

O EFEITO DO PERFIL DO AUDITADO SOBRE A OPINIÃO DO AUDITOR PÚBLICO

THE EFFECT OF THE AUDITED'S PROFILE ON THE AUDITOR'S OPINION

DOI <http://dx.doi.org/10.18391/req.v17i3.3015>

Autores:

Giovanni Pacelli Carvalho
Lustosa da Costa

Submetido:

17 de fevereiro de 2016

Aceito:

30 de outubro de 2016

Autor Correspondente:

Giovanni Pacelli Carvalho
Lustosa da Costa

giopacelli@hotmail.com

RESUMO

O objetivo deste estudo experimental é analisar o efeito do perfil, se técnico ou político, do auditado sobre a opinião do auditor. Considerando cenários simulados dentro de um experimento, foram aplicados questionários distintos para dois grupos de auditores da Controladoria-Geral da União. No cenário do primeiro grupo, os auditados possuíam perfil político; enquanto no segundo grupo de auditores, os auditados possuíam perfil técnico. Após a aplicação dos questionários, foi aplicado o teste qui-quadrado a fim de verificar se houve tratamento diferenciado entre os dois grupos de auditores sobre os auditados cuja única diferença era o perfil dos auditados. Os resultados indicaram que não houve diferença entre os dois grupos de auditores, corroborando a tese de que os auditores se baseiam em evidências e não em pré-conceitos. Por fim, um resultado expressivo é que após as justificativas dos gestores, a opinião preliminar dos auditores foi modificada em ambos os grupos, evidenciando que essa etapa do processo de auditoria (manifestação do gestor) é essencial na fundamentação da opinião do auditor.

Palavras-chave: opinião do auditor; perfil do auditado; justificava do gestor.

ABSTRACT

The objective of this experimental study is to analyze the effect of audited's profile, technical or political, on the auditor's opinion. Considering simulated scenarios within an experiment, separate questionnaires were applied for two groups of auditors from the Controladoria-Geral da União. In the scenario of the first group, audited had a political profile; while in the second group of auditors, audited had a technical profile. After the questionnaires were applied, the chi-square test was applied in order to verify if there was differential treatment between the two groups of auditors on the audited whose only difference was the profile of the audited. The results indicated that there was no difference between the two groups of auditors, corroborating the thesis that the auditors base themselves on evidence, not on preconceptions. Finally, an expressive result is that after the manager's justification, the preliminary opinion of the auditors was modified in both groups, showing that this stage from the audit process (manager's manifestation) is essential in the auditor's opinion.

Keywords: auditor's opinion; audited's profile; manager's justification.

1 INTRODUÇÃO

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988). No Poder Executivo Federal, o sistema de controle externo pelo Congresso com o auxílio do Tribunal de Contas da União e o sistema de controle interno é exercido pela Controladoria Geral da União.

Dentre as técnicas de controle disponíveis e utilizadas pelos órgãos de controle destacam-se a auditoria. A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública; enquanto a fiscalização busca avaliar a execução dos programas de governo elencados ou não nos orçamentos da União e no Plano Plurianual (Brasil, 2001a).

Quando da execução das técnicas de controle, o servidor de controle deve adotar comportamento ético, cautela e zelo profissional, no exercício de suas atividades. Deve manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento (Brasil, 2001a).

Do outro lado do processo de auditoria está o auditado comumente denominado “gestor” que tem a responsabilidade pela condução da gestão e que deve prestar contas à sociedade

Deve prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (Brasil, 1988).

No setor público federal, tanto o TCU quanto a CGU auditam gestores federais, estaduais e municipais, desde que nestes dois últimos casos estes estejam administrando recursos públicos federais.

De forma geral o processo de auditoria pode ser dividido em três etapas: planejamento, execução e relatoria. Em conformidade com as legislações do TCU e da CGU, o auditor ao explicitar sua opinião preliminar deve dar a oportunidade ao gestor de manifestar-se, podendo a partir da resposta dada modificar ou não seu juízo na versão definitiva do relatório (Dias, 2011, Brasil, 2015). Porém, estariam os auditores propensos a essa modificação?

Estudo de Dias (2011) analisou as auditorias do TCU ano de 2010, em especial aquelas em que o órgão encontrou indícios de irregularidades graves que ensejassem recomendação de bloqueio de recursos para a obra. Com base nas fiscalizações analisadas, observou-se que em 75% dos casos a manifestação dos gestores não afastou a recomendação de bloqueio de recursos para obra. Nos casos restantes (25%), a análise das oitivas foi capaz de elidir (ao menos parcialmente) as irregularidades apontadas na auditoria. O estudo anterior, não explorou os fatores que influenciaram essa “revisão” de opinião. Nesse sentido, um dos fatores que podem ser explorados e que será objeto deste estudo consiste no perfil do gestor público auditado.

