



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)

**Consciência Ética e Processo Decisório
em Auditoria: uma Análise a Partir
dos Auditores Governamentais**

PATRICIA GARONE FIGUEIRA FALCÃO

BRASÍLIA/DF

2025

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB

Professora Doutora Rozana Reigota Naves

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Márcio Muniz de Farias

Vice-reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto Goulart Menezes

Decano de Pós-graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho

Diretor da Faculdade de Economia, Administração,

Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Professor Doutor Wagner Rodrigues dos Santos

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Coordenador de Pós-Graduação em Ciências Contábeis



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)

PATRICIA GARONE FIGUEIRA FALCÃO

Consciência Ética e Processo Decisório em Auditoria: uma Análise a Partir dos Auditores Governamentais

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília - UnB como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Área: Mensuração Contábil

Linha de Pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves

BRASÍLIA/DF
2025

Falcão, Patricia Garone Figueira

Consciência ética e processo decisório em auditoria: uma análise a partir dos auditores governamentais / Patricia Garone Figueira Falcão – Brasília, DF, 2025. 131 p.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília. Faculdade Administração, Contabilidade, Economia e Gestão Pública– FACE. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – PPGCONT.

1. consciência ética, 2. auditor público, 3. auditor governamental, I. Gonçalves, Rodrigo de Souza.
II. Universidade de Brasília.

PATRICIA GARONE FIGUEIRA FALCÃO

**CONSCIÊNCIA ÉTICA E PROCESSO DECISÓRIO EM AUDITORIA: UMA
ANÁLISE A PARTIR DOS AUDITORES GOVERNAMENTAIS**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília - UnB como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Data da aprovação: ___/___/_____

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves
Orientador – (PPGCont-UnB)

Prof. Dr. José Alves Dantas
Membro Interno – (PPGCont-UnB)

Prof. Dr. Silvio Hiroshi Nakao
Membro Examinador Externo – PPGCont/USP/RP)

**Brasília, DF
2025**

DEDICATÓRIA

*Dedico este trabalho à minha mãe,
Leda Marizia Garone.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por tudo que tem me proporcionado na vida profissional e pessoal.

Aos meus pais, Leda Garone e Marcos Figueira (*in memoriam*), que sempre me incentivaram na busca pelo conhecimento e me forneceram, além de amor, a base moral e os recursos suficientes. Ao meu esposo Fernando Falcão, pelo apoio incondicional e pelas valiosas contribuições, além de me auxiliar na revisão deste trabalho. Aos meus filhos Lucas e Davi, presentes de Deus na minha vida e minhas maiores fontes de motivação. Sem vocês não seria possível percorrer essa caminhada.

Ao meu orientador, Professor Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves, pela paciência infinita, pela disponibilidade em sempre responder minhas dúvidas e pelas valiosas contribuições neste trabalho. Seu amor pela docência e pela pesquisa serão sempre fontes de inspiração para mim.

Aos colegas de turma pelos debates nas disciplinas, em especial ao Vinicius Alves dos Santos Pereira, que me ajudou inúmeras vezes durante o mestrado.

Aos meus colegas de trabalho que contribuíram na adaptação do instrumento de pesquisa e no envio do questionário, pelo apoio e incentivo.

Aos membros da banca de qualificação, os Professores Dr. José Alves Dantas e Dr. Silvio Hiroshi Nakao, pelas diversas contribuições ao projeto.

A todos os professores do PPGCONT pelos ensinamentos, em especial ao Professor Marcelo Driemeyer, bem como aos servidores técnicos administrativos do programa.

"Nobody said it was easy.

No one ever said it would be this hard."

- The Scientist, Coldplay.

RESUMO

As responsabilidades éticas do profissional de auditoria são complexas e carregadas de conflitos de interesse. A consciência ética é particularmente importante para auditores, porque ao falhar em identificar uma questão ética durante uma auditoria, pode-se acarretar enormes prejuízos à sociedade, além de comprometer a reputação da pessoa do auditor, da empresa de auditoria e da profissão de auditor em geral. No setor público, auditores governamentais também estão sujeitos a dilemas éticos com o potencial de comprometer sua integridade e independência. O objetivo geral deste estudo é investigar quais os atributos individuais relacionadas à consciência ética dos auditores governamentais. Além do objetivo geral, por meio da análise de regressão, esta pesquisa investiga ainda a relação entre alguns fatores individuais, em especial: idade, gênero, experiência profissional, posição hierárquica, conhecimento do código de ética e quantidade de horas de treinamento formal em ética profissional nos últimos 5 anos e a consciência ética de auditores governamentais. Dessa forma, por meio da utilização de cenários envolvendo dilemas éticos ou conflitos de interesse comuns na atividade profissional de auditores governamentais, os respondentes foram convidados a responder um questionário eletrônico, a fim de verificar os determinantes da consciência ética de auditores governamentais com atuação em uma organização pública no Brasil. Os resultados corroboram algumas das hipóteses, revelando associação positiva entre experiência profissional e conhecimento do código de ética organizacional e consciência ética de auditores governamentais. Por outro lado, alguns resultados não confirmaram as expectativas das hipóteses, sugerindo haver associação negativa entre idade e consciência ética de auditores governamentais. Além de contribuir do ponto de vista acadêmico para diminuição do *gap* de literatura neste tema, os achados são úteis para o planejamento de ações educacionais que reforcem os mandamentos dos códigos de ética organizacionais, a fim de promover uma maior consciência ética entre auditores governamentais.

Palavras-chave: consciência ética; auditor público; auditor governamental.

ETHICAL AWARENESS AND DECISION MAKING IN AUDITING: AN ANALYSIS FROM THE PERSPECTIVE OF GOVERNMENTAL AUDITORS

ABSTRACT

The auditor's ethical responsibilities are complex and fraught with conflicts of interest. Ethical awareness is particularly important for auditors, because failing to identify an ethical issue during an audit can cause enormous harm to society, in addition to compromising the auditor's, the audit firm's and the auditing profession's reputation. In the public sector, government auditors are also subject to ethical dilemmas that can compromise their integrity and independence. The general objective of this study is to investigate which individual attributes are related to the ethical awareness of government auditors. In addition to the general objective, through regression analysis, this research also investigates the relationship between some individual factors, in particular: age, gender, professional experience, hierarchical position, knowledge of the code of ethics and number of hours of formal training in ethics professional experience in the last 5 years and the ethical awareness of government auditors. Thus, through the use of scenarios involving ethical dilemmas or conflicts of interest common in the professional activity of government auditors, respondents were invited to answer an electronic questionnaire, in order to verify the determinants of the ethical awareness of government auditors working in a public organization in Brazil. The results corroborate some of the hypotheses, revealing a positive association between professional experience and knowledge of the organizational code of ethics and ethical awareness of government auditors. On the other hand, some results did not confirm the expectations of the hypotheses, suggesting a negative association between age and ethical awareness of government auditors. In addition to contributing from an academic point of view to reducing the literature gap on this topic, the findings are useful for planning educational actions that reinforce the commandments of organizational codes of ethics, in order to promote greater ethical awareness among government auditors.

Keywords: ethical awareness, public auditor, governmental auditor.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Modelo de tomada de decisão ética de quatro passos de Rest (1979, 1994)	32
Figura 2- Instruções para o preenchimento do instrumento de pesquisa.....	54
Figura 3- Questão A1 adaptada	55
Figura 4- Questão A2 adaptada	57
Figura 5- Questão A3 adaptada	59
Figura 6- Questão A4 adaptada	60
Figura 7- Questão B1 adaptada	61
Figura 8 - Questão B2 adaptada	63
Figura 9 - Questão C1 adaptada	64
Figura 10 - Questão C2 adaptada	67
Figura 11 - Questão D1 adaptada	68
Figura 12 - Questão D2	70
Figura 13 - Questão 2	73
Figura 14 - Questão 2 reformulada.....	73
Figura 15 - Questão 3	74
Figura 16 - Questão 3 reformulada.....	74
Figura 17 - Questão 4	75
Figura 18 - Questão 4 reformulada.....	75
Figura 19 - Questão 7	76
Figura 20 - Questão 7 reformulada.....	76
Figura 21 - Questão 8	76
Figura 22 - Questão 8 reformulada.....	77
Figura 23 - Questão 9	77
Figura 24 - Questão 9 reformulada.....	78
Figura 25 - Cenário 1.....	82
Figura 26 - Cenário 2.....	83
Figura 27 - Cenário 3.....	84
Figura 28 - Cenário 4.....	86
Figura 29 - Cenário 5.....	87
Figura 30 - Cenário 6.....	89
Figura 31- Cenário 7.....	90
Figura 32 - Cenário 8.....	91
Figura 33 - Cenário 9.....	92
Figura 34 - Cenário 10.....	93

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Definição de Variáveis.....	48
Tabela 2 - Respostas esperadas	71
Tabela 3 - Relação esperada entre as variáveis independentes.....	71
Tabela 4 - Respostas esperadas	78
Tabela 5 - Questões Sócio-Demográficas	79
Tabela 6 - Estatísticas descritivas das variáveis do modelo 3.1	80
Tabela 7 - Respostas esperadas / Respostas obtidas.....	95
Tabela 8 - Matriz de Correlação.....	96
Tabela 9 - Diagnóstico de Colineariedade.....	99
Tabela 10 - Teste de RESET	100
Tabela 11 - Teste de White para heteroscedasticidade.....	101
Tabela 12 - Resultado da regressão por mínimos quadrados ordinários – variável dependente: consciência ética	102

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1. Contextualização.....	14
1.2. Objetivos de Pesquisa	16
1.2.1. Objetivo Geral.....	16
1.2.2. Objetivos Específicos.....	16
1.3. Justificativa	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1. Auditoria no Setor Público no Brasil – contexto de atuação e suas especificidades	20
2.2. Ética e moral – definição conceitual para pesquisa	27
2.3. Consciência ética	30
2.3.1 Modelos sobre tomada de decisão ética.....	31
2.3.2. A abordagem neurocognitiva.....	35
2.4. Desenvolvimento das Hipóteses de Pesquisa.....	37
3. METODOLOGIA	43
3.1. Delineamento da pesquisa.....	43
3.2. População e amostra	44
3.2.1. Tamanho da amostra	45
3.3. Constructo da pesquisa	46
3.3.1. Definição do Modelo e Variáveis	47
3.3.1.1. Variável dependente: consciência ética	48
3.3.1.2. Variáveis independentes: experiência profissional, posição hierárquica, idade, gênero, conhecimento do código de ética e número de horas de treinamento formal em ética.....	49
3.4. Instrumento de Pesquisa – variável dependente: consciência ética	50
3.4.1. Adaptação do instrumento de pesquisa.....	52
3.4.2. Teste-piloto	72
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	79
4.1. Análise Descritiva dos Respondentes	79
4.2. Estatísticas Descritivas.....	79
4.3. Análise descritiva dos cenários – consciência ética e o processo decisório dos auditores governamentais	81
4.4. Análise dos resultados por meio da estimação do modelo de regressão.....	95
4.4.1. Resultados dos Testes de Robustez do Modelo	95
5. CONCLUSÕES	105
6. REFERÊNCIAS	108
Apêndice A – Instrumento de Pesquisa de Pappa & Filos (2019).....	121
Apêndice B – Instrumento de Pesquisa Adaptado	122
Apêndice C – Gráficos das Respostas.....	127

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

Independentemente da sua área de atuação, os profissionais contábeis têm um papel importante em garantir a confiança nos setores público e privado, tendo por base sua capacidade ética. Isso significa que, ao exercer suas atividades, o profissional contábil deve estar firmemente amparado pelos princípios éticos fundamentais da integridade, objetividade, confidencialidade, competência e independência profissional (Gagnon & Gould, 2019).

As decisões dos auditores, em especial, são de fundamental importância, uma vez que a sua opinião contribui para a confiabilidade das demonstrações contábeis e das informações por eles auditadas. Assim, dentre os elementos relevantes para o exercício da função de auditoria, são esperados altos padrões de ética profissional, de modo que, qualquer desvio desses padrões tem o poder de minar a confiança não só na integridade e na independência dos auditores, como no mercado de auditoria como um todo (Diamond, 2005; Kaplan *et al.*, 2007).

As responsabilidades éticas do profissional de auditoria são complexas e carregadas de conflitos de interesse (Westra, 1986). Um auditor externo ao exercer sua atividade deve assegurar que as demonstrações contábeis do cliente foram preparadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e, portanto, se estas retratam fielmente o patrimônio da empresa. Acionistas, credores, potenciais investidores, governos e outros *stakeholders* depositam sua confiança na opinião do auditor ao avaliar a situação financeira atual e futura da companhia, à medida que tomam por base as informações por ele asseguradas para tomarem suas decisões de alocação de recursos (Lustosa *et al.*, 2012; Johari *et al.*, 2019).

Assim, o auditor tem uma obrigação contratual (entre o auditor e a administração da empresa auditada). Ao mesmo tempo, o auditor enfrenta uma obrigação ética (entre o auditor e o interesse público dos *stakeholders*), de realizar a auditoria com independência ao fornecer uma opinião sobre a confiabilidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis, e é nesse momento em que os conflitos de interesse surgem (Johari *et al.*, 2019; Shaub, 1989; Shaub & Waples, 1991). Os conflitos entre os interesses do cliente, da firma de auditoria, dos *stakeholders*, da profissão contábil e do próprio auditor fornecem as bases para muitas das potenciais questões éticas que os auditores enfrentam no exercício profissional (Johari *et al.*, 2019).

A questão da consciência ética é particularmente importante para auditores, porque ao falhar em identificar uma questão ética durante uma auditoria (como ocorreu em diversos escândalos corporativos no passado recente), pode-se acarretar enormes prejuízos à sociedade, além de comprometer a reputação da pessoa do auditor, da empresa de auditoria e da profissão de auditor em geral (Diamond, 2005; Lustosa *et al.*, 2012; Kaplan *et al.*, 2007).

Não estão claros quais fatores influenciam o processo de tomada de decisão dos indivíduos em relação a questões éticas, em especial, pouco se sabe sobre o crucial primeiro passo

nesse processo: a consciência ética (também traduzida como consciência moral ou sensibilidade ética nos estudos aqui mencionados) ou seja, a capacidade de interpretar uma determinada situação e identificar uma questão ética ou moral existente (Rest, 1986; Butterfield *et al.*, 2000; Karcher, 1996). Embora tenha havido crescente impulso e esforço para entender esse *constructo*, muitas das descobertas sobre consciência ética são inconsistentes, incompletas e, por vezes, até confusas (Tenbrunsel & Smith-Crowe, 2008).

A maioria das pesquisas sobre tomada de decisão ética utiliza o modelo de quatro passos originalmente conceituado por Rest (1979, 1986). De acordo com Rest (1986), o processo de tomada de decisão relativo a questões éticas se inicia com a consciência da questão ética; em seguida, o indivíduo faz um julgamento acerca da questão ética envolvida, estabelece a intenção de agir eticamente, e, por fim, age de forma ética.

A etapa do julgamento ético necessita utilizar o domínio moral no processo de tomada de decisão (Rest, 1989). Em contraste, a consciência (ou sensibilidade) ética significa reconhecer a natureza ética de uma situação¹ (Shaub *et al.*, 1993). Embora seja verdade que identificar uma questão ética não necessariamente resultará em um comportamento ético, pesquisas anteriores sugerem que a consciência ética é positivamente associada com a conduta ética (Rest, 1986; Butterfield *et al.*, 2000; Johari *et al.*, 2017).

Assim, apesar do julgamento ético ser uma parte relevante do processo de tomada de decisão em relação a conflitos éticos, ele não explica os múltiplos fatores envolvidos no estímulo à consciência ética. O que se sabe a partir das pesquisas é que o domínio moral não será ativado a menos que os indivíduos estejam cientes de que há uma questão ética envolvida (Karcher, 1996; Rest, 1986; Shaub *et al.*, 1993). Portanto, os indivíduos não utilizarão o julgamento ético a menos que estejam conscientes de que um dilema ético está presente. Em outras palavras, a consciência ética precede o julgamento em relação a questões ou dilemas éticos (Rest, 1986).

Rest (1986) destacou as complexidades desse primeiro passo, ao declarar que envolve a interpretação de uma situação particular em termos de quais ações são possíveis, quem seria afetado por cada curso de ação, e como as partes interessadas seriam afetadas em seu bem-estar.

Pesquisas anteriores fornecem algumas pistas sobre o potencial impacto de fatores individuais (Bernardi, 1994; Cohen *et al.*, 2001; Douglas *et al.*, 2001; Bernardi & Arnold, 2004; Simga-Mugan *et al.*, 2005; O'Leary & Stewart, 2007; Sweeney *et al.* 2010; Fiolleau & Kaplan, 2017; Johari *et al.*, 2017), organizacionais (Jones & Kavanagh, 1996; Martinov-Bennie & Pflugrath, 2009; Arnold *et al.*, 2013; Johari *et al.*, 2017; Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018) e relacionados à intensidade ética (Jones, 1991; Johari *et al.*, 2017) nas decisões relativas a questões éticas, mas falham em considerar o potencial papel do inconsciente em tais decisões, uma vez que estudos mais recentes apontam que uma quantidade significativa das decisões com implicações

¹ Os conceitos “ética”, “moral”, “consciência ética”, “sensibilidade ética”, dentre outros, serão discutidos na Seção 2.1.

éticas são tomadas inconscientemente (Reynolds, 2006; Kahneman, 2011; Woiceshyn, 2011; Schwartz, 2016; Alsharif *et al.*, 2021; Larres & Kelly, 2021; Goodwin, 2022; Berdugo, 2022; Sussman, 2022).

Assim, um melhor entendimento dos fatores que afetam a consciência ética tem o potencial de contribuir para decisões sobre a melhor forma de capacitar auditores e outros profissionais em relação à consciência ética e à qualidade da tomada de decisão em relação a questões éticas (Reynolds, 2006; Lustosa *et al.*, 2012; Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Assim como ocorre no setor privado, no setor público auditores governamentais também estão sujeitos a dilemas éticos que podem comprometer a sua integridade, imparcialidade e independência. Várias pesquisas analisaram as especificidades da auditoria do setor público, tais como o objetivo, a forma de contratação dos auditores, o ambiente de auditoria no setor público, as características do auditor público e outras peculiaridades, bem como o impacto dessas peculiaridades na qualidade da auditoria (Deis & Giroux, 1992; Ballantine *et al.*, 2008; Jakubowski, 2008; Carslaw *et al.*, 2007; Branson, Decker & Green, 2011; Dehkordi & Makarem, 2011; Cagle & Pridgen, 2015).

No entanto, verifica-se ainda uma lacuna em relação a estudos que tenham como objetivo analisar os fatores que repercutam na consciência ética de profissionais de auditoria, em especial entre auditores com atuação no setor público no Brasil.

Considerando esse contexto, reuniu-se a motivação para este estudo, ou seja, contribuir para as pesquisas sobre consciência ética de auditores, em especial no setor público brasileiro. Nesse sentido, este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: **Quais características individuais tem impacto na consciência ética de auditores governamentais?**

1.2. Objetivos de Pesquisa

1.2.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é investigar quais os atributos individuais relacionadas à consciência ética dos auditores governamentais.

1.2.2. Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, este estudo pretende investigar a relação entre alguns fatores individuais e a consciência ética de auditores governamentais, em especial:

- i) Idade;
- ii) Nível hierárquico;
- iii) Experiência em auditoria;
- iv) Gênero;
- v) Conhecimento do código de ética; e,
- vi) Quantidade de horas de treinamento formal em ética nos últimos 5 anos.

Algumas pesquisas teóricas e empíricas apontam que idade (Karcher, 1996),

experiência profissional (Shaub, 1989; O'Leary e Stewart, 2007; Carrera & Van Der Kolk, 2021), nível hierárquico e gênero (Shaub, 1994; Carrera & Van Der Kolk, 2021) estão positivamente associados à consciência ética de profissionais contábeis.

A idade é um dos fatores que influenciam a competência do profissional contábil, e, portanto, pode influenciar também o nível de consciência ética do profissional. Profissionais contábeis graduados há mais tempo tendem a ter uma formação mais voltada à proficiência técnica. Por outro lado, profissionais mais jovens podem ter tido mais ênfase em questões éticas durante a graduação. Nesse sentido, este estudo pretende investigar se há relação entre idade e consciência ética de auditores governamentais.

Assim como a idade, a experiência profissional modifica o profissional contábil, e, portanto, pode influenciar a consciência ética dos auditores. Apesar de Shaub (1989) concluir que não há diferenças significativas entre experiência profissional e consciência ética, os estudos de Volker (1984) e Carrera e Van Der Kolk (2021) concluíram que uma maior exposição a questões éticas está ligada a mais altos níveis de consciência ética. Além dos resultados contraditórios, é plausível assumir que uma maior exposição a questões éticas tende a levar a maiores níveis de consciência ética. Assim, este estudo pretende investigar se há relação entre experiência profissional² e maiores níveis de consciência ética em auditores governamentais.

Em relação aos estudos relacionando gênero e consciência ética, os resultados são controversos. Por exemplo, enquanto Cohen *et al.* (1996, 2001), Carrera e Van Der Kolk (2021), e Shaub (1994) concluíram que as mulheres exibiam consistentemente um nível mais elevado de moralidade, Shaub (1989), Karcher (1996) e Owhoso (2002) sugerem que não existiam tais diferenças entre auditores do gênero masculino e feminino. Nesse sentido, este estudo pretende investigar se há relação entre gênero e maiores níveis de consciência ética em auditores governamentais.

1.3. Justificativa

Pesquisas relativas à consciência ética na área empresarial são poucas (Douglas *et al.*, 2001; Simga-Mugan *et al.*, 2005; Jordan, 2009; Buterfield *et al.*, 2000; Shaub *et al.*, 1993); sendo ainda mais restritas em relação à contabilidade (Triki, 2011; Shafer, 2015; Fiolleau, 2013; Fiolleau & Kaplan, 2017) e em relação à auditoria (Shaub, 1989; Shaub *et al.*, 1993; Karcher, 1996; Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Pappa & Filos, 2019; Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Shaub (1989) foi o primeiro a avaliar o efeito do nível de desenvolvimento cognitivo moral, orientação ética individual (idealismo ou relativismo), comprometimento profissional e organizacional na consciência ética de auditores. Os resultados apontam efeitos significativos da orientação ética no comprometimento profissional, que por seu turno afeta o comprometimento organizacional. No entanto, a pesquisa não apontou relação entre essas três variáveis (orientação ética, comprometimento profissional e comprometimento organizacional) na habilidade dos

² Neste estudo, o número de anos na profissão de auditor é utilizado como *proxy* para experiência profissional.

auditores de reconhecer uma questão ética num contexto profissional, enquanto a consciência ética se mostrou positivamente relacionada à idade, mas não à educação, incluindo educação ética (Shaub, 1989).

Shaub *et al.* (1993) forneceram as primeiras evidências em relação aos fatores que influenciam a consciência ética de auditores experientes³. Os resultados evidenciam que há uma associação entre a orientação ética dos participantes (relativismo e idealismo) com baixos níveis de consciência ética.

Karcher (1996), ao estudar os fatores que podem influenciar a consciência ética de auditores, não encontrou relação significativa entre posição hierárquica, experiência, exposição anterior a questões éticas similares e nível educacional e consciência ética. Por outro lado, o estudo de Karcher (1996) indicou uma associação positiva entre a idade e a tomada de decisão ética do auditor; ou seja, que as auditores mais velhos são mais éticos que auditores mais jovens.

Douglas *et al.* (2001) investigaram os efeitos de valores pessoais, instrução anterior em ética profissional, familiaridade com o código de conduta ética, e, em especial, a cultura ética organizacional no julgamento ético por parte de auditores. Os resultados indicam que a orientação ética (idealismo ou relativismo) está relacionada ao julgamento ético em caso de situações de alta intensidade moral. Esses resultados vão ao encontro da argumentação de Jones (1991), mas aparentam contrariar as conclusões do estudo de Brief *et al.* (1996), de que haveria pouca influência de valores pessoais no julgamento de questões morais.

Pappa e Filos (2019) fizeram uma análise comparativa do comportamento ético entre auditores internos do setor público e do setor privado na Grécia. Os resultados da pesquisa apontam que os auditores internos do setor público tendem a fazer julgamentos mais aderentes ao Código de Ética em comparação aos auditores do setor privado, ao se depararem com dilemas éticos.

Carrera e Van Der Kolk (2021) concluíram que auditores mais experientes apresentam níveis mais elevados de consciência ética, bem como que auditores do gênero feminino têm maior consciência ética do que seus colegas homens.

Apesar da importância do tema ética para a profissão contábil, nota-se ainda uma carência de estudos nessa seara no Brasil (Lustosa *et al.*, 2012). Os poucos estudos encontrados analisam a questão da consciência ética ou do julgamento e tomada de decisão ética sob a perspectiva de estudantes de contabilidade (da Silva Dias & Silva, 2018; Santana Jr. & de Oliveira Carvalho Jr., 2016) ou do contabilista (da Silva *et al.*, 2022; Alves, 2005; Alves *et al.*, 2007; Lustosa *et al.*, 2012).

Da Silva Dias e Silva (2018) concluíram que os alunos de contabilidade apresentam adequado julgamento ético quando instigados a julgar um comportamento do cotidiano da profissão.

³ Os participantes da pesquisa eram contadores públicos com aproximadamente 4,5 anos de experiência.

Os estudos de Santana Jr. e de Oliveira Carvalho Jr. (2016) validaram a escala *Multidimensional Ethics Scale (MES)* quanto à dimensionalidade, confiabilidade e convergência, e para a existência de contribuições de determinadas dimensões éticas filosóficas em uma amostra de estudantes de Ciências Contábeis, como alternativa para a classificação dos indivíduos quanto ao comportamento ético e moral apresentado em situações de gerenciamento de resultado.

Da Silva *et al.* (2022) concluíram que as práticas de gerenciamento de resultados são vistas como inaceitáveis e antiéticas por profissionais de contabilidade, exceto na percepção dos profissionais que atuam na área governamental, os quais se demonstraram mais propensos a reconhecer tais práticas como legalmente aceitáveis e éticas.

Segundo Alves (2005), os profissionais contábeis que conhecem o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) tem maior predisposição a cumprir os mandamentos do Código. Esse resultado se contrapõe às conclusões de Alves *et al.* (2007), de que a maioria dos profissionais considera o CEPC importante como guia de conduta, mas apenas uma minoria se predispõe a cumprir algumas ou todas as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Lustosa *et al.* (2012) avaliaram o nível ético de contadores brasileiros, com base no julgamento desses sobre decisões que envolvem conflitos éticos, concluindo que o julgamento ético dos respondentes é diretamente relacionado com o que eles preveem para o próprio comportamento.

Não foram encontrados estudos no Brasil que tivessem como objetivo analisar a consciência ética entre profissionais de auditoria, em especial utilizando uma amostra com auditores do setor público. Nesse sentido, este estudo busca contribuir e avançar na área de pesquisas sobre consciência ética de auditores, em especial no setor público.

Ademais, ao investigar quais fatores individuais estão relacionados a um maior nível de consciência ética em auditores governamentais no Brasil, este estudo busca apoiar a promoção de treinamentos e seminários que possam contribuir para um aumento no nível de consciência ética de auditores governamentais, a partir da discussão de situações que envolvem dilemas éticos presentes em situações cotidianas de auditores governamentais.

Este estudo aborda um tema de extrema relevância no campo da auditoria governamental, ao se aprofundar nas responsabilidades éticas dos auditores e os desafios que enfrentam em sua prática profissional. A complexidade das responsabilidades éticas e os conflitos de interesse inerentes à profissão tornam a consciência ética um aspecto crucial para os auditores. Ao falhar em identificar questões éticas durante uma auditoria o auditor governamental pode acarretar prejuízos significativos para a sociedade e comprometer a reputação dos auditores e das organizações para as quais trabalham. No setor público, os auditores governamentais enfrentam dilemas éticos que podem ameaçar sua integridade e independência, tornando ainda mais importante a compreensão dos fatores individuais que influenciam seu nível de consciência ética.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Auditoria no Setor Público no Brasil – contexto de atuação e suas especificidades

A atuação do auditor governamental no Brasil possui características próprias que, de início, são relevantes, tais como: o objetivo, a forma de contratação dos auditores, o ambiente de auditoria no setor público, as características do auditor público e outras peculiaridades, as quais diferenciam a auditoria do setor público da auditoria realizada no setor privado (Barry *et al.*, 1987; Ballantine *et al.*, 2008).

A começar pelos objetivos da auditoria no setor público: enquanto a auditoria das demonstrações financeiras das empresas possui o papel primordial de atestar (assegurar) a veracidade/confiabilidade das informações contábeis e financeiras ali retratadas, a auditoria no setor público tem como objetivo, primordialmente, agregar valor e fomentar resultados mais efetivos, propondo melhorias nos processos de trabalho, por meio dos exames realizados nas políticas, programas, atividades, projetos, funções e tarefas das organizações públicas auditadas (aqui nesta pesquisa também denominadas “auditados”) (Barrett, 2010; Alves, 2015).

A ideia de controle do patrimônio e de avaliação da fidedignidade de dados tem suas origens na atividade de auditoria. Entretanto, no campo da auditoria do setor público o alcance da área de controle vai além da asseguarção da fidedignidade das informações contábeis (Hay *et al.*, 2024). Sem prejuízo da importância da auditoria financeira, como resultado da auditoria no setor público busca-se a avaliação da gestão, dos controles internos implementados, quanto ao cumprimento de metas e aos aspectos de legalidade e de economicidade (Hay *et al.*, 2024). Além disso, espera-se que esses processos avaliativos revertam em melhorias para o processo de gestão (Barrett, 2010), isso porque o principal objetivo da divulgação de relatórios financeiros no setor público é a prestação de contas (*accountability*⁴) da utilização dos recursos públicos (Braga, 2013).

Dessa forma, a auditoria no setor público possui entre suas atribuições contribuir para melhoria da governança, ao fornecer avaliações imparciais e objetivas sobre a eficácia e a responsabilidade da gestão dos recursos públicos, bem como se programas ou políticas públicas estão alcançando os objetivos desejados (Barrett, 2010; Alves, 2015; Hay *et al.*, 2024).

Outra peculiaridade das auditorias do setor público diz respeito ao principal usuário dos relatórios: enquanto as instituições nacionais de auditoria do setor público reportam principalmente para o Poder Legislativo, no caso das auditorias do setor privado os usuários primários são os acionistas (Hay *et al.*, 2024).

As auditorias realizadas no setor público são normalmente classificadas em três

⁴ O termo *accountability*, que não possui tradução precisa para o nosso idioma, representa, segundo definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG), a obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, mediante o compromisso de prestar contas sobre como essa responsabilidade foi cumprida. O termo sintetiza a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública.

grupos principais sendo: auditorias financeiras, de conformidade e de desempenho (Cordery & Hay, 2021). As auditorias financeiras expressam uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras. As auditorias de conformidade fornecem garantia sobre o cumprimento de leis e regulamentos e políticas estabelecidos, termos e condições acordados, enquanto que as auditorias de desempenho ou auditorias operacionais examinam a economia, a eficiência e eficácia com que a entidade auditada realiza as suas atividades (Grossi *et al.*, 2023; Ferry *et al.*, 2022).

O termo “auditoria de regularidade” é frequentemente utilizado em referência a uma “auditoria financeira” complementada com elementos de “auditorias de conformidade” em relação a normas financeiras e aos princípios de uma boa gestão financeira. As auditorias de desempenho também são conhecidas como auditorias de “valor pelo dinheiro”⁵ (Barrett, 2010; Ferry *et al.*, 2022; Bringselius, 2018). Essa relação custo-benefício foi originalmente definida como compreendendo os três Es: economia, eficiência e eficácia (Hopwood, 1984), mas desde então foi expandida para incluir equidade (Johnsen, 2005) com fortes conotações de justiça⁶ (Ferry, 2019) e ética (Bringselius, 2018). A análise quanto à eficiência, eficácia, equidade e ética depende de alguma avaliação de desempenho (Ferry *et al.*, 2022).

Segundo Grossi *et al.* (2023), a partir do final dos anos 1970, surge a lógica do *New Public Management (NPM)*, implantada com o objetivo de melhorar a performance e a eficiência dos serviços públicos. De forma semelhante, gradativamente o foco da auditoria do setor público evoluiu de auditorias financeiras e de conformidade tradicionais para auditorias de desempenho e auditorias não financeiras (Mattei *et al.*, 2021). Na prática, o papel dos auditores do setor público passou da função de “vigilância”, garantindo que o dinheiro público fosse devidamente utilizado pelos governos centrais e locais, para um papel consultivo, de apoio à tomada de decisões dos governos (Justesen & Skaerbaek, 2010; Ferry & Ahrens, 2021; Bonollo, 2019).

Além dos objetivos, que são diferentes, a auditoria do setor público se diferencia da auditoria do setor privado em vários outros aspectos, como a forma de contratação dos auditores, o ambiente de auditoria no setor público, as características do auditor público e outras peculiaridades relevantes para o escopo desta pesquisa, uma vez que refletem em questões relacionadas à independência do auditor governamental.

Apesar de a independência ser frequentemente descrita como um dos atributos mais desejáveis de um auditor, devido a sua relação direta com a objetividade do auditor e com a qualidade da auditoria (Ferry & Midgley, 2021), essa é também a área descrita como a mais sujeita a vulnerabilidades (Ferry *et al.*, 2023), seja no setor público ou no setor privado.

Enquanto o ambiente de auditoria do setor privado apresenta algumas características competitivas, o ambiente de auditoria do setor público é basicamente monopolista por natureza

⁵ Do inglês “*value for money*” ou *VFM*.

⁶ Do inglês “*Fairness*”.

(Clark *et al.*, 2007). Isto ocorre porque as instituições nacionais de auditoria do setor público são as principais responsáveis pela prestação de serviços de auditoria e de asseguarção para o governo, agências e outras entidades do setor público, no nível federal (Uman *et al.*, 2022).

Em outras palavras, as organizações responsáveis pelas auditorias do setor público no Brasil detêm o monopólio das auditorias financeiras, de legalidade e de desempenho em governos para fins de controle externo. Nenhum valor é pago pelas organizações públicas auditadas e os políticos não possuem ingerência sobre a agenda e o escopo da auditoria (Lino & Aquino, 2016).

As normas internacionais de auditoria exigem que os auditores possuam e apliquem em seus trabalhos aspectos como: competência, experiência, independência, o devido zelo profissional, integridade e ética na realização de seus trabalhos, de forma a garantir a qualidade dos resultados da auditoria (Lino & Aquino, 2016).

Nesse sentido, o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais – IPPF (2024), promulgado pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), organiza o corpo de conhecimento que orienta a prática profissional mundial de auditoria interna, com base nos 15 princípios orientadores que possibilitam uma auditoria interna eficaz e de qualidade.

A qualidade das auditorias entregues pelas organizações de auditoria do setor público tem o condão de potencializar a efetividade da atuação da rede de controle na coerção aos governos. Falhas nesses fatores levam à diminuição da qualidade da auditoria e, por consequência, da efetividade da organização de auditoria e de toda rede de controle (Lino & Aquino, 2016).

