



# Ciclo de Palestras: O EFEITO DO PERFIL DO AUDITADO SOBRE A OPINIÃO DO AUDITOR PÚBLICO

Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa

2017



UnB



UFPB



UFRN

- Rotina do Doutorado com trabalho: **01/03/2014 a 06/06/2016.**
- Produções Acadêmicas no Período.
- O artigo.



# Produções Acadêmicas no Período

1. [COSTA, G. P. C. L.](#); [GARTNER, Ivan Ricardo](#). O efeito da função orçamentária alocativa na redução da desigualdade de renda no Brasil: uma análise dos gastos em educação e saúde no período de 1995 a 2012. **RAP. Revista Brasileira de Administração Pública**, v. 51, p. 264-293, 2017.
2. [COSTA, G. P. C. L.](#); [GARTNER, Ivan Ricardo](#). Manipulação de informações contábeis no setor público brasileiro: evidências em dez casos pesquisados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, p. 141, 2016.
3. [COSTA, G. P. C. L.](#). O EFEITO DO PERFIL DO AUDITADO SOBRE A OPINIÃO DO AUDITOR PÚBLICO. **Qualit@as (UEPB)**, v. 17, p. 156-173, 2016.
4. [COSTA, G. P. C. L.](#); [FREIRE, F. S.](#) O modelo integrado de resultado sustentável em ações de programas finalísticos como instrumento de evidenciar a qualidade do gasto público: uma aplicação no Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 9, p. 96-123, 2014.
5. [COSTA, G. P. C. L.](#); [FREIRE, F. S.](#) ; [GARTNER, Ivan Ricardo](#); CLEMENTE, Ademir. As escolhas públicas orçamentárias federais no PPA 2008-2011: uma análise da perspectiva do modelo principal-agente. **Revista de Administração Pública (Impresso)**, v. 47, p. 1089-1116, 2013.



## Linhas de Pesquisa

1. Controle Interno: comportamento dos auditores
2. Teoria da agência.
3. Orçamento por resultados, manipulação de informações.
4. Indicadores.

## Roteiro do Artigo

- 1) Contextualização do tema e problema de pesquisa.
- 2) Metodologia utilizada.
- 3) Conclusões .



# Contexto: Provimento dos Cargos

**Forma de provimento dos cargos públicos versus  
perfil do auditado (político ou técnico) versus  
opinião do auditor**

# Contexto: Provimento dos Cargos

**Quadro 5:** Comparativo entre cargos, funções e gratificações e os servidores efetivos

<b>Discriminação</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Total de Servidores	1.818.516	1830125	1852637	1820524	1874033	1895991	1914453
Total de cargos, funções e gratificações	73.097	75.881	76.857	81.564	86.086	86.784	90.179
Percentual	4,0%	4,1%	4,1%	4,5%	4,6%	4,6%	4,7%

Fonte: MPOG, 2013

**Quadro 6:** Comparativo entre DAS e os servidores da administração direta

<b>Discriminação</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Total de Servidores da Administração Direta	618.745	618.091	617.361	620.946	645.941	646.821	638.494
Total de DAS	19.797	20.187	20.597	21.217	21.870	22.103	22.417
Percentual	3,2%	3,3%	3,3%	3,4%	3,4%	3,4%	3,5%

Fonte: MPOG, 2013

# Contexto: Provimento dos Cargos

**Quadro 7: Tipo de vínculo dos DAS**

Nível	Quantitativo	Tipo de vínculo		
		Servidor Público (%)	Aposentado (%)	Não funcionário (%)
DAS - 1	6.634	74,4	5,3	20,2
DAS - 2	5.625	71,4	6,3	22,3
DAS - 3	2.864	73,3	8,8	17,9
DAS - 4	2.095	58,3	11,7	29,9
DAS - 5	664	54,0	13,3	32,7
DAS -6	159	46,5	14,5	39,0
Total	18.041	70,4	7,3	22,3

**Fonte:** Pacheco (2002)

Assim, considerando que esse percentual de 40% fosse mantido nos dias atuais, se poderia presumir que 1,4% dos 3,5% do Quadro 6 seriam fora da administração. Assim, conclui-se que não existem tantos cargos de comissão ocupados por pessoas de fora da administração.

## Contexto: Perfil Técnico ou Político

Uma segunda consideração importante sobre o perfil dos auditados, diz respeito ao processo de nomeação de cargos de confiança.