Quanto aos gestores públicos, parte essencial nesse processo de auditoria, deve-se frisar que eles podem assumir seus cargos e funções de duas formas: concurso público ou cargos em comissão (de confiança). A nomeação dos cargos confiança se dá por livre nomeação e exoneração pela autoridade competente (Brasil, 1990).

No caso federal, Pereira (1995) afirma que as ações rumo a uma administração pública gerencial são, entretanto, paralisadas na transição democrática de 1985 que, embora representasse uma grande vitória democrática, teve como um de seus custos mais surpreendentes o loteamento dos cargos públicos da administração indireta e das delegacias dos ministérios nos Estados para os políticos dos partidos vitoriosos. Assim, o loteamento político de cargos pode ser considerado uma “moeda da troca” em que o indicado deverá prover favores ou benefícios ao agente que o nomeou.

Tendo por cenário o processo de prestação de contas (em que os auditores devem avaliar a gestão dos gestores responsáveis por recursos públicos) e o potencial loteamento de cargos públicos (como moeda de troca), questiona-se: **Qual o efeito do perfil do auditado sobre a opinião dos auditores da controladoria geral da união?**

Considerando a questão apresentada, este trabalho tem como objetivo analisar se o perfil do auditado (de caráter técnico ou de caráter político) afeta a opinião do auditor quando da emissão de opinião sobre os responsáveis pela gestão dos recursos públicos.

O estudo justifica-se por propiciar uma análise experimental da variável “perfil do auditado sobre a opinião do auditor” no processo de auditoria no setor público. Ressalta-se que opção por gestores do alto escalão do governo de perfil técnico é destacada pela mídia como algo positivo (Serpa, 2011, Monteiro e Valle, 2012, Rodrigues, 2012). Em alguns casos essa nomeação é uma resposta a casos de exoneração do ocupante anterior envolvido em casos de corrupção (Jardim, 2011, Cassia e Mendes, 2011, Cassia, 2011). Resta saber se essa percepção destacada pela mídia afeta a opinião dos auditores.

Este trabalho está organizado da seguinte forma: além desta introdução, no tópico 2 é realizada uma exposição sobre processo de auditoria, os requisitos e competências do auditor público federal e o perfil dos auditados no âmbito federal. No tópico 3 é explanado a forma como se desenvolveu a pesquisa: coleta dos dados, modelagem do experimento e testes utilizados. No tópico 4 são apresentados os principais resultados da pesquisa, sendo em uma primeira etapa apresentadas estatísticas dos grupos de controle e em uma segunda etapa os resultados dos testes. Por fim no tópico 5 são apresentadas as considerações finais do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 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.

O uso do termo sistemático mostra que auditorias não devem ser feitas de formas aleatórias. Elas envolvem uma sequência ordenada de passos inter-relacionados, todos relacionados com um ou mais objetivos de auditoria.

Na visão de Merchant e Stede (2012) o processo de auditoria é composto das seguintes fases: planejamento, execução, julgamento. A primeira fase envolve o desenvolvimento de uma compreensão dos critérios estabelecidos nos grupos que irão utilizar os relatórios da auditoria e o escopo requerido da auditoria (programa de auditoria). A segunda fase é o processo que mais consome tempo, pois envolve obtenção e avaliação das evidências. Dependendo do foco e do escopo da auditoria, a evidência coletada pode envolver alguns ou todos os seguintes: observação; entrevistas; relatórios de opinião; recálculos; confirmações e análises. A terceira fase requer o julgamento, baseado nas evidências, para saber se os critérios foram ou não cumpridos. O processo de auditoria é concluído com a comunicação por meio do relatório 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)¹ (Dias, 2011).

No âmbito da CGU, após o envio do relatório preliminar é realizado 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).

Na visão de Flint (1988) o processo de avaliação e comprovação exige não só uma aptidão especial, como também o exercício de julgamento. Sobre a opinião do auditor, Lee (1996) afirma

que o auditor é responsável, enquanto profissional qualificado, pelo seu trabalho de auditoria e pela emissão da opinião sobre a qualidade da informação relatada.

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.*

2.2. O Auditor no Setor Público: atribuições e competências

A auditoria é uma atividade independente, de revisão objetiva e de assessoria destinada a agregar valor e aprimorar as operações da organização. Ela contribui ainda para que a organização alcance seus objetivos por meio de uma abordagem disciplinada e sistemática de avaliação e melhoria da efetividade dos processos de risco, gestão, controle e governança (Kincaid e Sampias, 2005).

No setor público a auditoria governamental consiste no conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal (Brasil, 2001a).

Tanto nas definições apresentadas pelo IIA (Kincaid e Sampias, 2005), quanto nas constantes na Instrução Normativa 01 de 2001 (Brasil, 2001a) são identificadas como características centrais da atividade de Auditoria Interna a avaliação de processos, riscos e controles internos, bem como a proposição de soluções e melhorias a fim de agregar valor à Gestão.

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).

