



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

DANIELA SILVA DOS SANTOS

**DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS NO ÂMBITO DA AUDITORIA DO
SUS/BA**

Salvador
2021

DANIELA SILVA DOS SANTOS

**DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS NO ÂMBITO DA AUDITORIA DO
SUS/BA**

Dissertação apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre Profissional em Administração.

Orientadora: Profa. Dra. Elizabeth Matos Ribeiro.

Coorientador: Prof. Dr. Francisco Marton Gleuson Pinheiro.

Salvador
2021

Escola de Administração - UFBA

S237 Santos, Daniela Silva dos.

Diferenças de expectativas no âmbito da auditoria do SUS /
BA / Daniela Silva dos Santos. – 2021.
116 f. : il.

Orientadora: Profa. Dra. Elisabeth Matos Ribeiro.

Coorientador: Prof. Dr. Francisco Marton Gleuson Pinheiro.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia,
Escola de Administração, Salvador, 2021.

1. Sistema Único de Saúde (Brasil) – Auditoria. 2. Bahia.
Secretaria da Saúde – Auditoria. 3. Auditoria administrativa. 4.
Governança pública. 5. Saúde pública – Bahia – Administração. 6.
Política de saúde – Brasil. I. Universidade Federal da Bahia Escola de
Administração. II. Título.

CDD – 362.10680981

DANIELA SILVA DOS SANTOS

**DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS NO ÂMBITO DA AUDITORIA DO
SUS/BA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, Escola de Administração, da Universidade Federal da Bahia.

Salvador, 16 de dezembro de 2021.

Banca Examinadora

Profa. Dra. Elizabeth Matos Ribeiro (orientadora)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Dr. Francisco Marton Gleuson Pinheiro
Universidade do Estado da Bahia (UNEB)

Prof. Dr. Jair Soares Júnior
Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia
(NPGA/UFBA)

Profa. Ma. Kátia Silene Lopes de Souza Albuquerque
Universidade do Estado da Bahia (UNEB)

Aos amores da minha vida: meus pais, filho, irmã, esposo e sobrinhos.

AGRADECIMENTOS

À Auditoria do SUS/BA por proporcionar a participação no Mestrado Profissional.

À minha orientadora, professora Dra. Elizabeth Matos Ribeiro, pela disposição, paciência e valiosas contribuições na orientação deste trabalho.

Ao meu coorientador, professor Dr. Francisco Marton Gleuson Pinheiro, por compartilhar sua experiência na construção deste trabalho, pela tranquilidade e incentivo.

Aos membros da banca examinadora, Prof. Dr. Jair Soares Júnior e Profa. Ma. Kátia Silene Lopes de Souza Albuquerque pelas contribuições para o aperfeiçoamento deste trabalho.

Ao Núcleo de Pós-Graduação em Administração (NPGA) da UFBA pelo apoio e acolhida dos seus professores e funcionários.

Aos colegas da turma pelos grandes momentos de aprendizado e descontração.

A todos que participaram desta construção por meio das entrevistas.

Aos meus pais e à minha irmã pelo amor incondicional, pelo apoio de sempre e por compreender os momentos de distanciamento nesse período do mestrado.

Ao meu esposo pela paciência, companheirismo e compreensão nesse momento dedicado à minha formação e qualificação profissional.

Ao meu filho tão amado e tão companheiro.

“Ninguém ignora tudo. Ninguém sabe tudo. Todos nós sabemos alguma coisa.
Todos nós ignoramos alguma coisa. Por isso aprendemos sempre.”

Paulo Freire

SANTOS, Daniela Silva dos. Diferenças de expectativas no âmbito da Auditoria do SUS/BA. Orientadora: Elizabeth Matos Ribeiro. Coorientador: Francisco Marton Gleuson Pinheiro. 116 f. il. 2021. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2021.

RESUMO

O presente estudo teve por objetivo identificar como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Secretaria da Saúde do Estado da Bahia (Sesab) podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela Auditoria do Sistema Único de Saúde do Estado da Bahia (SUS/BA). As diferenças de expectativas é um tema que emergiu na auditoria contábil independente, cuja intenção era identificar as diferenças de expectativas entre o que o público (usuários) espera de uma auditoria e o que os profissionais de auditoria entendem que seja seu papel. Existe um expressivo número de estudos que apontam a existência de diferenças relevantes de expectativas na área privada. Entretanto, na área pública, há, ainda, uma lacuna de trabalhos acadêmicos sobre essa abordagem teórico-metodológica, o que justifica a relevância deste trabalho. Trata-se de um estudo qualitativo, realizado por meio de análise documental e entrevistas, elaboradas com base na definição de categorias de análise identificadas na literatura explorada, mas observando sua aplicabilidade na organização pública selecionada. Utilizando a técnica de análise de conteúdo de Bardin, foi feita a triangulação dos dados, considerando os documentos analisados e as narrativas dos dois grupos de atores envolvidos, com o suporte da base teórica que sustentou o estudo. Os resultados apontaram para existência de lacunas em diversos aspectos, sendo mais expressiva em relação ao propósito da auditoria, ao desempenho em auditoria e quanto à responsabilidade do auditor; por sua vez, não se mostrou relevante em relação ao produto da auditoria. Sobre o aspecto da independência do auditor, observou-se uma convergência entre as percepções dos dois grupos estudados. Conclui-se que as diferenças identificadas podem afetar a utilidade dos relatórios no que se refere a sua credibilidade e aproveitamento das informações pelo Sistema de Governança e Gestão do SUS/BA, com vistas a agregar valor à qualidade da gestão da instituição e à satisfação do cidadão quanto ao retorno de suas demandas. Diante das causas registradas para a existência das lacunas, apresenta-se uma agenda propositiva apontando ações que podem colaborar para a sua redução. Nesse sentido, acredita-se que o estudo contribua para reduzir as diferenças de expectativa na instituição, sendo essa uma implicação prática da pesquisa; do mesmo modo, acredita-se que a pesquisa tenha uma implicação teórico-empírica na medida em que contribui para o debate.

Palavras-chave: Auditoria do SUS; *Expectation Gap*; Diferenças de Expectativa em Auditoria.

SANTOS, Daniela Silva dos. Differences in expectations within the scope of the SUS/BA Audit. Advisor: Elizabeth Matos Ribeiro. Co-advisor: Francisco Marton Gleuson Pinheiro. 116 s. ill. 2021. Dissertation (Master in Business) – Business School, Federal University of Bahia, Salvador, 2021.

ABSTRACT

This study aimed to identify how differences in expectations between auditors and actors who integrate the governance and management system of the State Secretariat of the State of Bahia (SESAB) can affect the usefulness of the reports produced by the Audit of the Unified Health System of the State of Bahia (SUS/BA). The differences in expectations is a theme that emerged in the independent accounting audit, whose intention was to identify the differences in expectations between what the public (users) expects from an audit and what audit professionals understand that it is their role. There is a significant number of studies that point to the existence of relevant differences in private sector expectations. However, in the public sector, there is a gap of academic work on this theoretical-methodological approach, which justifies the relevance of this work. It is a qualitative study, carried out by documentary analysis and interviews, elaborated on the basis of the definition of analysis categories identified in the explored literature, but observing its applicability in the selected public organization. Using the Bardin content analysis technique, data triangulation was performed, considering the analyzed documents and the narratives of the two groups of actors involved, with the support of the theoretical basis that sustained the study. The results pointed out to existence of gaps in various respects, being more expressive in relation to the purpose of the audit, performance in auditing, and the responsibility of the auditor; In turn, it was not relevant in relation to the audit product. On the aspect of the independence of the auditor, a convergence was observed between the perceptions of the two groups studied. It is concluded that identified differences may affect the usefulness of reports with regard to their credibility and use of information by the Governance and Management System of the SUS / BA, with a view to adding value to the quality of management of the institution and the satisfaction of the citizens as for the meeting of their demands. In view of the registered causes for the existence of gaps, a propositional agenda is presented, pointing out actions that can collaborate towards their reduction. In this sense, it is believed that the study will contribute to reducing the differences in expectations at the institution, which is a practical implication of the research; likewise, it is believed that the research has a theoretical-empirical implication insofar as it contributes to the debate.

Keywords: SUS Audit; *Expectation Gap*; Differences in Audit Expectation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sistema de Governança da Secretaria de Saúde.....	53
Figura 2 – Fluxo do Resultado da Pesquisa.....	58
Figura 3 – Síntese dos Resultados.....	95

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese dos trabalhos citados.....	40
Quadro 2 – Realidade Auditoria Independente X Realidade Auditoria Sesab.....	50
Quadro 3 – Roteiro das Entrevistas.....	54
Quadro 4 – Percepção dos Entrevistados quanto ao Propósito da Auditoria.....	59

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGE	Auditoria Geral do Estado
CGU	Controladoria-Geral da União
DENASUS	Departamento de Auditoria do Sistema Único de Saúde
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
SEA	Sistema Estadual de Auditoria
SESAB	Secretaria da Saúde do Estado da Bahia
SNA	Sistema Nacional de Auditoria
SUS	Sistema Único de Saúde
SUS/BA	Sistema Único de Saúde do Estado da Bahia
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO.....	22
2.1 AUDITORIA DO SUS COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA	23
2.2 AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE LEGITIMIDADE.....	28
2.2.1 Diferenças de Expectativas em Auditoria.....	31
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	44
3.1 NORMAS DE AUDITORIA NO ÂMBITO DO SETOR PÚBLICO E DA SAÚDE.	46
3.2 CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE AUDITORIA DO SUS.....	49
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	51
3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	56
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	60
4.1 PROPÓSITO DA AUDITORIA.....	60
4.1.1 O que deveria ser a Auditoria e o que é a Auditoria.....	60
4.1.2 Distanciamento da Auditoria dos demais atores da Governança e Gestão	63
4.2 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR.....	64
4.2.1 Atribuições e Responsabilidades não estão bem definidas.....	64
4.2.2 Responsabilidade pelo produto.....	66
4.2.3 Reconhecimento financeiro.....	67
4.2.4 Utilizar como critério uma norma distante da realidade.....	67
4.3 INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR.....	68
4.3.1 Percepção sobre a independência dos auditores da Sesab.....	69
4.3.2 Independência institucional comprometida.....	70
4.3.3 Percepção quanto ao grupo de auditores da Sesab ser constituído por servidores efetivos.....	71
4.4 DESEMPENHO EM AUDITORIA.....	72
4.4.1 Desempenho do Auditor.....	72
4.4.1.1 <i>Competência</i>	72

4.4.2 Desempenho em Auditoria.....	75
4.4.2.1 Recomendações feitas pela auditoria para melhorar o desempenho dos órgãos e setores auditados.....	76
4.4.2.2 Percepção sobre o nível de aceitação das recomendações dos auditores pelos gestores da Sesab.....	78
4.4.2.3 Melhoria no Desempenho dos Órgãos e Setores Auditados.....	79
4.4.2.4 Percepção da Utilidade da Auditoria.....	81
4.4.2.5 Fatores que dificultam o desenvolvimento das práticas de auditoria....	86
4.5 PRODUTO DA AUDITORIA.....	89
4.5.1 Percepção e expectativas quanto ao relatório.....	89
4.5.2 Relevância das conclusões dos auditores do SUS/BA.....	93
4.5.3 O valor das informações contidas nos relatórios produzidos pela auditoria pode ser melhorado.....	94
4.6 SÍNTESE DOS RESULTADOS.....	96
5 PROPOSTAS PARA A REDUÇÃO DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS....	99
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	105
REFERÊNCIAS.....	109

1 INTRODUÇÃO

Este estudo teve por finalidade identificar como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Secretaria da Saúde do Estado da Bahia (Sesab) podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela Auditoria do Sistema Único de Saúde do Estado da Bahia (SUS/BA). O conceito de *Expectation Gap* em auditoria tem origem na literatura inglesa, tendo surgido na década de 1970 com o objetivo de explorar as diferenças de expectativas em relação aos trabalhos produzidos pela auditoria contábil independente. Essas diferenças representam o confronto entre as expectativas que o auditor tem do seu trabalho e da utilidade deste com as expectativas dos demandantes e usuários dos produtos desse trabalho, os quais podem aspirar por aspectos não contemplados pelos processos e/ou resultados da auditoria, gerando conflitos de expectativas dos resultados desse esforço.

A existência da lacuna de expectativas em auditoria, ao longo das décadas, tem suscitado discussões sobre o papel esperado da auditoria, seus propósitos, de um lado, e o evidenciado nos relatórios, por outro, gerando uma crise de credibilidade sobre esse processo. Essas críticas têm sido explicitadas nos intensos debates e litígios ocorridos, após vários escândalos contábeis corporativos que resultaram na falência de diversas empresas que passaram por auditoria. Essa situação revela uma mudança substancial dos valores e princípios que deveriam orientar a gestão do capitalismo contemporâneo. Com base no caso destacado, a ênfase desses conflitos de governança e transparência emergem no âmbito do próprio mercado, provocando mudanças substanciais nos critérios de regulação econômica.

Conforme destacado na legislação que regula o tema no Brasil, a auditoria é responsável por avaliar os níveis de eficácia dos controles internos, assim como dimensionar a gestão de risco e garantir bases para a boa governança das organizações. Com base na Teoria da Agência, espera-se que a auditoria contribua para a redução de riscos. No Sistema Único de Saúde (SUS), a auditoria é o órgão responsável pela terceira linha de controle da política de saúde que representa um direito constitucional.

Discorrendo sobre auditoria, a palavra possui vários sentidos, praticamente um para cada pessoa e para cada contexto no qual é utilizada. No cotidiano social,

essa prática tem sido associada a processo de fiscalização, voltada à descoberta de erros, irregularidades e ilícitos. Em matéria econômica ou financeira, requisita-se o processo de uma auditoria em resposta a qualquer denúncia ou suspeita independentemente do grau de precisão dessas suspeitas. No meio empresarial, a auditoria é entendida, mais precisamente, como a atividade de verificação contábil (BITTENCOURT, 2005). A partir da década de 1990, observou-se uma expansão da Auditoria para diversas áreas como saúde, educação, meio ambiente, entre outras (POWER, 1994).

Historicamente, os primeiros passos das atividades hoje denominadas de auditoria nas sociedades ocidentais tiveram origem nas verificações de contas financeiras devidas a proprietários privados e aos tesouros reais. Essa trajetória levou esse instrumento de controle a alcançar espaços mais amplos, contribuindo para o avanço do processo de mera revisão de documentos contábeis. Com base nessa amplitude e diversidade de definições, percebe-se que a visão convencional sobre o conceito de auditoria, tanto no senso comum quanto no ambiente de negócios, não é capaz de oferecer um sentido ordinário para o conjunto de atores interessados no tema – profissionais, técnicos, usuários e organizações públicas e privadas (BITTENCOURT, 2005).

Com base nesse reconhecimento acerca da profusão de conceitos de auditoria, têm emergido abordagens com o objetivo de analisar os confrontos entre os auditores e usuários sobre as informações financeiras produzidas, como é o caso da abordagem sobre *Expectation Gap* utilizada neste estudo. As evidências desse conflito podem ser identificadas nas frequentes acusações feitas por usuários de que os auditores não têm conseguido alertar para as falhas na gestão das organizações, de modo a cumprir uma das importantes funções que lhes são atribuídas, explícita ou implicitamente.

Nesse cenário, o tema sobre as diferenças de expectativas em auditoria tem despertado interesse de abordagens teóricas recentes no âmbito da auditoria contábil independente, com ênfase nas representações das diferentes percepções entre os auditores e os usuários dos resultados dos processos de auditorias. Segundo Wolf e outros (1999 *apud* WANDERLEY, 2017), esse movimento teórico intitulado *Expectation Gap* busca identificar e analisar as diferentes expectativas entre o que os usuários desejam da auditoria e o que os auditores entendem ser seu papel fundamental.

Sustentado nesse entendimento, Almeida (2002) ressalta que o debate em torno das expectativas da auditoria centra-se em três problemas fundamentais: i) a responsabilidade do auditor; ii) o alcance real do seu trabalho; e iii) a utilidade deste. Com base nessa definição, o autor defende que, enquanto os auditores e os utilizadores continuarem a ter diferentes leituras, as diferenças de expectativas permanecerão e tenderão a aumentar.

Sobre essa discussão, Albuquerque (2009) destaca que as diferenças de expectativas em auditoria é uma manifestação relativamente recente e que tem ocorrido em diversos países. Isso pressupõe a necessidade de a academia investir no desenvolvimento de estudos que contribuam para a identificação de respostas que ajudem a reduzir essas contestações.

Com base nessa contextualização, apresenta-se a seguinte pergunta de pesquisa: como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Secretaria da Saúde do Estado da Bahia (Sesab) podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela Auditoria do SUS/BA?

Buscando responder ao problema de pesquisa, tem-se o seguinte objetivo geral: identificar como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Secretaria de Saúde do Estado da Bahia (Sesab) podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela Auditoria do SUS/BA.

Para explorar esse objetivo geral e orientar no processo de pesquisa, foram elencados os seguintes objetivos específicos:

- a. Mapear as expectativas de auditores e de atores que integram a estrutura do Sistema de Governança e Gestão da Sesab;
- b. Confrontar as expectativas de auditores e de atores que integram a estrutura do Sistema de Governança e Gestão da Sesab;
- c. Apresentar uma agenda propositiva voltada para a redução das diferenças de expectativas de modo a apontar melhorias em termos de contribuição dos produtos gerados pela Auditoria do SUS/BA para a Governança e Gestão da Sesab.

A atividade de auditoria como mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos tem sua origem conceitual na Teoria da Agência. Segundo essa teoria,

o crescimento das organizações promoveu a separação entre a propriedade e a gestão da firma. Essa separação gerou o conflito de agência que existe em toda relação que envolve mais de um interesse, categorizado como principal e agente, entre proprietário e administrador, credor e proprietário, acionista majoritário e minoritário, entre outras situações. Esse conflito caracteriza-se por um desalinhamento de interesses entre as partes, sendo necessário reduzir tais tensões ao menor nível, a fim de garantir o pleno desempenho do sistema socioeconômico (LÉLIS; MÁRIO, 2009). Aplicado à gestão pública, esse conflito se dá entre o Estado e a Sociedade ou entre sociedade e gestores, ou ainda, entre gestores e seus subordinados.

Nesse sentido, a Teoria da Agência justifica a razão de existir da auditoria, na afirmação de Lélis e Mário (2009), sendo um instrumento de monitoramento do principal. Nessa lógica, a auditoria tornou-se uma parte legítima da boa prática de gerenciamento em uma grande variedade de áreas, deixando de ser exclusividade da contabilidade.

Ao longo das últimas décadas do século XX, verifica-se que novos objetos e práticas estão constantemente sendo auditáveis. Isso se justifica porque as auditorias geram garantia ou aumento da confiança no objeto auditado. Tomando-se por referências as auditorias contábeis, as demonstrações da contabilidade são consideradas mais confiáveis quando auditadas, o que melhora a eficiência dos mercados de capitais. Depreende-se, portanto, que a produção de legitimidade é uma parte íntima de um processo de julgamento de auditoria, aparentemente técnico (POWER, 2003).

Na atualidade, a auditoria avança e não se limita mais a identificar erros ou fragilidades nos controles implantados pela gestão. A legitimidade com os clientes, no caso das auditorias privadas, passa a ser um processo fundamental. O sistema de auditoria, portanto, exporta e importa legitimidade. Todavia, em um ambiente de constantes mudanças, no qual estas devem ser legitimadas, a própria validade da auditoria é, constantemente, ameaçada pelo desalinhamento de expectativas sobre a auditoria (POWER, 2003).

Nesse sentido, a relevância do tema estudado está fundamentada na Teoria da Legitimidade. Conforme estudo realizado por Albuquerque (2009), tanto auditores quanto usuários da contabilidade atribuem um alto grau de legitimidade à auditoria, o

que permite deduzir que as diferenças de expectativas podem ser explicadas pela legitimidade que a auditoria tem perante a sociedade.

A sociedade majoritariamente estruturada em uma óptica de economia de mercado exige que a função de auditoria seja cada vez mais interveniente no diagnosticar de determinadas situações, como é o caso da viabilidade da empresa, na denúncia de fraudes e de atos ilegais, na apreciação da economia, eficiência e eficácia das organizações. Assim, o produto auditoria, sua natureza e funções têm urgentemente que ser clarificados, para que possa responder de forma adequada às expectativas do público (ALMEIDA, 2004).

Ancorado nesse entendimento e na análise prévia de documentos da Auditoria do SUS/BA, verificou-se que o corpo de auditores do SUS/BA não tem a percepção sobre a efetividade do seu trabalho ou desconhece o resultado do seu esforço profissional. Ademais, reconhecem que não existe o acompanhamento dos resultados das auditorias realizadas e que é possível verificar também o aumento da demanda dos auditores pelo reconhecimento do seu trabalho por parte da gestão. Essas suposições foram identificadas mediante análise dos seguintes documentos institucionais: Avaliação e Novos Desafios da Auditoria SUS/BA (BAHIA, 2013), Relatório do Diagnóstico Situacional (BAHIA, 2014a) e Relatório do processo de definição da Identidade Organizacional (BAHIA, 2014b), o que justifica a realização deste trabalho.

Dessa forma, considerando que a auditoria é um instrumento de Governança Pública e que os auditores dos SUS/BA desconhecem o resultado do seu trabalho, infere-se que pode haver uma lacuna de expectativa entre os usuários das informações produzidas pela auditoria e o corpo de auditores.

Nessa perspectiva, este trabalho busca aproximar o auditado e o auditor da Sesab aprimorando o processo de comunicação entre esses atores, identificando, inicialmente, as expectativas das partes envolvidas em relação ao propósito da auditoria. Como resultado dessa medida, espera-se contribuir para o alinhamento desse entendimento e melhorar, desse modo, a qualidade da Governança e Gestão do SUS/BA.

As diferenças de expectativas, abordagem para entender um fenômeno das auditorias privadas, vêm sendo estudadas internacionalmente desde a década de 1970, e com comprovação robusta da sua existência, vide o capítulo de Referencial

Teórico deste trabalho, justificando-se, portanto, a realização da pesquisa indutivamente.

No ponto de vista internacional, estudo constatou a existência de lacuna nas expectativas de auditoria, em particular, nas questões relacionadas com a responsabilidade do auditor (ADEYEMI; UADIALE, 2011). No Irã, estudo evidenciou a existência de diferenças de expectativas entre os três grupos – auditores, gerentes financeiros e investidores – em relação às responsabilidades dos auditores na prevenção e detecção de fraudes (SAEIDI, 2012). Verificou-se, também, que o público desconhece os deveres do auditor, sendo essa falta de conhecimento responsável por criar expectativas irracionais do público por parte dos auditores (OKAFOR; OTALOR, 2013).

Outros estudos também indicam a presença desse fenômeno, como na relação entre auditor e investidor, considerando as variáveis confiabilidade e utilidade das demonstrações contábeis auditadas (DEVI; DEVI, 2014); ao passo que outra pesquisa apontou evidências consideráveis de uma lacuna entre as expectativas dos usuários dos relatórios e os auditores, sendo isso relacionado, em grande parte, com a ignorância e com o equívoco do público, que tem por consequência a incompreensão generalizada e as expectativas irracionais impostas aos deveres dos auditores (IHENDINIHU; ROBERT, 2014).

Em Portugal, um estudo constatou que alterações no relatório de auditoria tiveram um efeito positivo na redução das expectativas (VEIGA, RIBEIRO; INÁCIO, 2017). Por sua vez, no plano nacional, um estudo constatou diferenças de expectativa de razoabilidade nas decisões de litígios (acórdãos), nos quais as empresas de auditoria figuravam como passivo (STERZECK, 2017).

Com base nas evidências empíricas acerca da relevância, este trabalho tem a intenção de preencher a lacuna existente sobre a identificação de diferenças de expectativas nas auditorias do setor público. Pesquisas realizadas no repositório de artigos científicos do *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL), do *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), bem como no Google Acadêmico, demonstram escassez de estudos no setor público. Em busca realizada nesses repositórios referente ao período de 2009 a 2021, identificaram-se cinco trabalhos. Na busca, foram utilizados os seguintes termos: Diferenças de expectativas em auditoria e *audit Expectation Gap*.

No plano internacional, uma pesquisa na Romênia sobre as percepções de auditores e estudantes, possíveis futuros auditores, revelou a existência de lacuna de expectativa na área pública (DANA, 2011). Outro estudo, com auditores de instituições governamentais, estudantes universitários e agentes de vários níveis de escalões governamental, também constatou as lacunas de expectativa (PONGSAPAN, 2012).

Outra pesquisa investigou se há consenso entre usuários e auditores em relação à forma e ao conteúdo do relatório; e o resultado demonstrou um nível de concordância entre ambos (VANSTRAELEN *et al.*, 2012). Por sua vez, outra pesquisa, utilizando a teoria do papel e a lacuna de expectativas de auditoria para avaliar criticamente a capacidade do custo-benefício de procedimentos de auditoria para melhorar o desempenho em organizações do setor público do Reino Unido, apontou conflitos de papéis significativos, entre os quais os auditores e os auditados (ALWARDAT, BENAMRAOUI; RIEPLE, 2015).

No âmbito nacional, uma pesquisa demonstrou que a qualificação e a experiência profissional são determinantes para a percepção sobre a auditoria governamental, pois o resultado mostrou não existir diferença significativa para contabilistas e controladores, dois profissionais conhecedores das normas de auditoria governamental (SANTOS; CALDAS, 2019).

Diante do exposto, este estudo está sustentado em uma abordagem carente de exploração no âmbito do setor público, amparada em um debate mais amplo, sendo importante realizar essa discussão na área pública. Assim, a contribuição deste trabalho é trazer esse debate para o setor público e cooperar com a mudança da realidade posta, identificando expectativas dos auditados e dos auditores. Cabe ressaltar que o auditado, nesse caso, são os gestores. Nesse sentido, essa é a inovação deste estudo, já que não foi realizado nenhum trabalho nessa óptica no setor público.

Nessa perspectiva, utilizando as contribuições que têm sido difundidas na literatura que trata das lacunas de expectativas aplicadas à realidade das organizações privadas, definiu-se como pressuposição geral orientadora desta pesquisa que existem diferenças de expectativas entre o que o público espera do trabalho do auditor e a percepção que esse tem da realização do seu trabalho (ALMEIDA, 2004).

Com base nessa pressuposição geral, este estudo pretende adequar essa abordagem teórico-metodológica para analisar se esse pressuposto pode ser aplicado, com as devidas adequações, à realidade do setor público com ênfase no caso da Auditoria do SUS/BA. Diante dessas ponderações, foram definidas as seguintes proposições:

- P1 – Existe diferença entre as expectativas dos auditores da Sesab e as expectativas dos auditados, atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab, quanto aos relatórios produzidos pela auditoria e sua utilidade;

- P2 – A ausência de esclarecimento sobre o propósito e as práticas de auditoria gera lacunas de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab.

O trabalho está estruturado em cinco seções, além desta introdução. A segunda seção apresenta o Referencial Teórico-Empírico, dividido em duas subseções: Auditoria do SUS como instrumento de Governança Pública e Auditoria como instrumento de legitimidade; nessa subseção, são discutidas as pesquisas realizadas sobre diferenças de expectativas em auditoria. Na sequência, discutem-se os procedimentos metodológicos que caracterizam a pesquisa. A quarta seção discorre sobre análise e discussão dos dados. Na quinta seção, são apresentadas propostas para a redução das diferenças de expectativas. Por último, são expressas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

A partir da década de 1980, foi debatida e implementada uma série de medidas para adequar o Estado e suas políticas às transformações ocorridas na dinâmica de acumulação capitalista no mundo. O enfrentamento desse quadro ensejou a proposição de reformas, patrocinadas, em grande escala, por organismos internacionais, as quais podem ser classificadas em dois grupos distintos: a primeira relacionada com a implementação de medidas de ajuste fiscal, privatização e liberalização do comércio; a segunda, pela proposta de reforma do Estado, incluindo a reforma do serviço público. Ganha força, nesse cenário, uma perspectiva de administração gerencial com o enfoque a ser adotado para o setor público, como resposta ao desperdício, incentivos ao desempenho e foco na eficiência (BARBOSA; ELIAS, 2010).

