

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ADRIANA MORALES ALENCAR SOUTO

**ANÁLISE DA AVALIAÇÃO DE GESTORES E AUDITORES DA JUSTIÇA
ELEITORAL BRASILEIRA ACERCA DA AGREGAÇÃO DE VALOR PELAS
UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA**

Orientador: Prof. Dr. Antonio Zanin

Coorientadora: Prof.^a Dra. Silvana Dalmutt Kruger

CAMPO GRANDE - MS

2024

Prof. Dr. Marcelo Augusto Santos Turine
Reitor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof. Dr. Cláudio Cesar da Silva
Diretor da Escola de Administração e Negócios

Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ADRIANA MORALES ALENCAR SOUTO

**ANÁLISE DA AVALIAÇÃO DE GESTORES E AUDITORES DA JUSTIÇA
ELEITORAL BRASILEIRA ACERCA DA AGREGAÇÃO DE VALOR PELAS
UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências. Versão Original.

Orientador: Prof. Antonio Zanin

Coorientadora: Profa. Silvana Dalmutt Kruger

CAMPO GRANDE - MS

2024

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

A186a Morales Alencar Souto, Adriana
Análise da avaliação de gestores e auditores da Justiça Eleitoral brasileira acerca da agregação de valor pelas unidades de auditoria interna / Adriana Morales Alencar Souto. - Campo Grande: Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, 2024.
91f.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul: Campo Grande, 2024.

Orientador: Dr. Antonio Zanin.

Coorientadora: Dra. Silvana Dalmutt Kruger.

1. Auditoria. 2. Procedimentos de auditoria interna. 3. Gestão pública. I. Título.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Adriana Morales Alencar Souto. Análise da avaliação de gestores e auditores da Justiça Eleitoral brasileira acerca da agregação de valor pelas unidades de auditoria interna.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria.

Aprovada em 04/09/2024.

Banca examinadora

Prof. Dr. Antonio Zanin
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Prof^a. Dra. Silvana Dalmutt Kruger
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS
Professora Coorientadora
Membro Interno

Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS
Membro Interno

Prof. Dr. Jonatas Dutra Sallaberry
Universidade do Contestado - UNC
Membro Externo

Dedico esta dissertação à minha amada filha Maria Clara, luz dos meus dias, que me acompanhou desde o meu ventre nesta jornada em busca desta realização pessoal e que, mesmo com sua tenra idade, me ensina tanto todos os dias.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, louvo e agradeço a Deus por me permitir ter a oportunidade de realizar e concluir este mestrado. Seu amor, generosidade e infinita misericórdia me impulsionam na constante busca em ser uma pessoa melhor todos os dias.

À minha família, meu sincero agradecimento pelo amor, compreensão e incentivo constantes. Sem o apoio de vocês, este sonho não seria possível. A presença de vocês foi essencial para enfrentar os desafios que surgiram.

À minha filha Maria Clara, que assistiu comigo, em meu ventre, as aulas para cumprimento dos créditos e que tem o poder de fazer desaparecer todo desânimo e cansaço com um simples sorriso. Mesmo ainda sem falar, foi quem mais me convenceu a seguir este projeto até o fim.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Antônio Zanin, e à minha coorientadora, Prof.^a Dra. Silvana Dalmutt Kruger, pelo direcionamento, paciência e apoio incondicional durante todo o curso. O comprometimento de vocês com a excelência e a orientação dedicada ao longo do processo foram fundamentais em minha jornada acadêmica.

Aos professores que compuseram a banca de qualificação e a banca examinadora desta dissertação, Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos, Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri e Prof. Dr. Jonatas Dutra Sallaberry. Seus valiosos comentários contribuíram para aprimorar a qualidade deste trabalho.

Aos meus colegas de turma no mestrado, Aline Camargo, Altair Gonçalves, Carmem Borges Ortega, Eduardo Ferrufino Guzman, Jeová Queiroz de Vilhena Filho, João Henrique de Souza, Josceli Roberto Gomes Pereira Junior, Leice Anne Oliveira Carvalho, Moraci Medeiros Ramos, Paulo Nascimento dos Santos, Raimundo José da Costa, Rildon Vaz da Silva, Selma Naara Schinello Nonnenmacher e Vanilda Borges Barbosa Viganó, pelo apoio mútuo, compreensão e solidariedade. As discussões enriquecedoras e os momentos de descontração tornaram a jornada mais leve e agradável.

Aos professores com os quais cursei as disciplinas para cumprimento dos créditos, Prof. Dr. Antonio Zanin, Prof.^a Dra. Elisabeth de Oliveira Vendramin, Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos, Prof.^a Dra. Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Prof. Dr. Matheus Wemerson Gomes Pereira e Prof. Dr. Milton Augusto Pasquotto Mariani, pelos ensinamentos, orientações e encorajamentos.

Aos meus colegas de trabalho, Alessandra Falcão Gutierrez de Souza, Geovane Rocha Batista, Manuela Baptista Velasquez Shoji, Nivaldo Azevedo dos Santos e Selma Naara Schinello Nonnenmacher, pelo incentivo e apoio.

Aos participantes da pesquisa que generosamente dedicaram tempo para responder ao questionário e contribuir com este trabalho. O envolvimento de vocês foi essencial para o êxito desta pesquisa e será lembrado com gratidão.

Por fim, a todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste projeto, seja com conhecimentos compartilhados, palavras de encorajamento ou apoio moral, meu sincero agradecimento. Este trabalho é resultado de uma jornada compartilhada, e sou grata por cada contribuição.

“Fazei tudo por Amor. – Assim não há coisas pequenas: tudo é grande. – A perseverança nas
pequenas coisas, por Amor, é heroísmo.”
São Josemaria Escrivá

RESUMO

Souto, Adriana Morales Alencar. Análise da avaliação de gestores e auditores da Justiça Eleitoral brasileira acerca da agregação de valor pelas unidades de auditoria interna. Escola de Administração e Negócios – ESAN, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brasil.

Este estudo tem por objetivo geral analisar a agregação de valor da auditoria interna relacionada à eficácia, independência, suporte gerencial e experiência do indivíduo, no âmbito da Justiça Eleitoral brasileira. Metodologicamente, a pesquisa se caracteriza como descritiva, realizada por meio de levantamento ou *survey*, com análise de cunho quantitativo. A amostra é composta por 174 respondentes, servidores de Tribunais Regionais Eleitorais (TREs), atuantes na função de gestores ou auditores internos. Na análise estrutural, foram examinadas as relações entre os construtos, confirmando que a eficácia da auditoria interna tem uma relação positiva com a agregação de valor, enquanto a independência e o suporte gerencial não mostraram significância estatística. A hipótese de que a percepção de suporte gerencial e eficácia varia conforme a experiência dos servidores foi parcialmente confirmada, revelando que apenas aqueles com menor tempo de serviço notaram essa relação. Constatou-se, ao observar o tempo de atuação profissional, que os servidores com menos tempo de experiência profissional percebem a eficácia e o suporte gerencial relacionados positivamente à agregação de valor pela auditoria interna, enquanto aqueles com maior tempo (acima de 20 anos) tornam-se insensíveis às percepções da agregação de valor pela auditoria interna relacionadas à eficácia, independência profissional e ao suporte gerencial. De forma geral, a pesquisa corrobora com discussões acerca da relevância dos procedimentos de controle e auditoria interna, especialmente diante da importância do uso dos recursos públicos pelas instituições públicas.

Palavras-chave: Auditoria; Procedimentos de auditoria interna; Gestão pública.

ABSTRACT

Souto, Adriana Morales Alencar. Analysis of the assessment of managers and auditors of the Brazilian Electoral Court regarding the addition of value by internal audit units. Escola de Administração e Negócios – ESAN, Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brasil.

This study aims to analyze the value added by internal auditing in relation to effectiveness, independence, managerial support, and individual experience within the Brazilian Electoral Justice system. Methodologically, the research is characterized as descriptive, conducted through a survey, with a quantitative analysis approach. The sample consists of 174 respondents, who are employees of Regional Electoral Courts (TREs) working as managers or internal auditors. In the structural analysis, the relationships among the constructs were examined, confirming that the effectiveness of internal auditing has a positive relationship with value added, while independence and managerial support did not show statistical significance. The hypothesis that the perception of managerial support and effectiveness varies with the experience of employees was partially confirmed, revealing that only those with less time in service noticed this relationship. It was found that employees with less professional experience perceive effectiveness and managerial support as positively related to value added by internal auditing, while those with more experience (over 20 years) become insensitive to the perceptions of value added by internal auditing related to effectiveness, professional independence, and managerial support. Overall, the research supports discussions regarding the relevance of internal control and auditing procedures, especially considering the importance of public resource utilization by public institutions.

Keywords: Auditing; Internal audit procedures; Public management.

LISTA DE QUADROS

- Quadro 1.** Tipos de isomorfismo indicados pela teoria institucional.
- Quadro 2.** Estudos anteriores aplicados no ambiente público.
- Quadro 3.** Modelos de governança pública.
- Quadro 4.** Principais normativas para as auditorias internas do Poder Judiciário.
- Quadro 5.** Instrumento de pesquisa.
- Quadro 6.** Proporção das questões.
- Quadro 7.** Desenho da pesquisa.
- Quadro 8.** Hipóteses da pesquisa.
- Quadro 9.** Indicadores da variável Eficácia.

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1.** Mecanismos e práticas de governança organizacional pública.
- Figura 2.** Hipóteses da pesquisa.
- Figura 3:** Amostra.
- Figura 4.** Tribunais participantes.
- Figura 5.** Diagrama de Relações entre Construtos (Grupo Geral)

LISTA DE TABELAS

- | | |
|-------------------|--|
| Tabela 1. | Descrição da população. |
| Tabela 2. | Tribunais participantes. |
| Tabela 3. | Perfil dos respondentes. |
| Tabela 4. | Características dos auditores e dirigentes de auditoria interna. |
| Tabela 5. | Características das unidades de auditoria interna. |
| Tabela 6. | Tempo de atuação de gestores de unidade. |
| Tabela 7. | Suporte gerencial para a auditoria interna. |
| Tabela 8. | Independência da auditoria interna. |
| Tabela 9. | Eficácia da auditoria interna. |
| Tabela 10. | Validade geral do modelo. |
| Tabela 11. | Efeitos entre construtos. |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Acre
AL	Alagoas
AM	Amazonas
ANAO	<i>Australian National Audit Office</i>
AP	Amapá
AV	Agregação de valor
AVE	<i>Average variance extracted</i>
BA	Bahia
CAE	<i>Chief Audit Executive</i>
CC	Confiabilidade composta
CCSA	<i>Certification in Control Self-Assessment</i>
CE	Ceará
CFSA	<i>Certified Financial Services Auditor</i>
CGAP	<i>Certified Government Auditing Professional</i>
CGU	Controladoria Geral da União
CIA	<i>Certified Internal Auditor</i>
CIPFA	<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>
CJ	Cargos em comissão do Judiciário
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CRMA	<i>Certification in Risk Management Assurance</i>
DF	Distrito Federal
DIRAUD-Jud	Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário
DP	Desvio padrão
EFIC	Eficácia
ES	Espírito Santo
FC	Função de confiança
GO	Goiás
GU	Gestor de unidade
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGP	Instituto Brasileiro de Governança Pública
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>

IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IND	Independência
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i>
JE	Justiça Eleitoral
LMR	<i>Linear Multiple Regression</i> (Regressão Linear Múltipla)
MA	Maranhão
MG	Minas Gerais
MGA	Análise multigrupos
MS	Mato Grosso do Sul
MT	Mato Grosso
NBC TI	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna
NIE	Nova economia institucional
NIS	Nova sociologia institucional
OIE	Velha economia institucional
PA	Pará
PB	Paraíba
PE	Pernambuco
PI	Piauí
PLS	<i>Partial Least Squares</i>
PR	Paraná
PTT	Projeto de trabalho temático
RJ	Rio de Janeiro
RN	Rio Grande do Norte
RO	Rondônia
RR	Roraima
RS	Rio Grande do Sul
SC	Santa Catarina
SD	<i>Standard deviation</i> (Desvio padrão)
SE	Sergipe
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
SEM	<i>Structural Equation Modeling</i>
SG	Suporte gerencial

SIAUD-Jud	Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário
SP	São Paulo
TCU	Tribunal de Contas da União
TO	Tocantins
TRE	Tribunal Regional Eleitoral
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
UF	Unidade federativa

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	16
1.2 OBJETIVOS.....	19
1.2.1 Objetivo geral.....	19
1.2.2 Objetivos específicos.....	19
1.3 JUSTIFICATIVA.....	19
2 REVISÃO TEÓRICA	22
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL.....	22
2.1.1 Isomorfismo.....	24
2.1.2 Estudos anteriores aplicados no ambiente público.....	27
2.2 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO E AS CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA INTERNA.....	29
2.3 CONTEXTUALIZAÇÃO SOBRE A INTERNACIONALIZAÇÃO DE NORMAS DE AUDITORIA INTERNA APLICÁVEIS AO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO.....	32
2.4 QUALIDADE DOS TRABALHOS DESENVOLVIDOS PELAS AUDITORIAS INTERNAS E HIPÓTESES DO ESTUDO.....	35
2.4.1 Eficácia.....	35
2.4.2 Independência.....	36
2.4.3 Suporte gerencial.....	37
2.4.4 Tempo de experiência profissional.....	37
3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA	41
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	41
3.2 INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	42
3.3 VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	43
3.4 COLETA DE DADOS.....	44
3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	45
3.5.1 Análise descritiva.....	46
3.5.2 Equações estruturais.....	46
3.6 DESENHO DA PESQUISA.....	46
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	48
4.1 POPULAÇÃO.....	48
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS RESPONDENTES.....	49

4.3	MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS	61
4.4	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	64
4.5	ISOMORFISMO E VALIDAÇÃO DAS HIPÓTESES.....	68
5	CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES	71
5.1	CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
5.2	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	73
5.3	RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	74
	REFERÊNCIAS.....	75

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O Poder Judiciário brasileiro, um dos três Poderes da República Federativa do Brasil, é composto pelos órgãos indicados no artigo 92 da Constituição Federal, quais sejam: o Supremo Tribunal Federal; o Conselho Nacional de Justiça; o Superior Tribunal de Justiça; o Tribunal Superior do Trabalho; os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais; os Tribunais e Juízes do Trabalho; os Tribunais e Juízes Eleitorais; os Tribunais e Juízes Militares; os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios (Brasil, 1988).

Os Tribunais Regionais Eleitorais (TREs), juntamente com a Justiça do Trabalho e Justiça Militar da União, compõem a justiça federal especializada (Brasil, 1988). A Constituição Federal indica no artigo 118 que são órgãos da Justiça Eleitoral o Tribunal Superior Eleitoral (TSE), os Tribunais Regionais Eleitorais (TREs) e as Juntas Eleitorais (Brasil, 1988).

Há um Tribunal Superior (TSE), sediado em Brasília/DF e com jurisdição em todo o território nacional, e vinte e sete Tribunais Regionais (TREs) no Brasil, um para cada unidade federativa (UF) e com jurisdição na respectiva UF. Segundo dados publicados no portal do Tribunal Superior Eleitoral na internet, a Justiça Eleitoral brasileira atende um eleitorado estimado de 155,9 milhões de pessoas, distribuídos nas cinco regiões do país.

Tais tribunais atuam tanto no âmbito jurisdicional, quanto no administrativo. Na esfera jurisdicional, os Tribunais julgam ações referentes ao Direito Eleitoral, tanto como instâncias originárias, quanto instâncias recursais. Já na esfera administrativa, eles são os órgãos responsáveis pela gestão do cadastro eleitoral e pela operacionalização das eleições (TRE-MS, 2021; Belluomini; Raupp, 2023).

Como órgãos integrantes do Poder Judiciário, os tribunais que compõem a Justiça Eleitoral submetem-se ao controle administrativo e financeiro do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), a teor do que preceitua o § 4º, do artigo 103-B, da Constituição Federal (Brasil, 1988). Referido Conselho, no âmbito de sua competência, pode expedir atos regulamentares, conforme previsão do inciso I, do § 4º, do artigo 103-B, da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Todos esses órgãos possuem unidades de auditoria interna em suas estruturas. Segundo conceito do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2020, art. 2º, I), a auditoria é a “atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria”. Ainda de acordo com o CNJ, o objetivo da auditoria interna é “adicionar valor e melhorar as operações de uma organização” (CNJ, 2020, art. 2º, I).

Conforme a Lei n. 14.129/2021, a auditoria auxilia as organizações no alcance de seus objetivos, mediante abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle (Brasil, 2021). Com a identificação e eliminação de situações adversas, a auditoria interna contribui para o desempenho das organizações (Feitosa; Gomes, 2021).

O conceito trazido pelo CNJ (2020) está alinhado às normas internacionais de auditoria interna. O *Institute of Internal Auditors* (IIA), indica que a auditoria interna é “um serviço independente e objetivo de avaliação e consultoria, criado para agregar valor e melhorar as operações de uma organização” (IIA, 2024, p. 10).

Segundo demonstrativo publicado pelo Tribunal Superior Eleitoral (2024), a dotação de recursos orçamentários disponíveis para a Justiça Eleitoral na Lei Orçamentária Anual de 2024 totaliza R\$ 11.806.931.675,00 (onze bilhões, oitocentos e seis milhões, novecentos e trinta e um mil seiscientos e setenta e cinco reais).

No tocante à estrutura de cargos e funções na Justiça Eleitoral, sua criação foi feita pela Lei n. 11.202, de 29 de novembro de 2005, a qual designou, também, o quantitativo devido a cada Tribunal Eleitoral (Brasil, 2005). Complementarmente, a Lei n. 11.416, de 15 de dezembro de 2006, estabeleceu que as funções comissionadas e os cargos em comissão são destinados para o exercício de atribuições de direção, chefia e assessoramento (Brasil, 2006). Possuem natureza gerencial os cargos em comissão em que haja vínculo de subordinação e poder de decisão, especificados em regulamento (Brasil, 2006; Rezende, 2021).

Sousa (2020) afirma que, como existe uma necessidade do setor público em prestar contas à sociedade sobre a utilização e gestão transparente e objetiva dos recursos públicos que administra, a qualidade da auditoria interna se revela um elemento imprescindível à administração pública.

Assim, a auditoria interna não pode ser entendida como uma simples função de identificar erros e desvios, mas, ao contrário, ela visa uma administração altamente qualificada, que garanta um sistema de controle interno útil, eficaz e econômico (Biavati e Kounrouzan, 2015).

A auditoria interna é um mecanismo chave na gestão e utilização dos escassos recursos públicos disponíveis, pois tem um grande impacto em todas as organizações, particularmente em sistemas maiores e mais complexos como o setor público (Shuwaili; Hesarzadeh; Bagherpour Velashani, 2023).

Nesse sentido, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2018) explica que uma postura de atuação ativa da auditoria interna fornece maior segurança e conforto aos agentes de governança das organizações. Isso porque a auditoria interna contribui para o aprimoramento de processos e controles e auxilia na redução de perdas (IBGC, 2018).

Assim, a auditoria interna auxilia as organizações no alcance dos objetivos estratégicos (Sousa, 2020), principalmente por adotar abordagens sistemáticas e disciplinadas para a realização dos trabalhos (IIA, 2024). Além disso, ela busca melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa (Carvalho; Do Prado, 2017). A melhoria dos controles internos utilizados pela auditoria interna pode auxiliar na redução de riscos (Belluomini; Raupp, 2023). Além disso, a consideração dos riscos deve estar presente no planejamento das atividades de auditoria interna (TCU, 2020).

A partir de 2017, se iniciou um novo momento da auditoria interna, com sua distinção do controle interno. Este é de responsabilidade de gestores e a auditoria interna é identificada como a atividade independente de apoio à gestão (Oliveira, 2020). No entanto, mesmo assim, ainda é frequente a imagem da auditoria interna como uma unidade identificadora de problemas, percebida de forma negativa enquanto associada às atividades de fiscalização e supervisão (Camargo, 2021).

A auditoria interna tem por essência a atuação como um catalisador para a melhoria contínua no âmbito organizacional, garantindo que a entidade permaneça alinhada com seus objetivos estratégicos e opere dentro dos parâmetros das melhores práticas e padrões regulatórios estabelecidos (Drašček, 2024).

Para tanto, buscar-se-á responder à seguinte questão de pesquisa: qual a percepção dos gestores e dos auditores internos quanto à agregação de valor dos trabalhos desenvolvidos pelas unidades de auditoria interna no âmbito da Justiça Eleitoral brasileira?

Além de analisar a importância da auditoria interna para o setor público, estudá-la também permite a busca por maiores níveis de eficiência, transparência e comparabilidade (Sousa, 2020). Ademais, compreender os fatores que podem favorecer a implementação de um ambiente eficaz de controle envolve temas que carecem de maior investigação (Beuren; Zonatto, 2014).

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

A pesquisa tem como objetivo geral analisar as relações entre agregação de valor da auditoria interna com aspectos de eficácia, independência, suporte gerencial e experiência dos indivíduos, no âmbito da Justiça Eleitoral brasileira.

1.2.2 Objetivos específicos

A partir do objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar as características da estrutura de gestão das unidades de auditoria interna da Justiça Eleitoral brasileira e o tempo de experiência dos indivíduos;
- b) Comparar as relações de percepções de agregação de valor da auditoria interna com a eficácia e a independência da auditoria interna;
- c) Verificar as relações entre a agregação de valor pela auditoria interna e o suporte gerencial.

1.3 JUSTIFICATIVA

A relevância do trabalho desponta em razão de que estudos como este contribuirão para o incremento da pesquisa sobre auditoria interna governamental, que é considerada incipiente (Rodrigues; Machado, 2021; Mujalli, 2024). Drašček (2024) sublinha, num exame crítico da literatura, a deficiência fundamental no desenvolvimento teórico, não apenas no que diz respeito à prática da auditoria interna, mas também na sua investigação acadêmica.

Esta pesquisa também se revela como uma oportunidade para verificação sobre o papel da auditoria interna no fortalecimento de processos e operações dos tribunais da Justiça Eleitoral (Jorge, 2022). Além disso, ela poderá servir de instrumento de autoavaliação, crescimento e maturidade para as unidades de auditoria interna da Justiça Eleitoral (Fonseca; Jorge; Nascimento, 2020).

O estudo também poderá justificar a importância da auditoria interna para a sociedade e servir para que ela tome conhecimento de como a agregação de valor por tal setor é avaliada por gestores e auditores e se a estrutura das unidades, formação e certificação dos auditores exerce alguma influência nessa avaliação (Alzeban; Gwilliam, 2014; Thiery; Lhuillery; Tellechea, 2023).

