



PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA E
DESENVOLVIMENTO

TIAGO CHAVES OLIVEIRA

**AUDITORES INTERNOS GOVERNAMENTAIS DA
CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO:
COMO PREFEREM ATUAR, DE FORMA DIDÁTICA OU
REPRESSIVA?**

Brasília – DF

2020



PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA E
DESENVOLVIMENTO

TIAGO CHAVES OLIVEIRA

**AUDITORES INTERNOS GOVERNAMENTAIS DA
CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO:
COMO PREFEREM ATUAR, DE FORMA DIDÁTICA OU
REPRESSIVA?**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Governança e Desenvolvimento da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP – como requisito para a obtenção do título de Mestre em Governança e Desenvolvimento.

Orientadora: Dra. Natália Massaco Koga

Co-orientador: Dr. Wagner Brignol Menke

Brasília – DF

2020

Ficha catalográfica elaborada pela equipe da Biblioteca
Graciliano Ramos da Enap

- O482a Oliveira, Tiago Chaves
 Auditores internos governamentais da Controladoria-Geral da
 União: como preferem atuar, de forma didática ou repressiva? / Tiago
 Chaves Oliveira --. Brasília, 2020.
 119 f. : il.
- Dissertação (Mestrado -- Programa de Mestrado Profissional em
 Governança e Desenvolvimento) -- Escola Nacional de Administração
 Pública, 2020.
- Orientação: Prof. Dr. Natália Massaco Koga.
 1. Controladoria. 2. Administração Pública. 3. Auditoria. 4.
 Governança. 5. Accountability. 6. Auditor - Atuação. I. Koga, Natália
 Massaco orient. II. Menke, Wagner Brignol coorient. III. Título.

CDU 351.9(81)

Bibliotecária: Tatiane de Oliveira Dias – CRB1/2230

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo explorar variáveis que direcionam a atuação dos auditores internos da Controladoria-Geral da União (CGU), considerando que as diferentes formas de atuação podem produzir efeitos sociais, por vezes, contraditórios. Destaca-se que a profissão do auditor é lastreada na independência profissional e no julgamento profissional, o que significa que suas decisões são, ao mesmo tempo, livres de interferências, e baseadas em suas experiências e em seus conhecimentos. A análise de dados baseou-se na construção elaborada por Pires (2009), o qual identificou dois estilos de implementação da política pública executada por Auditores Fiscais do Trabalho (AFT): abordagem repressiva e abordagem pedagógica. Em princípio, de forma a contextualizar o atual momento da instituição, foi relatado, desde os primórdios, o histórico da função de auditoria interna no governo federal brasileiro. Os dados foram coletados por meio de *survey* com amostragem probabilística, respondido por 277 dos 1054 servidores da CGU que realizam auditorias. Paralelamente, foram realizadas 11 entrevistas com gestores da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) para o entendimento das causas dos achados obtidos com o *survey*. Os dados coletados indicam que as escolhas dos auditores podem ser afetadas, principalmente, pela lotação (em Brasília ou em Regionais) e pelo tempo de serviço dos auditores.

Palavras-chave: Auditoria interna; Auditoria Interna Governamental; controle interno; aprimoramento da gestão; avaliação, consultoria e apuração.

ABSTRACT

The present study aims to explore variables that guide the performance of the internal auditors of the Comptroller General of the Union (CGU), considering that the different forms of performance can produce social effects that are sometimes contradictory. It is noteworthy that the auditor's profession is based on professional independence and professional judgment, that is, his decisions are free from interference and based on his experiences and knowledge. The analysis was based on the construction elaborated by Pires (2009), which identified two styles of public policy implementation performed by Labor Auditors (AFT): repressive approach and pedagogical approach. In order to contextualize the institution's current moment, in principle, the history of the internal audit function in the Brazilian federal government, since its beginnings, is reported. The data were collected through a survey with probabilistic sampling, answered by 277 of the 1054 CGU servers that perform audits. In addition, 11 interviews were conducted with managers of the Federal Secretariat for Internal Control (SFC) to understand the causes of the findings obtained with the Survey. The data collected indicate that the auditors' choices may be affected, mainly, by their location where they are (whether in Brasília or in the Regionals) and by their length of service.