No Brasil, o marco institucional do movimento foi a criação, em 1995, do Ministério da Administração e Reforma do Estado (Mare), cujo projeto foi sintetizado no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). O documento diagnosticou a administração burocrática como ineficiente e patrimonialista e prescreveu estratégias para os diferentes setores do Estado. No plano econômico, defendeu a desregulação do mercado, a desestatização das empresas públicas e a concessão de serviços públicos comerciais e industriais para empresas privadas. No plano social, propôs delegar a gestão dos serviços públicos para entidades privadas sem fins lucrativos, denominadas Organizações Sociais (OS), identificadas com o fortalecimento da sociedade civil e referidas como “setor público não-estatal”. O Estado, nesse caso, renunciaria a seu papel de executor de políticas públicas para assumir uma função de regulador (BRASIL, 1998, p. 8).

Considerando-se esse novo padrão de gestão pública baseado no gerencialismo, buscou-se reforçar o dever da governança, definido como capacidade de governar o Estado mediante a participação de diversos atores. Esse movimento de mudança defendia a transição programada de um tipo de Administração Pública burocrática, rígida e ineficiente, para uma Administração Pública gerencial, flexível e eficiente, voltada para o atendimento da cidadania (BRASIL, 1995b, p. 19). O modelo gerencial estabeleceu para o controle governamental um novo escopo na análise dos gastos públicos, cuja ênfase passou a focar os resultados alcançados, na perspectiva da transparência das ações, por meio da disponibilização de mecanismos que possibilitassem a fiscalização dos atos dos gestores públicos

(LEAL, 2006). Diferentemente do modelo clássico ou Administração Pública Tradicional, na qual o processo formal de conformidade procedimental deixava a descoberto questões referentes aos resultados das políticas públicas. (ROCHA, 2011).

Nesse contexto, a Reforma Administrativa do Estado apontava para a importância da promoção da *accountability*, sendo a auditoria um mecanismo indutor desse processo. Segundo Fonseca, Jorge e Nascimento (2020), apesar da diversidade de definições para o termo *accountability*, verifica-se a existência de três elementos comuns: responsabilização, obrigação de prestar contas e transparência dos atos praticados, tendo em conta a avaliação do desempenho baseado em indicadores qualitativos e quantitativos. No entendimento de Ibrahim, Pessanha e Alves (2019), a Administração gerencial da Nova Gestão Pública está harmonizada com a realização de auditorias, considerando que estas buscam aferir desempenho dos programas e das organizações governamentais, permitindo a disponibilização de informações relevantes sobre a gestão pública, auxiliando o exercício do controle social e fortalecendo a *accountability* de resultados.

Essas mudanças impuseram aos gestores públicos maior responsabilidade, passando-se a exigir deles gestão dos recursos públicos de forma eficiente e eficaz. Esse novo enquadramento exigiu, por parte do Estado, um controle especializado para aferir a correta atuação dessa responsabilidade pública (MARQUES; ALMEIDA, 2004).

Nessa perspectiva, observa-se uma mudança na relação Estado, Sociedade e Mercado e, conseqüentemente, na regulação do setor público e privado. A atuação dos órgãos de fiscalização e controle se torna essencial; o que implica que exercer o controle sobre a atuação dos gestores ganha prioridade, objetivando avaliar se a gestão econômica dos recursos públicos (considerados como escassos) está a operar-se de forma correta e se é alvo de controle especializado; ou seja, se está assegurada a gestão desses recursos de forma eficaz, eficiente, econômica, equitativa e, hoje em dia, também ecológica (MARQUES; ALMEIDA, 2004).

Nas subseções a seguir serão apresentados os fundamentos teóricos-empíricos empregados na elaboração desta pesquisa.

2.1 AUDITORIA DO SUS COMO INSTRUMENTO DE GOVERNANÇA PÚBLICA

A governança nasce tendo em vista o distanciamento dos proprietários dos negócios da gestão dos seus empreendimentos e a necessidade de alinhar as expectativas dos gestores às expectativas dos donos. Nesse sentido, conforme já ressaltado anteriormente, o objetivo desse novo conceito de gestão empresarial passa a priorizar o estabelecimento de ações voltadas para dirigir, monitorar e/ou controlar as organizações para o alcance dos resultados pretendidos. Isso implica admitir que esses princípios passaram, no final do século XX, a ser aplicáveis aos mais diversos tipos de organizações (TEIXEIRA; GOMES, 2018).

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC), a governança compreende a estrutura (administrativa, política, econômica, social, ambiental, legal e outras) que garante que os resultados pretendidos pelas partes interessadas sejam definidos e alcançados.

Considerando essa definição ampliada, pode-se entender que a governança é aplicável a diversas formas organizacionais, inclusive às organizações públicas, uma vez que seus princípios e ações objetivam otimizar os resultados pretendidos pelos seus stakeholders, gestores e proprietários (cidadãos). No caso da Administração Pública, a relação de assimetria de informações se dá entre os cidadãos, o principal, e os gestores públicos e os agentes (TEIXEIRA; GOMES, 2018).

Consoante o *Referencial Básico de Governança* utilizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), esse conceito aplicado ao setor público pode ser mais bem compreendido a partir da seguinte definição: “Embora o termo governança date de idades remotas, o conceito e a importância que atualmente lhe são atribuídos foram construídos nas últimas três décadas, inicialmente nas organizações privadas” (BRASIL, 2014, p. 11).

Para Pereira (2010), a governança nas organizações públicas e privadas apresenta significativas similitudes. A afirmação do autor está amparada em evidências que permitem observar que, apesar de os dois setores possuírem focos específicos, têm em comum questões que envolvem a separação entre propriedade e gestão, responsável pela geração dos problemas de agência, os instrumentos definidores de responsabilidades e poder, o acompanhamento e o incentivo na execução das políticas e objetivos definidos, entre outros. As contribuições trazidas pelo citado autor permitem verificar, em um sentido amplo, que os princípios básicos que norteiam os rumos dos segmentos dos setores privado e público são idênticos: transparência, equidade, cumprimento das leis, prestação de contas e conduta ética.

A segunda versão do *Referencial Básico de Governança* do TCU (BRASIL, 2014) assinala que a Auditoria é instância interna de apoio à Governança, que avalia e monitora riscos e controles internos. A terceira versão do Referencial (BRASIL, 2020) reforça o dever da Auditoria como instância interna de apoio à Governança e amplia sua função para avaliar os processos de governança e de gestão de riscos e controles internos. Nessa perspectiva, para compreender a relevância da Auditoria Interna no processo de governança da Administração Pública, faz-se necessário analisar a razão de existir da auditoria, seu propósito e responsabilidade.

A origem do termo auditor em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade, provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar). Segundo se tem notícias, a atividade de auditoria é originada na Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, teria iniciado a disseminação de investimentos em diversos locais e países e, por consequência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais (ATTIE, 2011).

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e a precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor (ATTIE, 2011).

De modo geral, a auditoria tem sido considerada um processo que envolve e entrega: coleta de evidências para comprovar afirmações (geralmente feitas pelos administradores, mas também por outras partes), avaliação dessas afirmações em confronto com critérios objetivos (por exemplo, padrões de controle interno, princípios contábeis aceitos, ou padrões internacionais de divulgação financeira) e comunicação das conclusões da auditoria a partes interessadas (geralmente usuários externos, mas também à administração e agentes reguladores) (GRAMLING; RITTEMBERG; JOHNSTONE, 2011).

A Resolução nº 986 do Conselho Federal de Contabilidade (BRASIL, 2003), que trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna, estabelece que o objetivo da auditoria é agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para aperfeiçoar processos, gestão e controles internos, mediante recomendação de soluções para as não-conformidades identificadas.

Niyama e colaboradores (2011) destacam que, no cumprimento de sua função de verificar a fidedignidade das informações contábeis publicadas pelas companhias, a atuação dos auditores independentes é entendida como fundamental para o funcionamento dos mercados financeiros e de capitais por contribuir para um ambiente de mais confiança e credibilidade.

Nesse sentido, conforme a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA nº 200 (R1), de 19 de agosto de 2016, o objetivo da auditoria consiste em aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, através da opinião expressa pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, contemplando todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (BRASIL, 2016a).

A atividade de auditoria, portanto, tem um papel relevante, mas essa importância assume maior destaque considerando que o crescimento e o processo de funcionamento das organizações tornaram-se cada vez mais complexos na contemporaneidade. O proprietário não é mais o único interessado na entidade. Sendo assim, as informações geradas pelos gestores e administradores ganham maior importância para o processo de tomada de decisões. No contexto das inter-relações estabelecidas entre os preparadores da informação, os proprietários das empresas e demais usuários interessados, como acionistas e investidores, surgem, portanto, os conflitos de interesses.

Sob a perspectiva da Teoria da Agência, que estuda o relacionamento entre esses atores denominados de agente (gerentes e administradores) e principal (donos do capital, proprietários das empresas), os problemas de conflito surgem devido à assimetria da informação, uma vez que os interesses dos agentes podem ser diferentes dos interesses da empresa. A assimetria da informação reside nas informações incompletas e/ou ocultadas pelo agente ao principal, de forma intencional ou não. Alves Júnior e Galdi (2020) assinalam que os auditores independentes exercem importante atribuição na redução das assimetrias informacionais entre os agentes internos e externos às empresas no que diz respeito, principalmente, à confiabilidade das informações contábeis divulgadas pelas entidades.

A contratação de uma auditoria independente e a criação de estruturas de controle representam custos de agência com objetivo de reduzir a assimetria de informações, mitigando riscos. Niyama e colaboradores (2011) afirmam que o

entendimento que tem prevalecido historicamente entre os reguladores de mercado e da própria profissão é que a regulação da atividade de auditoria independente é um instrumento relevante para aumentar a confiabilidade e a credibilidade das informações contábeis, essenciais para o funcionamento dos mercados financeiros e de capitais. Eles acreditam que as normas são essenciais para a delimitação das responsabilidades dos auditores, o estabelecimento do padrão dos pronunciamentos, entre outros aspectos.

Conforme já assinalado, diferentemente das instituições privadas que atuam no próprio interesse e buscam lucro, o setor público visa atender ao interesse público e busca o bem comum. Logo, a auditoria assume outra perspectiva. A auditoria no setor público é descrita pela International Organisation of Supreme Audit Institutions (Intosai), por meio da Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 100, como:

[...] um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais. [...] desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da Administração Pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability* governança e desempenho (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017, p. 20).

Sobre o tema, Rodrigues (2017) lembra que a Auditoria Governamental é integrante do Sistema de Controle Interno e afirma que suas atividades e responsabilidades se expandiram, para atuar não somente na avaliação dos controles, mas em todo o processo de gerenciamento de riscos e governança da entidade.

O autor pondera que a Auditoria Interna é um órgão que pertence à entidade foco dos seus trabalhos e tem como incumbência a utilização de instrumentos apropriados e metodologicamente estruturados para avaliar e mensurar os processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança na busca da eficiência e eficácia destes. Isso que implica que esse órgão passa a atuar como assessoramento à administração da entidade na mitigação dos riscos e no alcance dos objetivos institucionais.

Fonseca, Jorge e Nascimento (2020) defendem que as ações de auditoria desenvolvidas, quer por órgãos internos, quer por entidades externas, afiguram-se

como instrumentos relevantes de controle interno e externo para a apuração, de forma transparente, de responsabilidades na avaliação do desempenho dos aparelhos de gestão; o que acarreta admitir que esse esforço deveria permitir a identificação de eventuais desvios perante os objetivos planejados, os erros ou as irregularidades.

Rodrigues (2017) reforça essas análises asseverando que a auditoria, seja interna ou externa à entidade, busca verificar se as informações produzidas pelos sistemas de controle existentes na entidade são coerentes. Para isso, utiliza-se do ceticismo profissional na pessoa do auditor e de procedimentos e técnicas que assim o comprovem.

O *Referencial Básico de Governança* do TCU (BRASIL, 2014) define como práticas relacionadas com a Auditoria Interna: i) estabelecer a função de Auditoria Interna em estatuto que estabeleça a sua posição dentro da organização; ii) prover condições para que a Auditoria Interna seja independente e proficiente; e iii) assegurar que a Auditoria Interna adicione valor à organização. No Guia de Governança e Gestão em Saúde, o TCU (BRASIL, 2018) situa a Auditoria como Instância interna de apoio à governança, que avalia e monitora riscos e controles internos, comunicando quaisquer disfunções identificadas ao conselho de saúde e à alta administração (secretários de saúde). A terceira versão do *Referencial Básico de Governança* (BRASIL, 2020) enfatiza como um dos mecanismos de controle e suas práticas assegurar a efetividade da Auditoria Interna; enfatiza, ainda, que a Auditoria Interna é instrumento essencial para proteger o valor das organizações públicas na entrega de bens, serviços e políticas públicas aos cidadãos.

2.2 AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE LEGITIMIDADE

A Auditoria é uma prática legitimada pelas organizações privadas. Contudo, as expectativas das organizações não podem estar muito distantes do que estabelecem as normas de auditoria, visto que, se isso ocorrer, ela pode entrar em um processo de desinstitucionalização ou deslegitimação por parte dos seus usuários. (ALBUQUERQUE, 2009).

Para Breton e Côte (2006), a legitimidade é a capacidade de exercer autoridade. Nesse sentido, afirmam que, em um contínuo, no qual a legitimidade é nula, a autoridade depende da coerção. Na outra extremidade em que a legitimidade

está no auge, a autoridade é exercida por meio de sistemas ideológicos que não requerem coerção. Nesse sentido, considerando que um dos objetivos da auditoria independente é o de emitir uma opinião acerca da fidedignidade das informações contábeis publicadas pelas organizações e tomando por base a Teoria da Legitimidade, pode-se inferir que existe uma ansiedade do auditado e, também, dos auditores em relação ao produto da auditoria. Desse processo, surgem, portanto, as diferenças de expectativas entre os auditores e os interessados na auditoria.

Power (2003) aprofunda que a auditoria gera segurança ou aumenta a confiança no negócio objeto da Auditoria, produzindo, desse modo, legitimidade. No entanto, ressalta que, em um universo de contínuas transformações, essas devem ser legitimadas, pois a legitimidade da auditoria é frequentemente ameaçada pelo desalinhamento de expectativas sobre e dentro do sistema. Segundo o autor, essas ameaças levam a pressões por racionalização, formalização e transparência do processo de auditoria, sob a forma de padrões e guias técnicos.

Tanto na perspectiva das organizações quanto na perspectiva de governo, importa para a gestão que a auditoria legitime suas escolhas e processos, independentemente da forma como esteja agindo. Assim, um agente que está atuando de forma oportunista, mas atende aos interesses do principal e legitima as escolhas que interessam aos gestores, é o que importa para a Agência.

Para o setor privado, a Teoria da Agência fundamentou-se na divergência de interesses entre o principal, sendo este o acionista da organização, e os agentes, aqueles que receberam a delegação de gerenciar os negócios do principal. Em outras conotações, a Teoria da Agência pode-se apresentar como a divergência de interesses entre os gestores, internamente na empresa e seus subordinados, pautando-se na divergência de interesses entre esses atores. Ao se considerar que atores, mesmo quando inseridos nas instituições públicas, apresentam tendências de direcionamento para ações em dissonância aos interesses da população, é possível a aplicação da Teoria da Agência nas instituições do setor público (MARTINS; JEREMIAS JUNIOR; ENCISO, 2018).

Na gestão pública, existe uma relação fundamental entre a sociedade e o Estado (este assumindo, teoricamente a função de mediador dos interesses individuais e coletivos). A atividade pública do Estado brasileiro se caracteriza por ser exercida mediante representantes devidamente escolhidos pela população, criando, assim, uma relação entre as partes (sociedade e gestores públicos),

explicada pela Teoria da Agência. Para minimizar custos de transação e evitar o oportunismo, as partes devem compartilhar o mesmo propósito e estar envolvidas e compartilhando esses objetivos – o agente realizando aquilo que lhe foi proposto, disponibilizando informações claras, em sintonia com as necessidades do principal. Esse último, por sua vez, deve saber que suas atribuições estão sendo observadas e avaliadas. Desse modo, a informação é um quesito importantíssimo para que esse equilíbrio aconteça e o controle seja realmente efetivo (PINTO *et al.*, 2014).

De acordo com Eisenhardt (2015), a ideia central da Teoria da Agência reside na concepção de que o relacionamento entre principal e agente deve refletir eficiência da organização e da informação e apontar os custos que implicam riscos. A unidade de análise dessa teoria é o ‘contrato’ que rege a relação entre principal e agente, sendo fundamental definir uma modalidade de contratualização mais eficiente dirigida para reger essa relação, considerando suposições sobre as pessoas (interesse próprio, racionalidade limitada e aversão ao risco), organizações (refletindo os conflitos entre as metas dos membros) e informações (mercadoria que pode ser comprada). Para o autor, a estrutura da agência é aplicável em uma variedade de configurações que vão desde questões de nível macro, como a política regulatória, até alcançar fenômenos micros organizacionais, tais como culpa, impressão gerencial, mentira e outras expressões de interesse próprio.

Considerando as duas teorias destacadas para dar suporte teórico a esse estudo, pode-se concluir que, enquanto a Teoria da Agência explica o porquê da auditoria, a Teoria da Legitimidade explica como a auditoria é utilizada e reconhecida. Com base nessa breve revisão teórica, considera-se ser possível identificar possíveis diferenças entre as expectativas dos usuários da contabilidade quanto ao papel do auditor independente ampliada pela incorporação da análise da Teoria da Legitimidade.

Em estudo realizado com o objetivo de identificar essas lacunas, Albuquerque (2009) conclui que tanto auditores como os demais usuários da contabilidade atribuem um alto grau de legitimidade à auditoria, conferindo a ela atribuições que estão fora do seu escopo. A autora afirma que as diferenças de expectativas encontradas na pesquisa podem ser explicadas, entre outros motivos, pela legitimidade que a auditoria tem perante a sociedade, representando um olhar a mais sobre as demonstrações contábeis. Assim, tem sido utilizada para fortalecer o grau de legitimidade das organizações, e não propriamente para preservar direitos

dos acionistas. Portanto, como prática legitimada pela sociedade, uma grande diferença de expectativa pode deslegitimá-la por parte dos seus usuários.

A seguir será discutido o problema das diferenças de expectativas, a partir de estudos realizados sobre o tema.

2.2.1 Diferenças de Expectativas em Auditoria

As diferenças de expectativa em auditoria impactam os profissionais de auditoria há muito tempo, por causa dos escândalos financeiros, da falência de empresas e da ineficácia das auditorias. Essa situação coloca o debate de expectativas em evidência, tanto para os profissionais de auditoria quanto para a sociedade, e é responsável pelo ambiente de crítica e litígio, movido por parte dos tribunais, políticos, imprensa e pela sociedade, contra os auditores, no que se refere à sua qualidade e ao seu desempenho, corroborando a percepção do público de que a auditoria não está cumprindo com sua função (ALMEIDA, 2004).

Heliodoro (2010) converge com esse entendimento e afirma que as diferenças de expectativas em auditoria são um fenômeno habitual nas sociedades, e, enquanto existirem, vão estimular o ambiente de conflito contra os auditores, o que pode sugerir que o público não tem um entendimento adequado do papel do auditor. Por sua vez, Pereira (2018) ressaltou que estudos sobre o tema das lacunas de expectativas em auditoria despertaram interesse não apenas dos acadêmicos como também dos principais organismos da profissão contábil no mundo.

Almeida (2004) presumiu que o primeiro autor que utilizou o termo diferenças de expectativas em auditoria foi Liggio, no ano de 1974, que definiu a expressão como sendo as diferenças entre o desempenho idealizado pelos auditores e pelos utilizadores da informação financeira (LIGGIO, 1974, p. 2 *apud* ALMEIDA, 2004, p. 83).

Guy e Sullivan (1988 *apud* OLIVEIRA, 2015, p. 63) definiram *Expectation Gap* como sendo a diferença entre o que os usuários das demonstrações contábeis julgam ser da responsabilidade dos contadores e dos auditores e o que estes avaliam como realmente suas obrigações. Já Albuquerque (2009), definiu esse conceito como sendo as diferenças entre o que o público acredita ser responsabilidade do auditor e o que o auditor percebe ser seu papel.

Para Porter (1993, p. 50 *apud* DUTRA, 2011, p. 155), as diferenças de expectativas representam a lacuna existente entre o papel que a sociedade pode razoavelmente esperar que os auditores cumpram e o que eles pretendem atingir.

Na visão de Sikka e outros (1998 *apud* DUTRA, 2011, p. 155) o termo diferença de expectativa em auditoria significa a diferença entre o que o público (usuários) espera de uma auditoria e o que os profissionais de auditoria preferem que seja o objetivo da auditoria. Afirmam, ainda, que o tema estimula uma análise crítica de investidores, políticos e sociedades, pois, em uma economia capitalista, o processo de criação de riqueza e estabilidade política depende da confiança em processos de *accountability*, da qual a auditoria independente é parte. Os autores chamam atenção para a ênfase do termo “preferem”, considerando que a auditoria independente é um serviço compulsório para as corporações que evidenciam suas informações contábeis, e que a normatização dos serviços de auditoria é realizada pelos próprios profissionais.

Os estudiosos que se debruçaram sobre o tema apresentaram causas diversas para esse problema, como normas e desempenho inadequados, sendo mais comum a falta de conhecimento sobre a auditoria, seu propósito e suas práticas.

Humphrey e colaboradores (1992, p. 137-161 *apud* ALMEIDA, 2004, p. 81) assinalaram que a natureza da auditoria, a ignorância e as expectativas pouco razoáveis da sociedade e as crises das empresas, que originaram o surgimento de novas expectativas, são particularidades que podem ser atribuídas às diferenças de expectativas.

De acordo com Dutra (2011), a abordagem às diferenças de expectativas comumente utilizada é a proposta por Porter, o qual segregou as diferenças de expectativas em dois componentes estruturais: diferenças por razoabilidade e diferenças por desempenho.

Segundo Almeida e Colomina (2008), a diferença de razoabilidade representa o desempenho esperado pela empresa em relação ao trabalho do auditor e está relacionada com a falta de esclarecimento do papel desse profissional e de uma estrutura de controle eficaz nas empresas, bem como com os honorários insuficientes para expandir o trabalho do auditor. Um exemplo dessa diferença foi apresentado por Porter (1993 *apud* Albuquerque 2009, p. 38) “[...] que demonstrou que os usuários das demonstrações contábeis têm a certeza de que o auditor

examina todas as transações da empresa, quando na realidade o trabalho de Auditoria se baseia em amostras.”.

Sobre a diferença de desempenho, os autores mencionados informaram, ainda, que representa a percepção da empresa em relação ao desempenho do auditor subdividindo essa diferença em normas inadequadas e desempenho inadequado.

Albuquerque (2009) afirmou que normas inadequadas refletem a diferença entre o que se pode razoavelmente esperar dos auditores e os deveres dos auditores, definidos por leis e regulamentos profissionais. Por sua vez, o desempenho inadequado é a diferença entre o desempenho que os auditores deveriam ter à luz das leis e regulamentos profissionais e a percepção que o público tem do desempenho do auditor.

Segundo a autora, um exemplo de norma inadequada pode ocorrer quando o usuário acredita que o auditor, ao encontrar fraudes nas demonstrações contábeis, denuncia aos órgãos judiciais Albuquerque (2009). Caso as normas não exijam, pode-se deparar com um caso de crença em normas inadequadas ou deficientes. Em relação ao desempenho inadequado, pode ser o caso de o auditor realizar seu trabalho deixando de observar, total ou parcialmente, o que estabelecem as normas de Auditoria.

Pereira (2018), por sua vez, defendeu que a composição das diferenças de expectativas em componentes estruturais facilitou a identificação e a diferenciação das principais causas das lacunas de expectativas existentes. Nesse sentido, acredita que delimitar e pormenorizar as possíveis causas inerentes a cada tipo de diferença colabora com a busca por estratégias eficazes para a redução das diferenças de expectativas.

Porter (2012 *apud* OLIVEIRA, 2015, p. 63) sustentou que as lacunas relacionadas com o desempenho do auditor resultam de expectativas por parte da sociedade que extrapolam o que é razoável o auditor entregar; bem como extrapolam as responsabilidades legais e profissionais requeridas ao auditor independente. Alega, ainda, o fato de a sociedade perceber que os auditores não atendem às responsabilidades que são requeridas.

Consoante esse argumento, Oliveira (2015) ressaltou que a sociedade entende que quando o auditor emite uma opinião sobre uma demonstração contábil, esse parecer deveria garantir a solvência e a viabilidade da empresa; afirmando,

pois, que, devido às críticas e aos litígios sofridos pelos auditores, as expectativas estão cada vez maiores, indicando um *gap* (lacuna ou diferença) entre as expectativas da sociedade com relação aos auditores e o desempenho destes.

Heliodoro (2010) afirmou que muitos estudos têm sido realizados, por meio de questionários, em vários países e que comprovam a existência de diferenças significativas entre o que público espera de uma auditoria externa e o que o auditor considera ser seu objetivo nessa tarefa. De acordo com o pesquisador, vários autores apontaram as razões que explicam essas diferenças de expectativas, mas o desconhecimento por parte do público das limitações naturais da auditoria é um fator fundamental para a permanência desse diferencial, uma vez que o desconhecimento cria expectativas infundadas quanto ao poder absoluto da auditoria.

Outros estudos foram realizados em várias partes do mundo, na última década, enfocando as auditorias independentes, buscando-se identificar esse fenômeno; e os resultados, em sua maioria, apontaram para a existência dele. As pesquisas investigaram questões diversas, como: educação em auditoria como meio para reduzir as lacunas; variáveis que são a base das diferenças de expectativas; identificação das lacunas de expectativas a partir dos litígios movidos contra empresas de auditoria, entre outros. Também foram observados estudos voltados para o produto da auditoria, o relatório. Convém destacar que um dado chamou atenção: o ponto mais discutido diz respeito a questões relacionadas com a responsabilidade e com os deveres do auditor.

Adeyemi e Uadiale (2011) realizaram uma pesquisa para verificar se existe uma lacuna nas expectativas de auditoria na Nigéria e a percepção do grupo de usuários sobre sua existência. Foi constatado que existe uma lacuna nas expectativas de auditoria, especialmente em questões relacionadas com a responsabilidade do auditor. Também foi observado que existem diferenças significativas na percepção de grupos de respondentes sobre a existência da lacuna nas expectativas de auditoria naquele país.

Saeidi (2012) buscou identificar a existência do hiato das expectativas de auditoria em relação às responsabilidades dos auditores na prevenção e detecção de fraudes entre auditores, gerentes financeiros e investidores. O estudo evidenciou a existência de uma lacuna nas expectativas de auditoria entre os três grupos de respondentes.

Okafor e Otalor (2013) fizeram um estudo, também na Nigéria, para verificar o papel da profissão de auditor na redução da lacuna nas expectativas de auditoria. O resultado mostrou que o público desconhece os deveres do auditor e que essa falta de conhecimento é responsável por criar expectativas irracionais do público por parte dos auditores.

Devi e Devi (2014) realizaram uma pesquisa no Paquistão com o objetivo de identificar as variáveis que são a base da lacuna das expectativas de auditoria entre auditores e usuários de demonstrações financeiras. As variáveis utilizadas foram: confiabilidade da auditoria, responsabilidade da auditoria e utilidade das demonstrações financeiras auditadas. A aplicação de 250 questionários demonstrou que existe uma lacuna entre auditor e investidor em duas variáveis: Confiabilidade e Utilidade das demonstrações contábeis auditadas. De acordo com as autoras, a razão desse *gap* é a falta de educação e entendimento adequados sobre os padrões e práticas de auditoria.

Ihendinihu e Robert (2014) realizaram uma pesquisa para determinar se a oferta do curso de auditoria como parte do currículo do terceiro ano do curso de administração de empresas poderia diminuir a lacuna de expectativa. Para os autores, existem evidências consideráveis de um *gap* entre as expectativas dos usuários dos relatórios e os auditores, relacionado, em grande parte, à ignorância e ao equívoco do público, que tem por consequência a incompreensão generalizada e expectativas irracionais sendo impostas aos deveres dos auditores. Os pesquisadores concluíram que a educação em auditoria tem um efeito significativo sobre a lacuna de expectativa em auditoria na Nigéria. Dessa forma, solicitaram que a profissão contábil, as instituições educacionais e os reguladores iniciem uma estrutura política apropriada para aumentar o conhecimento e a conscientização dos usuários das demonstrações financeiras sobre a natureza e as limitações de uma auditoria.

