



Contemporânea

Contemporary Journal

Vol. 5 Nº. 1: p. 01-20, 2025

ISSN: 2447-0961

Artigo

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

CONVERGENCE WITH INTERNATIONAL BEST PRACTICES OF INTERNAL AUDITING IN THE PERCEPTION OF AUDITORS AND AUDITEES IN UNITS OF THE BRAZILIAN ARMY

CONVERGENCIA A BUENAS PRÁCTICAS INTERNACIONALES EN AUDITORÍA INTERNA EN LA PERCEPCIÓN DE AUDITORES Y AUDITORÍAS EN UNIDADES DEL EJÉRCITO BRASILEÑO

DOI: 10.56083/RCV5N1-011

Receipt of originals: 12/06/2024

Acceptance for publication: 12/27/2024

George Luís de Moraes Marques

Mestre em Ciências Contábeis

Instituição: Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

Endereço: Brasília, Distrito Federal, Brasil

E-mail: geomarcaro@gmail.com

Luiz Eugênio Trevizan

Mestre em Ciências Contábeis

Instituição: Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

Endereço: Paraí, Rio Grande do Sul, Brasil

E-mail: luiztrev@hotmail.com

Jonas Ismael da Silva

Mestre em Ciências Contábeis

Instituição: Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS)

Endereço: Nova Hartz, Rio Grande do Sul, Brasil

E-mail: jonas@unisinis.br

Clóvis Antônio Kronbauer

Doutor em Contabilidade e Auditoria

Instituição: Universidade de Sevilla - Espanha

Endereço: Lajeado, Rio Grande do Sul, Brasil

E-mail: cakronbauer@hotmail.com



RESUMO: A Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria Geral da União, aprovou o referencial técnico que se posicionou como um instrumento de convergência das boas práticas internacionais de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Federal. Assim, este estudo tem como objetivo principal analisar a percepção de auditores e auditados de unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna. A análise foi realizada pela lente da Teoria Institucional para estudar as mudanças ocorridas neste novo paradigma. Uma amostra com 199 respondentes, sendo 58 auditores e 141 auditados responderam uma *survey* com quatro blocos de questões. A partir destes blocos, foram desenvolvidas as hipóteses de pesquisa que foram submetidas ao teste de diferença de média (*t-student*). A análise quantitativa dos dados coletados permitiu chegar aos resultados de rejeição das hipóteses nulas a uma significância de 1%. Os resultados mostram que tanto os auditores, bem como aos auditados percebem a adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna. No entanto, na análise qualitativa dos blocos destinados aos auditores, constata-se que apesar da convergência ser significativa, há desafios a serem contornados, no que diz respeito a maior capacitação dos profissionais da auditoria interna.

PALAVRAS-CHAVE: Exército Brasileiro, convergência, auditoria interna, teoria institucional.

ABSTRACT: Normative Instruction Nº 3, of June 9, 2017, of the Comptroller General of the Union, approved the technical reference that was positioned as an instrument for convergence of international best practices in internal auditing within the scope of the Federal Executive Branch. Thus, this study has as its main objective to analyze the perception of auditors and auditees of units of the Brazilian Army regarding adherence to the process of convergence with international best practices in internal auditing. The analysis was carried out through the lens of Institutional Theory to study the changes that occurred in this new paradigm. A sample of 199 respondents, 58 auditors and 141 auditees, answered a survey with four blocks of questions. Based on these blocks, the research hypotheses were developed and submitted to the mean difference test (*t-student*). The quantitative analysis of the collected data allowed us to reach the results of rejection of the null hypotheses at a significance level of 1%. The results show that both auditors and auditees perceive the adherence of the Brazilian Army to international best practices in internal auditing. However, in the qualitative analysis of the blocks intended for auditors, it is found that despite the convergence being significant, there are challenges to be overcome, with regard to greater training of internal audit professionals.



KEYWORDS: Brazilian Army, convergence, internal audit, institutional theory.

