



409

POLÍTICAS ANTIFRAUDE NA GESTÃO DE PESSOAS: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Mestre/MSc. Ludinaura Regina Souza Dos Santos, Bacharel/Bachelor Vinícius Eduardo Mendes De Menezes, Mestre/MSc. Caritsa Scartaty Moreira, Doutor/Ph.D. Adriana Fernandes de Vasconcelos

Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, PB, Brazil

Mestre/MSc. Ludinaura Regina Souza Dos Santos

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB (PPGCC - UFPB)

Bacharel/Bachelor Vinícius Eduardo Mendes De Menezes

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB (PPGCC - UFPB)

Mestre/MSc. Caritsa Scartaty Moreira

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB (PPGCC - UFPB)

Doutor/Ph.D. Adriana Fernandes de Vasconcelos

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB (PPGCC - UFPB)

Resumo/Abstract

A presente pesquisa teve por objetivo analisar uma percepção dos profissionais de auditoria governamental sobre políticas antifraudes no âmbito da gestão de pessoas. A amostra foi composta por 78 participantes, que respondeu a um questionário estruturado em duas seguintes: coleta de dados para análise sociodemográfica e em assertivas do tipo *Likert*, estas embasadas a partir de dimensões sobre políticas de gestão de pessoas sobre liderança, comunicação, desenvolvimento, cultura organizacional, gestão de desempenho e remunerações. Os dados foram transmitidos por meio de estatísticas descritivas, Análise Fatorial Exploratória (AFE), e pelo teste *Tukey* para comparação de médias múltiplas. Os resultados alcançados demonstraram a existência de homogeneidade nas comparações efetuadas entre os profissionais de auditoria de acordo com a hierarquia, o grau de instrução, com predominância do público com especialização, entre as esferas de governo em que atuam, neste caso, com mais representantes da esfera federal, e ainda quanto ao tempo de serviço. Dessa forma, a pesquisa contribui tanto para academia, ao propor inovação na abordagem de análise de pesquisa, por conciliar as abordagens teóricas e percepções práticas, quanto na aplicação prática,



sugerindo a proposição de revisão de políticas antifraude na gestão de pessoas com a adoção de medidas para mitigar os riscos de fraude no setor público.

Modalidade/Type

Artigo Científico / Scientific Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector

POLÍTICAS ANTIFRAUDE NA GESTÃO DE PESSOAS: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo analisar a percepção dos profissionais de auditoria governamental acerca das políticas antifraudes no âmbito da gestão de pessoas. A amostra foi composta por 78 participantes, que responderam a um questionário estruturado em duas seções: coleta de dados para análise sociodemográfica e em assertivas do tipo *Likert*, estas embasadas a partir de dimensões sobre políticas de gestão de pessoas acerca de liderança, comunicação, desenvolvimento, cultura organizacional, gestão de desempenho e remunerações. Os dados foram analisados por meio de estatísticas descritivas, Análise Fatorial Exploratória (AFE), e pelo teste *Tukey* para comparação de médias múltiplas. Os resultados alcançados demonstraram a existência de homogeneidade nas comparações efetuadas entre os profissionais de auditoria de acordo com a hierarquia, o grau de instrução, com predominância do público com especialização, entre as esferas de governo em que atuam, neste caso, com mais representantes da esfera federal, e ainda quanto ao tempo de serviço. Dessa forma, a pesquisa contribui tanto para academia, ao propor inovação na abordagem de análise de pesquisa, por conciliar as abordagens teóricas e percepções práticas, quanto na aplicação prática, sugerindo a proposição de revisão de políticas antifraude na gestão de pessoas com a adoção de medidas para mitigar os riscos de fraude no setor público.

Palavras-Chave: Auditoria Governamental. Políticas Antifraude. Gestão de Pessoas.

1. INTRODUÇÃO

As discussões sobre os eventos de má-conduta organizacional vem sendo recorrendo e ampliado, cuja literatura tem buscado interpretar essas ocorrências sob diferentes vertentes organizacionais (Ribeiro, De Luca, & Azevedo, 2019). Conceitualmente, vale destacar que a fraude se caracteriza como um ato intencional, tendo por objetivo obter benefício próprio a partir de determinada situação, sendo assim, diferente do erro, uma vez que se trata de um ato não intencional (Murcia, Borba, & Schiehl, 2008).

Registros históricos têm demonstrado que a temática relacionada à fraude não é um tema recente, uma vez que ocorre em diversos tipos de organizações e ao longo da história da humanidade. De acordo com Dorminey *et al.* (2012), a primeira fraude contábil foi registrada junto à *British East India Company* no século XVII. Já conforme Singleton e Singleton (2010), o primeiro grande caso de fraude corporativa é provavelmente a fraude realizada pela companhia Mares do Sul, em 1711, uma companhia privada que recebeu direitos exclusivos para comercializar com a América do Sul, tendo gerado enorme especulação em relação aos seus títulos de comércio, o que acarretou grandes prejuízos aos seus detentores.

Sobre fraude, Cressey (1953) desenvolveu a teoria do triângulo da fraude a partir dos estudos junto a Sutherland (1949). Essa teoria possui três elementos que buscam compreender o comportamento do fraudador, sendo o primeiro a pressão, representando uma situação externa que motiva a fraude; o segundo, a oportunidade, no âmbito da percepção do momento para cometer a fraude; e terceiro, a racionalização, compreendida como a medida psicológica de autoproteção ao cometimento de fraude em que o fraudador mostra suas fraudes como menos ilícitas e mais plausíveis (Schuchter & Levi, 2016; Cressey, 1953).

Nesse sentido, de maneira prática, observa-se que o comportamento humano está presente no cometimento de diversos casos de fraude, como Madoff, Stanford, Enron,

WorldCom, Adelphia, Phar-Mor e ZZZZ Best, evidenciando assim, a insuficiência dos controles organizacionais, e então, marcando o cenário contábil no início do século XXI com escândalos corporativos que até hoje funcionam como exemplos (Borba & Maragno, 2017).

Ainda considerando a ótica da atuação humana, bem como a sua constante evolução no ambiente organizacional, há teorias relacionadas à fraude que incluem aspectos inerentes ao comportamento da liderança, como é o caso da Teoria ABC do Colarinho Branco trazida por Ramamoorti (2008). Esta teoria, que por sua vez é adotada como base para essa pesquisa, considera a fraude a partir da atuação da liderança no cometimento da mesma, partindo desde a ação individual do perpetrador (*A - Bad Apple*), passando pela formação de uma atitude coletiva (*B - Bad Bushel*), cuja ação é favorecida por uma cultura organizacional propícia ao cometimento de fraudes (*C - Bad Crop*) (Ramamoorti, 2008).

Sobre liderança, o Tribunal de Contas da União (2013) entende como um conjunto de práticas, seja de natureza humana ou comportamental, que assegura a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança, como pessoas íntegras, capacitadas, competentes, responsáveis e motivadas (Brasil, 2013).

Já no que se refere à disponibilização de dados e informações sobre fraude nos dias atuais, os diversos meios de comunicação possibilitam o acompanhamento dos variados tipos de fraudes. Nessa linha, a *Association of Certified Auditors* (ACFE) aponta, em seu relatório de 2020, que apenas 5% dos casos, equivalentes a quantidade de 101 registros, referem-se à América Latina e Caribe, demonstrando a existência de pouca quantificação do número e, conseqüentemente, do custo da fraude em relação ao continente americano (ACFE, 2020).

Apesar da acessibilidade, os dados sobre os números de ocorrência de fraudes, seus tipos e os montantes envolvidos ainda são esparsos. No Brasil, existe ainda a Confederação Nacional de Seguradoras (CENSEG), uma associação civil que possui, dentro de seus objetivos, “gerir o Plano Integrado de Prevenção e Redução da Fraude em Seguro” (CENSEG, 2021), e fomenta iniciativas para identificação de fraudes.

Com a divulgação e amplitude dos casos de fraudes, tem surgido a necessidade de estudos que expliquem ou busquem entender as causas e suas conseqüências (Borba, Maragno, 2017). Nesse sentido, ao se mencionar a fraude, é imprescindível entender que o comportamento humano é um elemento presente em todas as conceituações e abordagens que tratam sobre o assunto, envolvendo o comportamento humano, intencional e doloso (Singleton & Singleton, 2010).

