

Expectation Gap na Auditoria em Saúde Pública: um Estudo no Contexto das Atribuições e Responsabilidades dos Profissionais da Auditoria do SUS da Bahia

Expectation Gap in Public Health Audit: a Study in the Context of the Attributions and Responsibilities of SUS Audit Professionals in Bahia

Brecha de Expectativas en la Auditoría en Salud Pública: un Estudio en el Contexto de las Atribuciones y Responsabilidades de los Profesionales de Auditoría del SUS en Bahia

Daniela Silva dos Santos

Auditora em Saúde da Secretaria da Saúde do Estado da Bahia (Sesab), Brasil

daniela.slyasantos@gmail.com

Elizabeth Matos Ribeiro

Universidade Federal da Bahia, Brasil

ematosribeiro@gmail.com.

Francisco Marton Gleuson Pinheiro

Universidade do Estado da Bahia, Brasil

fpinheiro@uneb.br

Katia Silene Lopes de Souza Albuquerque

Universidade do Estado da Bahia, Brasil

kalbuquerque@uneb.br

Recepción: 22 Enero 2023

Aprobación: 05 Septiembre 2023

Publicación: 25 Abril 2024



Acceso abierto diamante

Resumo

Objetivo da pesquisa: Analisar diferenças entre o que o auditor interno da Auditoria do SUS/BA acredita ser sua atribuição e o que os atores que integram a estrutura do Sistema de Governança e Gestão da Secretaria da Saúde do Estado da Bahia (Sesab) esperam que a auditoria interna realize, em relação ao propósito da auditoria e à responsabilidade do Auditor.

Enquadramento Teórico: Duas teorias dão suporte teórico a esse estudo, enquanto a teoria da agência explica o porquê da auditoria, a teoria da legitimidade explica como a auditoria é utilizada e reconhecida.

Metodologia: Tratou-se de estudo de natureza exploratória, com abordagem qualitativa, realizada na Auditoria do SUS/BA com dados obtidos com fundamento na literatura, pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas, avaliados mediante análise de conteúdo e triangulação de informações.

Resultados: Os resultados apontaram lacunas de expectativas de forma expressiva tanto em relação ao propósito da auditoria quanto em relação à responsabilidade do auditor, corroborando com a literatura explorada.

Originalidade: O estudo se diferencia dos demais por transpor para a Auditoria do SUS/BA um fenômeno de interesse da auditoria do setor privado, carente de exploração no setor público; e pela abordagem qualitativa, a despeito das evidências empíricas utilizarem abordagem quantitativa.

Contribuições teóricas e práticas: Ratificou-se o fenômeno *expectation gap* sustentado pela teoria da legitimidade. A implicação teórica também se mostra na abordagem qualitativa, que permitiu identificar não somente a existência das lacunas como, também, quais são e porque existem. Em termos práticos, com a revelação das diferenças, a Auditoria do SUS/BA poderá se aproximar

institucionalmente dos atores da Governança e Gestão e promover capacitações para tratar das expectativas dos auditores, suas atribuições e responsabilidades.

Palavras-chave: Auditoria Governamental, Auditoria do SUS, *Expectation Gap*, Governança Pública.

Abstract

Research objective: To analyze differences between what the internal auditor of the SUS/BA Audit believes to be his attribution and what the actors that make up the structure of the Governance and Management System of the Secretary of Health of the State of Bahia (Sesab) expect the internal audit to perform, regarding the purpose of the audit and the Auditor's responsibility.

Theoretical framework: Two theories give theoretical support to this study, while the agency theory explains the reason for the audit, the Legitimacy Theory explains how the audit is used and recognized.

Methodology: It was an exploratory study, with a qualitative approach, conducted in the SUS/BA Audit, and data obtained based on the literature, documentary research, and semi-structured interviews, analyzed through content analysis and information triangulation.

Results: The results showed expressive gaps in expectations both in relation to the purpose of the audit and in relation to the auditor's responsibility, corroborating the explored literature.

Originality: This study differs from the others in that it transposes to the Audit of the SUS/BA a phenomenon of the audit of the private sector, which lacks exploration in the public sector; and by the qualitative approach, despite the empirical evidence using a quantitative approach.

Theoretical and practical contributions: The expectation gap phenomenon supported by the theory of legitimacy was ratified. The theoretical implication is also shown in the qualitative approach, which allowed identifying not only the existence of gaps but also what they are and why they exist. In practical terms, with the disclosure of the differences, the Audit of the SUS/BA will be able to institutionally approach the actors of Governance and Management and promote training to deal with the expectations of the auditors, their attributions, and responsibilities.

Keywords: Government Audit, SUS Audit, Expectation Gap, Public Governance.

Resumen

Objetivo de la investigación: Analizar diferencias entre lo que el auditor interno de la Auditoría SUS/BA cree que es su atribución y lo que los actores que integran la estructura del Sistema de Gobernanza y Gestión de la Secretaría de Salud del Estado de Bahía (Sesab) esperan que la auditoría interna realice, en cuanto a el propósito de la auditoría y la responsabilidad del Auditor.

Marco teórico: Dos teorías dan sustento teórico a este estudio, mientras que la teoría de la agencia explica el motivo de la auditoría, la teoría de la legitimidad explica cómo se utiliza y reconoce la auditoría.

Metodología: Fue un estudio exploratorio, con enfoque cualitativo, realizado en la Auditoría SUS/BA y datos obtenidos a partir de la literatura, investigación documental y entrevistas semiestructuradas, analizados a través del análisis de contenido, seguido de triangulación de informaciones.

Resultados: Los resultados mostraron brechas significativas en las expectativas tanto en relación con el propósito de la auditoría como en relación con la responsabilidad del auditor, corroborando la literatura explorada.