RESUMEN: La Instrucción Normativa N° 3, de 9 de junio de 2017, de la Contraloría General de la Unión, aprobó el referente técnico que se posicionó como un instrumento de convergencia de buenas prácticas internacionales en materia de auditoría interna en el ámbito del Ejecutivo Federal. Así, el principal objetivo de este estudio es analizar la percepción de auditores y auditados de unidades del Ejército Brasileño sobre la adhesión al proceso de convergencia con buenas prácticas internacionales de auditoría interna. El análisis se realizó a través del lente de la Teoría Institucional para estudiar los cambios ocurridos en este nuevo paradigma. Una muestra de 199 encuestados, 58 auditores y 141 auditados, respondieron a una encuesta con cuatro bloques de preguntas. A partir de estos bloques se desarrollaron hipótesis de investigación que se sometieron a la prueba de diferencia de medias (t-student). El análisis cuantitativo de los datos recogidos permitió alcanzar resultados de rechazo de las hipótesis nulas con una significancia del 1%. Los resultados muestran que tanto los auditores como los auditados perciben la adhesión del Ejército brasileño a las buenas prácticas internacionales de auditoría interna. Sin embargo, en el análisis cualitativo de los bloques destinados a los auditores, se desprende que, si bien la convergencia es significativa, existen desafíos por superar, en lo que respecta a una mayor formación de los profesionales de auditoría interna.

PALABRAS CLAVE: Ejército Brasileño, convergencia, auditoría interna, teoría institucional.



Artigo está licenciado sob forma de uma licença
Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional.

1. Introdução

A auditoria interna vem passando por mudanças significativas ao longo do tempo e segundo Castanheira (2007), essas mudanças vêm desde a auditoria tradicional, com enfoque na observação e na contabilização, passando também pelo momento em que as organizações deixaram o estágio meramente contábil com a introdução de novas técnicas e o surgimento do “sistema de controles internos”, abrangendo também



aspectos de gestão e direção. Este paradigma se confunde com o nascimento da prática profissional contemporânea da auditoria interna com a criação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) em 1941. (LÉLIS E PINHEIRO, 2012).

Como consequência desse último paradigma, as orientações mandatórias da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF), do Instituto dos Auditores Internos (2017), passaram a definir a auditoria interna como uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada com o objetivo de agregar valor e auxiliar a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Não distante das mudanças nas práticas de auditoria interna internacionais, no Brasil a Administração Pública Federal também vem se adequando, inclusive com a edição no âmbito governamental da Instrução Normativa nº 3 da Secretaria Federal de Controle, que aprovou o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, Tal Normativo posiciona-se como um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental, exercidas no âmbito do Poder Executivo Federal com normas, modelos e boas práticas internacionais que determinou a sistematização de práticas relacionadas à governança, gestão de riscos e controles internos no Poder Executivo Federal.

As mudanças apresentadas, tanto na auditoria interna do setor privado, como aquelas observadas no poder público, se inserem no contexto das mudanças institucionais. Assim, sob o prisma teórico da pesquisa, a teoria institucional procura entender o papel das instituições na evolução da sociedade e define ainda as instituições como as regras que definem a sociedade que as instituem. Significa que as instituições são exceções criadas pelo homem, as quais alicerçam as interações da coletividade, regulamentando incentivos sociais ou econômicos e reduzindo as incertezas. (NORTH, 1990).



Neste contexto e como aspecto motivador desse estudo, considerou-se relevante conhecer a adesão da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal ao processo de convergência as boas práticas internacionais de auditoria prevista na IN nº 3 SFC/CGU, sob a lente da teoria institucional. Nesse sentido, escolheu-se o Exército Brasileiro como campo de atuação da pesquisa, considerando que uma boa parcela das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) estarão representadas. Considerando o exposto, o estudo buscará responder a seguinte questão de pesquisa: Qual é a percepção dos auditores e auditados de unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais da auditoria interna?