DeAngelo (1981) definiu a qualidade de auditoria como a probabilidade conjunta de determinado auditor (i) detectar distorções relevantes nas demonstrações financeiras do auditado e (ii) reportar essas distorções. No entanto, a qualidade da auditoria está relacionada a fatores externos, sobre os quais as organizações de auditoria não têm influência – como competição política, alternância de poder e existência de competências legais bem definidas (Melo & Pereira, 2013; Dye & Stapenhurst, 1998) – bem como a fatores internos, sobre os quais elas possuem potencial controle ou ingerência. Entre os fatores internos estão a independência dos auditores, a melhor aplicação do orçamento disponível às suas atividades e corpo técnico qualificado (Dye & Stapenhurst, 1998).

A independência da organização de auditoria é composta pela independência organizacional e pela independência operacional de seus auditores. A primeira diz respeito a não interferência de outras esferas e dos governos nas competências do órgão e à atuação isenta da camada judicante (no caso do modelo Napoleônico) em relação aos políticos (Ferry *et al.*, 2023; Lino & Aquino, 2016) e ao Poder Legislativo (Hay *et al.*, 2024; Triantafyllou, 2020).

O segundo tipo de independência diz respeito ao processo de auditoria em si, ou seja, independência para escolher o objeto e o objetivo da auditoria, bem como o que será reportado (Dye & Stapenhurst, 1998; Power, 1997), sem interferência do ente auditado, seja ela exercida diretamente nos auditores, ou por meio de solicitação às altas posições hierárquicas da própria

organização de auditoria para interferirem em favor do ente auditado (Lino & Aquino, 2016).

De acordo com Endri (2020), a independência do auditor pode ser avaliada sob dois pontos de vista, são eles: (a) a independência dos profissionais, ou seja, a independência real ou factual que é obtida e mantida pelos auditores em toda a série de atividades de auditoria, desde a fase de planejamento até a fase de elaboração de relatórios. A independência neste caso é vista como a liberdade que realmente pertence ao auditor, portanto é uma condição ideal a ser mantida pelo auditor, e (b) a independência profissional, que é a independência relativa à imagem do auditor em relação ao público em geral. De acordo com esta visão, esta também é chamada de independência na aparência. A independência de acordo com este ponto de vista é relevante, porque sem a crença pública de que um auditor é independente, então sua opinião e seus relatórios não terão credibilidade perante à visão do público ou dos usuários das informações contábeis (Endri, 2020).

Gendron (2006) destaca que, diferentemente do que ocorre na profissão jurídica, na qual é esperado que os advogados sejam defensores de seus clientes e adotem subjetivamente a posição do cliente, os auditores devem manter a independência a fim de fornecer uma avaliação objetiva e imparcial das finanças de seus clientes.

Uma das alternativas para evitar a perda de independência dos auditores é o rodízio, colocado como imprescindível pelo código de ética da INTOSAI (ISSAI 30) e pelas Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao controle externo no Brasil, divulgadas pelo Instituto Rui Barbosa em 2010 (Lino & Aquino, 2016).

A não repetição da equipe de auditores (ou o rodízio de auditores) que atuou recentemente em uma mesma entidade aumentaria a objetividade e acurácia dos relatórios dos auditores (Harris & Whisenant, 2012). Contudo, a discussão sobre rodízio é ampla e apresenta prós e contras à tal prática. O argumento a favor do rodízio é a consequente redução do potencial de captura do auditor pelo auditado. A recursividade da interação auditor-auditado desenvolve o denominado *trust* relacional (Rousseau *et al.*, 1998), o que pode levar à redução da independência do auditor, por meio da redução da disposição de reportar as não conformidades, em virtude dos laços de amizade desenvolvidos (Lino & Aquino, 2016).

Por sua vez, a repetição da equ

ipe de auditores poderia decorrer da maior proximidade geográfica entre o auditor e o auditado, com efeitos positivos para a qualidade da auditoria. Conversas informais com os auditados trariam informações cruciais e maior uso de visitas *in loco* a menor custo, assim como obtenção de informações de mídia local (jornais, rádios e TVs locais) ampliariam a possibilidade de desenvolvimento de conhecimento específico (Choi *et al.*, 2012). Em uma época anterior ao *boom* da *internet* e do trabalho remoto, Carcello *et al.* (1992) destacaram que uma maior proximidade entre auditor e auditado e um maior número de auditorias *in loco* estavam entre os

dez fatores mais relevantes para a qualidade da auditoria.

Por outro lado, como a qualidade da auditoria é menor no início do relacionamento, pois o auditor não tem muito conhecimento sobre as atividades do auditado (Francis, 2004), e o rodízio de auditores, ao inibir o desenvolvimento do aprendizado do auditor sobre a organização auditada, pode prejudicar o aumento da qualidade e da profundidade da auditoria (Lino & Aquino, 2016).

Na ausência de forças competitivas, a natureza monopolística da auditoria do setor público significa que atributos alternativos de qualidade da auditoria são necessários. Por exemplo, indicadores de qualidade da auditoria para prestadores de auditoria do setor privado, como o tamanho da empresa de auditoria (DeAngelo, 1981), especialização (Craswell *et al.*, 1995) e honorários de auditoria (Francis, 1984) não são aplicáveis às organizações de controle no setor público (Clark *et al.*, 2007).

Os estudos que compararam a quantidade de achados (utilizado como uma *proxy* para a qualidade da auditoria) apontadas por auditores governamentais (servidores públicos) e auditores externos (do setor privado) em relatórios de auditoria de entidades do setor público, apontam que as auditorias realizadas por auditores públicos tendem a apontar maior número de irregularidades ou achados de auditoria (Jakubowski, 2008; Carslaw *et al.*, 2012; Cagle & Pridgen, 2015). De acordo com os autores, a diferença no número de achados pode ocorrer porque os auditores governamentais não visam lucro e, portanto, podem estar dispostos a gastar mais tempo e esforço coletando evidências de auditoria, em comparação a auditores contratados (Jakubowski 2008).

A segunda explicação apontada pelos autores para os resultados da pesquisa pode decorrer do fato de que, na auditoria do setor privado, o cliente de auditoria detém o “poder” de contratar e demitir o auditor, de determinar a remuneração do auditor e de determinar as condições de trabalho da equipe de auditoria (Cagle & Pridgen, 2015).

Como no caso das auditorias do setor público o cliente não possui esses poderes, há uma inversão de papéis, ou seja, o “poder” muda do cliente de auditoria para o auditor público. Dessa forma, o auditor do setor público teria, portanto, maiores e melhores condições de enfrentar as pressões do auditado do que um auditor do setor privado (Cagle & Pridgen, 2015), mantendo a sua independência.

Diferentemente do setor privado, em que a questão do porte da organização de auditoria é relevante devido à danosa dependência do auditor em relação à receita de um cliente ou grupo de clientes específicos (DeAngelo, 1981), no setor público as organizações responsáveis pela auditoria dos governos não têm suas receitas geradas pela prestação de serviços (Lino & Aquino, 2016). Assim, o auditor do setor público não sofre pressão de seus superiores para preservação de contratos com clientes, como pode ocorrer no setor privado (Lino & Aquino, 2016).

Por outro lado, auditores do setor público estão sujeitos a outros tipos de pressão, como a política, o que poderia comprometer a sua independência, afetando a qualidade das conclusões dos relatórios de auditoria do setor público (Lino & Aquino, 2016).

De acordo com Zimmermann (1977), políticos são agentes públicos eleitos pelos cidadãos que tendem a se esquivar ou usar seu cargo a fim de obter ganhos políticos, ou seja, ser reeleito ou reconduzido. Por sua vez, os cidadãos e outras partes interessadas (credores, grupos de interesse público, a mídia, etc.) vão atuar no sentido de criar atividades de monitoramento, tais como sistemas contábeis, relatórios financeiros, auditorias internas e externas, na tentativa de controlar o comportamento dos políticos (Barry *et al.*, 1987).

Por outro lado, os políticos e os burocratas vão tentar contornar esse monitoramento de suas atividades, buscando induzir a função de auditoria a *false sign offs* para suprimir o efeito de “más notícias” decorrentes de relatórios de auditoria negativos (Barry *et al.*, 1987).

Isso ocorre porque, segundo Barry *et al.* (1987), o escopo ampliado em auditorias são mais amplamente utilizadas em unidades governamentais do que nas organizações privadas de auditoria. Isso resulta em auditorias que realizam uma revisão mais ampla das atividades de gestão e das tomadas de decisão do que ocorre em geral nas auditorias financeiras, com um maior potencial para descobertas negativas que refletem nas habilidades de liderança e gestão dos políticos.

Assim, uma vez que os relatórios de auditoria governamental geralmente são de conhecimento público, a divulgação na mídia de descobertas negativas tende a ocorrer com maior frequência a partir desses relatórios, com um maior potencial de impacto negativo nas chances de reeleição de um político ou na renomeação de um burocrata. Este tipo de influência política não ocorre no ambiente de auditores privados (Barry *et al.*, 1987), o que tende a favorecer a independência dos auditores do setor público.

Outro aspecto relevante para a autonomia dos auditores é a eventual promoção para posições superiores dentro da organização de auditoria, como cargos de direção, pela influência de altos oficiais do governo central ou do governo local junto à camada judicante. Isto reduziria a independência do supervisor da auditoria, apesar da estabilidade na carreira pública (Lino & Aquino, 2016).

Por fim, uma maior politização da camada judicante dos modelos Napoleônicos poderia levar à menor autonomia da camada técnica, caso houvesse interferência nos procedimentos operacionais ou alocação discricionária de recursos para certos projetos apoiados pela camada técnica (como inovação de processos e procedimentos de auditoria, elaboração de manuais, novos sistemas de informação etc.), mas que podem não ter apoio da camada judicante (Lino & Aquino, 2016).

Os códigos de ética, como os emitidos pela *International Federation of Accountants (IFAC)*, incluem uma discussão detalhada da questão da independência dos auditores. Por

exemplo, a INTOSAI (1998) defende que os auditores devem manter a independência em relação às entidades auditadas e aos grupos interessados, bem como devem se manter objetivos, independentes e imparciais, tanto de fato como na aparência. Em especial, o auditor deve manter a neutralidade política real e percebida e ter em mente o impacto de estar envolvido em atividades políticas ou outras que criem conflitos.

Embora aparentemente haja um consenso entre os pesquisadores de que independência e competência são ingredientes necessários para a atuação bem sucedida de um auditor (Schandl & Flint, 1988; Watts & Zimmerman, 1986; Boritz, 1992), Lee e Stone (1995) defendem que o auditor não pode escolher ser independente, ao menos que ele seja competente. Em outras palavras, ao contrário de autores como Schandl e Flint (1988) e Boritz (1992), Lee e Stone (1995) defendem que a competência do auditor é um pré-requisito para a independência do auditor.

Competência é a experiência do auditor adquirida através de conhecimento e treinamento. De acordo com Taylor (2013), competência é a capacidade do auditor de aplicar o conhecimento e a experiência que ele possui para conduzir uma auditoria cuidadosa, intuitiva e objetiva. Lee e Stone (1995) e Watkins *et al.* (2004) defendem que a competência tem uma relação significativa na qualidade da auditoria.

O auditor deve conduzir os trabalhos de auditoria e preparar o relatório de forma imparcial e com a competência necessárias, de forma a emitir uma opinião confiável (Rifai & Mardijuwono, 2020). Para isso, é necessário que o auditor conheça profundamente o objeto da auditoria, o ambiente, os controles internos e a legislação relacionada (Rifai & Mardijuwono, 2020).

Além da independência e da necessária competência, os auditores devem manter princípios de integridade no desempenho de suas funções. A integridade é necessária para que os auditores possam agir de forma honesta e firme na condução das auditorias, garantindo assim a qualidade dos resultados do exame (Sweeney *et al.* 2010).

No desempenho de suas funções e no apoio à melhoria de seu desempenho, os auditores devem defender o princípio da integridade para agir de forma consistente com os valores éticos e seguir os regulamentos aplicáveis para construir a confiança que fornece a base para uma tomada de decisão confiável (Rifai & Mardijuwono, 2020).

A integridade pode ser entendida como o elemento do caráter que fundamenta o reconhecimento profissional do auditor; a característica que sustenta a confiança pública e uma referência para os pares quanto à tomada de decisão. A integridade também exige que um auditor, entre outras coisas, seja honesto e direto, sem comprometer o sigilo profissional. Integridade não é comprometida por erros não intencionais e pela dissidência honesta, mas não aceita fraudes, tampouco elimina princípios em função do ganho pessoal (Wardayati, 2016).

O Código de Ética da IFAC especifica os princípios fundamentais a respeitar pelos

auditores e contabilistas, nomeadamente: integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional. Assim, integridade significa que o auditor será honesto ao realizar uma auditoria; a objetividade relaciona-se com a ausência de qualquer conflito de interesses que possa prejudicar o seu julgamento; a competência profissional implica uma educação contínua, bem como recusar trabalhos para os quais o auditor não detenha a competência adequada; o devido cuidado supõe que o auditor cumprirá as normas de auditoria durante a execução dos seus trabalhos; enquanto que o princípio da confidencialidade significa que o auditor não divulgará informações do cliente, as quais adquiriu durante o seu trabalho, sem autorização prévia; e, finalmente, ao manter um comportamento profissional, o auditor evitará qualquer conduta que possa prejudicar a sua reputação e a dos demais profissionais de auditoria, enquanto se comporta de acordo com as leis e regulamentos (IFAC, 2016).

De acordo com o princípio fundamental da objetividade, os auditores devem adotar uma atitude imparcial e isenta e evitar qualquer conflito de interesses, ou seja, uma situação na qual um auditor tenha um interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho de suas atividades. Tais interesses conflitantes podem tornar difícil para o auditor executar suas funções com imparcialidade (IFAC, 2016).

Um conflito de interesses existe mesmo que não resulte em nenhum ato antiético ou impróprio por parte do auditor. Um conflito de interesses pode criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na atividade de auditoria e na profissão, uma vez que pode prejudicar a habilidade do auditor de executar suas funções e responsabilidades objetivamente (IFAC, 2016).

Por fim, de acordo com o código de ética do IFAC, o princípio da confidencialidade significa que o auditor não divulgará informações do cliente que obteve durante o seu trabalho sem autorização. Além disso as informações obtidas durante a auditoria não devem ser usadas de forma inapropriada, a fim de obter ganhos pessoais por parte do auditor (IFAC, 2016).

O conceito de confidencialidade inclui ainda o manuseio apropriado de informação sensível ou confidencial por parte do auditor, de acordo com as recomendações de segurança de informação e a Lei de Proteção Geral de Dados.

2.2. Ética e moral – definição conceitual para pesquisa

Apesar do crescente interesse do tema ética empresarial entre os pesquisadores nas últimas décadas, poucos pesquisadores nessa área se preocuparam em definir o conceito fundamental de “ética”, diferenciando-o do termo “moral” (Tenbrunsel & Smith-Crowe, 2008; Agle *et al.*, 2014).

Jones observou (1991, pp. 367–368) que alguns autores, incluindo Ferrell e Gresham (1985), Trevino (1986), Hunt e Vitell (1986) e Dubinsky e Loken (1989) não trouxeram definições substantivas dos termos ético e antiético.

Rest (1986, p. 3) forneceu uma definição específica de como o termo “moralidade”

deve ser entendido em sua obra:

“quando o termo ‘moralidade’ é usado ao longo deste livro, pretendemos nos referir a um tipo de valor social, que tem a ver com a forma como os humanos cooperam e coordenam suas atividades a serviço do bem-estar humano, e como eles julgam conflitos entre interesses individuais”⁷

Jones (1991, p.367) ofereceu a definição de “decisão ética” e “antiética”, já admitindo sua imprecisão e relativismo:

“Uma decisão ética é uma decisão legal e moralmente aceitável para a maioria da comunidade. Por outro lado, uma decisão antiética é uma decisão que seja ilegal ou moralmente inaceitável para para a maioria da comunidade. Esta definição segue a definição de crimes de obediência de Kelman e Hamilton (1989) e é consistente com as definições usadas, explícita ou implicitamente, por alguns outros autores no campo da ética.”⁸

Além disso, na vida cotidiana os termos moral e ética são frequentemente utilizados como sinônimos, diferentemente do que ocorre academicamente, onde os conceitos são diferentes, apesar de relacionados. Cortina e Navarro (2005, p.20) explicam que a confusão terminológica tem origem etimológica:

“A palavra ‘ética’ procede do grego *ethos*, que significa originalmente ‘morada’, ‘lugar em que vivemos’, mas posteriormente passou a significar ‘o caráter’, o ‘modo de ser’ que uma pessoa ou um grupo vai adquirindo ao longo da vida. Por sua vez, o termo ‘moral’ procede do latim *mos, moris* que originalmente significava ‘costume’, mas em seguida passou a significar também ‘caráter’ ou ‘modo de ser’.”

Portanto, a confusão terminológica toma a ética pelo seu objeto de estudo, ou seja, confunde o estudo e a reflexão com os elementos empíricos a serem observados (Cortina & Navarro, 2005).

Segundo Vásquez (2003, p.23), “a ética é a teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade. Ou seja, é a ciência de uma forma específica de comportamento”.

Cortina e Navarro (2005, p.20) definem moral como o “[...] conjunto de princípios, normas e valores que cada geração transmite à geração seguinte na confiança de que se trata de um bom legado de orientações sobre o modo de se comportar para viver uma vida boa e justa”. Já a ética é definida como a disciplina filosófica que constitui uma reflexão sobre os problemas morais (Cortina & Navarro, 2005).

Ferrell *et al.* (2021) definem moral como a filosofia pessoal de um indivíduo sobre o que é certo ou errado. Os autores destacam que a moral é singular, ou pessoal, ou seja, relativa a um indivíduo. Isto é, uma pessoa pode utilizar suas convicções morais ao tomar decisões éticas em qualquer contexto.

⁷ “when the term ‘morality’ is used throughout this book, we intend to refer to a particular type of social value, that having to do with how humans cooperate and coordinate their activities in the service of furthering human welfare, and how they adjudicate conflicts among individual interests”.

⁸ “An ethical decision is a decision that is both legally and morally acceptable to the larger community. Conversely, an unethical decision is a decision that is either illegal or morally unacceptable to the larger community. This definition follows from Kelman and Hamilton’s (1989) definition of crimes of obedience and is consistent with the definitions used, either explicitly or implicitly, by some other authors in the field of ethics.”

Já a ética empresarial compreende princípios, valores e normas organizacionais que podem ter origem em indivíduos, em declarações organizacionais ou no *framework* que guia primariamente o comportamento individual ou do grupo no ambiente empresarial (Ferrell *et al.*, 2021).

Princípios são limites específicos e pervasivos de comportamento que não deveriam ser violados e frequentemente se tornam a base para as regras. Exemplos de princípios incluem os direitos humanos, a liberdade de expressão e os fundamentos da justiça (Ferrell *et al.*, 2021).

Valores são crenças e ideais duradouros socialmente reforçados. Exemplos de valores empresariais éticos esperados atualmente são: trabalho em equipe, confiança e integridade (Ferrell *et al.*, 2021).

Moral, valores e princípios descrevem características positivas que são frequentemente aplicadas a organizações empresariais e quando são identificados e aplicados, geralmente representam o que é chamado de “melhores práticas”. Investidores, funcionários, clientes, grupos de interesses, o sistema jurídico e a comunidade muitas vezes determinam se uma ação específica ou padrão é ético ou antiético (Ferrell *et al.*, 2021).

Embora esses grupos influenciem a determinação do que é ético ou antiético para os negócios, eles também podem entrar em conflito. Apesar de esta ser a realidade dos negócios e tais grupos podem não estar necessariamente certos, seus julgamentos influenciam a aceitação ou rejeição das práticas de negócios pela sociedade (Ferrell *et al.*, 2021).

A ética é definida como o comportamento ou decisões tomadas dentro dos valores ou moral de um grupo (Ferrell *et al.*, 2021). Dessa forma, a ética empresarial é o comportamento certo e errado definido pelo grupo, que pode ser uma empresa ou uma indústria (Ferrell *et al.*, 2021).

As organizações empresariais possuem uma identidade que inclui valores centrais conhecidos como parte de uma “cultura corporativa”. Dentro desta cultura, existem regras e regulamentos - escritas e não escritas - que determinam quais decisões os funcionários devem considerar corretas ou erradas no que se refere à empresa (St-Onge *et al.*, 2018). Tais avaliações são julgamentos da organização e são definidos como sua ética (ou, neste caso, sua ética empresarial).

Para St-Onge *et al.* (2018, p.2), conduta e cultura organizacional são conceitos intrinsecamente ligados:

“A cultura representa os sistemas de crenças, valores, normas e preferências invisíveis dos indivíduos que formam uma organização. A conduta representa a manifestação tangível da cultura através das ações, comportamentos e decisões desses indivíduos. Como resultado, a cultura coletiva dos indivíduos dentro de uma organização pode ser observada e medida através da sua conduta”⁹

⁹ “*Conduct and culture are intricately linked concepts. Culture represents the invisible belief systems, values, norms and preferences of the individuals that form an organization. Conduct represents the tangible manifestation of culture through the actions, behaviors and decisions of these individuals.*”

Os conceitos “ética” e “moral” são amplamente utilizados como sinônimos em pesquisas científicas da área de ética corporativa (p.e. Bryant, 2009; Jones & Ryan, 1997; Treviño, 1986; Reynolds, 2006), e, dessa forma, serão utilizados como sinônimos na fundamentação desta pesquisa (Jones, 1991; Alves, 2005; Agle *et al.*, 2014; Ferrell *et al.*, 2021).

2.3. Consciência ética

A consciência ética tem servido como ponto de partida conceitual para a maioria modelos de tomada de decisão relacionados a questões éticas desde que Rest (1986) a colocou no seu modelo de ação de quatro componentes. No entanto, para Jordan (2009) o *constructo* da sensibilidade moral/ética tem sofrido especificação incorreta e falta de clareza de definição, já que muitos estudiosos têm usado termos como “consciência” e “sensibilidade” como sinônimos. Weaver (2007, p. 143) observa que “a sensibilidade ética tem sido usada indistintamente com sensibilidade moral, sensibilidade clínica, percepção moral, percepção ética, percepção clínica, intuição ética e moral ou sensibilidade ética”¹⁰.

Alguns estudiosos afirmam que a consciência ética é o primeiro passo lógico e fundamento para o raciocínio moral e tomada de decisão ética (Rest, 1986; Bryant, 2009; Clarkeburn, 2002), embora as pesquisas não tenham estabelecido uma progressão temporal através do modelo de Rest (1986). Ainda assim, por ser o ponto de partida conceitual em muitos modelos de tomada de decisão ética, a consciência ética é um *constructo* importante.

Alguns afirmam que, sem reconhecer a natureza ética de uma situação, é improvável que o tomador de decisão use uma lente moral para avaliar e atuar sobre o assunto (Gioia, 1992; Jordan, 2007; Sparks & Hunt, 1998; Thomas, 1994). Embora tal lente não determine comportamento ético ou antiético, é um “ponto de partida crítico pelo qual o processo de tomada de decisão pode ser caracterizado como moral ou amoral” (Tenbrunsel e Smith-Crowe, 2008, p. 553).

Assim, sem consciência dos componentes éticos de uma questão, é improvável que esses componentes sejam considerados no processo de julgamento (Jordan, 2009; Fiske & Taylor, 1991), resultando em uma baixa probabilidade de ação ética futura como resultado do processo de tomada de decisão (Jones, 1991; Jordan, 2009; Rest, 1986).

Rest (1986) definiu consciência ética como o processo interpretativo por meio do qual o indivíduo reconhece que há uma questão ética presente em uma situação ou ainda, que um padrão ou princípio moral é relevante em uma determinada situação.

Mais recentemente, Butterfield *et al.* (2000, p.982) definiram consciência ética como “o reconhecimento em um indivíduo de que sua potencial decisão ou ação pode afetar os interesses, o bem-estar ou as expectativas de si ou de outros, ao entrar em conflito com uma ou

¹⁰ “*ethical sensitivity has been used interchangeably with moral sensitivity, clinical sensitivity, moral perception, ethical perception, clinical perception, ethical intuition and moral or ethical sensibility*”

mais normas éticas”¹¹.

De acordo com Reynolds (2006), apesar de a definição de Butterfield *et al.* (2000) ser mais precisa que a de Rest (1986), pode ser um pouco exagerada em pelo menos três pontos. Primeiro, a necessidade de tomar uma decisão muitas vezes não fica aparente até que a questão tenha sido identificada como uma questão ética. Em segundo lugar, a exigência de que um indivíduo primeiro identifique o impacto das decisões pessoais acaba limitando o número de questões que possivelmente poderiam ser reconhecidas como questões éticas. Por fim, determinar se uma decisão “conflita com um ou mais normas éticas” requer uma análise de como a decisão se compara em relação a padrões de comportamento ético, o que pode levar a uma confusão entre a definição de consciência ética e o julgamento ético.

Dessa forma, Reynolds (2006) defende que a consciência ética exige apenas um reconhecimento de que tais comparações (entre a potencial decisão a ser tomada e os padrões éticos) são apropriadas; que os padrões éticos são relevantes para a solução da questão; e que o indivíduo pode justificadamente aplicar os vocabulários, estruturas e ferramentas de análise ética na situação em questão. Em outras palavras, o tomador de decisão deve reconhecer que um ponto de vista ético é um ponto de vista válido a ser considerado naquela situação.

Assim, Reynolds (2006, p.233) define consciência ética como um “reconhecimento de um indivíduo que uma situação tem um conteúdo moral e pode legitimamente ser considerada de um ponto de vista moral”¹².

As pesquisas na área de ética empresarial utilizam os termos “sensibilidade ética” e “consciência ética” como sinônimos (Treviño *et al.*, 2006; Triki, 2011; Agle *et al.*, 2014; Ferrell *et al.*, 2021) e dessa forma, este estudo define “sensibilidade ética” ou “consciência ética” como a habilidade de interpretar uma determinada situação e identificar a existência de um dilema ético (Rest, 1986).

Segundo Ferrell *et al.* (2021, p. 5), a diferença entre uma decisão comum e uma decisão ética reside “no ponto em que as regras aceitas não servem mais, e o decisor se depara com a responsabilidade de sopesar valores e chegar um julgamento em uma situação que não é exatamente a mesma que ele ou ela enfrentou antes”¹³. Em outras palavras, valores e julgamentos pessoais, bem como valores e práticas corporativas desempenham um papel crítico na tomada de decisão ética.

2.3.1 Modelos sobre tomada de decisão ética

O campo da ética empresarial é comumente dividido em dois nichos: o da ética

¹¹ “*moral conscience is a person’s recognition that his or her potential decision or action could affect the interests, welfare, or expectations of the self or others in a fashion that may conflict with one or more ethical standards.*”

¹² “*I define moral awareness as a person’s determination that a situation contains moral content and legitimately can be considered from a moral point of view.*”

¹³ “*the point where the accepted rules no longer serve, and the decision maker is faced with the responsibility for weighing values and reaching a judgment in a situation which is not quite the same as any he or she has faced before.*”

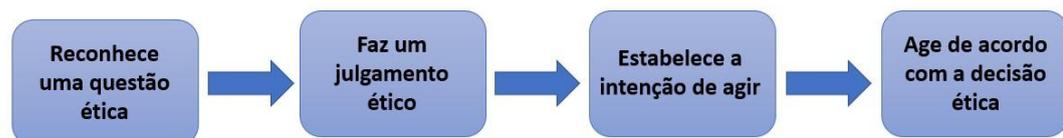
normativa, a qual reside principalmente no reino da filosofia moral e teologia, e guia os indivíduos em como eles deveriam se comportar; e a ética descritiva (ou empírica), que reside largamente no reino do gerenciamento empresarial, e se ocupa em explicar e prever o comportamento dos indivíduos. Embora ambos tenham sua importância, este estudo foca nos achados empíricos a partir da literatura da ética descritiva da tomada de decisão ética (O'Fallon & Butterfield, 2013).

Os primeiros estudos sobre psicologia moral defendiam que o conhecimento moral e o julgamento ético são alcançados primariamente por um processo de desenvolvimento cognitivo, de razão e reflexão (Kohlberg, 1969; Piaget, 1932, 1965). Segundo essa abordagem, conhecida como racionalista, emoções morais como a empatia podem algumas vezes levar ao processo de pensar em questões éticas, mas não são a causa direta do julgamento moral.

De acordo com Jones (1991), a maioria das pesquisas sobre tomada de decisão ética utiliza o modelo de quatro passos originalmente conceituado por Rest (1979, 1986), com base no processo cognitivo defendido por Kohlberg (1969), para explicar como ocorre o processo de tomada de decisão em relação a questões éticas.

Dessa forma, Rest (1986) defende que o processo de tomada de decisão relativo a questões éticas consiste em quatro passos independentes, sendo eles em que o indivíduo: (i) reconhece ou identifica a natureza ética de uma questão; (ii) faz um julgamento ético; (iii) decide colocar as preocupações com as questões éticas acima de outras questões; e, por fim, (iv) age de acordo com a questão ética (Figura 1).

Figura 1- Modelo de tomada de decisão ética de quatro passos de Rest (1979, 1994)



Fonte: Elaboração própria com base em Rest (1979, 1994).

Rest (1986) define a consciência ética como a habilidade de interpretar uma situação como sendo ética. Julgamento ético é a habilidade de decidir qual curso de ação é moralmente correto. A intenção ética é a habilidade de priorizar valores morais acima de outros valores. Comportamento ético é a aplicação da intenção ética à situação. Para Rest (1986), os quatro passos são independentes, ou seja, o sucesso de um passo não necessariamente levará ao passo seguinte.

A partir do modelo de quatro passos de Rest (1986), vários outros modelos foram desenvolvidos (Hunt & Vitell, 1986; Treviño, 1986; Jones, 1991) a fim de explicar como ocorre o processo de tomada de decisão relativo a questões éticas. A maioria desses modelos difere apenas na inclusão de outras variáveis consideradas relevantes ao modelo inicial de Rest (1986) (Reynolds, 2006).

Assim, Hunt e Vitell (1986) defendem que fatores sociais, culturais, econômicos e organizacionais influenciam esse processo, simularmente a Treviño (1986) que incluiu ainda fatores como *locus* de controle e características organizacionais, enquanto Jones (1991) defendeu que características relativas ao dilema ético, como a intensidade ética, devem ser consideradas relevantes por influenciarem o processo de tomada de decisão relativo a questões éticas.

Dessa forma, o modelo de Jones (1991) é composto de seis componentes:

- 1- Magnitude de consequências: o somatório dos prejuízos ou benefícios do ato ético causado às vítimas ou beneficiários do ato em questão;
- 2- Consenso social: o grau de consenso social de que uma determinada ação é boa ou má;
- 3- Probabilidade de efeito: a probabilidade de que o ato ético vai realmente acontecer e vai acarretar benefício ou prejuízo aos envolvidos;
- 4- Imediatismo temporal: espaço de tempo entre o presente e as consequências do ato ético;
- 5- Proximidade: o sentimento de proximidade (social, cultural, psicológica ou física) entre o agente moral e os beneficiários do ato;
- 6- Concentração de efeito: força das consequências aos envolvidos.

Assim, Jones (1991) defende que as diferenças nas características de um dilema ético, ou seja, sua intensidade, efeitos e impactados, afetam a resposta de um indivíduo à questão ética. Modelos de explicação da tomada de decisão em relação a questões éticas que não consideram a intensidade ética implicam que as decisões e comportamentos dos indivíduos são idênticos para todos os dilemas éticos. Ou seja, seguindo esse raciocínio, os indivíduos decidem e se comportam da mesma maneira caso o dilema ético seja levar suprimentos do escritório para utilizar em casa, ou disponibilizar no mercado um produto que possa prejudicar a saúde dos consumidores (Jones, 1991).

Mais recentemente, as pesquisas passaram a utilizar uma abordagem neurocognitiva para explicar como fatores inconscientes e intuitivos influenciam nesse processo (Haidt, 2001; Reynolds, 2006; Schwartz, 2016).

Assim, Haidt (2001) revisou as evidências contra os modelos racionalistas e propôs um modelo social intuitivo, segundo o qual a intuição e as emoções são o início do processo e a causa direta do julgamento em relação a dilemas éticos.

Por sua vez, Schwartz (2016) propôs um modelo integrativo para explicar como ocorre o processo de tomada de decisão em relação a questões éticas, ao combinar e interrelacionar o impacto da intuição e das emoções com a razão e o raciocínio cognitivo na etapa do julgamento ético. Dessa forma, o modelo integrativo de Schwartz (2016) essencialmente une as abordagens “intuitivo/sentimentalista” (Haidt, 2001), “racionalista” (Kohlberg, 1973; Rest, 1968), “pessoal/situacional interacionista” (Treviño, 1986) e “intensividade-contingente” (Jones, 1991).

Desde a proposição dos mencionados modelos de Rest (1989) e Jones (1991), que surgiram entre meados da década de 1980 e no início da década de 1990, pesquisadores no campo da ética descritiva estudaram e testaram diversos *constructos* (Shaub, 1989; Shaub *et al.*, 1993; Ameen *et al.*, 1996; Karcher, 1996; Douglas *et al.*, 2001; Shafer *et al.*, 2001; Simga-Mugan, Daly, Onkal & Kavut, 2005; Sweeney *et al.*, 2010; Triki, 2011; Taylor, 2013; Fiolleau & Kaplan, 2017), buscando explicar os fatores que influenciam a tomada de decisão a partir do modelo de quatro passos de Rest (1989).

Nesse sentido, foram feitas pesquisas acerca da influência de uma grande variedade de fatores individuais, tais como gênero (Ameen *et al.*, 1996; Karcher, 1996; Simga-Mugan, Daly, Onkal & Kavut, 2005), experiência profissional (Shaub *et al.*, 1993; Douglas *et al.*, 2001), nacionalidade (Simga-Mugan *et al.*, 2005) e desenvolvimento moral e cognitivo (Shaub, 1989); fatores organizacionais como implementação de código de ética, treinamento em ética profissional (Douglas *et al.*, 2001; Taylor, 2013; Fiolleau & Kaplan, 2017), clima organizacional e cultura ética (Douglas *et al.*, 2001; Sweeney *et al.*, 2010; Shafer, 2015) e fatores relacionados à intensidade ética (Douglas *et al.*, 2001), como magnitude de consequências e consenso social (O'Fallon & Butterfield, 2013).

Karcher (1996) estudou a consciência ética de auditores e os fatores que podem influenciar essa consciência, dentre os quais a natureza da questão ética, a severidade da questão e a idade do indivíduo. Apesar da maioria dos respondentes identificar as questões éticas apresentadas, os resultados não demonstraram relação significativa entre posição hierárquica, experiência, exposição anterior a questões éticas similares e nível educacional e consciência ética.

Em relação à intensidade ética, Karcher (1996) concluiu que havia maior tendência de os indivíduos identificarem uma questão ética se as circunstâncias eram mais severas, assim, apesar não haver desenvolvido hipóteses para testar intensidade ética, os achados vão ao encontro da inclusão de intensidade ética no modelo de comportamento ético, conforme proposto por Jones (1991).