Keywords: Internal audit, internal governmental audit, internal control, management improvement, evaluation, consulting, verification.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Competências do Sistema de Controle Interno, segundo a Instrução Normativa n. 03/2017 SFC/CGU	17
Figura 2 – Mudanças institucionais da Auditoria Interna Governamental ao longo do tempo no Brasil	18
Figura 3 – Evolução do foco da atividade de Auditoria Interna Governamental na CGU	29
Figura 4 – Momentos históricos de transição técnica	30
Figura 5 – Modelo de variáveis determinantes do ceticismo profissional nas auditorias	36
Figura 6 – Relação entre o IBD e as curvas de probabilidade entre as novas bases de dados mais utilizadas pelos auditores da CGU	43
Figura 7 – Comportamento dos <i>clusters</i> de participantes em função das escolhas sobre o grau de importância das fontes de informações	45
Figura 8 – Percepção dos participantes a respeito do potencial de agregação de valor de cada tipo de serviço	49
Figura 9 – Visão geral dos tipos de serviços preferidos pelos participantes	49
Figura 10 – Razões para a definição do tipo de serviço a se executar – proporção por tipo de serviço selecionado	52
Figura 11 – Importância dos benefícios decorrentes das ações dos auditores	54
Figura 12 – Potencial de agregação de valor dos diferentes estilos de implementação – comparação das respostas por lotação do auditor respondente	55
Figura 13 – Formas de implementação de preferência dos participantes por lotação dos respondentes	55
Figura 14 – Formas de implementação de preferência dos participantes por nível de escolaridade dos respondentes	60
Figura 15 – Interação dos diferentes tipos de serviços	66
Figura 16 – Grau de importância dos tipos de dados e de informações	76
Figura 17 – Grau de importância dos meios de acesso às informações e aos dados	77
Figura 18 – Motivo de utilização das bases de dados mais relevantes pelos auditores ..	78

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Descrição e abrangência da população por perfil	41
Quadro 2 – Comparação entre o perfil da população e o perfil dos participantes	42
Quadro 3 – Tamanho das amostras para aplicação das entrevistas	43
Quadro 4 – Estimativas do modelo de regressão logística multinomial	47
Quadro 5 – Outras razões para a seleção do tipo de serviço a se realizar	53
Quadro 6 – Outras razões para a seleção do tipo de serviço a se realizar	53
Quadro 7 – Seleção do tipo de serviço em função da faixa etária e do tempo de serviço do participante	57
Quadro 8 – População-alvo desta pesquisa por tempo de serviço e por lotação	59
Quadro 9 – Formação da amostra em função da lotação	61
Quadro 10 – Justificativas para a seleção das bases de dados	79
Quadro 11 – Outras justificativas apontadas para a seleção das bases de dados	79

LISTA DE SIGLAS

AAC – Auditorias Anuais de Contas
AECI – Assessores Especiais de Controle Interno
AEPG – Avaliação da Execução de Programas de Governo
AFT – Auditores Fiscais do Trabalho
AIG – Auditoria Interna Governamental
CadUnico – Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CGR – Contadoria Geral da República
CGU – Controladoria-Geral da União
CIG – Comitê Interministerial de Governança
CISSET – Secretarias de Controle Interno
CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COAUDI – Coordenação de Auditoria
CPF – Cadastro Nacional de Pessoa Física
CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito
DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público
DFC – Delegacias Federais de Controle
DTN – Departamento do Tesouro Nacional
ENAP – Escola Nacional de Administração Pública
FEF – Programa de Fiscalização de Entes Federados
IBD – Índice de Utilização das Bases de Dados
IFAC – *International Federation of Accountants*
IGF – Inspetorias-Gerais de Finanças
IIA – *Institute of Internal Auditors*
IN – Instrução Normativa
INGECOR – Coordenação das Inspetorias Gerais de Finanças
IPPF – *International Professional Practices Framework*
ISA – *International Standard on Auditing*
MCA – *Multiple Correspondence Analysis*
MF – Ministério da Fazenda
MP – Ministério Público

NPM – *New Public Management*

PF – Polícia Federal

PMI – *Project Management Institute*

PWC – *PricewaterhouseCoopers*

RAIS – Relação Anual de Informações Sociais

RENAVAM – Registro Nacional de Veículos Automotores

SCI – Sistema de Controle Interno

SINCONV – Sistema de Convênios

SECIN – Secretaria Central de Controle Interno

SEPLAN – Secretaria de Planejamento

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SIAPI – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

UNACON – Sindicato Nacional dos Auditores e Técnicos Federais de Finanças e Controle