Matarneh (2011) estudou fatores determinantes da qualidade da auditoria interna em bancos da Jordânia. Sua pesquisa revelou que os auditores internos dos bancos jordanianos consideram a objetividade dos profissionais como um dos três fatores de maior influência sobre a qualidade da auditoria interna.

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

2.3. Perfil do Gestor Auditado: considerações sobre os aspectos técnico e político

Os gestores públicos estes podem assumir seus cargos e funções de duas formas: concurso público ou cargos em comissão ou de confiança. A nomeação dos cargos se confiança são de livre nomeação e exoneração pela autoridade competente. As Figuras 1 e 2 mostram a distribuição do efetivo no Poder Executivo Federal.

Discriminação	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
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%

Figura 1. Comparativo entre cargos, funções e gratificações e os servidores efetivos
 Fonte: MPOG, 2013

Discriminação	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
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%

Figura 2. Comparativo entre DAS e os servidores da administração direta
 Fonte: MPOG, 2013

A partir do exposto nas Figuras 1 e 2, conclui-se que os cargos de confiança correspondem a menos de 5% de todo o funcionalismo público. Apesar disso, esses cargos de confiança contemplam os postos de chefia que conduzem as principais decisões da administração pública federal. Além disso, são os agentes de 1º e 2º escalão que têm a gestão certificada² anualmente pelo TCU e pela CGU. Estudo de Pacheco (2002), constante na Figura 3, mostra a ocupação dos DAS na administração pública federal.

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

Figura 3. Tipo de vínculo dos DAS
Fonte: Pacheco (2002)

Nesse estudo de Pacheco (2002), observa-se que no caso da administração direta, o número de não funcionários fica abaixo dos 40%. Assim, considerando que esse percentual de 40% fosse mantido nos dias atuais, se poderia presumir que 1,4% dos 3,5% da Figura 2 seriam fora da administração.

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 indicadas pessoas de perfil técnico para esses tipos de cargo de confiança. Essas situações ocorrem em todas as esferas (federal, estadual, municipal), em áreas estratégicas e em alguns casos surgem como uma solução em meio a denúncias de corrupção envolvendo o antecessor exonerado.

Como exemplos de nomeações de perfil técnico para cargos de confiança em áreas estratégicas, destacam-se: (i) a nomeação de Maria das Graças Foster para a Petrobrás (SERPA, 2010); (ii) a nomeação de Magda Chambriard para o cargo de diretora-geral da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (MONTEIRO; VALLE, 2012); (iii) a nomeação de Bernardo Figueiredo para Presidente da Empresa de Planejamento e Logística (RODRIGUES, 2013).

Como exemplo de nomeação de perfil técnico para cargo de confiança na esfera estadual, destaca-se a declaração do governador da Paraíba Ricardo Coutinho (PSB), quando recém eleito de que privilegiaria sua equipe com pessoas de perfil técnico (MORAIS, 2012).

Como exemplos de nomeações de perfil técnico para cargos de confiança como solução em meio a denúncias de corrupção com o antecessor, destacam-se: (i) nomeação de servidores com perfil técnico para o Ministério dos Transportes após a divulgação de escândalo envolvendo denúncias de corrupção, cobrança de propina e tráfico de influência na pasta ministerial e nas principais estatais: DNIT e VALEC (Jardim, 2011, Cassia e Mendes, 2011); (ii) nomeação de José Carlos Vaz como Secretário-Executivo, de perfil técnico, em substituição no lugar de Milton Ortolan, exonerado após evidências de sua ligação com o lobista Júlio Fróes, que atuava livremente

na pasta da Agricultura (Cassia, 2011); (iii) a priorização de perfil técnico pelo governador Tarso Genro (PT) na escolha dos substitutos dos investigados na Operação Concutare (RS: após prisão de secretário, Tarso diz que substituto terá ‘perfil técnico’, 2013).

Ressalta-se ainda que podem ocorrer críticas negativas quando alguns setores deixam de receber dirigentes com perfil técnico. Como exemplo deste caso, destaca-se a crítica de Wilson Barreto, representante do sindicato dos portuários, à nomeação de Leônidas Cristino para Secretaria Especial de Portos que não tinha perfil técnico (Rios, 2011).

Uma terceira consideração importante sobre o perfil dos auditados, diz respeito à capacidade da nomeação de pessoas com perfil técnico para cargos de confiança minimizar ou atenuar os efeitos sobre uma eventual responsabilização do agente que nomeou.

A corte de contas federal entende que o agente político é responsável pela escolha de seus subordinados e pela fiscalização dos atos por estes praticados. É entendimento pacífico no Tribunal de Contas da União que o instrumento da delegação de competência não retira a responsabilidade de quem delega, visto que permanece a responsabilidade no nível delegante em relação aos atos do delegado (Brasil, 2001b, Brasil, 2006). Cabe, por conseguinte, à autoridade delegante a fiscalização dos subordinados, a fim de elidir a culpa in eligendo e a culpa in vigilando. Atribui-se a culpa in eligendo do Ordenador de Despesas quando ocorrer a má escolha de preposto ou responsável (Brasil, 2001b); enquanto Atribui-se a culpa in vigilando do Ordenador de Despesas quando o mesmo delega funções que lhe são exclusivas sem exercer a devida fiscalização sobre a atuação do seu delegado (Brasil, 2006).