Para Petrucelli (2012), as pessoas podem ser a causa da fraude, mas também podem ser o seu maior impedimento da sua ocorrência. Dessa forma, observa-se que o comportamento que envolve fraude pode ser dissuadido, prevenido, detectado e ainda punido (Dorminey *et al.*, 2012), sendo essencial focar esforços na racionalização das pessoas que podem vir a cometer fraudes, a fim de descobrir como as organizações podem detectar, impedir e evitá-las (Petrucelli, 2012).

Ainda nesse aspecto comportamental, ao se delimitar o estudo da fraude no contexto das organizações, sejam elas privadas ou públicas, têm-se que qualquer organização é formada por pessoas. Nessa perspectiva, o Tribunal de Contas da União (TCU) entende que a gestão de pessoas se trata de conjunto de práticas gerenciais e institucionais que visam a estimular o desenvolvimento de competências, a melhoria do desempenho, a motivação e o comprometimento dos servidores com a instituição, favorecendo o alcance dos resultados institucionais (Brasil, 2014).

Especialmente no setor público, cujo enfoque deve ser voltado para a execução de políticas públicas, a gestão de pessoas pode contribuir para um comportamento das pessoas nas organizações voltado a detectar, impedir e evitar fraudes e voltar-se para o atendimento do interesse público (Brasil, 2014).

Por conseguinte, considerando o aspecto comportamental, especificamente na gestão de pessoas, analisar a percepção dos profissionais que atuam na área de auditoria governamental, quer seja como instância de apoio interna ou externa de governança, auditorias internas e externas, respectivamente, surge como uma oportunidade de investigação, visto que esses profissionais avaliam e monitoram riscos, controles internos e políticas públicas (Brasil, 2013).

Assim, com base no contexto proposto, definiu-se a seguinte questão de pesquisa: “qual a percepção dos profissionais de auditoria governamental acerca das políticas antifraude na gestão de pessoas?” Visando responder ao citado questionamento, foi estabelecido como objetivo o de analisar a percepção dos profissionais de auditoria governamental acerca das políticas antifraude na gestão de pessoas.

A presente pesquisa apresenta como contribuição teórica o avanço para a literatura, uma vez que o interesse da investigação ocorreu diante da escassa produção acadêmica sobre o tema pesquisado, ou seja, sobre as políticas antifraude na gestão de pessoas, constatada após a consulta às Revistas Acadêmicas que fazem parte da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). A identificação dessa lacuna indica o caráter inovador desta pesquisa.

Quanto ao aspecto prático, menciona-se o fato de os pesquisadores serem servidores públicos e perceberem em seu cotidiano a existência da lacuna que verse sobre o tema prevenção de fraude e gestão de pessoas no setor público, visto que a gestão de pessoas contribui para o alcance dos resultados institucionais (Brasil, 2014).

Soma-se a esses aspectos o fato de os resultados gerados a partir desta pesquisa podem funcionar como um balizador de estratégias orientadas ao estabelecimento de políticas antifraude na gestão de pessoas no setor público, servindo como um condutor para a implementação das práticas antifraudes, bem como o acompanhamento da efetivação a partir de diversas características dos profissionais de auditoria do setor o público, como hierarquia, grau de instrução, esfera do governo, e ainda, tempo de serviço.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. A fraude nas organizações

Cometer fraude é uma prática de cunho dolosa, que visa aproveitamento próprio e acontece de maneira planejada (ACFE, 2016). As discussões acerca do conceito de fraude se iniciam a partir do século XX, mais especificamente com base em estudos de criminologia, quando Sutherland (1939) entendeu que comportamento criminoso está ligado a um ambiente criminoso, podendo ser transmitido ou aprendido (Dorminey *et al.*, 2012).

O conceito de fraude de Sutherland (1939) auxiliou para que Cressey (1950) desenvolvesse a teoria do triângulo da fraude. Essa teoria possui como elementos a pressão, representando uma situação externa que motiva a fraude, a oportunidade, enfatizando que no âmbito da percepção do momento para cometer a fraude, e ainda a racionalização, compreendida como a capacidade do fraudador em tornar justificável a prática de seu ato de fraude.

Os aspectos que tratam dos conceitos sobre fraude desenvolveram-se a partir de Cressey (1950) para outras visões representadas por meio de teorias, como a da Escala de Fraude, onde Albrecht, Howe e Romney (1984), complementaram ao elemento da racionalização à integridade, por ser um fator associável ao comportamento do indivíduo a partir de análise de seu histórico, de maneira que permite o conhecimento da capacidade de cometer fraudes e assim, contribui nas estratégias de prevenção destas práticas.

Considerando a evolução da Teoria da Fraude, um aspecto a ser incluído é o que trata do comportamento da liderança dentre os fatores que lastreiam as fraudes. Nesse sentido,

destaca-se a teoria ABC do Colarinho Branco, adotada como base para essa pesquisa, que passa a considerar a fraude a partir da atuação da liderança sob três aspectos ruins: a ação individual, que representa a maçã podre dentro da entidade (*A - Bad Apple*), gerando conluios no sistema (*B - Bad Bushel*) e uma cultura organizacional propícia ao cometimento de fraudes (*C - Bad Crop*) (Ramamoorti, 2008).

Após a exposição das diversas abordagens, tem-se que a temática fraude ainda continua em evolução e à medida que o comportamento humano possui uma nova forma de atuação em relação à realização desses ilícitos, impactos podem ser gerados no desenvolvimento do tema.

Ramamoorti (2013) assinala ainda que todos os elementos do triângulo da fraude são influenciados pelos autores da psicologia e ressalta a importância de se trazer Freud à fraude, visto que a disposição comportamental para o cometimento de fraude pode ser alta quando o risco subjetivo de detecção é baixo.

O risco de detecção é uma combinação de probabilidade de detecção e consequências após a detecção, conforme destaca a ACFE (2020). Ainda segundo a Associação, a forma e o tempo em que a fraude é detectada influenciam diretamente nos resultados das políticas antifraude. Assim, é possível inferir que uma organização com um ambiente controlado pode mitigar o cometimento de fraude.

No setor público, as auditorias externas e internas, instância externa e interna de apoio à governança, respectivamente, podem efetuar avaliações do ambiente organizacional, por meio do monitoramento dos riscos e dos controles internos, bem como gestão da ética (Brasil, 2013, 2018).

Especialmente no que se refere à gestão da ética, a cultura organizacional, englobando medidas que influenciam a motivação, como lealdade, integridade, tom da alta administração, inspiração e valores dos servidores, podem ser um dos seus agentes promotores (Brasil, 2018). Além dela, normas, estruturas, controles, tarefas, responsabilidades e autorizações, enquanto medidas mais rígidas e ligadas ao comportamento humano devem ser consideradas como dimensões dessa gestão (Brasil, 2018). Dessa forma, percebe-se como as políticas antifraudes na gestão de pessoas podem se constituir em uma forma de prevenção, detecção e combate à fraude, havendo assim um espaço a ser objeto de pesquisa.

2.2. Políticas Antifraude e Gestão de Pessoas

O desenvolvimento da conscientização em cada processo organizacional, das expectativas éticas de cada cargo e as consequências potenciais das fraudes para incutir uma dedicação no combate à fraude são uma das ferramentas mais eficazes no combate à fraude (Petrucci, 2012).

Nesse sentido, a compreensão do comportamento humano é essencial e a gestão de pessoas, haja vista o conjunto de práticas gerenciais e institucionais que visam estimular o desenvolvimento de competências, a melhoria do desempenho, a motivação e o comprometimento dos servidores com a instituição, bem como favorecer o alcance dos resultados institucionais (Brasil, 2006). Tal compreensão pode ainda contribuir para medidas que representam potenciais meios de combate à fraude, por trabalhar a análise de pessoas (Petrucci & Peters, 2017).

O funcionamento da área de gestão de pessoas é cíclico, construído a partir de um processo que inicia com os métodos de contratação, seguindo pelas fases de manutenção de registro de colaboradores, que se conecta com o planejamento e desenvolvimento das políticas e relação entre os empregados, a partir das quais são implantadas políticas de compensação, remuneração e benefícios, subsidiando a análise da gestão de desempenho a partir de treinamentos e políticas de desenvolvimentos (Petrucci & Peters, 2017).