Estudos anteriores indicam a importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, visando maior transparência e efetividade na gestão dos recursos públicos (Oliveira; Bione

Neto; Libonati; Miranda, 2020; Mendes; Costa, 2022). Outrossim, a pesquisa fornecerá auxílio na análise de cenário e perspectivas das auditorias internas do setor público, que constantemente busca maiores níveis de eficiência, transparência e comparabilidade (Sousa, 2020). Destacam-se as impressões sobre as atividades realizadas pelas auditorias internas, se existe percepção de agregação de valor, com foco em *compliance*, maior transparência e redução de riscos (Gundim; Andréa, 2023).

Os Tribunais Eleitorais, como órgãos do setor público, administram significativos montantes de recursos públicos, sendo, por isso, necessário que a gestão implementada otimize tais recursos em busca de uma atuação eficiente (Da Silva, 2009). A operacionalização das atividades administrativas é capitaneada pelos gestores, os quais precisam contar com técnicas e mecanismos que deem suporte às suas decisões, avaliem o desempenho e contribuam para o alcance dos resultados esperados (Da Silva, 2009).

Nesse norte, destaca-se que a auditoria interna é tida como guardião da integridade organizacional e, por extensão, administradora da confiança pública (Drašček, 2024). Tal confiança baseia-se no compromisso da profissão em promover o interesse público, um conceito que foi elucidado no mais recente *Global Internal Audit Standards Institute of Internal Auditors* (IIA, 2024).

Hodiernamente, a principal tarefa da auditoria interna é auxiliar as organizações do setor público a atingirem seus objetivos, avaliando e melhorando a eficácia da gestão de riscos, dos processos, controles e decisões de gestão (Fedchenko; Gusarova; Vankovich; Lysenko; Volkova, 2024). Assim, a pesquisa corrobora com discussões acerca da relevância dos procedimentos de controle e auditoria interna, diante do uso dos recursos públicos pelas instituições públicas.

A partir desta introdução, a pesquisa se estrutura da seguinte forma:

O Capítulo 2 contempla a sustentação teórica, iniciando a partir dos fundamentos da Teoria Institucional, com abordagem no isomorfismo e estudos anteriores aplicáveis ao ambiente público. Em seguida, apresenta a governança no setor público e as contribuições da AI e a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelas auditorias internas. O capítulo também aborda a contextualização sobre a internacionalização de normas de auditoria interna aplicáveis ao Poder Judiciário brasileiro.

O Capítulo 3 é dedicado à explicação sobre a trajetória metodológica tomada para atingir os objetivos desta pesquisa. Nesse capítulo são abordados a classificação da pesquisa,

população, amostra e coleta de dados, o instrumento de pesquisa e as fases seguidas na metodologia.

O capítulo seguinte apresenta os resultados alcançados com a aplicação dos procedimentos descritos no capítulo anterior. Além disso, traz também a estatística descritiva dos respondentes e a análise realizada sob a modelagem de equações estruturais. Por fim, são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO TEÓRICA

Nesta seção, serão abordados a Teoria Institucional e os tipos de isomorfismo. Em seguida, será contemplada a contextualização sobre a internacionalização de normas de auditoria interna aplicáveis ao Poder Judiciário brasileiro. Logo após, serão apresentados alguns estudos anteriores aplicados no ambiente público.

Na sequência, serão feitas algumas considerações acerca da governança no setor público e as contribuições da auditoria interna. O capítulo finalizar-se-á com a abordagem sobre a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelas auditorias internas e as hipóteses da pesquisa.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional fornece o subsídio teórico que auxiliará no entendimento acerca da necessidade de adequação de condutas e estratégias pelos tribunais pátrios a toda a regulamentação definida pelo CNJ (Britto; Slomski; Slomski; Vasconcelos; Lugoboni, 2021), em consonância com os padrões internacionais. As organizações interagem com seu ambiente à procura de legitimação (Matias-Pereira, 2021). Para tal teoria, os padrões criados e compartilhados na interação, incorporados na forma de normas e regras objetivas, modelam os comportamentos individuais (Guerreiro; Frezatti; Lopes; Pereira, 2005).

A Teoria Institucional utiliza o conceito de legitimidade para explicar o conceito de governança, já que as organizações, uma vez legitimadas em seu papel, passam a ser percebidas naturalmente (institucionalizadas) pelos *stakeholders*, sem a necessidade de afirmação permanente (Rezende; Loureiro; Rodrigues; Moraes, 2024). Para Silva e Brunozi (2024), a institucionalização é a trajetória que uma organização, frente a novos problemas, novas regras ou qualquer outro estímulo em seu ambiente organizacional, deve percorrer para a adaptação de novas rotinas a seus processos e/ou ações.

O início da Teoria Institucional se deu com os postulados de Meyer e Rowan (1977) sobre institucionalismo. Fligstein e Dauter (2012) pontuam que, de acordo com esses postulados, as organizações são levadas a incorporar as práticas e procedimentos definidos pelos conceitos que predominam no ambiente organizacional e que estejam institucionalizados na sociedade.

Na literatura, a Teoria Institucional é encontrada sob três enfoques distintos: nova sociologia institucional (NIS), nova economia institucional (NIE) e velha economia institucional (OIE) (Russo; Parisi; Megliorini; Almeida, 2012). A nova sociologia institucional

procura explicar as razões pelas quais as organizações, em campos específicos, parecem ser semelhantes (Costa; Ohayon; Silva, 2023).

Conforme a teoria da nova sociologia institucional, o ambiente tem papel fundamental, pois, além de influenciar o relacionamento das organizações com o mercado, suas crenças, normas e tradições, também é cercado por regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos que darão apoio e legitimidade aos indivíduos e organizações que a eles se adequarem (Guerreiro; Frezatti; Lopes; Pereira, 2005). A abordagem da NIS apresenta relevante papel no estudo da necessidade de reconhecer a maneira pela qual as organizações tendem a se conformar com o que percebem como as expectativas de seu ambiente mais amplo (Costa; Ohayon; Silva, 2023).

Por sua vez, para a nova economia institucional, o ambiente institucional se caracteriza como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição (Guerreiro; Frezatti; Lopes; Pereira, 2005). O ambiente econômico e social dos agentes é marcado pela incerteza decorrente dos custos de transação (Silva; Freitas, 2020). A NIE, “além de trazer para o centro de análise as instituições, apresenta, como unidade de análise, as transações e os custos delas originados” (Augusto; Souza; Cario, 2014, p. 95).

Já a velha economia institucional considera que a instituição é o principal objeto de análise, e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões (Guerreiro; Frezatti; Lopes; Pereira, 2005). O foco da OIE está direcionado para a ação dos agentes econômicos que estão atuando num contexto social, em que as normas e valores sociais moldam os comportamentos individuais (Matias-Pereira, 2021).

Este estudo será realizado sob o enfoque da nova sociologia institucional, à medida em que avaliará se a busca por padrões internacionais na regulamentação da atividade de auditoria interna governamental do Poder Judiciário agrega valor às organizações, pela perspectiva de gestores e auditores internos. Tal enfoque da Teoria Institucional ajuda a explicar a mudança ou a resistência à mudança de um setor ou de uma organização (Sousa, 2020).

A partir da vertente da nova sociologia institucional, decorre o conceito de isomorfismo. “Esse fenômeno corresponde à tendência que as organizações possuem em se assemelharem em decorrência de pressões relacionadas ao ambiente externo” (Vailatti; Rosa; Vicente, 2017, p. 7). Referida abordagem, suas classificações, conceitos, aplicações e influências serão tratadas na seção seguinte.

2.1.1 Isomorfismo

As pressões exercidas pelos órgãos reguladores, assim como do ambiente institucional nas quais se inserem, revelam a adoção de práticas comuns às auditorias internas governamentais, conforme a Teoria Institucional (Rodrigues; Machado, 2021). Isso acaba por levar à prática do isomorfismo em busca de legitimação e competitividade (Rodrigues; Machado, 2021).

Segundo DiMaggio e Powell (1983, p. 149):

O isomorfismo constitui um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. Na esfera populacional, tal abordagem sugere que as características organizacionais são modificadas na direção de uma compatibilidade crescente com as características do ambiente; o número de organizações em uma população é função da capacidade de sustentação do ambiente; e a diversidade de configurações organizacionais é isomórfica à diversidade ambiental.

Por isomorfismo entende-se a semelhança das ações adotadas por grupos sociais que atuam em nichos de mercados semelhantes (Warren; Klan, 2014). A literatura apresenta dois tipos de isomorfismo: competitivo e institucional, sendo que este se subdivide em coercitivo, mimético e normativo. Segundo DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo competitivo e o institucional explicam as razões pelas quais as organizações tendem a se moldar a outras e ajustar seu comportamento de acordo, tornando-as semelhantes.

Em artigo clássico sobre o assunto, DiMaggio e Powell (1999) esclarecem que o isomorfismo coercitivo decorre de pressões formais ou informais exercidas sobre as organizações por outras organizações ou em consequência de expectativas culturais da sociedade em que a organização está inserida; é provocado por influências políticas e reguladoras (Dimaggio; Powell, 1999). Ele é advindo de pressões sobre a organização por partes interessadas (governo, sociedade, cultura e política) (Sousa, 2020).

O isomorfismo mimético acontece quando as organizações tendem a imitar outras do mesmo campo, frente a incertezas (Dimaggio; Powell, 1999), isto é, quando as instituições buscam adotar as mesmas práticas de seus pares bem-sucedidos (Costa; Ohayon; Silva, 2023). Já o isomorfismo normativo é consequência do esforço de uma comunidade profissional para estabelecer requisitos e métodos para a atividade, na busca de conferir uma base cognitiva e legitimidade à ocupação (Dimaggio; Powell, 1999). Ele resulta principalmente da profissionalização das organizações (Matias-Pereira, 2021).

A busca por sobrevivência levaria as organizações a incorporarem elementos legitimados externamente, independente da eficiência imediata gerada com a adoção da

estrutura (Meyer; Rowan, 1999). Dessa forma, a pressão recebida pela organização para atender às expectativas externas é determinante na escolha dos arranjos estruturais (Meyer; Rowan, 1999).

A adoção das mesmas soluções pelo maior número de empresas acarreta uma probabilidade maior de que os tomadores de decisão se convençam sobre a favorabilidade de aceitar determinada solução, além de que isso irá auxiliar na melhoria do equilíbrio relativo entre os custos e benefícios da implantação da dita solução (Russo; Parisi; Megliorini; Almeida, 2012).

O Quadro 1 apresenta as principais distinções sobre a abordagem de cada tipo de isomorfismo:

Quadro 1: Tipos de isomorfismo indicados pela teoria institucional.

Abordagem	Coercitivo	Mimético	Normativo
Conceito	É o resultado de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais dependem e pelas expectativas culturais na sociedade dentro da qual as organizações funcionam. Tais pressões podem ser sentidas como força, persuasão ou convite para se juntar a um conluio. Em algumas circunstâncias, a mudança organizacional é uma resposta direta a exigências governamentais. (Dimaggio; Powell, 1983).	Advém da incerteza, que atua como uma força poderosa e incentiva a imitação. Quando as tecnologias organizacionais são mal compreendidas, quando os objetivos são ambíguos, ou quando o ambiente cria incerteza simbólica, as organizações podem modelar-se em outras organizações. Quando uma organização enfrenta um problema com causas ambíguas ou soluções pouco claras, a resolução do problema pode produzir uma solução viável com baixo custo. (Dimaggio; Powell, 1983).	Decorre, principalmente, da profissionalização. A profissionalização é a luta coletiva dos membros de uma classe, para definir as condições e métodos de trabalho, para controlar os meios de produção e estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a autonomia profissional. Dois aspectos da profissionalização são importantes fontes de isomorfismo. Um é o uso da educação formal e da legitimação numa base cognitiva produzida por especialistas universitários; a segunda é o crescimento e a elaboração de redes profissionais que abrangem as organizações e através das quais novos modelos se difundem rapidamente. (Dimaggio; Powell, 1983).
Aplicações	São exemplos a adoção de tecnologias de controle de poluição em razão de determinação do governo e a exigência de que entidades sem fins lucrativos tenham contabilidade formal para o cumprimento de normas. (Dimaggio; Powell, 1983).	É exemplo o esforço de corporações americanas em implementar suas percepções de modelos japoneses para lidar com a produtividade pessoal e grandes problemas em suas próprias empresas. (Dimaggio; Powell, 1983).	Um grande incentivo é a filtragem de pessoal. A filtragem acontece por meio da contratação de indivíduos de empresas de um mesmo setor, pelo recrutamento de pessoal de um conjunto restrito de instituições de formação; pelas práticas de promoção comuns, para a contratação de altos executivos de departamentos financeiros ou jurídicos e de requisitos de nível de habilidade para trabalhos específicos. (Dimaggio; Powell, 1983).
Influências	A imposição de regras, com a incorporação de	“O ambiente é fator de homogeneização	A profissionalização que visa a troca de experiências entre os

	regulamentos e normas, e a adesão a elas, cria pressão na organização. (Dal Magro; Silva; Zanin; Leite, 2023).	organizacional, na medida em que são difundidas práticas institucionalizadas em organizações do mesmo segmento”. (Dal Magro; Silva; Zanin; Leite, 2023).	membros de uma profissão, as quais condicionam os métodos de sua conduta profissional. (Dal Magro; Silva; Zanin; Leite, 2023).
Característica específica relacionada ao ambiente público	Tem origem política e busca a legitimidade da organização pública; Busca de uma gestão pública mais eficiente, vinculada às práticas aderentes com as legislações vigentes. (Dal Magro; Silva; Zanin; Leite, 2023).	Utilização do orçamento do ano anterior como base do planejamento do próximo exercício, com aplicação de percentual de reajuste. (Zambenedetti; Angonese, 2020).	Constante modificação das normas e legislações inerentes aos órgãos públicos (Dal Magro; Silva; Zanin; Leite, 2023).

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

O esforço do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2023), quanto à regulamentação e normatização de publicações internacionais para as auditorias internas do Poder Judiciário consolida a perspectiva de isomorfismo normativo, conforme a Teoria Institucional. No mesmo sentido também se apresenta o isomorfismo mimético, pois as normas internacionais visam direcionar a atuação profissional dos auditores internos com a expectativa de atuação similar (Sousa, 2020).

O CNJ, ao adotar e promover normas e publicações internacionais, está impondo um padrão regulatório que busca alinhar a prática de auditoria interna do Poder Judiciário com os melhores padrões e práticas reconhecidos globalmente (CNJ, 2023). Isso reflete um isomorfismo normativo, onde as práticas de auditoria se ajustam para estar em conformidade com padrões profissionais que são amplamente aceitos (Ferreira; Aragão, 2022).

A adoção de normas internacionais ajuda a garantir que as práticas de auditoria interna no Judiciário sejam uniformes e estejam alinhadas com as melhores práticas globais, aumentando a legitimidade e a confiabilidade do sistema de auditoria (CNJ, 2023).

O CNJ orienta os auditores internos para que suas práticas e procedimentos estejam em linha com aqueles que são observados em contextos internacionais, fomentando um ambiente onde a atuação é mais padronizada e comparável com o de outras jurisdições. Essa abordagem mimética visa garantir que a atuação dos auditores internos no Brasil se torne mais semelhante à de outros sistemas judiciais que já seguem essas práticas (Benkendorf, 2021).

Ao integrar diretrizes internacionais e ao promover uma atuação semelhante à de outros sistemas, o CNJ está consolidando tanto o isomorfismo normativo quanto o mimético. As normas internacionais servem como uma base para a normatização (isomorfismo normativo) e, simultaneamente, como modelo para a prática (isomorfismo mimético). Esse esforço visa

melhorar a eficácia e a transparência da auditoria interna nos órgãos públicos, alinhando-os com padrões reconhecidos e práticas bem-sucedidas observadas internacionalmente (Sousa, 2020).

O trabalho do CNJ para regulamentar e normatizar as publicações internacionais para auditorias internas é um exemplo robusto de como os conceitos de isomorfismo normativo e mimético se manifestam na prática. As diretrizes visam garantir que as auditorias internas no Judiciário estejam alinhadas com padrões globais e que as práticas sejam mais uniformes e comparáveis outras, promovendo uma maior eficiência, transparência e legitimidade (CNJ, 2023).

Dessa feita, as diretrizes do CNJ consolidam essas duas perspectivas, tanto de normatização das publicações internacionais, como de tornar a atuação da Auditoria Interna nos órgãos públicos cada vez mais semelhante (Sousa, 2020).

2.1.2 Estudos anteriores aplicados no ambiente público

Estudos anteriores voltados ao ambiente público evidenciam o contexto de análises realizadas em diferentes cenários, destacando a análise sob a ótica do isomorfismo.

Quadro 2. Estudos anteriores aplicados no ambiente público.

Autores	Objetivo	Metodologia	Resultados
Dal Magro, Silva, Zanin, Leite (2023)	Analisar os <i>drivers</i> da controladoria pública que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos <i>controllers</i> sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.	Coleta de dados por meio de formulário no Google Docs. Utilização de variável <i>dummy</i> em dois blocos do questionário para análise das respostas. Para análise dos Drivers de controladoria que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo nas práticas dos <i>controllers</i> sob o enfoque do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, utilizou-se do teste de <i>Kruskal-Wallis</i> .	Os <i>drivers</i> da controladoria que afetam o isomorfismo coercitivo e normativo estão relacionados à autonomia funcional dos <i>controllers</i> . A autonomia proporciona melhora à execução e aderência das práticas de controladoria às exigências legislativas. Contudo, a falta de autonomia limita as atividades executadas apenas em função da pressão exercida pela fiscalização do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, o que de fato ocasiona conflitos de interesse e prejuízo no monitoramento dos recursos públicos.
Zambenedetti, Angonese (2020)	Analisar o processo orçamentário de uma instituição pública de ensino sob a ótica do isomorfismo.	O procedimento técnico foi o estudo de caso, realizado junto a uma instituição pública federal de ensino. A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevistas, análise documental e observação participante junto a seis <i>campi</i> da instituição de ensino.	O processo orçamentário da instituição é influenciado pelos três tipos de isomorfismo (coercitivo, mimético e normativo). Observou-se que os três tipos de isomorfismo atuam simultaneamente, influenciando o processo orçamentário, com destaque para o isomorfismo coercitivo. O isomorfismo normativo é o menos explorado. A criação de um ambiente

			que potencialize o isomorfismo mimético, ou associações que permitam a defesa de interesses comuns, na perspectiva do isomorfismo normativo, estão entre algumas ações que podem aumentar a eficiência da gestão pública.
Brandão Lopes, Valadares, De Azevedo, Brunozi Júnior (2020).	Analisar as práticas em operação em sistemas de controle interno de municípios, buscando fatores que explicariam sua institucionalização nos governos municipais de Belo Horizonte e Uberlândia.	A pesquisa valeu-se de dados coletados por meio de documentos, observação direta e entrevistas em profundidade, os quais foram analisados utilizando-se a técnica de Análise de Conteúdo.	Os resultados indicam que mecanismos isomórficos, coercitivos, miméticos e normativos são utilizados no processo de institucionalização de novas práticas de controle interno nos governos subnacionais analisados, sendo as práticas adotadas sobretudo em decorrência de pressões e monitoramento de órgãos externos de controle, como os Tribunais de Contas.
Dos Santos, Formiga, Peixe (2022).	Avaliar as taxas médias de cobertura de auditoria, realizadas pela relação entre variáveis do tamanho de cada uma das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e as variáveis relacionadas ao número de auditores internos, à luz do isomorfismo coercitivo institucional, no período de 2015 até 2019.	A pesquisa se caracteriza por ser positivista, descritiva, exploratória, documental, bibliográfica, de análise documental e de conteúdo e, quanto à abordagem do problema, qualitativa e quantitativa.	Os resultados dos achados indicam que não existem auditores internos em quantidade suficiente para auditar, de forma eficiente, o volume de recursos públicos recebidos pelas IFES, gerando variações entre as taxas de servidores e taxas de custos da função auditoria interna, evidenciando a disparidade na fiscalização da aplicação destes recursos relacionados à função da auditoria. À luz do Isomorfismo Coercitivo Institucional, houve mudanças nas unidades das auditorias internas e aumento do quadro de servidores, em função da pressão coercitiva institucional dos atores que fiscalizam o cumprimento das normas federais e que acompanham o processo de implementação das auditorias internas nas IFES.
Frumkin, Galaskiewicz (2004).	Examinar se as organizações do setor público, quando comparadas com organizações dos setores empresarial e sem fins lucrativos, são mais ou menos suscetíveis a pressões miméticas, normativas e coercivas.	Utilização dos dados coletados no Estudo de Organizações Nacionais de 1991, com identificação de variáveis e análise mediante estatística descritiva.	As organizações governamentais são, de fato, mais vulneráveis aos três tipos de forças institucionais do que outras organizações, ao passo que o efeito das variáveis institucionais nas organizações com e sem fins lucrativos é mais esporádico. A suscetibilidade das organizações do setor público às pressões institucionais levanta questões importantes para o campo da administração pública e tem consequências para as organizações sem fins lucrativos e as empresas comerciais, que são financiadas e reguladas pelo governo.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Observa-se, de forma geral, a partir de estudos anteriores, análises realizadas por diferentes autores. Trata-se de pesquisas aplicadas em distintos ambientes da área pública, indicando análises realizadas sob a ótica do isomorfismo.

2.2 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO E AS CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA INTERNA

A governança corporativa é conceituada por Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 118) como “um sistema pelo qual as empresas são dirigidas e controladas, que assegura aos proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva”. Por sua vez, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2023) atualizou sua definição para que, além do foco de otimização de valor econômico exclusivamente aos sócios, abarcasse também o objetivo de geração de valor compartilhado entre os sócios e as demais partes interessadas.

Nesse norte, para tal Instituto, a governança corporativa é um “sistema formado por princípios, regras, estruturas e processos pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral” (IBGC, 2023, p. 16).

As balizas para a atuação dos agentes de governança e demais indivíduos de uma organização na busca pelo equilíbrio entre os interesses de todas as partes são dadas por tal sistema, o qual contribui positivamente para a sociedade e para o meio ambiente (IBGC, 2023). Além dos princípios da transparência (*openess*), integridade (*integrity*) e responsabilização (*accountability*) apontados pelo *International Federation of Accountants* (IFAC, 2001), o IBGC acrescenta à governança corporativa os princípios da equidade e sustentabilidade.

