


Ceticismo profissional de auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos

Emilly Stein¹

 <https://orcid.org/0000-0002-4509-961X>

E-mail: emilly.stein@gmail.com

Paulo Roberto da Cunha^{2,3}

 <https://orcid.org/0000-0001-5805-9329>

E-mail: pauloccsa@furb.br

¹ Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Blumenau, SC, Brasil

² Universidade Regional de Blumenau, Departamento de Ciências Contábeis, Blumenau, SC, Brasil

³ Universidade do Estado de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis, Ibirama, SC, Brasil

Recebido em 18/05/2023 – Desk aceite em 28/06/2023 – 2ª versão aprovada em 22/11/2023

Editor-Chefe: Andson Braga de Aguiar

Editor Associado *Ad Hoc*: Joshua Onome Imoniana

RESUMO

Este artigo analisa a relação entre o ceticismo profissional dos auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos. Os auditores internos têm conhecimento do funcionamento e ambiente da empresa, de modo que têm como premissa a prevenção e identificação de sinais de erros, fraude, riscos e fraquezas no sistema de controle interno. Ainda que a literatura não enfatize o tema na auditoria interna, o auditor interno deve manter um ceticismo profissional nos trabalhos da auditoria, sobretudo em um ambiente que apresenta uma independência reduzida. 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 ou ineficiência dos processos internos. Esta é uma pesquisa de perspectiva dedutiva, abordagem metodológica positiva e com método de coleta de dados *survey*. O ceticismo profissional dos auditores internos foi mensurado por meio do questionário de Hurtt (2010). Para a variável de percepção de riscos foram elaborados 10 cenários com base em pesquisas de Deloitte (2015), Ge e McVay (2005) e KPMG (2000). O nível de ceticismo profissional tem uma relação positiva com a percepção de riscos nos controles internos. Esses achados contribuem para as organizações fortalecerem 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. Ressalta-se a contribuição teórica com a apresentação dos cenários como medida de percepção de riscos em controles internos.

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

Endereço para correspondência

Emilly Stein

Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Rua Antônio da Veiga, 140, sala D-202 – CEP: 89030-903

Itoupava Seca – Blumenau – SC – Brasil

Este é um texto bilíngue. Este artigo também foi traduzido para o idioma inglês, publicado sob o DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x20241922.en>

Este artigo deriva de uma dissertação de mestrado defendida pela autora Emilly Stein em 2021.

Trabalho apresentado no 22º USP International Conference in Accounting, São Paulo, SP, Brasil, julho de 2022.



Professional skepticism of internal auditors and perception of risks in internal controls

ABSTRACT

This article analyzes the relationship between professional skepticism of internal auditors and perception of risks in internal controls. Internal auditors know the company's functioning and environment, so their premise lies on the prevention and identification of signs of errors, fraud, risks, and weaknesses in internal control systems. Even though the literature does not emphasize the theme in internal auditing, the internal auditor must exercise professional skepticism in audit work, especially in an environment that exhibits reduced independence. Given the relevance of professional skepticism in audit work, internal auditors must also take a skeptical attitude, helping to prevent and identify signs of fraud, risks, and weaknesses in internal control systems. Research relating the auditor's skeptical trait to the ability to perceive risks in internal controls makes a major contribution to organizations, as companies can suffer significant losses as a result of fraud or inefficiency of internal processes. This is a research with a deductive perspective, a positivist methodological approach and a survey data collection method. The professional skepticism of internal auditors was measured by using the Hurtt (2010) questionnaire. For the variable risk perception, 10 scenarios were created by having research by Deloitte (2015), Ge and McVay (2005), and KPMG (2000) as a basis. The professional skepticism level has a positive relationship with perception of risks in internal controls. These findings help organizations to strengthen these characteristics in internal auditors, since perception of risks in internal controls can prevent the risk from materializing and constituting a deficiency in internal controls or fraud. The theoretical contribution is highlighted with the presentation of scenarios as a measure of perception of risks in internal controls.

Keywords: professional skepticism, internal audit, risks in internal controls.

1. INTRODUÇÃO

O ceticismo profissional é um conceito importante na prática de auditoria e sua relevância é evidenciada nas normas de auditoria (Hurtt, 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 o 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 (Resolução CFC NBC TA 200 [R1], 2016) reforça ser necessário que o auditor apresente um alto nível cético durante toda a execução desse trabalho.

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

Embora não estejam sob as mesmas condições dos auditores externos, os auditores internos também devem adotar uma atitude de elevado 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 riscos nos controles internos são passíveis de materializarem-se 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). Nesse contexto, os auditores internos, recorrendo ao seu conhecimento sobre o funcionamento da empresa, do ambiente corporativo e das atividades dos funcionários, encontram-se em uma posição estratégica para detectar possíveis fraudes (Fullerton & Durtschi, 2004).

Tendo em vista que quanto maior o traço cético, menores são as chances de fraudes passarem despercebidas durante o processo de auditoria (Hurtt, 2010; Hurtt et al., 2013; International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2012), o estudo dessas características possibilita diagnosticar se o nível de ceticismo profissional pode influenciar os auditores internos na percepção de riscos nos controles internos (Fullerton & Durtschi, 2004).