WEF – *World Economic Forum*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	AUDITORIA INTERNA	14
3	LINHA DO TEMPO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NO BRASIL	18
4	JUSTIFICATIVA AO ESTUDO E MODELO DE ANÁLISE APLICADO	31
4.1	ESTILOS DE IMPLEMENTAÇÃO	32
4.2	RACIONALIDADE LIMITADA, Ceticismo Profissional e INCENTIVOS INSTITUCIONAIS PARA A TOMADA DE DECISÃO	33
4.3	RELAÇÃO ENTRE AUDITOR E AUDITADO	38
5	METODOLOGIA E AMOSTRA	40
6	RESULTADOS ALCANÇADOS	46
6.1	ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS DADOS COLETADOS	46
6.2	COMO PREFEREM ATUAR OS AUDITORES DA CGU	48
6.2.1	Perfil e preferências dos servidores da CGU	49
6.2.1.1	<i>Análise dos entrevistados sobre o perfil de atuação da CGU</i>	50
6.2.1.2	<i>Análise dos entrevistados sobre o perfil dos profissionais por tipo de serviço</i> ..	51
6.2.1.3	<i>Motivo da escolha pelo tipo de serviço</i>	52
6.2.1.4	<i>Benefícios mais relevantes decorrentes da atuação dos auditores internos</i>	53
6.2.2	Análise dos dados por lotação do servidor	54
6.2.3	Análise dos dados por idade e por tempo de serviço na CGU	57
6.2.4	Sobre a segregação por formação	60
6.2.5	Sobre outros incentivos institucionais às escolhas	61
6.2.6	Sobre o papel e a importância de cada forma de atuação	62
6.3	ATUAÇÃO DOS AUDITORES SOB A PERSPECTIVA DIDÁTICA E REPRESSIVA	64
6.4	LINHA DO TEMPO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA REALIZADA PELA CGU	66
6.4.1	Auditores atuando nas Ciset, fora da SFC	67
6.4.2	Centralização dos auditores na SFC	67
6.4.3	Convergência internacional	68
6.5	RELAÇÃO ENTRE AUDITOR E AUDITADO	70

6.5.1	Frequência do contato	71
6.5.2	Maturidade do órgão	72
6.5.3	Percepção do auditor a respeito do gestor	72
6.5.4	Outros achados a respeito do relacionamento entre auditor e auditado	73
6.5.4.1	<i>Escopo das avaliações realizadas</i>	74
6.5.4.2	<i>Comunicação clara e alinhamento de entendimentos</i>	74
6.6	FONTES E MEIOS DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES	75
6.6.1	Influência do gestor na definição do Plano Operacional	80
6.6.2	Uso pelos auditores de produção científica/acadêmica	81
6.6.3	Grau de conhecimento dos entrevistados quanto ao movimento de políticas públicas baseadas em evidências	82
7	CONCLUSÕES	83
7.1	COMO PREFEREM ATUAR OS AUDITORES DA CGU	84
7.2	DE CONTROLE INTERNO A AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	88
7.3	OUTROS ACHADOS RELEVANTES	89
7.4	CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	90
7.5	LIMITES E AGENDAS DE PESQUISAS FUTURAS	91
	REFERÊNCIAS	93
	APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO DO SURVEY	102
	APÊNDICE II – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS	109
	APÊNDICE III – RELAÇÃO DOS GESTORES DA SFC ENTREVISTADOS	117

1 INTRODUÇÃO

Nas democracias, instituições de *accountability*, estabelecidas para assegurar a legalidade e a legitimidade da ação de governos e de burocracias, devem contar com profissionais altamente especializados. No Brasil, elas formam uma rede composta, principalmente, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pelo Ministério Público (MP), pela Polícia Federal (PF) e pela Controladoria-Geral da União (CGU) (FILGUEIRAS, 2018).

No âmbito acadêmico, registra-se uma série de estudos indicando que a atuação das instituições de controle gera efeitos não intencionais danosos ao governo e à sociedade (POWER, 1997; POWER, 2000; CAMPANA, 2017; NOGUEIRA; GAETANI, 2018). Em contraponto, há estudos que indicam serem tais efeitos a consequência de um movimento maior, relacionado com a crescente demanda por medição de desempenho na sociedade (HUMPHREY; OWEN, 2000).