**A mídia costuma dar destaque quando são indicados pessoas de perfil técnico para esses tipos de cargo de confiança.** Essas situações ocorrem em **(i)** todas as esferas (federal, estadual, municipal), **(ii)** em áreas estratégicas e **(iii)** em alguns casos surgem como uma solução em meio a denúncias de corrupção envolvendo o antecessor exonerado.



## Contexto: Processo de Auditoria

Boynton, Johnson e Kell (2002) definem auditoria como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Para Merchant e Stede (2012) a auditoria consiste em um processo sistemático que: (i) objetivamente obtém e avalia evidencia sobre objetos importantes, (ii) julga os objetos segundo critérios definidos, (iii) comunica os resultados aos usuários.



## Contexto: Processo de Auditoria

No setor público, o processo de auditoria segue lógica similar ao setor privado. No âmbito do TCU, antes mesmo do final da auditoria e posterior emissão do relatório definitivo, é dada ao gestor responsável pelo objeto a oportunidade de se pronunciar (manifestação preliminar dos gestores) (Dias, 2011).

No âmbito da CGU, após o envio do relatório preliminar é realizada uma reunião como o gestor denominada busca conjunta de soluções. Essa reunião deve contar com a participação do dirigente máximo da unidade e demais representantes detentores dos conhecimentos necessários dos temas. As discussões ocorridas na reunião servirão de base para a manutenção ou reforma das recomendações apresentadas no relatório preliminar. Ressalta-se que nas questões para as quais não sejam obtidas soluções de consenso, será mantida, no relatório de auditoria, a recomendação com a posição do órgão de controle interno (Brasil, 2015).



## Contexto: Processo de Auditoria

Conclui-se preliminarmente que um dos produtos da auditoria consiste no relatório definitivo que contém as opiniões dos auditores a partir da comparação entre o que foi observado e os critérios definidos. Considerando que se trata da produção de informação, a comunicação entre o auditor e o gestor auditado é um dos pilares desse processo. Nesse sentido, antes do fechamento do relatório final é essencial, seja no âmbito privado ou público, dar atenção a versão do gestor auditado sobre as opiniões dos auditores constantes no relatório preliminar. Diante do exposto, estabelece-se a **primeira hipótese de pesquisa: a opinião preliminar o auditor é influenciada pela manifestação do gestor.**



## Contexto: Opinião do Auditor

Durante o processo de auditoria espera-se que auditor atue com o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização de seus trabalhos e na exposição das conclusões (CFC, 1995).

Dentre os princípios relativos à pessoa do auditor está a objetividade que apregoa que na execução de suas atividades, o auditor se apoiará em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas, permitindo a emissão de opinião com bases consistentes (PRADO, 1998).

Assim, o auditor deve pautar-se por evidências e não por juízo de valor.



## Contexto: Opinião do Auditor

Conclui-se que o auditor deve pautar-se por evidências e não por pré-conceitos, e estabelece-se a **segunda hipótese de pesquisa: a opinião do auditor não é influenciada pelo perfil do auditado, mas suportada pelas evidências.**

## Contexto: Responsabilidade da Autoridade que nomeia

<b><u>Culpa in eligendo</u></b>	<b><u>Culpa in vigilando</u></b>
Atribui-se a <i>culpa in eligendo</i> do Ordenador de Despesas quando ocorrer a má escolha de preposto ou responsável.	Atribui-se a <i>culpa in vigilando</i> do Ordenador de Despesas quando o mesmo delega funções que lhe são exclusivas sem exercer a devida fiscalização sobre a atuação do seu delegado.



# Problema de Pesquisa

## Problema

Qual o efeito do perfil do auditado sobre a opinião dos auditores da controladoria geral da união?

# Roteiro

- 1) Contextualização do tema e problema de pesquisa.
- 2) Metodologia utilizada.
- 3) Conclusões .

# Metodologia: Hipóteses

**-Hipótese 1:** a opinião preliminar o auditor é influenciada pela manifestação do gestor.

**-Hipótese 2:** a opinião do auditor não é influenciada pelo perfil do auditado, mas suportada pelas evidências.

Para fins de apresentação dos resultados, inicialmente será testada a hipótese 2 e posteriormente a hipótese 1.

# Metodologia

Pesquisa Experimental.

73 auditores da CGU.