Hurtt (2010) desenvolveu um instrumento muito testado empiricamente para medir o ceticismo profissional, no qual é visto como uma característica individual

multidimensional, discutido por meio de 6 características que o compõem: (i) mente questionadora; (ii) suspensão de julgamento; (iii) busca de conhecimento; (iv) conhecimento interpessoal; (v) autoestima; e (vi) 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 maior percepção de riscos nos controles internos, elaborou-se a questão-problema que orienta o estudo:

- Qual é a relação entre o ceticismo profissional dos auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos?

Dessa maneira, o objetivo do estudo é analisar a relação entre o ceticismo profissional dos auditores internos e a percepção de riscos nos controles internos.

Este estudo contribui com 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 se mostram tímidas.

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 enfocaram apenas as percepções de auditores independentes nessa área (Coram et al., 2008), ainda configurando 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 com as organizações, já que as empresas podem sofrer perdas

significativas em decorrência de fraudes, como relatado nas pesquisas de Ge e McVay (2007), Deloitte (2015) e KPMG (2000). 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), além disso, deficiências de controle interno e fraquezas materiais configuram temas emergentes de pesquisa em auditoria pós-Lei Sarbanes-Oxley (SOX), identificado por Porte et al. (2018).

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. Do ponto de vista social, problemas de fraudes podem tomar grandes proporções, sendo importante que as organizações se protejam para não sofrer com a desapropriação de recursos, mantendo a sustentabilidade dos negócios.

Nesse aspecto, entender a relação 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. CETICISMO PROFISSIONAL E CONTROLES INTERNOS

O ceticismo profissional é um conceito importante na prática de auditoria e frequentemente discutido nos padrões profissionais (Hurt, 2010). 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 as normas contábeis (Fullerton & Durtschi, 2004). 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 a identificação de riscos, que, sem um adequado controle interno, podem levar a deficiência significativa, erro ou fraude (Fullerton & Durtschi, 2004).

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 6 características que compõem o ceticismo profissional: (i) mente

questionadora; (ii) suspensão de julgamento; (iii) busca de conhecimento; (iv) conhecimento interpessoal; (v) autonomia; e (vi) autoestima (Tabela 1).

Tabela 1

Características do ceticismo profissional de Hurtt (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 determinada hipótese.

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

As 3 primeiras características da Tabela 1 se referem ao modo como um auditor examina as evidências, indicando uma atitude de mente questionadora, na qual o auditor questiona continuamente sobre as informações e evidências obtidas antes de tomar uma decisão (AICPA, 2012; Hurtt, 2010). Já em relação à segunda característica, Hurtt (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 característica, a busca de conhecimento.

A quarta característica, identifica a necessidade de também considerar 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 (Hurtt, 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 (Hurtt, 2010). Quando um auditor decide por si o nível de evidência necessário para aceitar determinada hipótese, trata-se de autonomia. Essa característica, portanto, trata da capacidade do indivíduo agir sobre as informações obtidas, resistindo às tentativas de persuasão e desafiando as suposições de outra pessoa (Hurtt, 2010).

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, segundo Donelson et al. (2017), os controles internos deficientes estão relacionados a maior risco de fraude contábil.

Destaca-se que a escala de Hurtt (2010) capta o ceticismo pelo traço cético, uma característica individual multidimensional composta pelas 6 características, considerado relativamente estável e duradouro no indivíduo. Entretanto, Hurtt (2010) menciona que o ceticismo também apresenta uma condição temporária, denominada estado cético, despertado por variáveis situacionais, como pressão do tempo, por exemplo, que podem despertar o estado cético do indivíduo e influenciar seu comportamento.

Nesse sentido, é importante que os auditores internos fortaleçam sua atenção nas seis características multidimensionais de ceticismo, além de estarem atentos a condições situacionais que possam interferir em seu comportamento cético durante os trabalhos, de modo a contribuir na identificação de riscos que, sem adequado controle interno, pode levar a deficiência significativa, erro ou fraude (Fullerton & Durtschi, 2004).

Os controles internos são necessários como resposta aos riscos aos quais as organizações estão expostas. Assim, controle interno e gestão de riscos seguem um caminho conjunto que ajuda as organizações a atingirem seus objetivos (Castro et al., 2019; Farias et al., 2009). No âmbito de controles internos, também se destaca a atuação do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), que visa, por meio de suas publicações, a ser reconhecida mundialmente como uma estrutura de modelo para o desenvolvimento, a implementação e a 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 a estrutura de controles internos é orientada a alcançar os objetivos da organização em termos de estratégia, operações, confiabilidade nos relatórios e conformidade, cumprindo leis e regulamentos cabíveis. 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 relativas ao tamanho da organização se destacam (Mendes et al., 2017). Segundo Feng et al. (2009), as empresas com controles internos ineficientes têm menor precisão nas projeções da administração.

Desse modo, recomenda-se 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 et al. (2007), a adequada estruturação de um sistema de controle interno tende a reduzir: 1) a ocorrência de fraudes e erros; 2) o risco e os custos de auditoria; 3) os custos de agência; 4) a republicação das demonstrações etc.

De acordo com Diniz e Sales (2018), entre as atividades da auditoria interna, destacam-se as análises, as verificações, as avaliações, os testes e a certificação de informações e de fatos contábeis. Os auditores devem ser capazes de identificar riscos e possíveis ocorrências de fraudes (Gramling et al., 2012). Uma vez que os autores de fraude são, na maioria das vezes, funcionários confiáveis, apenas um auditor interno cético provavelmente olhará para além da aparência de confiabilidade e perceberá uma mudança ou contradição nas circunstâncias, no comportamento ou no estilo de vida de um funcionário (Fullerton & Durtschi, 2004). Dessa maneira, a auditoria interna agrega valor ao melhorar o ambiente de controle

e monitoramento nas organizações para detectar e autorrelatar fraudes (Coram et al., 2008).