Assim, observa-se que o dirigente máximo de um órgão ao escolher pessoas capacitadas e com perfil técnico mitigaria a culpa in eligendo; porém, ainda estaria sujeito à culpa in vigilando caso incorra em ausência de fiscalização de seus subordinados.

3 METODOLOGIA

A fim de atingir os objetivos propostos, foi realizado um experimento sobre servidores da CGU. O experimento seguiu as seguintes etapas: 1ª etapa - levantamento dos voluntários;

2ª etapa – definição do grupo de controle (grupo I – auditores cujos auditados têm perfil político e grupo II – auditores cujos auditados têm perfil técnico); 3ª etapa - aplicação do experimento para os dois grupos; 4ª etapa - análise dos resultados e aplicação do teste qui-quadrado.

Na pesquisa experimental o pesquisador manipula deliberadamente algum aspecto da realidade dentro de condições predefinidas. Pretende-se dizer de que modo, ou por que causas, o fenômeno se produz. A pesquisa experimental verifica a relação de causalidade entre variáveis. A inferência é diretamente feita sobre a realidade (Moraes e Mont’Alvão, 1998).

A utilização de questionários é válida em estudos de percepção dos auditores sobre aspectos do processo de auditoria. Dentre esses estudos destacam-se: Elliott, Dawson, e Edwards (2007),

Deloitte (2007), Arena e Azzone (2009) e Cohen e Sayag (2010).

Na primeira etapa da fase experimental foi aplicado um questionário que teve como objetivo selecionar voluntários para o experimento. O questionário foi aplicado sobre o grupo corporativo fechado denominado “controle interno” que agrega servidores que trabalham na CGU.

Ao final da primeira etapa obteve-se 73 voluntários. Desses voluntários, foi necessário retirar 1 servidor, pois o mesmo não tem expertise em auditorias e fiscalizações foco deste estudo. As Figuras 3 a 5 apresentam os perfis dos auditores voluntários.



Figura 3. Experiência dos Auditores
Fonte: Dados da pesquisa

Após esse levantamento constante na Figura 3, foi retirado o auditor que não possuía experiência na área de auditoria e fiscalização.

