode-se observar que tanto os auditores independentes como os auditores internos apresentaram níveis próximos na escala de ceticismo profissional.

Após as análises da estatística descritiva, realizou-se o teste Alfa de Cronbach com todas as variáveis descritas na Tabela 2 em conjunto e obteve um resultado de 0,69. Este valor é próximo a 0,70, que é considerado aceitável pela literatura (Hair Junior *et al.*, 2005; Santos, 1999). Foi realizado teste ANOVA, VIF e Durbin-Watson em todas as regressões com resultados que se encontram dentro do esperado. Foi realizado também o teste RESET (*Regression Specification Error Test*) proposto por Ramsey (1969) que é um procedimento para testar a presença de dois tipos de erros de especificação em um modelo de regressão linear: variável omitida e forma funcional incorreta. Este teste apontou que não há variáveis omitidas.

Na Tabela 3 apresenta-se o resultado da relação entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos, tanto pela pontuação total da escala de ceticismo, quanto pelas seis características de ceticismo separadamente.

Tabela 3 - Relação entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos

Painel A - Relação entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos de controles internos					
Variável dependente	Variável independente	Coefficiente	t-statistic	P - value	r
PRC	Ceticismo Profissional	0,066	2,32	0,021**	0,118
Constante		7,61	9,30	0,000	
ANOVA: 0,021					
VIF: 1,00					
Durbin-Watson: 2,029					
Painel B- Relação entre as características do ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos					
Variável dependente	Variável independente	Coefficiente	t-statistic	P - value	r²
PRC	Mente questionadora	0,084	0,65	0,518	0,0260
	Suspensão do Julgamento	0,066	0,62	0,538	
	Busca do Conhecimento	-0,053	-0,35	0,726	
	Conhecimento Interpessoal	0,149	1,41	0,159	

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Autoestima	0,209	2,00	0,046**
Autonomia	-1,048	-0,99	0,321
Constante	7,880	9,07	0,000

ANOVA: 0,115

VIF: 1,26

Durbin-Watson: 2,028

Nota: ** Significativo em nível de 95%. PRC: Percepção de Risco no Controle Interno.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Pode-se verificar na Tabela 3 que, por meio da regressão é encontrada uma relação em nível de 95% entre o Ceticismo Profissional (CP) e a Percepção de Riscos de Controles Internos (PRC), oferecendo indícios que confirmam a H1 em que níveis elevados de ceticismo profissional de auditores internos aumentam a percepção de riscos nos controles internos. Os resultados da regressão sugerem que quanto maior o nível de ceticismo profissional, maior a percepção de riscos nos controles internos. Na literatura diversos estudos apontam que quanto maior o traço cético, menores são as chances de fraudes passarem despercebidas durante o processo de auditoria (IAASB, 2018; Hurtt, Brown-Liburd, Earley & Krishnamoorthy, 2013; Hurtt, 2010). Os resultados da regressão apontam uma relação positiva e significativa entre ceticismo profissional e percepção de riscos nos controles internos, o que demonstra que um auditor cético tem mais chances de detectar um possível risco de controle do que os auditores que possuem um nível mais baixo de ceticismo.

Quando analisadas as seis características de ceticismo individualmente, observa-se que a Autoestima (AE) possui influência significativa e positivamente na Percepção de Riscos nos Controles Internos (PRC). A autoestima, é caracterizada como sentimentos de autovalor e crença nas próprias habilidades (Hurtt, 2010). Boush *et al.* (1994) indicam que auditores com baixa autoestima não têm confiança para acreditar em seus próprios julgamentos e sugerem que a autoestima é necessária para que se resista as tentativas de persuasão e desafie as conclusões de outra pessoa. Este achado, portanto, oferece indicativos de que a autoestima aumenta a percepção dos auditores internos para possíveis riscos nos controles internos. Um nível suficiente de autoestima permite que o auditor resista à persuasão e desafie as opiniões dos outros e permaneça autônomo na execução dos procedimentos de auditoria (Ciolek, 2017).

Adiante, com a finalidade de analisar o comportamento das respostas que podem ser dispersar em relação à média, realizou-se a análise por meio de regressão quantílica. Na Tabela 4 apresenta-se a regressão quantílica nos quantis 10, 25, 50, 75 e 90, possibilitando assim a análise entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos em diferentes quantis.