Originalidad: Este estudio se diferencia de los demás en que transpone a la Auditoría del SUS/BA un fenómeno de la auditoría del sector privado, que carece de exploración en el sector público; y por el enfoque cualitativo, a pesar de la evidencia empírica utilizando un enfoque cuantitativo.

Aportes teóricos y prácticos: Se ratificó el fenómeno de la brecha de expectativas sustentado en la teoría de la legitimidad. La implicación teórica también se muestra en el enfoque cualitativo, que permitió identificar no solo la existencia de brechas sino también cuáles son y por qué existen. En términos prácticos, con la divulgación de las diferencias, la Auditoría del SUS/BA podrá acercarse institucionalmente a los actores de la Gobernanza y la Gestión y promover la formación para atender las expectativas de los auditores, sus atribuciones y responsabilidades.

Palabras clave: Auditoría del Gobierno, Auditoría SUS, Brecha de Expectativas, Gobernanza Pública.

INTRODUÇÃO

O conceito de *expectation gap* em auditoria surgiu 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 desse com as expectativas dos demandantes e usuários dos produtos desse trabalho (Almeida, 2004; Adeyemi & Uadiale, 2011; Dana, 2011).

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. No Sistema Único de Saúde (SUS), as ações de auditoria recaem na terceira linha de controle da política de saúde pública que representa um direito constitucional. (Brasil, 2014; Brasil, 2018).

A atividade de auditoria como mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos tem sua origem conceitual na teoria da agência, num ambiente em que o crescimento das organizações promoveu a separação entre a propriedade e a gestão da firma. Com essa separação, deu-se origem ao conflito de agência, presente na relação envolvendo mais de um interesse, sendo atores, o principal (detentor do capital) e o agente (administrador), sendo que essa relação pode se dar em diversos níveis e situações.

Em síntese, os conflitos se caracterizam-se por um desalinhamento de interesses entre as partes, sendo necessário reduzir as tensões ao menor nível, de forma a atingir o desempenho do sistema socioeconômico (Lélis & Mário, 2009). Aplicados à gestão pública, os conflitos se dão entre o Estado e a Sociedade ou entre sociedade e gestores, ou ainda, entre gestores e seus subordinados.

Ao longo das últimas décadas do século XX, observou-se uma expansão da Auditoria para diversas áreas como saúde, educação, meio ambiente, entre outras (Power, 1994), indicando a importância das auditorias na garantia ou aumento da confiança no objeto auditado. Portanto, depreende-se que a produção de legitimidade está intimamente relacionada ao processo de julgamento de auditoria, aparentemente técnico. Nesse sentido, a relevância do tema fundamenta-se na teoria da legitimidade. Assim, as diferenças de expectativas podem ser explicadas pela legitimidade que a auditoria tem perante a sociedade (Albuquerque, 2009).

Ancorado nesse entendimento e na análise prévia de documentos da Auditoria do SUS/BA, verificou-se que auditores do SUS/BA não tinham a percepção sobre a efetividade do seu trabalho ou desconheciam o resultado do seu esforço profissional. Ademais, alguns desconheciam a existência de acompanhamento dos resultados das auditorias realizadas, tendo sido possível verificar o aumento da demanda dos auditores pelo reconhecimento do seu trabalho por parte da gestão. Dessa forma, tendo a auditoria como instrumento de Governança Pública, inferiu-se sobre a existência de lacuna de expectativa entre os usuários das informações produzidas pela auditoria e o corpo de auditores, em relação ao trabalho produzido pela auditoria.

Nesse aspecto, mediante a percepção de auditados e auditores da Sesab sobre a atuação da Auditoria do SUS/BA, fundamentada por contribuições difundidas na literatura que trata das lacunas de expectativas aplicadas à realidade das organizações privadas (Almeida, 2004), buscou-se responder ao seguinte questionamento: **como estão delineadas as diferenças de expectativas entre os auditores internos e os atores do Sistema de Governança e Gestão da Sesab em relação às funções atribuídas à auditoria interna no âmbito do SUS/BA?**

O objetivo do estudo foi analisar diferenças entre o que o auditor interno da Auditoria do SUS/BA acredita ser sua atribuição e o que os atores que integram a estrutura do Sistema de Governança e Gestão da Sesab esperam que a auditoria interna realize, em relação ao propósito da auditoria e à responsabilidade do Auditor.

No 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, demonstraram escassez de estudos. Em busca realizada nesses repositórios referente ao período de 2009 a 2021, foram identificados cinco trabalhos (Dana, 2011; Pongsapan, 2012; Vanstraelen et al., 2012;

Alwardat, Benamraoui; Rieple, 2015; Santos; Caldas, 2019), dos quais quatro deles no plano internacional. A pesquisa nas bases de dados científicas foi realizada utilizando os seguintes termos: “diferenças de expectativas em auditoria” e “*audit expectation gap*”.

A pesquisa também se justifica em relação à abordagem qualitativa, visto que os estudos sobre o tema tendem a utilizar preponderantemente a abordagem quantitativa, sendo assim, um diferencial deste artigo. Nesse sentido, apontam-se estudos que tratam do fenômeno das diferenças de expectativas no âmbito da auditoria privada (Adeyemi & Uadiale, 2011; Saeidi, 2012; Okafor & Otalor, 2013; Devi & Devi, 2014; Ihendinihu & Robert, 2014; Peixoto, 2018). Além disso, outra contribuição deste trabalho está na promoção de debate para o setor público mediante a identificação e análise das expectativas de auditados e auditores em saúde pública, o que indica inovação deste estudo, já que não foi identificado trabalho na perspectiva do setor público.