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 et al., 2002). Um instrumento utilizado pelos auditores para auxiliar na detecção de possíveis fraudes são os *red flags* - 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).

Como os riscos de controle interno podem se materializar em deficiências nos controles internos, os auditores internos, como mecanismos de governança corporativa, estão em posição de contribuir com a identificação desses riscos e possíveis deficiências nos controles internos.

Estudos também demonstraram que um alto ceticismo profissional leva os auditores a realizarem mais testes de auditoria, a expandirem suas pesquisas de informações, a avaliarem uma maior probabilidade de fraude e a atribuírem mais peso às evidências de fraude (Fullerton & Durtschi, 2004). Contudo, pouco se verificou sobre essas relações de ceticismo profissional no ambiente da auditoria interna. 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, adotou-se uma perspectiva dedutiva, com abordagem teórica positiva e metodologia *survey*. Os sujeitos deste estudo são auditores internos e a população de pesquisa são usuários do LinkedIn® autodeclarados auditores internos na plataforma, representando em torno de 65.000 usuários, conforme levantamento efetuado no buscador do LinkedIn® em setembro de 2021.

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

A Tabela 2 mostra o conjunto de variáveis utilizadas, evidenciando sua relação com o objetivo da pesquisa.

Tabela 2

Constructo da pesquisa

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

Fonte: Elaborada pelos autores.

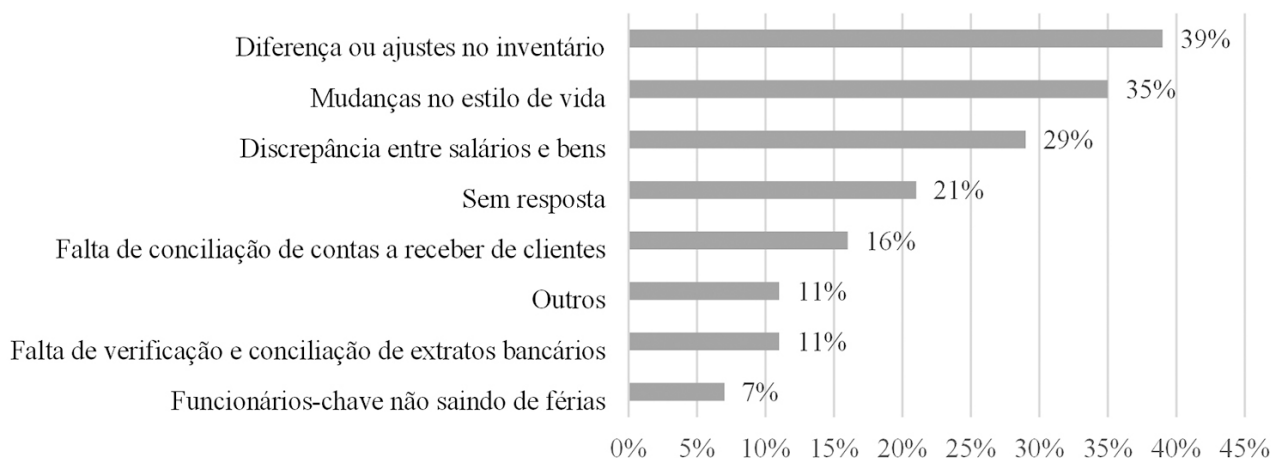
Para o estudo do nível cético se utilizou o instrumento proposto por Hurttt (2010), que corresponde a um questionário composto por 30 questões, com 5 questões para cada uma das 6 características de ceticismo profissional: (i) mente questionadora; (ii) suspensão de julgamento; (iii) busca de conhecimento; (iv) conhecimento interpessoal; (v) autonomia; e (vi) autoestima.

A escala constitui 6 pontos por questão, possibilitando a soma entre 30 até 180. Quanto maior a soma alcançada, maior o nível cético identificado. Constam 8 questões com sentido reverso, quais sejam: 1, 10, 11, 16, 17, 19, 25 e 26. Nessas questões, o valor dado por cada auditor interno deverá ser diminuído em 7 pontos e o valor resultante é considerado para a soma.

Para a variável de percepção de risco, fez-se necessária a criação dos respectivos cenários, pois

não foi encontrado na literatura algum constructo ou equivalente que pudesse alinhar-se ao objetivo da pesquisa.

Inicialmente, buscou-se identificar quais são os principais tipos de problemas encontrados no que concerne a erros ou fraudes. Esse passo foi importante para substanciar o pano de fundo dos cenários. Dessa maneira, recorreu-se a Deloitte (2015), Ge e McVay (2005) e KPMG (2000). KPMG (2000) se refere 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 1.000 das maiores empresas nacionais, dos mais diversos setores industriais. Com um retorno de 15%, a pesquisa revela haver sinais de alerta (*red flags*) que podem levar a problemas de fraude (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 com 261 empresas norte-americanas, em período anterior

à promulgação e implantação da SOX. Neste estudo, realizou-se a categorização das deficiências nos controles internos em fraquezas consideradas materiais (Figura 2).