Tabela 4 – Regressão Quantílica entre o Ceticismo Profissional e a Percepção de Riscos de Controles internos

Painel A - Relação entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos de controles internos

		Q10	Q25	Q50	Q75	Q90
Variável dependente	Variável independente	Coef <i>t-statistic</i> P - value	Coef <i>t-statistic</i> P - value	Coef <i>t-statistic</i> P - value	Coef <i>t-statistic</i> P - value	Coef <i>t-statistic</i> P - value
Percepção de Risco no Controle Interno	Ceticismo Profissional	0,013 2,05 0,041**	0,002 0,18 0,856	0,010 1,33 0,185	0,011 1,06 0,291	0,029 2,18 0,030**
r ²		0,0079	0,0005	0,0039	0,0056	0,0238

Painel B - Relação entre as características do ceticismo profissional e a percepção de riscos de controles internos

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

		Q10	Q25	Q50	Q75	Q90
Variável dependente	Variável independente	Coef <i>t</i> -statistic P - value	Coef <i>t</i> -statistic P - value	Coef <i>t</i> -statistic P - value	Coef <i>t</i> -statistic P - value	Coef <i>t</i> -statistic P - value
PRC	Mente Questionadora	0,026	0,113	-0,099	0,028	0,511
		0,10	0,41	-0,51	0,11	2,21
		0,918	0,683	0,612	0,909	0,028**
	Suspensão de Julgamento	0,010	-0,021	0,042	0,002	-0,036
		0,20	-0,43	1,37	0,03	-0,80
		0,840	0,666	0,171	0,973	0,423
	Busca do Conhecimento	-0,033	-0,032	0,004	0,004	0,042
		-0,67	-0,80	0,15	0,07	1,00
		0,503	0,424	0,878	0,944	0,320
	Conhecimento Interpessoal	0,036	0,027	0,021	0,035	0,057
		1,24	0,93	0,71	1,05	1,83
		0,215	0,353	0,480	0,296	0,069*
	Autoestima	0,053	0,023	0,030	0,027	0,038
		1,28	0,49	1,20	1,07	1,73
		0,201	0,622	0,232	0,284	0,084*
	Autonomia	-0,009	0,001	-0,023	-0,037	-0,011
		-0,29	0,02	-0,66	-1,21	-0,21
		0,772	0,984	0,512	0,227	0,831
	r ²	0,0204	0,0054	0,0131	0,0128	0,0579

Durbin-Watson 0,745

Nota: *** Significativo entre 0 e 1% ** Significativo entre 1% a 5%. * Significativo entre 6% a 10%.

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Neste teste apresentado na Tabela 4, os quantis 10 e 90 apresentam uma relação significativa e positiva com a percepção de riscos nos controles internos. O quantil 90 apresenta o maior coeficiente de ceticismo, com relação significativa e positiva.

No quantil 10 houve uma relação positiva e significativa entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos, porém quando analisadas as características de ceticismo individualmente não houve nenhuma relação significativa. Nos demais quantis: 25, 50 e 75 não houve relação significativa entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos, bem como não houve relação significativa com as características individuais de ceticismo.

Outro achado importante é que apenas no quantil 90 houve relação significativa e positiva de algumas características do ceticismo, sendo: Mente Questionadora, Conhecimento Interpessoal e Autoestima. A atitude de mente questionadora está atrelada ao questionamento contínuo do auditor sobre as informações e evidências obtidas antes de tomar uma decisão (AICPA, 2002; Hurtt, 2010). Hurtt (2010) aponta que o conhecimento interpessoal sugere a necessidade de considerar também os aspectos humanos de uma auditoria ao avaliar as evidências, que podem ser eventos ou condições que indicam incentivos ou pressões, já a autoestima, é caracterizada como sentimentos de autovalor e crença nas próprias habilidades.

Os resultados da regressão linear e da regressão quantílica oferecem indícios que confirmam a H1 de que quanto maior o nível de ceticismo profissional, maior a percepção de riscos nos controles internos.