O presente artigo conta com mais quatro seções, além desta introdução. A segunda seção delinea os procedimentos metodológicos aplicados na pesquisa, seguida da terceira seção, que apresenta o referencial teórico-empírico. Por sua vez, a quarta seção discorre sobre os resultados, a análise dos dados e a discussão frente ao referencial teórico-empírico explorado, estando as considerações finais expressas na quinta e última seção.

REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

O referencial teórico-empírico empregado na elaboração da pesquisa trata da Auditoria do SUS como instrumento de Governança Pública e da Auditoria como instrumento de legitimidade, com recorte para a discussão acerca das diferenças de expectativas em auditoria. Por fim, apresenta referencial tratando do contexto normativo da Auditoria em Saúde Pública.

Auditoria do SUS como instrumento de governança pública

A governança nasce diante da complexidade das operações das organizações, do distanciamento dos proprietários dos negócios da gestão dos seus empreendimentos e da necessidade de alinhar as expectativas dos gestores às expectativas dos donos. Nesse sentido, o objetivo desse novo conceito no âmbito da gestão empresarial passa a priorizar o estabelecimento de ações voltadas para dirigir, monitorar e/ou controlar as organizações para o alcance dos resultados pretendidos (Teixeira & Gomes, 2018).

O Referencial Básico de Governança do TCU (Brasil, 2014) assinala que a auditoria é a instância interna de apoio à governança, que avalia e monitora riscos e controles internos. A versão mais recente desse 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.

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, Rittenberg & Johnstone, 2011).

Os auditores independentes exercem importante papel na redução das assimetrias informacionais entre os agentes internos e externos, especialmente no que diz respeito à confiabilidade das informações contábeis divulgadas pelas entidades (Alves Júnior & Galdi, 2020).

Ocorre que, diferentemente das instituições privadas que buscam lucro, no setor público o interesse volta-se à promoção do bem-estar e do bem comum da sociedade. Logo, a auditoria assume papel com outra perspectiva. Sobre o tema, Rodrigues (2017) aponta que a auditoria governamental integra o Sistema de

Controle Interno, sendo 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. Nesse sentido, esse mecanismo também tem como função atuar em prol da mitigação dos riscos e no alcance dos objetivos institucionais.

Auditoria como instrumento de legitimidade

A auditoria é uma prática legitimada pelas organizações públicas e privadas. Todavia, as expectativas das organizações não podem estar distantes do que estabelecem as normas de auditoria, visto que, ocorrendo, ela pode entrar em um processo de desinstitucionalização ou deslegitimação por parte dos seus usuários (Albuquerque, 2009).

A legitimidade é a capacidade de exercer autoridade. Na sua ausência, a autoridade dependerá da coerção. Na outra extremidade, em que a legitimidade está no auge, a autoridade será exercida por meio de sistemas ideológicos que não requerem coerção (Breton & Côte, 2006). 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, e quanto maior essa lacuna de expectativa, maior a tendência da propensão de a auditoria recair em uma crise de legitimidade (Albuquerque, Dias Filho & Bruni, 2010).

Power (2003) afiança que a auditoria produz 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.

Do exposto, depreende-se que 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.

Diante disso, será discutido o problema das diferenças de expectativas com base em pesquisas que trataram do tema.

Diferenças de Expectativas em Auditoria

Na última década, estudos realizados em várias partes do mundo têm enfoque nas auditorias independentes e buscaram identificar o fenômeno da *expectation gap*, com resultados, em sua maioria, apontando para a sua existência. As pesquisas trataram de diferentes questões de pesquisa: 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 ao produto da auditoria, o relatório. Contudo, convém destacar o ponto mais discutido, que diz respeito às questões relacionadas com a responsabilidade e com os deveres do auditor, conforme pesquisas realizadas por Adeyemi e Uadiale (2011) e Saecidi (2012).

Autores como Okafor e Otor (2013) e Ihendinihu e Robert (2014) concluíram que a incompreensão sobre os deveres dos auditores gera expectativas irracionais do público sobre o trabalho dos auditores. Na esfera nacional, Sousa e Jácome (2020) apontaram que a sociedade atribui alto grau de legitimidade às responsabilidades dos auditores, o que, por vezes, excede as delimitações estabelecidas nas normas de auditoria.

Como destacado, essa discussão 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 em observância aos princípios da economicidade, da eficiência, da responsabilização dos agentes públicos para atendimento do interesse público, bem como verificar se os objetivos estabelecidos foram alcançados. Nesse ponto, no âmbito da governança pública, foram identificados cinco trabalhos, sendo que três deles buscaram identificar a existência do fenômeno da *expectation gap* (Dana, 2011; Pongsapan, 2012; Santos & Caldas, 2019), tendo dentre as variáveis de interesse, a independência e responsabilidade do auditor, o desempenho dos auditores e a credibilidade do relatório de auditoria.

Os outros dois trabalhos, 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. Vanstraelen et al. (2012) investigou se há consenso entre usuários e auditores em relação à forma e ao conteúdo do relatório, sendo evidenciado um nível de concordância entre ambos. Por sua vez, Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015), utilizando-se da *role theory* e da *audit expectations gap theory* para avaliar criticamente a capacidade do custo-benefício de procedimentos de auditoria para melhorar o desempenho em organizações do setor público do Reino Unido, constataram conflitos de papéis significativos, dentre os quais, diferenças de expectativas entre os auditores e os auditados.