Sterzeck (2017), utilizando o constructo de Porter, conduziu uma pesquisa que visava identificar a existência das diferenças de expectativa de razoabilidade com relação às responsabilidades do auditor nos documentos de conclusão dos processos cíveis e administrativos, nos quais as empresas de auditoria figuravam como passivo. Dos 34 acórdãos analisados, foi identificada diferença de razoabilidade em aproximadamente 29%. Além da identificação da lacuna de expectativa de razoabilidade nas argumentações dos juízes, o *gap* também foi

identificado, de forma mais frequente, em diversos trechos dos documentos analisados, como nas argumentações da acusação e advogados envolvidos.

Camelo (2017) realizou um estudo para verificar a existência do *Expectation Gap* entre auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis em relação ao conteúdo das normas de auditoria para formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente. A pesquisa identificou a existência do *Expectation Gap* entre auditores e usuários para o conteúdo normativo de formação e modificação de opinião.

Marinho, Tavares e Martins (2018) realizaram um estudo que objetivou analisar a expectativa da sociedade com relação ao trabalho do auditor, partindo da responsabilidade e da pretensão de responsabilização do profissional quanto às informações e serviços prestados. O trabalho envolveu a análise das manifestações iniciais de usuários das informações contábeis nos processos judiciais que envolviam as firmas de auditoria no Brasil, a fim de compreender se os argumentos destes envolviam críticas às práticas e procedimentos de auditoria, levantando dúvidas acerca do desempenho dos auditores e do cumprimento de suas responsabilidades. Os resultados demonstraram que os litígios movidos contra auditores independentes, em sua maioria, estão relacionados com situações que envolvem questionamentos pertinentes a operações de crédito, empréstimos e operações que envolvem créditos tributários, não obstante a distribuição esparsa em diversos outros assuntos contábeis. De acordo com a análise dos autores, essas transações podem apresentar maiores riscos e merecer maior atenção por parte dos auditores quando da execução de seus trabalhos. Quanto aos procedimentos de auditoria, os mais questionados foram: emissão do relatório de auditoria, circularização, aplicação de testes adicionais e/ou alternativos e investigação de documentação irregular ou ausente. Também foi verificada a predominância de assuntos relacionados com cenários de fraude ou insolvência empresarial, afetando a continuidade organizacional, demonstrando que existe uma expectativa dos usuários das informações contábeis de que a auditoria independente seja capaz de alertar tais situações de risco.

Peixoto (2018) investigou a forma como os diferentes utilizadores da informação financeira das empresas compreendem o trabalho do auditor e o seu papel na detecção e prevenção de fraudes. Os resultados confirmaram as três hipóteses, quais sejam: normalmente, os *stakeholders* atribuem a responsabilidade

pela detecção e prevenção de fraudes às competências do auditor; a prestação de serviços não relacionados com auditoria bem como a relação entre o auditor e o cliente são fatores que podem influenciar a independência do auditor; e a expectativa da sociedade pode afetar a credibilidade da profissão do auditor, visto que ela não está esclarecida em relação às competências do auditor e espera do trabalho dele algo que não pode oferecer, o que, conseqüentemente, descredibiliza o seu trabalho.

Pereira (2018) buscou identificar quais fatores interferem no índice de expectativa dos *stakeholders*, em relação aos deveres dos auditores externos. Inicialmente, concluiu que o índice de expectativa dos não auditores em relação aos deveres da auditoria externa foi superior ao índice de expectativa dos próprios auditores independentes. Constatou, ainda, que os não auditores atribuem maior importância que os auditores, a possibilidade de inclusão no relatório dos auditores de informações específicas sobre a entidade auditada, sobre o processo de auditoria e sobre mudanças no formato e escrita. Evidenciou também que o nível de exigência dos *stakeholders* em relação aos deveres dos auditores pode ser explicado, principalmente, pela carência de informações sobre a entidade auditada e sobre o processo de auditoria no relatório dos auditores.

Sousa e Jácome (2020) analisaram a percepção da sociedade brasileira quanto às responsabilidades do auditor independente ante o que está prescrito pelas normas reguladoras da profissão. Os resultados apontaram que a sociedade atribui um alto grau de legitimidade às responsabilidades dos auditores, o que, por vezes, excede as delimitações estabelecidas nas normas de auditoria.

Sobre o produto da Auditoria, os estudos mostraram a importância da discussão contínua para promover melhorias e aprimorar a comunicação com os utilizadores das informações, o que contribui para a redução das expectativas.

Dutra (2011) realizou uma pesquisa tendo como objetivo geral estruturar um modelo de referência para o Relatório dos Auditores Independentes, tendo em vista a eficácia na comunicação com os usuários. Os resultados sugerem que os participantes da pesquisa que realizaram a leitura do Modelo de Referência possuem percepções mais positivas sobre a compreensibilidade do Parecer dos Auditores Independentes e sobre a utilidade dos serviços de auditoria independente do que aqueles que realizaram a leitura do Modelo Normativo.

Oliveira (2015) buscou analisar se a mudança na forma de comunicação do relatório do auditor independente auxiliaria a delimitar sua responsabilidade diante das expectativas de mercado. Esse estudo foi realizado a partir do levantamento das jurisdições que já haviam implementado o novo relatório do auditor. Da análise, verificou-se que o poder comunicativo por parte do auditor independente aumentou com o novo relatório quando comparado com o modelo que era utilizado no Brasil, que naquele momento ainda não estava seguindo o novo padrão. O estudo destacou ainda que a responsabilidade do auditor não foi modificada em nenhuma jurisdição.

Por seu turno, Veiga, Ribeiro e Inácio (2017) buscaram aferir o efeito das alterações ao relatório de auditoria no estreitamento das diferenças de expectativas. Tais alterações foram introduzidas devido aos normativos europeus, que remetem para a utilização direta das International Standard on Auditing e por exigências nacionais. A partir de questionários e de entrevistas, evidenciou-se que essas alterações tiveram um efeito positivo na redução das expectativas em Portugal.

Takamatsu e Pinheiro (2021) examinaram a situação das diferenças de expectativas de auditoria após a revisão das normas internacionais, que culminaram na aplicação do formato atualizado do Relatório dos Auditores no Brasil, no ano de 2017. Os resultados apontaram que, mesmo após a alteração da norma, diferenças de expectativas ainda foram observadas. Os autores defenderam que a evolução do relatório deve ser constante, e possíveis melhorias devem ser sempre analisadas, buscando atender a mudanças de contexto e respondendo às demandas observadas na prática contábil.

Como já destacado, a discussão sobre as diferenças de expectativas em auditoria nasceu no setor privado e tem relação direta entre a responsabilidade do auditor e as normas de auditoria. Já no setor público, o escopo vai além disso, sendo necessário verificar se a gestão dos recursos está ocorrendo, levando-se em conta os princípios da economicidade, da eficiência, da responsabilização dos agentes públicos para atendimento do interesse público, bem como verificar se os objetivos estabelecidos foram alcançados.

Na área pública, foram identificados cinco trabalhos, dos quais três na perspectiva de identificar a existência desse fenômeno. Nesses trabalhos, foram consideradas variáveis, como: independência e responsabilidade do auditor, desempenho dos auditores e credibilidade do relatório de auditoria. Os demais, para

além de identificar a existência de lacunas, buscaram captar as percepções e explicações sobre a sua existência e como isso afeta as práticas de auditoria. Esses trabalhos tiveram como foco o relatório e desempenho das práticas de auditoria.

Dana (2011) realizou uma pesquisa na Romênia sobre as percepções de auditores e estudantes, possíveis futuros auditores, referente à existência da lacuna de expectativa na área pública. A autora destaca que embora a evolução do hiato das expectativas de auditoria tenha sido examinada em vários países, não foi tão investigada na área pública. Para essa pesquisa, aplicou-se um questionário com questões sobre a independência do auditor, responsabilidades do auditor e a credibilidade do relatório de auditoria. Os resultados mostraram que existe uma lacuna de razoabilidade em relação à profissão dos auditores públicos e que o conhecimento em auditoria foi importante nas diferentes percepções. Verificou-se ainda que há uma diferença significativa nas percepções do papel do auditor público a respeito da detecção de fraudes.

Pongsapan (2012) também investigou sobre expectativa de auditoria no setor público da Indonésia, com auditores de instituições governamentais, estudantes universitários e agentes de vários níveis de escalões governamental, e constatou que existe diferença de expectativa entre os usuários das demonstrações contábeis e os auditores, bem como, percebeu diferença de percepção sobre o desempenho dos auditores no setor público.

O trabalho de Santos e Caldas (2019) tinha por objetivo verificar as determinantes da percepção dos contadores e controladores sobre a independência, responsabilidade e credibilidade do trabalho dos auditores governamentais dos Órgãos da Administração Pública no estado de Mato Grosso, nos anos de 2017 e 2018. O resultado demonstrou que não existe diferença significativa na percepção de contabilistas e controladores sobre a auditoria governamental. O autor atribui essa constatação ao fato de que ambos os profissionais ingressaram no setor público por meio de concurso, o que permite um nivelamento quanto ao conhecimento das normas da auditoria governamental. O estudo demonstrou também que qualificação e experiência profissional são determinantes para a percepção sobre a auditoria governamental.

Vanstraelen e colegas (2012) investigaram se há consenso entre usuários e auditores do relatório de auditoria em relação à forma e ao conteúdo do relatório. O trabalho revelou, a partir das informações obtidas nas entrevistas, que parece haver

um nível de concordância entre usuários e auditores quanto à forma e ao conteúdo do relatório de auditoria.

Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015) usam a teoria do papel e lacuna de expectativas de auditoria para avaliar criticamente a capacidade do custo-benefício de procedimentos de auditoria para melhorar o desempenho em organizações do setor público do Reino Unido. Os resultados mostram que, embora a auditoria desempenhe um papel na melhoria do desempenho institucional do setor público, muitas das práticas de auditoria não foram institucionalizadas nos órgãos auditados. Os resultados também indicam três conflitos de papéis significativos: a) conflito entre as funções dos auditores e seus próprios valores e padrões profissionais (conflito de função pessoal); b) conflito entre as capacidades dos auditores e seus requisitos de função (sobrecarga de função), e c) conflito entre os auditores e os auditados (conflito entre remetentes).

Abaixo, um quadro-síntese dos trabalhos mais recentes identificados:

Quadro 1 – Síntese dos trabalhos citados

Autores	Abordagem	Local	Objetivo	Resultado Sucinto
Dana (2011)	Quantitativa	Romênia	Identificar percepções de auditores e estudantes, possíveis futuros auditores, referente à existência da lacuna de expectativa na área pública.	Lacuna em relação à profissão dos auditores e no papel do auditor na detecção de fraudes.
Dutra (2011)	Quantitativa	Brasil	Estruturar um modelo de referência para o Relatório dos Auditores Independentes, tendo em vista a eficácia na comunicação com os usuários.	Diferenças entre os participantes que realizaram a leitura do Modelo de Referência e os que fizeram a leitura do Modelo Normativo
Adeyemi e Uadiale (2011)	Quantitativa	Nigéria	Verificar se existe lacuna nas expectativas de auditoria e a percepção do grupo de usuários sobre sua existência.	Lacunas especialmente relacionadas à responsabilidade do auditor.
Pongsapan (2012)	Quantitativa	Indonésia	Investigou sobre expectativa de auditoria no setor público com auditores de instituições governamentais, estudantes universitários e agentes de vários níveis de escalões governamental.	Diferenças quanto ao desempenho dos auditores no setor público.
Saeidi (2012)	Quantitativa	Irã	Identificar a existência do hiato das expectativas de auditoria	Lacuna nas expectativas de auditoria entre os três grupos de respondentes.

Autores	Abordagem	Local	Objetivo	Resultado Sucinto
			em relação às responsabilidades dos auditores na prevenção e detecção de fraudes entre auditores, gerentes financeiros e investidores.	
Vanstraelen <i>et al.</i> (2012)	Qualitativa	União Europeia	Investigar se há consenso entre usuários e auditores do relatório de auditoria em relação à forma e ao conteúdo do relatório	Existência de um nível de concordância entre usuários e auditores quanto à forma e ao conteúdo do relatório de auditoria.
Okafor e Otolor (2013)	Quantitativa	Nigéria	Verificar o papel da profissão de auditor na redução da lacuna nas expectativas de auditoria.	O público desconhece os deveres do auditor.
Devi e Devi (2014)	Quantitativa	Paquistão	Identificar as variáveis que são a base da lacuna das expectativas de auditoria entre auditores e usuários de demonstrações financeiras.	Lacuna em duas variáveis: Confiabilidade e Utilidade das demonstrações contábeis auditadas.
Ihendinihu e Robert (2014)	Quantitativa	Nigéria	Verificar se a oferta do curso de auditoria como parte do currículo do terceiro ano do curso de administração de empresas poderia diminuir a lacuna de expectativa	A educação em auditoria tem um efeito significativo sobre a lacuna de expectativa em auditoria
Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015)	Qualitativa	Reino Unido	Examinar as maneiras pelas quais auditores externos e os auditados (principalmente profissionais e gerentes operacionais) percebem o desempenho das práticas de auditoria no setor público do Reino Unido.	Diferenças nas expectativas e percepções entre os auditores externos e seus clientes sobre as funções dos auditores e o desempenho da auditoria
Oliveira (2015)	Qualitativa	Brasil	Analisar se a nova estrutura do relatório do auditor independente contribui na delimitação de sua responsabilidade, considerando as expectativas do mercado quanto ao papel do auditor independente a ser desempenhado.	A responsabilidade do auditor não foi modificada em nenhuma jurisdição.
Sterzeck (2017)	Qualitativa	Brasil	Identificar a existência das diferenças de expectativa de razoabilidade com relação às responsabilidades do auditor nos documentos de conclusão dos	Lacuna de expectativa de razoabilidade nas argumentações dos juízes e em diversos trechos dos documentos analisados, como nas argumentações da acusação e advogados envolvidos.

Autores	Abordagem	Local	Objetivo	Resultado Sucinto
			processos cívicos e administrativos, nos quais as empresas de auditoria figuravam como passivo.	
Veiga, Ribeiro e Inácio (2017)	Qualitativo e quantitativo	Portugal	Aferir o efeito das alterações ao relatório de auditoria no estreitamento das diferenças de expectativas.	As alterações tiveram um efeito positivo na redução das expectativas em Portugal.
Camelo (2017)	Quantitativa	Brasil	Verificar a existência do <i>Expectation Gap</i> entre auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis em relação ao conteúdo das normas de auditoria para formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente	Existência do <i>Expectation Gap</i> entre auditores e usuários para o conteúdo normativo de formação e modificação de opinião.
Pereira (2018)	Quantitativa	Brasil	Identificar quais fatores interferem no índice de expectativa dos stakeholders, em relação aos deveres dos auditores externos.	Os não-auditores atribuem maior importância que os auditores a possibilidade de inclusão no relatório dos auditores de informações específicas sobre a entidade auditada, sobre o processo de auditoria e sobre mudanças no formato e escrita.
Peixoto (2018)	Quantitativa	Portugal	Conhecer a forma como os diferentes utilizadores da informação financeira das empresas compreendem o trabalho do auditor e o seu papel na detecção e prevenção de fraudes.	Stakeholders atribuem a responsabilidade pela detecção e prevenção de fraudes ao auditor; prestação de serviços não relacionados com auditoria, bem como a relação entre o auditor e o cliente podem influenciar a independência do auditor; a expectativa da sociedade pode afetar a credibilidade da profissão do auditor.
Marinho, Tavares e Martins (2018)	Qualitativa	Brasil	Analisar a expectativa da sociedade com relação ao trabalho do auditor, partindo da responsabilidade e pretensão de responsabilização do profissional quanto às informações e serviços prestados.	Litígios movidos referentes a assuntos contábeis, a procedimentos de auditoria e assuntos relacionados a cenários de fraude ou insolvência empresarial.
Santos e Caldas (2019)	Quantitativa	Brasil	Verificar as determinantes da percepção dos contadores e controladores sobre a	Não existe diferença significativa na percepção de contabilistas e controladores sobre a auditoria governamental.

Autores	Abordagem	Local	Objetivo	Resultado Sucinto
			independência, responsabilidade e credibilidade do trabalho dos auditores governamentais dos Órgãos da Administração Pública no Estado de Mato Grosso, nos anos de 2017 e 2018.	
Sousa e Jácome (2020)	Quantitativa	Brasil	Analisar a percepção quanto às responsabilidades do auditor independente frente ao que está prescrito pelas normas reguladoras da profissão.	A sociedade atribui um alto grau de legitimidade às responsabilidades dos auditores, o que por vezes excede as delimitações estabelecidas nas normas de auditoria.
Takamatsu e Pinheiro (2021)	Quantitativa	Brasil	Examinar a situação das diferenças de expectativas de auditoria após a revisão das normas internacionais, que culminaram na aplicação do formato atualizado do Relatório dos Auditores no Brasil, no ano de 2017.	Mesmo após a alteração da norma, diferenças de expectativas ainda podem ser detectadas.

Fonte: elaboração própria.

Diante das evidências empíricas sobre as diferenças de expectativas em auditoria, nota-se que, entre as sugestões mais recomendadas pelos pesquisadores para reduzir essas lacunas, está o investimento na educação do público sobre auditoria e suas práticas.

As diferenças de expectativas em auditoria é um inconveniente para a profissão de auditoria, pois quanto maiores as expectativas infundadas do público, menor é a sua credibilidade. As expectativas do público não são estáticas, e a resposta da profissão precisa acompanhar essas mudanças, caso contrário, sempre existirá um *gap* temporal entre a mudança de expectativas da sociedade e a resposta da profissão. Nesse sentido, verificam-se algumas respostas da profissão para controlar as diferenças de expectativas, passando pela necessidade de educar o público e, simultaneamente, alargar a função e âmbito da auditoria (HELIODORO, 2010).

Na próxima seção, serão apresentados os procedimentos metodológicos que nortearam esta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Trata-se de um estudo de natureza exploratória e de abordagem qualitativa. Nesse sentido, considerando que as pesquisas já realizadas sobre o tema, na sua quase totalidade, ocorreram no âmbito internacional, essa circunstância abre espaço para a exploração dessa temática no contexto nacional. No que concerne à abordagem do problema, a despeito das evidências empíricas utilizarem uma abordagem quantitativa, esse trabalho será qualitativo, buscando compreender esse fenômeno de forma mais aprofundada.

A pesquisa qualitativa tem por objeto analisar, observar significados, motivos, aspirações, atitudes, crenças e valores que se expressam pela linguagem comum e na vida cotidiana. O material primordial da investigação qualitativa é a palavra que expressa a fala cotidiana, seja nas relações afetivas e técnicas, seja nos discursos intelectuais, burocráticos e políticos, como asseguram Minayo e Sanches (1993).

Nos estudos sobre o tema, foram identificadas duas pesquisas qualitativas. Na primeira, Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015) desenvolveram estudo com o objetivo de examinar as maneiras pelas quais auditores externos e os auditados percebem o desempenho das práticas de auditoria no setor público do Reino Unido. Conforme defendido pelos autores, esse tipo de abordagem permitiu a interpretação das percepções dos participantes. A coleta de dados se deu por meio de entrevistas semiestruturadas, mediante perguntas 'Como' e 'Por quê', o que permitiu perceber aspectos profundos sobre a prática das auditorias, quando comparado às pesquisas realizadas anteriormente.

Ainda segundo os autores, o enfoque qualitativo possibilitou identificar os fatores que dificultam o desempenho das práticas de auditoria e minam seu impacto nas instituições auditadas do setor público. Por sua vez, o enfoque explicativo permitiu fornecer explicações sobre porquê existe uma lacuna nas expectativas e, conseqüentemente, como essa lacuna afeta o desempenho das práticas de auditoria.

Já Vanstraelen e colegas (2012), segundo estudo, realizaram uma pesquisa com objetivo de examinar se há consenso entre usuários e auditores do relatório de auditoria em relação à forma e ao conteúdo do relatório. A pesquisa com abordagem qualitativa foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas com os usuários do relatório de auditoria e com os auditores. Para os pesquisadores, o método de entrevistas oportuniza examinar questões difíceis de investigar ao usar

procedimento de pesquisa quantitativo, como as percepções dos participantes sobre formatos alternativos de relatórios. Viabiliza, ainda, identificar como o valor das informações do relatório de auditoria pode ser aprimorado, além de permitir que os entrevistadores reajam, imediatamente, às respostas dos entrevistados e façam perguntas adicionais quando consideradas úteis, oferecendo mais controle aos entrevistadores para garantir que as questões relevantes sejam discutidas.

A essência deste estudo, que tem como objetivos específicos mapear e confrontar expectativas de auditores e auditados da Sesab, justifica, portanto, a escolha pela estratégia metodológica qualitativa, orientada para captar o discurso dos atores, articulando os resultados à base teórica e a legislação e normas que regulam o tema. Desse modo, a escolha metodológica é oportuna para interpretar as percepções/expectativas dos atores.

Posto isto, este trabalho busca transpor para a Auditoria do SUS/BA um fenômeno da auditoria do setor privado que explora as diferenças de expectativas em relação aos trabalhos produzidos pela auditoria contábil independente. Os estudos que foram realizados sobre o tema, em sua maioria, tinham por propósito identificar se existem ou não essas lacunas de expectativas.

No setor público, é possível trazer essa abordagem no mesmo molde da auditoria contábil independente, quando se está validando norma de auditoria pública, que o auditor utiliza em auditoria de contabilidade pública; o que não se aplica à Auditoria do SUS/BA.

Para aplicar-se à realidade da Sesab, foi necessário adaptações, considerando que se trata da Auditoria Interna de um sistema complexo, com equipe de auditoria multiprofissional e produtos diversificados. Considerou-se, ainda, que o usuário, nesse caso, não é neutro, pois, pode ser também o demandante, o destinatário e até mesmo ser responsabilizado em algum processo de auditoria.

Retomando o objetivo geral desse trabalho, identificar como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Secretaria de Saúde do Estado da Bahia (Sesab) podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela Auditoria do SUS/BA, fixou-se como objetivos específicos: mapear e confrontar as expectativas de auditores e de atores que integram a estrutura do Sistema de Governança e Gestão da Sesab e apresentar uma agenda propositiva voltada para a redução das diferenças de expectativas de modo a apontar melhorias em termos de contribuição dos produtos gerados pela Auditoria do SUS/BA para a Governança e Gestão da Sesab.

Diante disso, foram consideradas duas proposições: a) Existe diferença entre as expectativas dos auditores da Sesab e as expectativas dos auditados, atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab, quanto aos relatórios produzidos pela auditoria e sua utilidade; e b) A ausência de esclarecimento sobre o propósito e as práticas de auditoria gera lacunas de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab.

Para tanto, foram entrevistados auditores e atores do setor de Governança e Gestão (auditados) para identificar a percepção destes sobre o propósito da auditoria, bem como identificar as expectativas quanto à auditoria e aos relatórios produzidos.

3.1 NORMAS DE AUDITORIA NO ÂMBITO DO SETOR PÚBLICO E DA SAÚDE

Em nível internacional, os órgãos que emitem normas de Auditoria para o setor público são: Intosai (agrupa as entidades fiscalizadoras superiores) e Ifac (agrega as diferentes organizações internacionais de profissionais de contabilidade e auditoria). As normas internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna são emanadas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), que produziu: código de ética, normas internacionais para a prática de Auditoria Interna e práticas recomendadas.

A auditoria no setor público é descrita pela Intosai, por meio da ISSAI 100, como um processo sistemático que visa obter evidências, avaliando-as objetivamente em busca de averiguar se as informações ou condições reais correspondem aos critérios estabelecidos, fornecendo a toda a sociedade e partes interessadas informações e avaliações independentes sobre as operações governamentais e desenvolvendo instrumento para o desenvolvimento da Administração Pública, enfatizando os princípios de *accountability*, transparência, governança e desempenho.

No Brasil, as ISSAI emitidas pela Intosai foram aprovadas como Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Dessa forma, a NBASP 100 corresponde à ISSAI 100 (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017).

A Instrução Normativa (IN) Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e a Controladoria-Geral (CGU) da União nº 1, de 10 de maio de 2016, define a Auditoria Interna como: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (BRASIL, 2016b). Ela auxilia a organização a realizar seus

objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As Auditorias Internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às Auditorias Internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos (BRASIL, 2016b).

Rodrigues (2017) assevera que após essa IN, o papel da Auditoria Interna assumiu mais relevância no contexto da Administração Pública Federal, pois além de avaliar as áreas definidas, objetiva a eficiência destas e assessora as organizações públicas na mitigação dos riscos e no alcance das metas e objetivos traçados pela alta direção em seu planejamento estratégico. Outro aspecto destacado foi o de esclarecer a sua área de atuação, ao definir que a Auditoria Interna é responsável pela avaliação da prática dos controles internos por parte da gestão e pela supervisão dos controles internos, cabendo ao dirigente máximo a responsabilização por esses controles. O autor assevera ainda que além da avaliação das organizações públicas, agora cabe também às Auditorias Internas realizar consultoria e assessoramento, aos departamentos e órgãos, no intuito de mitigar os riscos relacionados com o desenvolvimento das atividades e orientando-os para que os objetivos estabelecidos sejam incrementados e alcançados. Pondera, ainda, que a Auditoria na Administração Pública deve atuar de forma preventiva e proativa, não em caráter punitivo, com o intuito de aperfeiçoar o processo de gestão e de prestação de contas à sociedade.

Na Saúde Pública, a Auditoria do SUS é o órgão de controle interno e está amparado no Sistema Nacional de Auditoria (SNA), criado pela Lei Orgânica da Saúde, Lei nº 8.080/90 (BRASIL, 1990), e instituído pela Lei nº 8.689/93 (BRASIL, 1993). Este último instrumento estabeleceu como competência fundamental do SNA realizar a avaliação técnico-científica, contábil, financeira e patrimonial do SUS. Dois anos após sua instituição, o Decreto Federal nº 1.651 (BRASIL, 1995a), conforme art.

1º, regulamentou o SNA, em todos os níveis de governo, sem prejuízo da fiscalização exercida pelos órgãos de controle interno e externo.

Em nível federal, ainda não foi criada a carreira de auditor do SUS, o que dificulta o funcionamento do SNA enquanto sistema. A auditoria realizada pela CGU, referente ao exercício de 2018, apontou que as diversas fragilidades no funcionamento e na execução das ações do Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) comprometem a geração de produtos voltados para a tomada de decisão do gestor (CGU, 2018). Apontou, também, que o percentual de implantação do SNA em estados e municípios é baixo e que o referido departamento apresenta deficiências estruturais, caracterizadas pelos seguintes aspectos: falta de independência e autonomia, por causa do posicionamento hierárquico de subordinação a uma Secretaria Finalística e comunicação pouco significativa no Conselho Nacional de Saúde; atuação focada em controles internos, em detrimento da atividade de Auditoria Interna; baixa capacidade de indução do fortalecimento do SNA; e ausência de monitoramento das recomendações emitidas e de sistemática de mensuração de resultados/efetividades dos trabalhos de auditoria (CGU, 2018).

Na Bahia, a Auditoria do SUS foi instituída em 1995; e em 27 de dezembro de 2000, por meio do Decreto Estadual nº 7.884, foi regulamentado o Sistema Estadual de Auditoria (SEA) do SUS/BA, que estabeleceu as seguintes competências:

Verificar o cumprimento das normas inerentes à organização e funcionamento do SUS; Avaliar a execução e o desempenho das unidades prestadoras de serviços ao SUS, comparando com padrões adequados a aplicação correta dos recursos financeiros e a qualidade da atenção; Detectar e prevenir o cometimento de erros, abusos, práticas antieconômicas e fraudes; Contribuir com a implementação de programas, projetos, atividades, visando a qualidade, eficiência, eficácia e economicidade na utilização de recursos destinados às ações e serviços de saúde, auxiliando os gestores do SUS a implementar de maneira eficaz, suas atribuições; Avaliar a satisfação do usuário do SUS sobre a qualidade do serviço e assistência ofertados. (BAHIA, 2000)

O Decreto nº 7.884/2000 estabeleceu que o resultado do Controle – Avaliação – Auditoria constituirá subsídio para orientação dos programas de trabalho das ações de saúde do SUS/BA.