A contribuição das atividades de governança corporativa para as organizações atua na otimização de seus meios e recursos e no alcance de melhores resultados. As técnicas e procedimentos devem ser apropriados pela gestão das entidades governamentais, no intuito de oferecer melhores serviços à sociedade, e atingir, dessa forma, seus objetivos (Messias; Walter, 2018).

No âmbito público é necessário adaptar os procedimentos e princípios de governança corporativa da iniciativa privada para que se alinhem com as características próprias e fundamentais da atividade governamental (Messias; Walter, 2018; Walraven, Machado, Pinho; Soares, 2023).

Nesse mister, o Tribunal de Contas da União sintetiza o conceito de que a governança pública organizacional “compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (TCU, 2020, p. 36).

As propostas de modelos de governança pública, apresentados pelo TCU em retrospectiva histórica, surgiram num contexto de desenvolvimento da administração pública gerencial, a qual tem por objetivo aumentar a eficiência do Estado e sua capacidade de atender um maior número de demandas (TCU, 2020).

Tais modelos podem ser esquematizados da seguinte forma, conforme o Quadro 3:

Quadro 3: Modelos de governança pública.

MODELO	PRINCÍPIOS	RESPONSÁVEL
Governança no setor público pela perspectiva do corpo governante.	Transparência, integridade e prestação de contas.	IFAC (<i>International Federation of Accountants</i>), 2001
Guia de melhores práticas para a governança no setor público.	Acrescenta mais três princípios: liderança, compromisso e integração.	ANAO (<i>Australian National Audit Office</i>), 2003
Padrão de boa governança para serviços públicos.	Alinhado aos anteriores e com ênfase em eficiência e eficácia.	CIPFA (<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>), 2004

Fonte: Elaboração própria, baseado em TCU, 2020.

A par desses princípios e com base na literatura internacional e no Decreto n. 9.203/2017, o TCU apresenta um conjunto de princípios que servem de guia para a atuação das organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU. São eles: capacidade de resposta; integridade; transparência; equidade e participação; *accountability*; confiabilidade; e melhoria regulatória (TCU, 2020).

Assim, o TCU apresenta, no Referencial Básico de Governança Organizacional (TCU, 2020), doze práticas de governança, que estão divididas entre os três mecanismos de governança organizacional pública (liderança, estratégia e controle). Entre tais práticas, está a de avaliar a efetividade da auditoria interna, a qual está relacionada ao mecanismo de controle, de acordo com a indicação da Figura 1.

Figura 1: Mecanismos e práticas de governança organizacional pública.



Fonte: Elaboração própria, com base em TCU (2020).

O conceito de auditoria interna fornecido pelo Instituto dos Auditores Internos considera que se trata de “serviço independente e objetivo de avaliação e consultoria, criado para agregar valor e melhorar as operações de uma organização” (IIA, 2024, p. 10). A agregação de valor à organização e às suas partes interessadas, na visão do IIA, consiste em considerar estratégias, objetivos e riscos; em se empenhar para oferecer formas de aprimorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles; e objetivamente fornecer avaliação (*assurance*) relevante (IIA, 2024).

A proposta de adicionar valor é uma especificidade que diferencia a auditoria interna do setor público daquelas auditorias de organizações com fins lucrativos do setor privado (TCU, 2020). Destaca-se que o IIA possui orientações direcionadas às auditorias internas do setor público para que, na proposta de adicionar valor, sejam considerados aspectos específicos desse contexto.

Um deles é o mandato do setor público de servir o bem comum e defender os princípios da boa governança (prestação de contas, eficiência, eficácia, equidade na entrega de bens e serviços públicos, transparência e integridade) (TCU, 2020). Como, usualmente, há leis e regulamentos para garantir que esses princípios sejam cumpridos em todo o desenvolvimento e implantação de políticas, a conformidade é uma preocupação sempre presente para as organizações do setor público (IIA, 2019).

O TCU traz um destaque para os auditores que atuam nesse contexto, os quais devem avaliar se as organizações públicas estão em conformidade com as obrigações legais e éticas para com seus constituintes públicos e se os recursos estão sendo utilizados de forma eficaz e eficiente (TCU, 2020). Isso porque os recursos financeiros e orçamentários repassados às instituições públicas devem ser geridos com eficiência e eficácia (Oliveira; Bione Neto; Libonati; Miranda, 2020).

O gerenciamento de riscos está compreendido nos exames, análises e avaliações realizados pelas auditorias internas (NBC TI 01, 2003). Além disso, a consideração dos riscos deve estar presente no planejamento das atividades de auditoria interna, visto que isso se relaciona, diretamente, com a efetividade da sua atuação (TCU, 2020).

Assim, o planejamento dos trabalhos de auditoria deve levar em conta as metas, as estratégias e objetivos organizacionais. Além disso, precisa sopesar também os riscos associados e a maturidade dos processos de gestão da organização. Por isso, é importante o chefe de auditoria aproximar-se das lideranças, a fim de obter tal entendimento (IIA, 2019).

Tal cuidado e diligência no planejamento dos trabalhos refletirá em boas recomendações da auditoria interna, as quais precisam considerar os possíveis custos de implementação. Ademais, é necessário preservar a autonomia do gestor na busca de soluções menos onerosas e efetivas para a resolução de deficiências identificadas (TCU, 2020).

Para o IBGC (2009, p. 20), “boas práticas de governança convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade”.

Dessa forma, em última análise, a auditoria interna, atuando para o fortalecimento de processos e controles internos, contribui na gestão dos recursos públicos destacados para as organizações, propiciando que eles sejam aplicados de forma eficiente, eficaz e efetiva (Oliveira; Bione Neto; Libonati; Miranda, 2020).

2.3 CONTEXTUALIZAÇÃO SOBRE A INTERNACIONALIZAÇÃO DE NORMAS DE AUDITORIA INTERNA APLICÁVEIS AO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) é uma associação profissional internacional com atuação nas áreas de auditoria interna, gerenciamento de riscos, governança, controle interno, auditoria de tecnologia da informação, em educação e segurança. O Brasil é afiliado ao IIA e em 1960 foi fundado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA, 2022).

O IIA é o responsável pela edição das Normas Globais de Auditoria Interna, regulamento que tem, dentre os propósitos, “orientar a prática profissional mundial de auditoria interna” e servir “como base para avaliar e elevar a qualidade da função de auditoria interna” (IIA, 2024, p. 5).

Existe uma tendência de adaptação de normativos domésticos às diretrizes internacionais. Costa e Sousa (2019) apresentaram estudo acerca da evolução de aderência de normativos da Controladoria Geral da União (CGU) às normas internacionais de auditoria,

precipuamente às IPPF (*International Professional Practices Framework*), as quais foram substituídas pelas Normas Globais de Auditoria Interna.

A CGU é o órgão de controle interno do Governo Federal e atua também como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, função para a qual realiza supervisão técnica e orientação normativa, conforme informações disponíveis na página da instituição na internet.

Nessa mesma linha, em 2020, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2020) editou para o Poder Judiciário brasileiro as Resoluções n. 308 e n. 309, as quais possuem significativos traços de alinhamento às então vigentes Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF). Por ser integrante do Poder Judiciário, a Justiça Eleitoral submete-se ao CNJ, conforme artigo 103-B, § 4º, da Constituição Federal (Brasil, 1988). Nesse mister, o CNJ (2020) edita recomendações e resoluções e outros atos normativos aplicáveis a todos os órgãos do Poder Judiciário nacional.

O ajustamento às normas e padrões internacionais de auditoria interna revela a intenção de buscar a profissionalização e a excelência nos métodos, critérios, conceitos e sistemas utilizados na atividade de auditoria pelos órgãos ligados ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2020). A necessidade de realização de trabalhos de avaliação e consultoria, em conformidade aos padrões internacionais, é reforçada pela Lei n. 14.129/2021. Referido normativo indica que esse é o caminho para que a auditoria interna governamental atinja o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (Brasil, 2021).

Com essa mesma intenção é que se buscou a edição de um Manual de Auditoria Interna do Poder Judiciário (CNJ, 2021), o qual foi publicado no ano de 2023. Segundo informação disponível no site do CNJ, o documento foi elaborado pelo Comitê de Governança e Coordenação do Sistema de Auditoria Interna do Poder Judiciário – SIAUD-Jud, conforme consta da ata da Reunião Extraordinária realizada em 3 de maio de 2022. O Manual foi editado em atenção ao disposto no artigo 79 da Resolução/CNJ 309, de 11/3/2020 e aprovado pela Comissão Permanente de Auditoria, com fundamento na atribuição prevista no inciso I do art. 14 da Resolução/CNJ n. 308/2020, nos termos da decisão proferida nos autos do Processo SEI n. 05811/2020.

Tal Manual reforça que, na intenção de se alcançar uma maior sistematização do processo de auditoria, a atuação das unidades de auditoria interna do Poder Judiciário é realizada na busca de total aderência aos padrões internacionais, às normas do Tribunal de

Contas da União (TCU), de organismos internacionais e, também, o alinhamento à estrutura normativa do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2023).

Assim, a edição de um Manual de Auditoria visa contribuir com a necessidade de padronização de técnicas, além de apresentar conceitos básicos sobre a matéria, legislações correlatas, diretrizes gerais e o estabelecimento de procedimentos essenciais ao desenvolvimento das atividades de auditoria (CNJ, 2023). A intenção de alcançar uniformidade de atendimento e padronização mínima dos procedimentos busca a profissionalização da carreira, serve de norte para as atividades no âmbito das auditorias internas do Poder Judiciário, além de conferir maior confiabilidade no planejamento e na execução dos trabalhos de auditoria (CNJ, 2023).

O Conselho Nacional de Justiça (2023), vem apresentando regulamentações relevantes quanto à forma de atuação das auditorias internas governamentais, por meio de uma nova organização normativa no que tange à atuação dessas unidades como, por exemplo, orientações quanto às atividades e definição das Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário (CNJ, 2023).

Quadro 4. Principais normativas para as auditorias internas do Poder Judiciário.

<i>Global Internal Audit Standards</i> , 2024	Normas Globais de Auditoria Interna (normativas para a regulamentação das práticas de auditoria interna).
Resolução CNJ n. 308, de 11 de março de 2020	Organiza as atividades de auditoria interna do Poder Judiciário, sob a forma de sistema, e cria a Comissão Permanente de Auditoria.
Resolução CNJ n. 309, de 11 de março de 2020	Aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário – DIRAUD-Jud e dá outras providências.
Manual de Auditoria Interna do Poder Judiciário, 2023	Define princípios, conceitos e diretrizes gerais que nortearão a prática da auditoria interna governamental e fornece uma estrutura básica que permite o aperfeiçoamento de sua atuação, uniformizando procedimentos e conferindo maior confiabilidade no planejamento e na execução das atividades de auditoria.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa (2024).

Considerando que as atividades realizadas pelas auditorias internas favorecem a eficácia e a confiabilidade das informações, há uma tendência crescente na valorização das etapas de auditoria (Fonseca; Jorge; Nascimento, 2020). Dessa forma, os Tribunais Eleitorais devem observar, nas suas unidades de auditoria interna, todo esse arcabouço normativo definido pelo CNJ.

2.4 QUALIDADE DOS TRABALHOS DESENVOLVIDOS PELAS AUDITORIAS INTERNAS E HIPÓTESES DO ESTUDO

A regulamentação e busca por padrões internacionais pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2023) visa, em última análise, o incremento de qualidade aos trabalhos desenvolvidos pelas auditorias internas do Poder Judiciário. A agregação de melhorias nos processos e controles internos, frequentemente recomendados em trabalhos desenvolvidos por unidades de auditoria interna, representa um avanço para toda a administração pública (Sousa, 2020).

Isso porque, sendo observados os procedimentos de forma ordenada, a auditoria interna atua como instrumento por meio do qual se consegue elevar os níveis de qualidade de processos, com maiores índices de controle e maior eficácia e boa governança (Lélis; Pinheiro, 2012).

A literatura enumera alguns elementos determinantes que influenciam a eficácia dos trabalhos de auditoria interna e, conseqüentemente, a percepção de que tais trabalhos agregam valor às organizações. Dentre eles, podem ser citados o tamanho da equipe de auditoria, a competência dos auditores internos, o envolvimento dos auditores internos na gestão de riscos e a relação entre auditoria interna e o comitê de auditoria (Arena; Azzone, 2009).

Nesse sentido, cabe destacar que a melhoria dos controles internos utilizados pelas atividades de auditoria interna pode auxiliar as entidades na redução de riscos operacionais e na gestão de processos internos (Belluomini; Raupp, 2023).

Para estabelecer um modelo de confiança, foram verificados alguns pressupostos com apoio na literatura. As hipóteses deste estudo foram desenvolvidas de maneira que possam ser comprovados alguns critérios com potencial para influenciar na percepção sobre a agregação de valor dos trabalhos desenvolvidos pelas auditorias internas governamentais da Justiça Eleitoral brasileira. Dessa forma, com suporte nos estudos de Sarens (2009), Arena e Azzone (2009), Alzeban e Gwilliam (2014), Thiery, Lhuillery e Tellechea (2023), Oliveira, Bione Neto, Libonati e Miranda (2020), Shuwaili, Hesarzadeh e Bagherpour Velashani (2023), foram desenvolvidas as hipóteses desta pesquisa.

2.4.1 Eficácia

Estudos anteriores sugerem que a qualidade do trabalho de auditoria interna é provavelmente maior quando há um maior número de auditores (Alzeban; Gwilliam, 2014; Thiery; Lhuillery; Tellechea, 2023). Da mesma forma, em uma equipe de auditoria interna mais

numerosa, poderia haver uma rotatividade maior de auditores nas atividades, o que poderia levar a uma maior objetividade (Arena; Azzone, 2009).

O apoio da Alta Administração à auditoria interna envolve a disponibilização de recursos, qualificação, treinamento e desenvolvimentos constantes (Sousa, 2020). As atividades e procedimentos realizados pelas auditorias internas contribuem com a eficácia das informações (Fonseca; Jorge; Nascimento, 2020), especialmente sob o aspecto financeiro, na gestão dos recursos públicos que devem ser geridos com eficácia (Oliveira; Bione Neto; Libonati; Miranda, 2020).

Como a auditoria interna no setor público funciona como um dispositivo de segurança para proteger os recursos públicos contra abusos e corrupção, uma de suas funções mais importantes é verificar a melhor utilização desses recursos e tornar as organizações eficazes e eficientes (Shuwaili; Hesarzadeh; Bagherpour Velashani, 2023). Com essa perspectiva surge a primeira hipótese de estudo:

H1: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com a eficácia da auditoria interna.

2.4.2 Independência

As atividades de auditoria interna são percebidas e compreendidas como independentes, mesmo que realizadas por agentes internos à organização, com o propósito de agregar valor aos negócios (Santos Júnior; Santos, 2023). A independência assegura a possibilidade de o auditor realizar suas tarefas sem sofrer influência ou pressão, assegurando uma maior qualidade do trabalho e, conseqüentemente, agregando maior valor público pela instituição (Friske; Silva; Santos; Antonioli, 2020).

A noção de independência exige que os auditores internos sejam capazes de expressar as suas opiniões honestamente, sem medo de que a sua posição possa ser ameaçada. Além disso, garantir a independência da auditoria interna em sua estrutura e administração e separá-la da gestão auxilia no alcance de melhores resultados pela auditoria interna nas organizações (Shuwaili; Hesarzadeh; Bagherpour Velashani, 2023).

Ta e Doan (2022) relembram que, para alcançar um certo grau de independência para a função, o dirigente de auditoria interna deve ter acesso livre e irrestrito à alta administração e aos responsáveis pela governança, a fim de manter a comunicação e o reporte. Nesse sentido, Thiery, Lhuillery e Tellechea (2023) destacam que as características da linha de reporte e a

frequência das reuniões entre o *chief audit executive* (CAE) e comitê de auditoria são duas das práticas de governança organizacional mais citadas para promover a independência dos auditores internos. Nesse contexto emerge a segunda hipótese do estudo:

H2: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com a independência.

2.4.3 Suporte gerencial

O apoio da Alta Administração à auditoria interna pode se dar por meio do fornecimento de informações específicas, que geralmente refletem áreas de alto risco ou importantes oportunidades de negócios (Sarens, 2009). Ta e Doan (2022) afirmam que o sucesso da auditoria interna depende significativamente do apoio, financiamento e recursos fornecidos pelo gestor sênior.

No âmbito da Justiça Eleitoral, o apoio da Alta Administração pode se apresentar na forma de alocação de cargos em comissão e funções de confiança, as quais representam um acréscimo monetário para os servidores que as recebem e, conseqüentemente, pode se revelar como um estímulo motivacional aos auditores internos. Com a valorização da função, a qualidade é diretamente impactada e se reflete em relatórios suficientes, confiáveis e relevantes (Sousa, 2020; Costa; Sousa, 2019).

O apoio da alta administração também pode contribuir positivamente para a auditoria interna por meio da aprovação de regulamentos e planos de auditoria interna, nomeações, demissões e decisões salariais dos auditores internos (Dellai; Omri, 2016). Shuwaili, Hesarzadeh e Bagherpour Velashani (2023) concluíram que o apoio da alta administração é muito significativo para a eficácia das auditorias internas no setor público iraquiano. Com estes argumentos surge a terceira hipótese de estudo:

H3: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com o suporte gerencial.

2.4.4 Tempo de experiência profissional

A qualificação de auditores internos se relaciona diretamente com o alcance de níveis elevados nos trabalhos de auditoria, entendendo-se que quanto mais qualificada e competente for a equipe, melhor a qualidade da atividade realizada (Alzeban; Gwilliam, 2014). Além disso,

as auditorias internas governamentais do Judiciário Eleitoral brasileiro são responsáveis por auditar uma diversidade de processos, que vão desde assuntos de pessoal, até de engenharia, contabilidade e de tecnologia da informação e comunicação. Assim, a formação acadêmica diversificada da equipe pode alcançar melhores resultados, em razão da multidisciplinaridade dos auditores (Santana; Oliveira; Carvalho; Silva, 2021).

Ao citar que investimento em escolaridade, treinamento profissional e experiência desenvolvem as habilidades e conhecimentos individuais que formam o capital humano, Thiery, Lhuillery e Tellechea (2023) destacam que a obtenção de certificação profissional é identificada como um determinante da qualidade da auditoria interna porque indica um grau preciso de competência (Myers; Gramling, 1997). Para Ta e Doan (2022), a competência do auditor interno é demonstrada por meio de certificações e qualificações profissionais adequadas.

No mesmo sentido, Sarens (2009) aponta que condições técnicas como escolaridade, treinamento e certificação impactam a qualidade da atividade de auditoria. Essas são apontadas por tal autor como características individuais dos auditores internos necessárias para atender as demandas da função de auditoria interna. Auditores internos com elevadas qualificações e amplas competências podem influenciar significativamente a eficiência operacional e a reputação organizacional no setor público (Shuwaili; Hesarzadeh; Bagherpour Velashani, 2023).

A natureza dinâmica das competências essenciais exige da auditoria interna um compromisso contínuo com a aprendizagem, a inovação e o refinamento. As organizações são assim impelidas a promover um ambiente propício à melhoria contínua dessas capacidades essenciais, assegurando a sua relevância sustentada e vantagem competitiva num mercado em rápida evolução (Drašček, 2024).

Ao afirmar que o auditor deve realizar formação técnica suficiente abrangendo aspectos técnicos e de educação geral, Yazid e Wiyantoro (2018) advertem que um auditor experiente compreende melhor as demonstrações financeiras e são mais capazes de fornecer uma explicação razoável dos erros e de classificá-los com base nos objetivos da auditoria, bem como na estrutura do sistema contábil subjacente. Se uma pessoa desempenha o mesmo trabalho continuamente, ela tende a fazê-lo de forma mais rápida e com maior qualidade (Yazid; Wiyantoro, 2018).

No mesmo sentido, para Kertarajasa, Marwa e Wahyudi (2019), os auditores com maior experiência de trabalho possuem vantagens sobre os que têm pouca experiência, como a

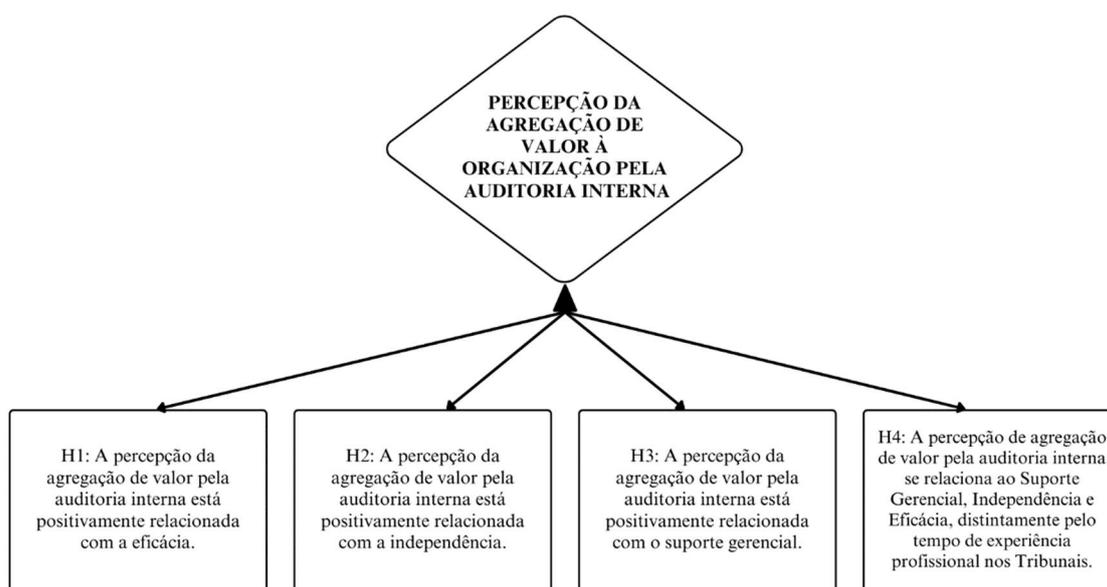
possibilidade de detectar e compreender erros. A pessoa será mais cuidadosa ao tomar uma decisão. Assim, para os autores, os auditores experientes podem fornecer uma melhor qualidade de auditoria do que os auditores inexperientes.

