



08, 09, 10 e 11 de novembro de 2022
ISSN 2177-3866

EXPECTATION GAP NA AUDITORIA EM SAÚDE PÚBLICA: um estudo no contexto das atribuições e responsabilidades dos profissionais da Auditoria do SUS da Bahia

DANIELA SILVA DOS SANTOS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DA UFBA

ELIZABETH MATOS RIBEIRO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

FRANCISCO MARTON GLEUSON PINHEIRO
UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA (UNEB)

KATIA SILENE LOPES DE SOUZA ALBUQUERQUE
UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA (UNEB)

Agradecimento à órgão de fomento:

À Auditoria do SUS/BA - Secretaria de Saúde do Estado da Bahia pelo apoio à pesquisa e ao NPGA/UFBA - Mestrado Profissional em Administração.

***EXPECTATION GAP* NA AUDITORIA EM SAÚDE PÚBLICA: um estudo no contexto das atribuições e responsabilidades dos profissionais da Auditoria do SUS da Bahia**

1 INTRODUÇÃO

O conceito de *expectation gap* em auditoria tem origem na literatura inglesa, tendo surgido na década de 1970 com o objetivo de explorar as diferenças de expectativas em relação aos trabalhos produzidos pela auditoria contábil independente. Essas diferenças representam o confronto entre as expectativas que o auditor tem do seu trabalho e da utilidade deste com as expectativas dos demandantes e usuários dos produtos desse trabalho.

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

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

Nesse sentido, pontua-se que o estado da Bahia foi pioneiro na criação do Sistema Estadual de Auditoria do SUS (SEA/BA), o que resultou na criação do cargo de Auditor em Saúde Pública em 1998 e na nomeação dos primeiros auditores aprovados em concurso público em 1999. A equipe é multiprofissional e conta com auditores médicos, enfermeiros, odontólogos, farmacêuticos, contadores, administradores e economistas, que congregam o Departamento de Auditoria do SUS, vinculado à Secretaria de Saúde do Estado da Bahia (Sesab), denominado Auditoria do SUS/BA.

Importante destacar que a Teoria da Agência justifica a razão de existir da auditoria, na afirmação de Lélis e Mário (2009), sendo um instrumento de monitoramento do principal. Segundo essa teoria, o crescimento das organizações promoveu a separação entre a propriedade e a gestão da firma. Essa separação deu origem ao conflito de agência, que existe em toda relação envolvendo mais de um interesse, categorizado como principal e agente que pode ser entre proprietário e administrador, credor e proprietário, acionista majoritário e minoritário, entre outras situações. Esse conflito caracteriza-se por um desalinhamento de interesses entre as partes, sendo necessário reduzir tais tensões ao menor nível, a fim de garantir o pleno desempenho do sistema socioeconômico (LÉLIS; MÁRIO, 2009). Aplicado à gestão pública, esse conflito se dá entre o Estado e a Sociedade ou entre sociedade e gestores, ou ainda, entre gestores e seus subordinados.

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). Isso se justifica porque as auditorias geram garantia ou aumento da confiança no objeto auditado. Depreende-se, portanto, que a produção de legitimidade está intimamente relacionada ao processo de julgamento de auditoria, aparentemente técnico. Todavia, em um ambiente de constantes mudanças, no qual estas devem ser legitimadas, a própria validade da auditoria é constantemente ameaçada pelo desalinhamento de expectativas sobre a auditoria (POWER, 2003).

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, 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, considerando a auditoria como importante instrumento de Governança Pública, inferiu-se que pode haver uma lacuna de expectativa entre os usuários das informações produzidas pela auditoria e o corpo de auditores, em relação ao trabalho produzido pela auditoria.

Frente ao exposto, utilizando-se das contribuições que têm sido difundidas na literatura que trata das lacunas de expectativas em auditoria, 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?**

A partir da questão problema, o objetivo geral do estudo foi identificar e analisar as possíveis 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.