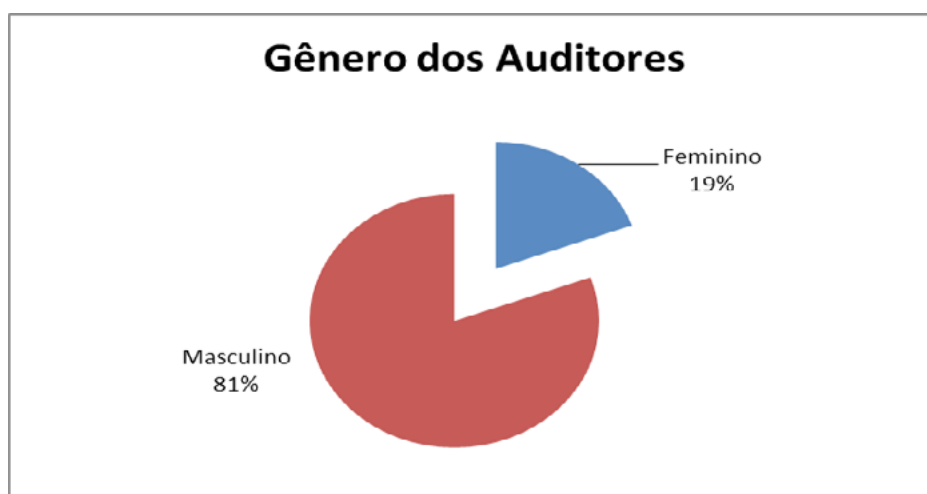


Figura 4. Gênero dos 72 entrevistados
Fonte: Dados da pesquisa

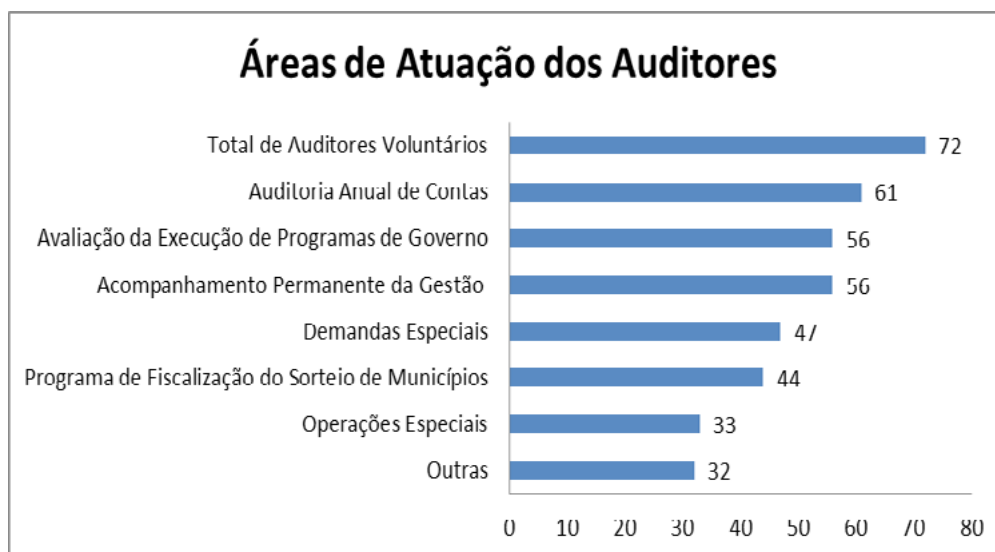


Figura 5. Linhas de atuação dos 72 Auditores

Fonte: Dados da pesquisa

Na segunda etapa da fase experimental segregou-se os voluntários em 2 grupos: grupo I – auditores cujos auditados têm perfil político e grupo II – auditores cujos auditados têm perfil técnico. A Figura 6 mostra as características do grupo consolidado e dos grupos I e II.

Características dos Auditores		Grupo consolidado	Grupo I – auditores cujos auditados têm perfil 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%

Figura 6. Perfil dos Grupos de Pesquisa

Fonte: Dados da pesquisa

Na terceira etapa da fase experimental foram aplicados cenários **cuja variável de controle foi o perfil do auditado**. Assim, os questionários foram iguais para o grupo I e para o grupo II, sendo 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 municipal. A esses gestores são apontadas falhas encontradas pelos auditores dentro do processo de auditoria

A diferença do perfil técnico em relação ao perfil político neste estudo reside na qualificação técnica afim com a respectiva área de gestão. Assim, os três secretários técnicos possuem formação e experiência anterior na respectiva área de gestão, elemento ausente nos secretários com perfil político.

Na quarta etapa da fase experimental foram apresentados os resultados e aplicado o teste qui-quadrado a fim de se observar a ocorrência tratamentos distintos pelos grupos para as mesmas evidências, mas cujos auditados tinham perfis distintos.

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).

Espera-se com o experimento testar duas hipóteses de pesquisa:

-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.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Figura 7 mostra a gradação das seis falhas evidenciadas nos relatórios. Observa-se que antes das justificativas dos gestores, as falhas variavam quanto a gravidade de 6 a 9; e que após as justificativas as falhas passaram a variar de 5 a 8. Ou seja, a justificativa afetou a opinião dos auditores para as mesmas evidências; resta saber se essa variação pode ser considerada significativa para fins estatísticos.

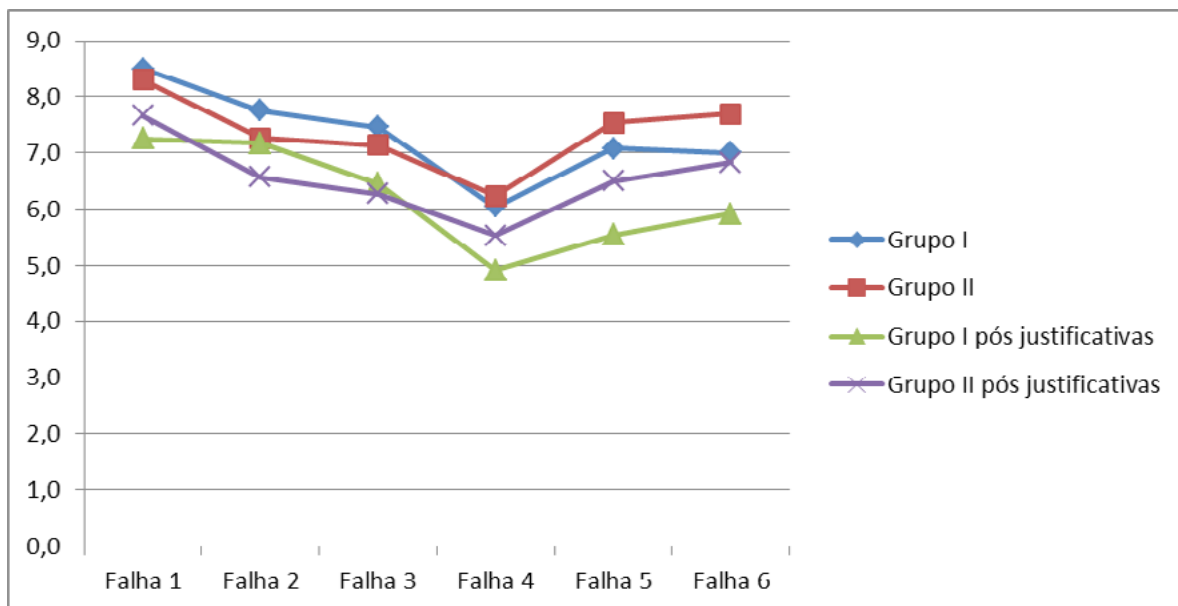


Figura 7. Graduação das falhas identificadas na gestão do Município fictício
Fonte: Dados da pesquisa

O gráfico 2 mostra a quantidade de certificações, antes das justificativas, para as três categorias: regular, regular com ressalva e irregular; enquanto o gráfico 3 mostra as certificações após as justificativas.