Para Guesser, Ensslin e Petri (2020), a gestão de pessoas deve ser avaliada por meio da implementação de processos com parâmetros que permitam a classificação qualitativa dos fatores. Desse modo, focar esforços na racionalização das pessoas e nas suas políticas a fim de descobrir como eles podem detectar, impedir e evitá-las é um fator diferencial (Petrucci, 2012). Alinhando-se à questão dos esforços voltados ao trabalho das pessoas nas organizações, Ramamoorti *et al.* (2013) destacaram que a fraude pode ser mitigada pela introdução de educação e formação adequadas.

Um aspecto que não pode ser esquecido nas discussões sobre fraude é o cultural. Referindo-se a este quesito, Petrucci (2012) destaca a necessidade de que a cultura organizacional seja focada nas pessoas e suas motivações, bem como que as organizações adotem práticas que forneçam o melhor treinamento para manter abertos canais de comunicação visando monitorar proativamente àquela organização, impedindo assim a fraude.

O mesmo autor destaca ainda que a eficiência dos controles internos, evolução patrimonial, como os negócios são conduzidos – de modo a se identificar potenciais fragilidades ou *red flags*, que são pontos a serem considerados, realçando que as apurações decorrentes da fraude devem ser amplamente comunicadas, incluindo as punições como forma de inibir o fraudador.

A ambição é outro aspecto comportamental que merece ser analisado pelas organizações, cabendo a elas limitar essas ambições por meio de fomento a uma gestão e cultura ética e de integridade, prevenindo assim a fraude (Brasil, 2018). Acerca do reflexo de comportamento ético, Schwartz (2017) menciona que se comportar de forma ética, independentemente de sua definição, é uma obrigação de cada pessoa que opera na sociedade. Porém, além dessa expectativa comportamental, o autor compreende que comportar-se de eticamente em uma base consistente todos os dias pode ser considerado foi um dos maiores desafios enfrentados pelo trabalhador, pela percepção do enfrentamento de aspectos éticos que balizam a postura a ser tomada em diversas situações rotineiras.

Os aspectos éticos nas atividades rotineiras, segundo Schwartz (2017) estão baseados nos grupos de descrição, que demonstra como ocorre o processo comportamental ético nas organizações, normatização, explicitando como deve ser determinado a postura ética, adaptado à realidade do ambiente, e pelo grupo prático, demonstrando como a ética pode ser exercida no ambiente organizacional.

Em outras pesquisas, Liedong (2020) abordou o exame da prática da ética sob a influência do poder público nas organizações empresariais em Gana, concluindo que as lideranças racionalizam o exercício da ética sob aspectos de níveis do contexto da eventual prática, combinado com a estratégia e o objetivo organizacional, fazendo a ponte entre as prescrições éticas normativas e as realidades éticas vividas. Os achados dessa pesquisa corroboram com Petrucci (2012) e Schwartz (2017), ao abordar que o exercício ético está associado a fatores culturais e de ambição, que estão ligados à integridade.

Maesschalck (2021) demonstra em pesquisas acerca da ética comportamental as dificuldades da complexidade de desenvolver projetos específicos com vistas à eficácia aplicada a realidade da organização, apresentando argumentos de que é necessário evitar repetição de padrões éticos de um ambiente para outro, mesmo que tenham sido exitosos em suas execuções, confirmando a especificidade demonstrada por Petrucci e Peters (2017) e Schwartz (2017) na aplicação da ética no cotidiano de acordo com a rotina da organização.

No que se refere à abordagem dos Órgãos de Controle Governamental e a avaliação de políticas antifraude de gestão de pessoas no Brasil, o TCU vem publicando o “Referencial Básico de Governança (RBG)” em 2013 (1ª edição), em 2014 (2ª edição) e em 2020 (3ª edição).

As citadas publicações têm como objetivo orientar a gestão e governança das instituições públicas brasileiras (Brasil, 2014). Em todas as versões do RBG, o TCU estabeleceu como mecanismos de governança a liderança, a estratégia e o controle. Nas suas primeiras duas

versões, o mecanismo de liderança considerou políticas e práticas relacionadas às pessoas e explicitou os termos relacionados às pessoas e competências, como gestão de pessoas, competência, conhecimentos, habilidades, atitudes, avaliação de desempenho e gestão de desempenho.

No que tange à última versão, mais especificamente no ano de 2020, as práticas relacionadas aos mecanismos de liderança, estratégia e controle foram revisadas. Quanto ao mecanismo da liderança, houve uma consolidação das práticas apresentadas nos modelos de 2013 e 2014, com a inclusão de práticas de integridade, entendidas como “ações organizacionais e ao comportamento do agente público, referindo-se à adesão e alinhamento consistente aos valores, princípios e normas éticas comuns para sustentar e priorizar o interesse público sobre os interesses privados” (Brasil, 2020).

Especialmente no que se refere ao referencial de combate à fraude e corrupção, o TCU publicou duas edições: a primeira em 2017 e a segunda em 2018. Nesta última, consta expressamente a gestão da ética e integridade, com enfoque para a cultura da ética e da integridade, comportamento ético, código de ética e de conduta, variação patrimonial, função antifraude e corrupção, capacitação sobre fraude e corrupção, dentre outros itens (BRASIL, 2018).

Ao relacionar as políticas de gestão de pessoas, mencionadas por Petrucelli e Peters (2017), com a abordagem da ética por Schwartz (2017) e com os referenciais do TCU (BRASIL, 2018), foi elaborado o constructo disposto no Quadro 1 que descreve as cinco dimensões com as respectivas dimensões e Políticas de Gestão de Pessoas.

Quadro 1: Dimensões e Políticas de Gestão de Pessoas

Dimensões	Descrição	Política Relacionada
Liderança, Comunicação e Desenvolvimento	Trata acerca das posturas comportamentais de profissional em posições de liderança nas organizações, considerando desde o processo de investidura ao cargo, comunicação, desenvolvimento, até a manutenção do líder nas rotinas de combate à fraude	Comportamento ético nas organizações (SCHWARTZ, 2017; BRASIL, 2018), descrições de trabalho, políticas de ingresso e relação entre empregados (PETRUCELLI & PETERS, 2017)
Cultura organizacional, descrição de trabalho e gestão de desempenho	Políticas de análise de desempenho de servidores a partir do acompanhamento das descrições de atividades e regimentos de conduta ética das organizações.	Comportamento ético nas organizações (SCHWARTZ, 2017; BRASIL, 2018), descrições de trabalho e gestão de desempenho (PETRUCELLI & PETERS, 2017)
Compensação e Remuneração	Análise do fator de remuneração e demais benefícios além dos vencimentos básicos remunerados aos servidores.	Remuneração: vencimentos e benefícios (PETRUCELLI & PETERS, 2017)
Formas de ingresso	Acompanhamento no processo integrativo de servidores às organizações, com análises estratégicas de alocação de funções de acordo com as qualificações do empregado.	Políticas de ingresso e de desenvolvimento continuado de servidores (PETRUCELLI & PETERS, 2017)
Gestão de dados de pessoal	Políticas relativas ao acesso legítimo de conteúdos constantes em bancos de dados de Recursos Humanos.	Gestão de dados de pessoal (PETRUCELLI & PETERS, 2017)

Fonte: Elaborado pelos autores (2021) e adaptado de Petrucelli e Peters (2017), Schwartz (2017) e Brasil (2018).

A partir da literatura apresentada, evidencia-se que a adoção de políticas antifraude na gestão de pessoas ainda é um tema recente, visto que os artigos que embasaram esta pesquisa, a exemplo de Borba e Maragno (2017), Guesser e Petri (2020), Liedong (2021), Maeschalek (2021) que não abordaram as políticas antifraude na gestão de pessoas. Assim, a identificação dessa lacuna indica o caráter inovador desta pesquisa.

Essa constatação ratifica ainda mais a necessidade de se entender como as políticas relacionadas ao comportamento humano ainda são um aspecto a ser trabalhado para prevenir, detectar e combater a fraude nas organizações, especialmente no setor público, ambiente deste estudo, sobretudo considerando a perspectiva dos profissionais da auditoria governamental.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa tem como objetivo analisar a percepção dos profissionais de auditoria governamental acerca das políticas antifraude na gestão de pessoas. A consecução deste objetivo será a partir da análise das políticas antifraude de gestão de pessoas trazidas por Petrucelli e Peters (2017), Schwartz (2017) e Brasil (2013, 2014, 2017, 2018).