O SEA/SUS/BA tem competência para apreciação e julgamento de todos os atos, despesas, investimentos e obrigações verificados no âmbito do SUS ou alcançados pelos recursos a ele vinculados (BAHIA, 2000).

A Lei Estadual nº 9.510 (BAHIA, 2005) definiu as seguintes atribuições principais desses profissionais:

Planejar, executar, acompanhar, avaliar, controlar e realizar auditoria dos contratos, convênios, ações e serviços relativos ao Sistema Único de Saúde - SUS, subsidiando o processo de planejamento das ações de saúde, sua execução, gerência técnica e processos de avaliação quantitativa e qualitativa dos resultados, respeitados regulamentos de serviços, de acordo com a área de atuação. (BAHIA, 2005)

3.2 CARACTERIZAÇÃO DO SISTEMA ESTADUAL DE AUDITORIA DO SUS

O Estado da Bahia foi pioneiro na criação do cargo de Auditor em Saúde Pública. Em 1999, foram nomeados os primeiros 50 auditores aprovados no concurso público, sendo 40 médicos, 5 enfermeiros, 3 odontólogos e 2 contadores (BAHIA, 2014a). Por meio da Lei Estadual nº 9.510 (BAHIA, 2005), o governo do estado ampliou o quadro de auditores e acrescentou outros profissionais à equipe original, incorporando farmacêuticos, economistas e administradores.

Em 2014, foi estabelecida a identidade organizacional da Auditoria do SUS/BA, registrada no relatório técnico intitulado *Relatoria do Processo de Definição da Identidade Organizacional*, assim definidas:

Missão: Assegurar a conformidade das ações, serviços e aplicação de recursos do SUS com as normas e resultados estabelecidos, no âmbito do estado da Bahia. **Visão:** Ser um órgão de controle autônomo e de excelência, reconhecido pela sociedade, na defesa do SUS. **Valores:** Honestidade, Imparcialidade, Transparência e Competência. (BAHIA, 2014b).

A Auditoria está subordinada diretamente ao Gabinete do Secretário de Saúde do Estado e possui a seguinte composição: Diretoria-Geral, Diretoria de Sistema e Serviços de Saúde, Diretoria Desenvolvimento Institucional, Assessoria Técnica, Coordenação de Educação Permanente e Informação em Saúde, Coordenação de Gestão Processual e Recursos.

Em seu campo de atuação, são realizadas auditorias nos Sistemas Municipais de Saúde, nos serviços de saúde públicos geridos pelo Estado ou nos serviços contratados na iniciativa privada. O órgão atende ainda a demandas oriundas dos diversos setores da Sesab, da Governadoria, do Ministério Público Federal e Estadual, da Ouvidoria SUS/BA e do Denasus; além de realizar apuração de denúncias envolvendo irregularidades no SUS (BAHIA, 2014a).

A Auditoria também realiza parcerias e cooperação técnica com outros órgãos, como as instâncias federal e municipais no âmbito do SUS/BA e, com a Auditoria Geral do Estado e Tribunais de Contas com a finalidade de combater fraudes e irregularidades detectadas, bem como, de aprimorar a Gestão do SUS no estado (BAHIA, 2014a).

Para este estudo, destaca-se que, nas auditorias independentes, o trabalho é em uma perspectiva de auditoria externa, e essa pesquisa será no setor público, em uma perspectiva de Auditoria Interna.

No setor privado, as auditorias buscam emitir uma opinião para investidores e acionistas sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis da empresa, tomando por referências as normas de contabilidade e auditoria. O setor público possui algumas especificidades: interesse público, atuar buscando economicidade, efetividade e eficiência, de acordo com o estabelecido no planejamento, programas e políticas públicas.

Nas auditorias do setor privado, as pesquisas foram realizadas com objetivo de identificar se existem ou não diferenças de expectativas. Neste estudo, o objetivo é identificar como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela Auditoria do SUS/BA.

Discorrendo sobre a Auditoria do SUS/BA, outras especificidades se revelam: i) o usuário interno é difuso, pois pode ser demandante e até mesmo responsabilizado em um processo de autoria, o que altera as expectativas; ii) a equipe de auditores é multiprofissional; e iii) as competências são ampliadas: verificação da conformidade do sistema estadual com as normas do SUS, a avaliação da satisfação do usuário do SUS, assim como de realizar a verificação do desempenho das unidades prestadoras de serviços, detecção e prevenção de erros e fraudes, de modo a contribuir com os gestores do SUS para implementar de maneira eficaz suas atribuições.

Para os objetivos deste estudo, é imperativo enfatizar que este debate está circunscrito a realidade do setor privado, o que implica admitir que uma das contribuições que este projeto pretende trazer é adequar as abordagens metodológicas mais recorrentes para sua aplicação no setor público. Naturalmente, devido às singularidades dos dois tipos de organizações, será fundamental estabelecer ponderações que delimitem as singularidades possíveis no contexto das diferenças de finalidades, objetivos e condicionantes legais que guiam a

Administração Pública. Nesse sentido, o quadro abaixo mostra a síntese das diferenças entre a Auditoria Independente e a Auditoria do SUS/BA:

Quadro 2 – Realidade Auditoria Independente X Realidade Auditoria Sesab

Aspecto	Organizações Privadas	Auditoria Sesab
Objetivo	Verificar e certificar se as demonstrações contábeis foram registradas em consonância com as Normas de Contabilidade	Verificação da conformidade do sistema estadual com as normas do SUS; Avaliação da satisfação do usuário do SUS; Verificação do desempenho das unidades prestadoras de serviços; Detecção e prevenção de erros e fraudes.
Perfil dos usuários interessados nas informações geradas pelos relatórios elaborados	Público externo: clientes, acionistas, investidores, credores e fornecedores.	Atores externos e internos do Sistema de Governança.
Formação profissional	Profissional formado em ciências contábeis com registro do CRC, aprovado em Exame de Qualificação Técnica para ser formalmente inscrito no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).	Corpo de auditores é multiprofissional, com registros nos respectivos Conselhos e ingresso mediante concurso público.
Produtos gerados	Relatório técnico sobre as demonstrações contábeis.	Relatório técnico cujo objeto pode derivar do planejamento da auditoria, de denúncia ou demanda de órgãos internos e externos à Sesab; PEA; RAG...

Fonte: elaboração própria.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para o desenvolvimento deste estudo, foram utilizadas fontes de informações primárias (entrevistas) e secundárias (documentos e revisão bibliográfica). O primeiro grupo de fontes secundárias de dados foram as leis, portarias, decretos e documentos oficiais referentes à Auditoria do SUS/BA. Entre os documentos institucionais, estão o Planejamento Estadual de Auditoria (PEA), relatórios de oficinas realizadas e Diagnóstico situacional da Auditoria, em que puderam ser extraídas informações sobre o propósito da Auditoria do SUS/BA, funções, competências, atividades realizadas, produtos gerados e percepções dos auditores sobre o órgão. Assim sendo, corrobora o entendimento de Gil (2002), segundo o qual os documentos são uma fonte rica e estável de dados.

O segundo grupo de fontes secundárias de dados foi a revisão bibliográfica de estudos realizados sobre a temática deste trabalho. Para Marconi e Lakatos (2003), esse tipo de pesquisa propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, proporcionando conclusões inovadoras.

Por fim, para conhecer as percepções dos auditores e auditados, as informações foram colhidas por intermédio de entrevistas semiestruturadas. A opção por esse método de coleta de dados possibilitou identificar, de forma qualitativa, as expectativas dos entrevistados sobre a Auditoria do SUS/BA e os produtos produzidos por ela.

Quanto aos procedimentos de entrevistas semiestruturadas, Moreira e Caleffe (2008) destacam que há um reconhecimento sobre um protocolo que inclui no desenho desse instrumento os temas prioritários a serem discutidos/levantados nas entrevistas. Entretanto, alegam que estes não são introduzidos da mesma maneira, na mesma ordem, nem se espera que os entrevistados sejam limitados nas suas respostas e que respondam a tudo da mesma maneira. Isso significa que o entrevistador é livre para deixar os entrevistados desenvolverem as questões da maneira que eles quiserem, de modo a não condicionar ou cercear as respostas. Desse modo, ao usar a entrevista semiestruturada, é possível exercer um certo tipo de controle sobre a conversação, embora se permita ao entrevistado um elevado grau de liberdade. Outro aspecto importante dessa metodologia é que ela oferece oportunidade de o entrevistador esclarecer qualquer tipo de resposta quando considerar necessário.

Os roteiros semiestruturados foram elaborados com base na revisão da literatura e legislações relacionadas com o tema, de modo a investigar as percepções dos entrevistados sobre a Auditoria (propósito da Auditoria, desempenho em Auditoria, bem como responsabilidade e independência do auditor) e seus produtos.

Para a realização das entrevistas, foram tomados alguns cuidados importantes, seguindo recomendações de Marconi e Lakatos (2003): agendamento com antecedência, garantia ao entrevistado do segredo de suas confidências e de sua identidade e realização da gravação da entrevista, conforme concordância do informante.

Os entrevistados assinaram um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), sendo garantidos o sigilo e o anonimato dos envolvidos. Todas as

entrevistas foram gravadas e transcritas. Registra-se que a pesquisa foi aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa da Sesab (Parecer nº 4.484.883/2020), e foram respeitados os aspectos éticos conforme Resolução nº 466/ 2012, do Conselho Nacional de Saúde.

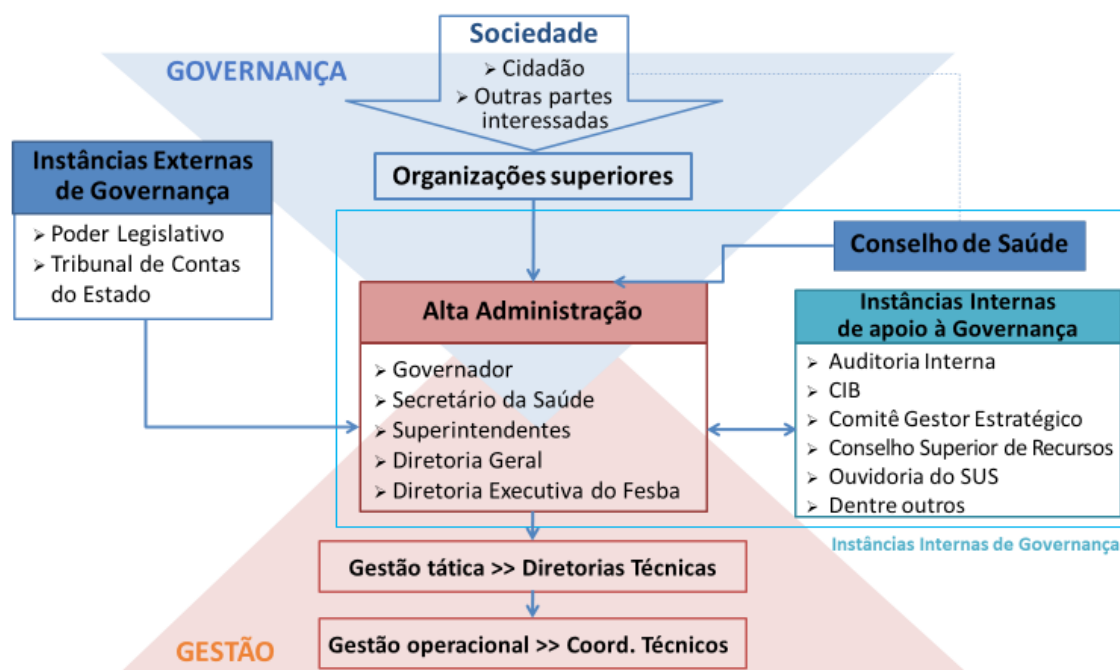
As entrevistas foram realizadas no período entre fevereiro e maio de 2021. O tempo total de entrevista foi de 11 horas e 25 minutos; outrossim, considerando o contexto de restrição sanitária por causa da pandemia da covid-19, 64,29% das entrevistas foram realizadas por meio do sistema de videoconferência instituído pela Sesab para reuniões remotas (Teams Microsoft®); as demais ocorreram no setor em que os participantes exercem suas atividades, cumprindo-se todos os protocolos sanitários para garantir a saúde dos envolvidos.

Para identificar os atores do Sistema de Governança e Gestão da Sesab, utilizou-se como parâmetro o Guia de Governança e Gestão em Saúde do TCU, aplicável às Secretarias e Conselhos de Saúde (BRASIL, 2018). Nesse modelo, a Auditoria Interna é posicionada como uma Instância Interna de apoio à Governança, que comunica as inconformidades identificadas ao Conselho de Saúde e à Alta Administração. Ressalte-se que tanto o *Referencial Básico de Governança* do TCU, do ano de 2014, quanto a versão mais recente, do ano de 2020, posicionam a auditoria dessa forma.

Seguindo a versão mais recente, a governança é a função direcionadora e a gestão é a função realizadora. Assim, a governança se preocupa com a qualidade do processo decisório, sua efetividade e economicidade; ao passo que a gestão recebe o direcionamento superior e se preocupa com a qualidade da implementação dessa direção, com eficácia e eficiência.

Apesar de ter ocorrido uma atualização do *Referencial Básico de Governança* no de 2020, ainda, não houve uma atualização no Guia de Governança e Gestão em Saúde do ano de 2018. De acordo com o referido documento, o Sistema de Governança das Secretarias de Saúde apresenta a seguinte Estrutura:

Figura 1 – Sistema de Governança da Secretaria de Saúde



Fonte: Estrutura de Governança e Gestão da Sesab adaptado do TCU (BRASIL, 2018, p. 24).

Por se tratar de um estudo qualitativo, buscou-se garantir a representatividade do universo amostral. Nesse sentido, para definir os critérios de seleção dos participantes, os entrevistados foram divididos, inicialmente, em dois grupos principais: Grupo A – formado por Auditores; e Grupo G – formado por atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab.

Quanto ao número de participantes, teve-se como referência a saturação das respostas apresentadas. No entanto, para efeitos de planejamento do estudo, foi definido, preliminarmente, o número máximo de 20 participantes, sendo 10 membros de cada grupo (A e G). Todavia, conseguiu-se saturação com 14 participantes, sendo 7 de cada grupo, pois, em um dado momento, observou-se que as percepções coletadas não estavam mais agregando informações relevantes à pesquisa, verificando-se saturação em alguns pontos, e em outros, não, em particular por causa das especificidades de cada setor.

Por sua vez, a seleção dos participantes atendeu ao seguinte escopo:

Para o Grupo A: estabeleceu-se, *a priori*, pelo menos um auditor de cada área de atuação (médico, enfermeiro, farmacêutico, dentista e financeiro), buscando abarcar o quadro multiprofissional do corpo de auditores da Sesab. Assim, todas as áreas de atuação participaram, sendo que enfermeiro e financeiros foram dois entrevistados. Para garantir a impessoalidade da seleção, os auditores foram

escolhidos mediante sorteio, sendo excluídos aqueles que ocupavam cargos na gestão da Auditoria.

Para o Grupo G: estabeleceram-se 50% de participantes ligados às instâncias internas de governança e 50% ligados à gestão tática. Conforme definido no Guia de Governança e Gestão em Saúde do TCU e demonstrado na figura acima, compõem as instâncias internas de governança: o Conselho de Saúde, a Alta Administração, bem como as Instâncias internas de Apoio à Governança. A gestão tática compreende os dirigentes, que são responsáveis por coordenar a gestão operacional em áreas específicas. Assim, participaram das entrevistas dois atores da Alta Administração, um do Conselho de Saúde, um representante das instâncias internas de apoio e três diretores.

Com vistas a garantir a confidencialidade, os participantes foram identificados pela letra do grupo e números sequenciais (A1, G1 etc.).

As entrevistas semiestruturadas seguiram um roteiro prévio, conforme demonstrado abaixo:

Quadro 3 – Roteiro das Entrevistas

Categoria	Questões Abordadas	Fundamentação Teórico-empírica
Propósito da Auditoria	Percepção em relação ao papel da Auditoria Interna.	Almeida (2004); Lélis e Mário (2009); Instituto Rui Barbosa (2017); Rodrigues (2017); Albuquerque (2009); TCU (2018).
Responsabilidade e do Auditor	Expectativas quanto às atribuições e responsabilidades do auditor da Sesab;	Bahia (2000); Dana (2011); Okafor e Otor (2013); Devi e Devi (2014); Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015); Instituto Rui Barbosa (2017).
	Conhecimento e Percepção sobre Normas de Auditoria.	
Independência do Auditor	Percepção sobre a independência do Auditor da Sesab na realização das auditorias;	Instituto Rui Barbosa (2017); Almeida (2004); Bittencourt (2005)
	Avaliação sobre o grupo de auditores ser constituído por servidores efetivos (concursados).	
Desempenho em Auditoria	Desempenho do Auditor: Percepção sobre a competência dos auditores.	Almeida (2004); Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015); Instituto Rui Barbosa (2017); Albuquerque (2009); Power (2003).
	Desempenho da Auditoria: – Percepção sobre as Recomendações feitas pela auditoria para melhorar o desempenho dos órgãos e setores auditados; – Nível de aceitação em relação às recomendações feitas pelos auditores: () alto () médio () baixo () outras alternativas; – Avaliação sobre a melhoria no desempenho dos órgãos e setores auditados; – Percepção da utilidade da	

Categoria	Questões Abordadas	Fundamentação Teórico-empírica
	Auditoria para: melhoria na tomada de decisão dos gestores; Elaboração do planeamento estratégico; Monitorar riscos e controlar potenciais eventos ou situações que possam impedir ou dificultar o atingimento de metas do plano de saúde e da programação anual de saúde do estado; Detectar e prevenir o cometimento de erros, abusos e fraudes; – Fatores que dificultam o desenvolvimento das práticas de auditoria na Sesab;	
Produto da Auditoria	Percepção e expectativas quanto ao Relatório de auditoria; Percepção sobre as conclusões dos relatórios da auditoria; Avaliação sobre o valor das informações contidas no(s) relatório(s).	Instituto Rui Barbosa (2017); Vanstraelen <i>et al.</i> (2012).

Fonte: elaboração própria.

A seguir, será apresentada a forma pela qual os dados oriundos da análise documental e entrevistas foram tratados e analisados.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

O tratamento dos dados foi feito por meio da técnica de análise de conteúdo, a partir da triangulação dos documentos analisados e das narrativas dos dois grupos de atores envolvidos, com o suporte da base teórica que sustentou o estudo.

A análise de conteúdo foi realizada na perspectiva de Bardin (2001), que a define como sendo um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens. O objeto da análise de conteúdo é a palavra.

Em investigação social, o método das entrevistas está sempre associado a um método de análise de conteúdo. Durante as entrevistas, trata-se de fazer aparecer o máximo possível de elementos de informação e reflexão, que servirão de materiais para uma análise sistemática de conteúdo que corresponda, por seu lado,

às exigências de explicitação, de estabilidade e de intersubjetividade dos processos (QUIVY; CAMPENHOUDT, 2005).

Em relação ao tratamento e à discussão dos dados coletados, ressalta-se, em primeiro lugar, que com a realização da análise documental, buscou-se situar a Auditoria SUS/BA no Sistema de Governança e Gestão, bem como identificar seu propósito, atribuições e produtos gerados.

A partir desse levantamento sobre o marco regulatório das políticas que orientam a auditoria no SUS, foram aprofundadas a revisão e a discussão da literatura sobre os conceitos e métodos de pesquisa, que deram suporte às interpretações necessárias sobre o objeto estudado. Em razão da escolha de um conceito novo e, ainda, com pouca aplicação no setor público – as diferenças de expectativas –, foi aprofundado o levantamento de estudos (internacionais e nacionais) que avançaram em aspectos teórico-metodológicos e analíticos sobre o tema. Esse esforço foi fundamental para a definição das categorias de análise e interpretação dos dados obtidos.

A análise do material obtido seguiu os seguintes passos: pré-análise do material, exploração do material e tratamento dos resultados fundamentados pelo referencial teórico, empírico e normativo.

As entrevistas foram transcritas, e a análise do material teve como base o sentido do discurso e o conteúdo do texto, buscando, dessa forma, seus significados latentes ou explícitos.

Após a leitura das transcrições, foram mapeadas as percepções e as expectativas dos auditores e auditados, por categorização, nos seguintes temas: Propósito da Auditoria; Responsabilidade do Auditor; Independência do Auditor; Desempenho em Auditoria; e Produto da Auditoria. Esse processo permitiu a comparação das expectativas.

A codificação do material corresponde a uma transformação – efetuada segundo regras precisas – dos dados brutos do texto, transformação esta que, por recorte, agregação e enumeração, permite atingir uma representação do conteúdo, ou da sua expressão, suscetível de esclarecer o analista acerca das características do texto (BARDIN, 2001).

As categorias fazem a mediação entre a teoria e os dados, servindo de base para a fixação das inferências. O objeto da pesquisa pauta a escolha ou a definição do que deve ser quantificado e/ou interpretado. Todavia, são vários os percursos

para a construção de categorias. Elas definem-se a partir do domínio da área do conhecimento em que se insere a pesquisa ou no momento da construção do objeto, o que envolve a definição do quadro teórico de partida e a formulação das hipóteses ou das questões norteadoras da investigação. As categorias podem surgir de um trabalho exploratório sobre o material a ser analisado, inspiradas ou instigadas pelo conteúdo, naquele momento da leitura flutuante do material que compõe o *corpus* da pesquisa, mas sempre em consonância com a problemática teórica. A análise de conteúdo deve permitir o aparecimento de variáveis e fatores de influência ignorados no início dos trabalhos, pois os elementos ausentes podem ser significativos. Isso demarca um duplo movimento: as categorias são aplicadas ao material empírico ou podem ser derivadas dele (SOUZA, 2014). Para esta pesquisa, as categorias foram predefinidas e aplicadas ao material empírico.

Minayo e Sanches (1993) afirmam que uma análise qualitativa completa interpreta o conteúdo dos discursos ou a fala cotidiana, dentro de um quadro de referência no qual a ação e a ação objetivada nas instituições permitem ultrapassar a mensagem manifesta e atingir os significados latentes.

A escolha dos termos utilizados pelo locutor, a sua frequência e o seu modo de disposição, a construção do discurso e o seu desenvolvimento são fontes de informações a partir das quais o investigador tenta construir um conhecimento. (QUIVY; CAMPENHOUDT, 2005)

Nessa perspectiva, observaram-se as afinidades e as discordâncias nas narrativas relacionadas com as categorias definidas. Além disso, identificaram-se os sentidos dados pelos atores às questões abordadas nas entrevistas, realizando a discussão dos achados com a literatura e as normas. Assim, o resultado da pesquisa obedeceu à seguinte estrutura:

Figura 2 – Fluxo do Resultado da Pesquisa



Fonte: elaboração própria.

A seção seguinte trata da análise e discussão dos resultados da pesquisa.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados foram organizados em cinco categorias, que surgiram a partir do conjunto de estudos que dão sustentação a esta pesquisa. São elas: Propósito da Auditoria, Responsabilidade do Auditor, Independência do Auditor, Desempenho em Auditoria e Produto da Auditoria.

4.1 PROPÓSITO DA AUDITORIA

Para a primeira categoria de análise buscou-se captar as percepções e expectativas de auditores e atores da Governança e Gestão quanto ao propósito da Auditoria.

4.1.1 O que deveria ser a Auditoria e o que é a Auditoria

Os dados revelaram diferenças de percepções entre os dois grupos de participantes, quanto ao papel da Auditoria Interna da Sesab, o que sugere a existência de uma lacuna de expectativa em relação ao propósito da auditoria.

Do processo de análise quanto a esse aspecto, a expressão “controle” foi mencionada por cinco auditores e três atores da Governança e Gestão, corroborando a definição do Negócio da Auditoria, que é o Controle Interno.

O Negócio da Auditoria foi definido no ano de 2014 na Oficina de Identidade Organizacional da Auditoria do SUS/BA, com a participação de todos os auditores, do corpo técnico administrativo do setor e mediação de integrantes da Secretaria de Administração do Estado. A análise do documento *Relatoria do Processo de Definição da Identidade Organizacional* revela ainda que, nesse evento, foram definidos o propósito, o público-alvo, o objeto, os clientes /consumidores, a função essencial, as atribuições, os valores e a visão da Auditoria.

O quadro abaixo apresenta expressões centrais captadas das percepções dos entrevistados:

Quadro 4 – Percepção dos Entrevistados quanto ao Propósito da Auditoria

Auditores	Atores do Sistema de Governança e Gestão
Fiscalizar; Aplicar a lei. Papel orientador a longo prazo; Punir.	Monitorar, acompanhar; Papel educador
Controle.	Orientar e corrigir; Olhar orientador.

Audidores	Atores do Sistema de Governança e Gestão
Controle interno.	Apoiar, ajudar a qualificar; Apontar caminhos, soluções; Identificar as inconsistências.
Papel tanto de controle e avaliação, quanto trabalho de mudança, de proposição.	Perceber erros e corrigir falhas; Controle interno.
Ferramenta gerencial, que tem como propósito garantir a conformidade do sistema.	Controle.
Fiscalizar e verificar as conformidades das normas com relação aos serviços; auditar os controles ; também o papel de controle interno.	Fiscalização e papel educativo.
Controle patrimonial, financeiro e de qualidade.	Controle do SUS.

Fonte: elaboração própria.

Os dados das entrevistas mostram que enquanto o grupo de auditores entendem, de maneira geral, o papel da Auditoria como mecanismo de controle, ferramenta de gestão, de fiscalização e de verificação da conformidade do Sistema de Saúde com as normas; o grupo da Governança e Gestão entende, em regra, que o papel da Auditoria é monitorar, orientar, identificar erros, corrigir falhas, ajudar a qualificar a gestão, além de controle interno.

A função da auditoria é ser uma ferramenta de gestão, mas na gestão para a eficiência da gestão. Eu penso que a auditoria através da verificação da conformidade, de como está sendo desenvolvido os processos, os trabalhos, as ações, ela dá aos órgãos de gestão informações para a tomada de decisão. Então, acho que o principal papel da auditoria é ser essa ferramenta gerencial, que tem como propósito garantir a conformidade do sistema. (A5)

Apoiar, ajudar a qualificar cada vez mais o processo de gestão, principalmente nos municípios e, também, da própria Secretaria da Saúde do Estado. Apontar caminhos, soluções e identificar com isso as inconsistências. O auditor vai fazer todo o processo tanto na identificação do problema, entendeu? Identificar quem é o autor daquele problema e apontar caminhos pra que a gestão siga cada vez mais qualificada. Esse é um dos principais papéis da auditoria. (G3)

Depreende-se que os auditores enfocam a conformidade do processo ao passo que o grupo vinculado à gestão evidencia outras variáveis, como o resultado, mais próximo do propagado pela Nova Gestão Pública. Porém, é possível que isso ocorra em razão do interesse dos gestores por um Sistema de Controle não punitivo.

Vale ressaltar que as percepções do grupo de auditores guardam sintonia com a missão (o propósito) definida pela auditoria, que é de “Assegurar a conformidade das ações, serviços e aplicação de recursos do SUS com as normas e resultados estabelecidos, no âmbito do estado da Bahia.”(BAHIA, 2014b).

Os achados da pesquisa estão em consonância com estudo realizado por Humphrey e colaboradores (1992 *apud* ALMEIDA, 2004), segundo o qual existe uma significativa diferença entre os auditores e os utilizadores da informação financeira em relação às suas perspectivas sobre a natureza da auditoria. No referido estudo, os autores examinaram as diferenças de expectativas, averiguando a percepção do público no que concerne às expectativas que tinha sobre a auditoria.

Outra questão observada a partir da análise dos dados é a existência de uma lacuna de expectativa entre os participantes da pesquisa e as normas de auditoria do setor público quanto ao propósito da auditoria. O Intosai, por meio da ISSAI 100, dispõe que a auditoria do setor público fornece informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais, desempenhando um importante papel no aperfeiçoamento da Administração Pública (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017, p. 20). Por sua vez, o TCU (BRASIL, 2018) posicionou a Auditoria como Instância interna de apoio à governança, que avalia e monitora riscos e controles internos. Nessa perspectiva, considerando a Teoria da Agência, a auditoria tem por finalidade ser um instrumento de monitoramento do principal sobre os agentes, conforme escreveu Lélis e Mário (2009).