Dessa maneira, a partir de todo o contexto de busca por excelência e conformidade com padrões internacionais, a análise da auditoria interna da Justiça Eleitoral brasileira é avaliada por gestores e auditores internos sob a perspectiva de agregação de valor às organizações (Fonseca; Jorge; Nascimento, 2020; CNJ, 2023). O tempo de organização ou experiência são costumeiramente uma das características do indivíduo que promovem o desempenho e se relacionam positiva ou negativamente com outras variáveis (Ferrari; Cunha; Boff, 2023). Nesse cenário, justifica-se a quarta hipótese do estudo:

H4: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna se relaciona ao Suporte Gerencial, Independência e Eficácia, distintamente pelo tempo de experiência profissional nos Tribunais.

Dessa forma, a Figura 2 contempla as hipóteses da pesquisa.

Figura 2: Hipóteses da pesquisa.



Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa (2024).

Destaca-se a importância de mecanismos internos de controles e as atividades realizadas pelas auditorias internas, visando proporcionar maior transparência e reduzir riscos por meio de atividades de *compliance* (Gundim; Andréa, 2023).

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

Esta seção apresenta o itinerário metodológico seguido para se alcançar os objetivos propostos. São apresentadas a classificação da pesquisa, a população, amostra e coleta de dados, o instrumento da pesquisa e as fases da metodologia.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa se classifica como quantitativa, pois busca testar teorias objetivas, com o exame da relação entre variáveis (Creswell, 2021). Creswell (2021, p. 4) esclarece que, na pesquisa quantitativa, as variáveis “são medidas, geralmente, com instrumentos para que os dados numéricos possam ser analisados com procedimentos estatísticos”. Já Richardson (2017, p. 70), usa as seguintes palavras para esclarecer sobre a pesquisa de método quantitativo: “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas”. O modelo estatístico que viabilizou a análise quantitativa está estruturado no subitem 4.3.

No que concerne ao propósito, a pesquisa se classifica como descritiva. Esse tipo de estudo tem como objetivo descrever características referentes a uma determinada população ou fenômeno, via utilização de técnicas padronizadas para coleta dos dados, buscando a explicação do objeto do estudo por meio de sua interpretação (Gil, 2010). Por sua vez, quanto ao resultado, a pesquisa é classificada como pura, tendo em vista que busca gerar conhecimento (Gil, 2010). Já quanto aos procedimentos, a pesquisa é de levantamento ou *survey*, com aplicação de questionário, a qual se insere como técnica de pesquisa de observação direta extensiva, segundo Lakatos (2018).

A utilização do método de levantamento justificou-se em razão da conveniência na coleta de dados, com o envio de formulário de forma *online*, o que permitiu a conclusão da pesquisa dentro do prazo planejado. Os dados foram coletados no decorrer do tempo (levantamento transversal), dentro de uma janela de disponibilização do questionário para os respondentes, por meio da ferramenta *online Google Formulários*. Tal forma de coleta apresentou custo zero, viabilizou o rápido acesso e tratamento das respostas e ampliou a diversidade dos respondentes, tendo em vista a facilidade no envio de um *link* para o público-alvo da pesquisa.

3.2 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de coleta de dados foi disponibilizado em uma plataforma virtual, cujo *link* foi enviado por meio do e-mail institucional dos servidores alvo. As respostas foram coletadas no período entre março e abril de 2024. Esse instrumento foi elaborado com itens validados pela literatura a partir de Sousa (2020), conforme indicado no Quadro 5.

Quadro 5. Instrumento de pesquisa.

Variáveis	CD	Item
<i>Avalie em que medida você concorda ou discorda das afirmações, considerando que 1 Discordo totalmente e 5 para Concordo totalmente.</i>		
Suporte Gerencial	SG1	A Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) apoia a Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades.
	SG2	Os relatórios elaborados pela Auditoria Interna com recomendações para Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) são suficientes, confiáveis e relevantes.
	SG3	A resposta dada aos relatórios de Auditoria Interna pela Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) é razoável.
	SG4	A unidade de Auditoria Interna tem orçamento suficiente para realizar com sucesso suas responsabilidades.
	SG5	A Auditoria Interna possui corpo funcional que, coletivamente, assegura o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades
<i>Avalie em que medida você concorda ou discorda das afirmações, considerando que 1 Discordo totalmente e 5 para Concordo totalmente.</i>		
Independência	IND1	A Auditoria Interna tem acesso completo, livre e irrestrito, no desenvolvimento de atividades de auditoria ou de consultoria, a todo e qualquer documento, registro ou informação, em todo e qualquer meio, suporte ou formato disponível, inclusive em banco de dados e sistemas eletrônicos de processamentos de dados, ainda que observada a condição de sigilo.
	IND2	Os servidores de outras unidades orgânicas do Tribunal auxiliam a unidade de Auditoria Interna, sempre que necessário, para que a auditoria possa cumprir integralmente as competências, atribuições e responsabilidades a ela conferidas.
	IND3	A Auditoria Interna é livre de quaisquer interferências ou influências na seleção do tema, na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e no reporte dos resultados dos trabalhos realizados.
	IND4	A estrutura hierárquica e reporte do Dirigente de Auditoria Interna contribui para que a Auditoria Interna cumpra suas responsabilidades.
	IND5	O Dirigente de Auditoria Interna tem contato direto com a Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) do Tribunal.
	IND6	Com exceção do Dirigente, os demais membros da Auditoria Interna não têm contato direto com a Alta Administração (Presidência e Direção-Geral).
	IND7	Conflitos de interesse raramente estão presentes nos trabalhos dos auditores internos.
	IND8	Os auditores internos raramente enfrentam interferência da Administração enquanto conduzem seus trabalhos.
	IND9	A equipe de Auditoria Interna tem acesso livre a todas as unidades e servidores do Tribunal.
	IND10	A equipe de Auditoria Interna é solicitada a realizar funções que não sejam de auditoria.
<i>Avalie em que medida você concorda ou discorda das afirmações, considerando que 1 Discordo totalmente e 5 para Concordo totalmente.</i>		
Eficácia	EFIC1	A Auditoria Interna auxilia o Tribunal no alcance dos objetivos estratégicos.
	EFIC2	A Auditoria Interna fornece opinião ou conclusões independentes a respeito de operações, funções, projetos, sistemas, controles internos administrativos e processos, inclusive os de governança e de gerenciamentos de riscos.
	EFIC3	O resultado das avaliações é reportado enfatizando as exposições significativas a riscos, incluindo riscos de fraude, questões de controle e governança, entre outros assuntos necessários ou solicitados pela instância máxima de governança do Tribunal ou pelo Presidente.
	EFIC4	A Auditoria Interna estabelece Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP), quadrienal, e Plano Anual de Auditoria (PAA), preferencialmente baseado em riscos, para determinar as prioridades de auditoria, de forma consistente, com objetivos e metas institucionais.
	EFIC5	Para cada avaliação realizada é elaborado um Relatório Final de Auditoria com os resultados dos exames, baseados em documentos comprobatórios, que expressem a exatidão do relatório e a precisão das proposições

	EFIC6	Ao formular recomendações e posteriormente monitorá-las, a Auditoria Interna prioriza a correção dos problemas de natureza grave, que impliquem risco de dano ao erário ou de comprometimento direto das metas estratégicas definidas institucionalmente.
	EFIC7	A Auditoria Interna revisa as operações e os programas para verificar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos.
	EFIC8	A Auditoria Interna revisa a precisão e confiabilidade dos relatórios financeiros.
	EFIC9	A Auditoria Interna examina o cumprimento das leis externas aplicáveis e os regulamentos.
	EFIC10	A Auditoria Interna examina os meios de salvaguardar ativos.
	EFIC11	A Auditoria Interna avalia e melhora a eficácia do gerenciamento de riscos.
	EFIC12	A Auditoria Interna analisa o uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos.
	EFIC13	A Auditoria Interna fornece acompanhamento para assegurar que ações corretivas eficazes sejam realizadas.
	EFIC14	A Auditoria Interna contribui para melhorar as operações, processos, controles internos do Tribunal e a transparência de dados e informações do Tribunal.
	EFIC15	Os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna contribuem para a conquista de Selo CNJ.
<i>Em que medida você considera relevante as atividades de auditoria interna realizadas em sua Unidade, sob os seguintes aspectos: 1 – Sem importância; 2 – Pouco importante; 3 – Indiferente; 4 – Importante; 5 – Muito importante.</i>		
Agregação de Valor	AV1	Sob os aspectos do uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos.
	AV2	Sob os aspectos de gestão de pessoas.
	AV3	Sob os aspectos de controle e planejamento das atividades da unidade.
	AV4	Sob os aspectos econômicos e financeiros.
	AV5	Sob os aspectos de procedimentos internos e processos
	AV6	Sob os aspectos de metas e desempenho da unidade.
	AV7	Sob os aspectos de redução de riscos e fraudes.

Fonte: Adaptado de Sousa (2020).

Os itens foram respondidos utilizando-se uma escala *Likert* de cinco pontos para as variáveis de percepção. O instrumento também incluiu outras variáveis de perfil, como gênero, ocupação, idade e tempo na organização. É importante destacar que, após a tradução dos itens para o português, eles foram retraduzidos para o inglês para garantir a precisão da tradução (*back-translation*) (Brislin, 1970).

3.3 VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa foi submetido a dois pré-testes. O primeiro foi avaliado por dois professores da área de gestão, que sugeriram melhorias, as quais foram prontamente implementadas. O segundo pré-teste foi realizado com dois servidores, que ajudaram a alinhar a linguagem e a prática diária dos gestores e auditores.

Também se avaliou o risco de viés do método comum, que ocorre quando as respostas às variáveis dependentes e independentes são coletadas pelo mesmo método, o que pode afetar a variância e alterar as relações (Podsakoff; Mackenzie; Lee; Podsakoff, 2003). Para minimizar esses riscos, conforme recomendado pelos autores, as variáveis foram coletadas utilizando diferentes métricas de mensuração (escalas *Likert*, contínuas e guias categóricas intercaladas) e diferentes formatos de questões. As perguntas foram formuladas para obter respostas claramente distintas, com o objetivo de evitar respostas equivocadas, e foram validadas por especialistas e no pré-teste.

3.4 COLETA DE DADOS

O *locus* da pesquisa foi a Justiça Eleitoral brasileira, representada por um Tribunal Superior e vinte e sete Tribunais Regionais. O levantamento do universo foi realizado a partir de consulta ao *site* de todos os 28 tribunais envolvidos, sendo estimada a população de 1.669 pessoas, sendo de 1.396 gestores e 274-1 (duzentos e setenta e quatro, menos um) auditores internos. Do número total de auditores foi subtraído um, considerando que a autora da pesquisa é partícipe na população de auditores. Neste trabalho foram considerados gestores os ocupantes de cargos em comissão do Judiciário (CJ) de níveis CJ-4 a CJ-1, à exceção dos cargos das assessorias.

Como técnica de coleta de dados foi aplicado questionário com escala *Likert* de 5 pontos (Apêndice) por meio eletrônico (*Google* Formulários). Tal instrumento foi enviado aos gestores e auditores para avaliar a opinião deles sobre como a auditoria interna agrega valor aos respectivos tribunais. O questionário utilizado foi adaptado de Sousa (2020) e está estruturado em oito seções. A primeira delas refere-se à caracterização dos respondentes, sendo composta por oito perguntas: identificação do tribunal, gênero, idade, grau completo de instrução, área de formação acadêmica na graduação, tempo de atuação, frequência média de capacitações e ocupação no tribunal.

As seções II, III e IV são compostas por afirmações, para as quais os respondentes avaliaram em que medida concordam ou não com elas. A seção II contém cinco afirmações relacionadas ao suporte gerencial para a auditoria interna; a seção III, dez afirmações sobre a independência da auditoria interna; e a seção IV, quinze afirmações no tocante à eficácia da auditoria interna. A seção V alude à caracterização dos auditores e foi respondida apenas por aqueles que se identificaram como “auditores”. A seção VI buscou identificar as características das unidades de auditoria interna, e foi respondida apenas pelos que se identificaram como “Dirigentes de Auditoria Interna”. Por sua vez, a seção VII visa a caracterização dos gestores de unidade, e foi direcionada apenas àqueles que se identificaram como “Gestor de unidade”. Finalmente, a seção VIII abordou a agregação de valor.

O questionário foi composto por perguntas de múltipla escolha e por questões em escala *Likert*. Para a caracterização do perfil do respondente e das unidades de auditoria interna, as perguntas foram de múltipla escolha; as questões da escala tipo *Likert* buscaram identificar a opinião dos gestores e auditores sobre os fatores que, com base nos estudos apresentados, são capazes de influenciar na percepção de valor às organizações pelas unidades de auditoria

interna. As possíveis respostas a essas variáveis foram: discordo totalmente; discordo parcialmente; indiferente (não concordo nem discordo); concordo parcialmente; concordo totalmente.

O envio do *link* do questionário foi efetuado via ofício dirigido aos Presidentes dos Tribunais Eleitorais envolvidos. A distribuição dos ofícios foi realizada via *e-mail*, para o endereço eletrônico do Gabinete da Presidência dos respectivos tribunais. As dimensões, a quantidade de questões e a proporção delas em relação ao questionário estão ilustradas no quadro abaixo:

Quadro 6. Proporção das questões.

Dimensão	Questões	Quantidade	Proporção
Perfil do respondente	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8	8	14,5%
Caracterização do auditor	9, 10, 11	3	5,4%
Características da unidade de auditoria interna	12, 13, 14, 15, 16	5	9%
Caracterização do gestor	9, 10	2	3,6%
Suporte gerencial para a auditoria interna	Seção II	5	9%
Independência da auditoria interna	Seção III	10	18,1%
Eficácia da auditoria interna	Seção IV	15	27,2%
Agregação de valor	Seção VIII	7	12,7%

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

O estudo contou com respostas de 174 gestores e auditores dos Tribunais Regionais Eleitorais que atenderam ao convite para participar da pesquisa e responderam ao questionário. Para assegurar a validade do tamanho da amostra necessária e o poder estatístico, considerou-se o impacto combinado de três variáveis preditoras (Suporte Gerencial, Independência e Eficácia) sobre a variável dependente Agregação de Valor, que possui mais determinantes. Assim, foi calculado o tamanho amostral de 174 respondentes como suficiente, com um efeito mediano de 0,15 (F^2) e um poder de teste de 95%, correspondente a um nível de significância de 5% (f test, LMR, SD 0, *a priori*), exigindo um mínimo de 119 respostas válidas, utilizando o *software* G*Power (Cohen, 1998; Faul; Erdfelder; Buchner; Lang, 2009; Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021).

3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Finalizada a coleta, os dados foram organizados em planilha eletrônica, com suporte no *software* Microsoft Excel para realização de estatística descritiva. Na análise dos dados, foi empregada a técnica de modelagem de equações estruturais, com a utilização do *software* SmartPLS v.3.3.

3.5.1 Análise descritiva

Após a coleta e tabulação dos dados, foi realizada a análise dos resultados por meio de procedimentos de análise descritiva e análise das relações estatísticas, com foco na verificação de frequência. Na análise descritiva, os dados levantados foram descritos por meio de características resumidas em tabelas, o que permitiu uma melhor compreensão das características da população.

3.5.2 Equações estruturais

Para a análise dos dados, foi aplicada a técnica de modelagem de equações estruturais (*Structural Equation Modeling* - SEM), estimada a partir dos Mínimos Quadrados Parciais (*Partial Least Squares* – PLS), por meio do *software* SmartPLS v.3.3. Essa abordagem permite estimar múltiplas equações de regressão separadas, mas interdependentes, simultaneamente, por meio da especificação do modelo estrutural (Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021).

3.6 DESENHO DA PESQUISA

A representação dos elementos que formaram este estudo é mostrada pelo desenho da pesquisa apresentado abaixo. O objetivo do desenho da pesquisa é oferecer uma representação gráfica e visual do plano geral do estudo.

Quadro 7. Desenho da pesquisa.

Classificação da pesquisa Quantitativa, descritiva, pura, de levantamento	ANÁLISE DA AVALIAÇÃO DE GESTORES E AUDITORES DA JUSTIÇA ELEITORAL BRASILEIRA ACERCA DA AGREGAÇÃO DE VALOR PELAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA	QUESTÃO DE PESQUISA	
		Qual a percepção dos gestores e dos auditores internos quanto à agregação de valor dos trabalhos desenvolvidos pelas unidades de auditoria interna no âmbito da Justiça Eleitoral brasileira?	
		OBJETIVO GERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS
		Analisar as relações entre a agregação de valor da auditoria interna com aspectos de eficácia, independência, suporte gerencial e experiência dos indivíduos, no âmbito da Justiça Eleitoral brasileira.	Identificar as características da estrutura de gestão das unidades de auditoria interna da Justiça Eleitoral brasileira e o tempo de experiência dos indivíduos; Comparar as relações de percepções de agregação de valor da auditoria interna com a eficácia e a independência da auditoria interna; Verificar as relações entre a agregação de valor pela auditoria interna e o suporte gerencial.
Teoria de base		REFERENCIAL TEÓRICO	
		Teoria Institucional Isomorfismo	

Teoria Institucional	Governança no setor público Internacionalização de normas de auditoria interna	
Hipóteses 4 hipóteses formuladas	HIPÓTESES	
	<p>H1: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com a eficácia da auditoria interna.</p> <p>H2: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com a independência.</p> <p>H3: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com o suporte gerencial.</p> <p>H4: A percepção de agregação de valor pela auditoria interna se relaciona ao Suporte Gerencial, Independência e Eficácia, distintamente pelo tempo de experiência profissional nos Tribunais.</p>	
	POPULAÇÃO	
	1.669 pessoas, sendo de 1.396 gestores e 273 auditores internos da Justiça Eleitoral brasileira.	
	COLETA DE DADOS	ANÁLISE DE DADOS
	Questionário.	Estatística descritiva e Modelagem de Equações Estruturais.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise descritiva dos dados permite conhecer as características da amostra da pesquisa, conforme é apresentado nas Tabelas a seguir.

4.1 POPULAÇÃO

A população da pesquisa foi constituída por todos os servidores da Justiça Eleitoral brasileira, estáveis e não estáveis. Segundo dados divulgados pelo Tribunal Superior Eleitoral no portal da internet, a quantidade de cargos ocupados, em levantamento de agosto de 2023, é de 15.554 (quinze mil, quinhentos e cinquenta e quatro). Já a amostra foi obtida por meio de procedimento multifásico ou de *clustering*.

O grupo selecionado (*cluster*) para responder à pesquisa foi composto pelos servidores identificados como gestores (ocupantes de cargos em comissão níveis CJ-4 a CJ-1, à exceção dos cargos de assessoramento), em número de 1.424 (mil, quatrocentos e vinte e quatro), conforme divulgação do TSE de agosto de 2023. Por meio da mesma fonte, estimou-se a quantidade aproximada de 274 (duzentos e setenta e quatro) auditores (servidores lotados nas unidades de auditoria interna), conforme levantamento realizado a partir das tabelas de lotação de pessoal, divulgadas nas páginas de transparência constantes nos sites de todos os Tribunais Regionais Eleitorais e do Tribunal Superior Eleitoral.

Sem adentrar na especificidade da estrutura de cargos comissionados de cada unidade de auditoria interna dos tribunais eleitorais, da quantidade de 1.424 CJs, foram subtraídos 28 cargos (27 tribunais regionais mais 1 tribunal superior). Tal número refere-se a, pelo menos, um CJ em cada tribunal, correspondente ao cargo de Dirigente de Auditoria Interna, cuja opinião foi colhida no *cluster* dos auditores. Assim, a quantidade estimada de gestores respondentes da pesquisa foi de 1.396 (mil, trezentos e noventa e seis).

Tabela 1. Descrição da população.

Região	Tribunal	Qtde. Cargos ocupados	Qtde. Gestores	Qtde. Auditores
Centro-Oeste	TSE	876	166	26
	TRE-DF	217	45	6
	TRE-GO	501	55	8
	TRE-MS	279	30	6
	TRE-MT	296	47	4
Nordeste	TRE-AL	288	36	5
	TRE-BA	898	61	14

	TRE-CE	595	60	6
	TRE-MA	476	47	6
	TRE-PB	388	44	6
	TRE-PE	701	52	16
	TRE-PI	399	29	11
	TRE-RN	344	39	6
	TRE-SE	218	37	6
Norte	TRE-AC	108	29	5
	TRE-AM	292	40	4
	TRE-AP	121	30	5
	TRE-PA	476	53	7
	TRE-RO	183	42	5
	TRE-RR	108	34	4
	TRE-TO	202	42	7
Sudeste	TRE-ES	322	39	13
	TRE-MG	1.645	66	22
	TRE-RJ	1.285	67	12
	TRE-SP	2.230	72	27
Sul	TRE-PR	851	63	16
	TRE-RS	768	64	15
	TRE-SC	487	35	6
TOTAL		15.554	1.424 -28 = 1.396	274

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

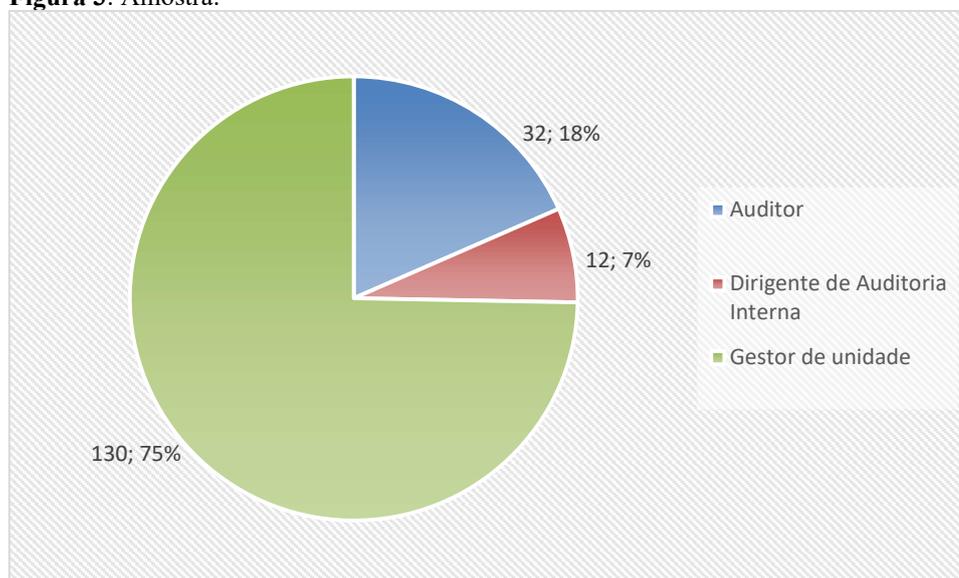
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DOS RESPONDENTES

A população foi estimada em 1.669 pessoas, sendo de 1.396 gestores e 274-1 (duzentos e setenta e quatro, menos um) auditores internos. Do número total de auditores foi subtraído um, considerando que a autora da pesquisa é partícipe na população de auditores, sendo, portanto, considerado o número total de 273 (duzentos e setenta e três) auditores.