Considerando o objetivo proposto, a pesquisa se classifica como exploratória e descritiva, uma vez que busca o aprofundamento de uma temática ainda incipiente, neste caso, sobre as políticas antifraudes no setor público, bem como descreve a percepção dos auditores a partir de diversas características organizacionais, como hierarquia, grau de instrução, esferas do governo e ainda o tempo de serviço.

Em relação procedimentos de coleta de dados, a pesquisa pode ser classificada como *survey*, tendo em vista que busca explorar variáveis e fatores influentes, neste caso, dimensões e políticas antifraudes na gestão de pessoas, a partir percepção dos profissionais de auditoria, por meio da aplicação de um questionário estruturado. E quanto ao tratamento e análise dos dados, tem-se a natureza qualitativa, tendo em vista que busca a discussão e o aprofundamento de cada dimensão das políticas antifraudes.

A coleta de dados se deu por meio de um questionário, dividido em duas partes: a primeira parte sociodemográfica, versando sobre esfera de atuação (federal, estadual ou municipal), tempo de serviço, grau de instrução e hierarquia. A segunda parte incluiu questões específicas sobre as dimensões e as políticas antifraude de gestão de pessoas. Ao todo, foram 16 questões do tipo *Likert* com escala de 6 pontos, com opções desde discordo totalmente (1), discordo parcialmente (2), nem concordo nem discordo (3), concordo parcialmente (4), concordo totalmente (5) e não tenho conhecimento (6).

A estruturação do questionário se baseou no atendimento as cinco dimensões descritas no Quadro 1, buscando coletar a percepção dos auditores governamentais a partir das dimensões da gestão de pessoas, a saber, (1) Liderança, Comunicação e Desenvolvimento; (2) Cultura organizacional, descrição de trabalho e gestão de desempenho; (3) Compensação e Remuneração, (4) Formas de ingresso; (5) Gestão de dados de pessoal (Petrucelli & Peters, 2017; Scwhartz, 2017; Brasil, 2018). A partir das dimensões estabelecidas, foram elaboradas as perguntas que integraram o questionário da pesquisa e nortearam toda a análise dos resultados, conforme apresentado no Quadro 2:

Quadro 2 – Políticas antifraudes

Pergunta (P)	Item
P1	Exames de vida pregressa contribuem para a alocação de atividades de acordo com o perfil do servidor.
P2	Para as funções de confiança e liderança, as escolhas têm sido baseadas somente em critérios éticos e técnicos.
P3	Políticas de integração para novos servidores(as) contribuem para o entendimento do propósito e conduta da organização.
P4	São ministrados treinamentos e capacitações voltadas para a temática de fraude, abrangendo os aspectos de dissuasão, prevenção e detecção.
P5	As atuais políticas de remuneração e benefícios contribuem para maior dedicação nas funções desempenhadas.
P6	As atuais políticas de remuneração e benefícios incentivam comportamentos alinhados aos princípios de ética e liderança.

Pergunta (P)	Item
P7	A relação das lideranças com os servidores é viabilizada por meio de políticas de portas abertas, diálogo e transparência na tomada de decisão.
P8	São implementados canais de comunicação diretos, sigilosos, autônomos e livres de retaliação para a comunicação de fraude ou não conformidades éticas da organização (Ex. Ouvidoria ou Similar).
P9	O canal de comunicação (Ex. Ouvidoria ou Similar) para a comunicação de fraude ou não conformidade é periodicamente auditado para verificar o acompanhamento das denúncias efetuadas.
P10	Os códigos de conduta divulgados abordam dilemas referentes ao contexto das instituições públicas.
P11	As atividades desenvolvidas têm sido implementadas com base nas descrições de cargos, políticas e manuais de procedimentos, códigos de conduta e similares.
P12	São usados mecanismos de comunicação (intranet, internet, e-mail, reuniões, dentre outros) para divulgar as atribuições de cargo e suas respectivas atualizações.
P13	As políticas de gestão de desempenho impactam na remuneração.
P14	As políticas de gestão de desempenho são baseadas em descrição de cargos e estabelecimento de metas, com mecanismos de feedback e realização de treinamentos.
P15	Os atuais bancos de dados das instituições públicas armazenam informações de pessoal, a exemplo de: nome, endereço, qualificação, relações de parentesco, renda e patrimônio, etc.
P16	Para os dados de pessoal, são adotadas políticas de gestão (no que se refere, por exemplo, à proteção, ao uso e ao acesso desses dados) como forma de prevenção à fraude.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Petrucelli e Peters (2017), Schwartz (2017) e Brasil (2018).

A seleção do público respondente foi devido à facilidade de acesso dos pesquisadores aos profissionais de auditoria governamental, visto que um dos pesquisadores do estudo atua na área de auditoria interna governamental e integra diversos grupos de aplicativos de mensagens em nível estadual e nacional, cujos membros desenvolvem atividades de Diretoria, Supervisão e operação na área de auditoria governamental.

A partir desse acesso, o público de respondentes foi composto por profissionais de auditoria governamental, da esfera federal, estadual e municipal, integrantes de órgãos de controle externo, a exemplo do Tribunal de Contas da União e Tribunal de Contas do Estado, de controle interno como Controladoria-Geral da União e Controladorias-Gerais dos Estados e das Municípios do Brasil integrantes do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), bem como de órgãos integrantes da administração indireta federal, a exemplo de Instituições Federais de Ensino Superior e da Empresas Públicas, considerando a disponibilidade do acesso dos pesquisadores.

O acesso aos respondentes se deu a partir de lista de contatos integrantes dos grupos de aplicativos de mensagens (*WhatsApp*), sendo o questionário compartilhado pela ferramenta “*Google Docs*”. Os dados foram coletados no período de 20 de junho a 10 de julho de 2021.

Foram obtidas 78 (setenta e oito) respostas válidas, excluindo as 08 respostas aplicadas como testes. Os dados foram analisados por meio de ferramentas descritivas, como médias, mediana e desvio padrão, bem como por meio da Análise Fatorial Exploratória (AFE), e do teste *Tukey - Honestly Significant Difference* (HSD). A AFE permitiu a identificação das políticas antifraudes a partir das dimensões (Quadro 1 e 2), enquanto que o teste *Tukey* possibilitou analisar as possíveis diferenças de médias múltiplas, isto é, de acordo com os perfis dos respondentes, como hierarquia, grau de instrução, esferas do governo e ainda o tempo de serviço. A escolha das formas de análise se deu a partir do formato da estruturação do questionário e da distribuição dos grupos para comparação.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção destina-se a apresentação, interpretação e análise dos resultados. Para tanto, aa primeira parte (Análise Descritiva) apresenta-se a análise do perfil dos respondentes de

acordo com a esfera de governo, tempo de serviço, hierarquia e instrução, bem como a análise descritiva das quinze perguntas (políticas antifraudes). Na segunda parte (Análise fatorial das políticas antifraudes) demonstra-se o teste de variância total explicada e análise dos cinco fatores em que as políticas de gestão de pessoas foram segmentadas. E na terceira e última parte, evidencia-se os resultados da comparação entre os grupos de respondentes de acordo com a hierarquia, grau de instrução, esferas de governo e o tempo de serviço.

4.1. Análise descritiva

A partir da Tabela 1 é possível analisar as características que determinam o perfil dos respondentes da pesquisa, tais como a esfera de governo em que atuam, tempo de serviço na área de auditoria governamental, hierarquia e nível de instrução. Destaca-se que a frequência considera o número de 78 respondentes, neste caso, profissionais da auditoria.

Tabela 1 - Perfil dos Respondentes

Esfera de governo	Frequência (n)	(%)
Federal	31	39,7
Estadual	22	28,2
Municipal	25	32,1
Tempo de Serviço		
Menos de 05 anos	25	32,1
Entre 05 e 10 anos	19	24,4
Entre 10 e 15 anos	12	15,4
Entre 15 e 20 anos	7	9
Mais de 20 anos	15	19,2
Hierarquia		
Operacional	33	42,3
Supervisão	30	38,5
Diretoria	15	19,2
Instrução		
Graduação	11	14,1
Especialização	50	64,1
Mestrado	14	17,9
Doutorado	3	3,8

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando descritivamente, os resultados obtidos nos aspectos das variáveis definidas retrataram um desenho da amostra com predominância do público atuante na esfera de governo federal, com representação percentual de 39,7% do total de respondentes. As demais posições de representação foram a esfera municipal, com 32,1% e os auditores da esfera estadual, que representaram 28,2%, respectivamente, neste recorte amostral. Os números apresentados, com diferença inferior a 10%, demonstram uma distribuição homogênea entre o perfil dos respondentes, indicando uma participação equilibrada dos profissionais de auditoria das três esferas de governo.