O experimento seguiu as seguintes etapas:

**(i)** levantamento dos voluntários;

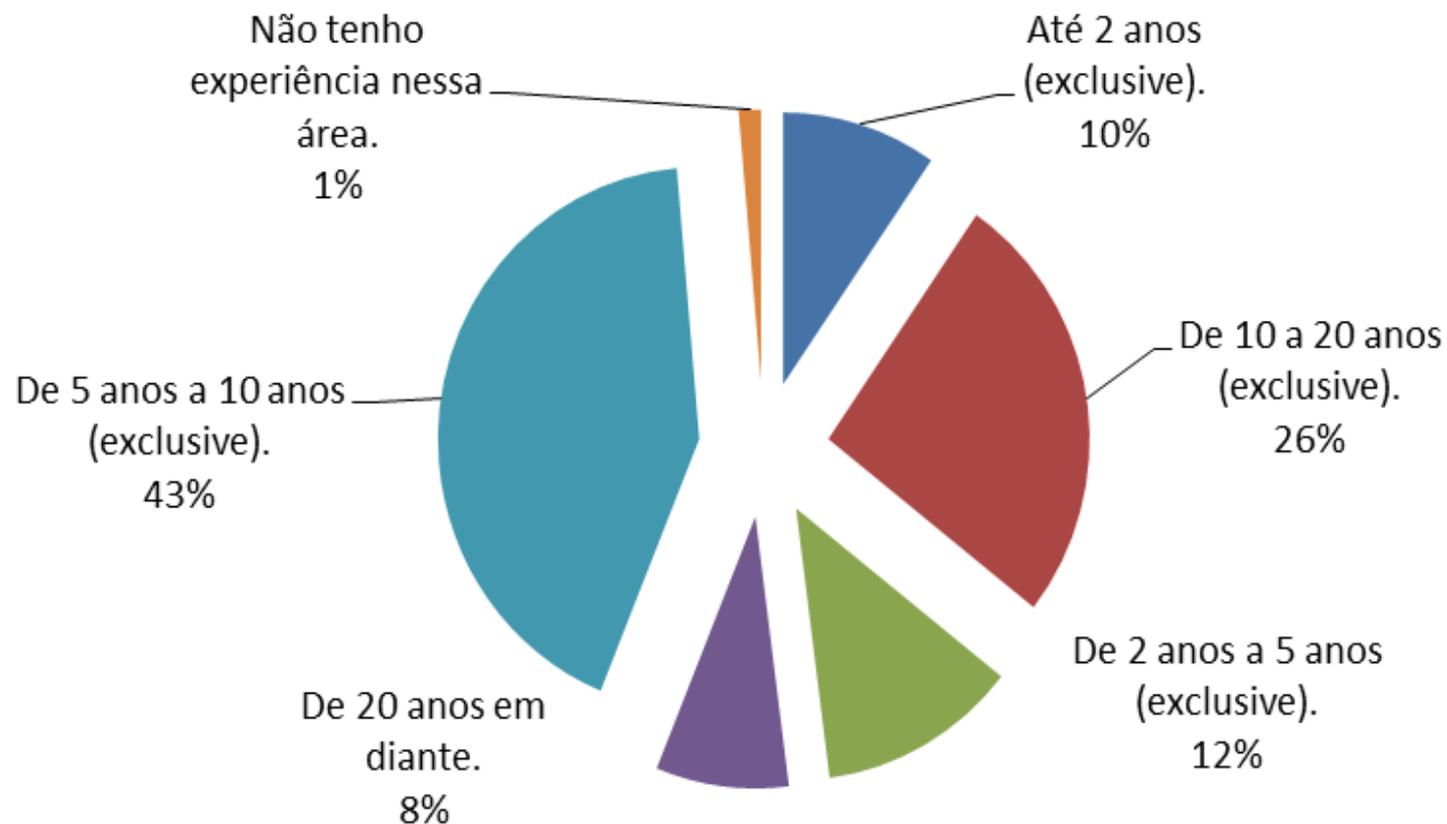
**(ii)** segregação dos grupos de pesquisa (grupo I – auditores cujos auditados têm perfil político e grupo II – auditores cujos auditados têm perfil técnico);