Normas de Auditoria no Âmbito do Setor Público e da Saúde

Em nível internacional, dentre os órgãos que emitem normas de auditoria para o setor público destacam-se a *International Organisation of Supreme Audit Institutions* – Intosai (agrupa as entidades fiscalizadoras superiores) e a *International Federation of Accountants* – IFAC (agrega as diferentes organizações internacionais de profissionais de contabilidade e auditoria). Por sua vez, as normas internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna são emanadas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), que produziu o código de ética, as normas internacionais para a prática de Auditoria Interna e as práticas recomendadas.

Diante disso e considerando-se que as ISSAI emitidas pela Intosai foram traduzidas e aprovadas como Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), recorreu-se à descrição da auditoria no setor público pela Intosai, contida no item 18 da ISSAI 100 (que corresponde à NBASP 100):

(...) 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. (Instituto Rui Barbosa, 2017, p. 20).

Sendo assim, pontua-se que no âmbito da Saúde Pública, a Auditoria do SUS é o órgão de controle interno, amparado no Sistema Nacional de Auditoria (SNA), criado pela Lei Orgânica da Saúde, n. 8.080/1990 e instituído pela Lei n. 8.689/1993, que 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 n. 1.651/1995, no seu artigo 1º, regulamentou o SNA em todos os níveis de governo, sem prejuízo da fiscalização exercida pelos órgãos de controle interno e externo. Por sua vez, na Bahia, a Auditoria do SUS foi instituída em 1995, sendo regulamentada pelo Decreto Estadual n. 7.884/2000.

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 n. 9.510/2005, 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, 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”.

A Auditoria do SUS/BA está subordinada diretamente ao Gabinete da Secretária de Saúde do Estado. Em seu campo de atuação, são realizadas auditorias nos Sistemas Municipais de Saúde, nos serviços de saúde públicos geridos pelo estado da Bahia e nos serviços contratados na iniciativa privada. O órgão recebe e trata, ainda, de demandas oriundas dos diversos setores da Sesab, como a Ouvidoria SUS/BA, e da Governadoria, do Ministério Público Federal (MPF), do Ministério Público Estadual e da Auditoria Geral do SUS (Ministério da Saúde). Além disso, realiza apuração de denúncias sobre irregularidades no SUS, bem como celebra parcerias e cooperação técnica com outros órgãos, como as instâncias federal e municipais no âmbito do SUS/BA (Bahia, 2014a).

Para o presente estudo, destaca-se que, nas auditorias independentes, o trabalho é em uma perspectiva de auditoria externa, ao passo que a presente pesquisa tratou da perspectiva de auditoria interna. No setor privado, as auditorias são realizadas para a emissão de uma opinião para investidores e acionistas sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis da empresa, tomando por referências as normas de contabilidade e auditoria. No setor público, o enfoque tende a ser ampliado para a verificação do atendimento do interesse público, da economicidade, efetividade e eficiência, de acordo com o estabelecido no planejamento, programas e políticas públicas.

Portanto, devido às singularidades dos dois tipos de organizações que são objeto de auditoria, 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 1 apresenta a síntese das diferenças entre a auditoria independente ou externa no âmbito das organizações privadas e a Auditoria do SUS/BA (auditoria interna), no âmbito da Sesab:

Quadro 1 Realidade Auditoria Independente versus 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	Verificar a conformidade do sistema estadual com as normas do SUS; Avaliar a satisfação do usuário do SUS; Verificar o desempenho das unidades prestadoras de serviços; Detectar e prevenir 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 da Sesab e sociedade.
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. Formação em Medicina, Enfermagem, Farmácia, Odontologia, Administração, Ciências Contábeis e Economia.
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.

Fonte: elaboração própria.

Tendo como base o referencial teórico-empírico explorado e o contexto técnico-normativo de interesse, a próxima seção trata da metodologia empregada no estudo com enfoque para a obtenção e análise dos dados.

METODOLOGIA

Tratou-se de um estudo de natureza exploratória, considerando que as pesquisas já realizadas sobre o tema, na sua quase totalidade, ocorreram no âmbito internacional. Esse tipo de pesquisa tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições (Gil, 2002). No que tange à abordagem do problema, o trabalho qualitativo buscou compreender esse fenômeno de forma mais aprofundada. Sendo assim, 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 & Sanches, 1993).

Nessa direção, a pesquisa buscou transpor para a Auditoria do SUS/BA um fenômeno da auditoria do setor privado. Os estudos sobre o tema são recorrentes com abordagem quantitativa, ao passo que foram identificados poucos estudos com recorte qualitativo. Dessa forma, para aplicar-se à realidade da Secretaria de Saúde do Estado da Bahia, foram necessárias adaptações observando-se, inclusive, o fato da Auditoria do SUS/BA ser mecanismo de auditoria interna, composto por equipe de auditoria multiprofissional, com profissionais de distintas áreas de formação (cursos das áreas de saúde e de administração, ciências contábeis e economia) e que entrega produtos diversificados. Considerou-se, ainda, que o usuário, nesse caso, não é neutro, pois pode ser, também, o demandante, o destinatário e até mesmo responsabilizado em algum processo de auditoria.

Instrumento de Coleta de Dados

Foram utilizadas fontes de informações primárias (entrevistas) e secundárias (revisão bibliográfica e documentos, como legislação, normas e documentos oficiais referentes à Auditoria do SUS/BA). As entrevistas foram realizadas entre fevereiro e maio de 2021, a partir de um roteiro semiestruturado, elaborado com base na revisão da literatura e legislação relacionada ao tema, de modo a investigar as percepções dos entrevistados sobre o propósito da auditoria e responsabilidade do auditor. O tempo total de entrevista foi de 11 horas e 25 minutos.

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. 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 n. 466/2012, do Conselho Nacional de Saúde.

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. 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).