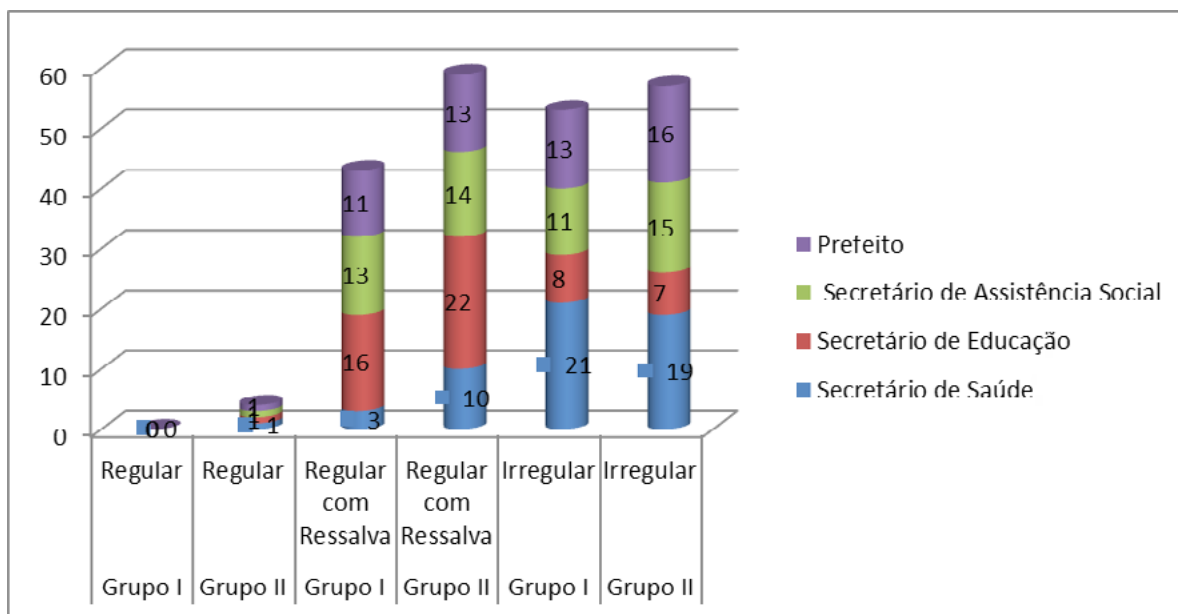


Figura 8. Classificação das Certificações de Auditoria sobre Gestores antes das justificativas
Fonte: Dados da pesquisa