Shaub (1989) avaliou o efeito do nível de desenvolvimento cognitivo moral, orientação ética individual (idealismo ou relativismo), comprometimento profissional e organizacional na habilidade de auditores em reconhecer as questões éticas em uma situação profissional. Os resultados do estudo apontam efeitos significativos da orientação ética no comprometimento profissional, que por seu turno afeta o comprometimento organizacional. No entanto, a pesquisa não apontou relação entre essas três variáveis (orientação ética, comprometimento profissional e comprometimento organizacional) na habilidade dos auditores de reconhecer uma questão ética num contexto profissional, enquanto a consciência ética se mostrou positivamente relacionada à idade, mas não à educação (incluindo educação ética).

Shaub *et al.* (1993) forneceram as primeiras evidências em relação aos fatores que

influenciam a consciência ética de auditores experientes¹⁴. Os resultados evidenciam que há uma associação entre a orientação ética dos participantes (relativismo e idealismo) com baixos níveis de consciência ética.

Douglas *et al.* (2001) investigaram os efeitos de valores pessoais, instrução anterior em ética profissional, familiaridade com o código de conduta ética, e, em especial, a cultura ética organizacional, representada pela percepção dos valores e práticas compartilhados pela firma no julgamento ético por parte de auditores. Os resultados indicam que a orientação ética (idealismo ou relativismo) estão positivamente relacionados ao julgamento ético em caso de situações de alta intensidade ética. Esses resultados vão ao encontro da argumentação de Jones (1991), mas aparentam contrariar as conclusões do estudo de Brief *et al.* (1996), de que haveria pouca influência de valores pessoais no julgamento de questões morais.

Fiolleau (2013) apontou que, quando a visão de sucesso organizacional de contadores não inclui um componente explícito ético, os profissionais podem falhar em perceber as implicações éticas de suas decisões. As conclusões do estudo apontam que contadores tem um nível de consciência ética menor do que estudantes de contabilidade.

Fiolleau & Kaplan (2017) compararam a consciência ética de contadores em relação a estudantes de contabilidade. Os resultados mostram que a consciência ética é menor para aqueles em uma empresa com uma estrutura de recompensa focada apenas em objetivos financeiros em comparação com aqueles em uma empresa com uma ampla estrutura de recompensa, sugerindo que as empresas podem aumentar a conscientização ética em suas organizações, incluindo metas em suas estruturas de recompensa.

A partir dessas contribuições teóricas e empíricas, o campo da ética descritiva obteve avanços importantes no sentido de descrever como os indivíduos pensam e agem quando confrontados com dilemas e questões éticas. No entanto, permanecem diversas lacunas e inconsistências, o que se apresenta como oportunidade para pesquisas posteriores (O'Fallon & Butterfield, 2013).

2.3.2. A abordagem neurocognitiva

De acordo com Carrera e Van Der Kolk (2021), uma das abordagens mais relevantes acerca do processo de tomada de decisão ética, que leva em conta tanto o consciente quanto decisões inconscientes, bem como o processo de racionalização ética, é o modelo para a tomada de decisão ética proposto por Reynolds (2006).

Reynolds (2006) postula que dois sistemas dentro do cérebro estão envolvidos no processo de tomada de decisão ética: o sistema reflexivo – as partes do cérebro associadas ao inconsciente, ao processamento automático, ao aprendizado implícito e à intuição – e o sistema consciente – o qual permite que os humanos processem conscientemente pensamentos complexos

¹⁴ Os participantes da pesquisa eram contadores públicos com aproximadamente 4,5 anos de experiência.

sobre percepções (Kahneman, 2011). Em comparação aos modelos anteriores utilizados, com base no processo cognitivo (Kohlberg, 1981; Rest, 1986), o modelo neurocognitivo acrescenta um elemento importante, a saber, o sistema reflexivo, o qual reconhece que nem todas as decisões éticas são tomadas conscientemente.

O sistema reflexivo (sistema-X) conduz a maior parte do processamento da vida cotidiana, de forma que a utilização deste sistema *per se* não envolve um esforço consciente (racional). Segundo Reynolds (2006, pp. 738–739), o sistema-X depende principalmente dos chamados protótipos, que são padrões básicos de “unidades neurais eletroquímicas que encapsulam a experiência sensorial para criar uma impressão material do mundo externo”¹⁵, que podem ser usados para “armazenar” informações sobre questões complexas como conceitos, cenas, situações e interações sociais.

Reynolds (2006) argumenta que as questões morais, como suborno e fraude, têm características “prototípicas” e diante de uma questão ética, o indivíduo não considera apenas características prototípicas da situação, mas também como ela é percebida pela sociedade e quais padrões morais são relevantes para a situação. Os processos dentro do sistema reflexivo podem, assim, ser vistos como um processo de busca para encontrar um protótipo adequado a fim de tomar uma decisão rápida de modo que protótipos éticos permitem que os indivíduos reconheçam questões éticas automaticamente (Reynolds, 2006).

O sistema consciente (sistema-C) envolve uma análise deliberada, por meio da qual serão desenvolvidos novos protótipos, que ficarão disponíveis para o sistema-X (Reynolds, 2006). Quando um indivíduo é confrontado com uma nova situação, o sistema-C tenta ativamente entendê-la e desenvolve um novo protótipo, que fica armazenado na memória. Este protótipo pode ser usado no futuro quando uma situação semelhante for identificada, sem que o sistema-C precise intervir (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

A consciência ética para Reynolds (2006, p. 741) é o “ponto médio crítico do modelo neurocognitivo onde o ciclo reflexivo de padrões de correspondência admite que a questão é uma questão ética e deve ser analisada”¹⁶. Dessa forma, a consciência ética ocorre quando uma questão ética é identificada como tal pelos processos de busca, comparação e aplicação (sistema-X) ou pelos processos de estruturação, refinamento e soma (sistema-C), todos relacionados aos protótipos éticos de uma pessoa (Sturm, 2017). Dado que decisões reflexivas podem ser a forma mais comum de tomada de decisão ética, é razoável supor que o primeiro passo no processo, ou seja, reconhecer questões éticas, esteja intimamente associado com respostas inconscientes, ao contrário do pressuposto nos modelos cognitivos de Rest (1986) e Jones (1991).

Em resumo, o modelo neurocognitivo sugere que a maioria das decisões éticas está

¹⁵ “neural electrochemical units that encapsulate the sensory experience to create a material imprint of the external world” (Reynolds, 2006, pp. 738–739)

¹⁶ “[...] critical midpoint of the neurocognitive model where the reflexive pattern matching cycle concedes that the issue is an ethical issue and must be analyzed.” (Reynolds, 2006, pp. 738–739)

associada com a correspondência de protótipos e julgamentos reflexivos em vez de julgamentos ativos e respostas conscientes (Reynolds, 2006). Sob esta perspectiva, a consciência ética é concebida como o produto de processos inconscientes relacionados a como os indivíduos focam a atenção e recuperam estímulos (Reynolds, 2006). Quando um indivíduo enfrenta um problema ético para Dedeker (2015, p. 445) “um processo reflexivo de correspondência de padrões é executado inconscientemente para encontrar o melhor protótipo que corresponda à nova situação, juntamente com as avaliações normativas”¹⁷.

Assim, os protótipos éticos permitem que os indivíduos reconheçam situações éticas automaticamente, mesmo antes do sistema-C estar envolvido e, portanto, quanto mais refinados forem os protótipos éticos de um indivíduo, melhor ele provavelmente será capaz de reconhecer uma questão ética como tal (Reynolds, 2006).

2.4. Desenvolvimento das Hipóteses de Pesquisa

A consciência ética é o primeiro passo em um processo de tomada de decisão ética e estabelece as premissas para intenções ou ações que se seguem (Butterfield *et al.*, 2000). Embora seja verdade que identificar um problema ético como tal não resulta necessariamente em comportamento (mais) ético, pesquisas anteriores sugerem que a consciência ética está positivamente associada com conduta ética real (Rest, 1986; Butterfield *et al.*, 2000; Johari *et al.*, 2017).

No entanto, verifica-se ainda uma lacuna nas pesquisas quanto aos fatores que teriam impacto sobre a consciência ética dos auditores, em especial aqueles que atuam no setor público no Brasil.

Embora outras etapas do processo de tomada de decisão ética tenham recebido atenção na literatura (ver revisões de Butterfield *et al.*, 2000; Jones *et al.*, 2003; Craft, 2013), relativamente pouca atenção tem sido dada aos antecedentes da consciência ética dos auditores, em especial aqueles que atuam no setor público (Jones *et al.*, 2003; Massey, 2017).

Seguindo as perspectivas de desenvolvimento cognitivo (Rest, 1986; Jones, 1991), alguns estudos examinaram como a consciência ética dos auditores se relaciona com outras etapas do modelo de quatro componentes (Rest, 1986). Tais estudos encontraram uma associação positiva entre conscientização e desenvolvimento ético dos auditores (Bernardi, 1994) e orientação ética (Cohen *et al.*, 2001; Johari *et al.*, 2017). Estudos que examinam a relação entre experiência e a consciência ética dos auditores mostram resultados inconclusivos e oferecem, na melhor das hipóteses, explicações parciais dessa relação (Shaub, 1989; Bernardi, 1994; Cohen *et al.*, 2001).

Por exemplo, Shaub (1989) testou se a consciência ética dos auditores dependia da

¹⁷ “a reflexive pattern-matching process is enacted unconsciously to find the best prototype that matches the new situation, together with the normative evaluations” (Dedeker, 2015, p. 445)

nível de experiência e descobriu que a experiência não contribuiu para a consciência ética. No entanto, seu estudo apresenta evidências de que a idade estava positivamente associada à consciência ética, argumentando que experiências gerais de vida, mais do que experiência profissional, tornam um indivíduo sensível a problemas éticos.

Da mesma forma, os estudos de Abdolmohammadi e Owghoso (2000) concluíram que, em comparação com auditores inexperientes, auditores experientes não foram sensíveis a informações éticas em relação ao cliente ao realizar a avaliação de risco de fraude, sugerindo que a experiência não levou a uma maior consciência ética. No mesmo sentido, Karcher (1996) não encontrou associação entre experiência profissional e consciência ética dos auditores.

Além de seguir uma abordagem cognitiva, e assim assumir uma tomada de decisão consciente, esses estudos têm em comum o uso de amostras de auditores com experiência profissional relativamente limitada (4,4; 7,6 e 7,3 anos em média de experiência, respectivamente), limitando assim a sua capacidade de capturar as diferenças entre os indivíduos com base em seus anos de prática (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Outros estudos, no entanto, encontraram pequenas diferenças na consciência ética em relação a experiência dos auditores, como no caso de Bernardi (1994) que explorou a capacidade dos auditores de detectar fraudes em um ambiente experimental e descobriu que gerentes (experientes) eram mais capazes de detectar fraudes em comparação com auditores relativamente inexperientes (variáveis moderadas pelo nível de raciocínio moral dos entrevistados).

Em um estudo com auditores internos, O'Leary e Stewart (2007) concluíram que a experiência teve um efeito positivo na capacidade dos auditores de identificar questões éticas, sugerindo que auditores experientes eram mais conservadores em suas interpretações em comparação aos seus colegas menos experientes. O estudo foi baseado em uma pequena amostra de 66 indivíduos e os resultados que buscam compreender a relação entre experiência e consciência ética ainda apresentam-se inconclusivos.

Na mesma linha, pesquisas que examinam a relação entre gênero e conscientização ética também são inconclusivas (You *et al.*, 2011). Enquanto Cohen *et al.* (1996, 2001) evidenciam que as mulheres consistentemente apresentaram um nível mais elevado de consciência ética do que os homens, Shaub (1989), Karcher (1996) e Abdolmohammadi e Owghoso (2000) sugerem a inexistência de tais diferenças entre auditores do gênero masculino e feminino. Adicionalmente, Bobek *et al.* (2015) sugerem que contadores dos gêneros feminino e masculino parecem usar um processo de tomada de decisão diferente em relação a dilemas éticos.

Não apenas o atual corpo de pesquisa é inconclusivo, como as teorias usadas para examinar e interpretar as relações entre experiência, gênero e consciência ética também têm sido sujeitas à críticas. A razão para isso é que estudos anteriores sobre a tomada de decisão ética assumiram predominantemente que as decisões morais envolvem um “processo cognitivo lógico, racional e deliberativo” (Schwartz, 2016, p. 758; Rest, 1986; Jones, 1991). Embora estudos

empíricos que adotam tais perspectivas racionalistas tenham fornecido alguns *insights* sobre como indivíduos reagem a questões morais, o pressuposto de que as decisões éticas sempre incluem uma base consciente (racional) tem sido contestada (Haidt, 2001; Schwartz, 2016).

Decisões éticas podem às vezes exigir um processo cognitivo “consciente”, mas pesquisas mais recentes em neurociência descobriram que decisões (éticas) também podem ser tomadas inconscientemente (Kahneman, 2011), com implicações em como o processo de tomada de decisão ética é entendido e analisado. Contudo, se tal aspecto é verdadeiro, na maioria das pesquisas anteriores sobre ética do auditor, essa característica não tem sido considerada.

Acerca desse ponto Reynolds (2006, p. 741) afirma:

[...] nem o modelo de Rest, nem qualquer um dos outros no campo [...] descreve elementos-chave de decisões reflexivas ou intuitivas. Dado que a tomada de decisão reflexiva pode ser a forma mais comum de decisão ética, essa omissão é bastante significativa.¹⁸

Em outras palavras, não levar em conta decisões inconscientes possivelmente leva a uma falha na compreensão do processo de tomada de decisão ética e uma ênfase exagerada e injustificada na importância da tomada de decisão consciente.

Hamilton e Knouse (2011) argumentam que os protótipos éticos são criados e refinados principalmente através de (novas) experiências (ver também Dane & Sonenshein, 2015). Assim, o tipo e a magnitude das experiências anteriores moldam os protótipos existentes (Jordan, 2009). Dessa forma, indivíduos com experiência em um campo serão capazes de fornecer respostas reflexivas para situações complexas mas prototípicas, de forma que o sistema-C¹⁹ possa se concentrar em situações novas (Reynolds, 2006). Dessa forma, conclui-se que pessoas com mais experiência possivelmente tiveram mais oportunidades de refinar seus protótipos éticos e são, portanto, propensos a exibir níveis mais elevados de consciência ética (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Em auditoria, argumenta-se que a experiência profissional gera “esquemas de decisão” que estão disponíveis para futuras tomadas de decisão (Frederick, 1991). Além disso, pesquisas anteriores que investigaram se auditores experientes têm uma melhor capacidade de buscar e estruturar informação, os dois processos mentais chave que caracterizam o funcionamento do inconsciente, relacionado ao sistema-X²⁰, (Bédard & Mock, 1992; Bédard & Chi, 1993; Earley, 2002) indicaram que, em problemas do mundo real, auditores experientes são melhores para distinguir entre informação relevante e irrelevante (Bédard & Mock, 1992; Bédard & Chi, 1993) e que usam diferentes tipos de informações ao formar julgamentos sobre as informações fornecidas pelo cliente em comparação aos menos experientes (Earley, 2002).

¹⁸ [...] [n]either Rest's model nor any of the others in the field [...] describe key elements of reflexive or intuitive decisions. Given that reflexive decision-making may be the most common form of ethical decision-making, this omission is quite significant.”

¹⁹ Sistema C é o sistema consciente.

²⁰ Sistema X é o sistema reflexivo – as partes do cérebro associadas ao inconsciente, ao processamento automático, ao aprendizado implícito e à intuição.

As pesquisas também mostraram que, em comparação com auditores menos experientes, os auditores experientes não são influenciados pela presença de informações irrelevantes (Shelton, 1999), são menos afetados por informações afetivas irrelevantes (Bhattacharjee & Moreno, 2002) e são mais eficientes no processo de busca de informações para realizar uma tarefa de auditoria (Bédard & Mock, 1992).

As evidências também sugerem que a experiência tem um efeito positivo sobre o conhecimento, estruturas e capacidade geral de resolução de problemas em um contexto de auditoria (Bédard & Mock, 1992; Bédard & Chi, 1993). Em síntese, pesquisas existentes ao comparar auditores experientes e não experientes sugerem que os primeiros (auditores experientes) parecem ter melhores processos de coleta informações e uma maior capacidade de combinar essas informações com certos padrões que os segundos (auditores menos experientes), processo associado ao sistema reflexivo (sistema-X).

Protótipos são desenvolvidos por experiências de vida e aprendizado. Considerando que auditores são expostos a treinamentos relacionados a ética profissional, e portanto, conhecem os dilemas éticos comuns em sua atividade profissional, espera-se que os auditores possam ter desenvolvido e armazenado protótipos que podem ser ativados ao enfrentar situações moralmente questionáveis (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Assim, seguindo a abordagem neurocognitiva para a tomada de decisão ética e as evidências fornecidas por estudos anteriores, é esperado que, quanto mais experiências os auditores acumulam, mais eficaz será seu processo de coleta e estruturação de informações. Como resultado, seus protótipos éticos serão mais refinados, facilitando o reconhecimento de questões éticas (ou seja, a consciência ética) combinando estímulos com protótipos existentes. Assim, espera-se uma associação positiva entre a experiência profissional dos auditores em anos e consciência ética (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Portanto, tendo observado os apontamentos supracitados, propõe-se a formulação da primeira hipótese:

H1. *A consciência ética está positivamente associada à experiência profissional dos auditores governamentais.*

Seguindo argumentos semelhantes, é esperado que a posição hierárquica superior de um auditor governamental esteja positivamente associada a níveis mais altos de consciência ética. A posição hierárquica se relaciona com a experiência na medida em que reflete o resultado de políticas internas de avaliação e promoção. Indivíduos promovidos a cargos mais altos são geralmente aqueles que atuam no nível mais alto e receberam desempenho superior em avaliações no passado (Tan & Libby, 1997; Bhattacharjee & Moreno, 2002). Estudos anteriores têm, portanto, usado a posição hierárquica como *proxy* para a experiência do auditor.

No entanto, a pesquisa de Karcher (1996) não apontou associação entre nível

hierárquico e consciência ética dos auditores. Dessa forma, a fim de verificar se existe relação entre nível hierárquico e o nível de consciência do auditor governamental esta pesquisa propõe a seguinte hipótese:

H2. *A consciência ética está positivamente associada à posição hierárquica do auditor governamental.*

Finalmente, embora a idade não conduza necessariamente a níveis mais elevados de experiência, indica mais experiência de vida (Shaub, 1989), o que provavelmente se relaciona com experiência profissional. A idade cronológica está relacionada com a maturação biológica, o desenvolvimento psicológico e o estágio de vida dos indivíduos, assim como suas experiências profissionais e posição hierárquica estão ligadas à idade (Settersten & Mayer, 1997).

Assim, a variável idade foi usada em pesquisas anteriores como uma *proxy* alternativa para experiência profissional (Dane & Sonenshein, 2015). Em geral, os indivíduos mais velhos serão provavelmente auditores mais experientes e, portanto, espera-se que a idade esteja positivamente associada a níveis mais elevados de consciência ética (Carrera & Van Der Kolk, 2021; Karcher, 1996), o que conduz à terceira hipótese:

H3. *A consciência ética está positivamente associada à idade do auditor governamental.*

Desenvolvimentos recentes na pesquisa neurocognitiva mostram que os cérebros feminino e masculino são diferentes em sua estrutura, função e química (Ruigrok *et al.*, 2014; Ryan, 2017). Essas diferenças biológicas são mais profundas do que se pensava e podem influenciar em como indivíduos lidam com situações éticas (Pierce, 2014; Ryan, 2017). Consistente com tais descobertas, Reynolds (2006) sustenta que diferenças biológicas e fatores fisiológicos podem influenciar os processos de correspondência de padrões e protótipos éticos (p.e. Fumagalli *et al.*, 2010).

Especificamente, Reynolds (2006, p. 744) afirma que “o estrogênio melhora uma capacidade individual de identificar os preditores de certos resultados e, portanto, as mulheres têm uma espécie de avanço no processo de combinação de protótipos.”²¹ Assim, as diferenças biológicas entre mulheres e homens pode levar a diferenças no reconhecimento de situações éticas e o funcionamento do sistema reflexivo inconsciente (Reynolds, 2006; Pierce, 2014; Ryan, 2017). No campo da pesquisa neurocognitiva, as evidências do estudo de Reynolds (2006) sugerem que:

As mulheres são mais aptas a reconhecer pistas mais sutis dos protótipos de situações envolvendo ética e são mais hábeis em agir reflexiva e intuitivamente em protótipos de uma forma eticamente aceitável maneira (Reynolds, 2006, p. 744, tradução nossa).²²

²¹ “estrogen improves an individual’s ability to identify the predictors of certain outcomes, and thus women have something of a head start on the prototype matching process.” (Reynolds, 2006, p. 744).

²² “Women are more apt to recognize more subtle cues of the prototypes of situations involving ethics and are more skilled at reflexively and intuitively acting on prototypes in an ethically acceptable manner.” (Reynolds, 2006, p. 744).

Diversos pesquisadores estudaram a relação entre consciência ética e gênero, apontando resultados inconclusivos. Enquanto Cohen *et al.* (1996, 2001) e Conroy *et al.* (2010) apontam que indivíduos do gênero feminino apresentam maior consciência ética do que indivíduos do gênero masculino, Shaub (1989), Karcher (1996) e Abdolmohammadi e Owoso (2000) não encontraram diferença significativa entre o nível de consciência ética entre auditores do gênero masculino e feminino.

Espera-se, portanto, que auditores governamentais do gênero feminino tenham maior capacidade de reconhecer questões morais do que suas contrapartes masculinas. Isso leva à seguinte hipótese:

H4. *Auditores governamentais do gênero feminino têm uma consciência ética mais elevada do que os auditores do gênero masculino.*

Segundo Alves (2005), os profissionais contábeis que conhecem o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) tem maior predisposição a cumprir os mandamentos do Código.

Profissionais contábeis, quando apresentados a cenários que descrevem comportamentos que conflitam com o estabelecido pelo Código de Conduta Ética, reportam desaprovação do comportamento descrito no cenário (Loeb, 1971; Lampe & Finn, 1991; Patterson, 2001). Isso leva à seguinte hipótese:

H5. *A consciência ética está positivamente associada ao conhecimento do código de ética organizacional.*

Martinov-Bennie e Mladenovic (2015), em um estudo com estudantes de contabilidade na Austrália, concluiu que a exposição dos estudantes a educação ética integrada ao curso de graduação pode aumentar a consciência ética dos estudantes.

Fiolleau e Kaplan (2017) estudaram a relação entre treinamento recente em ética na consciência ética de profissionais contábeis e estudantes de contabilidade. Segundo os autores, os estudantes de contabilidade teriam maior consciência ética, pois receberam treinamento em ética profissional mais recentemente (durante a graduação), em oposição aos profissionais contábeis, os quais também receberam treinamento em ética profissional, porém há mais tempo (há mais de 5 anos²³).

Nesse sentido, espera-se que auditores governamentais que receberam maior número de horas de treinamento formal em ética nos últimos dois anos possuam maior consciência ética em relação àqueles que receberam menos horas de treinamento em ética nos últimos dois anos.

²³ De acordo com o estudo de o critério de Fiolleau e Kaplan (2017), o treinamento considerado recente ocorreu "durante a graduação", enquanto que os contadores já graduados receberam treinamento há mais tempo (há mais de cinco anos), considerando o tempo necessário para a graduação.

Isso leva à seguinte hipótese:

H6. *A consciência ética de auditores governamentais está positivamente associada ao maior número de horas de treinamento formal em ética nos últimos cinco anos.*

3. METODOLOGIA

3.1. Delineamento da pesquisa

De acordo com Gil (2008), o delineamento da pesquisa é definido como o seu planejamento amplo, o qual envolve a diagramação, a previsão de análise e interpretação dos resultados, considerando o ambiente em que serão coletados os dados e as variáveis envolvidas. É a definição prática das etapas necessárias para a realização da pesquisa, ou seja, a estruturação dos meios técnicos para a investigação científica (Gil, 2008).

Para Cooper e Schindler (2014), o delineamento engloba os métodos, técnicas, procedimentos, protocolos e planos de amostragem.

Nesse sentido, a presente pesquisa pode ser classificada como sendo do tipo descritiva, uma vez que tem como objetivo descobrir a existência de associações entre variáveis (Gil, 2008), neste caso a relação entre idade, experiência, gênero e nível hierárquico, consciência ética, conhecimento do código de ética e número de horas de treinamento formal em ética nos últimos dois anos, e a consciência ética de auditores governamentais.

Devido a questões como o viés da expectativa social, a relativa falta de frequência em que um comportamento não ético ocorre, e dada a tendência dos indivíduos de esconder informação, medir o comportamento ético e não ético é uma tarefa difícil (Treviño, 2006; Jordan, 2009; Triki, 2011; O’Fallon & Butterfield, 2013).

Edwards (1953) foi um dos primeiros pesquisadores a investigar a *social desirability*, ou seja, o fato que o sujeito de uma pesquisa tende a responder positivamente a um questionamento que seja socialmente desejável, e negativamente a um questionamento que não o seja.

Assim, a consciência ética não pode ser estudada por meio da apresentação de um problema para o respondente e em seguida, perguntando o que está certo ou o que está errado. Identificar o cenário como um dilema ético tem como resultado interpretar a situação para o respondente, sensibilizando-o para a natureza da pesquisa e assim, interferindo na medição da sensibilidade ética (Rest, 1986).

Shaub (1989) recomenda que uma medida de consciência ética seja desenvolvida de forma a gerar respostas não direcionadas acerca da importância do cenário, incluindo considerações éticas. Dessa forma, a consciência ética seria baseada na habilidade do respondente de reconhecer o conteúdo ético da situação.

Dessa forma, pesquisas relacionadas à ética empresarial utilizam diversas metodologias com o objetivo de medir a consciência ética, tais como: vinhetas ou cenários

(Karcher, 1996; Cohen *et al.*, 1996; Sparks & Hunt, 1998; Cohen *et al.*, 2001; Carrera & Van Der Kolk, 2021), questionários (Ameen *et al.*, 1996), e entrevistas (Lepper, 2005), sendo que a utilização de cenários é o método mais utilizado para avaliar *constructos* em pesquisas relacionadas à ética empresarial (O’Fallon & Butterfield, 2013).

Várias pesquisas relacionadas a ética contábil utilizam cenários que contém uma óbvia questão ética, dessa forma, os participantes percebem que estão participando de uma pesquisa sobre ética (Karcher, 1996). A fim de minimizar esse viés, o estudo realizado por Karcher (1996) utilizou questões éticas integradas em cenários relacionados a problemas contábeis gerais com o objetivo de avaliar a consciência ética de profissionais contábeis. Dessa forma, este estudo utiliza uma abordagem de cenários múltiplos em que os sujeitos serão solicitados a avaliar o grau de aceitação de situações que possam conter conteúdo ético.

Estudos anteriores examinaram a atribuição individual de importância a questões éticas, usando pontuações da escala tipo *Likert* como uma *proxy* para a consciência ética (Cohen *et al.*, 2001; Fiolleau & Kaplan, 2017; Carrera & Van Der Kolk, 2021). Da mesma forma, pretende-se medir a consciência ética usando um instrumento de escala tipo *Likert* de 5 pontos.

De acordo com Dalmoro e Vieira (2013), o uso da escala tipo *Likert* de 5 pontos oferece um nível de confiabilidade adequado, não demandando tanto tempo de resposta dos respondentes quanto o uso da escala tipo *Likert* de 7 pontos.

A partir da utilização de cenários, busca-se avaliar a importância que cada auditor atribui a uma possível questão ética incorporada em cada cenário (Vynoslavskaya *et al.*, 2005, p. 291). Mais especificamente, quando é solicitado a um indivíduo que avalie como ele/ela percebe o comportamento descrito de um ponto de vista ético, ao invés de emitir um julgamento ético, ele/ela está apenas reconhecendo se os padrões éticos são relevantes para a questão em análise e se ele/ela pode justificar a aplicação de ferramentas de análise ética à situação (Reynolds, 2006, p. 233). Esta abordagem reduz as preocupações sobre a distinção entre consciência ética e julgamento ético ao usar respostas da escala do tipo *Likert* (Miller *et al.*, 2016).

Assim, inspirado nas metodologias adaptadas utilizadas por Carrera e Van der Kolk (2021) e Shaub (1989), neste estudo os problemas éticos ou relacionados a conflitos de interesse serão integrados em questões gerais sobre auditoria, a fim de avaliar a consciência ética de auditores governamentais.

3.2. População e amostra

A utilização de amostras de estudantes foi extensamente debatida entre pesquisadores da área de ética empresarial (p.ex. Randall & Gibson, 1990; Weber, 1992; O’Fallon & Butterfield, 2013). Por um lado, alguns autores argumentam que o uso de amostras de estudantes prejudica a generalização dos resultados, enquanto outros autores defendem que o uso de amostras de estudantes é apropriado para pesquisadores da área de ética empresarial se a população de estudantes for a população de interesse da pesquisa ou se a população de interesse da pesquisa for

similar à amostra de estudantes em relação às variáveis relevantes. O’Fallon e Butterfield (2013) sugerem que pesquisadores deveriam utilizar amostras apropriadas e evitar amostras de estudantes, utilizando-se desse perfil apenas em função de sua disponibilidade.

Seguindo a sugestão de O’Fallon e Butterfield (2013), e em função do objetivo da pesquisa, a população e a amostra selecionada para este estudo abrangem auditores governamentais com atuação em uma organização pública no Brasil. Em virtude da necessidade de manter sigilo quanto à organização pública onde foi realizada a pesquisa, todas as informações relacionadas à identificação da organização foram suprimidas, tanto deste estudo, quanto do instrumento de pesquisa.

Importante destacar que a presente pesquisa foi aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) – Parecer nº. 79002324.9.0000.5540.

3.2.1. Tamanho da amostra

O tamanho da amostra é o número de respostas completas recebidas dos questionários enviados aos respondentes, que representam apenas parte da população-alvo. Para calcular o tamanho da amostra necessária para a pesquisa, foi necessário obter os seguintes dados: tamanho da população (1634 auditores governamentais²⁴), nível de confiança de 90% e margem de erro de (5%)..

Para o cálculo da amostra para populações finitas, foi utilizada a equação a seguir, conforme Fontelles, Simões, Almeida e Fontelles (2010).

$$Tamanho\ da\ Amostra = \frac{N \times n_0}{N + n_0} \quad \text{onde: } n_0 = \frac{1}{E_0^2} \quad (1)$$

Em que:

N = Tamanho da população;

n_0 = Primeiro valor aproximado do tamanho da amostra;

E_0 = Margem de erro.

²⁴ O total de auditores governamentais atuando na organização foi obtido na intranet da organização. Em virtude da necessidade de manter sigilo quanto à organização pública onde foi realizada a pesquisa, a fonte da informação será resguardada.

O resultado da equação mencionada indicou a necessidade de uma amostra mínima de 234 respondentes.

Para operacionalização da obtenção dos dados (respostas ao questionário), de 21 de outubro a 06 de novembro de 2024 foi enviado, via e-mail institucional, o *link* para o instrumento de pesquisa estruturado na plataforma *Google Forms*®, conforme Apêndice B. De acordo com Carrera e Van Der Kolk (2021), esse método de coleta de dados é especialmente útil para obter dados sobre as percepções, atitudes e crenças dos entrevistados, como é o caso desta pesquisa.

De um total de 1634 auditores governamentais ativos que receberam o e-mail convidando para responder a pesquisa, foram recebidas 222 respostas, ou um percentual de 13,58% de respostas.

3.3. Constructo da pesquisa

Durante o processo de buscar evidências para testar uma hipótese de pesquisa, o investigador, assim como o profissional da área contábil, deve explicitar com precisão e clareza o significado dos termos, conceitos, definições e constructos adotados em sua pesquisa (Martins & Pelissaro, 2005). Dessa forma, os interessados nos resultados do trabalho podem compreender de maneira semelhante os resultados, conclusões e limitações do estudo (Martins & Pelissaro, 2005).

O constructo é uma imagem ou ideia elaborada visando a um determinado propósito de pesquisa e/ou construção de teoria (Cooper & Schindler, 2014). A fim de explorar empiricamente um conceito teórico, o pesquisador precisa traduzir a assertiva genérica do conceito em uma relação com o mundo real, baseada em variáveis e fenômenos observáveis e mensuráveis, ou seja, elaborar um constructo e operacionalizá-lo (Martins & Pelissaro, 2005).

Assim, o constructo da pesquisa tem como finalidade apresentar as variáveis e suas relações, que serão utilizadas para alcançar os objetivos do estudo, de modo a rejeitar ou não as hipóteses formuladas (Martins & Pelissaro, 2005). Para a condução bem-sucedida desse tipo de pesquisa é relevante que a operacionalização das variáveis de interesse esteja relacionada com a definição conceitual e com a forma pela qual essas variáveis são enunciadas no problema de pesquisa (Martins & Pelissaro, 2005).

Medir a consciência ética é um desafio (Jordan, 2009; Arnold *et al.*, 2013; Miller *et al.*, 2016). Na literatura, os constructos de consciência ética são geralmente

medidos por meio instrumentos experimentais onde os pesquisadores perguntam diretamente aos participantes se uma questão apresenta um dilema ético (Butterfield et al., 2000; Jordan, 2009). Pesquisas que examinam a consciência ética de auditores seguiram abordagens semelhantes (Shaub *et al.*, 1993; Karcher, 1996). Outros estudos examinaram a atribuição de importância dos indivíduos às questões éticas, usando pontuações na escala tipo *Likert* como uma *proxy* para consciência ética (Radtke, 2000; Cohen *et al.*, 2001; Fiolleau & Kaplan, 2017).

Consistente com as abordagens mais recentes, este estudo utiliza a escala tipo *Likert* de 5 pontos como instrumento de escala para a consciência ética. Por meio de um questionário utilizando múltiplos cenários, no qual os respondentes foram solicitados a avaliar o grau de aceitação de situações que retratam um dilema ético.

Os cenários foram adaptados a partir de pesquisas anteriores sobre consciência ética de auditores governamentais (Carrera & Van Der Kolk, 2021; Pappa & Filos, 2019; Brivot, Roussy & Gendron, 2023).

Por meio deste instrumento este estudo busca avaliar importância que cada auditor governamental atribui a um possível dilema ético incorporado em cada cenário (Vynoslavskaja *et al.*, 2005, p. 291). Mais especificamente, quando solicitado a um indivíduo que avalie como ele/ela percebe o comportamento do auditor no cenário descrito, em vez de emitir um julgamento ético, ele/ela está apenas reconhecendo se os padrões morais são relevantes para a situação em questão e se ele/ela pode aplicar justificadamente ferramentas de análise moral à situação (Reynolds, 2006). Esta abordagem reduz as preocupações sobre distinguir consciência ética e julgamento ético ao usar respostas em escala tipo *Likert* (Miller *et al.*, 2016).