Em analogia a termos populares, Olivieri (2016) conclui, em sua pesquisa, que os órgãos de controle *enxugam gelo*, por auditarem problemas recorrentes, e *trancam portas arrombadas*, por identificarem problemas quando estes já são muito graves; e os gestores, por sua vez, *ficam a reboque*, por se tornarem reféns dos critérios definidos pelos órgãos de controle, e tentam *correr atrás do prejuízo*, saneando problemas, em vez de promover mudanças sistêmicas de prevenção de problemas.

Sobre o trabalho dos auditores internos, observa-se uma falta de interesse do meio acadêmico em tratar do assunto (ALMEIDA, 2013; SOUZA, 2017; OLIVEIRA, 2018; GREY, 2018), o que contribui para a existência de certa *obscuridade* sobre o modo como os auditores conduzem seu trabalho (POWER, 2000; GREY, 2018).

Adicionalmente, a atuação da auditoria interna, tanto no âmbito internacional quanto na esfera federal, é lastreada na independência profissional dos auditores, ou seja, na atuação livre de interferências e em decisões com base no julgamento profissional decorrente de experiências e de conhecimentos próprios. Esses pressupostos são estabelecidos nas normas técnicas internacionais e nacionais que regem a profissão (IIA BRASIL, 2017; CGU, 2017).

Segundo Gomide e Pires (2014), as instituições de controle, atuando em seu papel de garantia da legalidade, compõem os arranjos institucionais estabelecidos para a entrega de políticas públicas. Adicionalmente, um estudo sobre as capacidades do serviço federal na produção de políticas públicas registrou indícios de que as recomendações de órgãos

de controle constituem fontes relevantes de informações para as políticas públicas (ENAP, 2018). Tal achado representou novidade nas dinâmicas de interação entre órgãos de controle e de gestão nos arranjos de implementação das políticas públicas. Nesse sentido, este estudo busca, de igual modo, contribuir para o entendimento desse fenômeno.

Em uma perspectiva histórica, nota-se que a atuação dos auditores é dinâmica, em adaptação às necessidades e às expectativas de mudança da sociedade (GREY, 2018, p. 84). Assim sendo, cabe perguntar: o que motiva determinados focos de atuação dos auditores da CGU, uma vez que diversos tipos de atuação produzem efeitos sociais, por vezes, contraditórios?

A atuação dos auditores internos governamentais no Brasil é regida pela Lei n. 10.180/2001, a qual estabelece, além da função típica de realização de auditorias, a efetivação de apurações de atos ou de fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados na utilização de recursos públicos federais (BRASIL, 2001a). Segundo a Instrução Normativa (IN) n. 03/2017, a função típica de auditoria divide-se em: avaliação e consultoria (BRASIL, 2017a).

O modelo de análise deste estudo baseou-se na construção elaborada por Pires (2009), o qual analisou estilos de implementação da política pública executada por Auditores Fiscais do Trabalho (AFT). O autor (2009) relata dois diferentes estilos de atuação dos AFT: abordagem repressiva, exclusivamente punitiva; e abordagem pedagógica, prioritariamente educativa (atuando esta na orientação de empresas quanto ao cumprimento da lei). Esta pesquisa assume, como pressuposto, que as auditorias podem ser comparadas à abordagem pedagógica, ao passo que as apurações podem ser comparadas à abordagem repressiva.

A pesquisa se concentra na análise da atuação da CGU, órgão responsável pela atividade de Auditoria Interna Governamental (AIG) no Governo Federal, em especial dos auditores internos que atuam no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC).

O estudo é realizado em um momento em que se observa um fluxo de mudança estrutural da AIG, com o direcionamento pela alta gestão da CGU de uma nova postura de atuação do auditor interno junto aos gestores públicos¹.

¹ Conforme notícia publicada no site da CGU. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/noticias/2017/06/cgu-publica-novo-referencial-tecnico-de-auditoria-interna-governamental>. Acesso em: 25 mai. 2019.

De forma a contextualizar o atual momento da AIG no Brasil, analisa-se, nesta dissertação, o seu histórico institucional no Governo Federal. Em seguida, apresentam-se os dados coletados, estruturados no referencial teórico, para avaliar diferentes aspectos que influenciam na definição dos trabalhos realizados pelos auditores na atualidade.

Os dados foram coletados por meio de *survey* com amostragem probabilística, respondido por 277 dos 1054 servidores da CGU que realizam auditorias. Além disso, foram realizadas 11 entrevistas com alguns dos principais gestores da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) para o entendimento das causas dos achados obtidos com o *survey*. Os entrevistados foram selecionados por apresentarem destacada atuação e abrangente visão da área em que atuam.