Fragmentando o objetivo geral, foram fixados os seguintes objetivos específicos: a) identificar as diferenças de expectativas entre auditores internos do SUS/BA e seus usuários quanto ao propósito da auditoria e a responsabilidade do Auditor no âmbito do SUS/BA; e b) analisar as diferenças de expectativas à luz dos estudos anteriores.

Registra-se que 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, demonstram 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). Na pesquisa, foram utilizados os seguintes termos: “diferenças de expectativas em auditoria” e “*audit expectation gap*”. A pesquisa também se justifica em relação à abordagem, pois os estudos sobre o tema tendem a ser preponderantemente quantitativos, um diferencial deste artigo.

Este artigo está estruturado em cinco seções, além desta introdução. A segunda seção apresenta o referencial teórico-empírico, seguida da terceira seção que delinea os procedimentos metodológicos aplicados na pesquisa. Por sua vez, a quarta seção discorre sobre análise e discussão dos dados, estando as considerações finais expressas na quinta e última seção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

O referencial teórico-empírico empregado na elaboração da pesquisa foi dividido em duas subseções: Auditoria do SUS como instrumento de Governança Pública e Auditoria como instrumento de legitimidade, inclusive tratando da discussão acerca das diferenças de expectativas em auditoria.

2.1 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).

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

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 do Referencial (BRASIL, 2020) reforça o dever da Auditoria como instância interna de apoio à Governança e amplia sua função para avaliar os processos de governança e de gestão de riscos e controles internos.

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

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

Conforme já assinalado, diferentemente das instituições privadas que atuam no próprio interesse e buscam lucro, o setor público visa atender ao interesse público e busca o bem comum. Logo, a auditoria assume outra perspectiva.

Sobre o tema, Rodrigues (2017) lembra que a Auditoria Governamental é integrante do Sistema de Controle Interno e afirma que suas atividades e responsabilidades se expandiram, para atuar não somente na avaliação dos controles, mas em todo o processo de gerenciamento de riscos e governança da entidade. Isso implica que esse órgão passa a atuar como assessoramento à administração da entidade na mitigação dos riscos e no alcance dos objetivos institucionais.

2.2 Auditoria como instrumento de legitimidade

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

Para Breton e Côte (2006), a legitimidade é a capacidade de exercer autoridade. Nesse sentido, afirmam que, em um contínuo, no qual a legitimidade é nula, a autoridade depende da coerção. Na outra extremidade em que a legitimidade está no auge, a autoridade é exercida por meio de sistemas ideológicos que não requerem coerção. Nesse sentido, considerando que um dos objetivos da auditoria independente é o de emitir uma opinião acerca da fidedignidade das informações contábeis publicadas pelas organizações e tomando por base a Teoria da Legitimidade, pode-se inferir que existe uma ansiedade do auditado e, também, dos auditores em relação ao produto da auditoria. Desse processo, surgem, portanto, as diferenças de

expectativas entre os auditores e os interessados na auditoria, e quanto maior essa lacuna de expectativa, maior tende ser a propensão de a auditoria recair em uma crise de legitimidade (ALBUQUERQUE, DIAS FILHO E BRUNI, 2010).

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

Considerando as duas teorias destacadas para dar suporte teórico a esse estudo, pode-se concluir que, enquanto a Teoria da Agência explica o porquê da auditoria, e a Teoria da Legitimidade explica como a auditoria é utilizada e reconhecida.

Em estudo realizado com o objetivo de identificar essas lacunas, Albuquerque (2009) conclui que tanto os próprios auditores como os demais usuários da contabilidade atribuem alto grau de legitimidade à auditoria, conferindo a ela atribuições que estão fora do seu escopo. Portanto, como prática legitimada pela sociedade, uma grande diferença de expectativa pode deslegitimá-la por parte dos seus usuários.