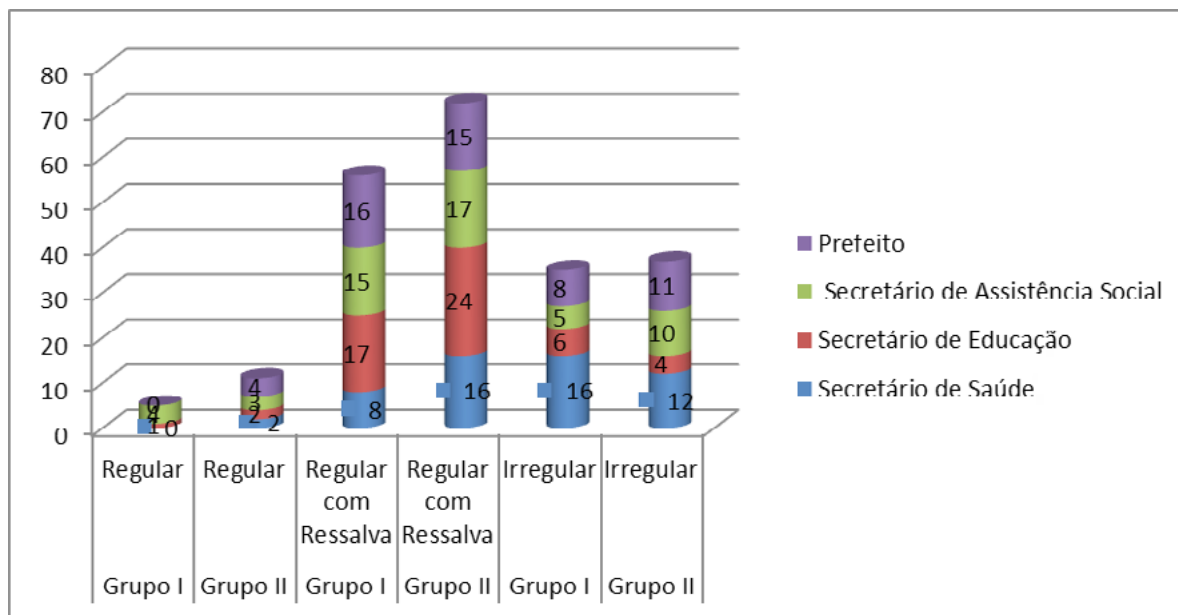


Figura 9. Classificação das Certificações de Auditoria sobre Gestores após as justificativas
Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que após as justificativas, houve uma diminuição das certificações irregulares e um aumento das certificações regulares e regulares com ressalva.

As Tabelas 1 e 2 mostram os resultados dos testes qui-quadrado para as certificações dos quatro gestores. Vale lembrar que a hipótese de pesquisa para os três secretários é que não haja diferença de tratamento entre os dois tipos de auditados, haja vista as evidências serem as mesmas.

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
	χ^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 χ^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
	χ^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 χ^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.

Observa-se ainda que ocorreram ajustes nas opiniões dos auditores após as respostas dos gestores antes da emissão do relatório final. A Tabela 3 evidencia os resultados.

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
	χ^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 χ^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 contribuindo para que a hipótese de pesquisa 1 seja aceita. Observa-se ainda que no Grupo I essa diferença foi mais acentuada que no Grupo II.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo consistiu na análise do efeito do perfil, técnico ou político, do auditado sobre a opinião do auditor. Considerando cenários simulados dentro de um experimento foram aplicados questionários distintos para dois grupos de auditores da Controladoria Geral da União.

No cenário do primeiro grupo constituído por 24 auditores, os auditados possuíam perfil político; enquanto no segundo grupo de auditores constituído por 30 auditores, os auditados possuíam perfil técnico.

Após a aplicação dos questionários, foi aplicado o teste qui-quadrado a fim de verificar se houve tratamento diferenciado entre os dois grupos de auditores cuja única diferença no cenário foi o perfil dos auditados: perfil técnico ou perfil político.

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 dar destaque à nomeação de pessoas com perfil técnico para cargos em comissão de nível estratégico, tal fenômeno mostrou-se irrelevante neste estudo evidenciado que a objetividade está presente para o grupo avaliado.

Observou-se que uma das etapas do processo de auditoria é a justificativa dada pelos gestores 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.

Dentre as limitações do estudo está a amostra, pois se analisou apenas 54 auditores dentre um universo de 2000 servidores no órgão. Estudos futuros podem aplicar o experimento para um universo maior, bem como para outros órgãos de controles estaduais e municipais.

REFERÊNCIAS

- ARENA, M., & AZZONE, G. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. **International Journal of Auditing, Chichester**, 13 (1), 43-60, 2009.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.; tradução José Evaristo dos Santos. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, das Autarquias e das Fundações Públicas Federais. **Diário Oficial da União**, Seção 1, de 12 de dezembro de 1990, p. 23935 e retificada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 19 de abril de 1991, p. 7293
- _____. Secretaria Federal de Controle. Instrução Normativa SCF/MF nº 1, 6 abr. 2001. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 abr. 2001a. Seção 1.
- _____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 298/2000 – Plenário. Processo nº TC-001.025/1998-8. Relator: Ministro Adylson Motta. Brasília, 29 de novembro de 2000. **Diário Oficial da União**, fev. 2001b.
- _____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.432/2006-TCU-Plenário. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 16 ago. 2006. **Diário Oficial da União**, 18 ago. 2006.
- _____. Instrução Normativa TCU nº 63, 1 set. 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 06 set. 2010.
- _____. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 522 de 04 março de 2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 mar. 2015.
- CÁSSIA, R. & MENDES, V. Pagot pede demissão do Dnit. **Estadão**, 25 jul. 2011. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/nacional,pagot-pede-demissao-do-dnit,749594,0.htm>. Acesso em: 12 maio 2013.
- CÁSSIA, R. **Estadão**, 2 set. 2011. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/nacional,jose-carlos-vaz-e-nomeado-numero-2-do-ministerio-da-agricultura,767504,0.htm>. Acesso em: 12 maio 2013.
- CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 781, de 24 de março de 1995. Aprova a NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 10 abr. 1995.
- COHEN, A., & SAYAG, G. The effectiveness of internal auditing: na empirical examination of its determinants in Israeli organizations. **Australian Accounting Review**, 54 (20), issue 3, 296-307, 2010.
- DELOITTE. **Auditoria interna no Brasil**. São Paulo: Deloitte Touche Tohmatsu, 2007.
- DIAS, F. C. **Avaliação dos impactos causados pela fase de manifestação das partes no processo de fiscalização de obras públicas realizado pelo Tribunal de Contas da União**. Brasília – DF: 2011. Especialização em Auditoria e Controle Governamental.