3.3.1. Definição do Modelo e Variáveis

Para testar as hipóteses de pesquisa relacionadas aos determinantes da consciência ética de auditores governamentais dentre os elementos relacionados a idade, gênero, experiência profissional, posição hierárquica, conhecimento do código de ética e quantidade de horas de treinamento em ética profissional nos últimos 5 anos, foi desenvolvido o modelo OLS (3.4), baseado em estudos internacionais (Shaub, 1989, Karcher, 1996; Carrera & Van Der Kolk, 2021).

$$ICE_i = \beta_0 + \beta_1 IDADE_i + \beta_2 EXPERIENCIA_i + \beta_3 GENERO_i + \beta_4 FC_i + \beta_5 CODIGO_i + \beta_6 HRS_TR_ETICA_i + \varepsilon_{it} \quad \text{Eq. 01}$$

Em que:

Tabela 1- Definição de Variáveis

Variável	Descrição
ICE	Índice de Consciência Ética calculado como a média das pontuações de um indivíduo em uma escala tipo <i>Likert</i> de 5 pontos para 10 cenários. Foi utilizada inversão da escala no caso da resposta esperada “discordo totalmente” ou “discordo”. Valores de ICE de 1 a 5, sendo que quanto maior o ICE, maior a consciência ética.
IDADE	Idade do auditor, em anos. Os dados foram coletados em faixa etária (até 30 anos = 1; de 31 a 40 anos = 2; de 41 a 50 anos = 3; de 51 a 60 anos = 4; acima de 60 anos = 5).
EXPERIENCIA	Experiência em anos do auditor governamental. Os dados foram coletados em faixa de anos de experiência (zero experiência = 0, até 5 anos de experiência = 1, de 6 a 10 anos de experiência = 2, de 11 a 20 anos de experiência = 3, de 20 a 30 anos de experiência = 4 e acima de 31 anos de experiência = 5).
GENERO	Gênero do auditor governamental: variável <i>dummy</i> igual a 0 se o auditor for do gênero feminino e, caso contrário, 1.
FC	<i>Proxy</i> para posição hierárquica do auditor governamental: variável <i>dummy</i> igual a 1 se o auditor ocupar Função Comissionada (FC) e, caso contrário, 0.
CODIGO	<i>Proxy</i> para conhecimento do código de ética: Variável <i>dummy</i> igual a 1 se o auditor declarar conhecer o código de ética organizacional e, caso contrário, 0.
HRS_TR_ETICA	Número de horas de treinamento formal em ética declarado pelo auditor governamental nos últimos 5 anos.

Fonte: Elaboração própria baseado em Carrera & Van Der Kolk, 2021.

3.3.1.1. Variável dependente: consciência ética²⁵

Variáveis dependentes são aquelas mensuráveis e em relação às quais se espera verificar diferenças em razão de manipulações nos níveis das variáveis independentes (Leary, 2012). Um estudo pode selecionar uma ou mais variáveis dependentes, conforme o problema de pesquisa investigado. Idealmente, espera-se que tais variáveis possuam determinadas características, as quais podem afetar a validade do estudo, incluindo confiabilidade e sensibilidade (Myers, 1979). A operacionalização da variável dependente normalmente envolve observação de comportamento e uso de medidas de percepção (Leary, 2012).

Além disso, de forma semelhante a Karcher (1996) e a fim de não influenciar as respostas dos participantes, as questões sociodemográficas, inclusive sobre o conhecimento do código de ética organizacional e sobre o número de horas de treinamento formal nos últimos cinco anos, foram inseridas ao final do questionário.

²⁵ Maior detalhamento vide item 3.4

3.3.1.2. Variáveis independentes: experiência profissional, posição hierárquica, idade, gênero, conhecimento do código de ética e número de horas de treinamento formal em ética

As variáveis independentes cumprem papel relevante em pesquisas descritivas, uma vez que são os fatores cujos efeitos se pretende estudar, em relação à variável dependente (Myers, 1979).

Algumas pesquisas teóricas e empíricas apontam que idade (Karcher, 1996), experiência profissional (Shaub, 1989; O'Leary & Stewart, 2007; Carrera & Van Der Kolk, 2021), nível hierárquico e gênero (Shaub, 1994; Carrera & Van Der Kolk, 2021) estão positivamente associados à consciência ética de profissionais contábeis.

Assim, neste estudo, com o propósito de responder ao problema de pesquisa, busca-se estudar os efeitos de experiência profissional, posição hierárquica, idade, gênero, conhecimento do código de ética e número de horas de treinamento formal em ética nos últimos cinco anos (variáveis independentes ou explanatórias) sobre a consciência ética de auditores governamentais (Gurajati, 2006).

A idade é um dos fatores que influenciam a competência do profissional contábil, e, portanto, pode influenciar também o nível de consciência ética do profissional. Profissionais contábeis graduados há mais tempo tendem a ter uma formação mais voltada à proficiência técnica. Por outro lado, profissionais mais jovens podem ter tido mais ênfase em questões éticas durante a graduação. Nesse sentido, este estudo pretende investigar se há relação entre idade e consciência ética de auditores governamentais (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Assim como a idade, a experiência profissional modifica o profissional contábil, e, portanto, pode influenciar a consciência ética dos auditores. Apesar de Shaub (1989) concluir que não há relação significativa entre experiência profissional e consciência ética, os estudos de Volker (1984) e Carrera e Van Der Kolk (2021) concluíram que maior exposição a questões éticas está ligada a mais altos níveis de consciência ética. Além dos resultados contraditórios, é plausível assumir que uma maior exposição a questões éticas tende a levar a maiores níveis de consciência ética. Assim, este estudo pretende investigar se há relação entre experiência profissional²⁶ e maiores níveis de consciência ética em auditores governamentais.

Em relação aos estudos relacionando gênero e consciência ética, os resultados

²⁶ Neste estudo, o número de anos na profissão de auditor é utilizado como *proxy* para experiência profissional.

são contraditórios. Por exemplo, enquanto Cohen *et al.* (1996, 2001), Carrera e Van Der Kolk (2021), e Shaub (1994) concluíram que as mulheres exibiam consistentemente um nível mais elevado de moralidade, Shaub (1989), Karcher (1996) e Owoso (2002) sugerem que não existiam tais diferenças entre auditores do gênero masculino e feminino. Nesse sentido, este estudo pretende investigar se há relação entre gênero e maiores níveis de consciência ética em auditores governamentais.

3.4. Instrumento de Pesquisa – variável dependente: consciência ética

Inicialmente os participantes foram convidados a participar da pesquisa, a partir da aceitação do termo de consentimento livre e esclarecido por todos os respondentes. Após a aceitação do termo de consentimento, foi informado aos participantes o tempo estimado para o preenchimento do questionário de pesquisa, assim como foi reforçado que a pesquisa era anônima, que os dados coletados seriam mantidos em sigilo e que não haveria uma relação entre os respondentes e os dados gerados na pesquisa (Apêndice B).

Destaque-se que, conforme abordado na seção 3.1, a fim de evitar a sensibilização dos respondentes para o fato de que se trata de um questionário com o objetivo de avaliar a consciência ética, e de forma a minimizar esse viés, no início do questionário enviado aos respondentes a pesquisa foi denominada “Competências do profissional de auditoria: uma análise a partir dos auditores governamentais”, de forma que não houvesse associação clara com o tema “ética”, quando os respondentes lessem o enunciado da pesquisa.

Nesse mesmo sentido, o objetivo da pesquisa, descrito no início do questionário encaminhado aos participantes foi “identificar a aplicação das competências necessárias para o exercício da função de auditoria”, a fim de evitar o viés da expectativa social (Rest, 1986; Karcher, 1996). Pelo mesmo motivo, as questões sociodemográficas foram deslocadas para o último bloco do instrumento de pesquisa (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

No Bloco I do instrumento de pesquisa os participantes responderam dez questões, usando pontuações da escala tipo *Likert* de 5 pontos. Conforme já mencionado, a consciência ética dos auditores foi medida a partir da utilização de cenários, nas quais os dilemas éticos ou relacionados a conflitos de interesse foram integrados em situações profissionais comuns a auditores governamentais.

Pappa e Filos (2019), a fim de fazer uma análise comparativa do comportamento ético entre auditores internos do setor público e do setor privado,

utilizaram em seu instrumento de pesquisa diversos cenários, a partir dos valores e princípios que todo auditor deve seguir ao exercer suas atividades profissionais, identificadas pelos autores como ‘dimensões’: integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

A inserção de cenários na pesquisa deu-se em virtude da possibilidade de se melhor aferir por meio dessa ferramenta a mensuração de atitudes, em especial, a tomada de decisão ética, na qual busca inserir o respondente em uma situação que simula a realidade, o que por instrumentos como entrevista ou questionário apresenta limitações considerando os objetivos da pesquisa (Gould, 1996).

Carrera e Van der Kolk (2021), com o objetivo de avaliar qual a relação entre experiência, gênero e consciência ética de auditores, utilizaram instrumento de pesquisa por meio de uma abordagem de cenários múltiplos na qual os entrevistados foram solicitados a avaliar o grau de aceitação de situações que possam conter conteúdo ético. Tal instrumento de pesquisa foi utilizado por Conroy *et al.* (2010), a partir da adaptação de outros estudos (Harris, 1991; Longenecker *et al.*, 1989; Clark, 1966; Fritzsche & Becker, 1982), a fim de aumentar a confiabilidade e consistência dos resultados.

De acordo com Conroy *et al.* (2010), os cenários foram selecionados especificamente de forma a incluir uma variedade de assuntos eticamente sensíveis que são comumente encontrados em a área de negócios (por exemplo, vendas sob pressão, comportamento questionável de maximização de lucros, suborno, discriminação de gênero, etc.) e contabilidade em particular (por exemplo, truques de contabilidade para esconder fatos embaraçosos, renda tributável subdeclarada, transferir ativo para *off balance*, etc.). Além disso, o uso de cenários permite medir a consciência ética dos respondentes (em oposição raciocínio ético, *per se*) a partir de uma ampla variedade de cenários (Conroy *et al.*, 2010).

De acordo com Patterson (2001), a confiabilidade das informações obtidas através de técnicas de cenário depende do número de cenários apresentados no instrumento de pesquisa, sendo que a consciência ética é melhor aferida por meio da utilização de vários cenários.

Dessa forma, a fim de atender o objetivo da pesquisa, utilizou-se o instrumento de pesquisa de Pappa e Filos (2019) adaptado a fim de incluir cenários com conteúdo eticamente sensíveis relacionadas a situações profissionais comuns a auditores governamentais. Alguns cenários foram adaptados com base nos desafios éticos relatados no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023). Na etapa seguinte, Bloco II, os

participantes responderam 6 questões referentes aos seus dados demográficos: gênero, faixa etária, experiência profissional em anos, e se ocupa ou não função comissionada (nível hierárquico), se conhece ou leu o código de conduta ética de sua organização e a quantidade de horas formais de treinamento em ética profissional nos últimos 5 anos.

O questionamento acerca do conhecimento do código de ética está relacionado ao fato de que, segundo Alves (2005), os profissionais contábeis que conhecem o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) têm maior predisposição a cumprir os mandamentos do Código.

Ainda em relação ao treinamento, segundo Fiolleau e Kaplan (2017) estudantes de contabilidade teriam maior consciência ética pois receberam treinamento em ética profissional mais recentemente (durante a graduação), em oposição aos profissionais contábeis, os quais também receberam treinamento em ética profissional, porém há mais tempo (há mais de 5 anos).

Nesse sentido, foram incluídas ainda duas perguntas sobre o conhecimento do código de conduta ética organizacional e sobre a quantidade de horas formais de treinamento em ética profissional nos últimos 5 anos.

3.4.1. Adaptação do instrumento de pesquisa

O instrumento de pesquisa elaborado por Pappa e Filos (2019) – vide Apêndice A –, tem por objetivo de realizar uma análise comparativa do comportamento ético entre auditores internos do setor público e do setor privado.

Pappa e Filos (2019) desenvolveram um instrumento de pesquisa contendo nove cenários envolvendo questões éticas²⁷ (dilemas éticos) que os auditores internos enfrentam no desempenho de suas funções. Os cenários envolvem os princípios relacionados à integridade, objetividade, confidencialidade e competência alinhados com o Código de Ética do Instituto de Auditores Internos (2024).

O Código de Ética do IIA é dividido em dois componentes essenciais: os Princípios de Ética e as regras de conduta (IIA, 2024). A esfera dos Princípios concentra-se na profissão e prática de auditoria interna. Dessa forma, espera-se que os auditores internos apliquem e respeitem os seguintes valores e princípios éticos ao desenvolverem suas atividades, com base nas seguintes dimensões (IIA, 2024):

1. **Integridade:** trata-se de uma característica considerada fundamental para

²⁷ Tradução das palavras em inglês “*ethical issues*”.

estabelecer a confiança no julgamento profissional do auditor (IIA, 2024). Agir de acordo com esse princípio inclui executar seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade, respeitando leis e regulamentos da profissão; não participar de atos ilegais ou que desacreditem a profissão ou a organização; respeitando e contribuindo para os objetivos legítimos e éticos da organização.

2. **Objetividade:** trata-se de uma característica que permeia desde a coleta e avaliação de informações sobre a atividade ou processo que está sendo examinado até a emissão da opinião do auditor comunicada por meio do seu relatório. Os auditores internos devem fazer uma avaliação equilibrada e imparcial de todas as circunstâncias e os aspectos relevantes, não permitindo ser indevidamente influenciados por seus interesses pessoais ou outros conflitos de interesse na formação do seu parecer profissional. Isso inclui não participar ou apoiar atividade que prejudique ou que eventualmente possa afetar seu julgamento profissional (IIA, 2024).
3. **Confidencialidade:** trata-se de uma dimensão que afeta todas etapas do trabalho, externada pela prudência que os auditores internos devem ter na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades, além do compromisso de não utilizar tais informações em benefício próprio ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização (IIA, 2024).
4. **Competência:** trata-se de uma característica que está relacionada ao conhecimento, habilidades e experiência necessários no desempenho de serviços de auditoria interna, a qual envolve aceitar trabalhos somente quando possuir a competência, o conhecimento e a experiência adequados, além do compromisso com o auto desenvolvimento continuado (IIA, 2024).

Estão sujeitos aos mandamentos do Código de Ética do IIA (2024) os auditores membros do IIA e aqueles certificados pelo IIA.

Da mesma forma que os auditores internos, ao exercer suas atividades, o auditor governamental deve estar firmemente amparado pelos princípios fundamentais da integridade, objetividade, confidencialidade e competência (Kaplan *et al.*, 2007; Lustosa *et al.*, 2012; Gagnon & Gould, 2019).

No entanto, as boas práticas em gestão da ética recomendam que cada organização estabeleça seu código de ética, de acordo com a missão, os valores e a cultura organizacionais (Stober, Kotzian & Weißenberger, 2019). Dessa forma, torna-se necessário adaptar os cenários elaborados por Pappa e Filos (2019) para o contexto

brasileiro, e ainda, para a amostra e população objeto deste estudo, ou seja, auditores governamentais com atuação em uma organização pública no Brasil.

Dessa forma, inicialmente, para a adaptação do questionário de Pappa e Filos (2019), foi necessário incluir um parágrafo orientando o respondente, de forma a deixar claro que as perguntas devem ser respondidas avaliando se o respondente concorda ou não com a ação do auditor, com base na experiência do respondente como auditor governamental, e considerando como critério o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA²⁸- IPPF (2024), conforme Figura 2:

Figura 2- Instruções para o preenchimento do instrumento de pesquisa

Pesquisa: "Competências do profissional de auditoria: uma análise a partir dos auditores governamentais "

B *I* U ↻ ✕

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa "Competências do profissional de auditoria: Uma análise a partir dos auditores governamentais", sob a responsabilidade da discente Patricia Garone Figueira Falcão, mestranda no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCONT) da Universidade de Brasília (<http://ppgcont.unb.br/>), sob a orientação do Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves.

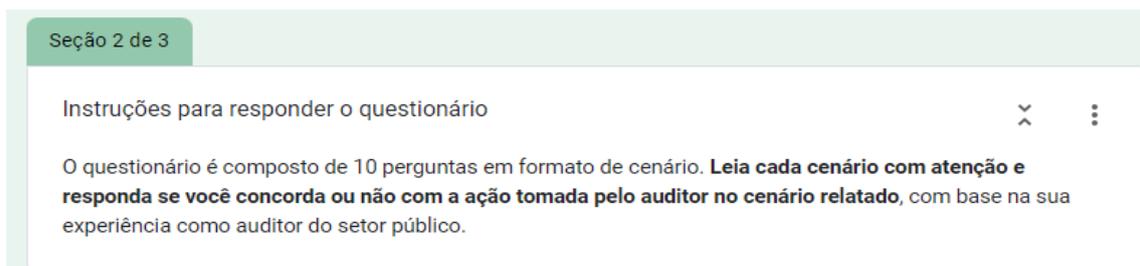
O objetivo da pesquisa é identificar a aplicação das competências necessárias para o exercício da função de auditoria. A participação implica no preenchimento do questionário a seguir. Sua participação é voluntária, não envolvendo gastos ou ganhos financeiros decorrentes da sua participação. Destacamos que em nenhum momento você ou suas respostas serão identificadas em função do preenchimento deste questionário, uma vez que as respostas serão analisadas em conjunto. Os resultados da pesquisa serão publicados, porém sem a identificação dos respondentes. **O tempo médio para responder o questionário é de 10 minutos.**

A realização deste estudo foi aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais (CEP/CHS) da Unb, conforme CAAE: 79002324.9.0000.5540.

Em caso de qualquer dúvida e/ou reclamação a respeito desta pesquisa, você poderá entrar em contato com Patricia G. F. Falcão por meio do telefone 61-984110985 e/ou por meio do e-mail falcaopg.unb@gmail.com e/ou o Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves por meio do e-mail rgoncalves@unb.br. Você também poderá entrar em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais (CEP/CHS) da Unb por meio do e-mail cep_chs@unb.br ou Telefone (61) 3107-1592.

Agradecemos a sua participação!

²⁸ IPPF: traduzido do inglês "*International Professional Practices Framework*".



Fonte: Elaboração própria com base em Pappa e Filos (2019).

Dimensão Integridade – Questão original

A1. Um auditor solicita algumas informações da organização auditada para concluir uma auditoria. A organização se recusa a revelar parte dos dados, alegando impedimento legal e por conterem dados pessoais sensíveis. O auditor finaliza as suas conclusões sem considerar e/ou avaliar os dados não divulgados que solicitou. Sua ação foi correta?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Figura 3- Questão A1 adaptada

1. Um auditor governamental solicita informações adicionais da organização auditada, necessárias para concluir uma auditoria. A organização não envia uma parte das informações solicitadas. O auditor finaliza o relatório sem considerar as informações solicitadas, e sem informar essa limitação no relatório, uma vez que o prazo da auditoria era limitado. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaborado a partir de Pappa e Filos (2019) – adaptado.

O Princípio da Integridade exige que o auditor execute seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade (IPPF-IIA, 2024), de modo que o cenário A1 tem por objetivo avaliar esses aspectos da consciência ética. Assim, no cenário A1 (Figura 3), ao concluir a auditoria sem ter disponíveis todas as informações necessárias para formar sua opinião profissional, e, sobretudo, sem informar em seu relatório que houve tal limitação de acesso, o auditor deixou de agir com a honestidade e responsabilidade necessárias ao cumprimento de suas atividades profissionais.

Dessa forma, na adaptação do cenário A1 (Figura 3), foram realizadas alterações na redação do cenário, necessárias para o bom entendimento da questão, de forma que fique claro para o respondente que, no cenário relatado, o auditor concluiu o relatório sem ter disponíveis todas as informações necessárias para formar sua opinião profissional com responsabilidade, e sem informar em seu relatório que houve tal limitação de acesso.

Além disso, foi retirada a pergunta final: “Você considera que a atitude do auditor foi correta?”, a fim de evitar direcionamento da resposta.

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 17):

Os auditores internos não devem fazer declarações falsas, falaciosas ou enganosas, nem ocultar ou omitir constatações ou outras informações pertinentes nas comunicações. Os auditores internos devem divulgar todos os fatos materiais de seu conhecimento que, se não divulgados, poderiam afetar a capacidade da organização de tomar decisões bem-informadas.

Assim, a resposta esperada, no cenário A1 (Figura 3), é “discordo totalmente” ou “discordo”, pois, ao concluir relatório sem ter disponíveis todas as informações necessárias para formar sua opinião profissional com responsabilidade, e sem informar em seu relatório que houve tal limitação de acesso, o auditor agiu em desacordo com o princípio da integridade.

Dimensão Integridade – Questão original

A2. Um auditor descobre que um Executivo da organização que está sendo auditada é membro da família de outra pessoa cuja empresa presta serviços à organização. O relacionamento entre a organização e a empresa não é assunto de auditoria no momento. O auditor informa o Gestor do Departamento de Auditoria Interna e conclui a auditoria, mas não acompanha o andamento da auditoria. Você acha a auditoria completa?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Na adaptação da Questão A2, a questão foi renumerada, e o cenário foi elaborado com base no seguinte relato apresentado no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023, p. 8):

Quando você está prestes a fazer uma recomendação, e você sabe que o gerente, quando está fazendo o plano de ação deles em resposta está mentindo para você. Nós tivemos alguns casos assim e apontamos diplomaticamente, e uma vez não tão diplomaticamente, que não acreditávamos no que eles estavam dizendo, e que talvez eles quisessem reconsiderar. (Entrevista 13)

Além disso, foi retirada a pergunta final: “Você considera a auditoria completa?”, a fim de evitar direcionamento da resposta.

No estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023), os autores definem a situação relatada acima não como um “dilema ético”, mas como uma “questão ética”, pois neste caso o auditor interno sabia exatamente como deveria proceder nessa situação: não permitir ser enganado pelo gerente e insistir no cumprimento da recomendação contida no relatório. Embora o auditor soubesse que, agindo dessa forma, estaria apenas cumprindo o seu papel, o auditor também estava ciente que a sua ação envolveria riscos ou

consequências negativas posteriores, o que de fato se concretizou: o gerente deixou de falar com o auditor interno por alguns anos após a situação ocorrida, além de não recomendar o auditor de controle interno para trabalhos posteriores (Brivot, Roussy & Gendron, 2023).

A situação relatada é possível de ocorrer nas atividades profissionais de um auditor de controle interno de uma organização pública. No entanto, não faz muito sentido no contexto profissional da população e da amostra selecionada.

Dessa forma, com base no trecho da entrevista relatado acima, foi elaborado o seguinte cenário, adaptado à realidade da atuação da população e da amostra selecionada (Figura 4):

Figura 4- Questão A2 adaptada

2. Um auditor governamental inclui algumas recomendações no relatório final de auditoria. O gerente da organização auditada, ao elaborar o plano de ação para implementar as ações recomendadas, claramente está mentindo em suas alegações. O auditor responde, diplomaticamente, que não acredita nas respostas do gestor, sugerindo que este reconsidere suas respostas. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaborado a partir de Brivot, Roussy e Gendron (2023) – adaptado.

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 17):

Os auditores internos devem demonstrar coragem profissional, comunicando-se com sinceridade e tomando as medidas adequadas, mesmo quando confrontados com dilemas e situações difíceis.

Dessa forma, na cenário 2 (Figura 4), a resposta esperada é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que, de acordo com o Princípio da Integridade (IPPF-IIA, 2024), o auditor deve demonstrar coragem profissional, comunicando-se com sinceridade e tomando as medidas adequadas, mesmo quando confrontado com dilemas e situações difíceis.

Dimensão Integridade – Questão original

A3. Um auditor recebe críticas extremamente negativas sobre suas competências profissionais em um blog escrito pelo CEO de uma organização, na qual já exerceu suas funções no passado. O auditor leva isso para o lado pessoal e responde ao CEO mencionando que ele se comportou de forma antiética e enganou repetidamente a organização que dirigia. O auditor tem o direito

de responder assim para defender o seu estatuto profissional e a si mesmo?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Na adaptação da Questão A3, a questão foi renumerada, e o cenário foi elaborado com base no seguinte relato apresentado no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023, p. 10):

Às vezes há um dilema quando a administração deseja que uma auditoria interna se concentre em algo que eles acham que seria em seu benefício, e você pode ver isso. Por exemplo, quando sugerem que a auditoria interna deveria se concentrar nisso, eles dão a sugestão. Mas naquela época, meu raciocínio seria, em primeiro lugar, você verificar se essa auditoria será eficaz e que trará qualquer valor. Existe risco suficiente para ser considerado um risco elevado? Prioridade ou não? Em segundo lugar, se for, por que não? Afinal, tudo isso é a intenção da auditoria interna: ajudar a gestão atingir seus objetivos. Então, se a administração conclui que (a auditoria) será eficaz e o departamento de auditoria interna, por conta própria, faz sua própria diligência e acha que vai ser eficaz, então não há problema. Mas se você conclui que a auditoria interna vem após a análise que não vai criar qualquer valor agora, talvez fazer (a auditoria) em outro momento. Então, você pode usar seu próprio julgamento. (Entrevista 9)

Além disso, foi retirada a pergunta ao final da descrição do cenário, a fim de evitar direcionamento da resposta.

Segundo Brivot, Roussy e Gendron (2023), a auditora que relatou a situação acima considerou se ela deveria ou não aceitar um trabalho de auditoria interna solicitado pela administração de um órgão público no qual ela trabalhava. Na sua opinião, não havia risco significativo associado ao trabalho, mas empreender esse esforço não estratégico seria um uso indevido dos recursos da equipe de auditoria interna, além de configurar um desperdício de recursos públicos. Uma decisão justificável neste cenário seria recusar-se a aceitar o trabalho, em nome da independência da função de auditoria interna (IPPF-IIA, 2024).

Uma abordagem igualmente justificável seria aceitar o trabalho tendo como objetivo construir uma relação de confiança com o auditado, uma vez que isso poderia ser útil em trabalhos mais críticos no futuro, mesmo que nenhum valor seja imediatamente esperado desta auditoria específica (Brivot, Roussy & Gendron, 2023).

Segundo Brivot, Roussy e Gendron (2023), neste caso em que há a tensão entre uma norma (princípio do IIA) e um valor (confiança a longo prazo e o valor acrescentado para a organização), a auditora se depara com um dilema, já que a melhor decisão não é facilmente aparente para ela.

Dessa forma, inspirado no trecho da entrevista relatado acima, foi elaborado o seguinte cenário, adaptado à realidade da atuação da população e da amostra selecionada (Figura 5):

Figura 5- Questão A3 adaptada

3. Um auditor governamental é designado para uma auditoria com foco em algo que, de acordo com a opinião do auditor, não agregará nenhum valor ao final do trabalho. Apesar de considerar o trabalho um desperdício de tempo e de dinheiro público, pois a equipe poderia realizar uma auditoria mais eficaz com outro foco na mesma organização, o auditor aceita realizar o trabalho, com o objetivo de construir uma relação de confiança a longo prazo com o auditado, o que poderia ser benéfico num futuro trabalho de auditoria.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 78):

O chefe executivo de auditoria deve desenvolver uma abordagem para a função de auditoria interna construir relacionamentos e confiança com os principais *stakeholders*, incluindo o conselho, a alta administração, a gestão operacional, os órgãos reguladores e os prestadores internos e externos de avaliação e outros assessores.

Dessa forma, no cenário 3 (Figura 5), a resposta esperada é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que, de acordo com a norma 11.1 do *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA (IPPF-IIA, 2024), o auditor deve construir relacionamentos de confiança com os principais *stakeholders*, incluindo com a alta administração e a gestão da organização auditada.

Dimensão Integridade – Questão original

A4. Um auditor publica fotografias muito provocativas e indecentes das suas férias de verão na sua página de perfil pessoal na rede social “Facebook”. Você considera esse comportamento específico aceitável no contexto do desenvolvimento pessoal e do livre arbítrio?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

De acordo com Brivot, Roussy e Gendron (2023, p.10), uma “questão ética” é exemplificada no trecho da entrevista relatado a seguir:

“Parte do que enfrentamos [...] é que às vezes os funcionários compartilham informações conosco e dizem confidencialmente: “Se eu disser alguma coisa, eu posso perder meu emprego.” Eles estão preocupados em compartilhar informações conosco de uma forma maneira aberta porque temem que seus supervisores

descobrirão e que enfrentarão retaliação. É muito, muito sensível porque a informação é muitas vezes incrivelmente valiosa. (...) Não podemos incluir isso no relatório porque então estaríamos expondo os funcionários. É uma daquelas situações em que poucas pessoas que poderiam ter nos passado essas informações, então eles saberiam imediatamente quem, já que eles sabem com quem conversamos. Isso faz parte de um dilema ético. Você tem que proteger essas pessoas.” (Entrevista 11)

No estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023), os autores definem a situação relatada acima como uma “questão ética”, mas não um “dilema ético”, pois neste caso o auditor sabia exatamente como deveria proceder na situação relatada na entrevista 11, ou seja, proteger a identidade do funcionário que divulgou a informação valiosa. A dúvida que permanece é sobre como utilizar essa informação durante o trabalho de auditoria sem revelar a identidade do funcionário.

Assim, na adaptação da Questão A3 (Figura 6), a questão foi renumerada, e o cenário foi elaborado com base no relato apresentado na entrevista 11 no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023):

Figura 6- Questão A4 adaptada

4. Um auditor governamental recebe informações valiosas, de forma sigilosa, por * parte de um funcionário da organização que ele está auditando, uma vez que o funcionário tem medo de represálias por divulgar essas informações. O auditor não pode incluir essas informações em seu relatório, pois isso levaria à identificação do funcionário que divulgou a informação.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Além disso, foi retirada a pergunta ao final da descrição do cenário, a fim de evitar direcionamento da resposta.

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 16):

A integridade é a base dos outros princípios de ética e profissionalismo, incluindo objetividade, competência, zelo profissional devido e confidencialidade. A integridade dos auditores internos é essencial para estabelecer confiança e conquistar respeito.

No cenário relatado na questão 4 (Figura 6), a resposta esperada é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que não há dúvidas de que o auditor deve proteger

o sigilo da fonte das informações recebidas. O dilema está em como utilizar essas informações na auditoria, sem revelar a identidade do funcionário que trouxe as informações.

Dimensão Objetividade – Questão original

B1. Um funcionário é transferido para o Departamento de Auditoria Interna e designado para o cargo de Auditor. Um mês após a transferência, ele/ela recebeu um arquivo para examinar que continha suas próprias atividades passadas quando era simples funcionário. O auditor assume a tarefa. Você concorda com a decisão dele?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Figura 7- Questão B1 adaptada

5. Ao tomar posse no cargo de auditor governamental, um auditor é designado, em sua primeira auditoria, para participar como membro em uma equipe que irá auditar o departamento financeiro de uma organização pública na qual ele trabalhou imediatamente antes de ser aprovado no concurso de auditor. Em dúvida se esse fato poderia afetar a sua objetividade e imparcialidade, o auditor comunica o fato ao supervisor da auditoria, mas ambos decidem em conjunto que isso não impede a sua participação na equipe de auditoria.

*

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Pappa e Filos (2019).

Na adaptação do cenário B1 (Figura 7), foram realizadas alterações na redação de forma a adaptar para um cenário comum nas atividades profissionais de um auditor governamental, que ocorre quando ele é designado para auditar uma área ou assunto no qual ele trabalhou recentemente, devido ao seu conhecimento prévio.

Além disso, foi retirada a pergunta ao final da descrição do cenário, a fim de evitar direcionamento da resposta.

De acordo com o Princípio da Objetividade, o auditor deve manifestar e aparentar o mais elevado grau de objetividade e imparcialidade ao avaliar e emitir sua opinião profissional, não deixando que seu julgamento seja influenciado por interesses particulares ou alheios (IPPF-IIA, 2024).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 21-23):

A realização de avaliações objetivas exige uma mentalidade imparcial, livre de vieses e influência indevida, o que é essencial para prestar avaliação e consultoria objetivas ao conselho e à alta administração. Os auditores internos deveriam se conscientizar das formas pelas quais as situações, atividades e relacionamentos

podem afetar sua capacidade de serem objetivos.

[...]

Todos os auditores internos devem estar em conformidade com as normas de ética e profissionalismo. Se for esperado que os auditores internos cumpram com outros códigos de ética, comportamento ou conduta, como os de uma organização, ainda assim se espera a conformidade com os princípios e normas de ética e profissionalismo contidos neste documento. O fato de um determinado comportamento não ser mencionado nesses princípios e normas não impede que ele seja considerado inaceitável ou desacreditável.

[...]

Os requisitos de estruturação de equipe e supervisão de trabalhos têm como objetivo garantir que os auditores internos designados para um trabalho não tenham sido recentemente responsáveis por qualquer aspecto da atividade sob revisão, o que pode influenciar sua visão, gerar um interesse claro em um resultado específico ou criar a percepção ou aparência de que sua objetividade está prejudicada. Para cada trabalho, os auditores internos que realizam e supervisionam o trabalho deveriam ser independentes da atividade sob revisão.

Ao planejar os recursos para um trabalho, o chefe executivo de auditoria ou um supervisor designado deveria discutir o trabalho com os auditores internos, para identificar quaisquer prejuízos reais ou potenciais à objetividade. A discussão deveria incluir a consideração de quaisquer prejuízos divulgados anteriormente.

Embora não haja normativo específico estabelecendo um prazo de “quarentena” para que um auditor possa auditar uma organização na qual ele trabalhou anteriormente, é recomendável que o auditor comunique o fato ao supervisor da auditoria, de forma que ambos possam avaliar em conjunto se essa “coincidência” pode afetar a objetividade e imparcialidade do auditor.

Assim, a resposta esperada no cenário 5 (Figura 7) é “Discordo totalmente” ou “Discordo”, uma vez que, nesse cenário relatado, considerando o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA (2024, p. 21-23), é recomendável que seja designado outro auditor para o trabalho, uma vez que o fato relatado pode comprometer a objetividade e imparcialidade do auditor.

Dimensão Objetividade – Questão original

<p>B2. Nove meses após uma auditoria, o auditor recebe um presente do CEO da organização auditada para passar umas férias curtas num hotel luxuoso. O auditor aceita o convite e passa o fim de semana no luxuoso hotel com seu cônjuge. Você concorda com a decisão do auditor?</p>

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Figura 8 - Questão B2 adaptada

6. Alguns meses após coordenar uma auditoria, um auditor governamental recebe um convite do CEO da organização auditada para realizar uma palestra não remunerada em um evento em outra cidade, com todas as despesas pagas pela organização. O auditor aceita o convite e passa o fim de semana no hotel com seu cônjuge, após ministrar a palestra.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Pappa e Filos (2019).

No cenário B2 (Figura 8), foram realizadas alterações na redação de forma a adaptar para um cenário em que um auditor é convidado para um evento em outra cidade, com as despesas pagas por uma organização a qual foi auditada previamente pelo auditor.

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 10), um conflito de interesses é definido como “uma situação, atividade ou relacionamento que possa influenciar, ou que pareça influenciar, a capacidade de um auditor interno de fazer julgamentos profissionais objetivos ou desempenhar suas responsabilidades objetivamente”.

Assim, a situação descrita no cenário 6 (Figura 8), descreve uma situação típica de um conflito de interesses real (ou aparente). De acordo com o princípio da objetividade, o auditor deve evitar atividades ou situações que possam prejudicar ou que aparentem prejudicar o seu julgamento profissional imparcial.

Ainda de acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 22):

A objetividade é prejudicada quando situações, atividades ou relacionamentos podem influenciar os julgamentos e as decisões dos auditores internos de forma que possa alterar as constatações e conclusões da auditoria interna. Podem existir prejuízos à objetividade, reais ou aparentes, mesmo que não sejam intencionais. A objetividade pode ser percebida por outros como prejudicada, mesmo que não tenha havido prejuízo de fato. Os auditores internos deveriam aplicar seu julgamento em circunstâncias adicionais que possam prejudicar, ou que se presume que prejudiquem, a objetividade.