No que se refere ao tempo de serviço, há uma distribuição equilibrada entre os grupos estes separados por intervalos de 05 anos, de maneira que a maior parte dos respondentes (32,1%) possui menos de 05 anos de serviço e, em segundo lugar com 24,4%, aparecem os que possuem entre 05 e 10 anos de serviço, e que juntos representam mais de 50% da amostra. Profissionais com mais de 20 anos corresponderam a apenas 19,2% dos participantes. Tal resultado demonstra que profissionais recém ingressados no serviço público foram em maior número e que por consequência pode indicar uma participação com visão mais recente acerca do tema relacionado às políticas antifraude e gestão de pessoas.

Quanto aos níveis de hierarquia, 42,3% atuam na linha operacional, sem acúmulo de posições de liderança nem responsabilidade de gestão de pessoas. Contudo, a maioria dos

respondentes possui alguma posição de liderança, representando 57,7% da amostra. Esse resultado pode ser decorrente da facilidade de acesso dos pesquisadores aos respondentes, uma vez que Diretores e Supervisores são geralmente os integrantes dos aplicativos de mensagens para onde o questionário da pesquisa foi compartilhado.

Já tratando do nível de instrução, 64,1% dos respondentes possuem o nível de instrução de especialização, o que pode apontar na direção de que muito ainda se tem a ser aprofundado em nível de mestrado e doutorado, podendo refletir na escassa produção acadêmica sobre o tema relacionado às políticas antifraude e gestão de pessoas, como abordado na justificativa apresentada na introdução deste artigo.

Uma vez analisado o perfil dos respondentes, prosseguiu-se com a análise descritiva de cada uma das perguntas representativas das políticas antifraudes, sendo possível analisar a média, mediana e ainda o desvio padrão, conforme pode ser visualizado por meio da Tabela 2.

Tabela 2: Análise descrita das políticas antifraudes

Estatísticas	Média	Mediana	Desvio Padrão
p1	3,974	4	1,173
p2	3,077	3,5	1,3748
p3	4,474	5	0,9633
p4	3,218	4	1,5259
p5	2,846	3	1,3395
p6	3,064	3	1,3225
p7	3,641	4	1,3189
p8	3,795	4	1,3991
p9	2,962	2	1,7833
p10	3,885	4	1,2891
p11	3,59	4	1,1332
p12	3,423	4	1,4098
p13	3,141	4	1,5351
p14	3,269	4	1,402
p15	4,077	4	1,2666

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando os resultados pela média, a pergunta 3 “*Políticas de integração para novos servidores(as) contribuem para o entendimento do propósito e conduta da organização*”, foi a que alcançou maior índice, demonstrando uma percepção uniforme dos respondentes acerca da relevância desse tipo de iniciativa como uma política antifraude na gestão de pessoas. Nesse sentido, é possível verificar que as políticas de integração podem contribuir para o desenvolvimento da conscientização dos processos organizacionais e das expectativas éticas do cargo, incutindo uma dedicação no combate à fraude, sendo uma das ferramentas eficazes no seu combate, de acordo com Petrucelli (2012).

Diferentemente, a pergunta 9 “*O canal de comunicação (Ex. Ouvidoria ou Similar) para a comunicação de fraude ou não conformidade é periodicamente auditado para verificar o acompanhamento das denúncias efetuadas*”, nos termos desta análise, obteve a menor média (2,962). Esse resultado sinaliza como as políticas antifraude na gestão de pessoas que tratam da comunicação necessitam ser aprofundadas, como forma de proativamente monitorar as potenciais fragilidades que possam se relacionar ao cometimento de fraudes (PETRUCELLI, 2012).

Os resultados alcançados, especialmente para as perguntas 03 e 09, podem ser balizadores, enquanto fonte de informação, para o estabelecimento de estratégias em termos de políticas antifraude na gestão de pessoas.

Como podemos observar, em geral, o valor da média e mediana não apresentam diferenças significativas, o que demonstra certa uniformidade entre os respondentes. A medida de desvio padrão, em geral, também evidencia que os dados não estão muito dispersos. Assim,

de maneira geral, fica claro que os respondentes possuem certa homogeneidade de percepção, mesmo considerando as diferentes características, como esferas do governo, tempo de serviço, hierarquia e instrução.

4.2. Análise fatorial das políticas antifraudes

Objetivando determinar as políticas antifraudes de acordo com as dimensões, procedeu-se com a aplicação da Análise Fatorial Exploratória (AFE). De acordo com Tabachnick e Fidell (2007) este tipo de análise é realizada com maior ênfase em estudos exploratórios, tendo por objetivo aprofundar a análise sobre dados correlacionados, transformando-os assim, em fatores, como o caso das políticas antifraudes.

Para fins de robustez da AFE, Hair Jr. et al. (2009) e Marôco (2011) definem alguns testes, que neste caso, foram considerados nesta pesquisa, a saber: (i) Alpha de Cronbach ($> 0,6$); (ii) Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) $\geq 0,5$; (iii) Esfericidade de Bartlett ($p < 0,5$); (iv) e Comunalidade ($\geq 0,5$). Além desses, foi considerando a sugestão da formação dos fatores a partir do Teste da Variância Total Explicada, cujos resultados são demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3: Teste da Variância Total Explicada

Fator	Autovalores iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado			Somadas de rotação de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	5,76	35,99	35,99	5,76	35,99	35,99	2,82	17,61	17,61
2	1,64	10,24	46,23	1,64	10,24	46,23	2,50	15,64	33,24
3	1,30	8,11	54,34	1,30	8,11	54,34	2,08	13,00	46,25
4	1,14	7,13	61,47	1,14	7,13	61,47	1,87	11,68	57,92
5	1,03	6,45	67,92	1,03	6,45	67,92	1,60	10,00	67,92

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se, de acordo com a Tabela 3, que o método de extração utilizado indicou a formação de cinco fatores que explicam 67,92% da variabilidade total dos dados originais. Com isso, constata-se ainda que o Fator 01 é o que apresenta o maior percentual de variância, em um resultado percentual de 35,99%.

Uma vez identificado quantos fatores seriam formados a partir das políticas antifraudes, estes foram nomeados de acordo com as características predominantes das políticas que formaram o fator. Desse modo, detalhando, tem-se o Fator 1: Liderança, Comunicação e Desenvolvimento; Fator 2: Cultura organizacional, descrição de trabalho e gestão de desempenho; Fator 3: Compensação e Remuneração; Fator 4: Formas de ingresso; e Fator 5: Gestão de dados de pessoal. A composição e discussão de cada um dos fatores podem ser visualizados nas Tabelas de 4 a 8.

Tabela 4 - Composição do Fator 1: Liderança, Comunicação e Desenvolvimento

P	Item	Comum.	Carga Fatorial
p2	Para as funções de confiança e liderança, as escolhas têm sido baseadas somente em critérios éticos e técnicos.	0,545	0,5450
p4	São ministrados treinamentos e capacitações voltadas para a temática de fraude, abrangendo os aspectos de dissuasão, prevenção e detecção.	0,616	0,6230
p7	A relação das lideranças com os servidores é viabilizada por meio de políticas de portas abertas, diálogo e transparência na tomada de decisão.	0,725	0,5960
p8	São implementados canais de comunicação diretos, sigilosos, autônomos e livres de retaliação para a comunicação de fraude ou não conformidades éticas da organização (Ex. Ouvidoria ou Similar).	0,661	0,6220

p9	O canal de comunicação (Ex. Ouvidoria ou Similar) para a comunicação de fraude ou não conformidade é periodicamente auditado para verificar o acompanhamento das denúncias efetuadas.	0,723	0,8040
p12	São usados mecanismos de comunicação (intranet, internet, e-mail, reuniões, dentre outros) para divulgar as atribuições de cargo e suas respectivas atualizações.	0,564	0,6060

Fonte: elaborado pelos autores (2021).

O Fator 1 engloba aspectos relacionados à liderança (P2, P7), comunicação (P8, P9, P12) e ao desenvolvimento. Todas as perguntas nesse fator apresentaram cargas fatoriais superiores a 0,50, cujo destaque foi para a P4 (0,623) e a P9 (0,804), podendo ser considerados os mais relevantes desse grupo.