2. Referencial Teórico

2.1 Teoria Institucional

O processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna adveio coercitivamente pela Instrução Normativa nº 03 SFC/CGU, ou seja, este normativo acarretou uma mudança na matriz institucional. As evidências coletadas neste estudo foram analisadas pela lente da Teoria Institucional.

Nas discussões sobre as novas tendências teóricas e de investigação sociológica está se tornando consensual o estudo da teoria institucional, e segundo Carvalho, Vieira e Silva (2012) a evolução e o funcionamento da sociedade organizacional são explicados pela perspectiva institucional, como um dos construtos teóricos mais promissores, junto das perspectivas ecológicas e de redes.



2.1.1 Institucionalização

Para Tolbert e Zucker (1999) a institucionalização é uma tipificação de atos tornadas habituais por tipos específicos de atores. Nesse sentido, ações em uso são referentes a comportamentos, e tais comportamentos são adotados por indivíduos ou grupos de atores preparados a resolver conflitos.

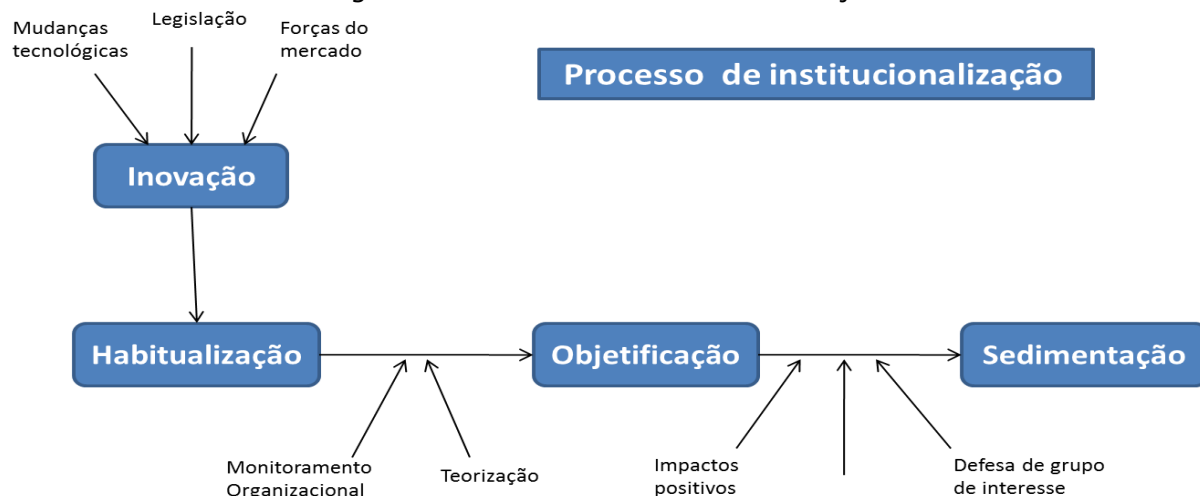
Com a auditoria interna governamental, no processo de convergência às boas práticas internacionais, não poderia ser diferente. Para a análise dos pressupostos básicos e o direcionamento para um novo padrão de auditoria interna alguns caminhos devem ser percorridos até a sua institucionalização por completo.

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

Neste contexto, Tolbert e Zucker (1999) apresentaram um esquema gráfico, Figura 1, que sugerem os passos para serem seguidos inerentes ao processo de institucionalização. Conforme a Figura 1, após a fase de inovação, pode-se verificar três estágios: habitualização, objetificação e sedimentação.



Figura 1 - Processo de institucionalização



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

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

2.2 Auditoria Interna

2.2.1 Auditoria interna governamental

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

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar



as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

2.3 Boas Práticas de Auditoria Interna

2.3.1 Orientações mandatórias do IIA

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

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

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

Segundo o Instituto dos Auditores Internos (2017), as Normas têm como propósitos a promoção da melhoria de processos e operações organizacionais, o fornecimento de uma estrutura adequada para que a auditoria interna agregue valor à organização, a orientação acerca da



aderência dos elementos mandatórios da IPPF e estabelecer bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna.