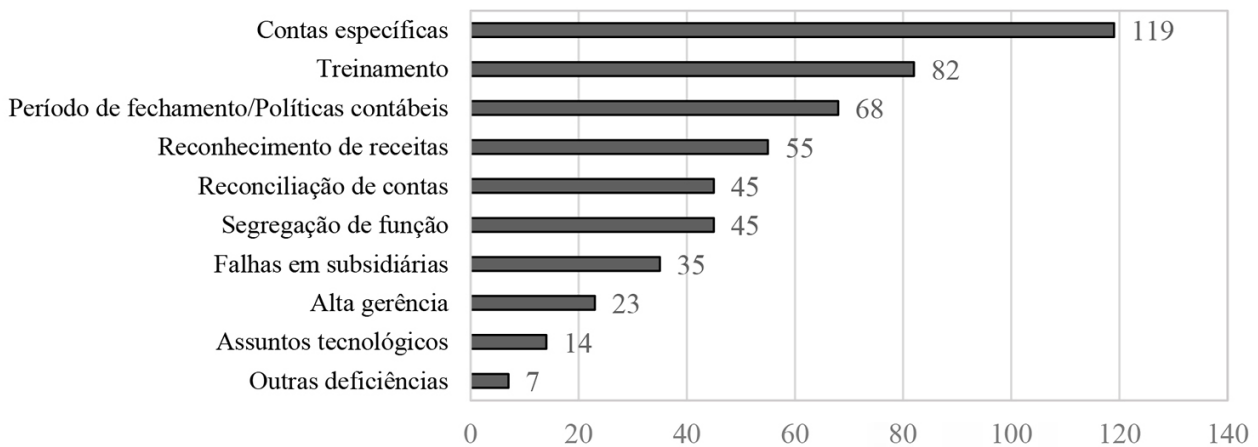


Figura 2 Número de fraquezas materiais nos controles internos por tipo de deficiência

Fonte: Ge e McVay (2005).

Por fim, também foram utilizadas informações da pesquisa promovida por Deloitte (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. A Figura 3 mostra os principais riscos de fraude endereçados pelos trabalhos da auditoria interna.

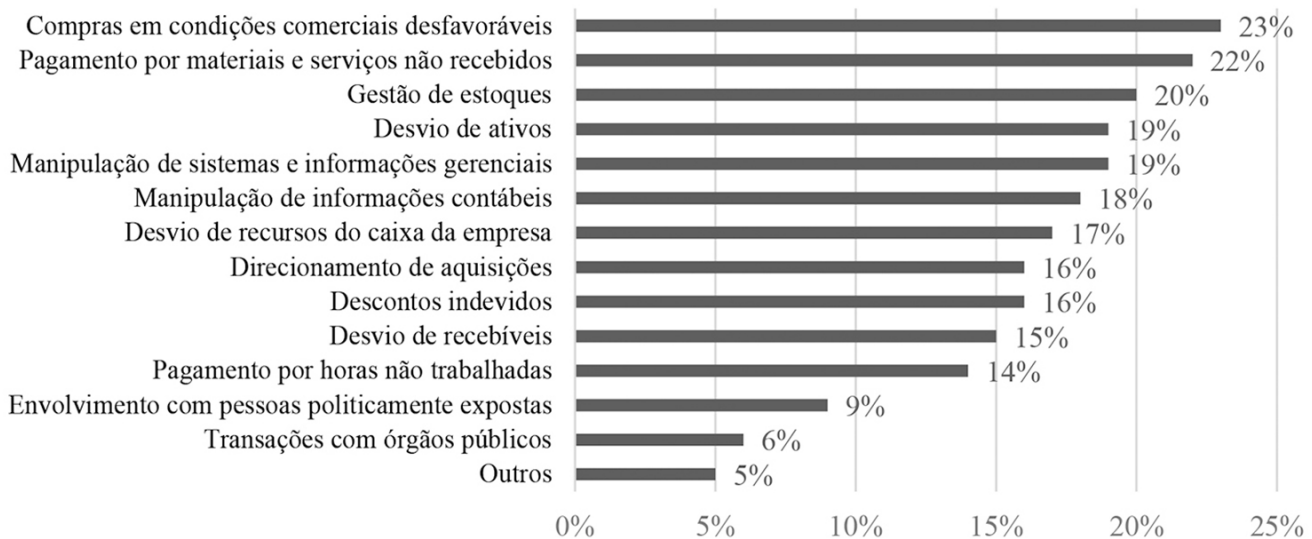


Figura 3 Principais riscos de fraude endereçados pelos trabalhos da auditoria interna

Fonte: Deloitte (2015).

Observa-se que são recorrentes os sinais ou elementos quanto a fraudes. Os riscos foram selecionados contemplando: (i) temas de Deloitte (2015), Ge e McVay (2005) e KMPG (2000); (ii) temas que apresentaram convergência entre as pesquisas; e (iii) um cenário que não fosse longo e possibilitasse contemplar o risco desejado.

Assim, elegeram-se alguns tipos de deficiências nos controles internos para subsidiar os cenários quanto à 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, recebíveis, mudança de estilo de vida e terceirização.