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

2.2.1 Diferenças de Expectativas em Auditoria

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

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

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

Na esfera nacional, Sousa e Jácome (2020) analisaram a percepção da sociedade brasileira quanto às responsabilidades do auditor independente ante o que está prescrito pelas normas reguladoras da profissão. Os resultados apontaram que a sociedade atribui alto grau de

legitimidade às responsabilidades dos auditores, o que, por vezes, excede as delimitações estabelecidas nas normas de auditoria.

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

Outra pesquisa investigou se há consenso entre usuários e auditores em relação à forma e ao conteúdo do relatório; e o resultado demonstrou um nível de concordância entre ambos (VANSTRAELEN et al., 2012). Por sua vez, estudo utilizando a *role theory* e a *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, apontou conflitos de papéis significativos, entre os quais diferenças de expectativas entre os auditores e os auditados (ALWARDAT, BENAMRAOUI; RIEPLE, 2015).

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

3 METODOLOGIA

Este artigo refere-se a um estudo de natureza exploratória, considerando que as pesquisas já realizadas sobre o tema, na sua quase totalidade, ocorreram no âmbito internacional. No que tange à abordagem do problema, a despeito das evidências empíricas utilizarem uma abordagem quantitativa, o presente trabalho qualitativo buscou compreender esse fenômeno de forma mais aprofundada.

A Auditoria do SUS/BA está subordinada diretamente ao Gabinete do Secretário 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 ou nos serviços contratados na iniciativa privada. O órgão atende, ainda, a demandas oriundas dos diversos setores da Sesab, da Governadoria, do Ministério Público Federal e Estadual, da Ouvidoria SUS/BA e do Densus. Além de realizar apuração de denúncias sobre irregularidades no SUS, realiza parcerias e cooperação técnica com outros órgãos, como as instâncias federal e municipais no âmbito do SUS/BA (BAHIA, 2014a).

Importante destacar que este trabalho buscou transpor para a Auditoria do SUS/BA um fenômeno da auditoria do setor privado. Assim, para aplicar-se à realidade da Sesab, foi necessário adaptações, considerando que se trata da auditoria interna, um sistema complexo, com equipe de auditoria multiprofissional e produtos diversificados. Considerou-se, ainda, que o usuário, nesse caso, não é neutro, pois, pode ser também o demandante, o destinatário e até mesmo ser responsabilizado em algum processo de auditoria.

Para este estudo, destaca-se que, nas auditorias independentes, o trabalho é em uma perspectiva de auditoria externa, e essa pesquisa no setor público, em uma perspectiva de auditoria interna, embora possa atuar internamente no âmbito da Sesab e, externamente, no âmbito dos sistemas de saúde pública dos municípios baianos. Naturalmente, devido às singularidades dos dois tipos de organizações, será fundamental estabelecer ponderações que delimitem as singularidades possíveis no contexto das diferenças de finalidades, objetivos e condicionantes legais que guiam a Administração Pública

Como instrumento de coleta de dados para o desenvolvimento deste estudo 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, no período entre fevereiro e maio de 2021, a partir de um roteiro semiestruturado, e elaborado com base na revisão da literatura e legislação relacionada ao tema, de modo a investigar as percepções dos entrevistados sobre a Auditoria, especificamente: propósito da auditoria e responsabilidade do auditor.

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 nº 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), conforme desenho apresentado na Figura 01.

Figura 01 – 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 principais: o Grupo A, formado por Auditores Internos do SUS/BA; e o Grupo G, formado por atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab. Sendo esse último composto: a) pela gestão tática, que compreende os dirigentes (diretores), que são responsáveis por coordenar a gestão operacional em áreas específicas; e b) pelas instâncias internas de governança: a Alta Administração, o Conselho de Saúde, bem como pelas 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 dentista e dois financeiros. Visando garantir a impessoalidade na seleção, os auditores foram escolhidos mediante sorteio, sendo excluídos aqueles que ocupavam cargos na gestão da Auditoria.