5 Conclusões e recomendações de pesquisa

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a relação entre o ceticismo profissional dos auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos. Visto que o ceticismo profissional é uma característica necessária para a qualidade da auditoria, considerou-se ser



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

uma possibilidade diagnosticar se esta característica ocasiona uma maior percepção de riscos nos controles internos. Para atingir o objetivo proposto realizou-se uma pesquisa de perspectiva dedutiva, abordagem teórica positivista e com metodologia *survey*. Com os dados coletados por meio de um questionário eletrônico, obteve-se uma amostra de 382 respondentes autodeclarados como auditores internos na plataforma de contatos profissionais LinkedIn®.

5.1 Implicações teóricas

O ceticismo profissional é um conceito importante na prática de auditoria, inclusive auditoria interna. A auditoria interna é um mecanismo de governança corporativa nas organizações e tem como uma das responsabilidades a identificação de riscos nos controles internos. O estudo das características de ceticismo profissional nesse contexto contribui com a discussão desta temática no âmbito da auditoria interna, a qual se demonstra como uma área frutífera para pesquisas. O presente estudo contribui na discussão desses dois temas: ceticismo profissional e percepção de riscos, em que se verifica que auditores mais céticos tem uma maior percepção de riscos nos controles internos. Na regressão em que se verifica o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos de forma geral, obteve-se uma relação positiva e significativa, indicando a existência de uma relação entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos.

Além destas contribuições teóricas para órgãos reguladores, de que auditores internos mais céticos tem uma maior percepção de riscos nos controles internos, é importante ressaltar a contribuição teórica dos cenários como medida da percepção de riscos. O instrumento foi elaborado para verificar a percepção de risco nos controles internos. Os cenários foram validados com auditores e propostos como um meio de observar a percepção de riscos nos controles internos em situações reais que os auditores vivenciam em seu cotidiano.

5.2 Implicações práticas

Os resultados do estudo comprovam que a recomendação de manter um elevado nível de ceticismo profissional é válida também no âmbito da auditoria interna pois o nível de ceticismo profissional dos auditores internos tem influência na percepção de riscos nos controles internos. Além disso, a análise das características individuais do ceticismo aponta que níveis elevados de autoestima e conhecimento interpessoal podem auxiliar os auditores internos no exercício das suas atividades. Quando analisadas as características de ceticismo de forma individualizada, apresentou-se uma relação positiva e significativa entre a Autoestima e a Percepção de riscos nos controles internos. Este achado ressalta a importância de o auditor crer em seus próprios *insights* para executar os procedimentos da auditoria de forma cética e não ceder à pressão e persuasão que podem estar envolvidas na situação, mantendo a sua autoestima.

Sendo assim, estes achados podem contribuir para as organizações fortalecerem e desenvolverem essas características nos auditores internos, visto que a percepção dos riscos nos controles internos pode evitar que o risco se materialize e caracterize uma deficiência de controle interno ou fraude.

5.3 Limitações e sugestões de pesquisas futuras

Como limitações de pesquisa ressalta-se que mesmo passando por validação com especialistas da área, os cenários elaborados podem não revelar, em sua totalidade, uma

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

situação real para os respondentes. Nos cenários foram utilizadas características como ramo da empresa, porte da empresa e gênero dos auditores para criar uma situação mais próxima da realidade para os respondentes, entretanto, estas características também podem causar um viés nas respostas.

A amostra da pesquisa foi composta por acessibilidade, conforme os usuários do LinkedIn® realizavam o aceite do convite e acessavam o questionário. Esta é uma técnica de amostragem não-aleatória, que conforme Fávero (2009) possui a desvantagem de que não há garantia estatística de que a amostra selecionada seja representativa, embora exista uma probabilidade significativamente elevada que isso ocorra. Os respondentes são autodeclarados como auditores internos, portanto não há uma comprovação de que eles são auditores internos de fato. Entretanto, o número de respondentes espera minimizar essa limitação.

Como recomendações de pesquisa, sugere-se investigar a relação do ceticismo profissional com situações que envolvem especificamente alta percepção de risco, pois esta relação não foi significativa neste estudo. Sugere-se também que sejam realizados estudos que envolvam as características individuais do ceticismo, pois neste estudo encontrou-se suporte apenas para o conhecimento interpessoal e autoestima.