Foram recebidas 174 (cento e setenta e quatro) respostas, todas válidas, das quais 130 (cento e trinta) foram de gestores e 44 (quarenta e quatro) de auditores, dos quais 12 (doze) se identificaram como dirigentes de auditoria interna. Assim, a amostra coletada é representada por 75% de gestores e 25% de auditores (7% de dirigentes de auditoria interna + 18% de auditores), conforme representado na Figura 3. Se considerada a população total de 1.669, o índice de respondentes foi de 10,42% de forma geral. Por outro lado, a considerar cada grupo

separadamente, a taxa de resposta entre os gestores foi de 9,31% e, entre os auditores, foi de 16,12%.

Figura 3: Amostra.



Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Dos vinte e oito tribunais para os quais foi enviado o convite do questionário da pesquisa, foram obtidas respostas oriundas de dezesseis tribunais (57,14%), com representatividade nas cinco regiões brasileiras (Figura 4). Os tribunais da região Norte que participaram da pesquisa (Pará, Rondônia e Tocantins) contribuíram com 33,34% do total de respostas recebidas, seguido pelos tribunais da região Sul (Rio Grande do Sul e Santa Catarina), com 24,72%; Nordeste (Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Rio Grande do Norte e Sergipe), com 20,8%; Sudeste (Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo), com 15,51%; e Centro-Oeste (Goiás e Mato Grosso do Sul) com 5,74%, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 2. Tribunais participantes.

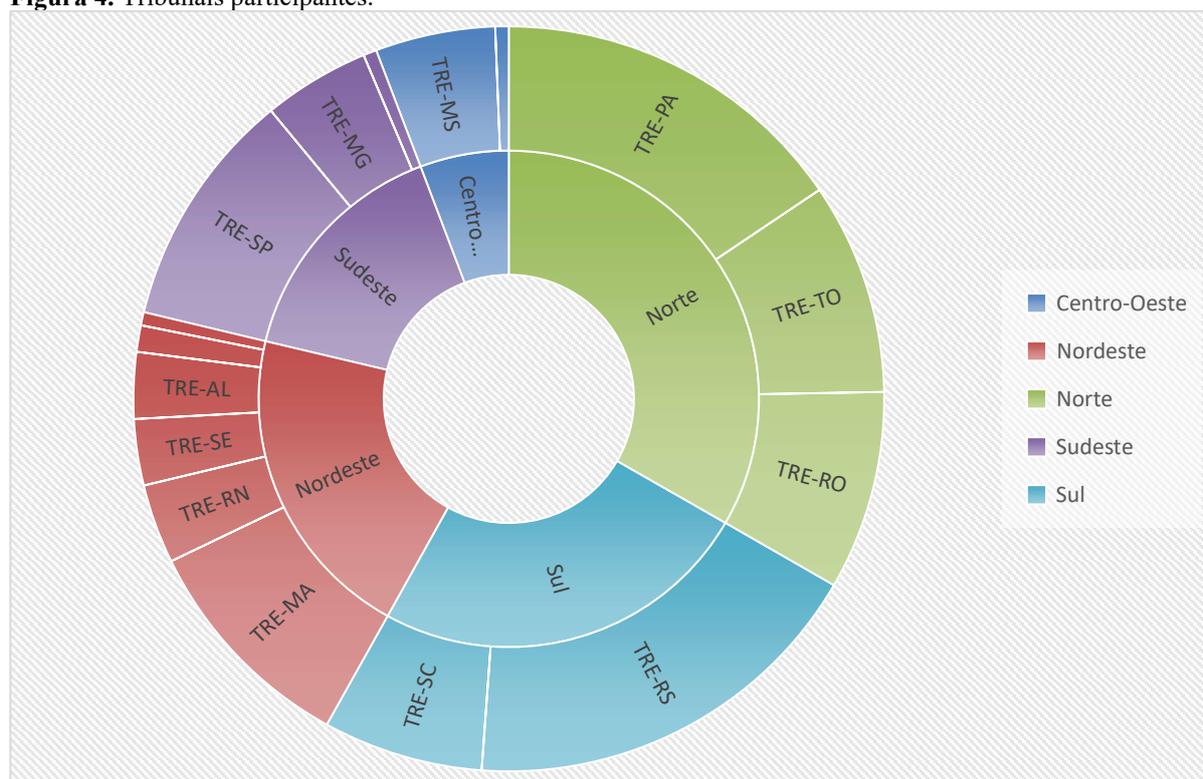
Região	Tribunal	N	%	A	%	GU	%
Centro-Oeste	TRE-GO	1	0,57%	1	2,27%	0	0,00%
	TRE-MS	9	5,17%	4	9,09%	5	3,85%
Total	2	10	5,74%	5	11,36%	5	3,85%
Nordeste	TRE-AL	5	2,87%	4	9,09%	1	0,77%
	TRE-BA	1	0,57%	1	2,27%	0	0,00%
	TRE-CE	2	1,15%	1	2,27%	1	0,77%
	TRE-MA	17	9,77%	5	11,36%	12	9,23%
	TRE-RN	6	3,45%	3	6,82%	3	2,31%
	TRE-SE	5	2,87%	3	6,82%	2	1,54%
Total	6	36	20,68%	17	38,63%	19	14,62%
Norte	TRE-PA	27	15,52%	1	2,27%	26	20,00%
	TRE-RO	15	8,62%	5	11,36%	10	7,69%
	TRE-TO	16	9,20%	2	4,55%	14	10,77%

Total	3	58	33,34%	8	18,18%	50	38,46%
Sudeste	TRE-MG	8	4,60%	0	0,00%	8	6,15%
	TRE-RJ	1	0,57%	1	2,27%	0	0,00%
	TRE-SP	18	10,34%	4	9,09%	14	10,77%
Total	3	27	15,51%	5	11,36%	22	16,92%
Sul	TRE-RS	31	17,82%	1	2,27%	30	23,08%
	TRE-SC	12	6,90%	8	18,18%	4	3,08%
Total	2	43	24,72%	9	20,45%	34	26,16%

Nota: A = auditor e dirigente de auditoria; GU = gestor de unidade.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Figura 4. Tribunais participantes.



Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Considerando que a amostra foi dividida em dois grupos, quais sejam, auditores e dirigentes de auditoria interna – “A”, e gestores de unidade – “GU”, observa-se que o percentual de respostas com maior representatividade se encontra entre os gestores de unidade do Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul, com 23,08%.

As respostas obtidas no questionário permitiram levantar informações acerca do perfil dos respondentes, como gênero, idade, grau de escolaridade, formação acadêmica, tempo de atuação no tribunal e frequência média de capacitação (Tabela 3). De acordo com os dados, em relação ao gênero, a maior parte da amostra é composta por homens ($n = 112$), o que

corresponde a 64,37% dos respondentes. Por outro lado, 35,63% responderam ser do gênero feminino.

Tabela 3. Perfil dos respondentes.

	N	%	A	%	GU	%
Gênero						
Feminino	62	35,63%	21	47,73%	41	31,54%
Masculino	112	64,37%	23	52,27%	89	68,46%
Outros	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Idade						
Entre 20 – 30 anos	1	0,57%	0	0,00%	1	0,77%
Entre 31 – 40 anos	21	12,07%	8	18,18%	13	10,00%
Entre 41 – 50 anos	72	41,38%	17	38,64%	55	42,31%
Acima de 50 anos	80	45,98%	19	43,18%	61	46,92%
Grau completo de instrução						
Ensino médio	1	0,57%	0	0,00%	1	0,77%
Superior	23	13,22%	6	13,64%	17	13,08%
Especialização	123	70,69%	31	70,45%	92	70,77%
Mestrado	25	14,37%	6	13,64%	19	14,62%
Doutorado	2	1,15%	1	2,27%	1	0,77%
Área de formação acadêmica na graduação (admite mais de uma resposta)						
Administração	20	9,22%	5	8,62%	15	9,43%
Ciências Contábeis	27	12,44%	14	24,14%	13	8,18%
Direito	96	44,24%	22	37,93%	74	46,54%
Economia	7	3,23%	4	6,90%	3	1,89%
Engenharias (Civil/Ambiental/Elétrica etc.)	15	6,91%	5	8,62%	10	6,29%
Jornalismo	2	0,92%	0	0,00%	2	1,26%
Letras	1	0,46%	0	0,00%	1	0,63%
Sistemas de Informação (Ciência da Computação, Engenharia de Software etc.)	23	10,60%	5	8,62%	18	11,32%
Outro (especifique)	25	11,52%	3	5,17%	22	13,84%
Não tenho curso superior	1	0,46%	0	0,00%	1	0,63%
Especificação do campo "outros" (admite mais de uma resposta)						
Agronomia	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Arquitetura e Urbanismo	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Biblioteconomia	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Ciências Biológicas	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Ciências Náuticas	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Ciências Sociais	1	4,00%	1	33,33%	0	0,00%
Filosofia	2	8,00%	0	0,00%	2	9,09%
Fisioterapia	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Gestão Pública	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
História	4	16,00%	2	66,67%	2	9,09%
Matemática	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Medicina	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Odontologia	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Oficial da Polícia Militar	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Pedagogia	3	12,00%	0	0,00%	3	13,64%
Psicologia	2	8,00%	0	0,00%	2	9,09%
Publicidade e Propaganda	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%

Teologia	1	4,00%	0	0,00%	1	4,55%
Qual é o seu tempo de atuação no Tribunal?						
De 0 a 5 anos	12	6,90%	6	13,64%	6	4,62%
De 5 a 10 anos	10	5,75%	3	6,82%	7	5,38%
De 10 a 20 anos	77	44,25%	22	50,00%	55	42,31%
Acima de 20 anos	75	43,10%	13	29,55%	62	47,69%
Com que frequência média você realiza capacitações em sua área de atuação no Tribunal?						
Anualmente	53	30,46%	10	22,73%	43	33,08%
Semestralmente	44	25,29%	11	25,00%	33	25,38%
Trimestralmente	61	35,06%	20	45,45%	41	31,54%
Mensalmente	14	8,05%	3	6,82%	11	8,46%
Não realizo capacitação	2	1,15%	0	0,00%	2	1,54%

Nota: A = auditor e dirigente de auditoria interna; GU = gestor de unidade.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

A grande maioria dos respondentes tem acima de 41 anos (87,36%). Da amostra, observa-se que 123 servidores possuem nível de pós-graduação *lato sensu* (70,69%) frente a uma minoria com formação *stricto sensu* (15,52%). Quanto à área de formação acadêmica, 26 cursos superiores foram citados. No entanto, os de maior recorrência foram Direito (44,24%), Ciências Contábeis (12,44%), Sistemas de Informação (Ciência da Computação, Engenharia de Software etc.), com 10,60%, e Administração (9,22%). Entre os auditores, os cursos de maior vinculação foram Direito (37,93%) e Ciências Contábeis (24,14%). Já entre os gestores de unidade, Direito é o curso com maior número de bacharéis (46,54%).

Em relação ao tempo de atuação no Tribunal, 44,25% dos respondentes possuem de 10 a 20 anos de trabalho. Tal perfil se mantém para metade dos auditores internos participantes da pesquisa (50%). Por outro lado, entre os gestores, prevalece o desempenho de mais de 20 anos como tempo de atuação no Tribunal (47,69%). Tais números revelam a vasta experiência tanto dos auditores internos, quanto dos gestores participantes.

A frequência média de capacitação é expressiva entre os auditores, tendo em vista que a maioria de 45,45% declarou que se capacita trimestralmente. Entre os gestores de unidade, grande parte afirmou que mantém apenas frequência anual de capacitação (33,08%), seguida por 31,54% que também declarou que se capacita trimestralmente.

Fazendo um paralelo com os dados levantados em outras pesquisas, em Sousa (2020), 50,91% dos auditores possuem formação em Ciências Contábeis e 28,18% em Direito. Isso confirma que tais cursos são os prevaletentes entre os componentes das auditorias internas. Da mesma forma, o grau de titulação de especialista *lato sensu* foi apontado por 54,55% dos auditores, reforçando que, nesse nicho, há uma procura por um aprofundamento dos conhecimentos obtidos nos bancos de graduação. A busca por atualização também foi

confirmada, à medida em que 45,45% dos auditores afirmaram que realizam capacitação com frequência semestral.

Acerca das características específicas de auditores e dirigentes de auditoria interna coletados no questionário da pesquisa, foram compilados na Tabela 4 os dados relativos ao tempo de atuação na unidade de auditoria interna, se possuíam ou não alguma certificação, como CIA (*Certified Internal Auditor*), CRMA (*Certification in Risk Management Assurance*), CCSA (*Certification in Control Self-Assessment*), CFSA (*Certified Financial Services Auditor*), CGAP (*Certified Government Auditing Professional*) etc., quais respondentes desse nicho ocupam o cargo de Dirigente de Auditoria Interna e há quanto tempo o ocupam.

Tabela 4. Características dos auditores e dirigentes de auditoria interna.

	N	%	A	%	DAI	%
Qual o seu tempo de atuação na auditoria interna? (apenas para auditores e dirigentes de auditoria interna)						
Menos de 1 ano	3	6,82%	3	9,38%	0	0,00%
Entre 1 - 3 anos	15	34,09%	13	40,63%	2	16,67%
Entre 3 - 5 anos	7	15,91%	5	15,63%	2	16,67%
Acima de 5 anos	19	43,18%	11	34,38%	8	66,67%
Você possui alguma certificação na área de auditoria (CIA, CRMA, CCSA, CFSA, CGAP etc.)? (apenas para auditores e dirigentes de auditoria interna)						
Sim	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Não	44	100,00%	32	100,00%	12	100,00%
Você ocupa o cargo de Dirigente de Auditoria Interna no seu Tribunal? (apenas para auditores e dirigentes de auditoria interna)						
Sim	12	27,27%				
Não	32	72,73%				
Há quanto tempo você ocupa o cargo de Dirigente de Auditoria Interna no seu Tribunal?						
até 1 ano	4	33,33%				
2 a 3 anos	1	8,33%				
4 a 5 anos	2	16,67%				
5 anos ou mais	5	41,67%				

Nota: A = auditor; DAI = dirigente de auditoria interna.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Uma parcela significativa de auditores (34,38%) conta com mais de 5 anos de tempo de atuação na auditoria interna, embora a maioria de 40,36% dos respondentes tenha apontado que atua nessa área entre 1 a 3 anos. Isso revela que as equipes de auditores são mescladas entre servidores mais experientes com outros no início da trajetória na área de auditoria. Por outro lado, entre os dirigentes, observa-se que grande parte (66,67%) é composta por servidores com experiência de mais de 5 anos de atuação na auditoria interna.

Dentre os auditores que responderam a pesquisa, 27,27% ocupam o cargo de Dirigente de Auditoria Interna e, dentre esses, a maior parte (41,67%) já o faz há mais de 5 anos. Dado interessante revela-se em relação à certificação na área de auditoria: 100% dos respondentes

disseram que não possuem qualquer tipo de certificação. Isso pode ser um indicativo de falta de incentivo da Administração Pública à certificação de seus auditores, mas também de falta de interesse dos próprios auditores ou, até mesmo, falta de conhecimento sobre os tipos e formas de certificação.

Já quanto à caracterização das unidades de auditoria interna, foram levantadas informações acerca da quantidade de servidores lotados, quantas e quais subunidades há na auditoria interna, quantos cargos em comissão e funções de confiança há nessas unidades e quais trabalhos são por elas desenvolvidos (Tabela 5).

Tabela 5. Características das unidades de auditoria interna.

Quantos servidores estão lotados na unidade de Auditoria Interna do seu Tribunal? (apenas para os tribunais cujos dirigentes de auditoria interna responderam ao questionário)									
	N	%							
3 a 4 servidores	1	8,33%							
5 a 6 servidores	6	50,00%							
7 ou mais	5	41,67%							
Quantas e quais subunidades há na Auditoria Interna do seu Tribunal? (apenas para os tribunais cujos dirigentes de auditoria interna responderam ao questionário)									
	Coordenadoria(s)	Seção(ões)	Assessoria(s)	Gabinete(s)	Outros(s) (especifique)	Especificação outros			
TRE-AL	1	0	1	0	0				
TRE-BA	0	3	0	1	0				
TRE-CE	1	0	0	0	2	2 núcleos			
TRE-GO	0	3	0	0	0				
TRE-MA	0	3	0	0	0				
TRE-MS	1	2	0	0	0				
TRE-PA	0	3	0	1	0				
TRE-RJ	0	4	0	0	0				
TRE-RN	1	2	0	0	0				
TRE-RO	1	2	1	0	0				
TRE-SC	0	3	1	0	0				
TRE-SE	1	2	0	0	0				
%	50%	83,33%	25%	16,66%	8,33%				
Quantos CJs e FCs há na Auditoria Interna do seu Tribunal? (apenas para os tribunais cujos dirigentes de auditoria interna responderam ao questionário)									
	CJ-3	CJ-2	CJ-1	FC-6	FC-5	FC-4	FC-3	FC-2	FC-1
TRE-AL	0	1	1	0	0	1	1	0	0
TRE-BA	1	0	0	3	0	0	0	0	1
TRE-CE	0	1	0	0	0	0	2	0	0
TRE-GO	1	0	0	3	0	0	0	0	3
TRE-MA	1	0	0	3	0	0	0	0	1
TRE-MS	0	1	0	2	0	0	2	0	0
TRE-PA	1	0	0	3	0	0	0	0	0
TRE-RJ	1	0	1	4	1	0	5	0	4
TRE-RN	0	1	0	2	0	0	0	0	2
TRE-RO	1	0	1	2	0	0	1	0	0
TRE-SC	1	0	0	3	0	0	0	0	0
TRE-SE	0	1	0	2	0	0	0	0	3

	58,33%	41,66%	25%	83,33%	8,33%	8,33%	41,66%	0%	50%
Quais trabalhos a unidade de Auditoria Interna do seu Tribunal desenvolve? (apenas para os tribunais cujos dirigentes de auditoria interna responderam ao questionário)									
	N	%							
Avaliação e consultoria	11	91,67%							
Somente avaliação	1	8,33%							

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Metade (50%) dos tribunais representados pelos respondentes da pesquisa possui uma equipe de auditores de tamanho médio, tendo entre 5 e 6 servidores lotados na unidade de auditoria interna, seguido por 41,67% de tribunais, que possuem equipes grandes, com 7 ou mais servidores com essa lotação. Pontua-se que a caracterização das equipes em pequena, média ou grande não considerou o porte do tribunal, mas tão somente a quantidade de servidores que as compõem.

No que concerne à divisão das unidades de auditoria em subunidades, metade (50%) dos tribunais possuem uma coordenadoria em suas estruturas. A subdivisão em seções foi apontada por 83,33% dos tribunais, os quais afirmaram que existem ao menos duas seções em sua composição. Além disso, 25% dos tribunais responderam que possuem uma assessoria; 16,33%, que possuem um gabinete; e, por fim, 8,33%, que possuem dois núcleos como subunidades.

Em relação à quantidade de cargos em comissão e funções de confiança (FC) alocados nas unidades de auditoria interna, 58,33% dos tribunais possuem uma CJ-03 e 41,66% possuem uma CJ-02. Como os tribunais que responderam possuir CJ-03 não indicaram possuir CJ-02, e vice-versa, conclui-se que tais cargos em comissão são os ocupados pelos dirigentes de auditoria interna, pois são os cargos mais elevados alocados nas unidades de auditoria dos tribunais participantes. Ademais, 25% dos tribunais indicaram possuir uma CJ-01.

Quanto às funções de confiança, 83,33% dos tribunais possuem FC-06, em quantidade que varia de duas a quatro. FC-05 e FC-04, apenas 8,33% dos tribunais declararam a existência de uma dessas funções nas unidades de auditoria interna. Quanto às demais funções de confiança, 41,66% declararam ter ao menos uma FC-03; metade (50%) possui pelo menos uma FC-01 e nenhum (0%) indicou possuir FC-02 alocada na unidade de auditoria interna.

Por fim, um dado específico relativo aos gestores de unidade se refere ao tempo de atuação do respondente à frente da gestão (Tabela 6). Grande parte (42,31%) revela que possui experiência na atuação à frente da gestão da unidade, pois está há mais de 5 anos na atividade.

Tabela 6. Tempo de atuação de gestores de unidade.

Qual o seu tempo de atuação na gestão da unidade? (apenas para gestores)

	N	%
Menos de 1 ano	15	11,54%
Entre 1 - 3 anos	40	30,77%
Entre 3 - 5 anos	20	15,38%
Acima de 5 anos	55	42,31%

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Na trilha dos mesmos procedimentos utilizados por Sousa (2020), os quadros a seguir apresentam a estatística descritiva das variáveis da pesquisa, quais sejam, suporte gerencial para a auditoria interna (Tabela 7), independência da auditoria interna (Tabela 8) e eficácia da auditoria interna (Tabela 9). Em todos os casos de afirmações positivas, a pontuação média esteve acima do ponto médio na escala, de 3 pontos. A pontuação se baseou em escala de 1, para a percepção de discordar totalmente, a 5, para concordar totalmente com a afirmação proposta.

Tabela 7. Suporte gerencial para a auditoria interna.

	Total		A		GU	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP
SUPOORTE GERENCIAL PARA A AUDITORIA INTERNA						
A Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) apoia a Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades.	4,47	0,79	4,27	0,9	4,53	0,75
Os relatórios elaborados pela Auditoria Interna com recomendações para Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) são suficientes, confiáveis e relevantes.	4,4	0,81	4,61	0,65	4,32	0,85
A resposta dada aos relatórios de Auditoria Interna pela Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) é razoável.	4,17	0,89	4,07	0,95	4,2	0,88
A unidade de Auditoria Interna tem orçamento suficiente para realizar com sucesso suas responsabilidades.	3,98	0,99	3,59	1,23	4,11	0,86
A Auditoria Interna possui corpo funcional que, coletivamente, assegura o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades.	3,91	1,02	3,59	1,06	4,02	0,98

Nota: A = auditor; GU = gestor de unidade; DP = desvio padrão.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 7, a média geral esteve acima de 3 pontos e apresentou os menores valores totais para as duas últimas afirmações ($n = 3,98$; $n = 3,91$). Isso indica que, para os respondentes, a falta de recursos e de conhecimento, habilidades e competências pode comprometer os resultados dos trabalhos desenvolvidos. A média em relação a esses aspectos

é ainda menor entre os auditores ($n = 3,59$), o que revela uma realidade mais concreta de quem enfrenta tais dificuldades no cotidiano. No entanto, apesar das dificuldades, não houve alteração na percepção dos respondentes quanto à qualidade dos relatórios elaborados.