Para o Grupo G: estabeleceu-se 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 foram identificados pela letra do grupo e números sequenciais (A1, G1 etc.).

As entrevistas semiestruturadas seguiram um roteiro prévio, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 01– Roteiro das Entrevistas

Categoria	Questões Abordadas	Fundamentação Teórico-empírica
Propósito da Auditoria	Percepção em relação ao papel da Auditoria Interna.	Almeida (2004); Lélis e Mário (2009); Instituto Rui Barbosa (2017); Rodrigues (2017); Albuquerque (2009); TCU (2018).
Responsabilidade do Auditor	Expectativas quanto às atribuições e responsabilidades do auditor da Sesab;	Bahia (2000); Dana (2011); Okafor e Otalor (2013); Devi e Devi (2014); Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015); Instituto Rui Barbosa (2017).
	Conhecimento e Percepção sobre Normas de Auditoria.	

Fonte: elaboração própria, 2021.

Após a coleta dos dados, o tratamento se deu tendo como referência a técnica de análise de conteúdo na perspectiva de Bardin (1977), seguida pela triangulação dos documentos analisados e das narrativas dos dois grupos de atores envolvidos, com o suporte da base teórica que sustentou o estudo.

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

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

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

Após a leitura das transcrições das entrevistas, foram mapeadas as percepções e as expectativas dos auditores e auditados, 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 quanto ao Propósito da Auditoria e à Responsabilidade do Auditor. Além disso, identificaram-se os sentidos dados pelos atores às questões abordadas nas entrevistas, realizando-se a discussão dos achados com a literatura e as normas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesse capítulo, os resultados foram analisados e discutidos, a partir da organização em duas categorias: Propósito da Auditoria e Responsabilidade do Auditor.

4.1 Propósito da auditoria

Para a primeira categoria de análise, buscou-se captar as percepções e expectativas de auditores e atores da Governança e Gestão quanto ao propósito da Auditoria. O quadro 02 apresenta expressões centrais captadas das percepções que cada um dos entrevistados tem quando expõe a sua opinião quanto ao propósito da Auditoria. As duas colunas à esquerda estão relacionadas às opiniões dos Auditores Internos do SUS/BA, ao passo que as duas colunas à direita indicam a visão dos atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab. Assim, com a finalidade de auxiliar na análise, a palavra controle foi destacada em negrito.

Quadro 02 – 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, 2021.

Observa-se que no processo de análise, a expressão “controle” foi mencionada por cinco auditores e três atores da Governança e Gestão, apontando que há uma preponderância dos auditores que associaram diretamente à auditoria ao negócio da Auditoria Interna, 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 a essa associação direta sinalizou no sentido uma *expectation gap* entre usuários e auditores do SUS/BA, quanto ao papel da Auditoria Interna da Sesab, o que sugere a existência de uma lacuna de expectativa em relação ao propósito da auditoria.

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

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

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

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

diferenças de expectativas, averiguando a percepção do público no que concerne às expectativas que tinha sobre a auditoria.

Outra questão observada a partir da análise dos dados 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 escreveu Lélis e Mário (2009).

Uma possível explicação para as diferenças de expectativas quanto ao papel da Auditoria Interna é 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 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 dos demais órgãos e setores da Sesab. Esse contexto tende a prejudicar a interação e favorece a existência de expectativas que não são razoáveis.

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.

4.2 Responsabilidade do auditor

A responsabilidade do auditor está entre os aspectos mais debatidos nos estudos realizados sobre diferenças de expectativas em auditoria. Após a transcrição das entrevistas,

análise e interpretação dos dados, emergiram quatro subcategorias relacionadas à responsabilidade do auditor da Sesab, que serão apresentadas e discutidas na sequência.

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

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 internos participantes da entrevista. Isso aponta para um *gap* de expectativas entre os atores do Sistema de Governança e Gestão e os auditores, em relação às responsabilidades do auditor.