A P4 está inserida dentro da política antifraude de desenvolvimento, por abordar os treinamentos e capacitações voltadas para a temática de fraude. Esse resultado encontra embasamento teórico em Ramammorti *et al.* (2013) e em Brasil (2017, 2018), uma vez que as capacitações promovem a educação e a formação, constituindo-se em práticas mitigadoras de fraude.

Quanto à P9, que trata da auditoria do canal de denúncia, sugerindo que a percepção dos profissionais de auditoria governamental, credita como relevante a existência de políticas antifraude nessas áreas. A esse respeito, Petrucelli (2012) destaca a importância dos canais de comunicação, inclusive destacando que as punições decorrentes de apurações e punições motivadas por fraude devem ser amplamente comunicadas, como forma de inibir o fraudador.

Por outro lado, a P2, voltada para os critérios de escolha para as funções de confiança, apresentou a menor carga fatorial (0,545). Esse resultado pode sinalizar a oportunidade de melhoria relacionada à adoção de critérios cada vez mais transparentes e baseados na competência (conhecimento, habilidade e atitudes), como forma de se ter uma liderança cada vez mais envolvida e consciente com os objetivos organizacionais, por meio da execução das políticas públicas (BRASIL, 2013, 2014, 2020).

Tabela 5 - Composição do Fator 2: Cultura organizacional, descrição de trabalho e gestão de desempenho

P	Item	Comun.	Carga Fatorial
P10	Os códigos de conduta divulgados abordam dilemas referentes ao contexto das instituições públicas.	0,599	0,6460
P11	As atividades desenvolvidas têm sido implementadas com base nas descrições de cargos, políticas e manuais de procedimentos, códigos de conduta e similares.	0,533	0,5080
P13	As políticas de gestão de desempenho impactam na remuneração.	0,617	0,7240
P14	As políticas de gestão de desempenho são baseadas em descrição de cargos e estabelecimento de metas, com mecanismos de feedback e realização de treinamentos.	0,795	0,8060

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 05 apresentou os resultados do Fator 02 e, tal como no Fator 01, todas as perguntas no Fator 02 apresentaram cargas fatoriais superiores a 0,50, sendo as perguntas relacionadas à gestão de desempenho (P13 e P14) com as maiores cargas, 0,7240 e 0,806 respectivamente. Os resultados alcançados indicam que os profissionais de auditoria interna governamental percebem a relevância da adoção das políticas antifraude na gestão de pessoas focadas para o desempenho, quer seja no aspecto remuneratório, quer seja no estabelecimento de metas, feedbacks e treinamentos, sempre se permeando por uma cultura voltada para a conduta ética (Schwartz, 2017).

Observa-se ainda que os resultados apresentados apontam no mesmo direcionamento da perspectiva de Petrucelli e Peters (2017), uma vez que esses autores entendem a gestão de

desempenho como uma das políticas que pode ser um dos meios para trabalhar a análise das pessoas, configurando-se um dos potenciais meios de combater à fraude.

Discorrendo sobre a menor carga do Fator 02, a P11 relativa ao desenvolvimento das atividades com base nas descrições de cargos, políticas e manuais de procedimentos, códigos de conduta e similares, com o resultado de 0,5080. Isso pode indicar a necessidade de um tratamento cada vez mais padronizado na execução das atividades, espelhando o que Guessser, Ensslin e Petri (2020) mencionam sobre a avaliação da gestão de pessoas com base em parâmetros qualitativos, inclusive no que se refere aos esforços para racionalização das pessoas para a prevenção, detecção e combate à fraude (Petrucci, 2012).

No que tange ao Fator 3 (Compensação e Remuneração), que trata das atuais políticas de remuneração e benefícios em relação a uma maior dedicação e em relação aos princípios de ética e liderança, a Tabela 6 apresenta os resultados obtidos.

Tabela 6: Composição do Fator 3: Compensação e Remuneração

P	Item	Comun.	Carga Fatorial
P5	As atuais políticas de remuneração e benefícios contribuem para maior dedicação nas funções desempenhadas.	0,802	0,8560
P6	As atuais políticas de remuneração e benefícios incentivam comportamentos alinhados aos princípios de ética e liderança.	0,791	0,8370

Fonte: Dados da pesquisa

É oportuno mencionar que de todos os fatores, o Fator 03 que trata da Compensação e da Remuneração é o que apresenta as maiores cargas fatoriais, 0,8560 e 0,8370. Esses dados só reforçam como as políticas antifraude na gestão de pessoas voltadas para Compensação e Remuneração são relevantes para atrair bons profissionais e os estimularem para que se mantenham alinhados aos objetivos organizacionais (BRASIL, 2013, 2014 e 2020).

Quanto ao Fator 4 (Formas de ingresso), que contém aspectos relacionados a vida pregressa e a alocação de atividades, bem como às políticas de integração, os resultados alcançados são vistos na Tabela 07.

Tabela 7: Composição do Fator 4: Formas de Ingresso

P	Item	Comun.	Carga Fatorial
P1	Exames de vida pregressa contribuem para a alocação de atividades de acordo com o perfil do servidor	0,738	0,7420
P3	Políticas de integração para novos servidores(as) contribuem para o entendimento do propósito e conduta da organização.	0,789	0,8300

Fonte: Dados da pesquisa

Os números obtidos a partir da percepção dos respondentes, com a carga fatorial de 0,742 e 0,83, sendo P1 relativa à vida pregressa e P2 às Políticas de integração, apontam como é homogênea a visão dos profissionais de auditoria governamental. Isso pode ser devido à relevância atribuída aos perfis comportamentais necessários ao exercício dos cargos, bem como à compreensão envolvida para o entendimento dos propósitos e condutas organizacionais.

Nesse sentido, a preocupação voltada para práticas éticas no poder público surge como balizadora a fim de se evitar o ingresso de perfis de servidores, que tenham históricos relacionados ao cometimento de fraudes, bem como à promoção da cultura organizacional, por meio de prescrições éticas normativas e realidades vividas (LIEDONG, 2000).

O Fator 05 (Gestão de dados de pessoal), que inclui a abordagem para os dados de pessoal armazenados em instituições públicas, como também a política de gestão de dados adotada – também apresenta carga fatorial acima de 0,79 para as P15 e P16, conforme Tabela 8.

Tabela 8: Composição do Fator 5: Gestão de dados de pessoal

P	Item	Comun.	Carga Fatorial
P15	Os atuais bancos de dados das instituições públicas armazenam informações de pessoal, a exemplo de: nome, endereço, qualificação, relações de parentesco, renda e patrimônio, etc.	0,678	0,7900
P16	Para os dados de pessoal, são adotadas políticas de gestão (no que se refere, por exemplo, à proteção, ao uso e ao acesso desses dados) como forma de prevenção à fraude.	0,69	0,7920

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados obtidos reforçam como os dados dos demais fatores (F01, F02, F03 e F04) se constituem em fonte de informação e indicativos para prevenir a fraude. Dessa forma, os dados de pessoal podem ser fatores diferenciais para detectar, impedir e evitar as fraudes (PETRUCCELLI, 2012).

4.3. Comparação entre os grupos

Sendo o teste *Tukey* um modelo estatístico que compara as múltiplas e possíveis médias, são apresentadas quatro tabelas (9 a 12) que demonstram as comparações médias entre os grupos, neste caso, de acordo com o perfil dos respondentes. A Tabela 9 demonstra a comparação entre os níveis de hierarquia.

Tabela 9: Teste *Tukey* de Comparação entre as Hierarquias

HIERARQUIA		FATOR 1		FATOR 2		FATOR 3		FATOR 4		FATOR 5	
(A)	(B)	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.
Operacional	Diretoria	-0,23	0,75	0,14	0,90	-0,59	0,14	0,21	0,78	0,53	0,20
Supervisão	Operacional	0,16	0,82	0,01	1,00	0,05	0,98	0,08	0,95	0,01	1,00
Diretoria	Supervisão	0,07	0,97	-0,15	0,89	0,54	0,20	-0,29	0,63	-0,54	0,20

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar a combinação das médias de acordo com os níveis hierárquicos, o teste *Tukey* não demonstrou significância estatística diferencial em nenhum dos cinco fatores determinados como base para análise. É possível que esse resultado reflita o nível de percepção uniforme dos profissionais de auditoria, de maneira que a opinião acerca do assunto não diverge de acordo com a posição ocupada na organização. Essa postura combina com Schwartz (2017), que menciona que o comportamento ético deve ser independente de sua definição, é uma obrigação de cada pessoa que opera na sociedade.