As Normas são divididas em duas grandes categorias, que podem ser aplicadas a todos os serviços de auditoria interna, são elas Normas de atributos e Normas de desempenho, segundo IIA (2017, p.1):

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

Lélis e Pinheiro (2012, p.216), tratam assim a nova Estrutura Internacional de Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna:

Com a nova estrutura, todas as normas, padrões e guias adotados pelo IIA passam a ser classificados como mandatórios ou fortemente recomendados para a boa prática da auditoria interna. O termo mandatório nas normas refere-se a que precisam ser seguidas, obrigatoriamente, caso a empresa tenha interesse em seguir as normas e padrões do IIA e tornar público que segue tais normas.

As Normas do IIA servem como apoio e orientação para as auditorias internas, o que não evita a existência de outras normas e regulamentos aplicáveis às auditorias internas. É o caso do poder executivo federal, que publicou em junho de 2017, o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental (IN nº 3 SFC/CGU), posicionando-se assim como um instrumento de convergência das práticas de Auditoria Interna Governamental exercida no âmbito do Poder Executivo Federal.

As Normas relacionadas no Quadro 1 estão subdivididas em diversas práticas recomendadas pelo IIA para a atividade de auditoria interna, nas quais, pode-se encontrar a interpretação, conduta, comunicação, monitoramento bem como a natureza do trabalho e os atributos necessários para a realização da atividade profissional da Auditoria interna.



2.3.2 Convergência às boas práticas de AI

Com base nas Orientações mandatórias, mais especificamente nas Normas Internacionais para a prática de auditoria interna (Normas de Atributos e Normas de Desempenho) foi publicada a Instrução Normativa nº 03 SFC/CGU, de 09 de junho de 2017, a qual definiu princípios, conceitos e diretrizes com a finalidade de nortear a prática da auditoria interna das organizações públicas do Poder Executivo Federal.

Dentre os princípios, destacam-se: integridade; proficiência e zelo profissional; autonomia técnica e objetividade; alinhamento às estratégias; objetivos e riscos da unidade auditada; atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados; qualidade e melhoria contínua; assim como, comunicação eficaz. Esses princípios dão sentido e proporcionam qualidade à atividade de auditoria interna das organizações públicas do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017).

Souza e Costa (2019, p. 57) em seus estudos destacam que:

o Brasil, como filiado ao *Institute of Internal Auditors* (IIA), tem a prerrogativa de adotar as normas internacionais de auditoria interna também para o Setor Público, visando a convergência e harmonização das normas internas de auditoria. No entanto, só em 2017, a CGU atentou-se em estabelecer critérios que incorporassem práticas internacionais às normas brasileiras, com o intuito de proteger e ampliar o valor organizacional das instituições públicas.

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



3. Metodologia

Este tópico trata de apresentar dos procedimentos para tratamento e análise dos dados que foram coletados por ocasião das respostas ao questionário. Os dados coletados proporcionaram a realização de dois tipos de análises: quantitativa e qualitativa. Os métodos são complementares no processo de tratamento e análise dos dados e procuram responder os objetivos indicados nesta pesquisa.

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

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

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

onde:

k corresponde ao número de itens do questionário;

s^2_i corresponde a variância de cada item;

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

Uma vez coletados os dados da pesquisa, inicialmente foi realizada uma estatística descritiva para identificar a taxa de retorno das respostas e



a qualificação dos respondentes (auditor, auditado, função, gênero, nível de escolaridade, área de formação, faixa de idade e tempo na função). Após foi realizada estatística descritiva dos quatro blocos de assertivas (mínima, máxima, média e desvio padrão).

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

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

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

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

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

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

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

p-valor $>$ nível de significância adotado: Não rejeitar H0.