Os entrevistados foram divididos em dois grupos: o Grupo A, formado por Auditores do SUS/BA; e o Grupo G, formado por atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab. Pontua-se que os participantes do **Grupo G atuavam** a) na gestão tática, que compreende os dirigentes (diretores), que são responsáveis por coordenar a gestão operacional em áreas específicas; ou b) a Alta Administração, o Conselho de Saúde e as Instâncias Internas de Apoio à Governança.

Para o Grupo A, foram selecionados sete auditores, contemplando todas as áreas de atuação, sendo: um médico, dois enfermeiros, um farmacêutico, um odontólogo e dois auditores da área financeira. Visando garantir a impessoalidade na seleção, os auditores foram escolhidos mediante sorteio, sendo excluídos aqueles que ocupavam cargos na gestão da Auditoria do SUS/BA. Por sua vez, para o Grupo G foi estabelecido um equilíbrio entre os participantes ligados à gestão tática e os relacionados às instâncias internas de governança. Assim, foram selecionados para as entrevistas três diretores, dois atores da alta administração, um membro do Conselho de Saúde e um representante das instâncias internas de apoio à Governança.

Com vistas a garantir a confidencialidade, os participantes entrevistados foram identificados pela letra do grupo e números sequenciais (A1, G1 etc.). As entrevistas semiestruturadas seguiram um roteiro prévio, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 2 Roteiro das Entrevistas

Categoria	Perguntas	Fundamentação Teórico-empírica	Auditados	Auditores
Propósito da Auditoria	Qual a sua percepção em relação ao papel da Auditoria do SUS/BA?	Almeida (2004); Lélis e Mário (2009); Instituto Rui Barbosa (2017); Rodrigues (2017); Albuquerque (2009); TCU (2018).	X	X
	Qual sua percepção em relação ao papel da Auditoria Interna na gestão e governança da Sesab?		X	X
Responsabilidade do Auditor	Quais suas expectativas quanto às atribuições e responsabilidades dos auditores do SUS/BA?	Bahia (2000); Dana (2011); Okafor e Otalor (2013); Devi e Devi (2014); Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015); Instituto Rui Barbosa (2017).	X	X
	Seria possível você mencionar acerca do seu nível de conhecimento sobre as Normas de Auditoria do Setor Público e do SUS? Justifique.		X	-
	Qual sua percepção sobre as normas de auditoria do Setor Público e do SUS?		-	X

Fonte: elaboração própria.

Com a apresentação das categorias de interesse e das perguntas realizadas mediante entrevistas semiestruturadas, parte-se para o próximo item, que aborda o modelo de análise dos dados de interesse para o estudo.

Tratamento e Análise dos Dados

Como referência de base, recorreu-se à análise de conteúdo (Bardin, 1977) de documentos analisados e das narrativas dos dois grupos de atores envolvidos, seguida pela triangulação dos achados com o suporte teórico de interesse relativo ao fenômeno expectation gap. Em relação à análise documental, buscou-se situar a Auditoria do SUS/BA no Sistema de Governança e Gestão e identificar seu propósito, atribuições e produtos gerados. 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.

Após a leitura das transcrições das entrevistas, foram mapeadas as percepções e as expectativas dos dois grupos, por categorização, nos seguintes temas: Propósito da Auditoria e Responsabilidade do Auditor. Esse processo permitiu a comparação das expectativas. Assim, foram observadas as afinidades e as discordâncias nas narrativas relacionadas ao auditor interno e usuários. Além disso, foram identificados os sentidos dados pelos atores às questões abordadas nas entrevistas, realizando-se a discussão dos achados com a literatura e as normas.

RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

Na presente seção, os resultados foram analisados e discutidos considerando as duas categorias de interesse: Propósito da Auditoria e Responsabilidade do Auditor.

Propósito da auditoria

Para a primeira categoria de análise, buscou-se captar as percepções e expectativas dos dois grupos quanto ao propósito da Auditoria. O quadro 3 apresenta expressões centrais captadas das percepções que cada um dos entrevistados tem quando expõe a sua opinião.

Quadro 3 Percepção dos Entrevistados quanto ao Propósito da Auditoria

Auditores Internos		Atores do Sistema de Governança e Gestão	
A1	Fiscalizar; aplicar a lei. Papel orientador a longo prazo; punir.	G1	Monitorar, acompanhar; papel educador
A2	Controle.	G2	Orientar e corrigir; olhar orientador.
A3	Controle interno.	G3	Apoiar, ajudar a qualificar; apontar caminhos, soluções; identificar as inconsistências.
A4	Papel tanto de controle e avaliação, quanto trabalho de mudança, de proposição.	G4	Perceber erros e corrigir falhas; controle interno.
A5	Ferramenta gerencial, que tem como propósito garantir a conformidade do sistema.	G5	Controle.
A6	Fiscalizar e verificar as conformidades das normas com relação aos serviços; auditar os controles ; também o papel de controle interno.	G6	Fiscalização e papel educativo.
A7	Controle patrimonial, financeiro e de qualidade.	G7	Controle do SUS.

Fonte: elaboração própria.

Observa-se que no processo de análise, 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. Ressalta-se que o Negócio da Auditoria foi definido no ano de 2014 na Oficina de Identidade Organizacional da Auditoria do SUS/BA. Por sua vez, a menor frequência com que os demais atores fizeram essa associação direta sinalizou uma *expectation gap* entre usuários e auditores em relação ao propósito da auditoria.

Os dados das entrevistas mostraram que enquanto o grupo de auditores entendem, de maneira geral, o papel da Auditoria do SUS/BA 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 do SUS seja monitorar, orientar, identificar erros, corrigir falhas, ajudar a qualificar a gestão, além de controle interno.