Rodrigues (2017) sinalizou que as atividades e as responsabilidades da auditoria se expandiram, para atuar não somente na avaliação dos controles, mas em todo o processo de gerenciamento de riscos e governança da entidade, resultando na atuação desse órgão como assessoramento à administração da entidade na mitigação dos riscos e no alcance dos objetivos institucionais.

À luz de Almeida (2004), as diferenças de expectativas em auditoria estão presentes no dia a dia e, enquanto existirem, continuarão a quebrar a relação de confiança entre os auditores e os utilizadores da informação. O autor argumenta que a responsabilidade para ultrapassar as diferenças de expectativas cabe tanto para os profissionais de auditoria quanto para os utilizadores da informação, sendo imprescindível que os dois lados reexaminem o papel da auditoria, alcançando um acordo entre as partes. Ele ressalta que a opinião dos utilizadores da informação devem servir como um sinal de alerta para os auditores de que ainda há muito trabalho a desenvolver.

Albuquerque (2009) aponta que como a Auditoria é, também, uma prática legitimada pela sociedade, as expectativas da sociedade não podem estar muito

distantes do seu real papel estabelecido pelas normas, visto que, se isso ocorrer, a auditoria pode entrar em um processo de desinstitucionalização ou deslegitimação por parte dos seus usuários.

Uma possível explicação para as diferenças de expectativas quanto ao papel da Auditoria Interna é a complexidade do nosso objeto, Sistema Público de Saúde, que exige um olhar sobre as diversas dimensões desse objeto, bem como a formação profissional dos vários atores desse Sistema, que, em sua maioria, são da área assistencial. Tudo isso aliado à origem da auditoria da saúde, herdada do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS) e baseada, apenas, na análise das contas médicas.

4.1.2 Distanciamento da Auditoria dos demais atores da Governança e Gestão

Outra provável causa para a lacuna de expectativas entre os dois grupos participantes foi captada nas entrevistas dos atores da Governança e Gestão, que sinalizaram o distanciamento da Auditoria dos demais órgãos e setores da Sesab. Esse contexto prejudica a interação e favorece a existência de expectativas que não são razoáveis.

Os atores desse grupo pontuaram questões como: nunca terem participado de uma reunião com o auditor durante a auditoria; que a interlocução entre auditor e auditado fica muito distante e que seria interessante comunicar e discutir as situações graves identificadas no decorrer da auditoria; normalmente, não têm contato com os auditores e apenas recebem o relatório pronto para apresentar as justificativas. Um dos atores enfatizou que a Auditoria realiza trabalhos nos municípios, no entanto, nunca procurou o setor, que possui expertise de décadas nessa relação, para palestras, encontros, seminários com objetivo de discutir e/ou passar algum tipo de experiência. Enfatizou ainda que as empresas privadas que prestam serviços aos municípios ou os próprios municípios procuram o setor para buscar conhecimento e orientação. Ressaltou que falta esse intercâmbio, que seria de grande valia para o trabalho do auditor. Outro participante reforçou que “[...] a Auditoria fica muito distante da gestão [...]”(G1).

Sobre a distância da Auditoria do grupo da Governança e Gestão da Sesab, é indispensável que a Auditoria supere essa barreira, inclusive para reduzir as lacunas existentes. No artigo “Auditoria e Sociedade: o diálogo necessário”, Almeida (2004)

assinala que o diálogo entre a sociedade e a auditoria carece de reforço, de forma a encontrar um ponto de equilíbrio entre ambas as partes, cabendo aos dois grupos esse compromisso. O autor ressalta ainda que essa situação requer programas de educação do público, bem como melhorar a comunicação sobre a natureza da auditoria e sobre os deveres que os auditores podem razoavelmente desempenhar.

4.2 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

A responsabilidade do auditor está entre os aspectos mais debatidos nos estudos realizados sobre diferenças de expectativas em auditoria. Após a transcrição das entrevistas, análise e interpretação dos dados, emergiram quatro subcategorias relacionadas à responsabilidade do auditor da Sesab, que serão apresentadas e discutidas na sequência.

4.2.1 Atribuições e Responsabilidades não estão bem definidas

De acordo com o apontado no item anterior, de maneira geral, os participantes informaram ter pouco ou nenhum contato com normas de auditoria, incluindo aí o Regulamento Estadual de Auditoria do SUS/BA. O referido regulamento, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.884 (BAHIA, 2000), traz nos arts. 3º, 4º e 11 as competências, as finalidades e as atribuições da Auditoria em uma perspectiva institucional. Já o art. 18 apresenta as atribuições dos auditores.

O grupo da Governança e Gestão expressa percepções e expectativas muito difusas quanto às atribuições e responsabilidades dos auditores. Essa difusão pode estar relacionada com a ausência de conhecimento sobre as atribuições dos auditores e sobre os processos de auditoria.

Um entrevistado traz a seguinte expectativa: “A gente espera que a auditoria seja essa ponte entre os gestores e o SUS, e aquilo que a gente tem que entregar.” (G1)

Outro ator da Governança e Gestão ressalta a importância da Educação Permanente sobre o papel da auditoria, para os conselheiros de saúde, que não possuem o dimensionamento sobre a atividade de auditoria, e que, por vezes, solicitam apoio para entender o relatório de auditoria e seu processo.

[...] Acha que a auditoria tem competência muito além e às vezes não tem, porque tem uma limitação, ela vai até um determinado ponto que a partir daquele momento encontra irregularidades e encaminha para os órgãos competentes. Muito disso precisa ser esclarecido e capacitação realmente é a palavra fundamental para que os conselhos estaduais de saúde, todos os conselheiros, tanto o Estadual quanto o Municipal, tenham esse conhecimento, pelo menos conhecimento mínimo. O que é auditoria? Qual é a competência dela? Quais são as diretrizes? (G6)

Este resultado está de acordo com o apontado no estudo de Okafor e Otalor (2013), no qual 67,12% dos entrevistados realmente não sabem o que é esperado dos auditores, conforme consagrado nos documentos regulatórios e profissional sobre as funções e responsabilidades dos auditores. Também, corroborando esse achado, Dana (2011), em estudo sobre *Gap* de Expectativa de Auditoria no Setor Público da Romênia, apontou diferença sobre a compreensão da atividade de auditoria. Além disso, Devi e Devi (2014) destacam em sua pesquisa que a principal razão por trás dessa lacuna é a falta de educação sobre os padrões de auditoria e práticas de auditoria.

No grupo dos auditores, quando perguntados sobre as expectativas quanto às atribuições e às responsabilidades dos auditores da Sesab, três entrevistados destacaram que as atribuições dos auditores não estão bem definidas. Foi ressaltado que, em diversos momentos, os auditores desempenharam funções que não são de auditoria, como: fazer reequilíbrio financeiro de contratos ou ser “emprestado” para o Gabinete do Secretário. Também foi destacado que o órgão não trabalha a questão ética, “no sentido por exemplo de ponderar sobre os locais que nós como auditores estamos trabalhando e, posteriormente ser realizado auditoria.”(A2).

Uma observação importante é que a deficiência no controle interno da instituição, pode gerar uma grande expectativa em relação à Auditoria. Nesse contexto, um entrevistado mencionou sobre um papel que não seria dele, mas do controle interno, qual seja o de “fazer papel de fiscal de contrato” (A1).

Diante da complexidade envolvendo o recebimento e aplicação dos recursos da saúde, outra ponderação diz respeito a existência de conflito relacionado à atribuição de competência para auditar esse recursos, dado que o financiamento da saúde é tripartite, portanto tem recursos federais, estaduais e municipais; o Estado é o coordenador da saúde pública no seu território, destarte o auditor fica nesse conflito: dúvida em relação à competência para fiscalização da totalidade desses recursos. Além disso, muitos fóruns de fiscalização envolvidos nesse cenário.

[...] Então minha expectativa quanto as atribuições e responsabilidades é que eu quero fazer papel de auditor e aí eu quero que na gestão e na governança se estabeleça exatamente qual é minha função de auditoria, ou seja, o que eu posso fazer e o que eu não posso fazer. Eu acho que ainda isso não está muito estabelecido... (A2)

As falas dos auditores revelam um *gap* de expectativas referente ao que é ou não atribuição e responsabilidade do auditor da Sesab, apontando, dessa forma, para a necessidade de discussão e possível revisão do Decreto Estadual nº 7.884/2000 sobre as atribuições e responsabilidades do auditor. Dana (2011) enfatiza que a lacuna de expectativa de auditoria é prejudicial para a profissão de auditoria, pois tem influências negativas sobre o valor da auditoria e a reputação dos auditores na sociedade moderna.

Niyama e colaboradores (2011) defendem que as normas são essenciais para a delimitação das responsabilidades dos auditores, o estabelecimento do padrão dos pronunciamentos, entre outros aspectos. Nesse sentido, é fundamental estabelecer com clareza e de maneira formal o que compete ao auditor da Sesab realizar.

A subseção a seguir será destinada as ponderações sobre a Responsabilidade pelo produto da auditoria.

4.2.2 Responsabilidade pelo produto

Outra subcategoria que emergiu da fala dos auditores diz respeito à responsabilidade do auditor pelo produto que ele entrega. Nesse sentido, foi enfatizada, como ponto positivo no processo de construção desse produto, a implementação da matriz de planejamento como instrumento de trabalho, o que ocorreu, no ano de 2016, a partir da realização do curso de Qualificação do Relatório de Auditoria.

Outro aspecto sublinhado por um dos auditores diz respeito à questão da matriz de responsabilização para identificar quem deu casa à inconformidade apontada. De acordo com a percepção exteriorizada, a ausência da instituição desse instrumento de trabalho deixa o auditor em uma situação confortável em relação a não ter habilidade ou conhecimento adequados àquela atividade. É importante relatar que, embora tenha ocorrido o curso de “Avaliação de Riscos e

Responsabilização em Auditorias do SUS”, no ano de 2018, essas práticas ainda não foram incorporadas ao nosso processo de trabalho.

[...] nós não identificamos quem é o responsável, quem deu causa aquela não conformidade. [...] Isso fica sempre no universo geral do setor. [...] Quando você tem uma matriz de responsabilização, que você tem isso materializado no relatório de auditoria, isso vai dar uma responsabilidade maior ao auditor. (A5)

Na sequência será apresentada a expectativa que emergiu sobre a questão do reconhecimento financeira para a atividade de auditoria.

4.2.3 Reconhecimento financeiro

Outro ponto levantado quanto à questão da responsabilidade está ligado ao reconhecimento financeiro para a responsabilidade que impõe a nossa função.

Se precisa ter essa calma interna de estar fazendo o seu trabalho para poder produzir um produto de responsabilidade, se a gente não for muito bem remunerado a gente vai acabar procurando outras Fontes de renda e acaba dedicando menos do seu tempo ao que é necessário com a responsabilidade da nossa função. (A4)

Na Seção seguinte, uma crítica sobre a utilização de uma norma distante da realidade, como critério para fundamentar uma inconformidade identificada na auditoria.

4.2.4 Utilizar como critério uma norma distante da realidade

Outro aspecto importante que emerge da fala dos participantes diz respeito à responsabilidade do auditor em fundamentar uma inconformidade com uma norma, em situações em que há um descompasso entre essa norma e a realidade. Um entrevistado do grupo da Governança e Gestão avalia que a Auditoria analisa na fria letra das leis e normas, sem considerar o contexto da situação irregular, sem apurar a causa daquela inconformidade. Nessa lógica, em muitos casos o gestor é penalizado e até judicializado por conta de um relatório que aponta nesse sentido. Duas situações foram pontuadas para ilustrar essa questão: a primeira, sobre o

cumprimento de carga horária nas Unidades de Saúde da Família, que é estabelecida em Portaria Ministerial. A equipe de auditoria aponta que o profissional médico não está cumprindo essa carga horária e sugere a penalização para o gestor, mesmo sabendo que não há disponibilidade desse profissional para suprir a demanda existente; a segunda, relacionada a Programação Pactuada e Integrada – PPI, sobre a qual foi relatado que é um documento cartorial, onde o ente público pactua e oferta serviços; tomando como exemplo, a pactuação da oferta de 1.000 consultas de especialidades a R\$ 10,00 (dez reais), “ninguém vai cumprir, o Estado não cumpre, o Município não cumpre” (G3), pois o valor para consulta de especialidade é bem maior. Dessa forma, o relatório de auditoria identifica a irregularidade, apontando que o gestor não cumpriu com o que está pactuado, no entanto, o contexto dessa irregularidade não é discutido. Foram mencionadas outras questões que os auditores não consideram na análise da situação inconforme, como: ausência de uma política de recursos humanos para o Sistema Único de Saúde, que sob esse aspecto é precarizado e, o subfinanciamento do Sistema de Saúde, apesar de o financiamento ser tripartite, existe uma carência de recursos financeiros.

Essa reflexão nos coloca diante de outra discussão que precisa ser feita, pois essa situação decorre do fato da Auditoria do SUS/BA realizar basicamente auditorias de conformidade. As NBASP (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017) estabelecem que o objetivo de uma auditoria de conformidade do setor público é avaliar se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as normas que as regem.

Os resultados encontrados nesta categoria estão alinhados com os dados revelados na pesquisa de Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015), em que as entrevistas revelaram diferenças claras nas expectativas e percepções entre os auditores externos e seus clientes sobre as funções dos auditores.

4.3 INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR

A independência, comumente tratada na auditoria externa, tem relação com a desejada autonomia do auditor no âmbito da Auditoria Interna. Pontua-se, ainda, que no âmbito da Auditoria/SUS/BA, os auditores podem atuar internamente, quando desenvolvem ações de auditoria na estrutura da Sesab e, externamente, quando

realizam ações de auditoria em Secretarias Municipais de Saúde e seus respectivos Fundos de Saúde.

4.3.1 Percepção sobre a independência dos auditores da Sesab

Os auditores devem manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e, assim, sejam vistos pelos usuários previstos (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017).

A percepção dos dois grupos, de maneira geral, aponta para uma convergência quanto à independência do auditor da Sesab na realização das auditorias. Ambos acreditam que os auditores possuem independência.

Os participantes do grupo da gestão relatam que enxergam uma postura séria, independente, firme e imparcial dos auditores, mesmo quando confrontados. Na perspectiva dos relatórios, também não enxergam que haja possibilidade de algum tipo de tendência. Um dos participantes declarou que nunca recebeu oficialmente ou de forma oficiosa qualquer relato de influência da gestão Sesab sobre qualquer auditoria.

Apenas um dos participantes do grupo da Governança e Gestão não estava convencido da independência dos auditores na realização dos trabalhos de auditoria e atribui isso a uma possível falta de conhecimento sobre as práticas de auditoria. Isso nos remete mais uma vez à necessidade de educação do público e melhora na comunicação sobre a natureza da auditoria, sinalizada por Almeida (2004).

No grupo de auditores, dois entrevistados defenderam que não deveria haver tanta independência. Um deles ressaltou a importância da hierarquia, que inclusive define as atividades dentro do serviço.

Três participantes do grupo de auditores, embora reconheçam sua independência na realização dos trabalhos de auditoria, relatam uma impressão de que não existe independência da Auditoria enquanto instituição.

Assim como no grupo da Gestão, um ator desse grupo sublinhou que nunca percebeu, por parte da Sesab ou da gestão da Auditoria, interferências na realização do seu trabalho e na elaboração do relatório. “[...] Também tem um sentido muito forte de independência aqui e que as coisas que a gente achar, independente de quem quer que seja, elas vão ser relatadas, elas vão ser registradas [...]” (A6).

Outro ator desse grupo, além de relatar independência na execução do seu trabalho, enfatizou que isso se fortaleceu com a implantação da matriz de planejamento. “Sempre tive minha independência garantida na questão do processo, de como pensar em fazer a auditoria, quais elementos seriam auditados, que eram relevantes” (A5).

A percepção dos entrevistados está em consonância com Gray e Manson (apud ALMEIDA, 2004), em que a independência dos auditores é vista essencialmente como um estado de espírito por parte do auditor e está baseada na programação, investigação e relatório independentes. A programação requer liberdade para desenvolver o seu trabalho, seja referente aos passos ou à quantidade de trabalho a realizar. A investigação demanda que nenhuma fonte seja ocultada do auditor e que o conteúdo do relatório esteja limitado ao exame e não seja alterado por pressões.

Na concepção de Bittencourt (2005), para que a avaliação do auditor tenha efeitos significativos na credibilidade da informação que examina, é fundamental que o auditor seja independente da parte responsável pelo assunto determinado, no sentido de que não tenha interesses pessoais (não seja parte interessada) no resultado das verificações, o que lhe permitirá emitir sua opinião de forma inteiramente imparcial.

4.3.2 Independência institucional comprometida

Da fala dos auditores sobre o aspecto da independência, foi mencionada por alguns a impressão de que não existe independência da Auditoria enquanto instituição. Sobre essa questão, cabe assinalar que a Auditoria do SUS/BA é um mecanismo da Governança e sujeita-se ao Gestor maior em termos de gestão. Depreende-se desse contexto que a possível interferência ocorra no processo da definição das ações, e não na condução dos trabalhos, o que suscita a necessidade de aprofundar aspectos da independência em relação à definição das ações de auditoria.

Considerando essa percepção expressada por alguns auditores, um desses atores sugeriu que a Auditoria do SUS deveria estar com outro segmento governamental, em outro nível de atuação mais externo, e que sua atuação tivesse um olhar de fora da Sesab, e não de dentro.

Outra questão destacada por um dos auditores foi que “a auditoria tem se aproximado muito dos auditados, né?!!! Essa aproximação com os auditados, sobretudo na Sesab, eu acho que pode prejudicar essa percepção de ter independência pra fora da auditoria.” (A7).

No que diz respeito à temática da independência, Bittencourt (2005) argumenta que ela significa a inexistência de quaisquer impedimentos pessoais, externos ou organizacionais para opinar imparcialmente em relação à matéria objeto da auditoria e em relação à parte responsável por ela. Pelas mesmas razões, a independência aqui estabelecida é de caráter objetivo, o que implica que também seja considerado um impedimento qualquer fato ou condição que possa levar, razoavelmente, um terceiro interessado a questionar a sua independência (atitude e aparência independentes).

4.3.3 Percepção quanto ao grupo de auditores da Sesab ser constituído por servidores efetivos

Sobre a opinião dos participantes quanto ao grupo de auditores da Sesab serem constituídos por servidores efetivos, houve um consenso a respeito da importância desse aspecto. Em essência, o grupo da Governança e Gestão percebe essa questão como fundamental e argumenta que auditor não pode ser cargo comissionado ou terceirizado, deve ser carreira típica de Estado, admitido mediante concurso público para garantir a segurança e a autonomia na execução dos trabalhos. Um dos entrevistados defende a necessidade de o grupo estar sempre estudando, discutindo, fazendo cursos, capacitações e falando sobre a ética, considerando que a Auditoria lida com questões relacionadas com “poder”, o que exige do profissional, além de preparo, garantia para realizar um bom serviço, sem medo de perder o emprego.

Nesse sentido, outro entrevistado reforça que a atividade de auditoria requer conhecimento profundo e tempo de experiência no Estado e na Sesab, por isso é importante ser servidor efetivo, e não contratado em Regime Especial de Direito Administrativo (Reda), por exemplo, que tem contrato de serviço temporário. Outra participante julga que “[...] a importância de vocês é por isso, porque vocês são concursados” (G7).

Corroborando o entendimento do Grupo da Governança, os auditores ressaltam que seria um absurdo um servidor com tamanha responsabilidade não ser efetivo, sendo essa uma condição indispensável para fortalecer a independência pelo menos no ato do auditor, no desenvolvimento da sua atividade de auditoria. Um dos auditores destaca que “Terceirizar seria acabar com a Auditoria” (G3).

Seguindo essa reflexão, outro auditor argumenta que, a depender do tipo de vínculo empregatício, pode haver outros interesses envolvidos, o que dificultaria a execução dos trabalhos; por esse motivo, ser de carreira permite a independência em relação ao serviço e possibilita anotar o que precisa ser registrado no relatório, sem medo de punição. Nessa lógica, outro auditor declara que “A gente se sente seguro de relatar por esse lastro” (A6).

Dois entrevistados citaram experiências com municípios em que os auditores são nomeados ou contratados temporariamente, em que se percebeu uma relação “um pouco defeituosa”, pela pressão sofrida e pelo relatório não ser feito com independência porque o gestor não consente.

4.4 DESEMPENHO EM AUDITORIA

Os resultados dessa categoria foram organizados em duas subcategorias: Desempenho do auditor e Desempenho em auditoria.

4.4.1 Desempenho do Auditor

Na estrutura do problema das diferenças de expectativas, com base na definição de Brenda Porter, uma das causas para o desempenho inadequado é a falta de competência do auditor, que pode ser vinculada à falta de conhecimento, à falta de experiência ou à falta de interesse (ALMEIDA, 2004).

Nesse sentido, buscou-se identificar as percepções dos participantes sobre a competência dos auditores.

4.4.1.1 Competência

Confrontando as expectativas dos dois grupos, observa-se uma lacuna. Quatro atores do grupo de Governança e Gestão relataram que a Auditoria do

SUS/BA é distante da gestão, o que, para alguns, dificulta emitir uma opinião sobre a competência. Da fala dos auditores, emergem as seguintes questões: a) reconhecimento de sua competência e do grupo quando o objeto da auditoria está dentro do espectro de sua formação, atuação e qualificação; b) ausência de escolha dos auditores segundo suas maiores habilidades para compor a equipe de auditoria; c) gestão da auditoria não atua no sentido de trabalhar com as lacunas de determinados auditores para desenvolver competências; d) angústia, preocupação e insegurança quando são escalados para uma auditoria, cujo objeto não tem domínio técnico; e) heterogeneidade do grupo de auditores quanto às habilidades e competências.

Eu não tenho tanto conhecimento assim, não. Eu tive contato logo no início da minha gestão com dois auditores, depois não voltaram mais nunca e eu recebi depois de muuuuuuito tempo, o relatório. Então assim, não conheço de perto pra poder fazer uma avaliação maior (G1)

Existem auditores, muitos, inclusive, que são competentes, porque buscam, estudam, vejo que estudam ou às vezes pega uma auditoria que é na área dele, dá show, procuram fazer outros cursos de graduação, tem muitos que fazem direito, contabilidade e procuram melhorar dentro da profissão. Às vezes a gente é jogado numa auditoria que a gente não sabe nada ou às vezes sabe uma coisa, não procura saber se você sabe, coloca você naquela auditoria. Então, se existem auditores que são capacitados é por conta própria. Minha percepção é esta, a gestão não se aproxima do auditor pra poder saber se você sabe ou não sabe. Vamos procurar capacitar pra fazer essa auditoria com mais qualidade e não ficar cobrando qualidade, qualidade, se você é capaz ou não, né? Somos seres humanos não sabemos tudo. (A3)

Acho que é uma responsabilidade imensa e quando a gente vai auditar uma área que não é do nosso domínio técnico dá uma insegurança, a gente precisa se fortalecer enquanto grupo, enquanto equipe. É muito importante essa fase analítica da gente se preparar, estudar. Minha formação não me habilita a auditar tudo que me é demandado. Então, eu preciso, estudar, eu preciso ir além do meu conhecimento técnico. Isso gera um esforço, uma ansiedade grande, às vezes, porque eu vou ver lá, será que eu vou conseguir enxergar o que realmente precisa enxergar. [...] Mas, eu também entendo que é difícil ter um auditor que tenha todas essas especialidades. O que eu sinto é que a gente é mandado pra uma coisa que a gente nunca fez, você nunca olhou, um serviço que você nunca viu na parte técnica. (A4)

Dois atores da Governança reconhecem que os auditores são profissionais qualificados. Um deles declara que a imagem que tem dos técnicos da auditoria é que, a cada ano, eles têm melhorado tecnicamente nas suas avaliações. Ambos ressaltam a importância do processo de qualificação permanente dos auditores, considerando que as legislações e normas mudam, são alteradas, revogadas e outras são construídas.

Um Gestor ressalta que toda profissão tem profissionais mais qualificados do que outros, que não é um processo vertical. “[...] E às vezes você tem auditor que tem mais habilidade pra uma coisa do que outra, até dependendo da própria formação [...]” (G3).

Os auditores expressaram grande expectativa quanto à questão das competências e habilidades. Um dos auditores criticou a Auditoria por “encaixar as pessoas pra cumprir tarefa” (A1), fazendo referência à composição das equipes de auditorias.

Outro participante frisou que “auditar não é fácil” (A2) e defendeu que a Gestão trabalhe com as lacunas de determinados auditores, pois todos nós temos lacunas de conhecimento para o nosso trabalho, que exige muita responsabilidade a partir do momento que constata, responsabiliza e recomenda.

Um dos entrevistados referiu que a direção do órgão, considerando que muitas auditorias já foram feitas, dever ter informação suficiente pra saber a habilidade maior de cada auditor, devendo direcioná-los para as atividades, segundo suas habilidades e competências. O entrevistado defende que “[...] o auditor em si ficaria até mais à vontade no trabalho e o produto teria uma qualidade maior, do que você ficar se debatendo com tanta coisa diferente o tempo todo [...]” (A1).

Outro entrevistado salientou que existe um extrato de auditores que não têm essa atividade como atividade principal e que, por causa disso, foram se especializando em determinadas demandas, sendo muito bons nessas demandas específicas, mas quando precisa-se de outros, existe uma dificuldade, em termos de respostas e qualificação; enquanto outro extrato de auditores são muito dedicados, têm um tempo disponível, portanto, estudam, leem e, por isso, são sobrecarregados, muitas vezes, com demandas de maior potência e impacto; e, por último, tem o extrato dos que foram assim e se desgastaram, perdendo um pouco dessa motivação. De acordo com o entrevistado, esses extratos definem a questão da competência, que pode ser transitória ou inexistente em algumas áreas e, alerta que a instituição não pode fechar os olhos para essa questão.

Outra questão levantada por um dos Gestores foi que a sua área técnica de atuação dentro da Sesab é pouco requisitada pela Auditoria para socializar o conhecimento específico que possui.

A pesquisa realizada por Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015) apontou que a maioria dos clientes e alguns dos auditores não estavam convencidos de sua

competência para realizar a auditoria de forma eficaz, bem como para fornecer recomendações adequadas. Eles identificaram que alguns fatores – entre os quais, competência dos auditores, habilidades, experiência e conhecimento das atividades dos órgãos públicos – tiveram efeitos negativos sobre a capacidade dos auditores externos de influenciar os órgãos auditados. Diferentemente do indicado na pesquisa realizada na Sesab, em que a maioria dos atores da Governança e Gestão não têm uma percepção sobre esse aspecto devido ao distanciamento dos auditores; ao passo que os auditores apontam diversas questões essenciais relacionadas com essa dimensão, e que podem comprometer o seu desempenho na realização dos trabalhos. No entanto, ressalve-se que os auditores reconhecem a sua competência e a do grupo para auditorias relacionadas com a sua formação e qualificação. Ressalvando-se também que o objeto de auditoria do SUS/BA é algo difuso e complexo. Portanto, verifica-se aqui uma diferença de expectativa significativa quanto à competência do auditor.

Quanto às expectativas e percepções dos auditores sobre a questão da competência, vale destacar o item 39 da ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, que trata da Gestão de equipes de auditoria e habilidades. De acordo com o exposto no item, os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades e competências necessárias para concluir com êxito a auditoria (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017, p. 31).

4.4.2 Desempenho em Auditoria

Neste ponto, tomando-se por base a pesquisa realizada por Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015), o conteúdo da entrevista foi organizado de forma a identificar se existem lacunas nas expectativas ou percepções dos dois grupos de atores quanto ao desempenho das práticas de auditoria na Sesab.

Nessa perspectiva, os resultados dessa subcategoria foram organizados em cinco unidades de registro: recomendações feitas pela auditoria para melhorar o desempenho dos órgãos e setores auditados; percepção sobre o nível de aceitação das recomendações dos auditores pelos gestores da Sesab; melhoria no desempenho dos órgãos e setores auditados; percepção da Utilidade da Auditoria; e fatores que dificultam o desenvolvimento das práticas de auditoria e reduzem o impacto nas auditorias realizadas.