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

As questões abertas foram organizadas e tabuladas, por bloco, para permitir a seleção das respostas que melhor representem e complementem as análises quantitativas. Foram selecionadas algumas respostas



representativas do todo, ratificando ou retificando os resultados obtidos nas respectivas análises quantitativas.

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

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

4. Resultados e Discussões

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

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

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

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



Com os resultados apresentados, constatou-se que todos os blocos de questões puderam ser mantidos para a análise quantitativa da pesquisa, pois apresentaram valores acima do mínimo de consistência interna para estudo.

Dentre os aspectos apresentados na revisão de literatura, para North (1990) a Teoria Institucional na sua visão sociológica busca entender o porquê das mudanças institucionais no jeito pela qual as sociedades se desenvolvem ao longo do tempo, sendo a chave para atingir a mudança histórica de determinada organização. Além disso, a teoria institucional também tem o objetivo de avaliar o processo de institucionalização em busca de legitimação, e os processos intrínsecos à institucionalização de determinada mudança, sugerido por Tolbert e Zucker (1999), exibem quatro etapas, conforme Figura 3, que são: inovação, habitualização, objetificação e sedimentação.

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

O momento atual pode ser qualificado como sendo o da objetificação ou semi-institucionalização, tendo em vista o certo grau de consenso dos auditores e auditados quanto a adesão às das boas práticas internacionais de auditoria e a crescente adoção pelo Exército Brasileiro com base nesse consenso, ratificado pelos estudos de Tolbert e Zucker (1999), para posterior passagem a fase de sedimentação.



Portanto, visando analisar a percepção de auditores e auditados de unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna, foram desenvolvidos quatro blocos de assertivas para atendimento das hipóteses e objetivo da pesquisa.

O Bloco A buscou identificar a percepção dos auditores internos do Exército Brasileiro sobre as Normas de Atributos, exaradas nas orientações mandatórias do IIA e ratificadas na IN nº 3/2017-SFC/CGU, aplicáveis a todo poder executivo federal e chegou-se à conclusão pela não rejeição da hipótese alternativa, onde os resultados da análise quantitativa dos testes estatísticos (média das respostas do Bloco a de 4,221, *t-student* 25,019 e p-valor 0,000), a uma significância de 1%, indicam que a seguinte hipótese foi aceita.

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

O Bloco I foi proposto com o objetivo de buscar identificar a percepção dos auditados do Exército Brasileiro sobre as Normas de Atributos, firmadas nas orientações mandatórias do IIA e legitimadas para o poder executivo federal pela IN nº 3/2017-SFC/CGU. A análise deste Bloco também apontou para rejeição da hipótese nula e não rejeição da hipótese alternativa. Os resultados dos testes estatísticos (média das respostas de 4,231, *t-student* 29,486 e p-valor 0,000), com significância de 1%, reforçam a segunda hipótese proposta na pesquisa, que foi assim constituída:

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

No terceiro bloco, o Bloco B, as assertivas tinham o intuito de coletar as percepções dos auditores internos do Exército Brasileiro sobre as Normas de Desempenho das orientações mandatórias do IIA e coercitivamente validada para o poder executivo federal pela IN nº 3/2017-SFC/CGU. A análise deste Bloco indica a não rejeição da hipótese alternativa, a uma



significância de 1%, com os seguintes resultados obtidos nos testes estatísticos: média das respostas de 4,387, *t-student* 45,537 e p-valor 0,000.

Assim, a terceira hipótese de pesquisa foi aceita.

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

Por fim, no quarto e último bloco, o Bloco II, foi averiguado sobre a adesão das Normas de Desempenho nos trabalhos de auditoria interna do Exército Brasileiro, escritas nas orientações mandatórias do IIA e ratificadas na IN nº 3/2017-SFC/CGU, dedicadas ao poder executivo federal. A análise do Bloco II apontou para rejeição da hipótese nula, a uma significância de 1%, com os seguintes resultados dos testes estatísticos: média das respostas de 4,584, *t-student* 83,316 e p-valor 0,000. Com isto a quarta hipótese de pesquisa foi aceita e assim redigida:

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

Logo, segundo o que foi sugerido no modelo teórico da pesquisa, as análises positivas e robustas de cada um dos quatro blocos permitiram se chegar à conclusão de que a adesão às boas práticas internacionais de auditoria interna no Exército Brasileiro, registrado nas orientações mandatórias do IIA e confirmado no instrumento de convergência está em curso, pois os construtos apresentam sólidas respostas nos testes estatísticos, conforme as análises apresentadas neste capítulo.