Isso se reflete, principalmente, ao analisar o desvio padrão da resposta dos auditores em relação à qualidade dos relatórios elaborados quanto à suficiência, confiança e relevância das recomendações ($n = 0,65$). Um desvio padrão baixo revela que a maioria das respostas está próxima à média, que os dados são menos dispersos e estão concentrados próximos à média (Dos Santos, 2017).

Tabela 8. Independência da auditoria interna.

	Total		A		GU	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP
INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA						
A Auditoria Interna tem acesso completo, livre e irrestrito, no desenvolvimento de atividades de auditoria ou de consultoria, a todo e qualquer documento, registro ou informação, em todo e qualquer meio, suporte ou formato disponível, inclusive em banco de dados e sistemas eletrônicos de processamentos de dados, ainda que observada a condição de sigilo.	4,62	0,69	4,59	0,84	4,63	0,64
Os servidores de outras unidades orgânicas do Tribunal auxiliam a unidade de Auditoria Interna, sempre que necessário, para que a auditoria possa cumprir integralmente as competências, atribuições e responsabilidades a ela conferidas.	4,39	0,84	4,07	1,07	4,49	0,72
A Auditoria Interna é livre de quaisquer interferências ou influências na seleção do tema, na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e no reporte dos resultados dos trabalhos realizados.	4,39	0,86	4,2	1	4,45	0,8
A estrutura hierárquica e reporte do Dirigente de Auditoria Interna contribui para que a Auditoria Interna cumpra suas responsabilidades.	4,44	0,83	4,39	0,95	4,45	0,79
O Dirigente de Auditoria Interna tem contato direto com a Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) do Tribunal.	4,59	0,7	4,52	0,76	4,62	0,67
Com exceção do Dirigente, os demais membros da Auditoria Interna não têm contato direto com a Alta Administração (Presidência e Direção-Geral).	3,53	1,18	3,77	1,29	3,45	1,13
Conflitos de interesse raramente estão presentes nos trabalhos dos auditores internos.	4,11	0,96	4,18	0,99	4,09	0,95

Os auditores internos raramente enfrentam interferência da Administração enquanto conduzem seus trabalhos.	4,18	0,93	4,16	0,99	4,19	0,92
A equipe de Auditoria Interna tem acesso livre a todas as unidades e servidores do Tribunal.	4,61	0,69	4,52	0,79	4,64	0,65
A equipe de Auditoria Interna é solicitada a realizar funções que não sejam de auditoria.	2,7	1,36	2,82	1,5	2,65	1,31

Nota: A = auditor; GU = gestor de unidade; DP = desvio padrão.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

A elevada pontuação média da Tabela 8 indica que, na percepção dos respondentes, a auditoria interna possui um alto nível de independência. Ressalvam-se as afirmações construídas com sentido negativo as quais, por terem obtido as menores médias ($n = 3,53$; $n = 2,7$) indicam, na verdade, um reforço positivo às afirmações anteriores. Assim, é possível dizer que, além do Dirigente de Auditoria Interna, os demais membros da equipe também têm contato direto com a Alta Administração (Presidência e Direção-Geral). Da mesma forma, a média baixa de 2,7 reforça a independência da auditoria interna, pois revela que a equipe não desempenha funções que não sejam de auditoria.

O menor desvio padrão total ($n = 0,69$) foi observado na assertiva quanto ao acesso completo, livre e irrestrito da auditoria a todo e qualquer documento, registro ou informação, em todo e qualquer meio, suporte ou formato disponível, inclusive em banco de dados e sistemas eletrônicos de processamentos de dados, ainda que observada a condição de sigilo, no desenvolvimento de atividades de avaliação ou de consultoria. A menor dispersão desses dados reforça o desenvolvimento dos trabalhos pela auditoria interna sem limitações ou ingerências indevidas.

Tabela 9. Eficácia da auditoria interna.

	Total		A		GU	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP
EFICÁCIA DA AUDITORIA INTERNA						
A Auditoria Interna auxilia o Tribunal no alcance dos objetivos estratégicos.	4,44	0,8	4,55	0,66	4,4	0,84
A Auditoria Interna fornece opinião ou conclusões independentes a respeito de operações, funções, projetos, sistemas, controles internos administrativos e processos, inclusive os de governança e de gerenciamentos de riscos.	4,47	0,73	4,61	0,69	4,42	0,74

O resultado das avaliações é reportado enfatizando as exposições significativas a riscos, incluindo riscos de fraude, questões de controle e governança, entre outros assuntos necessários ou solicitados pela instância máxima de governança do Tribunal ou pelo Presidente.	4,41	0,8	4,48	0,9	4,38	0,77
A Auditoria Interna estabelece Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP), quadrienal, e Plano Anual de Auditoria (PAA), preferencialmente baseado em riscos, para determinar as prioridades de auditoria, de forma consistente, com objetivos e metas institucionais.	4,43	0,71	4,68	0,52	4,34	0,74
Para cada avaliação realizada é elaborado um Relatório Final de Auditoria com os resultados dos exames, baseados em documentos comprobatórios, que expressem a exatidão do relatório e a precisão das proposições.	4,63	0,68	4,86	0,41	4,55	0,74
Ao formular recomendações e posteriormente monitorá-las, a Auditoria Interna prioriza a correção dos problemas de natureza grave, que impliquem risco de dano ao erário ou de comprometimento direto das metas estratégicas definidas institucionalmente.	4,5	0,73	4,59	0,58	4,47	0,77
A Auditoria Interna revisa as operações e os programas para verificar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos.	4,22	0,81	4,2	0,73	4,23	0,83
A Auditoria Interna revisa a precisão e confiabilidade dos relatórios financeiros.	4,33	0,73	4,39	0,69	4,32	0,75
A Auditoria Interna examina o cumprimento das leis externas aplicáveis e os regulamentos.	4,53	0,68	4,66	0,57	4,48	0,71
A Auditoria Interna examina os meios de salvaguardar ativos.	4,36	0,71	4,34	0,71	4,37	0,71
A Auditoria Interna avalia e melhora a eficácia do gerenciamento de riscos.	4,26	0,84	4,11	0,92	4,32	0,81
A Auditoria Interna analisa o uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos.	4,22	0,88	4,05	0,89	4,28	0,87
A Auditoria Interna fornece acompanhamento para assegurar que ações corretivas eficazes sejam realizadas.	4,25	0,85	4,16	0,89	4,28	0,84
A Auditoria Interna contribui para melhorar as operações, processos, controles internos do Tribunal e a transparência de dados e informações do Tribunal.	4,39	0,77	4,59	0,66	4,32	0,8
Os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna contribuem para a conquista de Selo CNJ.	4,25	0,93	4,18	1,04	4,28	0,9

Nota: A = auditor; GU = gestor de unidade; DP = desvio padrão.
Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

No que concerne à eficácia da auditoria interna, todas as afirmações obtiveram média acima de 4, o que denota uma alta concordância. As médias foram ainda maiores entre os auditores. Isso revela uma aproximação às normas internacionais de auditoria, as quais levam a um aumento da governança, alinhamento aos objetivos estratégicos dos tribunais, qualidade das informações prestadas e valorização do profissional de auditoria, aspectos diretamente relacionados à eficácia da atividade.

Destaca-se que a afirmação relacionada aos relatórios finais de auditoria foi a que obteve a maior média ($n = 4,63$) e o menor desvio padrão ($n = 0,68$) dentre o grupo de assertivas relacionadas à eficácia. Assim, entre auditores e gestores de unidade há opinião forte de que os relatórios expedidos em cada avaliação realizada são dotados de exatidão, bem como as proposições neles veiculadas são precisas, pois estão lastreadas em documentos comprobatórios que lhes asseguram tais qualidades.

A maior dispersão dos dados na Tabela 9 (desvio padrão = 0,93) esteve relacionada ao questionamento acerca da contribuição dos trabalhos realizados pelas auditorias internas na conquista do Selo CNJ pelos tribunais. Isso denota a controvérsia e divergência de opiniões sobre o assunto, principalmente entre os auditores (desvio padrão = 1,04).

4.3 MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

A análise dos dados foi realizada utilizando a técnica estatística de equações estruturais por meio do *software* SmartPLS v.3.3 em duas etapas: validação do modelo de mensuração e validação do modelo estrutural.

Na etapa de validação do modelo de mensuração, a avaliação da validade dos construtos incluiu a análise da validade discriminante, validade convergente (AVE - *average variance extracted*), Confiabilidade Composta (CC) e *Alfa de Cronbach* (Fornell; Larcker, 1981; Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021).

Para assegurar a validade interna, foi necessário excluir alguns indicadores, especificamente SG4 para Suporte Gerencial, IND6, IND7 e IND10 para Independência, e EFIC15 para Eficácia. A análise da validade discriminante dos indicadores restantes mostrou que os indicadores tinham cargas satisfatórias direcionadas às variáveis correspondentes, conforme identificado na matriz Fornell e Larcker (1981).

A análise das validades do modelo geral demonstra que as cargas para a AVE foram estatisticamente significativas, com valores iguais ou superiores a 0,5 (Fornell; Larcker, 1981; Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021). O indicador de Confiabilidade Composta atingiu os valores limítrofes considerados satisfatórios, assim como os valores do *Alfa de Cronbach*, todos acima de 0,7 para as variáveis latentes.

Os indicadores de Confiabilidade Composta e *Alfa de Cronbach* foram satisfatórios, indicando que a amostra está teoricamente livre de vieses e que o instrumento de coleta de dados é confiável (Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021). A apuração do *Alfa de Cronbach* é utilizada para verificar a consistência interna dos resultados de cada variável latente (VL), estabelecendo a expectativa de erro da medida realizada. Quanto mais próximo de 1, menor a expectativa de erro e maior a confiabilidade do instrumento (Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021). Na amostra, os resultados do *Alfa de Cronbach* apresentaram um grau de fidelidade aceitável, conforme se apresenta na Tabela 10.

Tabela 10. Validade Geral do Modelo.

Construtos		Validade Convergente			Validade Discriminante				Resultados		
		<i>Alfa de Cronbach</i>	Conf.	AVE	AV	EFIC	IND	SG	F ²	R ² Aj	Q ²
AV	Agregação Valor	0,903	0,906	0,631	0,794				-	0,194	0,12
EFIC	Eficácia	0,948	0,953	0,597	0,445	0,772			0,07	-	-
IND	Independência	0,908	0,927	0,647	0,27	0,579	0,804		0,02	-	-
SG	Suporte Gerencial	0,831	0,932	0,647	0,387	0,726	0,718	0,804	0,13	-	-

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Quanto à validade discriminante, que envolve a verificação das variáveis latentes do modelo, conforme Fornell e Larcker (1981), ela é confirmada quando o valor da raiz quadrada da *Average Variance Extracted* (AVE) é maior que os valores absolutos das correlações com as demais variáveis latentes; ou seja, a diagonal principal deve apresentar valores superiores aos das demais variáveis latentes. Para a análise dos resultados, é crucial identificar e interpretar os coeficientes de determinação (R²) das variáveis, pois eles indicam o quanto o modelo explica cada variável. No presente estudo, foi demonstrado que o modelo explica em diferentes graus a congruência de objetivos e o desempenho.

A análise do modelo estrutural permite validar estatisticamente as relações entre os construtos e as conexões estabelecidas, conforme a estrutura de um diagrama de caminhos baseado em teorias (Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021). Para avaliar a validade do modelo estrutural, são analisados os critérios de: (i) tamanho e significância dos coeficientes de caminho, (ii) coeficientes de determinação de Pearson (R²) por meio da técnica de

Bootstrapping, (iii) Relevância Preditiva (Q^2) na plataforma de *blindfolding*, e (iv) tamanhos do efeito (f^2) (Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks; Ray, 2021).

No *bootstrapping*, as subamostras são criadas com observações retiradas aleatoriamente do conjunto original de dados (com reposição) e usadas para estimar o modelo de caminhos do PLS. Nesse caso, foram geradas $N = 5.000$ subamostras diferentes, conforme recomendado por Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks e Ray (2021), e os resultados são apresentados na Tabela 10. O f^2 é uma medida que avalia se há um impacto substancial sobre o construto dependente quando um construto independente é removido do modelo. Considerando os valores de f^2 sugeridos por Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks e Ray (2021), observa-se a existência de relações de pequenos e grandes efeitos no modelo.

O critério de Q^2 mostra o quão bem o modelo atende às expectativas de predição. Segundo Hair Jr.; Hult; Ringle; Sarstedt; Danks e Ray (2021), os valores devem ser maiores que zero, sendo que um modelo perfeito teria um valor igual a 1. Os valores dos construtos para esse critério indicam que há conformidade no modelo ajustado. O valor de Q^2 de Stone-Geisser é um critério de relevância preditiva. O valor de Q^2 das variáveis latentes é obtido através do procedimento de *blindfolding*.

De acordo com Ringle; Da Silva e Bido (2015), o *blindfolding* é uma técnica de reutilização da amostra que exclui sistematicamente pontos de dados e fornece uma previsão de seus valores originais. A técnica sugere que no PLS-SEM, quando há relevância preditiva, o modelo prevê adequadamente os valores dos indicadores. Quando o valor de Q^2 é maior que zero para a variável latente endógena, isso indica que o modelo tem relevância preditiva para esse construto. Nesta pesquisa, os valores foram validados, pois para ambas as variáveis o resultado foi superior a zero.

A Tabela 11 mostra os coeficientes de caminhos (*path coefficients*), com as hipóteses da pesquisa testadas a partir do teste t de Student para a amostra geral.

Tabela 11. Efeitos entre construtos.

Amostras	Geral				Grupo 1			Grupo 2			1x2	Hip
	β	t	p	Hip.	β	t	p	β	t	p	p	
Eficácia -> Agregação de Valor	0,35	3,01	0,01	H1	0,52	4,02	0,00	0,15	0,50	0,69	0,18	H4
Independência-> Agregação de Valor	-0,06	0,50	0,62	H2	-0,16	1,05	0,30	0,09	0,39	0,70	0,41	
Suporte Gerencial-> Agregação de Valor	0,17	1,38	0,17	H3	0,29	2,16	0,03	0,11	0,40	0,69	0,58	

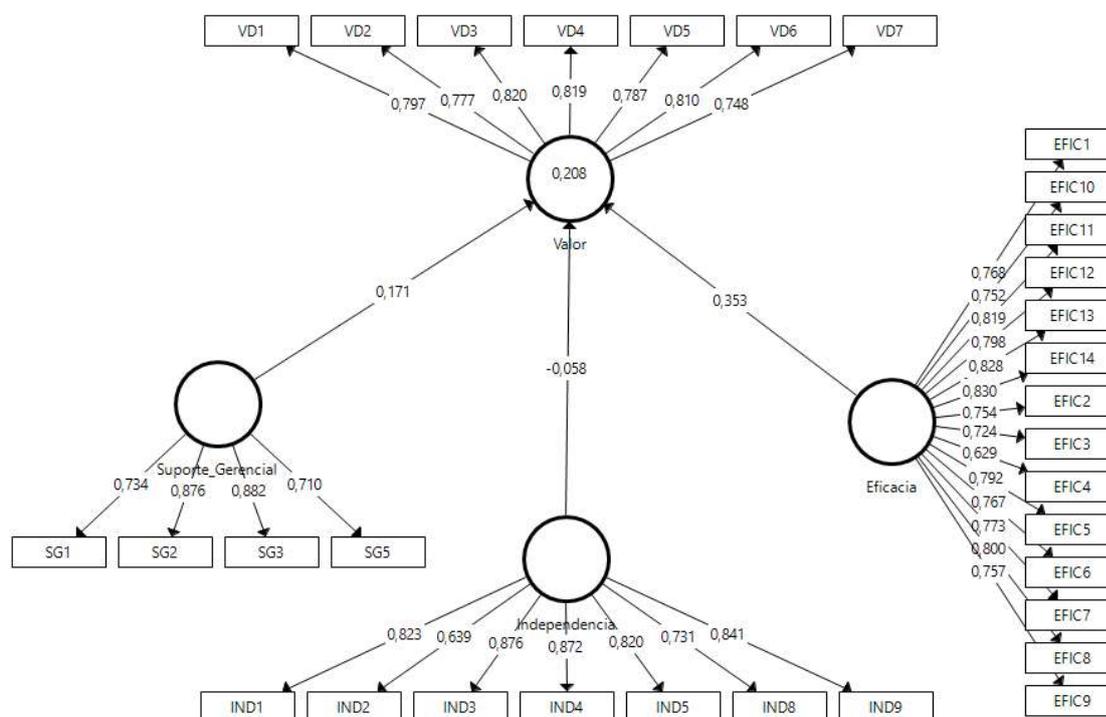
Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

Nota: β – Coeficiente. t – Estatística t . p – Valor p .

Primeiramente, as relações são analisadas para a amostra geral. Em seguida, aplica-se a análise multigrupos (MGA), segregando a amostra entre servidores com menor tempo no

Tribunal (G1 - até 20 anos) e servidores com mais experiência (G2 - mais de 20 anos). Por fim, os coeficientes de cada grupo são comparados pelo valor p para identificar se os coeficientes são significativamente diferentes entre os grupos (1x2).

Figura 5. Diagrama de Relações entre Construtos (Grupo Geral).



Fonte: Elaboração própria, no software SmartPLS.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A seguir é apresentado um resumo das hipóteses de pesquisa para posterior análise dos resultados.

Quadro 8. Hipóteses da pesquisa.

Hipóteses da pesquisa		Resultados
H1	A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com a eficácia da auditoria interna.	Confirmada
H2	A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com a independência.	Refutada
H3	A percepção de agregação de valor pela auditoria interna está positivamente relacionada com o suporte gerencial.	Refutada
H4	A percepção de agregação de valor pela auditoria interna se relaciona ao Suporte Gerencial, Independência e Eficácia, distintamente pelo tempo de experiência profissional nos Tribunais.	Parcialmente confirmada

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

A partir dos resultados obtidos verificou-se que o modelo possui capacidade de explicar 12% da percepção de agregação de valor pela auditoria interna (Tabela 10). Em relação às

hipóteses de pesquisa, conforme resultados apresentados na Tabela 11, foram confirmadas a Hipótese 1 e, parcialmente, a Hipótese 4. Na amostra geral, somente a Eficácia demonstrou relação positiva com a Agregação de Valor.

Segregando-se as amostras, apesar de não apresentarem coeficientes significativamente distintos, no Grupo de servidores com menor experiência (G1 - até 20 anos de Tribunal) a Eficácia e o Suporte Gerencial demonstraram relações significativas e positivas com a Agregação de Valor. No Grupo de servidores com maior experiência (G2 - mais de 20 anos de Tribunal), nenhum dos determinantes demonstrou relação significativa com a Agregação de Valor.

A Hipótese 1, que considera a característica da Eficácia, demonstrou relação com a Agregação de Valor (β 0,35, pv. < 0,01). No ambiente público, a auditoria interna governamental deve contribuir para o uso adequado dos recursos públicos e na prestação de contas à sociedade.

Nesse aspecto, a auditoria interna cumpre seu papel de agregação de valor, contribuindo com a eficácia (Sousa, 2020). Agrega valor também para os processos de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa (Carvalho; Do Prado, 2017), especialmente diante da perspectiva do uso dos recursos financeiros e orçamentários, os quais devem ser geridos com eficácia pelas instituições públicas (Oliveira; Bione Neto; Libonati; Miranda, 2020).

Eficácia refere-se à capacidade de uma entidade alcançar o resultado desejado (Shuwaili; Hesarzadeh; Bagherpour Velashani, 2023). Nessa perspectiva da eficácia, os resultados confirmam as indicações de estudos anteriores, ponderando que as atividades realizadas pelas auditorias internas favorecem a percepção de agregação de valor e eficácia, refletindo na confiabilidade das informações (Fonseca; Jorge; Nascimento, 2020).

A partir das médias apresentadas na Tabela 9, pode-se avaliar cada um dos indicadores da variável Eficácia no quadro a seguir.

Quadro 9. Indicadores da variável Eficácia.

Auxílio no alcance de objetivos estratégicos (Média 4,44)	A alta média sugere que a auditoria interna é percebida como um suporte valioso para as metas institucionais, refletindo um alinhamento positivo entre auditoria e estratégia.
Fornecimento de opiniões independentes (Média 4,47)	Isso indica que os auditores se sentem seguros em emitir juízos de valor sobre processos e controles, o que é crucial para a credibilidade da auditoria.
Relato de riscos significativos (Média 4,41)	A percepção de que os resultados enfatizam questões críticas é essencial para a gestão eficaz de riscos e para que a administração tome decisões informadas.
Planejamento das atividades de auditoria – PALP e PAA (Média 4,43):	O planejamento baseado em riscos sugere uma abordagem proativa e alinhada às necessidades institucionais, o que é vital para a eficácia.

Relatórios finais (Média 4,63)	A percepção de exatidão e fundamentação dos relatórios é um ponto forte, indicando que as informações prestadas são confiáveis e embasadas.
Prioridade na correção de problemas graves (Média 4,5)	Essa abordagem focada reforça a importância de ações corretivas efetivas e da responsabilidade no gerenciamento de riscos.
Revisão de operações e programas (Média 4,22)	Indica que a auditoria não apenas examina, mas também contribui para a melhoria contínua das operações.
Revisão de relatórios financeiros (Média 4,33)	O exame de relatórios financeiros pela auditoria contribui para que sejam dotados de precisão e confiabilidade.
Conformidade com leis e regulamentos (Média 4,53)	A auditoria é vista como um instrumento de conformidade, fundamental para a integridade institucional.
Salvaguarda de ativos (Média 4,36)	A proteção dos ativos demonstra a eficácia em prevenir fraudes e garantir a integridade dos recursos.
Avaliação da eficácia do gerenciamento de riscos (Média 4,26)	Isso sugere que a auditoria está atenta à gestão de riscos, contribuindo para um ambiente organizacional seguro.
Uso econômico e eficiente dos recursos (Média 4,22)	Esse aspecto é crucial, já que a eficiência é um objetivo central das práticas de auditoria.
Acompanhamento de ações corretivas (Média 4,25)	O acompanhamento efetivo demonstra um compromisso com a implementação de melhorias.
Contribuição para operações e transparência (Média 4,39)	Isso ressalta o papel da auditoria na promoção de melhores práticas e maior transparência.
Contribuição para Selo CNJ (Média 4,25)	A variação nos dados pode indicar que, embora haja uma percepção positiva, a relação entre a auditoria interna e a conquista de premiações ainda gera discussões.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados da pesquisa.