Depreende-se que os auditores enfocaram a conformidade do processo, ao passo que o grupo vinculado à gestão evidenciou 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 guardaram sintonia com a missão (o propósito) definida pela auditoria: “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 foi 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 apontado por Lélis e Mário (2009).

Uma possível explicação para as diferenças de expectativas quanto ao papel da auditoria interna seja a complexidade do objeto, Sistema Público de Saúde, que exige um olhar sobre as diversas dimensões, bem como a formação profissional dos vários atores desse sistema, que, em sua maioria, são da área assistencial. Pode-se acrescentar a isso, a origem da auditoria da saúde, herdada do extinto Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps) e baseada, apenas, na análise das contas médicas.

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 do SUS/BA dos demais órgãos e setores da Sesab. Esse contexto tende a prejudicar a interação e favorece a existência de expectativas que não são razoáveis. Sendo assim, os atores desse grupo pontuaram questões como: a) nunca terem participado de uma reunião com o auditor durante a auditoria; b) 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; c) 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. Outro aspecto de interesse, diz respeito a responsabilidade do auditor, tratada na próxima subseção.

Responsabilidade do auditor

A responsabilidade do auditor está entre os aspectos mais debatidos nos estudos realizados. 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 n. 7.884/2000), traz nos arts. 3º, 4º e 11 as competências, as finalidades e as atribuições da Auditoria em uma perspectiva institucional, ao passo que o art. 18 apresenta as atribuições dos auditores.

Foi verificado também que o grupo de respondentes da Governança e Gestão expressa percepções e expectativas muito difusas quanto às atribuições e responsabilidades dos auditores. Essa difusão pode estar relacionada à ausência de conhecimento sobre as atribuições dos auditores e sobre os processos de auditoria, divergindo assim das respostas do grupo dos auditores. Isso aponta para um *gap* de expectativas entre os dois grupos, em relação às responsabilidades do auditor.

Um entrevistado indicou 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 ressaltou 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.

Essas afirmações estão alinhadas com o apontado no estudo de Okafor e Otor (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, corroboraram com esse achado, Dana (2011), em estudo sobre *expectation gap* Auditoria no Setor Público na Romênia, que apontou diferença significativa sobre a compreensão da atividade de auditoria entre usuários e auditores. Por sua vez, a pesquisa realizada por Devi e Devi (2014) aponta 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 profissionais da auditoria, 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). Essa situação pode surgir em razão da qualificação dos auditores e da perspectiva dos gestores para que a sua atuação também se volte para o aprimoramento do modelo de governança além dos aspectos relativos à conformidade legal.

Um relato importante foi relativo à possível deficiência no controle interno da instituição, o que pode gerar expectativa em relação ao papel do auditor. 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 indicou a existência de conflito relacionado à atribuição de competência para auditar os recursos do SUS, dado que o financiamento da saúde é tripartite. Portanto, tem recursos federais, estaduais e municipais. Sendo assim, o estado tem como papel coordenar a saúde pública no seu território. Todavia, o auditor fica nesse conflito: dúvida em relação à competência para fiscalização da totalidade desses recursos. Além disso, também foi pontuado sobre os diversos mecanismos de fiscalização envolvidos nesse cenário.

As falas dos auditores revelaram um *gap* de expectativas referente ao que seja ou não atribuição e responsabilidade do auditor da Sesab, apontando, dessa forma sobre a importância da revisão do Decreto Estadual n. 7.884/2000 quanto às atribuições e responsabilidades do auditor e o papel da Auditoria do SUS/BA diante do Pacto Federativo e do modelo de governança do SUS. Nesse ponto, essa situação tende a influenciar negativamente sobre o valor da auditoria e a reputação dos auditores na sociedade moderna, resultando em expectativa negativa, que para Dana (2011) é prejudicial à profissão do auditor.

Nesse sentido, é fundamental estabelecer com clareza e de maneira formal o que compete ao auditor da Sesab realizar no âmbito da atuação profissional. Para Niyama e colaboradores (2011), as normas são essenciais para a delimitação das responsabilidades dos auditores e o estabelecimento do padrão dos pronunciamentos, entre outros aspectos.

Quanto à responsabilidade do auditor pelo produto que ele entrega, foi enfatizada, como ponto positivo no processo de construção do produto, a implementação da matriz de planejamento como instrumento de trabalho, ocorrida no ano de 2016 mediante a realização do curso de Qualificação do Relatório de Auditoria. Já em relação à matriz de responsabilização para identificar quem deu causa à inconformidade apontada, de acordo com a percepção exteriorizada, a ausência desse instrumento de trabalho deixa o auditor em uma situação confortável em relação a não ter habilidade ou conhecimento adequados àquela atividade. Diante disso, 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 haviam sido incorporadas ao processo de trabalho de auditoria interno no âmbito do SUS/BA.

Em relação ao reconhecimento financeiro do profissional da Auditoria do SUS/BA, que não acompanharia a responsabilidade inerente à função, um entrevistado pontuou sobre a necessidade de obtenção de outras fontes de rendas, o que acaba prejudicando a almejada dedicação à profissão da auditoria (A4). Nessa perspectiva, registra-se que ao profissional da auditoria é facultado carga horária de 30 ou 40 horas semanais, não havendo regime de dedicação exclusiva.