Assim, a resposta esperada no cenário 6 (figura 8) é “discordo totalmente” ou “discordo”, uma vez que, nesse cenário relatado, ao aceitar participar do evento em outra cidade com as despesas pessoais pagas pela organização auditada, o auditor está se colocando numa situação de conflito de interesse aparente, o que pode (aparentemente) prejudicar o seu julgamento profissional imparcial.

Dimensão Confidencialidade – Questão original

C1. O auditor é informado de que uma empresa prestadora de serviços à organização na qual exerce suas funções apresentará um pedido de falência no momento da auditoria. O auditor informa o gestor do banco que concedeu o empréstimo à Empresa. Você concorda com a ação do auditor?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Na adaptação da questão C1, a questão foi renumerada, e o cenário foi elaborado com base no seguinte relato apresentado no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023, p. 13):

Eu (um auditor de controle interno) sei o que devo fazer. Eu deveria publicar minhas conclusões de auditoria no relatório de auditoria interna sem me intimidar com a pressão do gerente da entidade auditada. No entanto, hesito em fazê-lo. Se eu redigir o conteúdo do relatório de auditoria de forma a evitar ofender a suscetibilidade do Gestor X na entidade auditada, violo a regra profissional que estipula que devo ser independente, e isso pode manchar minha reputação pessoal. Eu vou aparentar ser facilmente manipulado, o que não quero. No entanto, se eu amenizar o conteúdo do relatório de auditoria, mesmo que apenas um pouco, farei do Gerente X meu aliado, o que é muito útil na perspectiva da colaboração de longo prazo. É importante manter esse relacionamento de longo prazo porque isso pode ajudar a construir confiança. Se o Gerente X confiar em mim, ele/ela provavelmente ouvirá meu aconselhamento no futuro, o que é bom para o sistema de controles internos da organização auditada. (relatado no encontro de treinamento)

Segundo o estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023), a lógica prudencial baseia-se na ponderação de riscos relacionados a questões éticas – principalmente riscos para o próprio auditor, mas também (ainda que em menor grau) riscos exigidos dos outros. Assim, na adaptação da questão C1 (figura 9), a questão foi renumerada, e o cenário foi elaborado com base na situação relatada no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023):

Figura 9 - Questão C1 adaptada

7. Um auditor governamental, durante a elaboração do relatório final de auditoria, * ao mesmo tempo que precisa manter a sua independência, procura utilizar uma linguagem levemente diplomática, buscando construir uma relação de confiança com o auditado, tendo em vista a perspectiva de colaboração e cordialidade do auditado em eventuais trabalhos futuros.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Segundo Brivot, Roussy e Gendron (2023), a lógica prudencial envolve,

portanto, mediar normas e valores através do raciocínio baseado nos riscos associados à violação de certas normas em comparação à falha em manter determinados valores, de forma que o auditor escolhe qual o cenário mais “confortável” para ele, com base no seu próprio entendimento da situação e sua tolerância pessoal ao risco (Buchak, 2013).

Diferentemente do processo de avaliação de risco dos auditores financeiros, o qual muitas vezes envolve a consultoria com colegas (Hazgui & Brivot, 2022; Thorne & Hartwick, 2001), o raciocínio prudencial dos auditores internos é feito sozinho na maior parte das vezes, e vários entrevistados relataram aos autores o grande fardo em que consiste essa solidão decisória (Brivot, Roussy & Gendron, 2023).

Brivot, Roussy e Gendron (2023) denominam “riscos éticos” aqueles listados através da lógica prudencial, ou seja, aqueles que o auditor que escolhe intencionalmente incorrer ou fazer com que os outros incorram. Segundo os autores, a ponderação dos riscos acontece em todos os tipos de desafios éticos, mas particularmente em relação a “questões éticas”. Cabe destacar ainda que, segundo os autores, as “questões éticas” estão entre os “dilemas éticos” mais frequentemente enfrentados pelos auditores internos em seu trabalho (Brivot, Roussy & Gendron, 2023).

Os autores distinguem três lógicas distintas de ação: uma lógica de ação motivada principalmente pela conformidade com padrões (deontológicos), uma lógica de ação principalmente motivada pelo respeito ou “atualização” de valores (axiológico), e uma lógica de ação baseada na ponderação de riscos (prudenciais). Tomemos como exemplo um profissional que enfrenta uma situação em que uma norma e um valor competem. A lógica axiológica prioriza o valor, a lógica deontológica favorece a norma, e a lógica prudencial envolve uma espécie de mediação baseada no risco entre norma e valor. A mediação é feita através heurística de utilidade ponderada pelo risco, onde o profissional visa equilibrar as consequências negativas percebidas (para ele/ela mesma, principalmente, mas também outras pessoas envolvidas na situação) de transgredindo a norma versus as consequências negativas percebidas de não respeitar o valor que lhes é caro.

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 79):

A comunicação regular e contínua entre o conselho, a alta administração e a função de auditoria interna contribui para um entendimento comum dos riscos e das prioridades de avaliação da organização e promove a adaptabilidade às mudanças. O chefe executivo de auditoria deveria ser incluído nos canais de comunicação da organização, para se manter atualizado sobre os principais avanços e atividades planejadas que possam afetar os objetivos e riscos da organização. O chefe

executivo de auditoria também deveria participar de reuniões com o conselho e com os principais comitês de governança, bem como com a alta administração e grupos que reportem diretamente à alta administração, como conformidade, gerenciamento de riscos e controle de qualidade.

[...]

A comunicação deveria incluir oportunidades de interação contínua e informal entre os auditores internos e os funcionários da organização. Quando as interações informais ocorrem de forma consistente, os funcionários sentem confiança nos auditores internos, aumentando a probabilidade de discussões francas que podem não ocorrer em reuniões formais. Como parte da construção de relacionamentos, a interação informal pode melhorar o entendimento abrangente dos auditores internos sobre a organização e seu ambiente de controle. Rotações que permitam que os auditores internos entrem e saiam de atribuições em unidades de negócios ou locais específicos podem equilibrar os benefícios da comunicação informal com a necessidade de proteger a objetividade dos auditores internos.

Dessa forma, a resposta esperada no cenário 7 (Figura 1) é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que, de acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024), é importante que os auditores internos (bem como os auditores governamentais) considerem a construção de uma relação de confiança com os auditados, por meio da interação e da comunicação.

Dimensão Confidencialidade – Questão original

C2. Um auditor também salva os dados da auditoria em andamento em seu dispositivo USB que ele/ela planeja usar como backup caso a fonte original dos dados salvos seja perdida. O auditor age de acordo com as práticas corretas?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Na adaptação da questão C2, a questão foi renumerada, e o cenário foi elaborado com base no seguinte relato apresentado no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023, p.11):

(...) embora a política do Conselho do Tesouro relativamente a este tipo de situação diga: “Processe-os”, você não pode. É uma política que não dá resultado. O RCMP10 não vai levar adiante um caso de fraude inferior a... Dependendo da cidade, acho que os limites estão entre US\$ 0,5 milhão e US\$ 2 milhões. Você tem que fazer algo; você deveria processá-los... eu sei que gastar 400 horas para juntar evidências para construir um caso e entregá-las aos nossos agentes de segurança e entregá-lo à polícia será absolutamente inútil, porque sei que a polícia não estará interessada. Mas eu sei que, por outro lado, tratar este caso no âmbito administrativo apenas dizendo: “Sabemos que você fez isto; por favor, pare de fazer isso; devolva-nos o dinheiro”, Também não está em nossa política. Então, acabamos perdendo coisas que não deveríamos perder. (Entrevista 13)

Nesse trecho de entrevista, um auditor relata sua insatisfação e a sensação de impotência porque as investigações de fraude das quais participou raramente foram seguidas por sanções sendo aplicadas aos funcionários envolvidos. O auditor sabia que a melhor ação a fim de proteger os interesses do contribuinte teria sido levar a investigação

mais adiante, mas um cálculo de custo-benefício (ponderado em relação ao risco de perder tempo e energia em uma causa perdida) o levou a hesitar em fazê-lo, o que o deixou com uma sensação de frustração e desilusão (Brivot, Roussy & Gendron, 2023).

Outros relatos recorrentes apresentados no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023) apontam para a desmotivação decorrente de outras situações, como aquelas relacionadas ao acompanhamento de recomendações de relatórios de auditoria anteriores. Após vários lembretes ao gerente da entidade auditada sobre a necessidade de implementar uma recomendação específica, alguns entrevistados relataram sua frustração com a falta de efetividade de seu trabalho: “Alguns dias, você apenas fica aí sentado e quer bater a cabeça contra a mesa, perguntando 'por quê'? (Entrevista 14).

Dessa forma, na adaptação da questão C2 (Figura 10), o cenário foi elaborado com base nos dois trechos anteriores apresentados no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023):

Figura 10 - Questão C2 adaptada

8. Um auditor governamental sente-se desmotivado com a efetividade dos resultados de seu trabalho pois, mesmo após reiteradas recomendações e determinações, o gestor da organização auditada se recusa a implementar as medidas apresentadas no relatório de auditoria. O auditor calcula o custo-benefício de aplicar uma medida mais dura, como por exemplo multar o gestor, mas descarta essa alternativa, uma vez que a multa também não se mostra uma medida eficaz. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 17-32):

Os auditores internos devem demonstrar coragem profissional, comunicando-se com sinceridade e tomando as medidas adequadas, mesmo quando confrontados com dilemas e situações difíceis.

[...]

Quando os auditores internos se depararem com situações que desafiem sua honestidade ou coragem profissional, deveriam discutir as circunstâncias com um supervisor, para determinar o melhor curso de ação.

[...]

O zelo profissional devido exige o planejamento e a execução dos serviços de auditoria interna com a diligência, o julgamento e o ceticismo característicos de auditores internos prudentes e competentes. Ao exercer o zelo profissional devido, os auditores internos atuam no melhor interesse daqueles que recebem os serviços de auditoria interna, mas não se espera que sejam infalíveis.

Assim, apesar de o cenário 8 (Figura 10) relatar uma situação comumente enfrentada por auditores governamentais, a resposta esperada é “Discordo totalmente” ou “Discordo”, uma vez que o auditor governamental, ao exercer o zelo profissional devido, deveria discutir as circunstâncias com um supervisor, de forma a decidir o melhor curso de ação a fim de obter resultados mais eficazes com os trabalhos de auditoria.

Dimensão Competência – Questão original

D1. Um auditor descontinua o programa de treinamento especializado pela terceira vez consecutiva devido à grande carga de trabalho. Você acha que ele tomou a decisão certa?

Fonte: Pappa e Filos (2019).

Na adaptação da questão D1, a questão foi renumerada, e o cenário foi elaborado com base no seguinte relato apresentado no estudo de Brivot, Roussy e Gendron (2023, p.14):

Consideremos agora que estou auditando o processo de contratação pública em um determinado município, e percebo que foi adjudicado um contrato para remoção de neve a uma empresa sem cumprir todas as normas em vigor (outra situação real que nos foi relatada por um dos diretores da função de auditoria interna durante a reunião de treinamento de ética e compartilhamento de experiências em novembro de 2019). Não houve licitação, e havia a suspeita de conflito de interesses: Eu poderia rescindir o contrato alegando que era ilegal. Isto levaria ao encerramento dos serviços oferecidos pela empresa de remoção de neve acarretando penalidades financeiras à cidade (por quebra de contrato). Se eu fizer isto, serão os cidadãos que poderão sofrer, pois as calçadas não seriam mais limpas de neve. O que eu deveria fazer? Para respeitar as normas que regem a adjudicação de contratos públicos? (reunião de treinamento)

Figura 11 - Questão D1 adaptada

9. Um auditor governamental, ao identificar irregularidades em uma licitação para contratação de limpeza urbana, avalia que interromper a contratação traria grandes prejuízos à população beneficiada. Assim, ele decide multar o gestor responsável pelo processo licitatório. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente ○ ○ ○ ○ ○ Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 17-32):

[...]
O zelo profissional devido também exige a ponderação dos custos (como requisitos de recursos) dos serviços de auditoria interna em relação aos benefícios que podem resultar. Por exemplo, se os controles de uma atividade sob revisão não tiverem sido criados adequadamente, os benefícios da avaliação completa da

eficácia desses controles provavelmente não valerão os custos. Os auditores internos buscam oferecer o maior valor ou benefício para o investimento da organização nos serviços de auditoria interna. Adicionalmente, o planejamento preciso exige que os auditores internos considerem as técnicas, ferramentas, tecnologias, extensão e tempestividade do trabalho necessário para atingir os objetivos do trabalho de auditoria interna de forma mais eficiente. Os auditores internos, especialmente o chefe executivo de auditoria, deveriam considerar o uso de software de análise de dados e outras tecnologias que apoiem os processos de revisão e avaliação.

Ainda de acordo com o IPPF-IIA (2024), os auditores internos devem exercer o zelo profissional devido, avaliando a natureza, as circunstâncias e os requisitos dos serviços a serem prestados, incluindo: (i) a estratégia e os objetivos da organização; (ii) os interesses daqueles a quem os serviços de auditoria interna são prestados e os interesses de outros *stakeholders*; (iii) a adequação e eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle; (iv) o custo relativo aos benefícios potenciais dos serviços de auditoria interna a serem realizados; a extensão e a tempestividade do trabalho necessário para atingir os objetivos do trabalho; (v) a complexidade relativa, materialidade ou significância dos riscos para a atividade sob revisão; (vi) a probabilidade de erros significativos, fraude, não conformidade e outros riscos que poderiam afetar os objetivos, as operações ou os recursos; (vii) o uso de técnicas, ferramentas e tecnologias apropriadas.

Na adaptação do cenário D1 (Figura 11), o auditor governamental, ao identificar irregularidades em uma contratação de limpeza urbana, avalia que interromper a execução do contrato traria mais prejuízos do que benefícios à população. Dessa forma, o auditor decide multar o gestor responsável pela contratação. Ao agir dessa forma, o auditor está avaliando os custos e os benefícios da sua atuação e os interesses da população afetada (*stakeholders*), ao decidir qual o melhor curso de ação na situação em questão.

Assim, a resposta esperada, no cenário 9 (Figura 11) é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que o auditor, ao avaliar esses fatores (custo-benefício e interesses da população afetada), está agindo de acordo com o princípio do zelo profissional.

Dimensão Competência – Questão adicionada

Na adaptação do instrumento de pesquisa de Pappa e Filos (2019) foi incluído um cenário adicional, a fim de diversificar as respostas esperadas, uma vez que no instrumento de pesquisa original em todos os cenários a resposta esperada era “discordo

totalmente” ou “discordo”.

O mesmo procedimento foi aplicado nos cenários 2, 4, 5, 7 e 9, ou seja, foram incluídos cenários cuja resposta esperada é “concordo totalmente” ou “concordo”, a fim evitar que os respondentes deixem de refletir adequadamente no cenário e apresentar respostas de forma padrão.

Dessa forma, foi incluído o cenário D2 (Figura 12):

Figura 12 - Questão D2

10. Um auditor governamental é designado para coordenar uma auditoria, sendo que ele não *
tem experiência ou conhecimento no assunto. O auditor se recusa a coordenar a auditoria,
alegando falta de qualificação adequada.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Pappa e Filos (2019).

De acordo com o Princípio da Competência, o auditor somente deve aceitar trabalhos quando possui a competência, o conhecimento e a experiência adequados para desempenhar seu trabalho adequadamente. Caso contrário, ele pode recusar-se a aceitar um trabalho de auditoria (IPPF-IIA, 2024).

De acordo com o mesmo Princípio, o supervisor de auditoria deve considerar as competências da equipe de auditoria, necessárias para a execução dos serviços de auditoria (IPPF-IIA, 2024).

Assim, a resposta esperada, no cenário D2 (Figura 12) é “Concordo totalmente” ou “Concordo”, uma vez que o auditor, ao recusar-se a participar do trabalho, está agindo de acordo com o Princípio da Competência.

Em resumo, estabelecidos os cenários, os respondentes deveriam responder, numa escala tipo *Likert* de 5 pontos, o quanto concordam ou discordam das ações e decisões tomadas pelo auditor de controle externo no cenário relatado. A Tabela 2 a seguir resume as respostas esperadas para os 10 cenários.

Tabela 2 - Respostas esperadas

Cenário	Respostas esperadas
C1	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C2	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C3	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C4	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C5	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C6	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C7	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C8	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C9	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C10	“Concordo totalmente” ou “Concordo”

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 3 contém a definição das variáveis utilizadas neste estudo, bem como a correlação esperada a partir das hipóteses apresentadas na seção 2.4 deste estudo. A variável ICE (Índice de Consciência Ética) é calculada pela pontuações de um indivíduo (em uma escala tipo Likert de 5 pontos) para 10 cenários do instrumento de pesquisa (Apêndice B). Foi utilizada inversão da escala no caso da resposta esperada “discordo totalmente” ou “discordo”. Valores de ICE de 1 a 5, sendo que quanto maior o ICE, maior a consciência ética (Carrera & Van Der Kolk, 2021).

Tabela 3 - Relação esperada entre as variáveis independentes

Variável Independente	Sustentação Teórica	Correlação esperada
Idade	Espera-se que auditores mais velhos tenham maior consciência ética (Shaub, 1989; Karcher, 1996).	Positiva
Experiência	Espera-se que auditores mais experientes tenham maior consciência ética (O’Leary e Stewart, 2007; Carrera e Van Der Kolk, 2021).	Positiva
Posição hierárquica	Espera-se que auditores detentores de função comissionada (<i>proxy</i> para nível hierárquico mais elevado) tenham maior consciência ética.	Positiva
Gênero feminino	Espera-se que auditores do gênero feminino tenham maior consciência ética (Cohen <i>et al.</i> , 2001; Karcher, 1996; Conroy <i>et al.</i> , 2010; Carrera e Van Der Kolk, 2021)	Positiva
Conhecimento do Código de Ética	Espera-se que auditores que conhecem (tenham lido) o código de ética organizacional tenham maior consciência ética (Douglas <i>et al.</i> , 2001; Alves, 2005).	Positiva
Treinamento formal em ética	Espera-se que auditores que receberam maior número de horas de treinamento formal em ética nos últimos 5 anos tenham maior consciência ética (Douglas <i>et al.</i> , 2001).	Positiva

Fonte: Elaboração própria.

3.4.2. Teste-piloto

De acordo com Cooper e Schindler (2014), a fase de coleta de dados do processo de pesquisa em geral se inicia com o teste-piloto, o qual tem como objetivo obter impressões e sugestões, identificar e alterar cenários e detectar deficiências no projeto. Assim, aplica-se o instrumento de pesquisa em sujeitos da população-alvo de forma a simular os procedimentos e protocolos designados para a coleta de dados (Cooper e Schindler, 2014).

O teste piloto ajuda a identificar problemas potenciais ao longo do procedimento de pesquisa e a avaliar se o projeto é viável, realista e racional do início ao fim (Ruel, Wagner III & Gillespie, 2016).

Inicialmente, foi realizado um pré-teste com três especialistas²⁹, escolhidos por conveniência, dentre auditores governamentais com vários anos de experiência e/ou com mestrado e/ou doutorado. O objetivo desse primeiro teste foi verificar o entendimento (clareza e compreensão) das questões, bem com a pertinência dos dilemas éticos apresentados.

O Especialista 1 considerou que a descrição dos cenários estava suficientemente clara e pertinente, com exceção apenas da descrição do cenário 3, no qual o trecho “não agregará nenhum valor ao final do trabalho” poderia ser melhorado a fim de deixar claro de qual “trabalho” se está tratando.

Diante disso, a redação do cenário 3 foi alterada para “não agregará nenhum valor ao final da auditoria”, visando melhor compreensão.

A análise dos comentários do Especialista 2 evidenciou a necessidade de melhorias, em especial, a alteração na redação dos cenários 2, 4, 7, 8 e 9, a fim de trazer maior clareza e compreensão dos cenários.

Diante disso, a descrição dos cenários foi reformulada, de forma a assegurar que os respondentes compreenderam o cenário com clareza.

A análise dos comentários do Especialista 3 foram desconsideradas, uma vez

²⁹ Especialista 1: Possui graduação em processamento de dados, em contabilidade e em direito, MBA em gerenciamento de projetos, mestrado em contabilidade, 16 anos de experiência como auditor governamental.

Especialista 2: Possui graduação em probabilidade e estatística, especialização em administração pública, mestrado em administração pública, 29 anos de experiência como auditor governamental.

Especialista 3: Possui graduação em agronomia, especialização em análise de sistemas, em gestão do conhecimento e da tecnologia da informação, e em gestão estratégica do conhecimento e da inteligência empresarial, mestrado em gestão do conhecimento e da tecnologia da informação, mais de 30 anos de experiência como auditor governamental. É professor nos temas de governança pública, governança de TI, contratações e contratações de TI.

que o respondente não compreendeu o objetivo do instrumento de pesquisa.

Dessa forma, considerando as sugestões encaminhadas pelos especialistas após o teste-piloto, a redação dos seguintes cenários foi alterada:

Figura 13 - Questão 2

2. Um auditor governamental inclui algumas recomendações no relatório final de auditoria. O gerente da organização auditada, ao elaborar o plano de ação para implementar as ações recomendadas, claramente está mentindo em suas alegações. O auditor responde, diplomaticamente, que não acredita nas respostas do gestor, sugerindo que este reconsidere suas respostas. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaborado a partir de Pappa e Filos (2019) – adaptado.

Os termos “alegações” e “plano de ação” não foram bem aceitos no teste-piloto, pois poderiam confundir o respondente com outros cenários e contextos profissionais do auditor governamental. Dessa forma, o cenário foi reformulado, a fim de melhorar a compreensão do leitor.

Figura 14 - Questão 2 reformulada

2. Durante uma auditoria, o gestor da organização auditada, ao ser entrevistado pela equipe de auditoria, claramente está mentindo. O auditor que coordena a auditoria responde, diplomaticamente, que não acredita nas respostas do gestor, sugerindo que este reconsidere suas respostas. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaborado a partir de Pappa e Filos (2019) – adaptado.

Figura 15 - Questão 3

3. Um auditor governamental é designado para uma auditoria com foco em algo que, de acordo com a opinião do auditor, não agregará nenhum valor ao final do trabalho. Apesar de considerar o trabalho um desperdício de tempo e de dinheiro público, pois a equipe poderia realizar uma auditoria mais eficaz com outro foco na mesma organização, o auditor aceita realizar o trabalho, para não criar conflito em seu departamento. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Um dos especialistas sugeriu que o termo “trabalho”, como sinônimo de “trabalho de auditoria”, não havia ficado muito claro. Dessa forma, a questão 3 (Figura 15) foi reformulada, de forma a deixar claro de que se trata de um “trabalho de auditoria”.

Figura 16 - Questão 3 reformulada

3. Um auditor governamental é designado para uma auditoria com foco em algo que, de acordo com a opinião do auditor, não agregará nenhum valor ao final da auditoria. Apesar de considerar a auditoria proposta um desperdício de tempo e de dinheiro público, pois a equipe poderia realizar uma auditoria com outro foco na mesma organização, obtendo resultados mais eficazes, o auditor aceita realizar a auditoria, com o objetivo de construir uma relação de confiança a longo prazo com o auditado, o que poderia ser benéfico num futuro trabalho de auditoria. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Figura 17 - Questão 4

4. Um auditor governamental recebe informações valiosas, de forma sigilosa, por parte de um funcionário da organização que ele está auditando, uma vez que o funcionário tem medo de represálias por divulgar essas informações. O auditor não pode incluir essas informações em seu relatório, pois isso levaria à identificação do funcionário que divulgou a informação.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Em relação à Questão 4 (Figura 17), um dos especialistas sugeriu que o cenário fosse invertido, para melhor compreensão. Dessa forma, o cenário foi reformulado, agora relatando um cenário oposto, no qual o auditor governamental inclui informações que poderiam identificar o denunciante (Figura 18).

Figura 18 - Questão 4 reformulada

⋮

4. Um auditor governamental recebe informações valiosas, de forma sigilosa, por parte de um funcionário da organização que ele está auditando, uma vez que o funcionário tem medo de represálias por divulgar essas informações. O auditor inclui essas informações em seu relatório, apesar de saber que isso levaria à identificação do funcionário que divulgou a informação.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Assim, a resposta esperada, no caso do cenário 4 (Figura 18), passa a ser “discordo” ou “discordo totalmente”, uma vez que uma vez que o auditor deveria proteger o sigilo da fonte das informações recebidas.

Figura 19 - Questão 7

7. Um auditor governamental, durante a elaboração do relatório final de auditoria, ao mesmo tempo que precisa manter a sua independência, procura utilizar uma linguagem levemente diplomática, buscando construir uma relação de confiança com o auditado, tendo em vista a perspectiva de colaboração e cordialidade do auditado em eventuais trabalhos futuros. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Em relação à Questão 7 (Figura 19), durante o teste-piloto, um dos especialistas sugeriu que o termo “levemente” fosse retirado, para melhor compreensão do cenário. Dessa forma, o cenário 7 foi reformulado (Figura 20).

Figura 20 - Questão 7 reformulada

7. Um auditor governamental, durante a elaboração do relatório final de auditoria, ao mesmo tempo que precisa manter a sua independência, procura utilizar uma linguagem diplomática, buscando construir uma relação de confiança com o auditado, tendo em vista a perspectiva de colaboração e cordialidade do auditado em eventuais trabalhos futuros. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Figura 21 - Questão 8

8. Um auditor governamental sente-se desmotivado com a efetividade dos resultados de seu trabalho pois, mesmo após reiteradas recomendações e determinações, o gestor da organização auditada se recusa a implementar as medidas apresentadas no relatório de auditoria. O auditor calcula o custo-benefício de aplicar uma medida mais dura, como por exemplo multar o gestor, mas descarta essa alternativa, uma vez que a multa também não se mostra uma medida eficaz. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Em relação à Questão 8 (Figura 21), durante o teste-piloto, um dos especialistas opinou que não ficou clara a razão de a proposição de aplicação de multa não ser uma medida eficaz. Além disso, sugeriu a inclusão do termo “propor” a multa, uma vez que o não é responsabilidade do auditor governamental “aplicar” a multa. Dessa forma, a redação do cenário 8 foi alterada, de forma a deixar mais claro o contexto (Figura 22).

Figura 22 - Questão 8 reformulada

8. Um auditor governamental sente-se desmotivado com a efetividade dos resultados de seu trabalho pois, mesmo após reiteradas recomendações e determinações, o gestor da organização auditada se recusa a implementar as medidas propostas no relatório de auditoria. O auditor calcula o custo-benefício de propor a aplicação de uma medida mais dura, como por exemplo, multar o gestor, mas descarta essa alternativa, uma vez que o gestor, quase sempre, entra com recursos e acaba não pagando a multa proposta. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Figura 23 - Questão 9

9. Um auditor governamental, ao identificar irregularidades em uma licitação para contratação de limpeza urbana, avalia que interromper a contratação traria grandes prejuízos à população beneficiada. Assim, ele decide multar o gestor responsável pelo processo licitatório. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Em relação à Questão 9 (Figura 23), durante o teste-piloto, um dos especialistas sugeriu a inclusão do termo “propor” a multa, uma vez que o não é responsabilidade do auditor governamental “multar” o gestor. Dessa forma, a redação do cenário 9 foi alterada, de forma a deixar mais claro o contexto (Figura 24).

Figura 24 - Questão 9 reformulada

9. Um auditor governamental, ao identificar irregularidades em uma licitação para contratação de limpeza urbana, avalia que interromper a contratação traria grandes prejuízos à população beneficiada. Assim, ele decide propor multar o gestor responsável pelo processo licitatório. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

Dessa forma, após as adaptações relatadas nesta seção, a versão final do instrumento de pesquisa aplicado aos respondentes é apresentada no Apêndice B.

Em resumo, estabelecidos os cenários, os respondentes deveriam responder, numa escala tipo *Likert* de 5 pontos, o quanto concordam ou discordam das ações e decisões tomadas pelo auditor de controle externo no cenário relatado. A Tabela 4 a seguir resume as respostas esperadas para os 10 cenários.

Tabela 4 - Respostas esperadas

Cenário	Respostas esperadas
C1	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C2	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C3	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C4	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C5	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C6	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C7	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C8	“Discordo totalmente” ou “Discordo”
C9	“Concordo totalmente” ou “Concordo”
C10	“Concordo totalmente” ou “Concordo”

Fonte: Elaboração própria.

Dessa forma, na tabulação dos resultados e a fim de calcular o ICE (Índice de Consciência Ética de cada respondente) para os cenários C1, C4, C5, C6 e C8, cuja resposta esperada é “Discordo totalmente” ou “Discordo”, foi utilizada inversão da escala. Assim, os valores de ICE variam de 1 a 5, sendo que quanto maior o ICE, maior a consciência ética.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção se destina a analisar os resultados dos testes empíricos realizados, visando corroborar ou rejeitar as hipóteses de pesquisa formuladas na seção 2.3. Assim, foram contempladas as seguintes etapas: i) análise das estatísticas descritivas; ii) análise das respostas; iii) análise das estimativas do modelo; e iv) testes de validade do modelo.

4.1. Análise Descritiva dos Respondentes

Da amostra selecionada, foram excluídos os 5 respondentes que “Preferiram não informar” o gênero, uma vez que não há estudos em relação a consciência ética e gêneros não binários. Além desses, foi excluído o respondente que informou 478 horas de treinamento formal em ética nos últimos 5 anos, por ser considerado um “outlier” em relação a essa variável. Dessa forma, a amostra passou a ter 216 respostas válidas.

4.2. Estatísticas Descritivas

A seguir são apresentadas as características sociodemográficas da amostra (Tabela 5):

Tabela 5 - Questões Sociodemográficas

	Qtde	%
Gênero		
Feminino	41	18,98%
Masculino	175	81,02%
Faixa Etaria		
Ate 30 anos	15	6,94%
De 31 a 40 anos	74	34,26%
De 41 a 50 anos	61	28,24%
De 51 a 60 anos	59	27,31%
Acima de 61 anos	7	3,24%
Experiência Profissional		
Sem experiência em auditoria	8	3,70%
Ate 5 anos de experiência	74	34,26%
De 6 a 10 anos de experiência	35	16,20%
De 11 a 20 anos de experiência	58	26,85%
De 21 a 30 anos de experiência	37	17,13%
Acima de 31 anos de experiência	4	1,85%
Função Comissionada		
Nao ocupa	134	62,04%
Ocupa	82	37,96%
Função de assessoramento	44	20,37%
Função de gestão	38	17,59%
Conhece o código de ética		
Sim	193	89,35%
Não	23	10,65%

Fonte: Elaboração própria com base nos resultados da pesquisa.

A Tabela 5 traz as características sociodemográficas da amostra. A maioria dos auditores (81,02%) é do gênero masculino, encontra-se na faixa etária entre 31 e 40 anos (34,26%) e possui até 5 anos de experiência em auditoria (34,26%). A amostra incluiu 134 (62,04%) auditores que não ocupam função comissionada, 44 (20,37%) ocupam função de assessoramento e 38 (17,59%) ocupam função de gestão. Por fim, a maioria dos auditores (89,35%) declarou conhecer ou já ter lido o código de ética da organização.

A Tabela 6 traz as estatísticas descritivas das variáveis do modelo 3.1. Os resultados de ICE variam de 2,8 (mínimo) a 5,00 (máximo).

Tabela 6 - Estatísticas descritivas das variáveis do modelo 3.1

Painel A: variáveis contínuas						
	<i>Média</i>	<i>Med</i>	<i>Dp</i>	<i>C.V.</i>	<i>Mín</i>	<i>Max</i>
<i>ICE</i>	3,8366	3,8000	0,36322	0,17422	2,8000	5,0000
<i>IDADE</i>	2,8565	3,000	1,0036	0,22239	1,000	5,000
<i>EXPERIENCIA</i>	2,2500	2,0000	1,2473	0,80705	0,0000	5,000
<i>HRS_TR_ETICA</i>	8,4213	3,0000	16,214	3,34520	0,0000	120,000
Painel B: variáveis dicotômicas						
	Valor = 0	Valor = 1				
<i>GENERO</i>	18,98%	81,02%	0,39307	2,10590		
<i>FC</i>	62,04%	37,96%	0,48642	1,29700		
<i>CODIGO</i>	10,65%	89,35%	0,30907	0,34074		

Em que: *ICE* corresponde ao Índice de Consciência Ética calculado como a média das pontuações de um indivíduo (em uma escala tipo *Likert* de 5 pontos) para os 10 cenários do instrumento de pesquisa (Apêndice B). Foi utilizada inversão da escala no caso da resposta esperada “discordo totalmente” ou “discordo”. Valores de ICE de 1 a 5, sendo que, quanto maior o ICE, maior o nível de consciência ética; *IDADE* corresponde à idade do auditor, em anos. Os dados foram coletados em faixa etária (até 30 anos = 1; de 31 a 40 anos = 2; de 41 a 50 anos = 3; de 51 a 60 anos = 4; acima de 60 anos = 5); *EXP* corresponde à Experiência em anos do auditor governamental. Os dados foram coletados em faixa de anos experiência (zero experiência = 0, até 5 anos de experiência = 1, de 6 a 10 anos de experiência = 2, de 11 a 20 anos de experiência = 3, de 20 a 30 anos de experiência = 4 e acima de 31 anos de experiência = 5); *GENERO* corresponde ao gênero do auditor governamental: variável *dummy* igual a 0 se o auditor for do gênero feminino e, caso contrário, 1; *FC* corresponde à *proxy* para posição hierárquica do auditor governamental: variável *dummy* igual a 1 se o auditor ocupar Função Comissionada (FC) e, caso contrário, 0; *CODIGO* corresponde a *proxy* para conhecimento do código de ética: variável *dummy* igual a 1 se o auditor declarar conhecer o Código de Ética e, caso contrário, 0; *HRS_TR_ETICA* corresponde ao número de horas de treinamento formal em ética declarado pelo auditor governamental nos últimos 5 anos.

Fonte: Elaboração própria com base em GRETL.

Pesquisas anteriores sobre a consciência ética de auditores trabalharam com amostras pequenas e médias relativamente baixas para variáveis como idade e experiência

profissional, a exemplo de Carrera e Van Der Kolk (2021), cuja amostra de auditores possuía uma média de 31,2 anos de idade e 8,9 anos de experiência; ao passo que conjunto de dados desta pesquisa (Tabela 6) conta com uma idade média na faixa etária entre 41 e 50 anos e experiência profissional na faixa de 11 a 20 anos.

Em relação à variável anos de experiência profissional, há auditores governamentais que declararam não possuir experiência em auditoria (o que pode ocorrer no caso de auditores que tomaram posse recentemente, bem como auditores que trabalham na área meio da organização, e por isso, não possuem experiência em auditoria), enquanto os respondentes mais experientes contam com mais de 30 anos de experiência profissional em auditoria.

Em relação à quantidade de horas de treinamento formal em ética nos últimos 5 anos (variável HRS_TR_ETICA), há auditores que declararam de zero horas de treinamento em ética (137 respondentes) ao máximo de 120 horas de treinamento em ética (2 respondentes), sendo 8,42 horas a média dessa variável.

No tocante às variáveis binárias, constantes do Painel B da Tabela 6, como se tratam de variáveis *dummy*, que apresentam dois eventos possíveis, 0 ou 1, é necessário apresentar as proporções para cada uma dessas possibilidades. Dessa forma, tem-se 18,98% de respondentes do gênero feminino (GENERO = 0) e 81,02% de respondentes do gênero masculino (GENERO = 1).