A perspectiva da Hipótese 4, que analisa a relação entre suporte gerencial, independência, eficácia e agregação de valor entre os grupos com distintas experiências, também demonstrou relação positiva e significativa para os menos experientes (β 0,52, $p.v. < 0,001$), mas não se confirmou para as pessoas de maior experiência (β 0,15, $p.v. n.s.$), ou seja, embora a amostra não demonstre variação significativa entre grupos de distintas experiências, cada grupo possui distintas percepções.

Na Hipótese 2, a Independência não demonstrou relação com a Agregação de Valor (β -0,06; $p.v. n.s.$). Também não se confirma a percepção de agregação de valor pela auditoria interna relacionada positivamente com a independência nos Grupos 1 (β -0,16, $p.v. n.s.$) e 2 (β 0,09, $p.v. n.s.$) e, inclusive, entre grupos ($p.v. n.s.$), demonstrando que a correspondente perspectiva da Hipótese 4 não é validada quanto à independência.

A Hipótese 3, que analisou a relação do Suporte Gerencial com a Agregação de Valor no grupo amostral geral, não demonstrou significância estatística (β 0,17, $p.v. n.s.$). Entretanto a perspectiva da Hipótese 4, ainda que não confirme diferenças significativas para os distintos grupos ($p.v. n.s.$), revelou que na amostra de menor experiência existe relação positiva entre o Suporte Gerencial e a Agregação de Valor (β 0,29, $p.v. < 0,05$), enquanto restou não significativa no grupo de maior experiência (β 0,11, $p.v. n.s.$).

Os achados podem contribuir com discussões acerca da importância da formação e capacitação dos indivíduos, visando atualizá-los com os procedimentos e normativas institucionais, especialmente no âmbito da auditoria interna, tendo em vista as atualizações e as mudanças decorrentes das regulamentações normativas definidas pelo CNJ (2023).

Consolidando, a análise da Hipótese 4, que incorpora a distinção das relações de acordo com a experiência de cada grupo, demonstra que parte das relações são efetivas somente entre os servidores de menor experiência (H1 e H3). Por outro lado, nos servidores de maior experiência, tais relações não são significativas para nenhuma das hipóteses observadas.

Com base nas respostas dadas ao questionário e diante dos achados, é concebível que entre o grupo de maior experiência, os servidores estejam desacreditados quanto ao apoio da Alta Administração às atividades de auditoria interna. Além disso, ao longo dos mais de 20 anos de tribunal, pode ser que já tenham recebido respostas não significativas aos relatórios de auditoria elaborados, o que leva a contribuir na percepção de que o apoio da Alta Administração é indiferente na agregação de valor para as atividades de auditoria interna.

Essa constatação confirma o resultado da pesquisa de Kertarajasa; Marwa e Wahyudi (2019), que mostram que a experiência do auditor não tem um efeito significativo na qualidade de auditoria e, conseqüentemente, na agregação de valor. Para esses autores, isso pode ser explicado a partir da Teoria da Atribuição, proposta por Heider (1958). Segundo tal teoria, as causas do comportamento podem ser explicadas por fatores internos ou externos. Quando os fatores externos são bons, como por exemplo a supervisão exercida no processo de auditoria, os fatores internos, como a experiência, não se mostram influentes (Kertarajasa; Marwa; Wahyudi, 2019).

Tal resultado também é consistente com a constatação de Suyono, em pesquisa realizada no ano de 2012. Porém, não confirma a conclusão obtida por Hardianti; Alimuddin e Syamsuddin (2022), que afirmam que as habilidades, competência, profissionalismo e experiência de trabalho são necessários para que o auditor desempenhe seus deveres e responsabilidades com qualidade e independência. Da mesma forma, Yazid e Wiyantoro (2018) afirmam que a qualidade da auditoria interna é proporcionalmente maior quanto mais longo for o período de trabalho e maior o número de tarefas de auditoria dominadas pelo auditor.

Observa-se que a percepção de agregação de valor da auditoria interna é confirmada na avaliação da eficácia dos procedimentos da auditoria interna e no suporte gerencial. Nessa perspectiva, a auditoria interna atua para o fortalecimento de processos e controles internos,

contribuindo na gestão dos recursos públicos, propiciando que eles sejam aplicados de forma eficiente, eficaz e efetiva (Oliveira; Bione Neto; Libonati; Miranda, 2020). Os resultados confirmam a importância dos procedimentos de auditoria interna como instrumentos de agregação de valor para as instituições públicas, no contexto da eficácia das atividades realizadas.

4.5 ISOMORFISMO E VALIDAÇÃO DAS HIPÓTESES

Em recapitulação da Tabela 11, conforme os resultados encontrados, nesta pesquisa foi confirmada a Hipótese 1, a qual relaciona positivamente a eficácia da auditoria interna à agregação de valor. Em outra mão, foi parcialmente confirmada a Hipótese 4, que relaciona, distintamente, o suporte gerencial, a independência e a eficácia pelo tempo de experiência profissional nos Tribunais. Em relação a esta, a eficácia e o suporte gerencial demonstraram relações significativas e positivas com a agregação de valor apenas no grupo de servidores com menor experiência (até 20 anos de Tribunal).

A profissionalização da atividade de auditoria interna para o Poder Judiciário, via regulamentação e normatização pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2020; CNJ, 2023), materializa a perspectiva de isomorfismo normativo, conforme a Teoria Institucional. Em última análise, tal esforço de profissionalização revela a luta coletiva para definir as condições e métodos de trabalho para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a atividade (Dimaggio; Powell, 1983).

A eficácia da atividade de auditoria interna está diretamente ligada à implementação de artefatos amplamente difundidos por normas internacionais, a exemplo do planejamento dos trabalhos, preferencialmente baseado em riscos, para determinar as prioridades de auditoria; a elaboração de relatório final com os resultados dos exames baseados em documentos comprobatórios; e o monitoramento de recomendações que prioriza a correção de problemas de natureza grave (IIA, 2024). Tudo isso auxilia as organizações no alcance dos objetivos estratégicos e consolida a eficácia da auditoria interna, diretamente relacionada à agregação de valor, conforme hipótese confirmada neste estudo.

Em reflexão, pode-se afirmar que, no contexto da auditoria interna, o isomorfismo normativo se manifesta quando as práticas de auditoria são influenciadas por normas e padrões profissionais estabelecidos por organizações e associações relevantes, como o Instituto dos Auditores Internos (IIA). A adesão a essas normas ajuda a garantir que a auditoria interna siga práticas reconhecidas e aceitas, o que pode melhorar a qualidade e a confiabilidade dos

processos de auditoria. Seguir padrões normativos e melhores práticas pode aumentar a eficácia e a eficiência da auditoria interna e contribuir para uma administração pública mais transparente e responsável, resultando numa gestão mais robusta e, conseqüentemente, ampliando a percepção de agregação de valor.

As normas internacionais direcionam a atuação profissional dos auditores internos, numa expectativa de atuação semelhante, consolidando, assim, o panorama do isomorfismo mimético (Sousa, 2020). O isomorfismo mimético pode levar à melhoria contínua das práticas de auditoria interna. Ao observar e adotar as abordagens bem-sucedidas de outras organizações, a auditoria interna pode evoluir e se adaptar às melhores práticas, resultando em uma maior agregação de valor para a entidade governamental (Palácio, 2023).

Vê-se, portanto, que as diretivas do CNJ, até mesmo pela suscetibilidade das organizações do setor público às pressões institucionais (Frumkin; Galaskiewicz, 2004), concretizam as perspectivas de isomorfismo normativo e mimético, tanto em relação à normatização das publicações internacionais, quanto na de tornar a atuação da auditoria interna nos órgãos públicos cada vez mais semelhante (Sousa, 2020).

O suporte gerencial e ajustamento às normas e padrões internacionais de auditoria interna podem indicar que ocorre a percepção de agregação de valor pela excelência nos métodos, critérios, conceitos e sistemas utilizados na atividade de auditoria pelos órgãos ligados ao CNJ (Santos Júnior; Santos, 2023). Todavia, neste estudo identificou-se que apenas os colaboradores com menor tempo de experiência profissional percebem essa relação.

A falta de uma relação significativa entre o suporte gerencial e a agregação de valor pode indicar que, mesmo com um bom suporte da alta administração, isso não necessariamente se traduz em percepções de valor agregado. Isso pode ocorrer por diversas razões, como desconexão entre expectativas e resultados, isto é, o suporte pode existir, mas se não houver uma tradução clara desse suporte em ações concretas, os servidores podem não perceber seu impacto; e a experiência dos servidores, no sentido de que o fato de que essa relação é percebida apenas pelos menos experientes, sugere que os servidores mais antigos podem estar céticos em relação ao apoio da administração, talvez devido a experiências passadas que não corresponderam às expectativas.

A ausência de uma relação significativa entre independência e agregação de valor pode refletir a percepção de que a independência da auditoria não é percebida como um fator que contribui para a eficácia. Isso pode ser influenciado por falta de autonomia real, se os auditores internos não tiverem realmente autonomia para realizar suas funções sem pressões externas,

isso pode minar a percepção de valor que eles podem agregar. Além disso, uma cultura organizacional que não valoriza a independência da auditoria pode levar a uma visão negativa ou indiferente em relação ao seu impacto sobre a agregação de valor.

Esses pontos ressaltam a importância de não apenas ter estruturas e processos, mas também de garantir que as percepções e experiências dos servidores alinhem-se com as expectativas organizacionais. A eficácia da auditoria interna deve ser constantemente avaliada e adaptada, levando em conta as dinâmicas internas e externas da organização.

5 CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Nesta seção, são apresentadas as conclusões finais conforme os resultados obtidos, as limitações da pesquisa e as recomendações para pesquisas futuras.

5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal analisar a agregação de valor da auditoria interna relacionada à eficácia, independência, suporte gerencial e experiência do indivíduo, no âmbito da Justiça Eleitoral brasileira. Os dados analisados demonstram que os auditores e gestores percebem a agregação de valor a partir da auditoria interna.

A análise das relações entre a eficácia, independência, suporte gerencial e a percepção de agregação de valor pela auditoria interna revela *insights* significativos sobre a atuação desse setor no contexto do Poder Judiciário. A confirmação da Hipótese 1 destaca a importância da eficácia da auditoria como um motor essencial para a percepção de valor agregado, reforçando a necessidade de práticas sólidas que garantam a gestão eficiente dos recursos públicos.

Os principais resultados demonstram que a eficácia da auditoria interna se relaciona com a agregação de valor, inclusive na amostra de servidores com menor experiência. Por outro lado, restou insensível na amostra de servidores com maior experiência, acima de 20 anos na Justiça Eleitoral.

A característica da independência não demonstrou qualquer relação com a agregação de valor, tanto no grupo de menor experiência, quanto no de maior experiência. Já o suporte gerencial demonstrou relação positiva e significativa com o grupo de servidores de menor experiência, ou seja, no início da atuação profissional é que o auditor necessita de maior suporte gerencial para desenvolver seu trabalho com eficácia.

A refutação das Hipóteses 2 e 3 sugere que tanto a independência quanto o suporte gerencial, embora relevantes, não exercem uma influência direta na percepção de agregação de valor para todos os grupos. Essa distinção, especialmente notável entre servidores com diferentes níveis de experiência, pode indicar um desapego em relação ao apoio da alta administração, particularmente entre os mais experientes.

A parcial confirmação da Hipótese 4 sugere que, enquanto a eficácia e o suporte gerencial são percebidos positivamente pelos servidores menos experientes, a experiência pode trazer uma perspectiva mais crítica e cética sobre a relevância do suporte gerencial. Isso destaca a necessidade de uma comunicação mais efetiva entre a alta administração e os auditores, especialmente no que tange à valorização das atividades de auditoria interna.

A discussão sobre o isomorfismo normativo e mimético evidencia a influência das normas internacionais e das regulamentações do CNJ na profissionalização da auditoria interna. Esse fenômeno não apenas legitima a prática, mas também propicia uma melhoria contínua das atividades de auditoria, essencial para garantir a transparência e a responsabilidade na gestão pública.

A pesquisa contribui para o corpo teórico ao destacar a importância da eficácia da auditoria interna governamental como fator crítico que pode potencializar a agregação de valor dessas unidades. Isso corrobora com a literatura existente que enfatiza esses elementos como essenciais para o sucesso das funções de auditoria interna em ambientes governamentais. Também demonstra a importância do suporte gerencial no apoio, principalmente, aos auditores de menor tempo de experiência.

Em suma, os resultados desta pesquisa sublinham a importância da eficácia das auditorias internas e da aderência a normas estabelecidas para a promoção da agregação de valor nas instituições públicas. As diferenças de percepção entre grupos de experiência indicam áreas a serem abordadas em futuras formações e capacitações, visando fortalecer a confiança e a colaboração entre auditores e a alta administração, com vistas a uma gestão pública mais robusta e eficiente.

Do ponto de vista prático, o estudo pode servir como instrumento de autoavaliação, crescimento e maturidade ao sugerir que as unidades de auditoria interna devem buscar fortalecer e garantir suporte gerencial adequado para maximizar o valor agregado de suas atividades. Além disso contribui para análise de cenário e perspectivas das auditorias internas do setor público, ao fornecer à gestão embasamento teórico que possa direcionar esforços em promover, em suas respectivas organizações, os determinantes que visam melhorar a agregação de valor da auditoria interna.

Os resultados encontrados podem indicar algumas implicações, como capacitação contínua, a partir de treinamentos regulares, a fim de realinhar expectativas e reforçar a importância da auditoria interna na gestão pública; aprimoramento da comunicação e engajamento, pois a promoção de diálogo aberto entre a alta administração e as equipes de auditoria pode aumentar a percepção de suporte e relevância das auditorias, especialmente para aqueles que se sentem céticos em relação ao impacto nas práticas de gestão; avaliação de processos, com revisão e adaptação contínuas, para garantir que as práticas estejam alinhadas com as expectativas e realidades institucionais, proporcionando um ciclo de *feedback* que favoreça a eficácia e, por fim, fomentar uma cultura organizacional que valorize a

independência da auditoria interna e a perceba como um elemento essencial para a transparência e a boa governança.

Como sugestões de projetos de trabalho temáticos (PTTs), tem-se a formação de auditores, na qual haja o desenvolvimento de programa de capacitação contínua focado em técnicas de auditoria e mudanças normativas, incluindo módulos específicos para servidores com diferentes níveis de experiência; e comunicação interna, com a criação de plano de comunicação que promova a transparência sobre o papel da auditoria e os impactos do suporte gerencial, utilizando canais como *newsletters*, reuniões e *workshops*.

Pode-se indicar também a avaliação de impacto, na implementação de um projeto que busque mensurar o impacto das práticas de auditoria na gestão pública, utilizando *feedback* de todas as partes interessadas para ajustar e otimizar processos; e o início de um trabalho de sensibilização sobre a importância da auditoria interna, promovendo *workshops* que discutam a independência e eficácia da auditoria em fomentar a boa governança.

Essas iniciativas não apenas podem melhorar a eficácia da auditoria interna, mas também fortalecer a confiança nas práticas de auditoria e o alinhamento com os objetivos estratégicos das instituições públicas.

5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Uma limitação do estudo é que a pesquisa foi conduzida em um contexto específico, com foco apenas na Justiça Eleitoral brasileira, o que pode restringir a generalização dos resultados para outros ramos do Poder Judiciário ou contextos organizacionais. A amostra foi segmentada em grupos com diferentes níveis de experiência, mas isso pode não refletir a diversidade completa do ambiente de auditoria interna em diferentes contextos.

Além disso, a pesquisa dependeu de respostas obtidas por meio de questionários, o que pode introduzir vieses de percepção. A percepção dos servidores pode não refletir a realidade objetiva da eficácia e do suporte gerencial, influenciada por fatores subjetivos e experiências individuais. As percepções autorrelatadas podem estar sujeitas a vieses de desejabilidade social.

As diferenças significativas nas relações entre construtos nos grupos de maior e menor experiência indicam que as percepções sobre a eficácia da auditoria interna podem variar drasticamente. Isso sugere que o tempo de experiência pode influenciar a forma como os servidores interpretam a auditoria interna, o que pode limitar a consistência dos resultados.

Embora algumas hipóteses tenham sido confirmadas, outras foram refutadas ou apenas parcialmente confirmadas, o que pode indicar que as relações entre os construtos não são tão

robustas quanto inicialmente presumidas. Isso pode refletir a complexidade das interações entre eficácia, suporte gerencial e independência na prática de auditoria.

Essas limitações devem ser consideradas ao interpretar os resultados e implicações da pesquisa, sugerindo a necessidade de estudos adicionais que possam explorar essas questões em contextos mais amplos ou com metodologias complementares.

5.3 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Futuras pesquisas poderiam expandir a análise para outras entidades governamentais, explorando se as descobertas são consistentes em diferentes ambientes institucionais. Além disso, seria possível investigar o impacto de outros fatores, como a cultura organizacional e a estrutura de governança na eficácia da auditoria interna.

Da mesma forma, realizar estudos com amostras maiores e mais diversificadas, incluindo diferentes tribunais e regiões, pode aumentar a generalidade dos resultados e explorar como variáveis contextuais influenciam a percepção de agregação de valor. É possível também conduzir pesquisas longitudinais que permitam observar as mudanças nas percepções de agregação de valor ao longo do tempo, especialmente em relação à eficácia e ao suporte gerencial.

Igualmente serve como recomendação para pesquisas futuras a investigação se outras variáveis, como a comunicação interna, cultura organizacional ou formação contínua, mediarão ou moderarão as relações entre os construtos já analisados, especialmente entre a experiência dos auditores e a percepção de apoio gerencial.

Outrossim, integrar métodos qualitativos, como entrevistas ou grupos focais, para aprofundar a compreensão das percepções dos auditores sobre a eficácia da auditoria interna e o suporte gerencial, identificando nuances que não podem ser capturadas por métodos quantitativos.

Do mesmo modo, realizar comparações entre a auditoria interna no setor público e no setor privado para identificar diferenças nas percepções de agregação de valor e nos determinantes da eficácia.

Essas recomendações visam enriquecer a compreensão sobre a auditoria interna e sua capacidade de agregar valor, bem como orientar futuras práticas e pesquisas de campo.

REFERÊNCIAS

- ARENA, M.; AZZONE, G. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009.
- AUGUSTO, C. A.; SOUZA, J. P.; CARIO, S. A. F. Nova economia institucional: vertentes complementares. **Revista Ibero Americana de Estratégia**, v. 13, n. 1, p. 93-108, 2014.
- BELLUOMINI, R. P.; RAUPP, F. M. Modelagem de Processos de Trabalho no Setor Público: Um Estudo de Caso. **Revista FSA**, v. 20, n. 5, 2023.
- BENKENDORF, E. C. **Isomorfismo Institucional: pressões sociais que moldam as ações das associações comerciais e empresariais**. 2021. Dissertação de mestrado. Universidade Estadual do Oeste do Paraná.
- BEUREN, I. M., ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista da Administração Pública**, 2014.
- BIAVATI, P. A.; KOUNROUZAN, M. C. Auditoria interna e sua importância para as pequenas e médias empresas. **Anais do 13º Encontro Científico Cultural Interinstitucional**, 2015.
- BRANDÃO LOPES, G.; VALADARES, J. L.; DE AZEVEDO, R. R.; BRUNOZI JÚNIOR, A. C. Evidências de Isomorfismo e *Decoupling* na Gestão de Controladorias Municipais do Estado de Minas Gerais. **Advances in Scientific & Applied Accounting**, v. 13, n. 2, 2020.
- BRASIL. Tribunal Regional Eleitoral - MS. **Planejamento Estratégico 2021-2026**. Tribunal Regional Eleitoral de Mato Grosso do Sul. Campo Grande, 2021.
- BRISLIN, Richard W. Back-translation for cross-cultural research. **Journal of cross-cultural psychology**, v. 1, n. 3, p. 185-216, 1970.
- BRITTO, A. A. de; SLOMSKI, V. G; SLOMSKI, V.; VASCONCELOS, A. L. F. de S.; LUGOBONI, L. F. Adequação de práticas de gestão em organização social da área da saúde frente a diretrizes de compliance do IBGC, CGU e ABCR. **Anais 21º USP International Conference in Accounting**, 2021.
- CAMARGO, N. F. **Auditoria, controle e vieses cognitivos: a percepção dos servidores públicos**. 2021. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas.
- CARVALHO, A. C. S. B.; DO PRADO, E. V. Auditoria interna: a percepção sobre a importância desta função do ponto de vista dos usuários da informação contábil da região da Baixa Mogiana. **UNIVERSITAS**, n. 20, 2017.
- COHEN, J. **Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences**. 2 ed. New York: Psychology Press, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TI 01: Auditoria Interna**. Brasília: CFC, 2003.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Manual de Auditoria do Poder Judiciário**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/manual-de-auditoria-pjr-23-08-04.pdf>. Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **RAINT 2021: ano-base 2020**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/10/relatorio-auditoria-2021-v23072021-1.pdf>. Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução n. 308, de 11 de março de 2020**. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/3288>.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução n. 309, de 11 de março de 2020**. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/3289>.

COSTA, A. J. B.; SOUSA, N. G. Auditoria Governamental Brasileira: Aderência ao Framework do *The Institute of Internal Auditors*. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI – GECONT**, v.6, n.1, 2019.

COSTA, H. C. M. O.; OHAYON, P.; SILVA, B. R. C. S. Institucionalização da Inovação como Forma de Promoção do Desenvolvimento Econômico Sustentável: Construto Teórico na Nova Sociologia Institucional e Teoria da Ação Comunicativa. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 27, n. 3, p. 3-17, 2023.

CRESWELL, J. W.; CRESWELL, J. D. **Projeto de pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 5. ed. – Porto Alegre: Penso Editora, 2021.

DA SILVA, J. J. **A auditoria interna da UFPE: a percepção dos gestores num contexto de avaliação de desempenho e resultados**. 2009. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco.

DAL MAGRO, C. B.; SILVA, J. D.; ZANIN, A.; LEITE, M. Drivers do Isomorfismo Coercitivo e Normativo na Controladoria Pública. **Desafio Online**, v. 11, n. 3, 2023.