O item percepção da Utilidade da Auditoria, para além do estudo citado acima, foi utilizado também como parâmetro a pesquisa realizada por Albuquerque (2009) e o regulamento da Auditoria do SUS/BA, com o intuito de perceber como ambos os grupos percebem a utilidade da auditoria.

4.4.2.1 Recomendações feitas pela auditoria para melhorar o desempenho dos órgãos e setores auditados

Os participantes foram indagados sobre como avaliam as recomendações feitas pela auditoria para melhorar o desempenho dos órgãos e dos setores auditados. Os dados indicaram que há uma lacuna de expectativas nesse ponto.

No Grupo da Governança e Gestão, três participantes consideraram as recomendações como eficazes. Um exemplo citado diz respeito às recomendações de ressarcimento ao erário, no qual foi relatado que o setor tem uma ação “100% eficaz”, e não havendo sucesso por via administrativa, o processo é encaminhado para a Procuradoria-Geral do Estado (PGE) fazer a cobrança judicial ao credor. Uma das participantes pontuou um caso específico, em que foi pertinente e contribuiu com o setor para embasar uma solicitação a outro órgão da Sesab, para resolução de um problema identificado. Dois participantes relataram que nem sempre concordam com o que é recomendado, e um dos entrevistados enfatizou que nem todos os gestores têm governabilidade para pôr em prática o que foi recomendado pela Auditoria.

[...] Muitas vezes a recomendação é estrutura física inadequada que foge as normas sanitárias, muitas vezes é a questão de RH que a maioria dos nossos municípios não tem e não atrai e não fixa. É tanto que muitos municípios têm profissional bate e volta, não residem pelas faltas de condições dos municípios. Muitos municípios têm dificuldade até de água potável, de eletricidade, de serviços. Muitas vezes não atrai o profissional porque não tem uma escola qualificada pra matricular o filho, não tem uma estrutura de cultura, de lazer e aí esses municípios eles são penalizados, porque quanto mais pobre e miserável, mais caro pra ter o profissional de saúde, porque ele atrai pelo salário, mas não fixa. E aí, muitas vezes, essas recomendações, eles não têm condições de cumprir porque foge à normalidade. As recomendações mais comuns de processos de trabalho até que dá pra você fazer, mas de estrutura física, financiamento e RH, eu acho um tanto quanto complicado. E às vezes até de processo de contratação, porque a gestão geralmente não tem autonomia. Não conheço um secretário de saúde que tem autonomia pra fazer gestão financeira da sua cidade. (G3)

Uma das participantes desse grupo manifestou que tem dúvida se há, por parte do órgão Auditoria do SUS/BA, socialização com o grupo dos auditores, quando o retorno do auditado demonstra que houve equívoco da equipe de auditoria no entendimento ou conhecimento de alguma norma. Essa dúvida é despertada pelo número de vezes em que esses tipos de equívocos são verificados nos relatórios de auditoria, embora tenham sido contestados ou esclarecidos na fase de defesa, em algum processo de auditoria anterior. Ela critica essa situação e adverte que isso não pode ocorrer. A entrevistada cita ainda que acha a expressão “Não acatado” muito fria. Essa expressão é utilizada pelos auditores quando não acolhem alguma justificativa apresentada pelo auditado em sua defesa.

Diferentemente da visão do grupo da Gestão quanto às recomendações da auditoria, no grupo de auditores, apenas dois declaram ter boa percepção das recomendações, os demais assinalam que há fragilidades. A principal crítica é que a recomendação sugerida nos relatórios é aplicar a norma que foi utilizada como critério. Um dos entrevistados avalia que “[...] há uma pobreza nesse tipo de recomendação, eu acho que além de dizer sobre a norma, você precisa dizer sobre o efeito ou na constatação em si [...]” (A6). Nessa lógica, outro participante argumenta que “[...] tentar convencer o gestor a seguir a lei. Não é muito efetiva, não! [...] Nossas recomendações não são incisivas. Não são objetivas [...]” (A7). Ao passo que outro auditor pondera que as recomendações deveriam ser mais direcionadas.

Outro aspecto levantado é que a recomendação só deveria ser indicada após a análise de defesa. Um participante defende que a constatação deve estar bem fundamentada, evoluída no sentido de causa e consequência, além do critério; e, somente após a defesa, quando o auditado apresentar outros elementos, a equipe de auditoria deve começar a pensar uma recomendação que seja mais efetiva. Outra crítica apresentada é que, na análise de defesa, os auditores incorporam a justificativa apresentada em relação à recomendação indicada, o que leva, muitas vezes, os auditores a acatarem a justificativa, quando na verdade a inconformidade permanece. Um exemplo citado referente a essa situação: para a inconformidade “Não tem determinado profissional de saúde”, a equipe sugere como recomendação “contratar profissional de saúde para executar tais serviços”; na apresentação da defesa, o auditado informa que já contratou. Dessa forma, a equipe acata ou acata parcialmente, contudo, o fato de ele contratar o profissional só confirma a evidência

de que não existia. Nessa perspectiva, o entrevistado reflete que se o auditor instigar o auditado a trazer no bojo dessa discussão o motivo de não ter o profissional, a recomendação sugerida pode ser mais consistente, porque a contratação pode se dar nesse momento e depois pode ocorrer a demissão.

Essa observação nos remete ao apontamento feito por um gestor referente ao descompasso existente entre a norma e a realidade, e o julgamento do auditor é feito sem levar em consideração esse contexto. Nesse sentido, outro auditor salienta que o relatório é muito preso à norma:

Acho que a gente perde porque amarra muito com a norma: “Atender a portaria tal”, “cumprir o que a portaria tal fala”. Então, assim, muitos gestores sabem disso e acho que para uma questão de recomendação, acho que tem que dizer “cumprir, mas cumprir, qual o efeito que isso vai ter pra o erário? Qual o efeito que isso vai ter pra transparência, pra moralidade da gestão pública e tudo mais. (A6)

Os resultados encontrados, no que tange às recomendações dos auditores, guardam relação com os achados da pesquisa realizada por Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015), que revelou uma lacuna de expectativas nesse quesito, na medida em que a maioria dos clientes e alguns dos auditores não estavam convencidos de sua competência para fornecer recomendações adequadas.

4.4.2.2 Percepção sobre o nível de aceitação das recomendações dos auditores pelos gestores da Sesab

A análise e a comparação das entrevistas realizadas com os dois grupos de atores revelam que há pouca congruência entre as percepções ou expectativas quanto ao nível de aceitação das recomendações da auditoria, indicando diferenças de expectativas quanto a esse aspecto.

No grupo dos atores da Governança e Gestão, apenas um entrevistado considera o nível de aceitação alto; dois entrevistados pontuaram que o nível de aceitação é bom; e um participante destacou que depende do que está sendo recomendado, exemplificando que, em uma auditoria realizada, discordou do apurado, citando que o Tribunal de Contas não teve o mesmo entendimento da Auditoria do SUS/BA. Destacou ainda que a falta de interlocução com os gestores gera um desgaste. Os demais entrevistados ainda não foram auditados.

Ainda nesse grupo, um conselheiro entrevistado ressaltou que não recebe da auditoria a devolutiva sobre a defesa apresentada pelos auditados, dessa forma, não tem conhecimento sobre a aceitação das recomendações da auditoria. Ressalta, ainda, a importância de encaminhar os relatórios para os respectivos Conselhos Municipais de Saúde, no caso de auditoria nos municípios, considerando que os conselhos são instâncias de pactuação.

No grupo dos auditores, cinco entrevistados tiveram a percepção de que o nível de aceitação das recomendações é baixo; um entrevistado não soube avaliar em relação à aceitação pelos gestores da Sesab, mas pontuou que não vê resultado na mudança do serviço ou do município. Apenas um entrevistado considerou o nível de aceitação como bom.

Os auditores apontaram algumas pistas que indicaram por que acreditam que o nível de aceitação é baixo, entre as quais: ausência de apresentação de defesa por parte da gestão, em alguns casos, inferindo-se, por essa situação, que não está valorizando a auditoria, “quanto mais as recomendações”; constatações que se repetem a cada ano e com as mesmas justificativas apresentadas na etapa da defesa; falta de transparência do Departamento de Auditoria do SUS/BA sobre os encaminhamentos que são dados aos processos; e o processo de responsabilização é lento, não só no âmbito da Auditoria.

4.4.2.3 Melhoria no Desempenho dos Órgãos e Setores Auditados

Nesse aspecto, os dados da pesquisa mostram uma convergência na expectativa e percepção de oito participantes. Quatro entrevistados do grupo da Governança e Gestão relataram que já perceberam ou percebem melhoras no desempenho dos setores ou órgãos a que estão ligados a partir do trabalho realizado pela auditoria. Do mesmo modo, quatro auditores relataram sobre experiências em que foi possível comprovar melhorias a partir do trabalho realizado.

No grupo da Gestão, algumas mudanças apontadas dizem respeito a: criação de fluxos e rotinas; melhorias em Almoxarifado, especialmente quanto a fluxos de trabalho e instalação; aquisição de equipamentos; reformas de algumas unidades; e término do passivo de processos relacionados com o ressarcimento ao erário. Um dos entrevistados declara que, em relação à Auditoria, percebeu uma evolução e um reconhecimento da importância por parte da gestão da Secretaria de Saúde, bem

como uma efetividade no sentido de não existir interferência para fazer a execução de glosa recomendada pelos auditores

Por seu turno, os auditores comentam experiências de perceber mudanças, quando retornam para alguma auditoria posterior no órgão, setor ou serviço, ou por meio de auditorias realizadas por outros colegas, ou quando realiza auditorias sucessivas no mesmo objeto; comentam também sobre relatos dos próprios auditados: “Às vezes, em determinadas situações, o secretário pede: olhe, relate, como se ele não tivesse o poder de sensibilizar o próprio prefeito, ali” (A6); “Às vezes, quando retornava, as pessoas diziam: Vocês tiveram aqui e estava acontecendo isso e agora mudou, não tá mais” (A3). Foi lembrado por um dos entrevistados, como resultado de uma auditoria realizada, o descredenciamento de um serviço que tinha uma qualidade ruim. Destarte, refletindo sobre a importância do impacto no desempenho dos órgãos e setores auditados, um participante sugeriu provocar outros setores, talvez o controle interno, para elaboração de um plano de ação, o que também ajudaria no acompanhamento.

Em contrapartida, três auditores relatam que não conseguem enxergar mudanças, sublinhando que as mesmas coisas são sempre apontadas nos relatórios de auditoria. Esta situação indica a existência de lacuna de expectativas no grupo dos auditores. Esses entrevistados expressaram pessimismo quanto à questão em tela. As falas registram que, depois de várias auditorias, continua tudo igual; ou que não auditou, mas ouviu falar que continuam os mesmos problemas; ou que se passaram dez anos e continuam as mesmas coisas vistas lá atrás. Um dos entrevistados acredita que pode ter mudança quando o Ministério Público do Estado, que recebe os nossos relatórios, fica pressionando; enquanto outro defende que se não houver penalidade, pouca coisa muda, pois entende que a cultura brasileira é trabalhada na questão da penalidade e que os gestores não têm boa vontade para seguir orientação.

Diante desse quadro, um auditor ponderou que essa conjuntura pode estar relacionada com a forma como está se relatando e recomendando no relatório – “de certa forma a gente foi mais fraco na recomendação anterior” (A6) – e questiona se não seria necessário direcionar melhor a recomendação para ser mais aplicável e com poder de intervenção.

Os auditores pontuaram ainda que a ausência de acompanhamento das auditorias não permite verificar se houver melhora no desempenho dos órgãos e setores auditados.

A percepção ou as expectativas dos entrevistados quanto ao nível de aceitação das recomendações, associadas à percepção sobre a melhoria no desempenho dos órgãos e setores auditados, estão em consonância com a pesquisa de Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015), na qual foi identificado que, na maioria dos casos, o desempenho dos auditores externos não atingiu um nível de influência suficiente sobre os órgãos auditados para garantir que eles adotassem as recomendações dos auditores. De acordo com os autores, o efeito disso são poucas mudanças reais alcançadas na forma como os órgãos auditados administram os recursos públicos.

4.4.2.4 Percepção da Utilidade da Auditoria

No que diz respeito à melhoria da tomada de decisão, os dois grupos entrevistados mencionaram acreditar que os relatórios de auditoria fornecem subsídios importantes para a tomada de decisão. No entanto, alguns tiveram a percepção de que não são aproveitados, ao passo que outros não sabiam identificar se os relatórios são considerados nessa perspectiva. Por sua vez, um dos gestores ressaltou que o relatório auxiliou na tomada de decisão no sentido de revisão de fluxos de processos.

Um dos entrevistados do grupo de auditores destacou que um relatório de auditoria é um diagnóstico excelente para o município que tem interesse em melhorar alguma coisa. Destacou também que, quanto aos gestores da Sesab, acredita que não aproveitam os relatórios, considerando que as justificativas apresentadas na fase de defesa e, também, na fase dos recursos são sempre as mesmas.

Alguns auditores trouxeram um caso concreto para exemplificar como o relatório fornece subsídio para a tomada de decisão do gestor.

[...] Participei de um grupo de auditores que realizaram auditorias em hospitais psiquiátricos, naquela época em que estavam pleiteando fechar os hospitais. Tinha uma política de desospitalização dos doentes mentais [...] e essas auditorias contribuíram para o não fechamento desses hospitais psiquiátricos [...] E aí esses hospitais não fecharam ou mantiveram alguns

serviços e deu resultado positivo. A gestão tomou a decisão acertada do que os auditores propuseram naquele momento.” (A3)

[...] a gente foi fazer auditoria de leitos de covid em relação ao contrato do estado [...] a gente via várias coisas que podia sinalizar para a própria Sesab chegar mais próximo do acompanhamento [...] Então, eu acho que ajuda o gestor a tomar decisão, sim, em relação à se o leito foi realmente disponibilizado para paciente SUS [...] Se tinha estruturação técnica necessária para dar conta da necessidade [...] (A4)

[...] Durante um tempo auditamos todos os hospitais sob gestão de OS. Ao final, nós fizemos um consolidado por processo ... Chegamos ao processo muito no sentido de tomada de decisão, desde a primeira auditoria que foi piloto, as outras, nós tivemos uma reunião com o Secretário de Saúde, com os órgãos envolvidos, nós entregamos esse produto consolidado [...] Então, ao final para a tomada de decisão nós mapeamos onde estavam todos os problemas por processo. (A5)

Os gestores identificaram como lacunas para esse aproveitamento questões diversas, como: falta de objetividade do relatório, que é muito extenso e cansativo; ausência de qualificação dos gestores da Sesab para a utilização dos relatórios; dificuldade para promover mudanças nos fluxos de trabalho e na cultura organizacional.

Um dos atores do grupo da Gestão relatou ter a percepção de que o relatório oferece um universo de possibilidades e pode contribuir para a tomada de decisão, no entanto, esbarra na receptividade dos gestores da Sesab, que não absorve as informações para produzir um resultado positivo – segundo ele, talvez por limitações quanto à capacidade técnica. O entrevistado também avalia que, para exercer determinadas funções, é necessário um conjunto de qualificações, como equilíbrio, competência, saber ouvir, liderança, entre outras questões.

Por seu turno, os auditores argumentaram sobre a ausência de valorização da auditoria por alguns setores da Sesab, percebida pela falta de apresentação de defesa por parte de alguns gestores. Um entrevistado defendeu que a Auditoria precisa demonstrar seu valor na organização.

Ressalte-se ainda que um participante de cada grupo fez referência à ausência de autonomia dos gestores para tomada de decisão, a partir do produto da auditoria: “[...] a tomada de decisão vai depender da autonomia que esse gestor vai ter pra poder ele tomar essa decisão. Às vezes você audita uma unidade específica e essa autonomia tá muito limitada [...]” (A6).

Dessa forma, sob o prisma de auxiliar o gestor na melhoria da tomada de decisão, os relatos de ambos os grupos indicaram sinais de que existe um alinhamento em relação à utilidade e ao tratamento que é dado ao relatório, em que os entrevistados apontaram que não sabiam se os relatórios eram utilizados ou tinham a percepção de que não eram utilizados para a tomada de decisão.

No que diz respeito ao subsídio ao planejamento estratégico, de forma geral, os resultados demonstram que os gestores acreditam que as informações disponibilizadas pela auditoria podem auxiliar na elaboração do planejamento estratégico da Sesab; no entanto, não sabem como são e se são usadas ou acreditam que o gestor não aproveita. Há gestor que acredita que as informações não auxiliam no planejamento estratégico. Por sua vez, os auditores têm a percepção de que as informações não são utilizadas para esse fim. Portanto, há uma afinidade de ideias quanto a esse aspecto sobre a utilidade dos relatórios.

Divergindo da maioria, um dos atores do grupo da Governança e Gestão e um entrevistado da auditoria mencionaram que as informações da auditoria são utilizadas para o Planejamento Estratégico.

Uma lacuna apontada é a ausência de relatórios consolidados de auditorias para a Gestão da Sesab: “[...] não cabe a quem está pensando nas estratégias para o Estado todo, tá pegando vários relatórios de auditoria. Isso eu acho que a auditoria falha. Ela tem que estar entregando consolidado dessas auditorias [...]” (A5).

Considerando o monitoramento dos riscos e o controle de potenciais eventos ou situações que possam impedir ou dificultar o atingimento de metas do plano de saúde e da programação anual de saúde do estado, os atores da Governança e Gestão assinalaram que: não tinham certeza de como as informações da auditoria contribuem com a gestão da Sesab.

Os resultados mostram que, quanto a este aspecto, as percepções ou expectativas dos atores da Governança e Gestão, há uma imprecisão sobre como as informações da Auditoria contribuem para a gestão. Questões como a falta de objetividade do relatório e a ausência de acompanhamento e monitoramento das indicações da auditoria foram pontuadas pelos entrevistados desse grupo. Um dos participantes relatou que não lembra de relatório da Auditoria sinalizando sobre atingimento de metas do plano, mas ressaltou que os relatórios contribuem no sentido de monitorar riscos.

Por sua vez, no grupo dos auditores, as respostas foram mais homogêneas. O entendimento majoritário do grupo considera que a Auditoria do SUS/BA tem potencial para colaborar com essas dimensões da Governança e Gestão, mas ainda não o faz. Um entrevistado sublinha a importância de mapear risco, considerando que, às vezes, na operação da auditoria, é realizada verificação de item, no qual o risco é tão baixo que desvia do objetivo e faz perder tempo; e se essa verificação não fosse feita, não traria impacto danoso para o sistema. Em contrapartida, outro auditor sublinha que a Auditoria ainda não está evoluída para fazer avaliação de risco, sendo necessário, além de ser uma meta da gestão da Auditoria, muito treinamento.

Ainda sobre monitorar riscos, um gestor e um auditor enfatizaram que a Auditoria do SUS/BA age de forma posterior aos fatos.

Quanto à detecção e à prevenção do cometimento de erros, abusos e fraudes, os resultados demonstraram uma consonância parcial entre os dois grupos. Os participantes do grupo da Governança e Gestão mencionaram que o produto da auditoria contribui para detectar e prevenir o cometimento de erros, abusos e fraudes, ao passo que os auditores entenderam que auxilia no sentido de detectar, mas não de prevenir.

Dois auditores defendem que a prevenção depende da gestão da Sesab, pois entendem que a Auditoria aponta onde está a falha e onde o risco é maior ou menor, ao passo que um dos auditores argumenta que a prevenção cabe ao controle interno e aos controles dos próprios setores.

Outra questão levantada pelo grupo da Governança e Gestão foi que a auditoria deveria disseminar com os demais setores as boas práticas identificadas, bem como os erros e atos lesivos à Administração Pública como forma de prevenção. Um dos participantes expôs que a Auditoria não é só o limite de emitir o relatório e recomendar, fazer ressalvas e encaminhar para o Ministério Público. Ele defendeu que a Auditoria não pode ser coercitiva, e, sim, propositiva, também na questão da educação: “[...] Eu acho que a auditoria tem esses dois papéis: Tem o papel de apontar isso pra evitar esse tipo de falcatrua e outro papel também de que o que está dando certo, de que o que está bom vamos replicar, principalmente dentro da própria gestão [...]” (G1); “[...] Eu entendo que a auditoria deveria estar fazendo recomendações para outras áreas técnicas, através de notas técnicas [...]” (G6).

A percepção da utilidade da auditoria por atores da Governança e Gestão e pelos auditores revelou, no cômputo geral, a existência de expectativa em auditoria, sobretudo pela ausência de transparência quanto aos resultados das auditorias realizadas e dos impactos no desempenho dos órgãos e setores auditados. O distanciamento da auditoria dos demais atores é uma possível causa para esse aspecto da lacuna de expectativa. Outro aspecto relevante diz respeito à fragilidade na comunicação com os demais órgãos e setores. A combinação desses fatores pode produzir uma crise de credibilidade nos relatórios de auditoria, que, segundo os próprios auditores, tem potencial para colaborar com a gestão.

As falas dos entrevistados sugerem que os relatórios de auditoria podem fornecer subsídios para contribuir com a melhoria da tomada de decisão e para a elaboração do planejamento estratégico, contudo, há diferenças de entendimento em relação ao aproveitamento dessas informações no âmbito da utilidade para a tomada de decisão. Os dois grupos relataram ter a percepção de que essas informações não são consideradas ou não sabem responder se são consideradas para auxiliar o gestor na tomada de decisão e no planejamento estratégico.

Quanto ao aspecto da utilidade dos relatórios para o monitoramento dos riscos e o controle de potenciais eventos ou situações que possam impedir ou dificultar o atingimento de metas do plano de saúde e da programação anual de saúde do estado, também foram observadas diferenças de entendimento sobre esse aproveitamento, especialmente no grupo da gestão. No grupo dos auditores, observou-se um consenso de que tem potencial para colaborar com essas dimensões, mas ainda não consegue ser efetivo.

Quanto à utilidade para a detecção e prevenção do cometimento de erros, abusos e fraudes, também foram captadas diferenças de entendimento sobre o papel da Auditoria e sua contribuição para essas vertentes.

A percepção de ambos os grupos é de que a Auditoria tem potencial, no entanto, existem distintos entendimentos em relação à utilidade da Auditoria, considerando os aspectos abordados para essa discussão. As convergências identificadas nas falas de ambos os grupos demonstram o reconhecimento da legitimidade da Auditoria do SUS/BA, embora as diferenças de entendimentos sobre o questionado possam deslegitimá-la perante a Governança e Gestão da Sesab.

Os resultados encontrados estão em harmonia com o estudo realizado por Power (2003), segundo o qual a Auditoria produz segurança ou aumenta a confiança

no negócio, exportando e importando legitimidade. Contudo, ele adverte que em um cenário de frequentes transformações, a legitimidade da Auditoria é constantemente ameaçada pelo desalinhamento de expectativas sobre a auditoria.

Os resultados encontrados também estão de acordo com a pesquisa realizada por Albuquerque (2009), segundo a qual as diferenças de expectativas encontradas no estudo podem ser explicadas, entre outros motivos, pela legitimidade que a Auditoria tem perante a sociedade, visto que simboliza um olhar a mais sobre as demonstrações contábeis; desse modo, é utilizada para fortalecer o grau de legitimidade das organizações, e não propriamente para preservar direitos dos acionistas. Ainda de acordo com a autora, como prática legitimada pela sociedade, uma grande diferença de expectativas pode deslegitimá-la por parte dos seus usuários.

4.4.2.5 Fatores que dificultam o desenvolvimento das práticas de auditoria

Os participantes foram questionados sobre quais fatores na percepção deles dificultam o desenvolvimento das práticas de auditoria na Sesab.

O grupo da Governança e Gestão apresentou respostas diversas sem sincronismo entre elas: demora da auditoria para apurar um fato denunciado, levando de dois a três anos do fato ocorrido para realizar a auditoria; “Não tem perna para dar conta da quantidade de demanda”; sistemas de informação desatualizados; Departamentos de auditoria não implantados nos municípios; não ter autonomia suficiente para colocar no relatório tudo o que é visto; realização de auditorias, avisando aos auditados, fazendo com que organizem o setor ou órgão antes da chegada da auditoria; e ausência de documentos quando muda a gestão municipal e a transição é irregular.

Um participante respondeu que a Auditoria do SUS/BA não funciona como as Auditorias dos planos de saúde, em que todas as contas cobradas são auditadas. Foi ressaltada a quantidade e os valores dos contratos firmados pela instituição, sendo argumentado que “o volume de contratos que nós temos aqui caberia a gente ter um auditor exclusivo pra aquele contrato.” (G2).

Tal afirmação demonstra a necessidade de diálogo com os atores da Governança e Gestão da Sesab sobre o papel da Auditoria do SUS, bem como

sobre as diferenças existentes entre as auditorias pública e privada e, ainda, sobre as auditorias de contas médicas e a auditoria do SUS.

Apenas um respondente desse grupo acredita que não há aspectos que dificultem o desenvolvimento das práticas de auditoria na Sesab, pois, na avaliação dele, os auditores têm acesso fácil às áreas, e a conversa é sempre bastante transparente.

Outro ator desse grupo salientou a importância de os auditores estarem antenados com as novas legislações e abertos a ouvir, bem como a rever os conceitos. Citou como exemplo a legislação do alvará sanitário, que é da década de 1970 e que não alcança mais tudo o que a gente quer.

Sobre a demora para apurar denúncias, uma das participantes do grupo da Governança e Gestão ressaltou a necessidade de discussão no sentido de buscar uma forma de dar algum retorno para o cidadão sobre as suas denúncias:

[...] Tanto tempo que demora uma demanda de auditoria. Se não tem uma forma de dar uma resposta nem que fosse parcial, orientando o cidadão que ele pode acompanhar, que a auditoria pode ser realizada em tal data ou daqui tanto tempo. Porque a gente fica com demanda de auditoria muito antiga. As demandas são antigas e a gente não tem resposta pra o cidadão. Então, dois anos depois, o que você vai dizer pra o cidadão, nem adiantava mais, porque até hoje não adiantou. A auditoria demora muito pra responder. A questão do prazo é uma coisa muito séria [...] (G7)

Por sua vez, os auditores apresentaram os seguintes fatores: elaboração da conclusão da auditoria antes de ouvir o auditado; no processo de auditoria, leva-se muito tempo para ouvir o auditado; a preparação técnica, “pois é muito diverso o campo que a gente precisa auditar” (A6); “Falta capacitações mais específicas” (A1); ausência de sistemas importantes que facilitariam acesso aos dados; falta de normatização tanto no desenvolvimento do trabalho quanto na elaboração do relatório; ausência de um monitoramento mais rígido sobre o trabalho dos auditores, pois “[...] a gente tem uma flexibilidade de ações, de processos e muitas vezes, eu acho que ele não é muito monitorado e acompanhado [...]” (A5); impunidade, falta de justiça e de responsabilidade com o serviço público, o que desestimula o auditor; e falta de reconhecimento técnico e financeiro, que pode levar “[...] a perda de motivação, de vontade de conhecer mais e de se aprofundar [...]” (A1); “[...] se a gente acha que não está sendo valorizado nosso trabalho, a gente investe menos energia naquilo ali, porque acha que não vai dar jeito [...]” (A4).

Outro enfoque sublinhado é que a Auditoria do SUS/BA não segue as Normas Internacionais de Auditoria e além disso, tem dificuldades em relação à adoção de padrão de auditoria que seja compatível com o modelo adotado por outros órgãos de controle interno, no âmbito estadual (Auditoria Geral do Estado - AGE) e, no âmbito federal, Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus). Um dos entrevistados ressaltou que essa lacuna dificulta o resultado do trabalho dos auditores, considerando que as normas e protocolos da Auditoria do SUS/BA são criados pelo próprio órgão sem parâmetro.