Em relação à variável FC, 62,04% dos respondentes declararam não ocupar função comissionada, enquanto que 20,37% declararam ocupar função comissionada de assessoramento e 17,59% declararam ocupar função comissionada de gestão, totalizando 37,96% de respostas FC = 1.

Por fim, em relação à variável CODIGO, correspondente à *proxy* “Conhece o Código de Ética da Organização”, 89,35% dos respondentes declararam conhecer ou terem lido o Código de Ética organizacional (CODIGO = 1), enquanto 10,65% declararam não conhecer (CODIGO = 0).

4.3. Análise descritiva dos cenários – consciência ética e o processo decisório dos auditores governamentais

A seguir será realizada a análise das respostas aos 10 cenários apresentados no questionário eletrônico (Apêndices B e C).

Figura 25 - Cenário 1

1. Um auditor governamental solicita informações adicionais da organização auditada, necessárias para concluir uma auditoria. A organização não envia uma parte das informações solicitadas. O auditor finaliza o relatório sem considerar as informações solicitadas, e sem informar essa limitação no relatório, uma vez que o prazo da auditoria era limitado. *



Fonte: Elaborado a partir de Pappa e Filos (2019) – adaptado.

Conforme apresentado na seção 3.6.1., a resposta esperada no cenário 1 (Figura 25), é “discordo totalmente” ou “discordo”, pois, ao concluir relatório sem ter disponíveis todas as informações necessárias para formar sua opinião profissional com responsabilidade, e sem informar em seu relatório que houve tal limitação de acesso, o auditor agiu em desacordo com o Princípio da Integridade em seu trabalho.

No cenário 1, do total de 216 respostas válidas, 168 responderam “Discordo totalmente” e 37 responderam “Discordo”, totalizando 205 respostas dentro do esperado, ou 94,9% do total de respostas consideradas. Apenas 11 respostas recebidas foram diferente do esperado.

No cenário 1, o Princípio considerado é o da Integridade. Agir de acordo com esse Princípio implica em o auditor governamental executar seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade, respeitando leis e regulamentos da profissão (IIA, 2024), cujas respostas foram ao encontro do comportamento esperado do auditor governamental.

Figura 26 - Cenário 2

2. Durante uma auditoria, o gestor da organização auditada, ao ser entrevistado pela equipe de auditoria, claramente está mentindo. O auditor que coordena a auditoria responde, diplomaticamente, que não acredita nas respostas do gestor, sugerindo que este reconsidere suas respostas.



Fonte: Elaborado a partir de Brivot, Roussy e Gendron (2023) – adaptado.

Conforme analisado na seção 3.6.1., a resposta esperada no cenário 2 (Figura 26), é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que, de acordo com o Princípio da Integridade (IPPF-IIA, 2024), o auditor deve demonstrar coragem profissional, comunicando-se com sinceridade e tomando as medidas adequadas, mesmo quando confrontados com dilemas e situações difíceis.

De acordo com Brivot, Roussy e Gendron (2023, p.8), a situação relatada não é incomum nas atividades profissionais de auditores internos do setor público (foi relatada em aproximadamente 86% dos trechos de entrevista analisados no estudo), e é definida como uma “questão ética”, ou seja, uma situação na qual o auditor sabe exatamente como deve agir mas não tem certeza da motivação para agir dessa forma. O auditor interno que relatou esse cenário explicou que, embora ele soubesse que ele estava cumprindo com suas obrigações, nessa situação encontrava-se inseguro sobre proceder como planejado, pois sabia que haveria riscos ou consequências negativas como resultado de suas ações³⁰.

No entanto, no cenário 2, as respostas não seguiram o sentido esperado. Pelo contrário, 139 respostas ou 64,35% das respostas somam “discordo totalmente” ou “discordo”, enquanto apenas 48 respostas ou 22,22% das respostas somam o resultado esperado “concordo totalmente” ou “concordo”.

Essa constatação é preocupante, pois a maioria dos respondentes falhou em identificar, no cenário 2, uma “questão ética” relacionada ao Princípio da Integridade (IPPF-IIA, 2024), segundo o qual o auditor deve demonstrar coragem profissional, comunicando-se com sinceridade e tomando as medidas adequadas, mesmo quando confrontados com dilemas e situações difíceis.

³⁰ No caso específico, de fato ocorreu posteriormente, na situação relatada, um abalo nas relações do auditor interno com o gestor, após o auditor confrontá-lo sobre a mentira (Brivot, Roussy e Gendron, 2023).

Ademais, há que se considerar que a mentira do gestor pode dificultar a coleta de evidências necessárias para apoiar as conclusões da auditoria. Assim, os auditores governamentais devem ser proativos em buscar informações adicionais e utilizar técnicas de auditoria para verificar a veracidade das informações. Isso pode incluir entrevistas com outros funcionários, revisão de documentos e análise de dados. Confrontar um gestor que está mentindo pode criar tensão e conflito durante a auditoria. Ainda assim, os auditores governamentais devem estar preparados para lidar com essas situações de maneira profissional e ética, mantendo a calma e a objetividade. Isso pode exigir habilidades de comunicação e negociação para resolver o conflito de forma construtiva.

Ademais, é essencial que os auditores governamentais documentem cuidadosamente a situação, incluindo as respostas do gestor e as ações tomadas pela equipe de auditoria. Isso é importante para a transparência do processo e para qualquer revisão futura do trabalho de auditoria. A documentação adequada também protege os auditores em caso de questionamentos sobre a condução da auditoria.

Para mitigar essas implicações, a equipe de auditoria deve seguir procedimentos rigorosos de verificação de informações, manter uma comunicação clara e profissional, e estar preparada para relatar qualquer comportamento antiético ou obstrutivo encontrado durante a auditoria. Além disso, a organização auditada deve ser incentivada a promover uma cultura de transparência e responsabilidade, abordando quaisquer problemas de governança que possam ter contribuído para a situação.

Figura 27 - Cenário 3

3. Um auditor governamental é designado para uma auditoria com foco em algo que, de acordo com a opinião do auditor, não agregará nenhum valor ao final da auditoria. Apesar de considerar a auditoria proposta um desperdício de tempo e de dinheiro público, pois a equipe poderia realizar uma auditoria com outro foco na mesma organização, obtendo resultados mais eficazes, o auditor aceita realizar a auditoria, com o objetivo de construir uma relação de confiança a longo prazo com o auditado, o que poderia ser benéfico num futuro trabalho de auditoria. *



Fonte: Elaborado a partir de Brivot, Roussy e Gendron (2023) – adaptado.

Segundo Brivot, Roussy e Gendron (2023), no cenário 3 (Figura 27) , conforme relato da auditora interna que relatou essa situação, a auditora considerou se deveria ou não aceitar um trabalho de auditoria solicitado pela administração de um órgão público no qual ela trabalhava uma vez que, na sua opinião, por um lado não havia risco significativo associado em aceitar o trabalho, porém empreender esse esforço não estratégico poderia ser considerado uso indevido dos recursos da equipe de auditoria interna, pois configuraria um desperdício de recursos públicos.

Conforme analisado na seção 3.6.1., a resposta esperada no cenário 3 (Figura 27) é “concordo totalmente” ou “concordo”. Dessa forma, a atitude esperada nesse cenário seria aceitar o trabalho tendo como objetivo construir uma relação de confiança com o auditado, uma vez que tal relacionamento poderia ser útil em trabalhos mais críticos no futuro, mesmo que nenhum valor seja imediatamente esperado desta auditoria específica (Brivot, Roussy e Gendron, 2023).

De acordo com a norma 11.1 do *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA (IPPF-IIA, 2024), o auditor deve construir relacionamentos e confiança com os principais *stakeholders*, incluindo com a alta administração e a gestão da organização auditada.

No entanto, no cenário 3, as respostas foram quase homogeneamente distribuídas, ou seja: 78 respostas ou 36,11% das respostas foram “concordo totalmente” ou “concordo”, 70 respostas ou 32,4 % das respostas foram “nem concordo, nem discordo”, e 68 respostas ou 31,48% das respostas foram “discordo totalmente” ou “discordo”, indicando que a maioria dos respondentes (somando as 138 respostas “nem concordo, nem discordo”, “discordo totalmente” e “discordo”), falhou em identificar um “dilema ético”, ou seja, as respostas apontam uma falha na aplicação da consciência ética, especialmente ao lidar com a questão do "desperdício de recursos públicos".

A consciência ética, entendida como a capacidade de identificar um dilema ético (o primeiro passo no modelo o modelo de quatro passos originalmente conceituado por Rest (1979, 1986), implica em os auditores considerarem outros fatores, além do que se refere à eficiência e à correta aplicação dos recursos públicos. Quando um auditor, apesar de considerar que a auditoria proposta não trará benefícios imediatos relevantes e, ainda assim, decide aceitá-la visando a construção de uma relação de confiança a longo prazo com o auditado, ele está pensando em outros fatores, mais difíceis de serem mensurados, e que podem impactar auditorias futuras, tais como o relacionamento com o auditado.

Fatores a serem considerados no sentido de explicar a escolha dos respondentes por não realizar a auditoria, no cenário descrito, envolvem desde a motivação da equipe até a preocupação com a eficiência no uso de recursos públicos.

Por um lado, a percepção de que a auditoria não agregará valor pode afetar a motivação e o engajamento do auditor. Isso pode impactar a qualidade do trabalho realizado e a disposição do auditor em buscar melhorias ou inovações no processo de auditoria.

Além disso, realizar auditorias que não agregam valor pode ser visto como um uso ineficiente de recursos públicos. Isso pode levar a críticas sobre a eficácia da auditoria governamental e questionamentos sobre a priorização de auditorias.

No entanto, há que se considerar que, ao aceitar realizar a auditoria, o auditor demonstra uma disposição para colaborar e construir um relacionamento positivo com a organização auditada. Isso pode facilitar a comunicação e a cooperação em auditorias futuras, onde a confiança mútua pode levar a um processo mais eficiente e eficaz.

O fato de os respondentes não seguirem o padrão esperado de resposta no cenário 3 demonstra que os auditores ficaram em dúvida sobre como agir na situação relatada, ao mesmo tempo que aponta para a necessidade de considerar essas questões de forma mais aprofundada em futuros treinamentos sobre ética profissional.

Figura 28 - Cenário 4

4. Um auditor governamental recebe informações valiosas, de forma sigilosa, por parte de um funcionário da organização que ele está auditando, uma vez que o funcionário tem medo de represálias por divulgar essas informações. O auditor inclui essas informações em seu relatório, apesar de saber que isso levaria à identificação do funcionário que divulgou a informação. *



Fonte: Elaborado a partir de Brivot, Roussy e Gendron (2023) – adaptado.

Conforme apresentado na seção 3.6.1., a resposta esperada no cenário 4 (Figura 28) é “discordo totalmente” ou “discordo”, uma vez que não há dúvidas de que o auditor deve proteger o sigilo da fonte das informações recebidas. O dilema está em como utilizar essas informações na auditoria, sem revelar a identidade do funcionário que trouxe

as informações.

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024), o Princípio da Integridade é a base de outros princípios relacionados a ética e profissionalismo, incluindo objetividade, competência, zelo profissional devido e confidencialidade.

Em relação às respostas para o cenário 4 (Figura 28), 136 “discordam totalmente”, e 51 “discordam” da atitude tomada pelo auditor no cenário relatado, ou seja, 86,54% dos respondentes identificaram a “questão ética” envolvida no cenário relatado.

Figura 29 - Cenário 5

5. Ao tomar posse no cargo de auditor governamental, um auditor é designado, em sua primeira auditoria, para participar como membro em uma equipe que irá auditar o departamento financeiro de uma organização pública na qual ele trabalhou imediatamente antes de ser aprovado no concurso de auditor. Em dúvida se esse fato poderia afetar a sua objetividade e imparcialidade, o auditor comunica o fato ao supervisor da auditoria, mas ambos decidem em conjunto que isso não impede a sua participação na equipe de auditoria.



Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023) – adaptado.

De acordo com o Princípio da Objetividade, o auditor deve manifestar e aparentar o mais elevado grau de objetividade e imparcialidade ao avaliar e emitir sua opinião profissional, não deixando que seu julgamento seja influenciado por interesses particulares ou alheios (IPPF-IIA, 2024).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p.23):

Os requisitos de estruturação de equipe e supervisão de trabalhos têm como objetivo garantir que os auditores internos designados para um trabalho não tenham sido recentemente responsáveis por qualquer aspecto da atividade sob revisão, o que pode influenciar sua visão, gerar um interesse claro em um resultado específico ou criar a percepção ou aparência de que sua objetividade está prejudicada. Para cada trabalho, os auditores internos que realizam e supervisionam o trabalho deveriam ser independentes da atividade sob revisão. Ao planejar os recursos para um trabalho, o chefe executivo de auditoria ou um supervisor designado deveria discutir o trabalho com os auditores internos, para identificar quaisquer prejuízos reais ou potenciais à objetividade. A discussão deveria incluir a consideração de quaisquer prejuízos divulgados anteriormente.

Embora não haja normativo específico estabelecendo um prazo de “quarentena” para que um auditor governamental possa auditar uma organização na qual ele trabalhou anteriormente, é recomendável que o auditor comunique o fato ao supervisor da auditoria, de forma que ambos possam avaliar em conjunto se essa “coincidência” pode afetar a objetividade e imparcialidade do auditor.

Assim, conforme apresentado na seção 3.6.1., a resposta esperada no cenário 5 (

Figura 29) é “Discordo totalmente” ou “Discordo”, uma vez que, nesse cenário relatado, considerando o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA (2024, p.23), é recomendável que seja designado outro auditor para o trabalho, uma vez que o fato relatado pode comprometer ou ainda, criar a percepção ou aparência de que a objetividade e imparcialidade do auditor está comprometida.

Em relação às respostas para o cenário 5 (

Figura 29), as respostas foram um pouco dispersas, com leve tendência no sentido esperado: 83 responderam “Discordo totalmente” (38,43%); 42 responderam “discordo” (19,44%), 30 responderam “Nem discordo nem concordo” (13,89%); 41 responderam “Concordo” (18,98%) e 20 responderam “Concordo totalmente” (9,26%).

Em suma, 125 ou 57,87% dos respondentes seguiram a resposta esperada (“Discordo totalmente” ou “Discordo”), enquanto 91 ou 42,13% dos respondentes optaram por “Nem discordo nem concordo”, “Concordo” (18,98%) e “Concordo totalmente” (9,26%).

Poderia-se argumentar que, no cenário 5 descrito, tanto o auditor governamental quanto o supervisor concluíram que não havia impedimento à participação do auditor na auditoria. No entanto, embora não haja normativo específico estabelecendo um prazo de “quarentena” para que um auditor governamental possa auditar uma organização na qual ele trabalhou anteriormente, as melhores práticas internacionais estabelecem em normativo próprio um prazo de quarentena para o auditor governamental possa auditar uma organização na qual ele trabalhou anteriormente.

O próprio fato de não haver normativo estabelecendo quarentena nesses casos é preocupante, pois na situação relatada existe o risco de comprometer ou ainda, de criar a percepção ou aparência de que a objetividade e imparcialidade do auditor está comprometida. Assim, o fato de os respondentes não seguirem um padrão esperado de

resposta no cenário 5, demonstra que os auditores ficaram em dúvida de como agir na situação relatada, ao mesmo tempo que aponta para a necessidade de considerar essas questões éticas de forma mais aprofundada em futuros treinamentos sobre ética profissional.

Figura 30 - Cenário 6

6. Alguns meses após coordenar uma auditoria, um auditor governamental recebe um convite do CEO da organização auditada para realizar uma palestra não remunerada em um evento em outra cidade, com todas as despesas pagas pela organização. O auditor aceita o convite e passa o fim de semana no hotel com seu cônjuge, após ministrar a palestra.



Fonte: Elaboração própria com base em Pappa e Filos (2019).

A situação descrita no cenário 6 (Figura 30), descreve uma situação típica de um conflito de interesses real (ou aparente). De acordo com o princípio da objetividade, o auditor deve evitar atividades ou situações que possam prejudicar ou que aparentem prejudicar o seu julgamento profissional imparcial.

Assim, conforme apresentado na seção 3.6.1., a resposta esperada no cenário 6 (Figura 30) é “Discordo totalmente” ou “Discordo”, uma vez que a situação descrita retrata uma situação típica de um conflito de interesses real (ou aparente). De acordo com o princípio da objetividade, o auditor deve evitar atividades ou situações que possam prejudicar ou que aparentem prejudicar o seu julgamento profissional imparcial.

Em relação às respostas para o cenário 6 (Figura 30), 89,35% dos respondentes seguiram a resposta esperada, ou seja, 163 ou 75,46% responderam “Discordo totalmente” e 30 ou 13,89% responderam “Discordo”. Apenas 23 ou 10,65% dos respondentes não seguiram a resposta esperada e optaram por “Nem discordo nem concordo” (6,02%), “Concordo” (3,24%) e “Concordo totalmente” (1,39%).

Conclui-se que, em relação ao cenário 6 (Figura 30), a maioria dos respondentes (89,35%) identificou uma questão ética no cenário relatado.

Figura 31- Cenário 7

7. Um auditor governamental, durante a elaboração do relatório final de auditoria, ao mesmo tempo que precisa manter a sua independência, procura utilizar uma linguagem diplomática, buscando construir uma relação de confiança com o auditado, tendo em vista a perspectiva de colaboração e cordialidade do auditado em eventuais trabalhos futuros.



Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 79):

A comunicação regular e contínua entre o conselho, a alta administração e a função de auditoria interna contribui para um entendimento comum dos riscos e das prioridades de avaliação da organização e promove a adaptabilidade às mudanças. O chefe executivo de auditoria deveria ser incluído nos canais de comunicação da organização, para se manter atualizado sobre os principais avanços e atividades planejadas que possam afetar os objetivos e riscos da organização. O chefe executivo de auditoria também deveria participar de reuniões com o conselho e com os principais comitês de governança, bem como com a alta administração e grupos que reportem diretamente à alta administração, como conformidade, gerenciamento de riscos e controle de qualidade.

[...]

A comunicação deveria incluir oportunidades de interação contínua e informal entre os auditores internos e os funcionários da organização. Quando as interações informais ocorrem de forma consistente, os funcionários sentem confiança nos auditores internos, aumentando a probabilidade de discussões francas que podem não ocorrer em reuniões formais. Como parte da construção de relacionamentos, a interação informal pode melhorar o entendimento abrangente dos auditores internos sobre a organização e seu ambiente de controle. Rotações que permitam que os auditores internos entrem e saiam de atribuições em unidades de negócios ou locais específicos podem equilibrar os benefícios da comunicação informal com a necessidade de proteger a objetividade dos auditores internos.

Assim, a resposta esperada no cenário 7 (Figura 31) é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que, de acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024), é importante que os auditores internos (bem como os auditores governamentais) considerem a construção de uma relação de confiança com os auditados, por meio da interação e da comunicação.

Em relação às respostas para o cenário 7 (Figura 31), 174 respondentes ou 80,56% das respostas seguiram a resposta esperada, ou seja, 115 ou 53,24% responderam “concordo totalmente”, e 59 ou 27,31% responderam “concordo” em relação à ação do auditor no cenário em questão. Dessa forma, entende-se que a maioria dos respondentes (80,56%) identificou uma questão ética no cenário relatado.

Figura 32 - Cenário 8

8. Um auditor governamental sente-se desmotivado com a efetividade dos resultados de seu trabalho pois, mesmo após reiteradas recomendações e determinações, o gestor da organização auditada se recusa a implementar as medidas propostas no relatório de auditoria. O auditor calcula o custo-benefício de propor a aplicação de uma medida mais dura, como por exemplo, multar o gestor, mas descarta essa alternativa, uma vez que o gestor, quase sempre, entra com recursos e acaba não pagando a multa proposta. *



Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 17-32):

Os auditores internos devem demonstrar coragem profissional, comunicando-se com sinceridade e tomando as medidas adequadas, mesmo quando confrontados com dilemas e situações difíceis.

[...]

Quando os auditores internos se depararem com situações que desafiem sua honestidade ou coragem profissional, deveriam discutir as circunstâncias com um supervisor, para determinar o melhor curso de ação.

[...]

O zelo profissional devido exige o planejamento e a execução dos serviços de auditoria interna com a diligência, o julgamento e o ceticismo característicos de auditores internos prudentes e competentes. Ao exercer o zelo profissional devido, os auditores internos atuam no melhor interesse daqueles que recebem os serviços de auditoria interna, mas não se espera que sejam infalíveis.

O cenário 8 (Figura 32) retrata uma situação comumente enfrentada por auditores governamentais e a resposta esperada nesta questão é “Discordo totalmente” ou “Discordo”, uma vez que o auditor governamental, ao exercer o zelo profissional devido, deveria discutir as circunstâncias com um supervisor, de forma a decidir o melhor curso de ação a fim de obter resultados mais eficazes com os trabalhos de auditoria.

Em relação às respostas para o cenário 8 (Figura 32), 172 respondentes ou 79,63% das respostas seguiram a resposta esperada, ou seja, 115 ou 53,24% responderam “Discordo totalmente”, e 57 ou 26,39% responderam “Discordo” em relação à atitude do auditor no cenário em questão. Dessa forma, entende-se que a maioria dos respondentes (79,63%) identificou uma questão ética no cenário relatado.

Figura 33 - Cenário 9

9. Um auditor governamental, ao identificar irregularidades em uma licitação para contratação de limpeza urbana, avalia que interromper a contratação traria grandes prejuízos à população beneficiada. Assim, ele decide propor multar o gestor responsável pelo processo licitatório. *



Fonte: Elaboração própria com base em Brivot, Roussy e Gendron (2023).

De acordo com o *Framework* Internacional de Práticas Profissionais do IIA, (2024, p. 17-32):

[...]

O zelo profissional devido também exige a ponderação dos custos (como requisitos de recursos) dos serviços de auditoria interna em relação aos benefícios que podem resultar. Por exemplo, se os controles de uma atividade sob revisão não tiverem sido criados adequadamente, os benefícios da avaliação completa da eficácia desses controles provavelmente não valerão os custos. Os auditores internos buscam oferecer o maior valor ou benefício para o investimento da organização nos serviços de auditoria interna. Adicionalmente, o planejamento preciso exige que os auditores internos considerem as técnicas, ferramentas, tecnologias, extensão e tempestividade do trabalho necessário para atingir os objetivos do trabalho de auditoria interna de forma mais eficiente. Os auditores internos, especialmente o chefe executivo de auditoria, deveriam considerar o uso de software de análise de dados e outras tecnologias que apoiem os processos de revisão e avaliação.

Dessa forma, a resposta esperada, no cenário 9 (Figura 33), é “concordo totalmente” ou “concordo”, uma vez que o auditor, ao avaliar esses fatores (custo-benefício e interesses da população afetada), está agindo de acordo com o princípio do zelo profissional.

Em relação às respostas para o cenário 9 (Figura 33), 157 respondentes ou 72,68% das respostas seguiram a resposta esperada, ou seja, 61 ou 28,24% responderam “Concordo totalmente”, e 96 ou 44,44% responderam “Concordo” em relação à atitude do auditor no cenário em questão. Dessa forma, entende-se que a maioria dos respondentes (72,68%) identificou uma questão ética no cenário relatado, e respondeu de acordo com o esperado.

Figura 34 - Cenário 10

10. Um auditor governamental é designado para coordenar uma auditoria, sendo que ele não *
tem experiência ou conhecimento no assunto. O auditor se recusa a coordenar a auditoria,
alegando falta de qualificação adequada.

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria com base em Pappa e Filos (2019).

O cenário 10 (Figura 34) está relacionado com a aplicação do Princípio da Competência, segundo o qual o auditor somente deve aceitar trabalhos quando possuir a competência, o conhecimento e a experiência adequados para desempenhar seu trabalho adequadamente. Caso contrário, ele pode recusar-se a aceitar um trabalho de auditoria (IPPF-IIA, 2024).

De acordo com o mesmo Princípio, o supervisor de auditoria deve considerar as competências necessárias para a execução dos serviços de auditoria, ao designar a equipe de auditoria (IPPF-IIA, 2024).

Assim, a resposta esperada, no cenário 10 (Figura 34) é “Concordo totalmente” ou “Concordo”, uma vez que o auditor, ao recusar-se a participar do trabalho, está agindo de acordo com o Princípio da Competência.

Em relação às respostas para o cenário 10 (Figura 34), 125 respondentes ou 57,87% das respostas seguiram a resposta esperada, ou seja, 72 ou 33,33% responderam “Concordo totalmente”, e 53 ou 24,54% responderam “Concordo” em relação à atitude do auditor no cenário em questão. Apesar de, ao analisar o cenário 10, a maioria dos respondentes (57,87%) ter identificado um dilema ético, e respondido de acordo com o esperado, é ainda surpreendente que, ao se deparar com uma questão aparentemente tão simples (e óbvia), 41 respondentes “Nem concordam nem discordam” da atitude do auditor relatada no cenário e ainda, 34 respondentes ou 15,74% “Discordam” e 16 respondentes ou 7,41% “Discordam totalmente” da atitude do auditor no cenário relatado.

Em outras palavras, um total de 50 ou 23,15% respondentes optariam por seguir na coordenação de uma auditoria, apesar de não terem conhecimento ou experiência no assunto. Tal situação pode ocorrer, por exemplo, quando, por falta de outros auditores adequadamente capacitados para coordenar uma auditoria, um determinado auditor se sinta na obrigação de aceitar um trabalho, apesar de, inicialmente,

não se sentir preparado para isso.

Quando auditores decidem aceitar um trabalho de auditoria apesar de não se sentirem capacitados para a tarefa, as consequências para o órgão de auditoria podem ser significativas e impactar tanto a qualidade dos resultados quanto a reputação da instituição. Esse tipo de decisão, muitas vezes tomada com base na pressão para realizar a auditoria devido à necessidade de concluir as tarefas ou pela falta de profissionais mais qualificados disponíveis, pode resultar em falhas substanciais na execução da auditoria e comprometer a efetividade do órgão.

Em primeiro lugar, a falta de capacitação técnica adequada pode levar a erros ou imprecisões nas análises realizadas pelos auditores. Um auditor que não possui as habilidades ou o conhecimento necessários para lidar com um tema específico pode não ser capaz de identificar pontos críticos, fazer as conexões corretas entre dados e evidências ou, até mesmo, falhar em aplicar as melhores práticas no processo de auditoria. Como resultado, a qualidade do trabalho realizado é prejudicada, o que pode comprometer a credibilidade do relatório final, a confiança nas conclusões da auditoria e a própria eficácia da instituição na fiscalização dos recursos públicos (Iryani, 2017).

A longo prazo, a decisão de aceitar auditorias para as quais os auditores não se sentem preparados pode também afetar o moral dentro da equipe de auditoria e a confiança do público na instituição. Se as auditorias resultarem em conclusões equivocadas ou incompletas, isso pode enfraquecer a reputação do órgão, gerando desconfiança quanto à sua capacidade de realizar fiscalizações de forma objetiva e eficiente. Além disso, os auditores que constantemente enfrentam desafios para realizar tarefas além de sua competência podem experimentar frustração e desmotivação, o que prejudica o ambiente de trabalho e a qualidade geral do serviço prestado (Owhoso & Weickgenannt, 2009).

Outro ponto crítico é a possível falha em identificar riscos ou irregularidades mais complexas, que exigiriam uma abordagem mais técnica e especializada. Auditores não capacitados para lidar com situações complexas podem não perceber a gravidade de certos problemas ou deixar de recomendar medidas corretivas importantes, o que coloca em risco a correta aplicação dos recursos públicos e a transparência das ações governamentais (Iryani, 2017).

Portanto, aceitar uma auditoria para a qual não se tem plena capacitação, por mais que seja uma decisão tomada com boas intenções, como a de contribuir para a conclusão das atividades do órgão ou em função da falta de profissionais mais

qualificados, pode gerar consequências negativas tanto para a qualidade do trabalho realizado quanto para a reputação e eficácia do órgão de auditoria. A longo prazo, isso comprometerá a missão institucional de garantir a boa gestão dos recursos públicos e a confiança da sociedade nas ações do governo.

Em resumo, a Tabela 7 sintetiza a comparação entre as respostas esperadas e as respostas obtidas para cada um dos 10 cenários descritos.

Tabela 7 - Respostas esperadas / Respostas obtidas

Cenário	Respostas esperadas	Respostas obtidas
C1	“Discordo totalmente” ou “Discordo”	94,9% das respostas dentro do esperado
C2	“Concordo totalmente” ou “Concordo”	Apenas 22% das respostas dentro do esperado
C3	“Concordo totalmente” ou “Concordo”	Apenas 36,11% das respostas dentro do esperado
C4	“Discordo totalmente” ou “Discordo”	86,54% das respostas dentro do esperado
C5	“Discordo totalmente” ou “Discordo”	57,87% das respostas dentro do esperado
C6	“Discordo totalmente” ou “Discordo”	89,35% das respostas dentro do esperado
C7	“Concordo totalmente” ou “Concordo”	80,56% das respostas dentro do esperado
C8	“Discordo totalmente” ou “Discordo”	79,63% das respostas dentro do esperado
C9	“Concordo totalmente” ou “Concordo”	72,68% das respostas dentro do esperado
C10	“Concordo totalmente” ou “Concordo”	57,87% das respostas dentro do esperado

Fonte: Elaboração própria.

4.4. Análise dos resultados por meio da estimação do modelo de regressão

Visando testar as hipóteses de pesquisa, serão apresentados os resultados dos testes empíricos considerando a variável dependente do estudo, o índice ICE.

4.4.1. Resultados dos Testes de Robustez do Modelo

Nesta seção serão apresentados os resultados dos testes para identificação da robustez do modelo estatístico.

No tocante à matriz de correlação (Tabela 8), o objetivo de sua utilização é verificar as relações entre as variáveis, com a finalidade de identificar possíveis existências de alta correlação.

As variáveis são altamente correlacionadas quando o coeficiente de correlação é superior a 0,8 (Gujarati, 2006). Desse modo, observa-se que não existem variáveis altamente correlacionadas.

Tabela 8 - Matriz de Correlação

	ICE	GENERO	IDADE	EXP	FC	COD	TE	
ICE	1							
GENERO	-0,0098	1						
IDADE	-0,0391	-0,0132	1					
EXP	0,0916	-0,0213	0,6679	1				
FC	-0,0421	0,1322	0,2836	0,3258	1			
COD	0,1094	0,0523	-0,0045	-0,0392	0,0536	1		
HRS_TR_ETICA	-0,0298	-0,0396	-0,0772	-0,0986	-0,1737	0,0591	1	
<i>Dummy outliers</i>	-0,1797	0,0434	0,0052	0,0568	0,0337	0,0403	-0,0412	1

Em que: **ICE** corresponde ao Índice de Consciência Ética, calculado como a média das pontuações de um indivíduo (em uma escala tipo *Likert* de 5 pontos) para os 10 cenários do instrumento de pesquisa (Apêndice B). Foi utilizada inversão da escala para o cálculo do ICE no caso da resposta esperada “discordo totalmente” ou “discordo”. Valores de ICE de 1 a 5, sendo que, quanto maior o ICE, maior o índice de consciência ética; **IDADE** corresponde à idade do auditor, em anos. Os dados foram coletados em faixa etária (até 30 anos = 1; de 31 a 40 anos = 2; de 41 a 50 anos = 3; de 51 a 60 anos = 4; acima de 60 anos = 5); **EXP** corresponde à experiência em anos do auditor governamental. Os dados foram coletados em faixa de anos experiência (zero experiência = 0, até 5 anos de experiência = 1, de 6 a 10 anos de experiência = 2, de 11 a 20 anos de experiência = 3, de 20 a 30 anos de experiência = 4 e acima de 31 anos de experiência = 5); **GENERO** corresponde ao gênero do auditor governamental: variável *dummy* igual a 0 se o auditor for do gênero feminino e, caso contrário, 1; **FC** corresponde à *proxy* para posição hierárquica do auditor governamental: variável *dummy* igual a 1 se o auditor ocupar Função Comissionada (FC) e, caso contrário, 0; **CODIGO** corresponde a *proxy* para conhecimento do código de ética: variável *dummy* igual a 1 se o auditor declarar conhecer o Código de Ética e, caso contrário, 0; **HRS_TR_ETICA** corresponde ao número de horas de treinamento formal em ética declarado pelo auditor governamental nos últimos 5 anos; a variável *dummy* corresponde aos outliers, onde 1= outlier e, caso contrário, 0.

Fonte: Elaboração própria com base em GRETL.

Segundo Gurajati (2006), a autocorrelação pode ser definida como “correlação entre integrantes de séries de observações ordenadas no tempo [como as séries temporais] ou no espaço [como nos dados de corte transversal]. O modelo clássico de regressão pressupõe que o termo de erro relacionado a qualquer uma das observações não é influenciado pelo termo de erro de qualquer outra observação. A Figura 35 demonstra que não existe autocorrelação entre as variáveis.

Figura 35 - Teste de Autocorrelação

Autocorrelation	Partial Correlation	AC	PAC	Q-Stat	Prob	
		1	0.058	0.058	0.7563	0.384
		2	-0.065	-0.068	1.6997	0.427
		3	0.043	0.051	2.1175	0.548
		4	0.047	0.037	2.6136	0.624
		5	0.068	0.070	3.6696	0.598
		6	0.013	0.008	3.7083	0.716
		7	-0.040	-0.036	4.0699	0.772
		8	0.016	0.014	4.1320	0.845
		9	0.116	0.104	7.2559	0.610
		10	0.103	0.093	9.7313	0.464
		11	-0.002	0.002	9.7323	0.555
		12	-0.017	-0.011	9.7975	0.634
		13	-0.058	-0.078	10.587	0.645
		14	0.036	0.020	10.901	0.694
		15	0.094	0.075	13.013	0.601
		16	0.042	0.055	13.448	0.640
		17	0.044	0.060	13.907	0.674
		18	-0.015	-0.034	13.961	0.732
		19	-0.076	-0.111	15.382	0.698
		20	0.103	0.080	17.994	0.588
		21	0.042	0.027	18.421	0.622
		22	-0.098	-0.063	20.818	0.532
		23	-0.103	-0.091	23.457	0.434
		24	-0.062	-0.097	24.433	0.437
		25	-0.002	-0.045	24.434	0.494
		26	-0.027	-0.048	24.615	0.541
		27	-0.019	0.023	24.707	0.591
		28	-0.049	-0.000	25.320	0.610
		29	-0.046	-0.047	25.865	0.633
		30	-0.044	-0.088	26.372	0.656
		31	0.001	0.000	26.372	0.703
		32	0.001	0.029	26.373	0.747
		33	0.045	0.124	26.898	0.764
		34	-0.020	0.019	27.000	0.798
		35	0.047	0.047	27.585	0.810
		36	0.022	-0.010	27.715	0.837

Fonte: Elaboração própria com base em SPSS.

Quanto a normalidade dos dados, por meio do teste JB constata-se que os dados seguem uma distribuição não normal (p-valor $<0,05$). Contudo, considerado-se o tamanho da amostra, além dela ser representativa do universo pesquisado, espera-se em razão de seu tamanho que os dados tendam a seguir uma distribuição normal.