**(iii)** aplicação do experimento para os dois grupos.

**(iv)** análise dos resultados e aplicação do teste qui-quadrado.

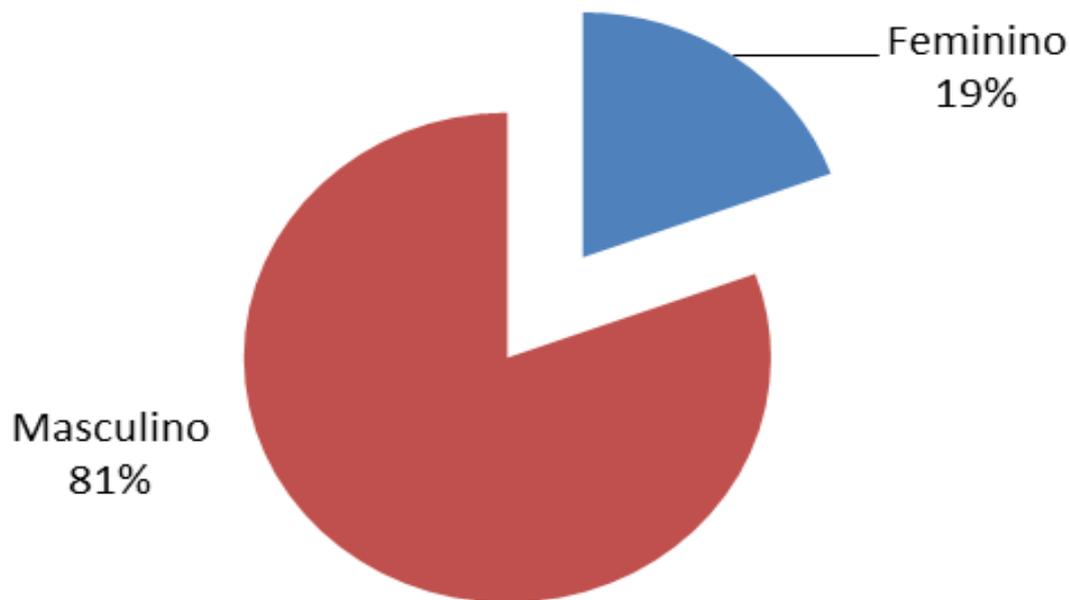
# Perfil dos participantes

## Experiência dos Auditores



# Perfil dos participantes

## Gênero dos Auditores



# Perfil dos participantes

## Áreas de Atuação dos Auditores





# Procedimentos Experimentais: Segregação dos Grupos

**Quadro 8:** Perfil dos Grupos de Pesquisa

Características dos Auditores		Grupo consolidado	Grupo I – auditores cujos auditados têm político	Grupo II – auditores cujos auditados têm perfil técnico
Quantidade		72	36	36
Gênero	Masculino	81%	81%	81%
	Feminino	19%	19%	19%
Experiência	Até 2 anos (exclusive).	10%	11%	8%
	De 2 anos a 5 anos (exclusive).	12%	11%	14%
	De 5 anos a 10 anos (exclusive).	42%	42%	44%
	De 10 a 20 anos (exclusive).	26%	28%	25%
	De 20 anos em diante.	8%	8%	8%
Áreas de Atuação	Outras	44%	42%	47%
	Operações Especiais	46%	58%	33%
	Programa de Fiscalização do Sorteio de Municípios	61%	58%	64%
	Demandas Especiais	65%	56%	75%
	Acompanhamento Permanente da Gestão	78%	78%	78%
	Avaliação da Execução de Programas de Governo	78%	78%	78%
	Auditoria Anual de Contas	85%	78%	92%

## Procedimentos Experimentais

A única distinção entre os dois cenários é que no primeiro os auditados têm perfil técnico, enquanto no segundo os auditados têm perfil político.

Em ambos os cenários tem-se quatro gestores sendo auditados: secretário de saúde, secretário de educação, secretário de assistência social e o prefeito do município.

Durante a aplicação do segundo questionário, o Grupo I apresentou 24 respondentes (12 não respondentes), enquanto o Grupo II apresentou 30 respondentes (6 não respondentes).