ELLIOTT, M., DAWSON, R., & EDWARDS, J. An improved process model for internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, Bradford, 22 (6), 552-565, 2007.

FLINT, D. **Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction**. Basingstoke: Macmillan Education, 1988.

KINCAID, J. K. & SAMPIAS, W. J. **Certified Government Auditing Professional Examination Study Guide**. Third Edition. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2005.

JARDIM, L. Passos segue a faxina nos Transportes. **Revista Veja**, 5 set. 2011. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/blog/radar-on-line/governo/passos-segue-a-faxina-nos-transportes/>. Acesso em: 12 maio 2013.

MATARNEH, G. Factor determining the internal audit quality in banks: empirical evidence from Jordan. **International Research Journal of Finance and Economics**, issue 73, 99-108, 2011.

MERCHANT, K.A. & STEDE, W. A. V. **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. Harlow, England: 3 ed., Prentice Hall, 2012.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Secretaria de Gestão Pública. **Boletim Estatístico de Pessoal**. Vol.17 n° 201. Brasília: Ministério do Planejamento, 2013.

MONTEIRO, A. & VALLE, S. Dilma nomeia Magda Chambriard para ANP. **O Estado de São Paulo**, Brasília, Rio de Janeiro, 9 mar. 2012. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,dilma-nomeia-magda-chambriard-para-anp--,846111,0.htm>. Acesso em: 12 maio 2013.

MORAES, A. & MONTALVÃO, C. **Ergonomia: conceitos e aplicações**. Rio de Janeiro: 2 AB, 1998. 119 p.

MORAIS, B. R. Perfil técnico é fundamental para equipe de governo. **Revista da Semana**, 12 dez. 2012. Disponível em: http://www.revistadasemana.com/v2/index.php?option=com_content&view=article&id=36473:ricardo-perfil-tecnico-e-fundamental-para-equipe-de-governo-&catid=1130:destaques&Itemid=116. Acesso em: 12 maio 2013.

PRADO, D. O. **Manual de Normas de Auditoria**. Brasília: Ministério da Saúde, 1998.

PACHECO, R. S. Mudanças no perfil dos dirigentes públicos no Brasil e desenvolvimento de competências de direção. **VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002.

PEREIRA, B. **Plano diretor da reforma do aparelho de Estado**. Brasília, Documentos da Presidência da República, 1995.

RIOS, B. Dilma prometeu um técnico e nomeou um prefeito de cidade que não tem porto. **Portogente**, 3 jan. 2011. Disponível em: <http://www.portogente.com.br/texto.php?cod=38227>. Acesso em: 12 maio 2013.

RODRIGUES, M. Dilma nomeia César Borges como novo ministro dos Transportes. **Vigilantes da Democracia**, 9 abr. 2013. Disponível em: <http://www.vigilantesdademocracia.com.br/dilmarousseff2011/News15807content211592.shtml>. Acesso em: 12 maio 2013.

RS: após prisão de secretário, Tarso diz que substituto terá 'perfil técnico'. **Terra**, 7 maio 2013. Disponível em: <http://noticias.terra.com.br/brasil/politica/rs-apos-prisao-de-secretario-tarso-diz-que-substituto-tera-perfil-tecnico,098d156fa218e310VgnVCM3000009acceb0aRCRD.html>.

Acesso em: 12 maio 2013.

SERPA, E. Casa Civil: Dilma quer Graça Foster; PT quer Palocci. **Diário do Nordeste**, Fortaleza, 3 nov. 2010. Disponível em: <http://blogs.diariodonordeste.com.br/egidio/politica/casa-civil-dilma-quer-graca-foster-pt-quer-palocci/>. Acesso em: 12 maio 2013.

Apêndice A – Questionário de Levantamento de Voluntários

1. Você é voluntário a participar da pesquisa?
 Sim
 Não
2. Qual o seu e-mail para envio do questionário da próxima fase da pesquisa?
3. Quanto tempo você possui de experiência na área de controle interno?
 até 2 anos (exclusive).
 De 2 anos a 5 anos (exclusive).
 De 5 anos a 10 anos (exclusive).
 De 10 a 20 anos (exclusive).
 De 20 anos em diante.
 Não tenho experiência nessa área.
4. Em quais linhas de atuação na área de auditoria e fiscalização você já atuou?
 Auditoria Anual de Contas
 Acompanhamento Permanente da Gestão
 Avaliação da Execução de Programas de Governo
 Programa de Fiscalização do Sorteio de Municípios
 Operações Especiais
 Demandas Especiais
 Outras
 Não atuou em auditoria e fiscalização
5. Qual a sua idade (em anos - números inteiros)?
6. Sexo
 Masculino
 Feminino