Quanto ao diagnóstico de colineariedade, constata-se pelos Fatores de Inflacionamento da Variância (VIF) de acordo com a Tabela 9, que não há evidências de multicolinearidade excessiva, pois os valores de VIF são todos menores que 10 (Gurajati, 2006).

Tabela 9 - Diagnóstico de Colineariedade

	B	Std. Error	BETA	t	Sig.	Tolerance	VIF
GENERO	0,003	0,062	0,004	0,054	0,957	0,974	1,027
IDADE	-0,069	0,032	-0,189	-2,113	0,036	0,548	1,826
EXPERIENCIA	0,075	0,027	0,256	2,808	0,005	0,528	1,895
FC	-0,061	0,054	-0,081	-1,128	0,261	0,844	1,185
COD	0,157	0,079	0,134	2,000	0,047	0,985	1,015
HRS_TR_ETICA	-0,001	0,002	-0,049	-0,728	0,468	0,962	1,040
Dummy outliers	-0,274	0,092	-0,198	-2,973	0,003	0,990	1,010

Onde: Variável dependente = ICE.

Fonte: Elaboração própria com base em SPSS.

Ramsey propôs um teste geral para detectar erros de especificação chamado RESET³¹ (Gujarati, 2006). O teste de RESET tem como objetivo verificar se a especificação da equação proposta na seção 3.4 está adequada, ou seja, se a equação está bem especificada. Como o resultado do teste apontou para um p-valor baixo (0,0933), entende-se que a equação está bem especificada.

Tabela 10 - Teste de RESET

	Coefficiente	Erro padrão	Razão-t	p-valor	
const	690,988	985,885	0,7009	0,4842	
GENERO	0,940736	1,31127	0,7174	0,4739	
IDADE	-19,1702	26,7472	-0,7167	0,4744	
EXP	20,8812	29,1297	0,7168	0,4743	
FC	-17,0143	23,7207	-0,7173	0,4740	
COD	43,9056	61,2915	0,7163	0,4746	
HRS_TR_ETICA	-0,307922	0,429825	-0,7164	0,4746	
Dummy outliers	-76,6038	107,057	-0,7155	0,4751	
Yhat^2	-0,802782	1,17955	-0,6806	0,4969	
Yhat^3	0,00722149	0,0111468	-0,6479	0,5178	
Onde: Estatística de teste: $F = 2,399123$, com p-valor = $P(F(2,206) > 2,39912) = 0,0933$. Nível de significância: ***(1%); *(5%); *(10%).					

Fonte: Elaboração própria com base em GRETL.

A partir do teste geral de heterocedasticidade de White, os resíduos ao quadrado da regressão original são calculados por regressão contra as variáveis ou regressores X originais, seus valores elevados ao quadrado e os produtos cruzados dos regressores (Gujarati, 2006), cujos resultados encontram-se a seguir.

³¹ Do inglês, *regression specification error test*.

Tabela 11 - Teste de White para heteroscedasticidade

	Coefficiente	Erro padrão	Razão-t	p-valor	
Const	0,0804685	0,158722	0,507	0,6128	
GENERO	-0,0141564	0,0980325	-0,1444	0,8853	
IDADE	-0,00270923	0,0793277	-0,03415	0,9728	
EXP	0,00486467	0,0520954	0,09338	0,9257	
FC	0,11547	0,0879094	1,314	0,1906	
COD	-0,00685273	0,145337	-0,04715	0,9624	
HRS_TR_ETICA	-0,00503488	0,00480694	-1,047	0,2963	
Dummy Outliers	0,151917	0,240722	0,6311	0,5288	
X2_X3	-0,0136667	0,025281	-0,5406	0,5894	
X2_X4	-0,0320034	0,0208792	-1,533	0,127	
X2_X5	0,0953668	0,0431108	2,212	0,0282	**
X2_X6	0,0894486	0,0812904	1,1	0,2726	
X2_X7	-0,00219928	0,0015992	-1,375	0,1707	
X2_X8	-0,123856	0,0744925	-1,663	0,0981	*
sq_IDADE	0,0128522	0,0100424	1,28	0,2022	
X3_X4	-0,000742469	0,0119876	-0,06194	0,9507	
X3_X5	-0,0127090	0,0241304	-0,5267	0,599	
X3_X6	-0,0595154	0,0649079	-0,9169	0,3604	
X3_X7	0,000348487	0,000930852	0,3744	0,7086	
X3_X8	-1,41495	0,125239	-11,30	8,06E-23	***
sq_EXP	-0,00714158	0,00724822	-0,9853	0,3258	
X4_X5	-0,0156933	0,0180134	-0,8712	0,3848	
X4_X6	0,0520525	0,0413686	1,258	0,2099	
X4_X7	-0,00252475	0,000933464	-2,705	0,0075	***
X4_X8	1,03291	0,0910796	11,34	6,04E-23	***
X5_X6	-0,0660995	0,0675729	-0,9782	0,3293	
X5_X7	0,00294708	0,0017783	1,657	0,0992	*
X5_X8	-0,252054	0,0808204	-3,119	0,0021	***
X6_X7	0,00948489	0,00395075	2,401	0,0174	**
X6_X8	1,90763	0,274374	6,953	6,04E-11	***
sq_TE	3,76E-07	1,44E-05	0,0261	0,9792	
X7_X8	0,0271352	0,00518501	5,233	4,51E-07	***
Onde: R-quadrado não ajustado = 0,750472; Estatística de teste: $TR^2 = 162,101873$, com p-valor = $P(\text{Qui-quadrado}(31) > 93,065570) = 0,000000$. Nível de significância: ***(1%); *(5%); *(10%).					

Fonte: Elaboração própria com base em GRETL.

Realizado o teste de heteroscedasticidade de White, foi rejeitada a hipótese nula de homocedasticidade, ou seja, constata-se heteroscedasticidade no modelo de regressão. Ou seja, a heteroscedasticidade ocorre quando as variâncias não são as mesmas para todas as observações.

A partir disso, foi estimada a regressão robusta de White, a fim de corrigir a heteroscedasticidade, buscando ajustar os erros padrão do modelo. Adicionalmente, em razão dos *outliers*, foi inserida variável *dummy* para correção de seus respectivos efeitos sobre os dados. A Tabela 12 traz os resultados dessa regressão.

Tabela 12 - Resultado da regressão por mínimos quadrados ordinários – variável dependente: consciência ética

	Coefficiente	Erro padrão	Razão-t	p-valor	significância
Const	3,77609	0,11137	33,91	1,12E-86	***
GENERO	0,0033766	0,0618701	0,05458	0,9565	
IDADE	-0,0685233	0,0308156	-2,224	0,0272	**
EXP	0,0746427	0,0236451	3,157	0,0018	***
FC	-0,0607922	0,0517856	-1,174	0,2418	
COD	0,157024	0,0809298	1,94	0,0537	*
HRS_TR_ETICA	-0,00110217	0,00130942	-0,8417	0,4009	
Dummy Outliers	-0,274219	0,184675	-1,485	0,1391	
Média var. dependente		3,836574	D.P. var. Dependente		0,363325
Soma resíd. quadrados		25,94171	E.P. da regressão		0,353157
R-quadrado		0,08595	R-quadrado ajustado		0,055189
F(7, 208)		2,7941	P-valor(F)		0,008457
Log da verossimilhança		-77,59267	Critério de Akaike		171,1853
Critério de Schwarz		198,1876	Critério Hannan-Quinn		182,0943

Nota 1: **ICE** corresponde ao Índice de Consciência Ética, calculado como a média das pontuações de um indivíduo (em uma escala tipo *Likert* de 5 pontos) para os 10 cenários do instrumento de pesquisa (Apêndice B); **IDADE** corresponde à idade do auditor, em anos. Os dados foram coletados em faixa etária (até 30 anos = 1; de 31 a 40 anos = 2; de 41 a 50 anos = 3; de 51 a 60 anos = 4; acima de 60 anos = 5); **EXP** corresponde à experiência em anos do auditor governamental. Os dados foram coletados em faixa de anos experiência (zero experiência = 0, até 5 anos de experiência = 1, de 6 a 10 anos de experiência = 2, de 11 a 20 anos de experiência = 3, de 20 a 30 anos de experiência = 4 e acima de 31 anos de experiência = 5); **GENERO** corresponde ao gênero do auditor governamental: variável *dummy* igual a 1 se o auditor for do gênero feminino e, caso contrário, 0; **FC** corresponde à *proxy* para posição hierárquica do auditor governamental: variável *dummy* igual a 1 se o auditor ocupar Função Comissionada (FC) e, caso contrário, 0; **CODIGO** corresponde a *proxy* para conhecimento do código de ética: variável *dummy* igual a 1 se o auditor declarar conhecer o Código de Ética e, caso contrário, 0; **HRS_TR_ETICA** corresponde ao número de horas de treinamento formal em ética declarado pelo auditor governamental nos últimos 5 anos; a **variável dummy** corresponde aos outliers, onde 1= *outlier* e, caso contrário, 0.

Nota 2: * corresponde a até 10% de significância; ** corresponde a até 5% de significância; *** corresponde a até 1% de significância

Fonte: Elaboração própria com base em GRETL.

Em relação à variável EXP, tem-se que, para cada aumento de 1 ano de experiência do auditor, espera-se um aumento de 0,0746 no ICE do auditor governamental, **corroborando a hipótese H1** (p-valor <0,01). Ou seja, foi constatada relação positiva entre a experiência profissional, em anos, e a consciência ética do auditor governamental.

Seguindo a abordagem neurocognitiva para a tomada de decisão ética e as evidências fornecidas por estudos anteriores (Carrera & Van Der Kolk, 2021), é esperado que, quanto mais experiências os auditores acumulam, mais eficaz será seu processo de coleta e estruturação de informações, consequentemente facilitando o reconhecimento de questões éticas (ou seja, a consciência ética).

Em relação à variável IDADE, a interpretação para os dados apresentados na Tabela 12, é que, sendo as demais variáveis fixas (ou seja, controladas), para cada aumento de 1 unidade de anos de idade, espera-se uma redução de 0,11 no ICE do auditor

governamental, **contrariando a hipótese H3** (p-valor $<0,05$). Esse resultado vai de encontro ao esperado de que a idade esteja também associada a maiores índices de consciência ética.

Além disso, esse resultado vai de encontro ao resultado obtido em relação à hipótese **H1** (auditores mais experientes apresentam maior consciência ética). Para explicar esse resultado, foi feita uma análise extratificada dos dados da pesquisa.

Esta análise apontou que, dentre os 7 auditores que declararam estar na faixa etária acima de 60 anos de idade, o ICE médio é 3,6. Nessa faixa etária, apenas 1 auditor declarou possuir menos de 5 anos de experiência profissional (cujo ICE foi o segundo mais baixo dos 7 – ICE = 3,2).

Dentre os 59 auditores que declararam estar na faixa etária de 51 a 60 anos, o ICE médio = 3,87. Nesta faixa etária, apenas 2 auditores declararam não ter experiência em auditoria (dentre eles, o ICE médio é 3,4).

Por fim, dentre os 61 auditores que declararam estar na faixa etária de 41 a 50 anos, o ICE = 3,80. Nesta faixa etária, apenas 2 auditores declararam não ter experiência em auditoria (dentre eles, o ICE médio é 3,4). Considerando apenas os 8 auditores nessa faixa etária que declararam até 5 anos de experiência o ICE médio é 3,74.

Considerando que o ICE médio geral entre os respondentes é 3,8, conclui-se, a partir dessa análise extratificada, que os auditores mais velhos, porém, com menos anos de experiência em auditoria, apresentam tendência de ICE menor, o que explica o resultado em relação hipótese **H3** (para cada aumento de 1 unidade de anos de idade, espera-se uma redução de 0,11 no ICE do auditor governamental, **contrariando a hipótese H3**).

Em relação à variável CODIGO, foi constatada relação positiva com o ICE, ou seja, o conhecimento do código de ética corresponde a maiores índices de ICE (p-valor $<0,10$), **de acordo com a hipótese H5**. Esse achado vai ao encontro dos achados das pesquisas de Loeb (1971), Lampe e Finn (1991), Patterson (2001) e Alves (2005). De acordo com esses estudos, profissionais contábeis, quando apresentados a cenários que descrevem comportamentos que conflitam com o estabelecido pelo Código de Conduta Ética, reportam desaprovação do comportamento descrito no cenário (Loeb, 1971; Lampe & Finn, 1991; Patterson, 2001).

Esse resultado contribui para explicar por que, em determinados cenários, a maioria das respostas segue o resultado esperado, enquanto que, em outros cenários, as respostas não seguem um padrão esperado.

Por exemplo, ao explorar os resultados do cenário 6 (Figura 30), o qual descreve uma situação típica de um conflito de interesses real (ou aparente), descrito como proibido no código de ética da organização, tem-se que 89,35% dos respondentes seguiram a resposta esperada, ou seja, 163 ou 75,46% responderam “Discordo totalmente” e 30 ou 13,89% responderam “Discordo”. Apenas 23 ou 10,65% dos respondentes não seguiram a resposta esperada e optaram por “Nem discordo nem concordo” (6,02%), “Concordo” (3,24%) e “Concordo totalmente” (1,39%). Em outras palavras, quando o cenário retrata uma situação expressamente vedada no código de ética organizacional (receber presentes de valores significativos – o cenário retrata uma viagem paga pela organização auditada, para o auditor e seu cônjuge), as respostas seguem mais claramente a tendência esperada, o que não ocorre nos cenários C2 e C3, nos quais a situação relatada, além de não estar expressamente prevista no código de ética organizacional, apresenta nuances que podem confundir o auditor, levando-o a responder o oposto do esperado. O cenário 2 apresenta uma situação em que o gestor “claramente está mentindo”, enquanto o auditor age “diplomaticamente”. Já o cenário 3 retrata uma situação em que o auditor considera que a auditoria seria “um desperdício de tempo e de dinheiro público”. Nesses 2 cenários, é possível que o auditor tenha considerado outros fatores em sua resposta, o que pode ter levado às respostas diferentes do esperado.

No entanto, em relação às variáveis GÊNERO e FC (*proxy* para posição hierárquica), bem como em relação à variável TE (treinamento em ética), não foi constatada significância estatística em relação ao ICE, **não corroborando as hipóteses H4, H2, e H6**, respectivamente, bem como os achados das pesquisas de Shaub (1989), Karcher (1996) e Abdolmohammadi e Owhoso (2000).

Nesse sentido, os resultados desta pesquisa, embora não corroborem as mencionadas hipóteses formuladas, vão ao encontro do resultado de pesquisas anteriores. Em relação à variável GÊNERO, há pesquisas acerca da relação entre consciência ética e gênero que apontam resultados inconclusivos. Enquanto os estudos de Cohen *et al.* (2001) e Conroy *et al.* (2010) apontam que indivíduos do gênero feminino apresentaram maior consciência ética do que indivíduos do gênero masculino, Shaub (1989), Karcher (1996) e Abdolmohammadi e Owhoso (2000) não encontraram diferença significativa estatística entre o nível de consciência ética entre auditores do gênero masculino e feminino.

Em relação à variável HRS_TR_ETICA (horas de treinamento formal em ética nos últimos 5 anos), não foi encontrada relação significativa com o ICE, o que pode indicar que os treinamentos em ética profissional não tem sido eficazes no sentido de

treinar os auditores a identificar dilemas éticos, ou seja, não tem sido adequadamente voltados para a identificação de dilemas éticos presentes nas situações profissionais quotidianas dos auditores governamentais.

5. CONCLUSÕES

Esta pesquisa se inicia ressaltando que a consciência ética é particularmente importante para auditores e colocando a questão do quanto características individuais como gênero, idade, experiência profissional, hierarquia, conhecimento do código de ética organizacional e treinamento formal em ética estão positivamente relacionados com uma maior consciência ética de auditores governamentais.

Por meio da abordagem neurocognitiva, foi proposta a hipótese de que auditores governamentais mais experientes, em níveis hierárquicos mais elevados e mais velhos teriam maior consciência ética quando confrontados com questões éticamente sensíveis (**hipóteses H1, H2 e H3**, respectivamente).

Além disso, esperava-se que auditores do gênero feminino demonstrassem uma consciência ética mais elevada do que suas contrapartes masculinas (**H4**); que o conhecimento do código de ética organizacional estivesse positivamente associado à maiores índices de consciência ética (**H5**); bem como que o maior número de horas de treinamento formal em ética nos últimos cinco anos estivesse positivamente associado à maiores índices de consciência ética de auditores governamentais (**H6**). Os resultados desta pesquisa corroboraram algumas destas hipóteses (**H1 e H5**), enquanto outras não foram corroboradas (**H2, H4, H6**). Em relação à hipótese **H3** (de que auditores mais velhos teriam ICE mais elevado), foi contrariada.

Ademais, cabe destacar que, dos 10 cenários utilizados no instrumento de pesquisa, em 8 deles as respostas obtidas dos auditores governamentais seguiu a tendência esperada, com exceção apenas nos cenários 2 e 3. Dessa forma, conclui-se, por uma lado, que os auditores governamentais tem exercido a consciência ética em suas atividades profissionais, na maioria dos casos. Por outro lado, existem oportunidades de melhoria a serem exploradas tanto em pesquisas futuras, bem como em futuros treinamentos relacionados ao tema consciência ética de auditores governamentais na organização onde foi realizada a pesquisa.

Esta pesquisa contribui para a literatura sobre consciência ética e tomada de decisões éticas de duas maneiras. Primeiro, ao trazer a abordagem neurocognitiva para

explicar e examinar os fatores associados à consciência ética de auditores governamentais, em contraposição a abordagens anteriormente utilizadas nas pesquisas, como Rest (1986) e Kohlberg (1981). Em segundo lugar, os achados que experiência profissional e conhecimento do código de ética estão associados a maior consciência ética ampliam os conhecimentos e a literatura sobre tomada de decisão ética para auditores governamentais.

Neste estudo, não foram testadas diretamente as respostas reflexivas dos auditores governamentais a situações eticamente questionáveis. Em vez disso, foram utilizadas as lentes fornecidas pela pesquisa em neurociência e neuroética e, em particular, o modelo neurocognitivo do processo de tomada de decisão ética proposto por Reynolds (2006), a fim de reinterpretar os *insights* fornecidos por pesquisas anteriores sobre a consciência ética de auditores governamentais.

Embora determinado método de pesquisa seja recomendado para “explorar aspectos relativamente complexos, fenômenos multifacetados à medida que ocorrem em seu ambiente natural” (Speklé & Widener, 2018, pág. 3), todos os métodos de pesquisa possuem limitações, as quais devem ser consideradas ao analisar o resultado desta pesquisa.

O instrumento de pesquisa foi aplicado em auditores governamentais de uma organização pública no Brasil e, embora tenham sido obtidos níveis satisfatórios de variância para as variáveis demográficas, bem como para os índices de conscientização ética, a generalização das conclusões desta pesquisa é provavelmente limitada a ambientes institucionais.

Além disso, devido ao viés da expectativa social em pesquisas relacionadas a ética, há sempre o risco de distorção das respostas na direção de normas sociais. A fim de evitar esse risco, foram seguidas abordagens convencionais, como garantir o anonimato e utilizar um instrumento pré-testado a fim de reduzir o potencial viés de desejabilidade, embora esse impacto não possa ser completamente descartado.

Além disso, cabe destacar que, neste estudo, o foco está nos fatores individuais que podem afetar a consciência ética de auditores governamentais, em especial idade, gênero, experiência em auditoria, posição hierárquica, conhecimento do código de ética e quantidade de horas de treinamento formal em ética nos últimos 5 anos, e não nos valores absolutos do Índice de Consciência Ética.

Além disso, as variáveis independentes (idade, experiência profissional, posição hierárquica, gênero, conhecimento do código de ética organizacional e horas de

treinamento formal em ética) são demográficas, o que reduz o impacto potencial do viés do método comum.

Descobertas da neurociência e da neuroética poderiam enriquecer ainda mais a pesquisa sobre a consciência ética de auditores governamentais, dando pistas de como e por quê essas variáveis independentes têm impacto no processo de tomada de decisão ética dos auditores. Entrevistas aprofundadas poderiam ser utilizadas para aprender mais sobre o impacto de diferentes níveis de experiência e podem ajudar a explorar o papel das diferenças de gênero. Nesse estudo, concentrou-se o foco na consciência ética (não em ações). Embora a consciência ética seja um passo essencial no processo de tomada de decisão ética, não é suficiente para explicar o comportamento (anti)ético, ou seja, a relação entre consciência ética e a tomada de ações éticas não está bem estabelecida.

A relação entre consciência ética e conhecimento do código de ética pode ser aproveitada no sentido de promover seminários e treinamentos que reforcem os mandamentos dos códigos de ética organizacionais, bem como ações educacionais com foco nas situações descritas nos cenários utilizados no instrumento de pesquisa, a fim de fomentar o aumento da consciência ética entre auditores governamentais, ao enfrentarem situações semelhantes em sua atuação profissional.

6. REFERÊNCIAS

- Abdolmohammadi, M. H., & Owghoso, V. D. (2000). Auditors' ethical sensitivity and the assessment of the likelihood of fraud. *Managerial Finance*. Vol. 26, Iss 11, pp. 21-32. <https://doi.org/10.1108/03074350010766963>
- Agle, B. R., Hart, D. W., Thompson, J., & Hendricks, H. M. (Eds.). (2014). *Research companion to ethical behavior in organizations: Constructs and measures*. Edward Elgar Publishing.
- Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(2).
- Alsharif, A. H., Salleh, N. Z. M., & Baharun, R. (2021). To better understand the role of emotional processes in decision-making. *International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences*, 10(2), 49-67. <http://dx.doi.org/10.6007/IJAREMS/v10-i2/9883>
- Alves, F. J. D. S. (2005). *Adesão do Contabilista ao Código de ética da sua profissão: um estudo empírico sobre percepções* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil. <https://doi.org/10.11606/T.12.2005.tde-23012006-103126>
- Alves, J. J. Dos S. (2015). *Princípios e Práticas de Auditoria e Revisão de Contas*. 1ª ed. Edições Sílabo, Lda., Lisboa. ISBN: 978-972-618-821-6
- Alves, F. J. D. S., Lisboa, N. P., Weffort, E. F. J., & Antunes, M. T. P. (2007). Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18, 58-68.
- Ameen, E.C., Guffey, D.M. & McMillan, J.J. (1996). Gender differences in determining the ethical sensitivity of future accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 15, 591–597.
- Arnold, D. F., Dorminey, J. W., Neidermeyer, A. A., & Neidermeyer, P. E. (2013). Internal and external auditor ethical decision-making. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 28 No. 4, pp. 300-322.
- Ballantine, J., Forker, J., & Greenwood, M. (2008). Public and private sector auditors and accruals quality in English NHS hospital trusts. *British Accounting Review*, 40(1), 28–47.
- Barrett, P. (2010). Performance auditing—what value?. *Public Money & Management*, 30(5), 271-278. <https://doi.org/10.1080/09540962.2010.509175>
- Bebeau, M. J.; Rest, J. R., & Yamoore, C. M., (1985). Measuring Dental Students' Ethical Sensitivity. *Journal of Dental Education*, 41(4), 225-235.
- Bédard, J. & Chi, M.T.H. (1993). Expertise in auditing, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 12, pp. 21-45.

- Bédard, J. & Mock, T. (1992). Expert and novice problem-solving behavior in audit planning. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, pp. 1-32.
- Berdugo, E. V. S. (2022). *Religious values and business angel investment decision-making: the influence of the Jewish ethos Tikkun Olam* (Doctoral dissertation). Fundação Getulio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, SP, Brasil.
- Bernardi, R. A. (1994). Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style. *Auditing*, 13, 68.
- Bernardi, R. A., & Arnold Sr, D. F. (2004). Testing the “inverted-U” phenomenon in moral development on recently promoted senior managers and partners. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 353-367.
- Bhattacharjee, S. & Moreno, K. (2002). The impact of affective information on the professional judgments of more experienced and less experienced auditors, *Journal of Behavioral Decision Making*, Vol. 15 No. 4, pp. 361-377.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The effects of professional role, decision context, and gender on the ethical decision making of public accounting professionals. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), 55-78.
- Boritz, J. E. (1992). DISCUSSION OF Expert and Novice Problem-Solving Behavior in Audit Planning. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11.
- Braga, M. (2013). Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: um promotor da qualidade na gestão pública? *Revista TCE-PE*. Recife, v. 20 n. 20, p. 130-142.
- Branson, L., Decker, J. L., & Green, M. (2011). To Find or Not to Find: Public Accounting Auditors versus Governmental Auditors. *Review of Business Information Systems (RBIS)*, 15(4), 5-10.
<https://clutejournals.com/index.php/RBIS/article/download/6007/6085>
- Brief, A. P., Dukerich, J. M., Brown, P. R., & Brett, J. F. (1996). What’s wrong with the Treadway Commission Report? Experimental analyses of the effects of personal values and codes of conduct on fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 15(2), 183-198.
- Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Public Money & Management*, 38(2), 105-110.
- Brivot, M., Roussy, M., & Gendron, Y. (2023). The riskification of internal auditors’ ethical deliberation: An emerging third logic between norms and values?. *Journal of Business Ethics*, 122.extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s10551-023-05575-x.pdf
- Bryant, P. (2009). Self-regulation and moral awareness among entrepreneurs. *Journal of Business Venturing*, 24(5), 505–18.

- Buchak, L. (2013). *Risk and rationality*. Oxford University Press.
- Butterfield, K. D., Treviño, L. K., & Weaver, G. R. (2000). Moral awareness in business organizations: Influences of issue-related and social context factors. *Human relations*, 53(7), 981-1018.
- Cagle, C. S., & Pridgen, A. B. (2015). Accountability in county governments: is auditor type related to audit quality?. *Journal of Leadership, Accountability & Ethics*, 12(1).
- Cant, G., & Kulik, B. W. (2009). More than lip service: The development and implementation plan of an ethics decision-making framework for an integrated undergraduate business curriculum. *Journal of Academic Ethics*, 7, 231-254.
- Carrera, N., & Van Der Kolk, B. (2021). Auditor ethics: do experience and gender influence auditors' moral awareness?. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 463-484.
- Carslaw, C., Pippin, S., & Mason, R. (2012). Are public sector auditors more effective than private sector audit firms when auditing governmental entities? Some evidence from United States counties. *Public and Municipal Finance*, 1(1), 49-57.
- Clark, C., De Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. *European Business Review*, 19(1), 40-71.
- Clark, J. (1966). *Religion and the Moral Standards of American Businessmen*. South-Western Publishing Co., Cincinnati, EUA.
- Clarkeburn, H. (2002). A test for ethical sensitivity in science. *Journal of Moral Education*, 31(4), 439-53.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1996). Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian auditors. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 98-119.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(4), 319-336.
- Conselho Federal de Contabilidade. (2019). NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador.
- Conroy, S. J., Emerson, T. L., & Pons, F. (2010). Ethical attitudes of accounting practitioners: are rank and ethical attitudes related?. *Journal of Business Ethics*, 91(2), 183-194.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2014). *Business research methods*. Twelfth edition. McGraw-Hill.
- Craft, J. L. (2013). A review of the empirical ethical decision-making literature: 2004–2011. *Journal of business ethics*, 117(2), 221-259.

- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322.
- Dane, E., & Sonenshein, S. (2015). On the role of experience in ethical decision making at work: An ethical expertise perspective. *Organizational Psychology Review*, 5(1), 74-96.
- Da Silva, G. R., De Araújo, J. G. R., de Sousa, R. G., & Lins, T. S. M. (2022). A influência da cegueira ética em casos de gerenciamento de resultados. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 41(2), 43-61.
<https://www.redalyc.org/111eposi/3071/307170958003/307170958003.pdf>
- Da Silva Dias, T. D., & Silva, P. B. (2018). Análise do nível de predominância ética no julgamento de alunos do curso de Ciências Contábeis. *Revista Paraense de Contabilidade*, 3(3), 40-54.
<https://crcpa.org.br/revistaparaense/index.php/crcpa/article/download/36/37>
- da Silva Mota, A. F., & Dantas, J. A. (2015). Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde. *Revista da CGU*, 7(11), 29-29.
https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/10/_5
- Dalmoro, M., & Vieira, K. M. (2013). Dilemas na construção de escalas Tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados?. *Revista gestão organizacional*, 6(3).
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
<https://www.academia.edu/download/31166752/E6EA4279-0981-4273-8EE4-6a7311D65500.pdf>
- Dehkordi, H. F., & Makarem, N. (2011). The effect of size and type of auditor on audit quality. *International research journal of finance and economics*, (80), 121.
- Dedeke, A. (2015). A cognitive-intuitionist model of moral judgment, *Journal of Business Ethics*, Vol. 126 No. 3, pp. 437-457.
- Deis Jr, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting review*, 462-479. <http://www.jstor.org/stable/247972>
- de Souza, F. J. V., & da Silva, M. C. (2010). Uma análise sobre o encaminhamento das contas dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte. Congresso USP-FIPECAFI.
- Diamond, M. (2005). Accounting education, research and practice: After Enron, where do we go?. *European Accounting Review*, 14(2), 353-362.
<https://doi.org/10.1080/09638180500124855>
- Doogar, R., & Easley, R. F. (1998). Concentration without differentiation: A new look at the determinants of audit market concentration. *Journal of Accounting and Economics*, 25(3), 235-253.

- Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.
- Dubinsky, A. J., & Loken, B. (1989). Analyzing ethical decision making in marketing. *Journal of Business Research*, 19(2), 83-107.
- Dwyer, P. D., & Wilson, E. R. (1989). An empirical investigation of factors affecting the timeliness of reporting by municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 8(1), 29-55.
- Earley, C.E. (2002). The differential use of information by experienced and novice auditors in the performance of ill-structured audit tasks, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19 No. 4, pp. 595-614.
- Edwards, A. L. (1953). The relationship between the judged desirability of a trait and the probability that the trait will be endorsed. *Journal of Applied Psychology*, 37(2), 90-93.
- Endri, E. (2020). The effect of task complexity, independence and competence on the quality of audit results with auditor integrity as a moderating variable. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(12).
https://www.ijicc.net/images/vol12/iss12/121268_Susanto_2020_E_R.pdf
- Espinosa-Pike, M. & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, Vol. 19 No. 1, pp. 10-20, doi: 10.1016/j.rcsar.2014.10.001.
- Ferrell, O. C., Fraedrich, J. & Ferrell, L. (2021). Business ethics: Ethical decision making and cases. *Cengage learning*.
- Ferrell, O. C., & Gresham, L. G. (1985). A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. *The Journal of Marketing*, 49(3), 87-96.
- Ferry, L., Radcliffe, V. S., & Steccolini, I. (2022). The future of public audit. *Financial Accountability & Management*, 38, 325-336. <https://doi.org/10.1111/faam.12339>
- Ferry, L., & Midgley, H. (2022). Democracy, accountability and audit: the creation of the UK NAO as a defense of liberty. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(2), 413-438.
- Ferry, L., Midgley, H. & Ruggiero, P. (2023). Regulatory space in local government audit: An international comparative study of 20 countries, *Public Money & Management*, 43:3, 233-241, <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2129559>
- Fiolleau, K. J. (2013). *Recognition and Importance of Ethical Factors in Accountants' Decision Making*. University of Alberta (Canada).
- Fiolleau, K. & Kaplan, S. (2017), Recognizing ethical issues: an examination of practicing industry accountants and accounting students, *Journal of Business Ethics*, Vol. 142 No. 2, pp. 259-276.
- Fiske, S.T., & Taylor, S.E. (1991). *Social Cognition*. New York: McGraw-Hill.

- Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of accounting and economics*, 6(2), 133-151.
[https://doi.org/10.1016/0165-4101\(84\)90010-7](https://doi.org/10.1016/0165-4101(84)90010-7)
- Fritzsche, D. & Becker, H. (1982). Business Ethics of Future Marketing Managers. *Journal of Marketing Education*, (Fall), 2–7.
- Fumagalli, M., Ferrucci, R., Mameli, F., Marceglia, S., Mrakic-Sposta, S., Zago, S., & Priori, A. (2010). Gender-related differences in moral judgments. *Cognitive processing*, 11(3), 219-226.
- Gagnon, S. & Gould, S. (2019). Paying professional ethics more than lip service. IFAC website, available at: www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/paying-professional-ethics-more-lip-service (acesso em 13 Novembro 2022).
- Gioia, D.A. (1992). Pinto fires and personal ethics: A script analysis of missed opportunities. *Journal of Business Ethics*, 11(5–6), 379–89.
- Goodwin, J. T. (2022). *The Role of Guided Intuition in the Executive Decision-Making Process of Small Business Owners* (Doctoral dissertation), University of Charleston-Beckley, WV, EUA.
- Grossi, G., Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2023). New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors. *Public Money & Management*, 43(4), 378-381.
<https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09540962.2023.2179777>
- Gujarati, D. (2006). *Econometria Básica*. 4ª Edição. Rio de Janeiro. Elsevier.
- Haidt, J. (2001). The emotional dog and its rational tail: a social intuitionist approach to moral judgment. *Psychological review*, 108(4), 814.
- Hall, W. D. (1992). *Ethical Issues in the practice of Accounting*. In W. S. Albrecht (ed.), *Ethical issues in the practice of accounting* (South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio), pp. 31-43.
- Harris, J., (1991). Ethical Values and Decision Processes of Business and Non-Business Students: A Four-Group Study. *Journal of Legal Studies Education*, 9, 215–230.
- Harris, K. & Whisenant, S. (2012). Mandatory audit rotation: an international investigation. University of Houston.
<https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=0b8454548ab6be3c8c7a2567ac32848672f0a358>
- Hay, D., Schuhrer, S., Li, S., & Yu, C. F. J. (2024). Private Sector versus Public Sector Auditors. The University of Auckland Business School Research Paper.
- Hay, David and Schuhrer, Sabiner and Li, Shihe and Yu, Chia-Feng (Jeffrey), Private Sector versus Public Sector Auditors (February 6, 2024). The University of Auckland Business School Research Paper, Available at SSRN:
<https://ssrn.com/abstract=4718135> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4718135>

- Hazgui, M., & Brivot, M. (2022). Debating ethics or risks? An exploratory study of audit partners' peer consultations about ethics. *Journal of Business Ethics*, 175, 741–758.
- Hopwood, A. G. (1984). *Accounting for efficiency in the public sector*. In A.G. Hopwood & C. Tomkins (Eds.), *Issues in Public Sector Accounting*. Philip Allan.
- Hunt, S. D., & Vitell, S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of Macromarketing*, 6, 5–16.
- Humphrey, C., Turley, S., & Moizer, P. (1993). Protecting against detection: the case of auditors and fraud?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(1), 0-0.
- IESBA (2018), *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*, IFAC, New York, NY.
- International Federation of Accountants (2016), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* [Manual de Pronunciamentos Internacionais de Controle de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outras Garantias e Serviços Relacionados], IFAC, New York, NY.
- IIA. (2024). The International Professional Practices Framework (IPPF). The Institute of Internal Auditors Altamonte Springs/Fl. chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://iam.com.my/wp-content/uploads/2023/02/KL12_4-6-Apr-Tools-for-New-Auditors.pdf
- International Organisation of Supreme Audit Institutions* (1998), *Code of Ethics for Auditors in the Public Sector* [Código de Ética para Auditores do Setor Público], INTOSAI. www.intosai.org/3_ETHICe.html
- Iryani, L. D. (2017). The effect of competence, independence, and professional auditors to audit quality. *JHSS (Journal Of Humanities And Social Studies)*, 1(1), 1-4.
- Ismail, S., & Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34.
- Jakubowski, S. T. (2008). Local government audits: A look at audit findings and differences related to the type of auditor. *Municipal Finance Journal*, 29(2), 77-89.
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38-58.
- Johnson, L. E. (1996). Further evidence on the determinants of local government audit delay. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 10(3), 375-397.