# Procedimentos Experimentais: Questionário II

## **Experimento Grupo I**

- (i) Secretário de Saúde: Tício da Mata. Formação: Ensino Médio. Vereador do “PARTIDO X”. Atuou como Tesoureiro na Campanha do Prefeito.*
- (ii) Secretário de Educação: Mélvio do Cerrado. Formação: Ensino Superior Publicidade. Vereador do Partido X. Atuou como Relações Públicas na Campanha do Prefeito.*
- (iii) Secretário de Assistência Social: Ruivo do Sertão. Formação: Ensino Superior Letras. Vereador do Partido X mais votado.*

## **Experimento Grupo II**

- (i) Secretário de Saúde: Tício da Mata. Formação: Ensino Superior em Medicina. Médico concursado há mais de 20 anos.*
- (ii) Secretário de Educação: Mélvio do Cerrado. Formação: Ensino Superior em Pedagogia. Professor concursado do Município há mais de 15 anos.*
- (iii) Secretário de Assistência Social: Ruivo do Sertão. Formação: Ensino Serviço Social. Agente Comunitário de Saúde concursado há mais de 20 anos.*



## 1ª Interação

Área	Falhas	Evidências
Saúde	Pessoas do público alvo do programa que não receberam medicamentos no Posto de Saúde e que constam como tendo recebido nos registros.	Entrevista de toda a amostra selecionada e análise documental entre a assinatura do beneficiário e a assinatura constante no posto de Saúde, que foi divergente.
	Medicamentos vencidos.	Inspeção física e fotos confirmando a existência de medicamentos vencidos no posto de saúde.
Educação	Existência de alunos que não receberam o livro didático, apesar de existir livros no estoque.	Inspeção física e fotos confirmando a existência de livros não distribuídos aos alunos.
	Salas de aula sem a iluminação devida e com rachaduras nas paredes.	Inspeção física e fotos confirmando a situação de sala de aula; teste laboral confirmando o uso de material inadequado na construção da sala de aula,
Assistência Social	Beneficiários do Bolsa Família com perfil aquisitivo superior à legislação.	Inspeção física, entrevista de toda a amostra selecionada e fotos confirmando Beneficiários do Bolsa Família com perfil aquisitivo superior à legislação.
	Pessoas com registro de óbito cadastradas no programa.	Análise documental dos processos de toda a amostra selecionada a partir do cruzamento do CPF dos beneficiários.

## 2ª Interação

Área	Falhas	Justificativas
Saúde	Pessoas do público alvo do programa que não receberam medicamentos no Posto de Saúde e que constam como tendo recebido nos registros.	Desde o início da gestão houve revisão do processo de fornecimento dos medicamentos de modo a torná-lo mais transparente. Ocorre que os casos encontrados pela equipe concentraram-se em 3 postos de saúde. Está sendo apurada a responsabilidade dos envolvidos.
	Medicamentos vencidos.	Ocorre que os medicamentos identificados na fiscalização decorrem ainda da gestão anterior. Assim, optou-se pela não destruição do medicamento vencido, apesar do mesmo estar impróprio para uso.
Educação	Existência de alunos que não receberam o livro didático, apesar de existir livros no estoque.	Os livros não distribuídos identificados pelos auditores na fiscalização decorrem de uma falha no sistema de distribuição de livros. Ocorre que os casos encontrados pela equipe concentraram-se em 2 escolas. Está sendo apurada a responsabilidade dos envolvidos.
	Salas de aula sem a iluminação devida e com rachaduras nas paredes.	De fato uma sala de aula estava com a iluminação comprometida. Tal situação já foi reparada. Quanto às falhas na estrutura física essas decorrem da gestão anterior e devido à escassez de recursos orçamentários não foi possível efetuar os reparos.
Assistência Social	Beneficiários do Bolsa Família com perfil aquisitivo superior à legislação.	As pessoas identificadas foram retiradas do cadastrado. Ressalta-se que essas pessoas haviam sido cadastradas setembro de 2011 antes do término do mandato do prefeito do Partido ALFA.
	Pessoas com registro de óbito cadastradas no programa.	As ocorrências identificadas foram retiradas do cadastrado. Ressalta-se que esses óbitos haviam sido cadastrados em setembro de 2011 antes do término do mandato do prefeito do Partido ALFA.