Outro elemento apontado foi a falta de uniformidade entre as equipes quanto aos processos de trabalho da auditoria:

[...] “Na minha equipe não trabalha assim”. [...] Você tem que trabalhar como está protocolado. Ninguém vai tirar que você trabalhe com orações longas, ou diretas, indiretas. Isso é o estilo redacional de cada um [...] Eu acho que a forma de trabalhar tem que ser única, pra justamente quando você sair de uma equipe pra outra, você ter uma mudança só de chefe e de colegas, mas não de processo de trabalho [...] A gestão, ela tem uma identidade, mas existe as atividades e ações protocoladas para todos e isso depõe contra nosso processo de produto. Porque as vezes você pega produto do mesmo objeto que leva a ter credibilidade e outro não [...] (A5)

Um dos auditores expôs que a formalização inadequada para informar ao setor sobre a auditoria e para solicitar documentos é outra questão que prejudica o nosso trabalho:

[...] Até o termo comunicado de auditoria. Só lá que existe isso aí, comunicado de auditoria. Não tem uma Comunicação Interna - CI, não tem uma formalização. Na verdade, um comunicado não é um ofício, se sai de um órgão para outro, é um ofício. Tinha que ser por ofício [...] O termo é solicitação de documentos, você está solicitando [...] Mas, não tem formalização nenhuma [...] (A7)

O aspecto mais citado pelos auditores diz respeito ao dimensionamento inadequado do trabalho da auditoria, em relação a tempo, composição da equipe (quantidade e qualificação) e definição do objeto.

O único fator que foi levantado pelos dois grupos é a questão de Recursos Humanos insuficientes: “[...] A gente tem pouco auditor, o Estado é tão grande e a gente vai andando do jeito que dá, eu acho [...]” (A1); “[...] Eu acho que a situação maior é questão de pessoal. A gente vive um processo dentro do serviço público de

vários servidores se aposentando e a gente acaba não fazendo concurso público e não tem uma renovação dos técnicos em auditoria, isso é claro [...]” (G6).

Na percepção dos participantes, portanto, os fatores que dificultam o desenvolvimento das práticas de auditoria na Sesab vão de questões relacionadas com os recursos humanos, questões tecnológicas, competência dos auditores, processos e organização do trabalho, ausência de reconhecimento técnico e financeiro, até as normas e protocolos do setor.

No entendimento de Almeida (2004), as limitações de uma auditoria são, de modo geral, conhecidas pelos auditores, mas não pela maioria dos utilizadores da informação financeira.

Na pesquisa realizada por Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015), indicou-se que as organizações do setor público estão continuamente mudando suas formas de gerenciar recursos públicos para melhorar a entrega de serviços. Com isso, para que a auditoria seja relevante e adequada diante de tais mudanças, seus papéis precisam ser revistos e modificados continuamente. Na aludida pesquisa, os clientes apontaram que os auditores precisavam melhorar o cumprimento das funções que estavam desenvolvendo, bem como, precisavam se familiarizar mais com a natureza dos negócios dos órgãos auditados e reconhecer a diferença entre avaliar o desempenho em organizações do setor privado e em organizações públicas, que possuem objetivos distintos.

4.5 PRODUTO DA AUDITORIA

O produto de um trabalho de auditoria é o relatório, que apresenta os resultados da auditoria às partes interessadas. Estudos realizados sobre essa questão, apontaram para a necessidade de se investir na discussão sobre os relatórios de auditoria, como forma de aprimorar a comunicação com os utilizadores das informações. Para o debate dessa pesquisa, esse tópico foi dividido em três subseções, apresentadas a seguir.

4.5.1 Percepção e expectativas quanto ao relatório

Opinião recorrente na fala dos entrevistados, dos dois grupos, quanto ao relatório da Auditoria do SUS/BA foi a falta de objetividade, revelando a expectativa de um relatório mais direto e objetivo.

Um dos participantes do grupo da Governança pontua que os relatórios são muito grandes e que a leitura não é agradável. “[...] É uma leitura muito técnica, pesada, vai repetindo. Quando você chega na metade do relatório, você não sabe nem o que teve ali [...]. Às vezes, os relatórios são tão densos [...] com uma linguagem que eu acho que às vezes precisa de interpretações [...]” (G1). Foi pontuado ainda que o mais importante, ocasionalmente, está no final, e o gestor não vai chegar nessa parte. Corroborando esse entendimento, foi destacado por outro participante que o posicionamento de alguns conselheiros demonstra que realmente é de difícil entendimento e, ainda, que existe uma lacuna sobre o que é auditoria, como funciona e qual a finalidade. “Precisa ter paciência e pra quem não tem paciência pra ler e entender é complicado.” (G6).

As falas dos auditores demonstraram uma convergência na crítica quanto ao tamanho e a linguagem do relatório. Um entrevistado assinalou que os relatórios sempre foram muito amplos, contudo, observou que vem diminuindo e registrou que “a gente tem essa dificuldade de ir ao ponto importante” (A5). Outro entrevistado avaliou que o relatório ainda não é inteligível para o gestor e que é preciso trabalhar a linguagem, inclusive atentando para os termos técnicos que são utilizados. Também foi lembrado por outro auditor o caso das constatações construídas com várias situações e critérios, caso das inconformidades relacionadas com as estruturas físicas de Unidades de Saúde. Foi argumentado que tem muito da inobjetividade herdada da época em que o relatório era feito no Word®, onde os auditores descreviam tudo. “No Word você escrevia tudo e não dizia nada” (A7). Foi lembrado que o Sistema Informatizado de Suporte à Auditoria (Sisaud), no qual é feito o relatório atualmente, foi pensando e construído para ser objetivo, no entanto, não é utilizado da forma como deve ser.

Como sugestão, um dos atores da Governança propôs pensar em um relatório com cara para gestor, que seja de fácil leitura, objetivo, impactante e que fosse registrado apenas aquilo que é importante.

Respalhando esse entendimento, as NBASP salientam que “Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações

respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Devem, ainda, assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto.” (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017, p. 40).

Outra demanda que despontou na fala de participantes dos dois grupos referiu-se à importância de agregar às constatações questões como causa e consequência das inconformidades identificadas pelos auditores. “Você precisa dizer o que é que aquilo está causando pelo fato de não está acontecendo. Nesse sentido, eu vejo que tem muitos relatórios que a gente produz, enquanto instituição, tem uma fraqueza de não detalhar um pouco do efeito. Aquilo ali tá causando o que, qual o impacto?” (A6); “Nós identificamos uma não conformidade e na verdade a gente não evolui muito na construção, na ideia de evidência com causa e consequência” (A5). Na mesma linha, um representante do grupo da Governança salientou que o Conselheiro de Saúde quer algo mais específico sobre o assunto, quer saber qual foi a causa, os efeitos e a conclusão.

Alguns entrevistados do grupo da gestão enfatizaram que os relatórios são bons, amplos, muito descritivos. Apenas um participante desse grupo considerou o relatório ótimo. Um entrevistado comentou que os relatórios são muito melhores que os do Tribunal de Contas e do que as pontuações do Ministério Público, atribuindo a isso o fato de os auditores da Sesab conhecerem melhor sobre o negócio objeto da Auditoria.

Os auditores reconheceram que a incorporação da Matriz de Planejamento ao processo de trabalho possibilitou uma melhor construção do relatório e um processo crescente de melhoria da qualidade, principalmente nos últimos anos. Foi enfatizado que os relatórios antes da matriz eram muito pouco amarrados, e agora estão mais direcionados e vêm melhorando de forma homogênea, pois um grupo maior de auditores está produzindo relatórios mais qualificados. Foi enfatizado ainda que a introdução da matriz foi um grande avanço.

No entanto, apesar desse reconhecimento, destacaram que a Auditoria tem ainda muito a fazer para fortalecer os produtos e que isso passa também pelos revisores dos relatórios e diretores. Também enfatizaram a necessidade de avançar em questões como a normatização do relatório, bem como na discussão sobre auditorias com vários setores envolvidos no mesmo relatório. Além disso, alguns auditores chamaram a atenção para o capítulo da introdução dos relatórios de auditoria, com informações desnecessárias, como, por exemplo, sobre o

funcionamento da unidade. Um auditor opinou que essa questão vem da natureza do nosso trabalho, que é relatório de consultoria, relatório situacional, e não relatório de auditoria.

Um dos auditores expressou que gostaria de ter um retorno institucional da qualidade dos relatórios: “Eu gostaria muito, de ter assim, um retorno mais institucional, qual é a qualidade global dos nossos relatórios. Acho que isso seria interessante pra mostrar pro grupo, o que precisa melhorar, o que não precisa” (A6).

Por sua vez, um dos participantes do grupo da Governança e Gestão fez uma crítica ao relatório de denúncia quando o parecer da auditoria apresenta resultado inconclusivo. Esse fato ocorre quando a denúncia não contém dados suficientes para a apuração. Foi destacado que muitos cidadãos ficam insatisfeitos com essa resposta, sendo proposta uma interação com a Auditoria para identificar o que é necessário para que possa ser realizada uma auditoria, com o indício daquela irregularidade, o que precisa ser perguntado quando a demanda estiver sendo cadastrada.

Foram expressos por meio desse depoimento: discordância, descontentamento, sofrimento e desgaste por conta dessa resposta, que ainda não convenceu. Além dessa questão, foi referida também uma insatisfação com o prazo. Nesse sentido, foi sugerido que é preciso pensar em uma resposta para o cidadão, pensar em como programar auditoria e falar com o cidadão, mesmo sendo anônima, e não apresentar “aquela resposta fria padrão que vem”. Sobre essas pontuações quanto aos relatórios referentes às denúncias dos cidadãos, verifica-se um excesso de expectativa em relação ao trabalho de auditoria.

Os relatos dos entrevistados corroboram os achados da pesquisa realizada por Vanstraelen e colegas (2012), de que existe um certo nível de concordância entre usuários e auditores quanto à forma e ao conteúdo do relatório de auditoria. Na pesquisa referida, os usuários e os auditores indicaram que as alterações no conteúdo do relatório de auditoria são mais importantes do que as alterações no formato do relatório. Duas questões apontadas apresentaram um certo grau de afinidade com o entendimento dos entrevistados da Sesab: a preferência por um relatório legível e interpretável, sem sobrecarga de informações; que os usuários estão interessados em obter mais informações sobre os resultados da auditoria.

A pesquisa de Vanstraelen e colegas (2012) revela ainda que os usuários não parecem se importar muito com informações sobre o processo de auditoria (como a

metodologia usada pelo auditor) e informações sobre a equipe de auditoria ou estatísticas de trabalho. Contrapondo esse entendimento, a presente pesquisa identificou a necessidade dessas informações por um extrato da Governança e Gestão, revelado por um dos usuários, que infere existir um desconhecimento sobre o propósito, o funcionamento e as competências da auditoria.

4.5.2 Relevância das conclusões dos auditores do SUS/BA

Quatro participantes declararam que consideram as conclusões relevantes, sendo três do grupo da Governança e Gestão e um auditor, ao passo que dois auditores relataram que não tinham como emitir uma opinião sobre essa questão, pois não tinham retorno sobre os resultados dos trabalhos realizados.

Dois participantes, um de cada grupo, consideraram que alguns são relevantes e outros não: “[...] eu acho que ainda tem relatórios que não conseguem responder ao objetivo da auditoria. Eu acho que a gente tem essa lacuna, sim... Agora tem produtos ótimos [...]” (A2).

No grupo da Governança e Gestão, uma das participantes ressaltou que gostaria de discutir o relatório com o auditor: “é bom se você tivesse uma metodologia que você pudesse discutir o relatório, esmiuçar com aquele que está sendo auditado. É importante, porque nem tudo que está escrito ali é relevante ou que o gestor leigo atende, falta isso.” (G1).

Outro participante desse grupo destacou que muitas vezes o gestor é criminalizado sem ter aquela responsabilidade por questões que não tem governabilidade para executar:

[...] a questão do subfinanciamento e da ausência de uma política de recursos humanos e até mesmo de autonomia na gestão. Quando ele não tem uma gestão de fato e de direito do fundo de saúde, quando ele não tem uma comissão permanente de licitação vinculada ao fundo, quando tudo isso é feito de forma única pela gestão, independente da saúde ter fundo municipal ou não. Muitas vezes, o gestor tem no papel a gestão do fundo, mas não tem na prática, que é outro absurdo da lei, porque quem nomeia o gestor é o prefeito. Como é que o gestor do fundo vai ter autonomia, se o prefeito é quem nomeia e tira? Então, na hora que um gestor contraria o prefeito, de imediato ele é exonerado. Outra questão que a auditoria avalia mediante a lei. Todos nós sabemos que ele não tem autonomia. (G3)

No grupo dos auditores, por um lado, o reconhecimento da evolução nos relatórios, em função dos treinamentos proporcionados pela auditoria, por outro, a observação da necessidade de alinhamento de uma normativa do que não pode deixar de ter em uma conclusão, pois hoje é muito heterogênea e depende de quem está na equipe.

Foi mencionada ainda por um dos auditores uma visão pessimista sobre essa questão, enquanto outro demonstrou ter frustração com conclusões repetitivas de outras auditorias com questões já apontadas anteriormente.

Diferentemente da pesquisa realizada na Sesab, os estudos de Vanstraelen e colegas (2012) apontaram que, sobre as conclusões dos relatórios, os usuários expressaram o desejo de obter uma conclusão sobre a imparcialidade das demonstrações financeiras, conforme incluído no relatório de auditoria existente, e de receber informações sobre as conclusões mais importantes do auditor. Na pesquisa referida, tanto usuários quanto auditores expressaram que gostariam de ver as conclusões da auditoria mais à frente do relatório. Para além disso, os auditores sugeriram que, na sequência, tenha-se uma explicação ou justificativa dessa conclusão, ao passo que os usuários argumentaram que possuíam tempo limitado para ler relatórios. Portanto, há um reconhecimento de que a conclusão é a parte mais importante do relatório de auditoria, bem como a sugestão de lançar mais luz sobre essa questão em termos de pesquisa.

4.5.3 O valor das informações contidas nos relatórios produzidos pela auditoria pode ser melhorado

A maioria dos participantes enxergam o relatório da Auditoria do SUS/BA como agregador de valor. Contudo, identificaram que há lacunas a serem preenchidas para melhoria do valor das informações contidas nos relatórios produzidos. Os auditores ressaltaram que houve evolução importante, mas que, efetivamente, ainda há muito por fazer.

Os atores da Governança e Gestão argumentaram que o valor das informações pode ser melhorado, principalmente tornando o relatório mais objetivo mediante a utilização de uma linguagem mais simples e apresentando recomendações que sejam possíveis de serem executadas pelos auditados. Foi

pontuada a necessidade de discussão para que o relatório fique mais palatável para quem está recebendo; e, dessa forma, seja valorizado como merece ser. Um dos entrevistados chamou atenção para que as recomendações prezem pelo bom senso de identificar que, muitas vezes, aquela ação é impossível de executar, mesmo estando na lei. Outro entrevistado ponderou sobre as dificuldades do gestor, citando como exemplo a Lei de Responsabilidade Fiscal, “[...] que limita a questão de RH, empurra o gestor para contratação terceirizada e nós não discutimos isso [...]” (G2).

Outra questão levantada foi a necessidade de capacitação dos conselheiros de saúde sobre auditoria, como forma de subsidiá-los para uma melhor compreensão do trabalho e do relatório de auditoria, apresentando informações sobre como nasce, desenvolve-se e encerra-se um processo de auditoria: “Nem todo mundo tem um grau de conhecimento de auditoria, vê falar, mas não sabe da complexidade, da importância muitas das vezes...” (G6). Foi destacado que os relatórios são publicizados para todos os conselheiros de saúde; e sempre que surgem dúvidas, são compartilhadas na reunião do Conselho ou por e-mail encaminhado ao próprio Conselho. Foi destacado também que o Conselho de Saúde não dispõe de técnicos para produzir um relatório com resumo da auditoria para os conselheiros, contendo o objetivo, o trabalho realizado e a conclusão.

Por seu turno, os auditores indicaram que, além da falta de objetividade, outros fatores deixam o produto menos elaborado, como, por exemplo: a falta de um direcionamento sobre o objeto da auditoria e a ausência nas constatações dos efeitos das inconformidades apontadas. Além disso, apontaram a necessidade de melhoraria da redação no sentido de dar um valor social ao produto. Um dos entrevistados ressaltou, ainda, a importância de a Auditoria se aproximar da Governança e Gestão, para dialogar sobre a melhor forma de aproveitarem os produtos da Auditoria. Outras questões pontuadas dizem respeito a uma discussão inicial mais profunda da equipe com a coordenação da atividade de auditoria, para entender a demanda e salientar aquilo que realmente é importante; e, ainda, fundamentar melhor as constatações pra que o gestor consiga perceber que tem uma lógica não só normativa, mas que aquilo vai gerar um resultado para o usuário.

Os relatos corroboram os achados de Vanstraelen e colegas (2012), os quais mostraram que, a despeito de identificarem o relatório de auditoria atual como agregador de valor, indicam que o valor das informações pode ser melhorado, apontando onde podem ocorrer essas melhorias. Os autores concluíram que, por

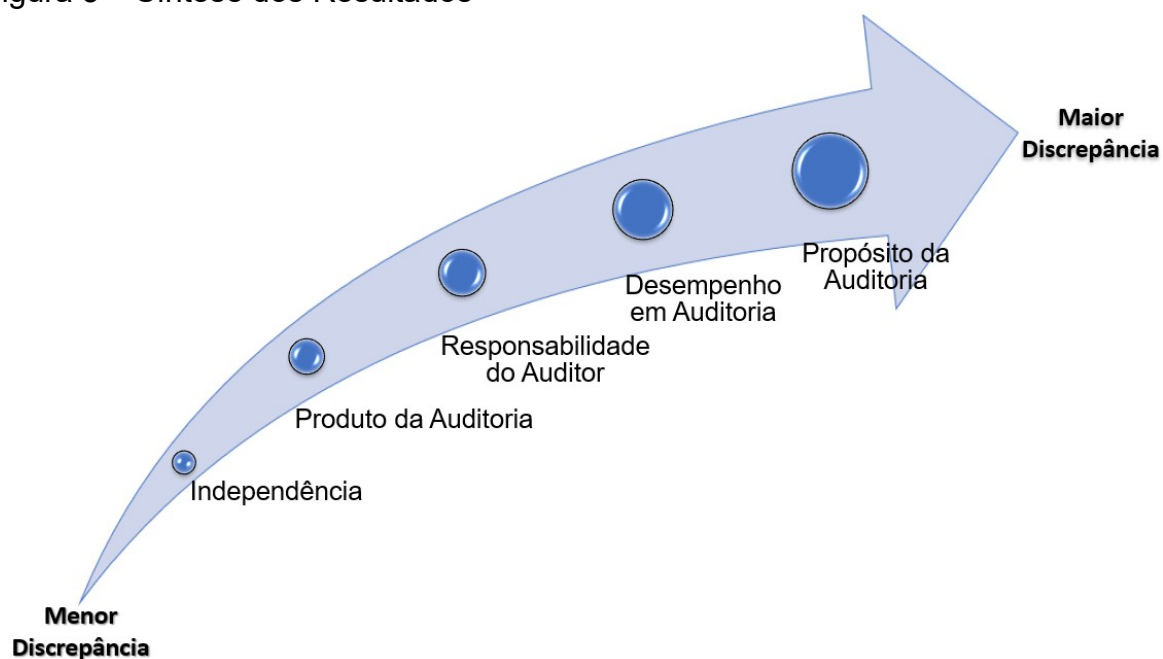
meio das entrevistas com usuários e auditores de relatórios de auditoria, foi possível perceber a presença e a extensão da lacuna de informações e aprender como a profissão de auditor percebe que o valor das informações da auditoria poderia ser melhorado. Os autores concluíram ainda que “os auditores também estão totalmente cientes disso: a profissão de auditor existe para atender ao interesse público e, se a sociedade exigir um modelo de relatório corporativo diferente, os auditores terão que responder e facilitar essa demanda para aumentar o valor da auditoria” (VANSTRAELEN *et al.*, 2012, p. 15).

4.6 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Diante do objetivo de identificar como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Gestão e Governança da Secretaria de Saúde do Estado da Bahia (SESAB) podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela auditoria do SUS/BA, mapeou-se e confrontou-se as expectativas dos dois grupos de atores entrevistados. Para tanto, foram considerados os aspectos sobre propósito da auditoria, desempenho e produto da Auditoria, e responsabilidade e independência do auditor. Os resultados revelaram que existem diferenças de expectativas em auditoria na SESAB, conforme ratificado pela literatura, bem como indicaram situações de como o fenômeno da *expectation gap* ocorre no desenvolvimento das ações de auditoria.

Da análise e discussão dos resultados, observa-se a existência de lacunas de expectativas em auditoria, de forma mais expressiva em relação ao propósito da auditoria, ao desempenho em auditoria e quanto à responsabilidade do auditor. De forma menos expressiva, também foram identificadas lacunas quanto ao produto da auditoria. Apenas em relação à categoria independência do auditor existe uma convergência quanto às percepções e expectativas dos dois grupos. A síntese dos resultados está demonstrada na figura abaixo:

Figura 3 – Síntese dos Resultados



Fonte: elaboração própria.

Diante do demonstrado, ratifica-se a pressuposição geral orientadora desta pesquisa de que existem diferenças de expectativas entre o que o público espera do trabalho do auditor e a percepção que este tem da realização do seu trabalho.

Assim, os resultados apresentados confirmaram os dois pressupostos. Quanto ao primeiro pressuposto definido, o de que existe diferença entre as expectativas dos auditores e as expectativas dos auditados, atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab, quanto aos relatórios produzidos pela auditoria e sua utilidade, no âmbito do relatório, as entrevistas mostraram que, de maneira geral, observaram-se diferenças de expectativas, contudo, de menor intensidade. Nesse aspecto um ponto de convergência identificado nos dois grupos diz respeito à falta de objetividade do relatório. A maioria dos participantes consideraram o relatório como agregador de valor, todavia sinalizaram que há lacunas a serem preenchidas para melhoria do valor das informações contidas nos relatórios produzidos. Os auditores ressaltaram que houve evolução importante com a implantação da matriz de planejamento, entretanto, ainda há muito por fazer para fortalecer o produto da Auditoria do SUS/BA.

No que diz respeito à utilidade, foram identificados diferentes entendimentos relacionados com esse aspecto. Contudo, o posicionamento dos entrevistados sugere que os relatórios de auditoria têm potencial para contribuir com a gestão.

Cabe assinalar que as diferenças de expectativas relacionadas com outras vertentes do desempenho em Auditoria podem ter relação com a utilidade dos relatórios, como, por exemplo, as diferenças verificadas quanto à competência do auditor, quanto às recomendações feitas pela auditoria para melhorar o desempenho dos órgãos e dos setores auditados e quanto ao nível de aceitação das recomendações da auditoria. Ainda no aspecto da utilidade, foram identificadas divergências que estão relacionadas com o distanciamento da Auditoria dos demais atores da Governança e Gestão, bem como com a ausência de informações sobre os resultados da auditoria e o impacto no desempenho dos órgãos e setores auditados.

O segundo pressuposto presume que a ausência de esclarecimento sobre o propósito e as práticas de auditoria gera lacunas de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab. As entrevistas revelaram uma diferença de expectativa expressiva referente a essa questão, enquanto os auditores evidenciaram o propósito da Auditoria à conformidade do processo, o grupo da Governança e Gestão vinculou o propósito da Auditoria a outras variáveis, como o resultado. Também foram verificadas lacunas de expectativas relacionadas com as atribuições e responsabilidades dos Auditores. Outros pontos contribuíram para ratificar esse pressuposto: a ausência de diálogo da auditoria com os demais atores, condição captada nas falas dos atores da Governança e Gestão; a sinalização da necessidade de educação permanente para os conselheiros de saúde sobre o papel e as práticas da Auditoria; e a expectativa de que a Auditoria do SUS/BA funcione como as auditorias dos planos de saúde.

Diante dos resultados e atendendo ao terceiro objetivo específico, apresenta-se na próxima seção uma agenda propositiva voltada à redução das diferenças de expectativas como forma de apontar oportunidades de melhorias dos produtos gerados pela Auditoria SUS/BA, que poderão impactar no aperfeiçoamento do Sistema de Governança e Gestão da Sesab.

5 PROPOSTAS PARA A REDUÇÃO DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS

Os dados deste estudo apontam para a existência de lacunas de expectativas em auditoria sob diversos aspectos conforme verificado no capítulo da análise e discussão. Desse modo, com base nos resultados e buscando reduzir essas diferenças, apresentam-se algumas contribuições para enfrentar esse problema no âmbito da Sesab.

O principal motivo para as lacunas identificadas é a ausência de conhecimento sobre auditoria e suas práticas. Diversas pesquisas, como as realizadas por Almeida (2004), Dana (2011), Okafor; Otalor (2013), Devi; Devi (2014) e Takamatsu; Pinheiro (2021), recomendam a educação do público sobre auditoria como forma de diminuir essas lacunas.

Nesse sentido, propõem-se, para a Sesab, ações de educação em auditoria, tais como: Capacitação para os Conselheiros Estaduais de Saúde, Vídeo institucional e cartilha de divulgação a ser disponibilizada no Sistema Eletrônico de Informações (SEI) sobre a Auditoria.

Para os conselheiros, sugere-se uma capacitação com abordagem dos seguintes pontos:

- a) Fundamentos gerais: o papel da auditoria, princípios e normas, processos, técnicas, responsabilidades do auditor e relatórios de auditoria; diferenças entre a Auditoria do setor público e do setor privado;
- b) SNA do SUS: Arcabouço legal e estruturação do SNA;
- c) Componente Estadual de Auditoria do SUS: arcabouço legal, composição, organização, atribuições e responsabilidades, processos administrativos, recursos, funcionamento das auditorias, Planejamento da Auditoria do SUS/BA; Apresentação do relatório; Diferenças entre a Auditoria do SUS/BA e as auditorias de contas médicas.

Essa capacitação deve ser incorporada à agenda permanente da Auditoria, considerando que o mandato dos conselheiros tem prazo determinado, o que torna necessário o treinamento dos conselheiros para uma melhor compreensão do papel e da natureza da auditoria a cada mudança na composição dos seus membros.

Quanto ao vídeo institucional e à cartilha de divulgação, propõe-se que sejam sucintos, dinâmicos e convidativos, abordando de forma leve o papel da auditoria,

sua estrutura e funcionamento, bem como apresentando as diferenças entre a Auditoria do setor público e do setor privado e as diferenças entre a Auditoria do SUS/BA e as auditorias de contas médicas.

No que concerne às expectativas dos auditores quanto às suas atribuições e responsabilidades, faz-se necessário provocar a discussão no âmbito da Auditoria; para isso, sugere-se a realização de uma Oficina com o grupo de auditores. A Oficina pode ser dividida por equipes, realizada por meio do sistema de videoconferência para reuniões remotas (Teams Microsoft®), com produção de atas e posterior consolidação do que foi debatido. O roteiro deve abarcar uma avaliação do Decreto Estadual nº 7.884/2000 sobre as atribuições e responsabilidades do auditor e o que compete ou não ao auditor da Sesab realizar, levando-se em consideração os parâmetros estabelecidos pelas Normas Internacionais de Auditoria.

Almeida (2004) defende que, uma vez identificadas normas deficientes, é imperativo que os representantes dos profissionais de auditoria tomem as devidas medidas para colmatá-las ou ampliá-las. Nessa toada, o item 1 da ISSAI 100 discorre que normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público.

Na pesquisa realizada por Alwardat, Benamraouir e Rieple (2015), os autores ponderaram que as organizações do setor público estão continuamente mudando suas formas de gerenciar recursos públicos para melhorar a entrega de serviços. Dessa forma, para que a auditoria seja relevante e adequada diante de tais mudanças, seus papéis precisam ser revistos e modificados continuamente.

Outra dimensão das lacunas de expectativas apuradas nesta pesquisa diz respeito ao fato de se utilizar como critério uma norma, em situações em que há uma discrepância entre essa norma e a realidade. Essa circunstância decorre do fato de realizar apenas auditorias de conformidade. A proposta para reduzir essa diferença é discutir a realização de auditoria operacionais.

Esse tipo de auditoria “analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.” (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017, p. 128).

Em estudo realizado sobre a Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras, Rodrigues (2017) identificou que as auditorias operacionais

concentram 22,53% das ações em todas as instituições. Para o autor, elas podem ser reconhecidas como insumo na tomada de decisão sobre a formulação de programas e políticas públicas, bem como na sua reestruturação, estando o seu resultado vinculado ao sentido de valor público.

No que diz respeito ao desempenho em Auditoria, duas vertentes foram consideradas: o desempenho do auditor e o desempenho da Auditoria. Sobre o desempenho dos auditores, as lacunas identificadas quanto à competência carecem de discussão na Coordenação de Educação Permanente, objetivando a construção de um plano para trabalhar as lacunas dos auditores, no sentido de desenvolver competências, bem como discutir a realização de capacitações voltadas para as auditorias a serem realizadas previstas no planejamento da Auditoria.