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

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

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

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

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

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

As falas dos auditores revelam um *gap* de expectativas referente ao que é ou não atribuição e responsabilidade do auditor da Sesab, apontando, dessa forma, para a necessidade

de discussão e possível revisão do Decreto Estadual nº 7.884/2000 sobre as atribuições e responsabilidades do auditor. Dana (2011) enfatiza que a lacuna de expectativa de auditoria é prejudicial para a profissão de auditoria, pois tem influências negativas sobre o valor da auditoria e a reputação dos auditores na sociedade moderna.

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

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

Outro aspecto sublinhado por um dos auditores diz respeito à questão da matriz de responsabilização para identificar quem deu casa à inconformidade apontada. De acordo com a percepção exteriorizada, a ausência na instituição desse instrumento de trabalho deixa o auditor em uma situação confortável em relação a não ter habilidade ou conhecimento adequados àquela atividade. É importante relatar que, embora tenha ocorrido o curso de “Avaliação de Riscos e Responsabilização em Auditorias do SUS”, no ano de 2018, essas práticas ainda não foram incorporadas ao processo de trabalho de auditoria interno no âmbito do SUS.

Outro ponto levantado quanto à questão da responsabilidade está ligado ao reconhecimento financeiro do profissional da Auditoria, que não acompanharia a responsabilidade inerente à função. Nesse ponto, um entrevistado pontuou sobre a necessidade de obtenção de outras fontes de rendas, o que acaba prejudicando a almejada dedicação à 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.

Outro aspecto importante que emerge da fala dos participantes diz respeito à responsabilidade do auditor em fundamentar uma inconformidade com uma norma, em situações em que há um descompasso entre essa norma e a realidade.

Um entrevistado do grupo da Governança e Gestão 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, sobre o cumprimento de carga horária nas Unidades de Saúde da Família, que é estabelecida em Portaria Ministerial. A equipe de auditoria aponta que o profissional médico não está cumprindo essa carga horária e sugere a penalização para o gestor, mesmo sabendo que não há disponibilidade desse profissional para suprir a demanda existente; a segunda, relacionada a Programação Pactuada e Integrada – PPI, sobre a qual foi relatado que é um documento cartorial, onde o ente público pactua e oferta serviços; tomando como exemplo, a pactuação da oferta de 1.000 consultas de especialidades a R\$ 10,00 (dez reais), “ninguém vai cumprir, o Estado não cumpre, o Município não cumpre” (G3), pois o valor para consulta de especialidade é bem maior.

Dessa forma, o relatório de auditoria identifica a irregularidade, apontando que o gestor não cumpriu com o que está pactuado. Todavia, o contexto dessa irregularidade não é discutido. Foram mencionadas outras questões que os auditores não consideram na análise da situação inconforme, como: ausência de uma política de recursos humanos para o Sistema Único de Saúde, que sob esse aspecto é precarizado e, o subfinanciamento do Sistema de Saúde, apesar de o financiamento ser tripartite, existe uma carência de recursos financeiros.

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

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, a ausência de esclarecimento sobre o propósito e as práticas de auditoria gera lacunas de expectativas entre auditores e atores que integram o Sistema de Governança e Gestão da Sesab. As entrevistas revelaram o fenômeno da diferença de expectativa. Enquanto os auditores evidenciaram o propósito da Auditoria à conformidade do processo, o grupo da Governança e Gestão vinculou o propósito da Auditoria a outras variáveis, como o resultado. Também foram verificadas lacunas de expectativas relacionadas com as atribuições e responsabilidades dos Auditores. Outros pontos contribuíram para ratificar essa conclusão: a carência de diálogo da auditoria com os demais atores, condição captada nas falas dos atores da Governança e Gestão; a sinalização da necessidade de educação permanente para os conselheiros de saúde sobre o papel e as práticas da Auditoria.