## 2ª Interação

### Experimento Grupo I

*Após a presença da equipe de fiscalização gostaria de agradecer à equipe pelas fragilidades encontradas. Ressalto que estou imbuído na tarefa de cumprir todos os apontamentos do órgão de controle. **Para tanto conto com pessoas da minha inteira confiança na condução da gestão municipal.** As falhas encontradas são em sua maioria estruturais ou conjunturais, não decorrendo de atos dessa gestão. Dessa forma, todos os apontamentos identificados já estão sendo solucionados.*

*Assinado: Prefeito de São Roque*

### Experimento Grupo II

*Após a presença da equipe de fiscalização gostaria de agradecer à equipe pelas fragilidades encontradas. Ressalto que estou imbuído na tarefa de cumprir todos os apontamentos do órgão de controle. **Para tanto conto com profissionais oriundos da área técnica na condução da gestão municipal.** As falhas encontradas são em sua maioria estruturais ou conjunturais, não decorrendo de atos dessa gestão. Dessa forma, todos os apontamentos identificados já estão sendo solucionados.*

*Assinado: Prefeito de São Roque*

# Roteiro

- 1) Contextualização do tema e problema de pesquisa.
- 2) Metodologia utilizada.
- 3) Conclusões.

**Tabela 1:**

Resultados dos Testes Qui-quadrado sobre a relação entre os grupos I e II quanto à estrutura preliminar das certificações antes das justificativas.

Relação analisada	Qui-quadrado de Pearson	Hipótese do Teste
	$\chi^2$ Calculado	
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Secretário de Saúde	4,255	Não se Rejeita*
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Secretário de Educação	1,364	Não se Rejeita*
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Secretário de Assistência Social	0,998	Não se Rejeita*
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Prefeito	0,820	Não se Rejeita*

Legenda: \*Se rejeitaria a hipótese de pesquisa para  $\chi^2$  Calculado acima 5,991 (a 5%). Para 10% seria 4,605 e para 25% seria 2,773.

Fonte: Dados da pesquisa



**Tabela 2** - Resultados dos Testes Qui-quadrado sobre a relação entre os grupos I e II quanto à estrutura final das certificações após as justificativas.

Relação analisada	Qui-quadrado de Pearson	Hipótese do Teste
	$\chi^2$ Calculado	
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Secretário de Saúde	4,628	Não se Rejeita*
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Secretário de Educação	1,378	Não se Rejeita*
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Secretário de Assistência Social	1,284	Não se Rejeita*
Inexistência de diferença de tratamento entre o Grupo I e o Grupo II quanto à certificação do Prefeito	3,887	Não se Rejeita*

Legenda: \*Se rejeitaria a hipótese de pesquisa para  $\chi^2$  Calculado acima 5,991 (a 5%). Para 10% seria 4,605 e para 25% seria 2,773.

Fonte: Dados da pesquisa



Observa-se que nos quatro casos, a hipótese do teste qui-quadrado não foi rejeitada, **contribuindo para que a hipótese de pesquisa 2 seja aceita**. Assim, os auditores não trataram de forma diferenciada os auditados por terem perfil técnico ou político.



**Tabela 3:**  
Resultados dos Testes Qui-quadrado sobre a relação entre os grupos I e II antes e após as justificativas.

Relação analisada	Qui-quadrado de Pearson	Hipótese do Teste
	$\chi^2$ Calculado	
Inexistência de diferença entre o Grupo I antes das justificativas e o Grupo I após as justificativas	10,38*	Rejeita
Inexistência de diferença entre o Grupo II antes das justificativas e o Grupo II após as justificativas	8,81*	Rejeita

Legenda: \*Há distinção entre a opinião do auditor antes e após as justificativas para  $\chi^2$  Calculado acima 5,991 (a 5%). Para 1% seria 9,21%; para 2,5% seria 8,378; para 10% seria 4,605 e para 25% seria 2,773.

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 3 que os auditores são influenciados pelas justificativas dos gestores. Observa-se ainda que no Grupo I essa diferença foi ainda mais acentuada que no Grupo II.

# Resultados

Os resultados mostraram que não houve diferença entre os dois grupos de auditores corroborando que os auditores se baseiam em evidências. Assim, apesar da mídia da dar destaque à nomeação de pessoas com perfil técnico para cargos em comissão de nível estratégico, tal fenômeno mostrou-se irrelevante neste estudo.

Observou-se que para os gestores, o mais importante é a justificativa dada aos auditores. Os resultados do experimento sugerem que os auditores consideram tal fase importante na formação de sua opinião, alterando a mesma conforme o caso.



**OBRIGADO!**

**Giovanni Pacelli Carvalho Lustosa da Costa**

**Telefone: (61) 2020 - 6826**

**Diplad.copav@cgu.gov.br**