Almeida (2004) argumenta que uma forma para eliminar desempenhos deficientes é proporcionar programas de formação contínua que assegurem o total conhecimento dos deveres dos auditores, especialmente devido às constantes e rápidas mudanças econômicas, sociais e jurídicas com que os profissionais de auditoria se deparam todos os dias.

Segundo as orientações do ISSAI (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017), os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo, sendo comum a todas as auditorias a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados com a condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes.

Nesse sentido, sugere-se também que a Auditoria do SUS/BA incorpore na sua rotina a praxe da normatização dos processos e questões relacionadas com o desenvolvimento do trabalho e da elaboração do relatório, promovendo uma padronização.

Essa conduta deve permitir um monitoramento mais eficiente sobre o trabalho dos auditores, dado que as ações e as atividades de auditoria estarão normatizadas e publicizadas.

Nessa perspectiva, convém sublinhar que um dos entrevistados considerou importante o monitoramento mais rígido sobre o trabalho dos auditores. Almeida (2004) indicou medidas disciplinares mais rigorosas para os auditores que não cumprem as normas estipuladas, pretendendo, com isso, credibilizar a profissão, a competência e a independência do auditor, bem como assegurar que a auditoria

deixe de estar presente na mente dos utilizadores da informação financeira como uma profissão cujos membros são extremamente protegidos e, muitas vezes, desresponsabilizados. Para o autor, essa é uma das medidas para reduzir desempenhos deficientes. Nessa lógica, recomenda-se, para a Auditoria do SUS/BA, um monitoramento mais efetivo, com diretrizes claras e padronizadas mediante normatização.

Quanto ao desempenho da Auditoria, um dos aspectos mais relevantes identificados nas falas foi o distanciamento da Auditoria dos demais atores da Governança e Gestão, situação captada no grupo da gestão mediante declarações, como: “Ausência de diálogo”, “Gostaria de discutir o relatório antes dele sair da Sesab”, “Nunca tenho contato com os auditores”, “Só recebo o relatório pronto para apresentar resposta”. Já no grupo dos auditores, apontam-se declarações, como: “O auditado deveria ser ouvido antes da conclusão e recomendações do relatório”.

Para essa questão, além de educar o público sobre o papel da Auditoria do SUS/BA, outra proposição é promover o diálogo com os auditados no decorrer da auditoria, bem como avaliar a possibilidade de mudança no processo de trabalho da Auditoria, no sentido de concluir e recomendar somente após apresentação de defesa dos auditados, visando, com isso, a uma conclusão robusta e à qualificação das recomendações.

Outra expectativa relacionada com o desempenho da Auditoria está diretamente ligada às denúncias do cidadão. A percepção é de total insatisfação de entrevistados em relação a dois pontos: a demora da auditoria para responder a essas demandas; e as denúncias cujos resultados de auditoria são inconclusivos.

Em relação ao primeiro ponto, a Auditoria do SUS/BA enfrenta uma redução significativa no quadro de auditores, sobretudo pelo aumento célere do número de aposentadorias ocorridas nos últimos anos. Carece, portanto, de realização de concurso público para reposição e ampliação do quadro de auditores. Associada ao quantitativo de auditores, existe ainda as demandas do próprio planejamento da Auditoria e de outros órgãos internos e externos à Sesab, em especial, do Ministério Público Estadual. Diante desse cenário, a saída para reduzir essa lacuna pode estar na sugestão apontada por ocasião das entrevistas, no caminho de buscar uma alternativa a partir do diálogo dos dois atores envolvidos.

No que se refere às denúncias cujos resultados de auditoria são inconclusivos, a narrativa, com base na devolutiva do cidadão, demonstra uma

lacuna de expectativa, visto que há uma insatisfação com esse parecer final. Essa resposta decorre da ausência de dados suficientes para a apuração. Nessa lógica, sugere-se que a Auditoria do SUS/BA ofereça apoio no sentido de qualificação do cadastramento de denúncia de forma a garantir um nível mínimo de informações.

Nas questões relacionadas com o desempenho em auditoria, uma resposta comum entre os auditores foi o dimensionamento inadequado do trabalho da auditoria, em relação ao tempo, à composição da equipe (quantidade e qualificação) e à definição do objeto, o que pareceu ser consenso dentro do grupo, o que também pode ser reflexo da redução do número de auditores.

A ISSAI 100 normatiza que o planejamento de uma auditoria envolve aspectos estratégicos e operacionais. No primeiro, definem-se o escopo, os objetivos e a abordagem, ao passo que, no segundo, define-se um cronograma, bem como a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017).

Partindo dessa regulamentação e considerando as opiniões dos auditores, recomenda-se que a Auditoria adote a matriz de planejamento, já utilizada pelas equipes na condução dos trabalhos, como balizadora do dimensionamento do trabalho, inclusive com relação ao enfoque do tempo da auditoria, considerando que cada atividade tem suas particularidades e nível de dificuldade próprios de cada objeto, não sendo razoável parametrizar o tempo das auditorias como se todas fossem iguais.

Ainda respondendo às questões relacionadas com o desempenho, os auditores ponderaram que a ausência de acompanhamento das auditorias não permite verificar se houver melhora no desempenho dos órgãos e setores auditados. Decerto, esse obstáculo também esbarra na insuficiência do número de auditores.

O problema referente a pessoal foi citado por ambos os grupos entrevistados como um fator que pode comprometer o desempenho em Auditoria.

No que tange ao relatório, a maioria dos participantes reconheceram como agregador de valor para a Governança e Gestão. Porém, apontaram lacunas a serem debatidas para melhoria do valor das informações. Além disso, ponto comum na declaração dos participantes foi a expectativa em relação a um relatório objetivo.

Desse modo, e considerando que a objetividade do relatório é legitimada pela ISSAI 100, apresenta-se como proposição proveniente desta pesquisa que seja organizada e debatida uma revisão no atual relatório a partir da Normas

Internacionais de Auditoria. Além disso, e conciliando com os resultados das entrevistas, sugere-se acrescentar à pauta discussões sobre as conclusões e recomendações feitas pela auditoria, bem como a possibilidade de agregar as causas e consequências das inconformidades apontadas ao corpo do relatório.

Discorrendo sobre a conclusão, verifica-se a necessidade de qualificar, de estabelecer parâmetro, pressupondo que essa é a parte mais importante do relatório, em razão de espelhar a opinião do auditor em relação aos achados da auditoria.

Quanto às recomendações, as falas sugerem que existe uma fragilidade. Os auditores entendem que não são eficazes pela maneira como são escritas, posto que, em geral, as recomendações propostas são para aplicar a norma utilizada como critério. No grupo da Governança e Gestão, também existem críticas. Um dos atores declarou que nem todos os gestores têm governabilidade para colocar em prática o que foi sugerido. Sobre as recomendações, a ISSAI 300 explica que devem ser claras, de maneira lógica, fundamentadas e agregar valor, devendo tratar as causas dos problemas ou deficiências; e serem dirigidas a quem tem responsabilidade e competência para implementá-las, convencendo o leitor de que, provavelmente, contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações e programas (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017).

Outra perspectiva captada de participantes de ambos os grupos aborda a expectativa de incorporar às constatações relatadas no relatório as causas e as consequências das inconformidades detectadas. Esta particularidade guarda vínculo com as auditorias do tipo operacionais. Na pesquisa realizada por Vanstraelen e colegas (2012, p. 208), um dos apontamentos foi a expectativa de “ver o modelo de auditoria reconsiderado para oferecer uma abordagem menos orientada à conformidade, mas mais abrangente, que ofereça adicionalmente uma visão mais ampla e holística dos negócios”.

Por último, após discussões e alinhamento com o grupo, as mudanças no relatório devem ser normatizadas, socializadas e trabalhadas para tornarem-se efetivas.

Finalizando as proposições deste trabalho, sugere-se que a Auditoria se aproxime institucionalmente da Governança e Gestão buscando entender qual a forma mais adequada para eles aproveitarem melhor os nossos produtos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As diferenças de expectativas em Auditoria são um evento inicialmente estudado no âmbito das auditorias do setor privado, que se manifesta entre o que o auditor pensa e o que os demais interessados pensam sobre o relatório e o trabalho da Auditoria. Esse fenômeno vem sendo estudado em diversos países desde a década de 1970, com ratificação da sua existência. Contudo, observa-se uma carência de debate no âmbito do setor público. Os diversos estudos sinalizam que, quanto maiores e mais irracionais foram as lacunas de expectativas, mais a Auditoria enfrentará um processo de deslegitimação.

Considerando as discussões já realizadas sobre o tema, esta pesquisa teve como objetivo identificar como as diferenças de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela auditoria do SUS/BA. Nesse sentido, foram feitas adaptações das principais abordagens observadas nos estudos.

Na sequência, foram mapeadas e confrontadas as expectativas dos dois grupos, tendo em vista, respectivamente, o primeiro e o segundo objetivos específicos traçados para responder à pesquisa. Assim, foram realizadas entrevistas com questões versando sobre Propósito, Desempenho e Produto da Auditoria, bem como, sobre Responsabilidade e Independência do Auditor.

Os resultados revelaram que existem diferenças de expectativas em auditoria na Sesab e que esse problema pode não só afetar a utilidade dos relatórios produzidos como também comprometer a credibilidade da Auditoria diante dos outros atores da Governança e Gestão. Ademais, os resultados confirmaram os pressupostos.

O primeiro pressuposto argumenta que existe diferença entre as expectativas dos auditores e as expectativas dos auditados quanto aos relatórios produzidos pela auditoria e sua utilidade. No enfoque dos relatórios, as lacunas identificadas existem, mas são pouco significativas; havendo, inclusive, um ponto de convergência entre os dois grupos no que tange à falta de objetividade dos relatórios. Já no enfoque da utilidade, foram captadas divergências, que estão associadas a questões como o distanciamento da Auditoria dos demais atores da Governança e Gestão, assim como à ausência de informações sobre os resultados da auditoria e sobre o impacto

no desempenho dos órgãos e setores auditados. Ponto comum entre os auditores é a percepção de que os relatórios têm potencial para colaborar com a gestão.

O segundo pressuposto infere que a ausência de esclarecimento sobre o propósito e as práticas de auditoria gera lacunas de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab. Corroboram essa afirmação a constatação sobre ausência de diálogo da auditoria com os demais atores, a equiparação da Auditoria do SUS com as Auditorias de Contas Médicas, e a sinalização da necessidade de educação permanente para os conselheiros de saúde sobre o papel da Auditoria.

Atentando para a análise e a discussão do apurado na pesquisa, as diferenças de expectativas podem afetar a utilidade dos relatórios produzidos pela Auditoria do SUS/BA, tendo em conta alguns argumentos, entre os quais: o distanciamento da auditoria da Governança e Gestão, a ausência de diálogo com os auditados no decorrer da auditoria, a circunstância de não considerar as causas e consequências das inconformidades apontadas, bem como não se considerar o contexto da situação inconforme. Observa-se também que a conclusão e a recomendação são estabelecidas antes de ouvir o auditado; as recomendações são frágeis e não se tem a dimensão do quanto impactam nos órgãos e serviços auditados; considerando também as denúncias apontadas como inconclusivas e a demora em responder às demandas do cidadão; aliado a todos esses pontos, os atores não têm a compreensão adequada do papel da auditoria. Por conseguinte, afeta a credibilidade, o aproveitamento dos relatórios pela Governança e Gestão para agregar valor à instituição e, inclusive, afeta a satisfação do cidadão quanto ao retorno de suas demandas.

Diante dos achados desta pesquisa e atendendo ao terceiro objetivo específico, apresentou-se uma agenda propositiva voltada para a redução das diferenças de expectativas de modo a apontar melhorias em termos de contribuição dos produtos gerados pela Auditoria do SUS/BA para a Governança e Gestão da Sesab. A referida agenda abarca questões que vão desde a educação do público sobre a auditoria, passando por mudanças no relatório, incorporação das auditorias operacionais ao planejamento da auditoria, até oficina para discussão sobre o Decreto Estadual nº 7.884, editado em 2000, bem como sobre as atribuições e as responsabilidades do auditor à luz das Normas Internacionais de Auditoria – entre outras proposições, conforme as lacunas identificadas.

O estudo teve implicações teóricas e práticas. Os resultados foram encadeados à base teórica; e, ao identificar diferenças de expectativas entre auditores e atores da Governança e Gestão, a implicação teórica também se mostra na abordagem qualitativa, que permitiu identificar não somente a existência das lacunas como também quais são, por que existem e como afetam a utilidade dos relatórios produzidos, contribuindo dessa forma, para o debate. Por sua vez, as implicações práticas se revelam, por exemplo, nas propostas apresentadas: para reduzir as diferenças de expectativas, no alinhamento de qualificação do relatório, na aproximação institucional com os atores da gestão e na incorporação das auditorias operacionais.

Além disso, presume-se que a redução da *expectation gap* poderá contribuir para a redução de riscos no âmbito do Sistema de Governança e Gestão da Sesab.

Acredita-se ainda, que a pesquisa apresenta contribuições importantes no sentido de identificar as diferenças de expectativas dos auditores do SUS/BA e dos demais atores que integram a estrutura do Sistema de Governança da Sesab, para fomentar a discussão sobre o tema.

No percurso da pesquisa, foram encontradas algumas limitações, tais como: a realização do trabalho na perspectiva interna, a percepção dos entrevistados sobre as questões colocadas, que pode mudar; e, a dificuldade de ampliação de entrevistados, Diretores de importantes unidades da rede de saúde da Sesab em razão da pandemia do Covid-19. No entanto, acredita-se que as limitações não comprometeram à realização do estudo, que foi efetivado mediante o cotejamento de material teórico, empírico e normativo, fundamental para a estruturação da coleta e análise dos dados.

Diante das limitações, inclusive como forma de mitigação em pesquisa futuras envolvendo o fenômeno da *expectation gap* no setor público, recomenda-se a que sejam incluídos outros mecanismos de controle público que atua junto à Sesab, bem como a adoção de método com enfoque quantitativo, de forma a complementar a abordagem qualitativa.

Almeja-se, com este trabalho, contribuir para a redução das diferenças de expectativas em auditoria no âmbito da Sesab.

Recomenda-se que outros estudos sejam realizados para identificar a existência de diferenças de expectativas entre auditores da Sesab e atores externos de governança, a exemplo do Ministério Público e do TCE. Recomenda-se também

estudos envolvendo atores internos, mas não tratados nesse trabalho, como os Diretores de Hospitais, Unidades de Saúde e Núcleos Regionais de Saúde. Ademais, uma terceira sugestão é realizar a pesquisa com os Gestores Municipais de Saúde. Por fim, recomenda-se a realização de estudos para avaliar as percepções dos dois grupos quanto às mudanças no relatório.

REFERÊNCIAS

- ADEYEMI, S. B.; UADIALE, O. M. An empirical investigation of the Audit *Expectation Gap* in Nigeria. **African Journal of Business Management Nigéria**, [s. l.], v 5, n. 19, p. 7964-7971, 2011. Disponível em: <
https://www.researchgate.net/profile/Olayinka_Uadiale/publication/266297993_An_empirical_investigation_of_the_audit_expectation_gap_in_Nigeria/>
Acesso em: 10 jan. 2020.
- ALBUQUERQUE, K. S. L. de S. **Auditoria e Sociedade**: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor. 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.
- ALMEIDA, B. J. M. de. Auditoria e Sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 15, n. 34, p. 80-96, jan 2004. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34120>>. Acesso em: 3 ago. 2019.
- ALMEIDA, B. J. M. de; COLOMINA, Clara Isabel Muñoz. Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoria en mercados bursátiles de reducida dimensión: El Caso Portugués. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 102-111, mai-ago 2008.
- ALMEIDA, J. J. M. de. A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 29-38, jan 2002. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a02.pdf>>. Acesso em: 3 ago. 2019.
- ALVES JÚNIOR, E. D.; GALDI, F. C. Relevância informacional dos principais assuntos de auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 31, n. 82, p. 67-83, jan 2020.
- ALWARDAT, Y. A.; BENAMRAOUI, A.; RIEPLE, A. Value for money and audit practice in the UK Public Sector. **International Journal of Auditing**, Arabia Saudita, v. 19, n. 3, p. 206-217, 2015.
- ATTIE, W. **Auditoria**: Conceito e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2011.
- BAHIA. Decreto nº 7.884, de 27 de dezembro de 2000. Aprova o Regulamento do Sistema Estadual de Auditoria no âmbito do SUS/BA. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, Salvador, 2000. Disponível em: < <http://www.legislabahia.ba.gov.br/index.php/documentos/decreto-no-7884-de-27-de-dezembro-de-2000>>. Acesso em: 22 jun. 2019.
- BAHIA. Lei nº 7.306, de 23 de janeiro de 1998. Altera a estrutura de cargos da Secretaria da Saúde e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, Salvador, 1998. Disponível em: < <http://www5.saude.ba.gov.br/auditoria/images/stories/arquivos/Lei730698est.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BAHIA. Lei nº 9.510, de 31 de maio de 2005. Cria a carreira de Regulador da Assistência em Saúde, no âmbito da Secretaria da Saúde do Estado, reestrutura o cargo de Sanitarista e altera as Leis nos 7.306, de 23 de janeiro de 1998, 8.361, de 23 de setembro de 2002, e 8.889, de 01 de dezembro de 2003, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, Salvador, 2005. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-9510-de-31-de-maio-de-2005>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BAHIA. Secretaria da Saúde. **Relatório Avaliação e Novos Desafios da Auditoria SUS/BA**. Salvador, BA: Auditoria do SUS/BA, 2013. 21. p.

BAHIA. Secretaria da Saúde. **Relatório do Diagnóstico Situacional**. Salvador, BA: Auditoria do SUS/BA, 2014a. 81 p.

BAHIA. Secretaria da Saúde. **Relatório do processo de definição da Identidade Organizacional**. Salvador, BA: Auditoria do SUS/BA, 2014b. 24 p.

BARBOSA, N. B.; ELIAS, P. E. M. As organizações sociais de saúde como forma de gestão público/privado. **Revista Ciência e Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 5, p. 2483-2495, ago. 2010.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 70. ed. Lisboa: Persona, 1977.

BITTENCOURT, F. M. R. Auditoria – demandas e possibilidades. **Revista do TCU**, Brasília, n. 106, p. 15-28, out. 2005. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/577>>. Acesso em: 3 ago. 2019.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA nº 200 (R1), de 19 de agosto de 2016. Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 set. 2016a. Disponível em: <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=05/09/2016&jornal=1&pagina=103&totalArquivos=124>>. Acesso em: 5 dez. 2019.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 986, de 21 de novembro de 2003. Aprovar a NBC T 12 – Da Auditoria Interna. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 2003. Disponível em: <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=28/11/2003&jornal=1&pagina=266&totalArquivos=272>>. Acesso em: 5 dez. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 set. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8080.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.689, de 27 de julho de 1993. Dispõe sobre a extinção do Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 jul. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18689.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. *Os Avanços da Reforma na Administração Pública: 1995-1998*. Brasília: MARE, 1998. 127 p. (**Cadernos MARE da reforma do estado**; c. 15). Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno15.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 maio 2016b. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 1.651, de 21 de setembro de 1995. Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no âmbito do Sistema Único de Saúde. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 set. 1995a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1651](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1651.htm)>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995b. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Guia de Governança e Gestão em Saúde: aplicável a secretarias e conselhos de saúde**. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Saúde, 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/guia-de-governanca-e-gestao-em-saude.htm>>. Acesso em: 2 nov. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. 2. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/governanca-publica-referencial-basico-de-governanca-aplicavel-a-orgaos-e-entidades-da-administracao-publica-e-aco-es-indutoras-de-melhoria.htm>>. Acesso em: 9 set. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília: TCU, SecexAdministração, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRETON, G.; CÔTE, L. Profit and the legitimacy of the Canadian banking industry. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Canadá, v. 19, n. 4, p. 512-539, 2006.

CAMELO, A. C. O. **Expectation Gap em auditoria**: um estudo sobre a formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente. 2017. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2017.

Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Relatório de Avaliação**. Brasília: CGU, 2018. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/download/12841.pdf>>. Acesso em 10 out. 2019.

DANA, G. **Audit Expectation Gap in The Public Sector in Romania**. In: INTERNATIONAL CONFERENCE EUROPEAN INTEGRATION – NEW CHALLENGES, 7. 2011. *Proceedings* [...] Romênia, 2011. p. 1352-1358.

DEVI, A.; DEVI, S. Audit *Expectation Gap* between auditors and users of financial statements. **European Journal of Business and Management**. Paquistão, v. 6, n. 14, p. 75-83, 2014. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/336678770_Audit_Expectation_Gap_betwe en_Auditors_and_Users_of_Financial_Statements/link/5dac61d74585155e27f7645c/download>. Acesso em: 19 jan. 2020.

DUTRA, M. H. **Modelo de referência para o relatório final da auditoria independente baseado na abordagem de expectations gap**. 2011. 275 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

EISENHARDT, K. M. Teoria da Agência: uma avaliação e revisão. **Revista de Governança Corporativa**, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 1-36, abr. 2015.

FONSECA, A. dos R.; JORGE, S.; NASCIMENTO, C. O papel da auditoria interna na promoção da *accountability* nas Instituições de Ensino Superior. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 2, p. 243-265, mar. 2020.

FOUCAULT, M. **A Ordem do Discurso**. São Paulo: Edições Loyola, 1996.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRAMLING, A. A.; RITTEMBERG, L.E.; JOHNSTONE, K. M. **Auditoria**. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

HELIODORO, P. A. G. P. **Expectation Gap em auditoria**. Setúbal, Portugal: Escola Superior de Ciências Empresariais, 2010. Disponível em: <http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/3a.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2020.

IBRAHIM, E. L.; PESSANHA, J. F. M.; ALVES, F. J. dos S. Contribuições das Auditorias Operacionais para a *accountability* de resultados na Administração Pública. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 90-117, mai/ago 2019.

IHENDINIHU, J. U.; ROBERT, S. N. Role of audit education in minimizing Audit *Expectation Gap* (AEG) in Nigeria. **International Journal of Business and Management**, Canadá, v. 9, n. 2, 2014. Disponível em: < easychg.net/publication/270927653_Role_of_Audit_Education_in_Minimizing_Audit_Expectation_Gap_AEG_in_Nigeria>. Acesso em: 20 jan. 2020.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP): nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Belo Horizonte: IRB, 2017. Disponível em: < <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2019.

LEAL, M. A. P. **A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública**: um estudo de caso da auditoria operacional da agência estadual de meio ambiente e recursos hídricos em Pernambuco. 2006. 136 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

LÉLIS, D. L. M.; MARIO, P. do C. Auditoria Interna com foco em Governança, Gestão de Riscos e Controle Interno: Análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9. 2009. **Anais eletrônicos [...]** São Paulo, 2009.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARINHO, H. M. R.; TAVARES, M. F. N.; MARTINS, V. G. Responsabilização dos auditores independentes no Brasil: principais práticas que acarretam em processos judiciais contra firmas de Auditoria Independente. **Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea**, Niterói, v. 1, n. 1, p. 16-29, jan-jun 2020.

MARQUES, M. da C. da C.; ALMEIDA, J. J. M. de. Auditoria no Sector Público: um instrumento para a melhoria da Gestão Pública. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 35, p. 84-95, maio 2004.

MARTINS, V. A.; JEREMIAS JUNIOR, J.; ENCISO, L. F. Conflitos de agência, Governança Corporativa e o serviço público brasileiro: um ensaio teórico. **Revista de Governança Corporativa**, São Paulo, v. 5, n. 1, jun. 2018.

MINAYO, M. C. de S.; SANCHES, O. Quantitativo-Qualitativo: oposição ou complementaridade? **Caderno de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 239-262, jul-set 1993.

MOREIRA, H.; CALEFFE, L. G. **Metodologia da pesquisa para o professor pesquisador**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2008.

NIYAMA, J. K. *et al.* Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a Partir da Teoria da Regulação. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 127-161, 2011.

OKAFOR, C.; OTALOR, J. I. Narrowing the *Expectation Gap* in auditing: the role of the auditing profession. **Research Journal of Finance and Accounting**. Nigéria, v. 4, n. 2, 2013. Disponível em: <<http://eprints.covenantuniversity.edu.ng/2809/1/NarrowingtheExpectationGapinAuditingTheRoleofthe.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

OLIVEIRA, P. A. de. **A Mudança no Relatório do Auditor Independente em respostas às expectativas de mercado**: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade? 2015. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

PEIXOTO, J. C. de O. **Audit Expectation Gap e as responsabilidades do auditor na prevenção e detecção da fraude**. 2018. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, 2018.

PEREIRA, J. M. A Governança Corporativa aplicada no Setor Público Brasileiro. **Revista APGS**, Viçosa, v. 2, n. 1, p. 109-134, jan-mar 2010.

PEREIRA, F. R. **Fatores explicativos das diferenças de expectativas em auditoria no Brasil**. 2018. 121 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018.

PINTO, D. W. *et al.* Teoria da Agência e o controle social da gestão pública. **Revista Organização Sistêmica**, [s. l.], v. 5, n. 3, p. 100-109, 2014. Disponível em: <<https://www.revistasuninter.com/revistaorganizaosistemica/index.php/organizacaoSistemica/article/view/272>>. Acesso em: 26 ago. 2020.

PONGSAPAN, R. The Audit *Expectation Gap* in indonesian public sector. **Jurnal Integrasi**, Indonesia, v. 4, n. 1, p. 1-15, 2012.

POWER, M. K. The Audit Explosion. **Accounting, Organizations and Society**, Londres, 1994. Disponível em: <<https://www.demos.co.uk/files/theauditexplosion.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2021.

POWER, M. K. Auditing and the production of legitimacy. **Accounting, Organizations and Society**, Londres, v. 28, n. 4, p. 379-394, 2003. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368201000472>. Acesso em: 23 set. 2020.

QUIVY, R.; CAMPENHOUDT, L. V. **Manual de investigação em ciências sociais**. 4. ed. Lisboa: Gradiva, 2005.

ROCHA, A. C. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82-97, mai-ago 2011.

RODRIGUES, R. C. **A atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras**. 2017. 176 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

SAEIDI, F. Audit expectations gap and corporate fraud: empirical evidence from Iran. **African Journal of Business Management**, Irã, v. 6, n. 23, p. 7031-7041, 2012. Disponível em: <
http://www.academicjournals.org/app/webroot/article/article1380904716_Saeidi.pdf>. Acesso em: 29 out. 2019.

SANTOS, E. da S.; CALDAS, O. V. Diferença de expectativa na auditoria governamental. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO, 3. 2019. **Anais eletrônicos** [...] Florianópolis, 2019. p. 768-785. Disponível em: <
<http://www.cidesp.com.br/index.php/lcidesp/3cidesp/paper/view/685/402>>. Acesso em: 7 nov. 2019.

SOUSA, R. G. de; JÁCOME, M. A. R. *Expectation Gap*: análise da percepção social quanto às responsabilidades do auditor independente. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 17, n. 45, p. 66-81, out-dez 2020.

SOUZA, E. M. de (Org.). **Metodologias e analíticas qualitativas em pesquisa organizacional**: uma abordagem teórico-conceitual. Vitória: EDUFES, 2014.

STERZECK, G. **Audit Expectation Gap nos litígios das firmas de auditoria**. 2017. 200 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

TAKAMATSU, R. T.; PINHEIRO, L. E. T. Diferenças de expectativas em auditoria no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis**, v. 18, n. 48, p. 56-71, jul-set 2021.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 70, n. 4, p. 520-550, Out-Dez 2019.

VANSTRAELEN, A. *et al.* The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions. **European Accounting Review**, Holanda, v. 21, n. 2, p. 193-215, 2012.

VEIGA, J. G. T.; RIBEIRO, D. e A. H.; INÁCIO, H. C. O Relatório de auditoria e as diferenças de expectativas em auditoria: recentes alterações. **Revista Contabilidade e Gestão**, [s. l.], v. 21, p. 99-121, nov. 2017.

WANDERLEY, L. E. T. L. **As diferenças de expectativas em auditoria no ambiente brasileiro**. 2017. 57 f. Dissertação (Mestrado Executivo em Gestão Empresarial) – Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2017.