O estudo teve implicações teóricas e práticas. Com os resultados gerados por meio do encadeamento com a base teórica, foram identificadas diferenças de expectativas entre auditores e atores da Governança e Gestão da Sesab, ratificando o fenômeno sustentado pela teoria da legitimidade. 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, o que permitiu identificar a existência das lacunas e como podem ser dá, o que pode contribuir para o debate.

Na perspectiva prática, com base na revelação das diferenças, a Auditoria do SUS/BA poderá se aproximar institucionalmente dos atores do sistema de Governança e Gestão da Sesab como forma de entender qual a abordagem mais adequada ao aproveitamento desejável dos produtos de auditorias em saúde. No que concerne às expectativas dos auditores quanto às suas atribuições e responsabilidades, faz-se necessário provocar a discussão no âmbito da Auditoria, o que pode se dar por meio de capacitação e, nas situações em que pode haver discrepância entre a norma e a realidade, adequação da legislação.

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, tais 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 à realização do estudo, que foi efetivado mediante o cotejamento de material teórico, empírico e normativo, fundamental para a estruturação da coleta e análise dos dados.

Diante das limitações, inclusive como forma de mitigação em 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. An empirical investigation of the Audit *Expectation Gap* in Nigeria. **African Journal of Business Management Nigeria**, [s. l.], v 5, n. 19, p. 7964-7971, 2011. Disponível em: <
https://www.researchgate.net/profile/Olayinka_Uadiale/publication/266297993_An_empirical_investigation_of_the_audit_expectation_gap_in_Nigeria/> Acesso em: 10 jan. 2020.
- ALBUQUERQUE, K. S. L. de S. **Auditoria e Sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor**. 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009.
- ALBUQUERQUE, K. S. L. de S. DIAS FILHO, J. M.; BRUNI, A. L. Um Estudo empírico sobre a produção de Legitimidade em Auditoria e as *Expectation Gap*. **Anais...** In: X CONGRESSO USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2010.
- ALMEIDA, B. J. M. de. Auditoria e Sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 15, n. 34, p. 80-96, jan. 2004. Disponível em: <
<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34120>>. Acesso em: 3 ago. 2019.
- ALMEIDA, J. J. M. de. A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 29-38, jan. 2002. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a02.pdf>>. Acesso em: 3 ago. 2019.
- ALVES JÚNIOR, E. D.; GALDI, F. C. Relevância informacional dos principais assuntos de auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 31, n. 82, p. 67-83, jan. 2020.
- ALWARDAT, Y. A.; BENAMRAOUI, A.; RIEPLE, A. Value for money and audit practice in the UK Public Sector. **International Journal of Auditing**, Saudi Arabia, v. 19, n. 3, p. 206-217, 2015.
- BAHIA. Decreto nº 7.884, de 27 de dezembro de 2000. Aprova o Regulamento do Sistema Estadual de Auditoria no âmbito do SUS/BA. **Diário Oficial do Estado da Bahia**, Salvador, 2000. Disponível em: < <http://www.legislabahia.ba.gov.br/index.php/documentos/decreto-no-7884-de-27-de-dezembro-de-2000>>. Acesso em: 22 jun. 2019.
- _____. Secretaria da Saúde. **Relatório do processo de definição da Identidade Organizacional**. Salvador, BA: Auditoria do SUS/BA, 2014b. 24 p.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 70. ed. Lisboa: Persona, 1977.

BRASIL. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 set. 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

OKAFOR, C.; OTALOR, J. I. Narrowing the *Expectation Gap* in auditing: the role of the auditing profession. **Research Journal of Finance and Accounting**, Nigéria, v. 4, n. 2, 2013. Disponível em: <<http://eprints.covenantuniversity.edu.ng/2809/1/NarrowingtheExpectationGapinAuditingTheRoleof0the.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

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

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

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

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

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

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

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

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