Dentre os 10 cenários, 3 foram elaborados sem apresentar riscos nos controles internos: os cenários 3, 8 e 10 que tratavam especificamente de riscos de desvio de recebíveis, recebíveis e terceirização. Esse procedimento foi realizado como forma de perceber se o respondente criou um viés em suas respostas. Todos os cenários, após uma minuta inicial, foram enviados previamente a auditores independentes, sendo 1 auditor independente de *Big Four* e 2 auditores independentes de não *Big Four*, um deles especialista em gerenciamento

de riscos. Marcou-se uma reunião remota com cada auditor para discutir os cenários e ouvir possibilidades de melhorias, como forma de pré-teste para obter uma perspectiva empírica de especialistas em auditoria, sendo parte do processo de auditoria das demonstrações contábeis identificar e avaliar riscos e seus respectivos controles. Cada auditor expôs suas considerações cenário a cenário, discutindo e avaliando a necessidade de adequação e ajuste. Após elencados todos os pontos por cenário, decidiu-se e avaliou-se ser necessário realizar os ajustes. Para cada cenário apresentado no instrumento de coleta o auditor interno respondeu, com base em sua percepção, o quanto o cenário apresenta risco em uma escala Likert de 5 pontos, sendo 1 baixa percepção de risco no controle interno e 5, alta percepção de risco no controle interno, como se observa no questionário disponibilizado no *link* <https://pt.surveymonkey.com/r/SMMLKRG>.

A coleta de dados ocorreu por meio de um questionário *on-line* administrado na plataforma Survey Monkey®.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após a coleta de dados, efetuou-se a tabulação dos dados e o cálculo das variáveis do estudo. Para o cálculo da variável de percepção de riscos nos controles internos, inicialmente, realizou-se a tabulação com a pontuação que cada respondente atribuiu para cada cenário. Em seguida, calculou-se a média de cada cenário, ou seja, a média da pontuação atribuída pelos respondentes para cada um dos cenários conforme sua percepção de risco.

De acordo com a média obtida, os cenários foram classificados como baixo, médio e alto risco no controle interno. Feito o agrupamento desses cenários, calculou-se o coeficiente de variação de cada cenário e atribuiu-se um peso para cada cenário. Depois, calculou-se a média ponderada de cada agrupamento (baixo, médio e alto risco) para cada respondente. A média ponderada do agrupamento dos cenários em baixo, médio e alto risco foi somada para compor a variável de percepção de risco nos controles internos (PRC).

Para a variável de ceticismo profissional se utilizou o mesmo método. O traço de ceticismo capturado pela escala de Hurr (2010) foi calculado em planilhas eletrônicas,

O questionário é constituído por 3 blocos (Ceticismo profissional; Percepção de riscos; e Caracterização dos respondentes). A coleta de dados teve início em 6 de outubro de 2021 e terminou em 17 de novembro de 2021. Foram obtidas 528 respostas, sendo que as respostas de 124 participantes foram retiradas da amostra por preenchimento incompleto do questionário. Em seguida, realizou-se uma verificação para identificar vieses nas respostas. Nessa análise foram excluídas da amostra mais 22 respostas que atribuíram a mesma opção de resposta para todas as questões, no caso tudo (1) Discordo totalmente ou tudo (6) Concordo totalmente no bloco de questões de ceticismo profissional ou (1) Baixa percepção de risco ou tudo (5) Alta percepção de risco, no bloco de questões que envolviam a percepção de riscos de controles internos, 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.

observando as questões reversas. Em seguida, calculou-se a média ponderada de cada uma das características de ceticismo: mente questionadora, suspensão de julgamento, busca de conhecimento, conhecimento interpessoal, autoestima e autonomia. Por fim, realizou-se a soma de cada característica de ceticismo para compor a variável ceticismo profissional (CP).

Na estatística descritiva se optou por utilizar os dados da escala de ceticismo e dos cenários de percepção de riscos nos controles internos sem o cálculo da média ponderada, com o propósito de facilitar a visualização dos resultados. Porém, para as regressões foram utilizados os dados em média ponderada, conforme descrito.

4.1 Estatística Descritiva: Perfil dos Auditores Internos, Percepção de Risco nos Controles Internos e Ceticismo Profissional

A Tabela 2 apresenta o perfil dos auditores internos participantes desta pesquisa.

Tabela 2
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%
	51 anos ou mais	22	6%
	Total	382	100%
Região	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%
	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%
	Maior de R\$ 300 milhões	269	70%
Total	382	100%	
Setor da empresa em que atua (ou empresa à qual 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%	

Tabela 2

Cont.

Característica	Categoria	n	%
Setor da empresa em que atua (ou empresa à qual se refere na pesquisa)	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: Elaborada pelos autores.

Observa-se na Tabela 2 que a amostra é composta por 70% de homens e 30% de mulheres. Esse resultado está em linha com outras pesquisas realizadas com auditores independentes, como Cunha et al. (2019), Gullkvist e Jokipii (2013) e Haveroth e Cunha (2023). Segundo Campanhol e Barros (2016), o número de mulheres 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 Bernd e Beuren (2017) e Larson (2004), cuja média de idade foi de 37 anos, e Magro e Cunha (2017), onde aproximadamente 70% da amostra teve média de idade entre 26 e 40 anos. A maior frequência da amostra se concentrou na faixa de 31 a 40 anos, representando 44%, seguida da faixa de 20 a 30 anos, com 31%. A justificativa para esses resultados pode ser a exigência de maior experiência dos profissionais que atuam nesse segmento, justificando a maior quantidade de profissionais com idade superior a 31 anos (Bernd & Beuren, 2017).