- Jones, G. E., & Kavanagh, M. J. (1996). An experimental examination of the effects of individual and situational factors on unethical behavioral intentions in the workplace. *Journal of Business Ethics*, 15(5), 511-523.
- Jones, J., Massey, D. W., & Thorne, L. (2003). Auditor's ethical reasoning: insights from past research and implications for the future. *Journal of Accounting Literature*. 22, 45.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of management review*, 16(2), 366-395.
- Jones, T.M. & Ryan, L.V. (1997). The link between ethical judgment and action in organizations: A moral approbation approach. *Organization Science*, 8(6), 663–80.
- Jordan, J. (2007). Taking the first step toward a moral action: A review of moral sensitivity measurement across domains. *The Journal of Genetic Psychology*. 168(3), 323–59.
- Jordan, J. (2009). A social cognition framework for examining moral awareness in managers and academics. *Journal of Business Ethics*. 84(2), 237-258.
- Kahneman, D. (2011). *Thinking, Fast and Slow*. London: Allen Lane.
- Kaplan, S. E., Roush, P. B., & Thorne, L. (2007). Andersen and the market for lemons in audit reports. *Journal of Business Ethics*, 70, 363-373.
<https://DOI.10.1007/s10551-006-9115-4>
- Karcher, J.N. (1996). Auditors' ability to discern the presence of ethical problems. *Journal of Business Ethics*. 15, 1033–1050.
- Knapp, M. C. (1990). Competition in auditing and the product differentiation hypothesis: an overview and analysis of policy implications. *Advances in Accounting*, 8, 221-32.
- Kohlberg, L. (1964). Development of moral character and moral ideology. In M.L. Hoffman and Lois Wladis Hoffman (eds), *Review of Child Development Research*, Vol. 1. (pp. 383–432). New York: Russell Sage Foundation.
- Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence: The cognitive-developmental approach to socialization. In D. A. Goslin (Ed.), *Handbook of socialization theory and research* (pp. 347-480). Chicago: *Rand McNally*.
- Lampe, J. C. and D. W. Finn: 1991b, 'CPAs' Ethical Decision Making', Second Annual Critical Perspectives Symposium.
- Larres, P., & Kelly, M. (2021). A Framework for Authentic Ethical Decision Making in the Face of Grand Challenges: A Lonerganian Gradation. *Journal of Business Ethics*, 1-13.
- Lee, T., & Stone, M. (1995). Competence and independence: the congenial twins of auditing?. *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(8).

- Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. D. (2017). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29, 26-40.
- Loeb, S. E. (1971). A survey of ethical behavior in the accounting profession. *Journal of Accounting Research*, 287-306.
- Longenecker, J. G., McKinney, J. A., & Moore, C. W. (1989). Ethics in Small Business. *Journal of Small Business, Management* (January), 27–31.
- Lustosa, P. R. B., Dantas, J. A., Fernandes, B. V. R., & Silva, J. D. G. (2012). A moral do contador brasileiro: avaliação por escala ética multidimensional. *Contabilidade Vista & Revista*, 23(1), 15-45.
https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/14827/1/ARTIGO_MoralContador Brasileiro.pdf
- Mardawi, Z., Seguí-Mas, E. And Tormo-Carbó, G. (2023). Wave after wave: unboxing 40 years of auditing ethics research. *Meditari Accountancy Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2022-1698>
- Martinov-Bennie, N., & Mladenovic, R. (2015). Investigation of the impact of an ethical framework and an integrated ethics education on accounting students' ethical sensitivity and judgment. *Journal of Business Ethics*, 127, 189-203.
- Martinov-Bennie, N. & Pflugrath, G. (2009). The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments. *Journal of Business Ethics*, Vol. 87 No. 2, pp. 237-253.
- Massey, D. W. (2017). Discussion of "Recognizing Ethical Issues: An Examination of Practicing Industry Accountants and Accounting Students". *Journal of business ethics*. 142(2), 277-283.
- O'Fallon, M. J., & Butterfield, K. D. (2013). A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996–2003. *Citation classics from the journal of business ethics*. 213-263.
- O'Leary, C., & Stewart, J. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 22 No. 8, pp. 787-808.
- Owhoso, V. (2002). Mitigating gender-specific superior ethical sensitivity when assessing likelihood of fraud risk. *Journal of Managerial Issues*. 360-374.
- Owhoso, V., & Weickgenannt, A. (2009). Auditors' self-perceived abilities in conducting domain audits. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(1), 3-21.
- Pappa, E., & Filos, J. (2019). Benchmarking the ethics of internal auditors: A comparative analysis of private and public sector. *SPOUDAI Journal of Economics and Business*, 69(1-2), 30-44.
<http://spoudai.org/index.php/journal/article/view/122>
- Patterson, D. M. (2001). Causal effects of regulatory, organizational and personal factors on ethical sensitivity. *Journal of Business Ethics*, 30, 123-159.

- Piaget, J. (1965). *The moral judgement of the child* (M. Gabain, Trans.). New York: Free Press. (Original work published 1932).
- Pierce, J.R. (2014). Sex and gender in ethical decision making: a critical review and recommendations for future research”, *Academy of Management Proceedings*, Vol. 1, pp. 997-982,
- Randall, D. M., & Gibson, A. M. (1990). Methodology in business ethics research: A review and critical assessment. *Journal of business ethics*, 9(6). 457-471.
- Reynolds, S. J. (2006). A neurocognitive model of the ethical decision-making process: implications for study and practice. *Journal of Applied Psychology*. 91(4), 737.
- Rest, J. R. (1979). *Development in judging moral issues*. Minneapolis, MN: University of Minnesota Press.
- Rest, J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger.
- Rhode, J. G. (1978). Survey on the influence of selected aspects of the auditor’s work environment on professional performance of certified public accountants. New York.
- Rifai, M. H., & Mardijuwono, A. W. (2020). Relationship between auditor integrity and organizational commitment to fraud prevention. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(2), 315-325.
<https://www.um.edu.my/library/oar/bitstream/123456789/38008/1/JAFAS%2C%205%281%29%20-%20A5.pdf>
- Rubin, M. A. (1992). Municipal selection of a state or external auditor for financial statement audits. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11(2), 155-178.
[https://doi.org/10.1016/0278-4254\(92\)90021-O](https://doi.org/10.1016/0278-4254(92)90021-O)
- Ruel, E., Wagner III, W., & Gillespie, B. (2016) *The practice of survey research, Theory and Applications*. SAGE Publications, Inc.
- Ruigrok, A.N.V., Salimi-Khorshidi, G., Lai, M.C., Baron-Cohen, S., Lombardo, M.V., Tait, R.J. & Suckling, J. (2014). A meta-analysis of sex differences in human brain structure, *Neuroscience and Biobehavioral Reviews*, Vol. 39, pp. 34-50.
- Ryan, L.V. (2017). Sex differences through a neuroscience lens: implications for business ethics, *Journal of Business Ethics*, Vol. 144 No. 4, pp. 771-782.
- Santana Jr., E. A., & de Oliveira Carvalho Jr, C. V. (2016). Comportamento ético contábil e gerenciamento de resultados: validação da Multidimensional Ethics Scale (MES). *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(1), 92-111.
- Settersten Jr, R. A., & Mayer, K. U. (1997). The measurement of age, age structuring, and the life course. *Annual review of sociology*, 233-261.
- Schwartz, M. S. (2016). Ethical decision-making theory: An integrated approach. *Journal of Business Ethics*, 139(4), 755-776.

- Shafer, W. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management, *Journal of Business Ethics*, Vol.126, doi:10.1007/s10551-013-1989-3.
- Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchand, A. A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Shaub, M. K. (1989). *An empirical examination of the determinants of auditors' ethical sensitivity*. Tese de Doutorado não publicada. Texas Tech University. Lubbock, TX.
- Shaub, M. K., Finn, D. W., & Munter, P. (1993). The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*, 5(1), 145-169.
- Shelton, S.E. (1999). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor judgment, *The Accounting Review*, Vol. 74 No. 2, pp. 217-224.
- Simga-Mugan, C., Daly, B. A., Onkal, D., & Kavut, L. (2005). The influence of nationality and gender on ethical sensitivity: An application of the issue-contingent model. *Journal of Business ethics*, 57(2), 139-159.
- Sparks, J.R. & Hunt, S.D. (1998). Marketing researcher ethical sensitivity: Conceptualization, measurement, and exploratory investigation. *The Journal of Marketing*, 92–109.
- St-Onge, E., Gürdeniz, E. & Belov, E. (2018). *Measuring Conduct and Culture: A How-To Guide for Executives*. Nova York: Oliver Wyman.
- Stober, T., Kotzian, P., & Weißenberger, B. (2019). Culture follows design: Code design as an antecedent of the ethical culture. *Business Ethics: A European Review*, 28(1): 112–28.
- Sturm, R. E. (2017). Decreasing unethical decisions: The role of morality-based individual differences. *Journal of Business Ethics*, 142(1), 37-57.
- Sussman, E. (2022). Affiliation and Affinity: Unconscious Drivers of Arbitrator Decision-Making. *New York Dispute Resolution Lawyer*, Vol. 15, no. 1, 27.
- Sweeney, B., Arnold, D. & Pierce, B. (2010). The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors' Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions. *Journal of Business Ethics*. 93, 531–551.
- Tan, H.T. & Libby, R. (1997). Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of auditor expertise in the field. *Journal of Accounting Research*, Vol. 35 No. 1, pp. 97-113.
- Taylor, A. (2013). Ethics training for accountants: does it add up?. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 21, Iss 2, pp. 161 – 177.
- Thoma, S.J., Rest, J.R., & Davison, M.L. (1991). Describing and testing a moderator of the moral judgment and action relationship. *Journal of Personality and Social Psychology*, 61(4), 659–69.

- Thorne, L., & Hartwick, J. (2001). The directional effects of discussion on auditors' moral reasoning. *Contemporary Accounting Research*, 18(2), 337–367.
- Tenbrunsel, A. E., & Smith-Crowe, K. (2008). 13 ethical decision making: Where we've been and where we're going. *Academy of management Annals*, 2(1), 545-607.
- Tracy, P. E., & Fox, J. A. (1981). The validity of randomized response for sensitive measurements. *American sociological review*, 187-200.
- Treviño, L. K., Weaver, G. R., & Reynolds, S. J. (2006). Behavioral ethics in organizations: A review. *Journal of management*, 32(6), 951-990.
- Treviño, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. *Academy of Management Review*, 11, 601–617.
- Triantafyllou, P. (2020). Playing a zero-sum game? The pursuit of independence and relevance in performance auditing. *Public administration*, 98(1), 109-123. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/padm.12377>
- Triki, A. (2011). *Accountants' ethical sensitivity* (Doctoral dissertation). Retrieved from Brock University.
- Uman, T., Argento, D., Mattei, G., & Grossi, G. (2022). Actorhood of the European Court of Auditors: a visual analysis. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. <https://www.emerald.com/insight/1096-3367.htm>
- Vazques, A. S. (2003). *Ética*. 24^a ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
- Waples, E., & Shaub, M. K. (1991). Establishing an ethic of accounting: A response to Westra's call for government employment of auditors. *Journal of Business Ethics*, 10(5), 385-393.
- Wardayati, S. M. (2016). The effects of accountability, objectivity, integrity, working experience, competence, independence and motivation of the examiner toward the quality of inspection results at the inspectorate of Lumajang regency. *Pertanika Journal of Social Science and Humanities*, 24, 165-174.
- Weaver, K. (2007). Ethical sensitivity: state of knowledge and needs for further research. *Nursing ethics*, 14(2), 141-155.
- Weber, J. (1990). Managers' moral reasoning: Assessing their responses to three moral dilemmas. *Human relations*, 43(7), 687-702.
- Westra, L. S. (1986). Whose “loyal agent”? Towards an ethic of accounting. *Journal of Business Ethics*, 5(2), 119-128.
- Woiceshyn, J. (2011). A model for ethical decision making in business: Reasoning, intuition, and rational moral principles. *Journal of business Ethics*, 104(3), 311-323.
- You, D., Maeda, Y., & Bebeau, M. J. (2011). Gender differences in moral sensitivity: A meta-analysis. *Ethics & Behavior*, 21(4), 263-282.

Zimmerman, J. L. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of accounting research*, 107-144.
<https://www.jstor.org/stable/2490636>

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE PESQUISA DE PAPPAS E FILOS (2019)

Elementos Éticos	Medidas (Dilemas Éticos)
A.Integridade	<p>A1. Um auditor solicita algumas informações da organização auditada para concluir uma auditoria. A organização se recusa a revelar parte dos dados, alegando impedimento legal e por conterem dados pessoais sensíveis. O auditor finaliza as suas conclusões sem considerar e/ou avaliar os dados não divulgados que solicitou. Sua ação foi correta?</p> <hr/> <p>A2. Um auditor descobre que um Executivo da organização que está sendo auditada é membro da família de outra pessoa cuja empresa presta serviços à organização. O relacionamento entre a organização e a empresa não é assunto de auditoria no momento. O auditor informa o Gestor do Departamento de Auditoria Interna e conclui a auditoria, mas não acompanha o andamento da auditoria. Você acha a auditoria completa?</p> <hr/> <p>A3. Um auditor recebe críticas extremamente negativas sobre suas competências profissionais em um blog escrito pelo CEO de uma organização, na qual já exerceu suas funções no passado. O auditor leva isso para o lado pessoal e responde ao CEO mencionando que ele se comportou de forma antiética e enganou repetidamente a organização que dirigia. O auditor tem o direito de responder assim para defender o seu estatuto profissional e a si mesmo?</p> <hr/> <p>A4. Um auditor publica fotografias muito provocativas e indecentes das suas férias de verão na sua página de perfil pessoal na rede social “Facebook”. Você considera esse comportamento específico aceitável no contexto do desenvolvimento pessoal e do livre arbítrio?</p>
B.Objectividade	<p>B1. Um funcionário é transferido para o Departamento de Auditoria Interna e designado para o cargo de Auditor. Um mês após a transferência, ele/ela recebeu um arquivo para examinar que continha suas próprias atividades passadas quando era simples funcionário. O auditor assume a tarefa. Você concorda com a decisão dele?</p> <hr/> <p>B2. Nove meses após uma auditoria, o auditor recebe um presente do CEO da organização auditada para passar umas férias curtas num hotel luxuoso. O auditor aceita o convite e passa o fim de semana no luxuoso hotel com seu cônjuge. Você concorda com a decisão do auditor?</p>
C. Confidencialidade	<p>C1. O auditor é informado de que uma empresa prestadora de serviços à organização na qual exerce suas funções apresentará um pedido de falência no momento da auditoria. O auditor informa o gestor do banco que concedeu o empréstimo à Empresa. Você concorda com a ação do auditor?</p> <hr/> <p>C2. Um auditor também salva os dados da auditoria em andamento em seu dispositivo USB que ele/ela planeja usar como <i>backup</i> caso a fonte original dos dados salvos seja perdida. O auditor age de acordo com as práticas corretas?</p>
D. Competência	<p>D1. Um auditor descontinua o programa de treinamento especializado pela terceira vez consecutiva devido à grande carga de trabalho. Você acha que ele tomou a decisão certa?</p>

Fonte: Pappas, & Filos (2019).

APÊNDICE B – INSTRUMENTO DE PESQUISA ADAPTADO



Caso concorde em participar, selecione "Concordo" e prossiga. *

Concordo

Não concordo em participar

Pesquisa: "Competências do profissional de auditoria: uma análise a partir dos auditores governamentais "

B I U ↻ ✕

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa "Competências do profissional de auditoria: Uma análise a partir dos auditores governamentais", sob a responsabilidade da discente Patricia Garone Figueira Falcão, mestranda no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCONT) da Universidade de Brasília (<http://ppgcont.unb.br/>), sob a orientação do Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves.

O objetivo da pesquisa é identificar a aplicação das competências necessárias para o exercício da função de auditoria. A participação implica no preenchimento do questionário a seguir. Sua participação é voluntária, não envolvendo gastos ou ganhos financeiros decorrentes da sua participação. Destacamos que em nenhum momento você ou suas respostas serão identificadas em função do preenchimento deste questionário, uma vez que as respostas serão analisadas em conjunto. Os resultados da pesquisa serão publicados, porém sem a identificação dos respondentes. **O tempo médio para responder o questionário é de 10 minutos.** A realização deste estudo foi aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais (CEP/CHS) da Unb, conforme CAAE: 79002324.9.0000.5540.

Em caso de qualquer dúvida e/ou reclamação a respeito desta pesquisa, você poderá entrar em contato com Patricia G. F. Falcão por meio do telefone 61-984110985 e/ou por meio do e-mail falcaopg.unb@gmail.com e/ou o Prof. Dr. Rodrigo de Souza Gonçalves por meio do e-mail rgoncalves@unb.br. Você também poderá entrar em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais (CEP/CHS) da Unb por meio do e-mail cep_chs@unb.br ou Telefone (61) 3107-1592.

Agradecemos a sua participação!

8. Um auditor governamental sente-se desmotivado com a efetividade dos resultados de seu trabalho pois, mesmo após reiteradas recomendações e determinações, o gestor da organização auditada se recusa a implementar as medidas propostas no relatório de auditoria. O auditor calcula o custo-benefício de propor a aplicação de uma medida mais dura, como por exemplo, multar o gestor, mas descarta essa alternativa, uma vez que o gestor, quase sempre, entra com recursos e acaba não pagando a multa proposta. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

9. Um auditor governamental, ao identificar irregularidades em uma licitação para contratação de limpeza urbana, avalia que interromper a contratação traria grandes prejuízos à população beneficiada. Assim, ele decide propor multar o gestor responsável pelo processo licitatório. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

10. Um auditor governamental é designado para coordenar uma auditoria, sendo que ele não tem experiência ou conhecimento no assunto. O auditor se recusa a coordenar a auditoria, alegando falta de qualificação adequada. *

1 2 3 4 5

Discordo totalmente Concordo totalmente

Seção 3 de 3

Questões Sócio demográficas



Descrição (opcional)

Gênero *

- Feminino
- Masculino
- Prefiro não informar

Faixa etária *

- Até 30 anos
- De 31 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- De 51 a 60 anos
- Acima de 61 anos

Experiência Profissional na função de auditoria *

B *I* U  

- Sem experiência em auditoria
- Até 5 anos de experiência
- De 6 a 10 anos de experiência
- De 11 a 20 anos de experiência
- De 21 a 30 anos de experiência
- Acima de 31 anos de experiência

Ocupa função comissionada? *

- Não ocupa
- Função de assessoramento
- Função de gestão

Você conhece ou já leu o código de conduta ética da sua organização? *

- Sim
- Não

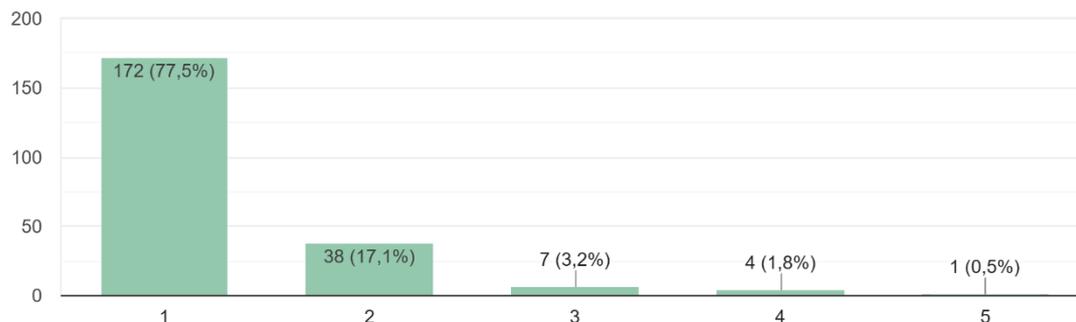
Quantidade de horas de treinamento formal em ética profissional nos últimos 5 anos: *

Texto de resposta curta

APÊNDICE C – GRÁFICOS DAS RESPOSTAS

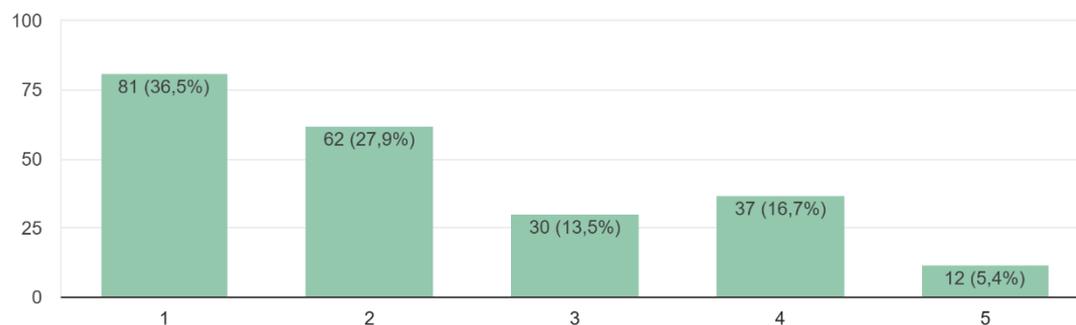
1. Um auditor governamental solicita informações adicionais da organização auditada, necessárias para concluir uma auditoria. A organização não envi...io, uma vez que o prazo da auditoria era limitado.

222 respostas



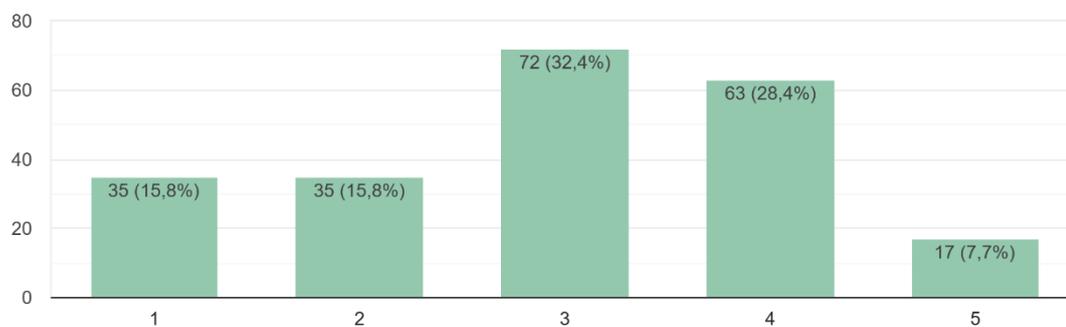
2. Durante uma auditoria, o gestor da organização auditada, ao ser entrevistado pela equipe de auditoria, claramente está mentindo. O auditor que ...r, sugerindo que este reconsidere suas respostas.

222 respostas



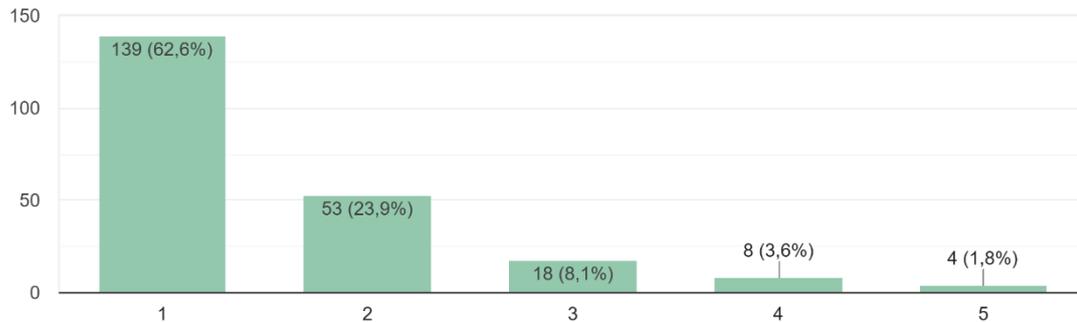
3. Um auditor governamental é designado para uma auditoria com foco em algo que, de acordo com a opinião do auditor, não agregará nenhum valor... ser benéfico num futuro trabalho de auditoria.

222 respostas



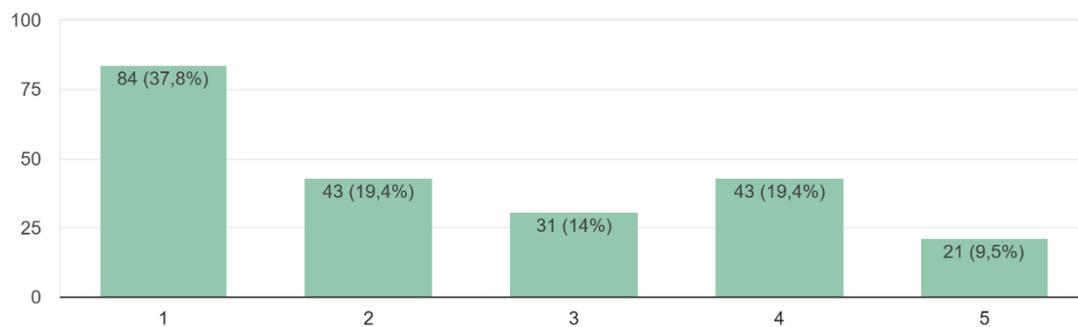
4. Um auditor governamental recebe informações valiosas, de forma sigilosa, por parte de um funcionário da organização que ele está auditando,...ficação do funcionário que divulgou a informação.

222 respostas



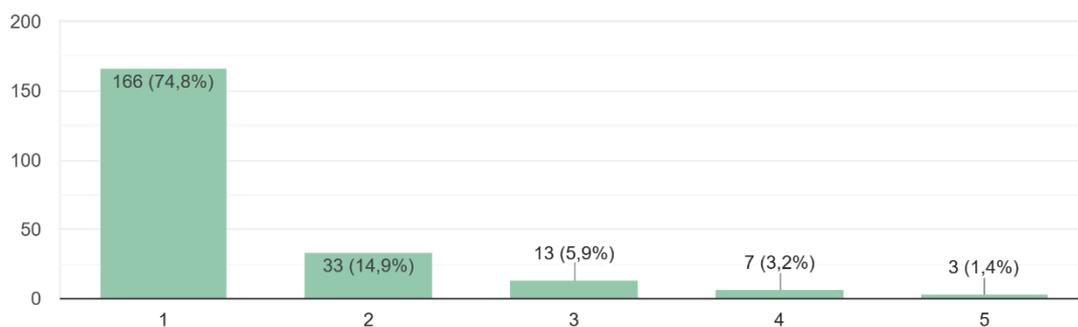
5. Ao tomar posse no cargo de auditor governamental, um auditor é designado, em sua primeira auditoria, para participar como membro em uma eq...mpede a sua participação na equipe de auditoria.

222 respostas



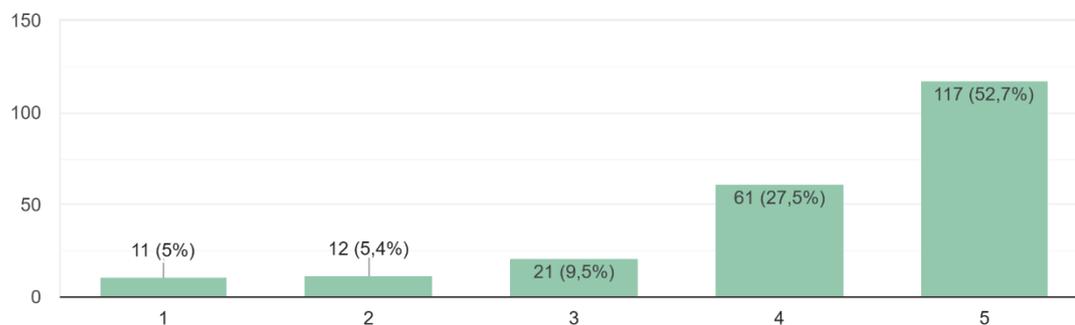
6. Alguns meses após coordenar uma auditoria, um auditor governamental recebe um convite do CEO da organização auditada para realizar uma pale...otel com seu cônjuge, após ministrar a palestra.

222 respostas



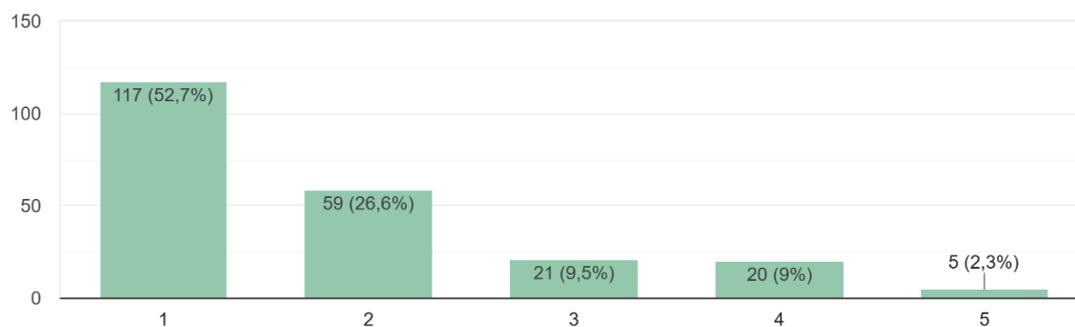
7. Um auditor governamental, durante a elaboração do relatório final de auditoria, ao mesmo tempo que precisa manter a sua independência, procura u...idade do auditado em eventuais trabalhos futuros.

222 respostas



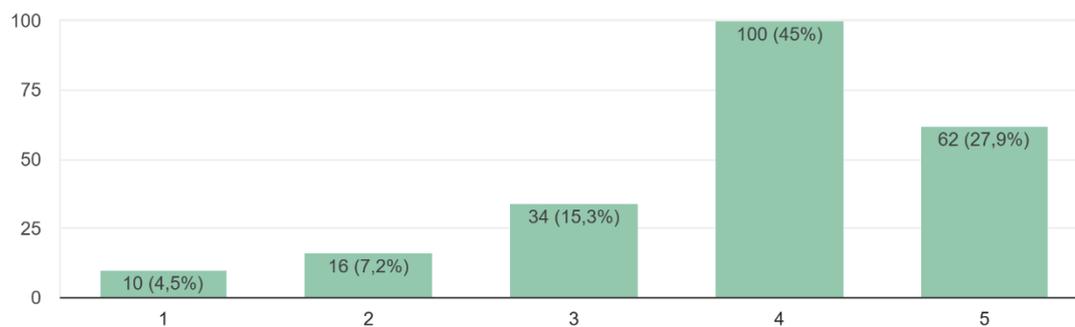
8. Um auditor governamental sente-se desmotivado com a efetividade dos resultados de seu trabalho pois, mesmo após reiteradas recomendaç... recursos e acaba não pagando a multa proposta.

222 respostas



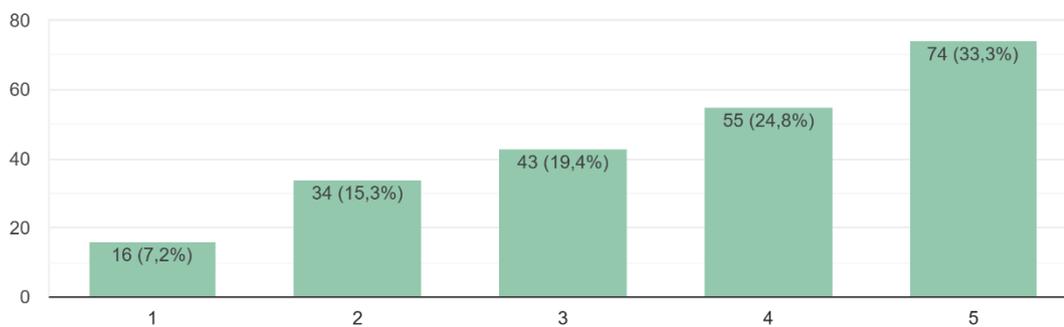
9. Um auditor governamental, ao identificar irregularidades em uma licitação para contratação de limpeza urbana, avalia que interromper a contratação...tar o gestor responsável pelo processo licitatório.

222 respostas



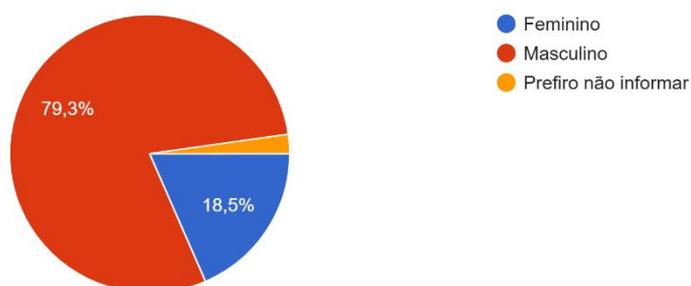
10. Um auditor governamental é designado para coordenar uma auditoria, sendo que ele não tem experiência ou conhecimento no assunto. O auditor ...ditoria, alegando falta de qualificação adequada.

222 respostas



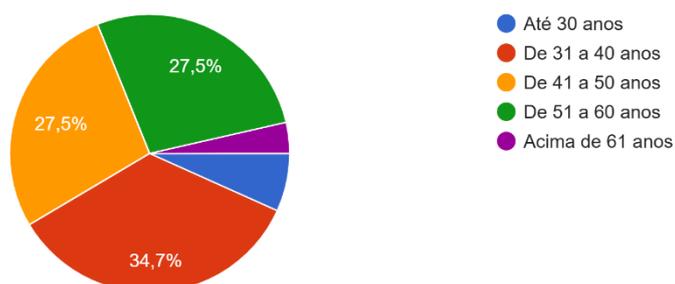
Gênero

222 respostas



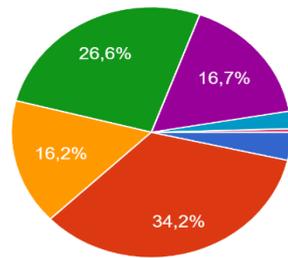
Faixa etária

222 respostas



Experiência Profissional na função de auditoria

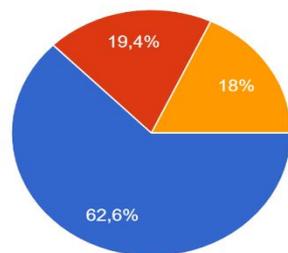
222 respostas



- Sem experiência em auditoria
- Até 5 anos de experiência
- De 6 a 10 anos de experiência
- De 11 a 20 anos de experiência
- De 21 a 30 anos de experiência
- Acima de 31 anos de experiência
- De 11 a 20 anos

Ocupa função comissionada?

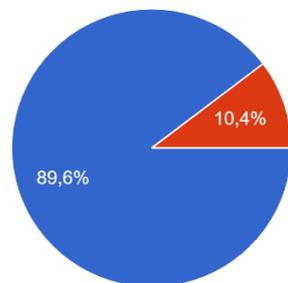
222 respostas



- Não ocupa
- Função de assessoramento
- Função de gestão

Você conhece ou já leu o código de conduta ética da sua organização?

222 respostas



- Sim
- Não

Quantidade de horas de treinamento formal em ética profissional nos últimos 5 anos:

222 respostas