A análise qualitativa das respostas abertas ao final de cada bloco de assertivas permitiu o entendimento de que a convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna se trata de um isomorfismo institucional coercitivo, pois é de aplicação obrigatória a todo poder executivo federal pela IN nº 3/2017-SFC/CGU, entretanto, os tipos de isomorfismo institucional não são sempre distintos, podendo aparecer combinados, DiMaggio e Powell (1983).



Além disso, na análise qualitativa do Bloco A e do Bloco B, blocos destinados aos auditores, constatou-se que a convergência está acontecendo e a adesão do Exército Brasileiro é bastante significativa, entretanto, como toda alteração de costumes, o processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna enfrenta desafios a serem contornados, principalmente no que diz respeito a maior capacitação dos profissionais da auditoria interna no enfrentamento desse novo paradigma.

Dessa forma, a teoria institucional esclarece que a mudança longa e desigual de tradições e costumes para atender a novas regras formais está diretamente relacionada ao crescente nível de especialização dos envolvidos. (NORTH, 1990).

Na análise qualitativa do Bloco I e do Bloco II, blocos destinados aos auditados, constatou-se uma maior percepção da adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de Auditoria interna. Contudo de forma sutil há óbices a serem vencidos pela organização, como uma melhor comunicação entre auditor e auditado.

5. Conclusão

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

Por conseguinte, entende-se ter respondido o objetivo geral da pesquisa que se buscava analisar a percepção de auditores e auditados de unidades do Exército Brasileiro quanto à adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna.



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

No tocante à percepção dos auditores quanto à adesão das Normas de Atributos (Bloco A) e Normas de Desempenho (Bloco B), proposto na primeira e terceira hipóteses de pesquisa respectivamente, conclui-se que a adesão do Exército Brasileiro às boas práticas internacionais de auditoria interna é bastante significativa, entretanto, como em toda mudança institucional, o processo de convergência enfrenta desafios a serem aprimorados, sobretudo quanto a maior capacitação dos auditores no enfrentamento desse novo modelo.

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

Por fim, na opinião dos auditores e auditados do Exército Brasileiro, a adesão ao processo de convergência às boas práticas internacionais de auditoria interna está em curso. Esse processo de convergência está possibilitando ao Poder executivo federal percorrer um importante caminho na busca de uma legitimidade nacional e internacional. Além disso, com a inserção de ferramentas modernas e conceitos padronizados, verifica-se que a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA, interpretada pela IN nº 3/2017-SFC/CGU é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de auditoria interna.



Referências

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

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

BARBOZA, Artur Albino. **Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis**. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2017.

BORTULINI, Emanuel Felipe. **A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a transparência pública**. 2016. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2016.

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

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

BRASIL. **Instrução Normativa nº 03, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jun. 2017b. Disponível em: <https://bit.ly/2A10diA>. Acesso em: 5 dez. 2020.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; GOULART, Sueli. A trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 39, n. 4, p. 849-874, 2005.



CASTANHEIRA, Nuno Miguel Caeiro. **Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso português**. 2007. Dissertação (Mestrado em contabilidade e auditoria) - Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2007.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, p. 147-160, 1983. fields. *American Sociological Review*, 48(2) 147-160.

FREITAS, André Luís Policani; RODRIGUES, Sidilene Gonçalves. A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. **Anais do XII SIMPEP**, Bauru (SP), Brasil 2005.

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

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

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

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

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, n. 6, 1999.

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