Outro aspecto importante que emerge da fala dos participantes estava relacionado 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 avaliou 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 foi sobre a verificação do cumprimento de carga horária nas Unidades de Saúde da Família (USF), que é estabelecida em portaria ministerial. A equipe de auditoria apontou que o profissional médico não estava cumprindo essa carga horária e sugeriu a penalização para o gestor, mesmo sabendo que não havia disponibilidade desse profissional para suprir a demanda existente. A segunda situação estava relacionada à Programação Pactuada e Integrada (PPI), sobre a qual foi relatado se tratar de 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, a irregularidade foi constatada no relatório de auditoria apontando que o gestor não cumpriu com o que estava pactuado. Todavia, o contexto dessa irregularidade não é discutido. Foram mencionadas outras questões que os auditores não consideraram na análise da situação inconforme, como: ausência de uma política de recursos humanos para o SUS, que sob esse aspecto é precarizado e, o subfinanciamento desse sistema de saúde, pois apesar de o financiamento ser tripartite, existe uma insuficiência de recursos financeiros.

Essa reflexão assinala outra discussão, pois decorre do fato de a Auditoria do SUS/BA realizar sobremaneira auditorias de conformidade. As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) 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 (Instituto Rui Barbosa, 2017).

Enfim, os resultados encontrados no âmbito do setor público sobre auditoria e o papel dos auditores estão alinhados com os achados revelados em estudos cujo objeto foi a auditoria no setor privado, sendo exemplo a 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.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou analisar diferenças entre o que o auditor interno da Auditoria do SUS/BA acredita ser sua atribuição e o que os atores que integram a estrutura do Sistema de Governança e Gestão da Sesab esperam que a auditoria interna realize, em relação ao propósito da auditoria e à responsabilidade do Auditor. Para tanto, foram mapeadas e confrontadas as expectativas dos dois grupos entrevistados, sendo realizada a análise e a discussão dos resultados evidenciando o contexto da análise e a existência de lacunas de expectativas em auditoria no setor de saúde pública.

Enquanto os auditores vincularam o propósito da auditoria à conformidade do processo, o grupo da Governança e Gestão vinculou a finalidade da auditoria a outras variáveis, como o resultado. Quanto às atribuições e responsabilidades dos auditores, além de um *gap* de expectativas entres os dois grupos, observou-se lacuna no grupo dos auditores, ratificando-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 ao seu trabalho.

Considerando-se as implicações do estudo, os resultados gerados por meio do encadeamento com a base teórica revelaram diferenças de expectativas entre os dois grupos envolvidos na pesquisa, bem como ratificou o fenômeno sustentado pela teoria da legitimidade mediante a análise e discussão dos resultados. Outra implicação, diz respeito aos aspectos teórico e metodológicos, pois a abordagem qualitativa demonstrou-se viável para estudo desenvolvido no âmbito do setor de saúde pública. Por sua vez, as implicações práticas se revelaram na necessidade de aproximação institucional com os atores da gestão, bem como na necessidade de discussão sobre as atribuições e responsabilidades dos auditores do SUS/BA. 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.

No percurso da pesquisa, foram encontradas algumas limitações, como a realização do trabalho na perspectiva interna, a percepção dos entrevistados sobre as questões colocadas, que pode mudar, bem como não representar o que de fato acontece na instituição; e, a dificuldade de ampliação de entrevistados em razão da pandemia do Covid-19. No entanto, acredita-se que as limitações não comprometeram a 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 pesquisas futuras envolvendo o fenômeno da *expectation gap* no setor público, recomenda-se que sejam incluídos outros mecanismos de controle público que atuam junto aos órgãos de auditoria interna no âmbito do SUS, bem como a adoção de método com enfoque quantitativo, de forma a complementar a abordagem qualitativa.

Recomenda-se que outros estudos sejam realizados para identificar a existência de diferenças de expectativas entre auditores internos que atuam na saúde pública e atores externos de governança, como o Ministério Público Estadual (MPE/BA) e o Tribunal de Contas do Estado (TCE/BA). Recomenda-se, ainda, estudos envolvendo atores internos, mas não tratados nesse trabalho, como os Diretores de Hospitais, Unidades de Saúde e Núcleos Regionais de Saúde. Ademais, entende-se como oportuna a realização de pesquisa com os Gestores Municipais de Saúde.

REFERÊNCIAS

- Adeyemi, S. B., & Uadiale, O. M. (2011). An empirical investigation of the Audit *Expectation Gap* in Nigeria. *African Journal of Business Management Nigeria*, [s. l.], (19), 7964-7971.
- Albuquerque, K. S. L. de S. (2009). *Auditoria e Sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.
- Albuquerque, K. S. L. de S., Dias Filho, J. M., & Bruni, A. L. (2010). Um Estudo empírico sobre a produção de Legitimidade em Auditoria e as *Expectation Gap*. *Anais do X Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo.
- Almeida, B. J. M. de. (2004). Auditoria e Sociedade: o diálogo necessário. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, 15(34), 80-96.
- Alves Júnior, E. D., & Galdi, F. C. (2020). Relevância informacional dos principais assuntos de auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo, 31(82), 67-83.
- Alwardat, Y. A., Benamraoui, A., & Rieple, A. (2015). Value for money and audit practice in the UK Public Sector. *International Journal of Auditing*, Saudi Arabia, 19(3), 206-217.
- Bahia. Secretaria da Saúde. (2013). *Relatório Avaliação e Novos Desafios da Auditoria SUS/BA*. Salvador, BA: Auditoria do SUS/BA, 21. p.
- Bahia. Secretaria da Saúde (2014a). *Relatório do Diagnóstico Situacional*. Salvador, BA: Auditoria do SUS/BA, 2014a. 81 p.
- Bahia. Secretaria da Saúde. (2014b). *Relatório do processo de definição da Identidade Organizacional*. Salvador, BA: Auditoria do SUS/BA, 24 p.
- Bardin, L. *Análise de Conteúdo*. 70. ed. Lisboa: Persona, 1977.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2014). *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. 2. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Recuperado em 9 de setembro, 2019, de <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>.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2018). *Guia de Governança e Gestão em Saúde: aplicável a secretarias e conselhos de saúde*. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Saúde. Recuperado em 2 de novembro, 2019, de <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/guia-de-governanca-e-gestao-em-saude.htm>.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2020). *Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. 3. ed. Brasília: TCU, Secex Administração. Recuperado em 13 de setembro, 2021, de <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>.
- Breton, G., & Côte, L. (2006). Profit and the legitimacy of the Canadian banking industry. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Canada, 19(4), 512-539.
- Dana G. (2011). Audit Expectation Gap in The Public Sector in Romania. In: *International Conference European Integration – New Challenges, 7. 2011. Proceedings [...]*, Romania, 1352-1358.