Percebe-se que houve participantes de todas as regiões do Brasil, embora a maior parte dos respondentes se concentrou na região Sudeste (62% da amostra), seguido da região Sul (22%). Considerando que os maiores produtos internos brutos (PIBs) *per capita* são dos estados das regiões Sudeste e Sul (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2018) 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), Gullkvist e Jokipii (2013) e Haveroth e Cunha (2023).

No que se refere à denominação do cargo ocupado na organização, observou-se uma pluralidade de termos de acordo com a estrutura organizacional de cada empresa. Entretanto, apenas 22% da amostra possuem cargos de gerente e diretor, enquanto 78% da amostra são denominados auditor interno. Como essa função pode ser dividida em vários níveis, na amostra se destaca a representatividade de auditores internos seniores (16% da amostra), diferente dos estudos de Larson (2004) e Bernd e Beuren (2017), onde predominam os gerentes.

Quanto ao porte da empresa, 70% da amostra das empresas em que os auditores internos atuam têm 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 et al., 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.

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 (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 (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, identificou-se 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 Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

(IBGC, 2015), onde se postula que a auditoria interna deve reportar-se ao Conselho de Administração diretamente ou ao Comitê de Auditoria.

Conjuntamente, questionou-se se a auditoria interna tem um orçamento próprio em que o gestor da área administra e pode fazer suas escolhas. A essa pergunta, 83% da amostra respondeu afirmativamente. Essa 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 que a opinião de um especialista se mostra necessária para a realização de suas atividades, como proposto pelo IBGC (2015).

A Tabela 3 apresenta a estatística descritiva das variáveis Percepção de Riscos nos Controles Internos e Ceticismo Profissional.

Tabela 3

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	Máximo
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
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: Elaborada pelos autores.

Por meio do cálculo das médias foi possível constatar que 4 dos 10 cenários do Painel A apresentam as médias mais baixas: Cenário 10 (média de 2,33); Cenário 3 (média de 2,41); Cenário 8 (média de 2,44); e Cenário 4 (média de 2,51). Os cenários 3, 8 e 10 haviam sido elaborados sem abordar algum elemento de risco justamente para não

causar viés nas respostas. O Cenário 4 envolvia o elemento risco de 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. Nesse

cenário, o risco se encontra 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, mas estudos em organizações com fraudes apontam que mudanças no estilo de vida dos funcionários foram um dos *red flags* que apontavam a possibilidade de ocorrência de fraude (KPMG, 2000).

Por fim, os cenários que apresentaram médias mais altas de percepção de risco foram os cenários 1 (média de 3,64), 6 (média de 3,66), 5 (média de 3,75) e 2 (média de 3,84). No Cenário 1 havia uma situação de segregação de função, que caracteriza o risco da mesma pessoa realizar o recebimento, a conferência, o registro e as devoluções. O ideal seria que esses processos fossem realizados por pessoas diferentes. No Cenário 6, o elemento de risco era 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 esses processos são efetivos, bem desenhados e se estão alinhados com a equipe. O cenário com pontuação média de risco mais alta foi o 2, que envolvia um risco de conciliação bancária. Nesse cenário, o risco estava na conciliação ser realizada de maneira manual, ter pendências de adiantamento a fornecedores de longa data, vendas no cartão e tarifas bancárias pendentes que não devem compor pendências na conciliação.

Na análise da estatística descritiva do Painel B, da variável independente Ceticismo Profissional, efetuou-se a análise de maneira geral (soma dos pontos) e para cada uma das seis características que compõem o ceticismo. Na análise geral, a soma dos pontos do questionário podia variar entre 30 e 180 pontos, enquanto para as características a variação poderia ocorrer entre 1 e 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 Sampaio (2017), que obteve a média de 145 pontos. Em relação às características que compõem 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 (24,49) e Busca de Conhecimento (27,40).

Em Sampaio (2017), as médias ficaram bem próximas, inclusive as características seguiram a mesma ordem de pontuação. Em Cunha et al. (2019) e Matthes et al. (2020) a característica Busca de Conhecimento também obteve a média mais alta em comparação às demais características. Essas análises são importantes, pois os estudos citados se referem a pesquisas com auditores independentes e este estudo se concentra no âmbito da auditoria interna. Dessa maneira, pode-se observar que tanto os auditores independentes quanto 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-se como resultado 0,69. Esse valor é próximo a 0,70, considerado aceitável pela literatura (Hair et al., 2009; Santos, 1999). Foi realizado teste ANOVA, VIF e Durbin-Watson em todas as regressões, com resultados que se encontram dentro do esperado. Também foi realizado o teste Regression Specification Error Test (RESET), 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. Esse teste apontou que não há variáveis omitidas.

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

Na Tabela 4 se apresenta 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 4*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	Estatística T	Valor-p	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	Estatística T	Valor-p	r ²
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	
	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: PRC = Percepção de Risco no Controle Interno. ** Significativo em nível de 95%. PRC:

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se na Tabela 4 que, por meio da regressão, encontra-se 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 H_1 , na qual 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 (Hurtt, 2010; Hurtt et al., 2013; IAASB, 2012). 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 têm um nível mais baixo de ceticismo.

Quando se analisa individualmente as seis características de ceticismo, observa-se que a Autoestima (AE) possui influência significativa e positiva 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 às tentativas de persuasão e desafie as conclusões de outra pessoa. Esse 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, permanecendo autônomo na execução dos procedimentos de auditoria (Ciolek, 2017).