A Tabela 10 demonstra a comparação entre os graus de instrução dos respondentes, cujo objetivo é verificar se a percepção dos profissionais apresenta diferença a partir do nível de instrução, sendo eles graduação, especialização, mestrado ou doutorado.

Tabela 10: Teste *Tukey* de Comparação entre os graus de instrução

INSTRUÇÃO		FATOR 1		FATOR 2		FATOR 3		FATOR 4		FATOR 5	
(A)	(B)	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.
Graduação	Especialização	-0,18	0,95	0,28	0,83	-0,30	0,81	0,04	1,00	-0,29	0,81
Graduação	Mestrado	0,07	1,00	0,27	0,91	-0,58	0,48	-0,54	0,54	0,25	0,92
Graduação	Doutorado	-0,07	1,00	0,79	0,63	-1,09	0,34	-0,28	0,97	-1,13	0,29
Especialização	Mestrado	0,25	0,86	-0,01	1,00	-0,28	0,79	-0,58	0,23	0,54	0,27
Especialização	Doutorado	0,11	1,00	0,50	0,84	-0,80	0,54	-0,32	0,95	-0,84	0,48
Mestrado	Doutorado	-0,14	1,00	0,52	0,85	-0,51	0,85	0,26	0,98	-1,38	0,13

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 10 demonstra que o grau de instrução não interferiu significativamente na percepção que objetiva a pesquisa, de maneira que demonstra a possibilidade de escassez de aprofundamento acerca do assunto nos níveis educacionais, refletindo na dificuldade de localização de estudos que tratem da análise da gestão de pessoas no âmbito do combate à fraude.

Na Tabela 11 é apresentada a comparação entre as esferas de governo, visando entender se é observada diferença na percepção, considerando as esferas de governo Federal, Estadual e Municipal.

Tabela 11: Teste Tukey de Comparação entre as esferas do governo

ESFERAS DO GOVERNO		FATOR 1		FATOR 2		FATOR 3		FATOR 4		FATOR 5	
(A)	(B)	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.
Federal	Municipal	0,02	1,00	0,00	1,00	0,07	0,97	0,14	0,88	-0,29	0,55
Estadual	Federal	-0,14	0,87	0,00	1,00	-0,07	0,97	-0,14	0,88	0,29	0,55
Municipal	Estadual	0,12	0,91	-0,23	0,68	0,04	0,99	-0,31	0,48	0,18	0,78

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado para todos os fatores comportou-se, mais uma vez, sem apresentar significância estatística relevante, de maneira que possibilita o entendimento de que há uma união de conhecimento e percepção homogêneo. Mesmo assim, o nível de esfera Federal atribuiu maiores resultados entre as outras esferas, corroborando com os aspectos práticos de desenvolvimento de trabalhos em volume documental de instruções normativas, manuais e demais materiais, de cunho informacional e educativo, maior que os outros entes, conforme BRASIL (2013, 2014, 2018, 2020).

A última tabela do teste de média *Tukey* apresentou resultados não significativos estatisticamente, semelhante às outras tabelas. A Tabela 12 foi desenvolvida para comparar o tempo de serviço dos servidores e se esta variável influenciou na comparação entre os fatores. Não havendo significância, podendo, assim, demonstrar a que a cultura associada ao comportamento não difere com o tempo de serviço.

Tabela 12: Teste Tukey de Comparação entre os tempos de serviço

TEMPO DE SERVIÇO		FATOR 1		FATOR 2		FATOR 3		FATOR 4		FATOR 5	
(A)	(B)	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.	(A-B)	Sig.
Menos de 05 anos	Entre 05 e 10 anos	0,30	0,87	0,23	0,94	-0,29	0,88	0,15	0,99	-0,37	0,74
Menos de 05 anos	Entre 10 e 15 anos	0,36	0,85	0,42	0,75	-0,42	0,77	-0,06	1,00	0,03	1,00
Menos de 05 anos	Entre 15 e 20 anos	0,55	0,71	0,78	0,36	-0,61	0,62	0,57	0,68	-0,11	1,00
Menos de 05 anos	Mais de 20 anos	0,40	0,75	0,07	1,00	-0,08	1,00	0,15	0,99	0,40	0,73
Entre 05 e 10 anos	Entre 10 e 15 anos	0,07	1,00	0,19	0,98	-0,13	1,00	-0,20	0,98	0,40	0,81
Entre 05 e 10 anos	Entre 15 e 20 anos	0,26	0,98	0,56	0,72	-0,32	0,95	0,42	0,88	0,26	0,98
Entre 05 e 10 anos	Mais de 20 anos	0,10	1,00	-0,16	0,99	0,21	0,97	0,00	1,00	0,77	0,17
Entre 10 e 15 anos	Entre 15 e 20 anos	0,19	1,00	0,36	0,94	-0,20	0,99	0,63	0,69	-0,14	1,00
Entre 10 e 15 anos	Mais de 20 anos	0,04	1,00	-0,36	0,89	0,34	0,91	0,21	0,99	0,37	0,87
Entre 15 e 20 anos	Mais de 20 anos	-0,15	1,00	-0,72	0,52	0,53	0,77	-0,42	0,89	0,51	0,79

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando os resultados obtidos a partir teste de média *Tukey*, é possível interpretar a homogeneidade nas comparações efetuadas. Essa informação pode corroborar com a oportunidade de pesquisas e estudos sobre as políticas antifraude na gestão de pessoas, principalmente diante da pouca produção científica até então identificada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa objetivou verificar qual a percepção dos profissionais de auditoria governamental acerca das políticas antifraude na gestão de pessoas. Para tanto, possuiu caráter exploratório e descritivo, sendo caracterizada como *survey* quanto ao procedimento dos dados coletados por meio de questionário estruturado, cujos resultados foram tratados de forma qualitativa.

As abordagens teóricas também contribuíram para a definição dos fatores analisados nessa pesquisa, a saber: Fator 1 – Liderança, Comunicação e Desenvolvimento; Fator 2 – Cultura organizacional, descrição de trabalho e gestão de desempenho; Fator 3 – Compensação e Remuneração; Fator 4 – Formas de ingresso; e Fator 5 – Gestão de dados de pessoal.

A primeira parte dos dados, que englobou o perfil dos respondentes, foi analisada de forma descritiva. A segunda parte, que tratou das políticas antifraudes na gestão de pessoas, foi efetuada a análise fatorial. Quanto à terceira e última parte, houve a comparação dos resultados entre os grupos de respondentes de acordo com a hierarquia, grau de instrução, esferas de governo e o tempo de serviço.

Os dados da pesquisa demonstraram que, apesar de os maiores participantes serem da esfera federal, não há uma diferença percentual relevante entre os representantes da esfera estadual e da municipal, o que reflete a percepção homogênea dos profissionais das diversas esferas, mesmo considerando que os órgãos de controle na órbita federal sejam os precursores em políticas de gestão de pessoas voltadas para mitigação de fraudes (Brasil, 2013, 2014, 2017, 2018, 2020).

Um resultado que se destaca é o fato de a maior parte dos respondentes possuir o nível de instrução de especialização, o que sinaliza a vasta possibilidade para debate e aprofundamento de estudos nessa temática em nível de mestrado e doutorado, considerando a percepção prática dos profissionais de auditoria governamental.

No que tange ao teste de variância total explicada, o Fator 1 (Liderança, Comunicação e Desenvolvimento) foi o que apresentou maior percentual de variância, o que pode ser um reflexo dos perfis dos respondentes formados em sua maioria por servidores que possuem menos de cinco anos no cargo e que não são em sua totalidade ocupantes de posição de liderança.

Especialmente quanto à atuação da liderança, a teoria conhecida como ABC do Colarinho Branco considera a fraude a partir da liderança sob três aspectos ruins, a saber, individual, conluio e a cultura organizacional (Ramamoorti, 2008). Nesse sentido, essa teoria, que embasou esta pesquisa, corrobora com esse resultado, apontando como as políticas antifraude que englobem atuação da liderança, comunicação e desenvolvimento são aspectos que surgem em maior representatividade.