- Decreto n. 1.651, de 21 de setembro de 1995.* (1995). Regulamenta o Sistema Nacional de Auditoria no âmbito do Sistema Único de Saúde. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Recuperado em 22 de junho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1651.htm.
- Decreto n. 7.884, de 27 de dezembro de 2000.* (2000). Aprova o Regulamento do Sistema Estadual de Auditoria no âmbito do SUS/BA. Diário Oficial do Estado da Bahia, Salvador. Recuperado em 22 de abril, 2019, de <http://www.legislabahia.ba.gov.br/index.php/documentos/decreto-no-7884-de-27-de-dezembro-de-2000>.
- Devi, A., & Devi, S. (2014). Audit Expectation Gap between auditors and users of financial statements. *European Journal of Business and Management*, Paquistão, .(14), 75-83.
- Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2011). *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning.
- Ihendinihu, J. U., & Robert, S. N. (2014). Role of audit education in minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, Canada, .(2).
- Instituto Rui Barbosa. (2017). *Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP) nível dois: princípios fundamentais de auditoria do setor público*. Belo Horizonte: IRB, 2017. Recuperado em 10 de outubro, 2019, de <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>.
- Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990.* (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. Recuperado em 22 de junho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.htm.
- Lei n. 8.689, de 27 de julho de 1993.* (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. Recuperado em 22 de junho, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18689.htm.
- Lei n. 9.510, de 31 de maio de 2005.* (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. Recuperado em 22 de junho, 2019 de <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-9510-de-31-de-maio-de-2005>.
- Lélis, D. L. M., & Mario, P. do C. (2009). 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. *Anais eletrônicos [...] São Paulo*.
- Minayo, M. C. de S., & Sanches, O. (1993). Quantitativo-Qualitativo: oposição ou complementaridade? *Caderno de Saúde Pública*, Rio de Janeiro, .(3), 239-262.
- Niyama, J. K. et al. (2011). Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: análise crítica, a Partir da Teoria da Regulação. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, São Paulo, 4(2), 127-161.
- Okafor, C., & Otalor, J. I. (2013). Narrowing the Expectation Gap in auditing: the role of the auditing profession. *Research Journal of Finance and Accounting*, Nigéria, .(2), 2013.
- Peixoto, J. C. de O. (2018). *Audit Expectation Gap e as responsabilidades do auditor na prevenção e detecção da fraude*. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.
- Pongsapan, R. (2012). The Audit Expectation Gap in Indonesian public sector. *Journal Integrasi*, Indonesia, .(1), 1-15.
- Power, M. K. (1994). *The Audit Explosion*. Accounting, Organizations and Society, Londres, 1994.

- Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, London, 28(4), 379-394.
- Rodrigues, R. C. (2017). A atuação da auditoria interna nas universidades federais brasileiras. 176 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza.
- Saeidi, F. (2012). Audit expectations gap and corporate fraud: empirical evidence from Iran. *African Journal of Business Management*, Irã, .(23), 7031-7041.
- Santos, E. da S., Caldas, O. V. (2019). Diferença de expectativa na auditoria governamental. In: Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, 3. *Anais eletrônicos [...] Florianópolis*, 768-785. Recuperado em 7 de novembro de 2019, de <http://www.cidesp.com.br/index.php/Icidesp/3cidesp/paper/view/685/402>.
- Sousa, R. G. de, & Jácome, M. A. R. (2020). Expectation Gap: análise da percepção social quanto às responsabilidades do auditor independente. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, 17(45), 66-81.
- Teixeira, A. F., & Gomes, R. C. (2019). Governança pública: uma revisão conceitual. *Revista do Serviço Público*, Brasília, 70(4), 520-550.
- Vanstraelen, A. et al. (2012). The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, Netherlands, 21(2), 193-215.



Disponible en:

<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351577342007>

Cómo citar el artículo

Número completo

Más información del artículo

Página de la revista en redalyc.org

Sistema de Información Científica Redalyc
Red de revistas científicas de Acceso Abierto diamante
Infraestructura abierta no comercial propiedad de la
academia

Daniela Silva dos Santos, Elizabeth Matos Ribeiro,
Francisco Marton Gleuson Pinheiro,
Katia Silene Lopes de Souza Albuquerque

**Expectation Gap na Auditoria em Saúde Pública: um
Estudo no Contexto das Atribuições e Responsabilidades
dos Profissionais da Auditoria do SUS da Bahia**

Expectation Gap in Public Health Audit: a Study in the
Context of the Attributions and Responsibilities of SUS Audit
Professionals in Bahia

Brecha de Expectativas en la Auditoría en Salud Pública: un
Estudio en el Contexto de las Atribuciones y
Responsabilidades de los Profesionales de Auditoría del SUS
en Bahia

Administração Pública e Gestão Social
vol. 16, núm. 2
2024
Universidade Federal de Viçosa, Brasil
revistaapgs@ufv.br

/ ISSN-E: 2175-5787



CC BY-NC-ND 4.0 LEGAL CODE

**Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-
SinDerivar 4.0 Internacional.**