Ressalta-se que o traço de ceticismo profissional do auditor, medido por meio da escala de Hurtt (2010), foi desenvolvido levando em conta características de diferentes áreas do conhecimento: psicologia, filosofia, pesquisa de comportamento do consumidor e padrões de auditoria. A construção da escala, com base nessas áreas do conhecimento, contribuiu com um constructo multidimensional, que envolve as características mente questionadora, suspensão do julgamento, busca do conhecimento, conhecimento interpessoal, autonomia e autoestima (Hurtt, 2010). O ceticismo profissional é medido considerando todas as características, embora se verifique qual das características esteja contribuindo mais com o ceticismo profissional. Dessa maneira, ao analisar uma característica individual em detrimento da escala de ceticismo profissional como um todo, pode-se encontrar características que se apresentem com significância em detrimento de outras, a exemplo do encontrado nesta pesquisa com a característica Autoestima. Outras

pesquisas já demonstraram situações semelhantes, como Haveroth e Cunha (2023), que identificam significância nas características Autoestima e Autonomia, além do ceticismo profissional considerando o conjunto das seis características. Assim, para a análise do ceticismo profissional do auditor, deve prevalecer o conjunto das seis características que compõe o constructo de Hurtt (2010).

Adiante, com a finalidade de analisar o comportamento das respostas, que pode ser dispersar em relação à média, realizou-se a análise mediante regressão quantílica. A Tabela 5 apresenta a regressão quantílica nos quantis 10, 25, 50, 75 e 90, possibilitando a análise entre o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos em diferentes quantis.

Tabela 5

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							
Variável dependente	Variável independente	Q10	Q25	Q50	Q75	Q90	
		Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	
PRC	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							
Variável dependente	Variável independente	Q10	Q25	Q50	Q75	Q90	
		Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	Coefficiente Estatística T Valor-p	
PRC	Mente Questionadora	0,026 0,10 0,918	0,113 0,41 0,683	-0,099 -0,51 0,612	0,028 0,11 0,909	0,511 2,21 0,028**	
		Suspensão de Julgamento	0,010 0,20 0,840	-0,021 -0,43 0,666	0,042 1,37 0,171	0,002 0,03 0,973	-0,036 -0,80 0,423
			Busca do Conhecimento	-0,033 -0,67 0,503	-0,032 -0,80 0,424	0,004 0,15 0,878	0,004 0,07 0,944
	Conhecimento Interpessoal			0,036 1,24 0,215	0,027 0,93 0,353	0,021 0,71 0,480	0,035 1,05 0,296
		Autoestima		0,053 1,28 0,201	0,023 0,49 0,622	0,030 1,20 0,232	0,027 1,07 0,284
			Autonomia	-0,009 -0,29 0,772	0,001 0,02 0,984	-0,023 -0,66 0,512	-0,037 -1,21 0,227
	r^2			0,0204	0,0054	0,0131	0,0128
	Durbin-Watson 0,745						

Nota: PRC = Percepção de Risco no Controle Interno; *** Significativo entre 0 e 1%; ** Significativo entre 1% a 5%; * Significativo entre 6% a 10%.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nesse teste apresentado na Tabela 5, 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

individualmente, as características de ceticismo não apresentaram 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, quais sejam: 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, 2012; Hurtt, 2010). Hurtt (2010) aponta que o conhecimento interpessoal sugere a necessidade de também considerar 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 H_1 , isto é, 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 uma possibilidade diagnosticar se essa característica ocasiona maior percepção de riscos nos controles internos.

O ceticismo profissional é um conceito importante na prática de auditoria. O estudo das características de ceticismo profissional nesse contexto contribui com a discussão dessa temática no âmbito da auditoria interna, a qual demonstra ser uma área frutífera para pesquisas. Este estudo contribui com a discussão desses dois temas (ceticismo profissional e percepção de riscos), em que se verifica que auditores mais céticos têm maior percepção de riscos nos controles internos. Na regressão em que se verifica o ceticismo profissional e a percepção de riscos nos controles internos, 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 dessas 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.

Os resultados do estudo comprovam que a recomendação de manter um elevado nível de ceticismo profissional também é válida no âmbito da auditoria interna, pois o nível de ceticismo profissional dos auditores internos tem influência na percepção de riscos nos controles internos. Quando analisadas as características de ceticismo de maneira individualizada, apresentou-se uma relação positiva e significativa entre a Autoestima e a Percepção de Riscos nos Controles

Internos. Esse achado ressalta a importância do auditor crer em seus próprios *insights* para executar os procedimentos da auditoria de modo cético e não ceder à pressão e persuasão que podem estar envolvidas na situação, mantendo sua autoestima.

Assim, esses 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. Embora a escala de ceticismo profissional adotada nesta pesquisa se destine a medir o traço cético, uma característica relativamente estável (Hurtt, 2010), elaborada em uma perspectiva multidimensional, programas de treinamento, ações que reforcem e incentivem atitudes que envolvam as características de mente questionadora, suspensão do julgamento, busca do conhecimento, conhecimento interpessoal, autonomia e autoestima, podem contribuir na manutenção e desenvolvimento do auditor interno na perspectiva de manter ou elevar uma postura cética na função. Isso se mostra essencial, à medida que o auditor interno tem contato próximo com os auditados da organização, havendo necessidade de um monitoramento contínuo do ceticismo, que pode ser comprometido por uma perda de independência do auditor interno. Ainda que o traço cético seja uma característica duradoura do auditor, situações que o coloquem em constante ambiente de estímulo à perda de independência, por exemplo, pode ser uma condição que contribua para que o traço cético seja impactado e reflita na percepção das deficiências de controles internos da organização, sendo esse fenômeno oportuno para futuras investigações.