O Fator 2 (Cultura organizacional, descrição de trabalho e gestão de desempenho) apresenta a P11, relativa ao desenvolvimento das atividades com base nas descrições de cargos, políticas e manuais de procedimentos, códigos de conduta e similares, com a menor carga fatorial de todas as perguntas. Isso pode sugerir a necessidade de uma maior padronização e execução das atividades conforme em critérios cada vez mais objetivos Guessser, Ensslin e Petri (2020).

Tratando da análise fatorial, o Fator 3 (Compensação e Remuneração) foi o que apresentou maior carga fatorial, indicando como as políticas antifraude na gestão de pessoas com essa dimensão podem ser um tipo de controle interno voltado para a mitigação de fraudes (Petrucci, 2012)

No que se refere ao Fator 4 (Formas de Ingresso,) o perfil do servidor voltado para uma atuação ética para a consecução dos objetivos organizacionais aparece em destaque, como uma forma de mitigar a fraude (Brasil, 2018).

Sobre o Fator 05 (Gestão de Dados de Pessoal), aparece com o menor percentual de variância, sugerindo que a percepção dos profissionais de auditoria governamental é a mais homogênea, inclusive podendo representar um indicativo das recentes implantações de normativos e práticas que envolvem a adoção controles internos voltados para a gestão de dados de pessoas como política antifraude (Petrucci, 2012).

Em que pese as diferenças identificadas do ponto de vista das cargas fatorias, o teste *Tukey* de comparação entre hierarquias, grau de instrução, esferas de governo e tempos de serviço não apresentou resultados significativos estatisticamente, o que pode sugerir vasto espaço para o debate e estudos sobre as causas e consequências das fraudes, diante da divulgação e amplitude dessa temática (Borba & Maragno, 2017).

Como descrito, os resultados obtidos permitiram o alcance do objetivo de analisar a percepção dos profissionais de auditoria governamental acerca das políticas antifraude na gestão de pessoas.

Explica-se ainda que este estudo pode contribuir tanto para academia, ao propor inovação na abordagem de análise de pesquisa, por conciliar as abordagens teóricas e percepções práticas, possibilitando uma maior compreensão do contexto social; bem como pode sugerir estratégias voltadas à proposição ou revisão de políticas antifraude na gestão de pessoas visando a adoção de medidas para mitigar os riscos de fraude no setor público. Nessa perspectiva, a promoção do debate relativo às atuais e às propostas de políticas antifraude na gestão de pessoas, são campos a serem explorados, em nível acadêmico e na implementação de práticas organizacionais.

Quanto às limitações relativas ao desenvolvimento da pesquisa, foram apontadas duas. A primeira se refere ao baixo número de respondentes fortalece a necessidade de ampliação na pesquisa para maior representatividade. Soma-se a isso a segunda, caracterizada pela dificuldade de acesso aos profissionais de auditoria de órgãos de controle externo, visto que, dentre os grupos aos quais os pesquisadores tiveram acesso, esses auditores eram em menor quantidade.

Considerando essas situações identificadas ao longo da pesquisa e em virtude do seu caráter exploratório, algumas sugestões para estudos futuros emanaram, no sentido de aprofundamento, tais como: ampliar o público-alvo a fim de se obter um maior número de respondentes auditores de controle externo; aprofundar a revisão sistematizada de literatura para cotejar e identificar a convergência e a divergência entre as políticas antifraude na área de gestão de pessoas, governança de pessoas e políticas de integridade; bem como analisar a percepção de profissionais que exercem cargos de liderança e profissionais que atuam na área de gestão de pessoas, para além dos estudados aqui, de modo a comparar a percepção identificada por esses agentes.

REFERÊNCIAS

Albrecht, W. S., Howe, K. R., & Romney, M. B. (1984). *Detering fraud: the internal auditor's perspective*. *Inst of Internal Auditors.*, Altamonte Springs, FL.

ACFE. (2016). Association of Certified Fraud Examiners. *Report to the nations on occupation fraud and abuse*. Disponível em: <<https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2016-report-to-the-nations.pdf>>.

ACFE. (2020). Association of Certified Fraud Examiners. *Report to the nations 2020 global study in occupational fraud and abuse*. Disponível em: < <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>>.

Accounting Association, Vol. 27, No. 2. DOI: 10.2308/iace-50131, p. 555–579, 2012.

- Borba, José Alonso Borba; Maragno, Lucas Martins Dias - Mapa conceitual da fraude: configuração teórica e empírica dos estudos internacionais e oportunidades de pesquisas futuras. *REPeC*, Brasília, v. 11, Edição Especial, art. 3, p. 41-68, 2017. Disponível on-line em www.repec.org.br. DOI: <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v11i0.1665>
- Brasil. Tribunal de Contas da União - TCU. Resolução-TCU 187, de 05 de abril de 2006: dispõe sobre a política de gestão de pessoas no TCU., 2006.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste, 2013.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública / Tribunal de Contas da União. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p., 2014
- Brasil. Tribunal de Contas da União. Referencial de combate a fraude e corrupção : aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública / Tribunal de Contas da União. – Brasília : TCU, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste (Coestado), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2017.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. Referencial de combate a fraude e corrupção: aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública / Tribunal de Contas da União. – Brasília : TCU, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste (Coestado), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec), 2a Edição, 2018.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU / Tribunal de Contas da União. Edição 3 - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020.
- Cressey, D. R. (1953) *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*. *Glencoe: The Free Press*.
- Dorminey, J.; Fleming, A S.; Kranacher, M.-JO; Riley, R. A. JR. The Evolution of Fraud Theory. *Issues in Accounting Education*. *American Accounting Association*, Vol. 27, No. 2. DOI: 10.2308/iace-50131, p. 555–579, 2012.
- Guesser, P., Ensslin, S., & Petri, S. (2020). Avaliação de Desempenho de Gestão de Recursos Humanos no Setor Público. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 15(4), 42-67. doi: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.19644
- Liedong, T.A. Responsible Firm Behaviour in Political Markets: Judging the Ethicality of Corporate Political Activity in Weak Institutional Environments. *J Bus Ethics* 172, 325–345 (2021). <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04503-7>
- Marks, J. (2009). *Playing Offense in a High-risk Environment*. Crowe Horwath, New York.

- Maesschalck, J. Making Behavioral Ethics Research More Useful for Ethics Management Practice: Embracing Complexity Using a Design Science Approach. *J Bus Ethics* (2021). <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04900-6>
- Murcia, F. D. R., Borba, J. A., & Schiehl, E. (2008). Relevância dos red flags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. *Revista Universo Contábil*, 4(1), 25-45.
- Petrucci, J.R.; *Detecting Fraud in Organizations* . John Wiley & Sons, 2012.
- Petrucci, J.R; Peters, J. R. *Preventing Fraud and Mismanagement in Government*. John Wiley & Sons, 2017.
- Pontes, A. C. F. (2000). *Obtenção dos níveis de significância para os testes de Kruskal-Wallis, Friedman e comparações múltiplas não-paramétricas*. Master's Dissertation, Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, University of São Paulo, Piracicaba. doi:10.11606/D.11.2000.tde-15032002-093020. Retrieved 2021-07-17, from www.teses.usp.br
- Ramamoorti, B. S., Olsen, W. (2007). Fraud: the Human Factor. *Financial Executive*, no. 23 (6), pp. 53–55.
- Ramamoorti, S.; Morrison III, D. E.; Koletar, J. W.; Pope, K. R. A.B.C.'s of behavioral forensics: applying psychology to financial fraud prevention and detection. John Wiley & Sons, 2013.
- Ribeiro, A. A. D., Rodrigues, R. N., Prazeres, R. V., & de Araújo, J. G. (2016). Um estudo sobre a relevância da contabilidade forense como instrumento de investigação: a percepção de profissionais ligados ao combate à lavagem de capitais. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(1), 45-75.
- Schwartz, M. S. *Business Ethics: An Ethical Decision-Making Approach*. John Wiley & Sons, 2017.
- Schuchter, A., & Levi, M. (2016). The fraud triangle revisited. *Security Journal*, 29(2), pp. 107-121. doi: <https://doi.org/10.1057/sj.2013.1>
- Vassiljev, M. Alver, L. Concept and Periodisation Of Fraud Models: Theoretical Review. 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT, 2016). Disponível em: <https://www.atlantis-press.com/proceedings/icaat-16/25864767>