DELLAI, H.; OMRI, M.A.B. Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. **Research Journal of Finance and Accounting**, v. 7, n. 16, p. 208-211, 2016.

DIAS, L. P. P.; GOMES, D. G.; ANGONESE, R.; QUINTANA, A. C. Auditoria interna e gestão: um estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. **Revista Gestão Universitária na América Latina**. v. 13, n. 2, p. 116-139, maio-agosto 2020.

DIMAGGIO, P. J; POWELL, W. W. **El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**. Fondo de Cultura Económica, 1999.

DIMAGGIO, P. J.; W. W. POWELL. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, 48, p. 147-160, 1983.

DOS SANTOS, M. R.; FORMIGA, M. V.; PEIXE, B. C. S. Faltam Auditores e Auditorias nas Instituições Federais De Ensino Superior Brasileiras à luz do Isomorfismo Coercitivo Institucional? **Revista Universo Contábil**, v. 17, n. 3, p. 80-98, 2022.

DOS SANTOS, V. M. (2017, 15 de junho). **Desvio padrão: o que é, como calcular e usos**. <https://www.fm2s.com.br/blog/desvio-padrao>

DRAŠČEK, M. The Theory of Internal Audit – The Purpose Driven Internal Audit. **EDPACS**, v. 69, n. 2, p. 12-21, 2024.

FAUL, F.; ERDFELDER, E.; BUCHNER, A.; LANG, A. G. Statistical power analyses using G*Power 3.1: Tests for correlation and regression analyses. **Behavior Research Methods**, v. 41, p. 1149-1160, 2009.

FEDCHENKO, E.; GUSAROVA, L.; VANKOVICH, I.; LYSENKO, A.; VOLKOVA, V. Organizational and Methodological Aspects of Internal Audit in Public Administration. **Relações Internacionais no Mundo Atual**, v. 1, n. 43, p. 336-355, 2024.

FEITOSA, C. L.; GOMES, K. B. A contribuição da auditoria interna na gestão empresarial: uma revisão bibliográfica. **Reiva Revista**, v. 4, n. 3, p. 1-11, 2021.

FERRARI, A.; CUNHA, P. R.; BOFF, M. L. Estilo de gestão na auditoria interna: influência entre fatores pessoais e conflito de papéis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 34, n. 92, e1710, 2023.

FERREIRA, L. O. G.; ARAGÃO, P. C. M. Aderência das auditorias financeiras das instituições superiores de controle: um estudo comparativo das metodologias entre Brasil, Estados Unidos, Reino Unido e Austrália. **Revista do TCU**, n. 150, p. 59-84, 2022.

FLIGSTEIN, N.; DAUTER, L. A sociologia dos mercados. **Caderno CRH**, v. 25, p. 481-504, 2012.

FONSECA, A. D. R.; JORGE, S.; NASCIMENTO, C. O papel da auditoria interna na promoção da *accountability* nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, 54, 243-265, 2020.

FONSECA, R. A. L. **A auditoria interna como instrumento de governança pública na Universidade do Estado do Amazonas**. 2022. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Viçosa.

FORNELL, C.; LARCKER, D. F. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of marketing research**, v. 18, n. 1, p. 39-50, 1981.

FRISKE, H. L.; SILVA, J. D.; SANTOS, A. P. D.; ANTONIOLI, B. Auditoria interna para melhoria de processos, controle e combate a fraudes e erros. **Revista Eletrônica da Faculdade de Alta Floresta**, v. 9, n. 1, 21-38, 2020.

FRUMKIN, P.; GALASKIEWICZ, J. Institutional isomorphism and public sector organizations. **Journal of public administration research and theory**, v. 14, n. 3, p. 283-307, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

GUERREIRO, R; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.

GUNDIM, W. W. D.; ANDRÉA, G. F. M. Da necessária transparência intrapartidária: o *compliance* como mecanismo de robustecimento do processo eleitoral democrático. **Quaestio Iuris**, v. 16, n. 2, p. 612-634, 2023.

HAIR JR. J. F.; HULT, G. T. M.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M.; DANKS, N. P.; RAY, S. Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) using R: A workbook. **Springer Nature**, p. 197, 2021.

HARDIANTI, A.; ALIMUDDIN; SYAMSUDDIN. The Effect Of Work Experience, Integrity, And Competence Of Auditors On Audit Quality With Emotional Intelligence As A Moderating Variable (Case Study On BPKP South Sulawesi Province). **International Journal of Social Science**, v. 1, n. 5, p. 799-808, 2022.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **Declaração de Posicionamento: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativos**. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2009. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/declaracoes-de-posicionamento>. Acesso em: 12 nov. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **International Professional Practices Framework – IPPF**. Orientações de implantação do código de ética e normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2019. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-de-implantacao>. Acesso em: 12 nov. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **International Professional Practices Framework – IPPF**. Orientação Suplementar, guia prático: a auditoria interna e a segunda linha de defesa. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2016. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-suplementares>. Acesso em: 12 nov. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **International Professional Practices Framework – IPPF**. Orientação Suplementar, guia prático: aspectos exclusivos da auditoria interna no setor público, 2019b. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-suplementares>. Acesso em: 12 nov. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **International Professional Practices Framework - IPPF**. Orientação Suplementar, guia prático: auditoria interna e fraude. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2009b. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-suplementares>. Acesso em: 12 nov. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020**: uma atualização das Três Linhas de Defesa. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2020.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **Normas Globais de Auditoria Interna (normativas para a regulamentação das práticas de auditoria interna)**. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2024. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br>. Acesso em: 22 fev. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **Instituto dos Auditores Internos do Brasil**, © 2023. *The Institute of Internal Auditors* (IIA). Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/iiabrasil/the-iaa>. Acesso em: 24 jun. 2023.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **Instituto dos Auditores Internos do Brasil**, © 2023. Definição de Auditoria Interna. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 10 jun. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Auditoria Interna: Aspectos Essenciais para o Conselho de Administração**. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, SP: IBGC, 2018. (Série IBGC Orienta). 56p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa**. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - 6. ed. - IBGC. São Paulo, SP : 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA PÚBLICA – IBGP. Teoria Institucional, 2018. Disponível em: <https://forum.ibgp.net.br/teoria-institucional/>. Acesso em: 11 out. 2023.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C; PEREIRA, E; SLOMSKI, V. **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

- JORGE, R. R. **O exercício da atividade de consultoria pela Auditoria Interna: critérios e limites de atuação.** 2022. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica de Brasília.
- KERTARAJASA, A. Y.; MARWA, T.; WAHYUDI, T. The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable. **Journal of Accounting Finance and Auditing Studies (JAFAS)**, v. 5, n. 1, p. 80-99, 2019.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico.** 8. ed., São Paulo: Atlas, 2018.
- LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, p. 212-222, 2012.
- MATIAS-PEREIRA, J. Teoria institucional aplicada à contabilidade: Evolução e perspectivas. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, n. 10, p. 96651-96699, 2021.
- MESSIAS, D.; WALTER, S. A. Governança e controladoria no setor público: uma análise do Governo e da Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais. **Práticas de Administração Pública**, v. 2, n. 2, p. 31-51, 2018.
- MEYER, J. W.; B. ROWAN. Organizaciones institucionalizadas: la estructura formal como mito y cerimonia. In: DIMAGGIO, P. J; POWELL, W. W. **El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional.** Fondo de Cultura Económica, 1999.
- MUJALLI, A. Factors Affecting the Implementation of Risk-Based Internal Auditing. **Journal of Risk and Financial Management**, v. 17, n. 5, p. 196, 2024.
- MYERS, P. M.; GRAMLING, A. A. The perceived benefits of certified internal auditor designation. **Managerial Auditing Journal**, v. 12, n. 2, p. 70-79, 1997.
- OLIVEIRA, T. C. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. 2020. In: Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, 25, 2020. **Anais...** 2020, Lisboa - Portugal.
- OLIVEIRA, T. F. S.; BIONE NETO, J.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C. Uma Análise das Controladorias e suas Funções nos Tribunais de Justiça Estaduais. In: **Congresso UFSC de Controladoria e Finanças.** 2020. p. 2020.
- PALÁCIO, R. C. **Estruturas de gerenciamentos de riscos corporativos em bancos públicos federais.** 2023. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Ceará.
- PODSAKOFF, P. M.; MACKENZIE, S. B.; LEE, J-Y; PODSAKOFF, N. P. Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. **Journal of Applied Psychology**, v. 88, n. 5, p. 879-903, 2003.

REZENDE, J. F. de C.; LOUREIRO, J. F. F.; RODRIGUES, P. T.; MORAES, J. G. C., Transformação digital e as métricas de valor de tecnologia da informação sob a perspectiva da teoria neo-institucional. **JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 21, p. e202421001, 2024.

REZENDE, M. I. R. A. **Parâmetros para profissionalização do cargo de assessor judiciário nos tribunais brasileiros**. 2021. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo.

RICHARDSON, R. J.; PERES, J. A.; WANDERLEY, J. C. V. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RINGLE, C.; DA SILVA, D.; BIDO, D. Structural equation modeling with the SmartPLS. **Brazilian Journal of Marketing**, v. 13, n. 2, 2015.

RODRIGUES, R. C.; MACHADO, M. V. V. A atuação da auditoria interna nas Universidades Federais Brasileiras. **Administração Pública e Gestão Social**. v. 13, n. 4, 2021.

RUSSO, P. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; ALMEIDA, C. B. Evidências de elementos de institucionalização do *Balanced Scorecard* na obra "A estratégia em ação": um olhar baseado na teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, p. 7-18, 2012.

SANTANA, A. M.; OLIVEIRA, E. S. C.; CARVALHO, K. M.; SILVA, R. S. Eficácia da auditoria interna municipal-Um estudo de caso do poder executivo do município de Laranjeiras. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, n. 8, p. 85724-85744, 2021.

SENADO FEDERAL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

SENADO FEDERAL. **Lei n. 11.202, de 29 de novembro de 2005**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11202.htm.

SENADO FEDERAL. **Lei n. 11.416, de 15 de dezembro de 2006**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11416.htm.

SENADO FEDERAL. **Lei n. 14.129, de 29 de março de 2021**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/14129.htm.

SHUWAILI, A. M. J.; HESARZADEH, R.; BAGHERPOUR VELASHANI, M. A. Designing an internal audit effectiveness model for public sector: qualitative and quantitative evidence from a developing country. **Journal of Facilities Management**, 2023.

SILVA, A.; FREITAS, A. R. P. Pressupostos comportamentais da nova economia institucional e a Contabilidade. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 19, n. 36, p. 38 a 52-38 a 52, 2020.

SILVA, S. J. C. da; BRUNOZI, A. C. Compliance e isomorfismo mimético da Lei Anticorrupção nos estados brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 29, p. e90353, 2024.

SOUSA, N. G. de. **A eficácia das unidades de auditoria interna nas universidades federais brasileiras: análise sobre a percepção de membros da auditoria interna e alta administração**. 2020. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília.

SUYONO, E. Determinant factors affecting the audit quality: An Indonesian perspective. **Global Review of accounting and Finance**, v. 3, n. 2, p. 42-57, 2012.

TA, T. T.; DOAN, T. N. Factors affecting internal audit effectiveness: Empirical evidence from Vietnam. **International Journal of Financial Studies**, v. 10, n. 2, p. 37, 2022.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). *International Professional Practices Framework – IPPF. Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna* (Normas). Flórida – EUA, 2016.

THIERY, S.; LHUILLERY, S.; TELLECHEA, M. How can governance, human capital, and communication practices enhance internal audit quality?. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, p. 100566, 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. Tribunal de Contas da União. Versão, v. 3, 2020.

VAILATTI, J. J.; ROSA, F. S.; VICENTE, E. F. R. A Teoria Institucional aplicada à Contabilidade Gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 16, n. 47, 2017.

WALRAVEN, A. L.; MACHADO, M. V. V.; PINHO, R. C. de S.; SOARES, M. F. Análise da implantação da gestão de riscos na unidade de auditoria interna do Tribunal de Justiça do estado do Ceará. **Revista Controle-Doutrina e Artigos**, v. 21, n. 1, p. 136-173, 2023.

WARKEN, I. L. M; KLANN, R. C. Sostenibilidad ambiental: un estudio sobre la perspectiva de la teoría institucional. **Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas**, v. 9, n. 18, p. 99-113, 2014.

YAZID, H., WIYANTORO, L. S. The effect of work experience, internal auditor competence, independence to due professional care and implications in internal audit quality. **Advanced Science Letters**, v. 24, n. 4, p. 2565-2568, 2018.

ZAMBENEDETTI, L.; ANGONESE, R. O processo orçamentário de uma instituição pública federal de ensino sob a ótica do isomorfismo. **Administração Pública e Gestão Social**, 2020.

APÊNDICE

Questionário de pesquisa

Questionário para auditores e gestores da Justiça Eleitoral

Questionário para coleta de dados em pesquisa desenvolvida pela mestranda Adriana Morales Alencar Souto, sob orientação do Prof. Dr. Antonio Zanin e da Prof.^a Dra. Silvana Dalmutt Kruger, no Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.

I – Caracterização dos Respondentes

1. Qual o seu Tribunal?

- TRE-AC
- TRE-AL
- TRE-AP
- TRE-AM
- TRE-BA
- TRE-CE
- TRE-DF
- TRE-ES
- TRE-GO
- TRE-MA
- TRE-MG
- TRE-MS
- TRE-MT
- TRE-PA
- TRE-PB
- TRE-PE
- TRE-PI
- TRE-PR
- TRE-RJ
- TRE-RN
- TRE-RO
- TRE-RR
- TRE-RS
- TRE-SC
- TRE-SE
- TRE-SP
- TRE-TO
- TSE

2. Indique o seu gênero?

- Masculino
- Feminino
- Outros

3. Qual a sua idade?

- Entre 20 – 30 anos
- Entre 31 – 40 anos
- Entre 41 – 50 anos
- Acima de 50 anos

4. Qual o seu grau completo de instrução?

- Ensino médio
- Superior
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Pós-doutorado

5. Qual a área de sua formação acadêmica na graduação? (admite mais de uma resposta)

- Administração
- Ciências Contábeis
- Economia
- Direito
- Engenharias (Civil/Ambiental/Elétrica etc.)
- Sistemas de informação (Ciência da Computação, Engenharia de Software etc.)
- Jornalismo
- Letras
- Outro (especifique)
- Não tenho curso superior

6. Qual é o seu tempo de atuação no Tribunal?

- De 0 a 5 anos
- De 5 a 10 anos
- De 10 a 20 anos
- Acima de 20 anos

7. Com que frequência média você realiza capacitações em sua área de atuação no Tribunal?

- Mensalmente
- Trimestralmente
- Semestralmente
- Anualmente
- Não realizo capacitação

8. Qual a sua ocupação no Tribunal?

- Auditor
- Dirigente de Auditoria Interna
- Gestor de unidade

Para responder a cada item das Seções **II, III e IV**, avalie em que medida concorda ou não com as afirmações, e indique sua escolha com um número de 1 a 5, de acordo com a seguinte legenda:

1. Discordo totalmente
2. Discordo parcialmente
3. Indiferente (não concordo nem discordo)
4. Concordo parcialmente
5. Concordo totalmente

II – SUPORTE GERENCIAL PARA A AUDITORIA INTERNA *(avaliie em que medida você concorda ou discorda das afirmações, considerando que 1 Discordo totalmente e 5 para Concordo totalmente).*

- () A Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) apoia a Auditoria Interna para desempenhar suas funções e responsabilidades.
- () Os relatórios elaborados pela Auditoria Interna com recomendações para Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) são suficientes, confiáveis e relevantes.
- () A resposta dada aos relatórios de Auditoria Interna pela Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) é razoável.
- () A unidade de Auditoria Interna tem orçamento suficiente para realizar com sucesso suas responsabilidades.
- () A Auditoria Interna possui corpo funcional que, coletivamente, assegura o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades.

III – INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA *(avaliie em que medida você concorda ou discorda das afirmações, considerando que 1 Discordo totalmente e 5 para Concordo totalmente).*

- () A Auditoria Interna tem acesso completo, livre e irrestrito, no desenvolvimento de atividades de auditoria ou de consultoria, a todo e qualquer documento, registro ou informação, em todo e qualquer meio, suporte ou formato disponível, inclusive em banco de dados e sistemas eletrônicos de processamentos de dados, ainda que observada a condição de sigilo.
- () Os servidores de outras unidades orgânicas do Tribunal auxiliam a unidade de Auditoria Interna, sempre que necessário, para que a auditoria possa cumprir integralmente as competências, atribuições e responsabilidades a ela conferidas.
- () A Auditoria Interna é livre de quaisquer interferências ou influências na seleção do tema, na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e no reporte dos resultados dos trabalhos realizados.
- () A estrutura hierárquica e reporte do Dirigente de Auditoria Interna contribui para que a Auditoria Interna cumpra suas responsabilidades.

- () O Dirigente de Auditoria Interna tem contato direto com a Alta Administração (Presidência e Direção-Geral) do Tribunal.
- () Com exceção do Dirigente, os demais membros da Auditoria Interna **não** têm contato direto com a Alta Administração (Presidência e Direção-Geral).
- () Conflitos de interesse raramente estão presentes nos trabalhos dos auditores internos.
- () Os auditores internos raramente enfrentam interferência da Administração enquanto conduzem seus trabalhos.
- () A equipe de Auditoria Interna tem acesso livre a todas as unidades e servidores do Tribunal.
- () A equipe de Auditoria Interna é solicitada a realizar funções que não sejam de auditoria.

IV – EFICÁCIA DA AUDITORIA INTERNA *(avalie em que medida você concorda ou discorda das afirmações, considerando que 1 Discordo totalmente e 5 para Concordo totalmente).*

- () A Auditoria Interna auxilia o Tribunal no alcance dos objetivos estratégicos.
- () A Auditoria Interna fornece opinião ou conclusões independentes a respeito de operações, funções, projetos, sistemas, controles internos administrativos e processos, inclusive os de governança e de gerenciamentos de riscos.
- () O resultado das avaliações é reportado enfatizando as exposições significativas a riscos, incluindo riscos de fraude, questões de controle e governança, entre outros assuntos necessários ou solicitados pela instância máxima de governança do Tribunal ou pelo Presidente.
- () A Auditoria Interna estabelece Plano de Auditoria de Longo Prazo (PALP), quadrienal, e Plano Anual de Auditoria (PAA), preferencialmente baseado em riscos, para determinar as prioridades de auditoria, de forma consistente, com objetivos e metas institucionais.
- () Para cada avaliação realizada é elaborado um Relatório Final de Auditoria com os resultados dos exames, baseados em documentos comprobatórios, que expressem a exatidão do relatório e a precisão das proposições.
- () Ao formular recomendações e posteriormente monitorá-las, a Auditoria Interna prioriza a correção dos problemas de natureza grave, que impliquem risco de dano ao erário ou de comprometimento direto das metas estratégicas definidas institucionalmente.
- () A Auditoria Interna revisa as operações e os programas para verificar se os resultados são consistentes com os objetivos e metas estabelecidos.
- () A Auditoria Interna revisa a precisão e confiabilidade dos relatórios financeiros.
- () A Auditoria Interna examina o cumprimento das leis externas aplicáveis e os regulamentos.
- () A Auditoria Interna examina os meios de salvaguardar ativos.
- () A Auditoria Interna avalia e melhora a eficácia do gerenciamento de riscos.
- () A Auditoria Interna analisa o uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos.

- A Auditoria Interna fornece acompanhamento para assegurar que ações corretivas eficazes sejam realizadas.
- A Auditoria Interna contribui para melhorar as operações, processos, controles internos do Tribunal e a transparência de dados e informações do Tribunal.
- Os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna contribuem para a conquista de Selo CNJ.

V – Caracterização dos Auditores (apenas para quem selecionar “Auditor” na questão 8)

9. Qual o seu tempo de atuação na auditoria interna?

- Menos de 1 ano
- Entre 1 - 3 anos
- Entre 3 - 5 anos
- Acima de 5 anos

10. Você possui alguma certificação na área de auditoria (CIA, CRMA, CCSA, CFSA, CGAP etc.)?

- Sim, Especifique quais : _____
- Não

11. Você ocupa o cargo de **Dirigente de Auditoria Interna** no seu Tribunal?

- Sim
- Não

VI– Características da Unidade de Auditoria Interna (apenas para quem selecionar “Dirigente de Auditoria Interna” na questão 8)

12. Há quanto tempo você ocupa o cargo de Dirigente de Auditoria Interna no seu Tribunal?

- até 1 ano
- 1 a 2 anos
- 2 a 3 anos
- 3 a 4 anos
- 4 a 5 anos
- 5 anos ou mais

13. Quantos servidores estão lotados na unidade de Auditoria Interna do seu Tribunal?

- 1 a 2 servidores
- 3 a 4 servidores
- 5 a 6 servidores
- 7 ou mais servidores

14. Quantas e quais subunidades há na Auditoria Interna do seu Tribunal?

- Coordenadoria(s)
- Seção(ões)
- Gabinete(s)
- Assessoria(s)
- Outro(s) (especifique)

15. Quantos cargos em comissão do Judiciário (CJ) e funções comissionadas (FC) há na Auditoria Interna do seu Tribunal?

- CJ-3
- CJ-2
- CJ-1
- FC-6
- FC-5
- FC-4
- FC-3
- FC-2
- FC-1

16. Quais trabalhos a unidade de Auditoria Interna do seu Tribunal desenvolve?

- Somente avaliação.
- Somente consultoria.
- Avaliação e consultoria.

VII – Caracterização dos Gestores da Unidade (apenas para quem selecionar “Gestor de unidade” na questão 8)

9. Qual o seu tempo de atuação na gestão da unidade?

- Menos de 1 ano
- Entre 1 - 3 anos
- Entre 3 - 5 anos
- Acima de 5 anos

VIII – AGREGAÇÃO DE VALOR (*avaliie em que medida você concorda ou discorda das afirmações, considerando que 1 Sem importância e 5 para Muito importante*).

- 1 – Sem importância
- 2 – Pouco importante
- 3 – Indiferente
- 4 – Importante
- 5 – Muito importante

10. Em que medida você considera relevante as atividades de auditoria interna realizadas em sua Unidade, sob os seguintes aspectos:

- () Sob os aspectos do uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos.
- () Sob os aspectos de gestão de pessoas.
- () Sob os aspectos de controle e planejamento das atividades da unidade.
- () Sob os aspectos econômicos e financeiros.
- () Sob os aspectos de procedimentos internos e processos.
- () Sob os aspectos de metas e desempenho da unidade.
- () Sob os aspectos de redução de riscos e fraudes.