Como limitações de pesquisa se ressalta que, mesmo passando por validação com especialistas da área, os cenários elaborados podem não revelar, em sua totalidade, uma 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, tais 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. Essa é uma técnica de amostragem não aleatória que, segundo Fávero et al. (2009), tem a desvantagem de que não há garantia estatística de que a amostra selecionada seja representativa, embora exista uma probabilidade significativamente elevada de que isso ocorra. Os respondentes são autodeclarados auditores internos, portanto, não há comprovação de que eles são auditores internos de fato. Entretanto, o número de respondentes espera minimizar essa limitação.

Como, por exemplo, os cenários 7 e 9 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. O período de aplicação da pesquisa ocorreu no último trimestre do ano. Esse fato pode ter coincido com maiores demandas de trabalho dos auditores internos que responderam à pesquisa. Assim, realizar a pesquisa em outro período pode reforçar os aspectos do ceticismo profissional e a percepção dos riscos de controles internos ou divergir dos resultados encontrados. Quanto ao contexto econômico, pode haver reflexos de diferentes formas para a auditoria interna, como restrições orçamentárias, mudança do apetite por risco da empresa, uso de tecnologias para dinamizar o trabalho e/ou reduzir os custos, por exemplo. No que concerne à influência cultural, um aspecto que pode ser analisado é a cultura da firma de auditoria, que pode ter uma vertente para a qualidade de auditoria ou voltada ao atingimento das metas do negócio da firma de auditoria.

Portanto, existem várias possibilidades de pesquisa nesse 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 contribua com o início dessas discussões no Brasil.

REFERÊNCIAS

- American Institute of Certified Public Accountants. (2012). *Annual report*. <https://www.aicpa.org/About/AnnualReports/DownloadableDocuments/2012-13-AICPA-Annual-Report-Financials.pdf>
- Bernd, D. C., & Beuren, I. M. (2017). A síndrome de *burnout* está associada ao trabalho dos auditores internos? *Gestão & Regionalidade*, 33(99), 146-169. [10.13037/gr.vol33n99.3408](https://doi.org/10.13037/gr.vol33n99.3408)
- 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.
- Campanhol, E. M., & Barros, D. P. (2016). A mulher no cenário da auditoria. *Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática*, 4(1).
- Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). The role of experience in professional skepticism, knowledge acquisition, and fraud detection. *SSRN Electronic Journal*, 17, 89.
- Castro, P. R., Amaral, J. V., & Guerreiro, R. (2019). Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 186-201. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201806780>
- Ciolek, M. (2017). Professional skepticism in auditing and its characteristics. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 474, 33-40. [10.15611/pn.2017.474.03](https://doi.org/10.15611/pn.2017.474.03)
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management: Integrated Framework*. <https://www.coso.org/guidance-erm>
- 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.
- Cunha, P. R., 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. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.158537>
- Deloitte. (2015). *Auditoria Interna no Brasil: Função estratégica para a geração de valor nas organizações* (Pesquisa 2015). <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), 116-131.
- 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. <https://dx.doi.org/10.17524/repec.v15i3.2876>

- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weakness: in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 193-223.
- Enofe, A. O., Ukpebor, I., & 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.
- 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), 55-71.
- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. D., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Elsevier.
- 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. *SSRN Electronic Journal*, 10(1), 51-73.
- Ge, W., & McVay, S. (2005). The disclosure of material weakness: in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137-158.
- Gramling, A. A., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). *Auditing*. Cengage Learning.
- 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.
- 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.
- Haveroth, J., & Cunha, P. C. (2023). Influência do estresse ocupacional no ceticismo profissional de auditores independentes. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, 42(2), 141-156. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v42i2.59983>
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hurt, R. K., Brown-Libur, 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(Suppl. 1), 45-97.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2018). Contas Regionais 2016: entre as 27 unidades da federação, somente Roraima teve crescimento do PIB. *Agência IBGE Notícias*. <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23038-contas-regionais-2016-entre-as-27-unidades-da-federacao-somente-roraima-teve-crescimento-do-pib>
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2015). Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. IBGC. <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2012). *Professional skepticism in an audit of financial statements*. https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20150615-iaasb-agenda_item_10-ciaasb_professional_skepticism_staff_qanda-final.pdf
- KPMG. (2000). *A fraude no Brasil: Relatório da pesquisa*. <https://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/pesquisa2000.pdf>
- KPMG. (2016). *Business Magazine 39*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/12/br-kpmg-business-magazine-39-fraude.pdf>
- Larson, L. L. (2004). Internal auditors and job stress. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1119-1130.
- 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. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v19i65.2918>
- Matthes, D., Adam, C., Tene, J. K., & 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.
- 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.
- Porte, M., Saur-Amaral, I., & Pinho, C. (2018). Pesquisa em auditoria: principais temas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 41-59. 10.1590/1808-057x201804410
- 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.
- Resolução CFC NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016. (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. Brasília, DF.
- Sampaio, G. L. (2017). *Influência do estado de humor na relação entre o ceticismo profissional e o julgamento e tomada de decisão de auditores independentes*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Regional de Blumenau.
- Santos, J. R. A. (1999). Cronbach's alpha: A tool for assessing the reliability of scales. *Journal of Extension*, 37(2), 1-5.