Como por exemplo, os Cenários 7 e 9 que envolviam situações de possível compra em condição comercial favorável e um contexto de mudança de estilo de vida, uma possibilidade é aprofundar os estudos nas características das pessoas que trabalham na empresa, para diagnosticar quais circunstâncias ou comportamentos os auditores internos percebem nas pessoas que despertem um desejo de investigar mais a fundo a situação.

Recomenda-se que sejam realizadas outras pesquisas envolvendo o ceticismo profissional na auditoria interna para fortalecer os resultados encontrados e verificar se pode haver influência de outras variáveis como o período da aplicação da pesquisa, contexto econômico ou influência cultural, por exemplo. Portanto, existem várias possibilidades de pesquisa neste contexto da auditoria interna. Compreende-se que o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos são assuntos poucos discutidos no âmbito da auditoria interna, porém necessários na pesquisa em auditoria. Contudo, espera-se que esta pesquisa possa ter contribuído para o início destas discussões no Brasil.

Referências

- AICPA American Institute of Certified Public Accountants (2012). Anual Report, Recuperado de: <[https://www.aicpa.org/About/AnnualReports/Downloadable Documents/2012-13-AICPA-Annual-Report-Financials.pdf](https://www.aicpa.org/About/AnnualReports/Downloadable_Documents/2012-13-AICPA-Annual-Report-Financials.pdf)>.
- Albrecht, Steve (2003). *Fraud Examination*. Editora Thomson. Ohio,
- Bernd, D. C., & Beuren, I. M. (2017). A síndrome de Burnout está associada ao trabalho dos auditores internos? *Gestão & Regionalidade*, 33(99), 146-169. *Gestão & Regionalidade*, v. 33, (99) 146-169.
- Boush, D. M., Friestad, M., & Rose, G. M. (1994). Adolescent skepticism toward TV advertising and knowledge of advertiser tactics. *Journal of consumer research*, 21(1), 165-175.
- Bryan, S. H., & Lilien, S. B. (2005). Characteristics of firms with material weaknesses in internal control: An assessment of Section 404 of Sarbanes Oxley. Disponível em SSRN 682363.
- Brown, L. D., & Caylor, M. L. (2009). Corporate governance and firm operating performance. *Review of quantitative finance and accounting*, 32(2), 129-144.
- Bruschini, M. C. A. (2007). Trabalho e gênero no Brasil nos últimos dez anos. *Cadernos de pesquisa*, 37, 537-572.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Campanhol, E. M., & de Barros, D. P. (2016). A mulher no cenário da auditoria. *Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática*, 4(1).
- Cao, J., Luo, X., & Zhang, W. (2020). Corporate employment, red flags, and audit effort. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(1), 106710.
- Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). The role of experience in professional skepticism, knowledge acquisition, and fraud detection. Retrieved February, 17(2012), 89.
- Castro, P. R., Amaral, J. V., & Guerreiro, R. (2018). Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 186-201.
- CFC Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC NBC TI 01, de 21 de novembro de 2003. Dispõe sobre os objetivos gerais da auditoria interna e a condução da auditoria interna em conformidade com normas de auditoria. 2003. Brasília, DF.
- _____. Resolução CFC NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. 2016. Brasília, DF.
- _____. Resolução CFC NBC TA 265 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 265 que dispõe sobre Comunicação de Deficiências de Controle Interno. 2016. Brasília, DF.
- Ciołek, M. (2017). Professional skepticism in auditing and its characteristics. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (474), 33-40.
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559.
- Comitee of Sponsoring Organizations (COSO). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, 2004. Recuperado de: <https://www.coso.org>.
- da Cunha, P. R., da Silva, C. T., Peyerl, D. A., & Haveroth, J. (2019). Influência dos traços de personalidade no ceticismo profissional de auditores independentes. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e158537-e158537.
- DELLOITTE, pesquisa 2015. *Auditoria Interna no Brasil*. 2015. Recuperado de: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/AuditoriaInternaBrasil2015.pdf>>.
- Diniz, F. F., & Sales, E. N. (2018). A Percepção dos Auditores e dos Auditados sobre o Trabalho da Auditoria Interna em uma Empresa Estatal Federal. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, 6(25).
- Donelson, D. C., Ege, M. S., & McInnis, J. M. (2017). Internal control weaknesses and financial reporting fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(3), 45-69.
- Enofe, A. O., Ukpebor, I. N. N. O. C. E. N. T., & Ogbomo, N. (2015). The effect of accounting ethics in improving auditor professional skepticism. *International Journal of Advanced Academic Research–Social Sciences and Education*, 1(2), 43-58.
- Epps, R. W., & Guthrie, C. P. (2010). Sarbanes-Oxley 404 material weaknesses and discretionary accruals. *Accounting Forum*. Vol. 34, No. 2, pp. 67-75.
- Farias, R. P., De Luca, M. M. M., & Machado, M. V. V. (2009). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Contabilidade Gestão e Governança*, 12(3).
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. D., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*.
- Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of accounting and economics*, 48(2-3), 190-209.

- Fullerton, R., & Durtschi, C. (2004). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. *Available at SSRN* 617062.
- Ge, W., & McVay, S. (2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137-158.
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), P1-P10.
- Gray, D. E. (2016). *Pesquisa no mundo real*. Penso Editora.
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329.
- Gullkvist, B., & Jokipii, A. (2013). Perceived importance of red flags across fraud types. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(1), 44-61.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. Bookman editora.
- Hammersley, J. S. (2011). A review and model of auditor judgments in fraud-related planning tasks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 101-128.
- HAVEROOTH, J. (2017). *Ceticismo Profissional e Estresse Ocupacional de Auditores Independentes*. (Dissertacao Mestrado em Ciencias Contabeis --Universidade Regional de Blumenau, Blumenau).
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 405-440.
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45-97.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). *Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements*. New York, NY: IFAC. Recuperado de: <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20150615-iaasb-agenda_item_10-ciaasb_professional_skepticism_staff_qanda-final.pdf>.
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IAA. *IPPF - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais*. 2020. Recuperado de: <<https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>> .
- KPMG. *A Fraude no Brasil – Relatório da pesquisa* (2000). Recuperado de: <<https://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/pesquisa2000.pdf>>.
- KPMG. Business Magazine 39. *Perfil do Fraudador*. (2016). Disponível em: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/12/br-kpmg-business-magazine-39-fraude.pdf>>. Acesso em 20 de fevereiro de 2021.
- Larson, L. L. (2004). Internal auditors and job stress. *Managerial Auditing Journal*.
- Matthes, D., Adam, C., Tene, J. K., & da Cunha, P. R. (2020). INFLUÊNCIA DO CETICISMO PROFISSIONAL NO GERENCIAMENTO DE IMPRESSÃO DA DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 10(3), 40-61.
- Magro, C. B. D., & Cunha, P. R. D. (2017). Red flags na detecção de fraudes em cooperativas de crédito: percepção dos auditores internos. *Revista brasileira de gestão de negócios*, 19(65), 469-491.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- Mendes, A. C. A., Kruger, S. D., & Lunkes, R. J. (2017). Características da estrutura de controladoria: um estudo empírico em empresas do oeste catarinense. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 121-140.
- Moyes, G. D., Lin, P., Landry, R. M., & Vicdan, H. (2006). Internal Auditors' perceptions of the effectiveness of red flags to detect fraudulent financial reporting. *Available at SSRN* 961457.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1.
- Nyakundi, D. O., Nyamita, M. O., & Tinega, T. M. (2014). Effect of internal control systems on financial performance of small and medium scale business enterprises in Kisumu City, Kenya. *International journal of social sciences and Entrepreneurship*, 1(11), 719-734.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, 84(4), 1255-1280.
- Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2009). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. *Available at SSRN* 1478105.
- Ramsey, J. B. (1969). Tests for specification errors in classical linear least-squares regression analysis. *Journal of the Royal Statistical Society: Series B (Methodological)*, 31(2), 350-371.
- Sampaio, G. Cunha, P. R. (2017). *Influência do Estado de Humor na Relação entre o Ceticismo Profissional e o Julgamento e Tomada de Decisão de Auditores Independentes*. 141 f (Mestrado em Ciências Contábeis--Universidade Regional de Blumenau, Blumenau).
- Santos, J. R. A. (1999). Cronbach's alpha: A tool for assessing the reliability of scales. *Journal of Extension*, 37(2), 1-5.