O estudo, ao resumir o histórico institucional da AIG, contribui para a compreensão do caminho percorrido até o momento atual e, ainda, indica perspectivas futuras à AIG. Ademais, a pesquisa contribui para mitigar a dita *obscuridade*, acrescentando informações sobre fatores que influenciam nas decisões dos auditores no que diz respeito ao uso de sua independência profissional. Conjuntamente, traz novas perspectivas à discussão firmada entre Power (2000) e Humphrey e Owen (2000), indicando que ambos os estudos têm fundamento em seus principais argumentos. Em outro ponto de vista, a pesquisa contribui para a discussão sobre o uso de dados nas políticas públicas, ao se identificarem as fontes de informações dos auditores da CGU e ao se descreverem importantes achados a respeito do uso das bases de dados e da produção científica pelos auditores.

Além desta introdução, esta dissertação é composta por duas seções contextuais: a primeira delas traz diferentes perspectivas conceituais sobre auditoria interna e seus efeitos; enquanto a outra narra, sob a perspectiva institucional, a linha do tempo da AIG no Brasil. Em seguida, apresentam-se a metodologia da pesquisa e a análise dos dados; e, por fim, apresentam-se os resultados e as conclusões.

2 AUDITORIA INTERNA

O termo *auditoria* tem sua origem ligada à ideia ou à necessidade do registro de fatos para fins contábeis. A atividade, originada na contabilidade, disseminou-se por praticamente todas as áreas de conhecimento (GREY, 2018), em virtude da imagem de rigor que ela transmite, dos riscos que consegue identificar, das políticas e dos planos que

deve acompanhar, da economia que permite realizar e da complexidade dos parâmetros de gestão e de controle que ela deve controlar (MANDZILA, 2007, p. 18 *apud* GREY, 2018).

Power (1996 [1994]) intitulou de *explosão da auditoria* [*audit explosion*] a crescente utilização de auditorias nas diferentes áreas. As causas dessa explosão estariam relacionadas tanto com o surgimento da Nova Gestão Pública (*New Public Management* – NPM), com demandas crescentes por *accountability* e por transparência, quanto com o surgimento de modelos de garantia de qualidade de controles organizacionais (POWER, 2000). Esse movimento reflete a perda de confiança nas instituições centrais da sociedade, particularmente na política (POWER, 2000). Essa tese é reforçada por Filgueiras (2018), em sua análise sobre as burocracias do controle na administração pública brasileira.

Segundo Power (2000), a explosão da auditoria gerou o que ele chama de *sociedade da auditoria* [*audit society*], referindo-se a uma série de consequências não intencionais e indesejáveis no comportamento da sociedade. A grande quantidade de citações no meio acadêmico das teses e dos argumentos de Power (1996 [1994]) e de Power (2000) demonstram eficácia na disseminação do seu ponto de vista (HUMPHREY; OWEN, 2000). No Brasil, uma série de estudos repercutem sua linha de pensamento, indicando que a atuação dos auditores paralisa a administração pública (NOGUEIRA; GAETANI, 2018) pela geração de desconfiança, de medo e de aversão a riscos para os gestores públicos (POWER, 1997; CAMPANA, 2017; NOGUEIRA; GAETANI, 2018); e a situação, por conseguinte, desincentiva a inovação no setor público (POWER, 1997; NOGUEIRA; GAETANI, 2018). Essa visão está ligada a uma tradicional percepção de que as auditorias (em ambientes públicos e privados) investem muito tempo na análise detalhada de controles internos (as árvores), deixando de observar os objetivos organizacionais (a floresta) (MEFFORD, 2014, p. 71). Nessa linha de raciocínio, a auditoria é representada como um irritante mal necessário (HUMPHREY; OWEN, 2000).

Em contraponto às visões apresentadas, Humphrey e Owen (2000) argumentam não haver uma *sociedade da auditoria*. O crescimento da auditoria é parte de um movimento mais amplo em direção a uma *sociedade de medição de desempenho* [*performance measurement society*]. Em vez de ser a causa das consequências indicadas, a auditoria está, igualmente, sujeita a mudanças em decorrência de pressões e de movimentos emanados das organizações e de seus gestores. Nesse movimento, indivíduos devem medir e demonstrar seu desempenho, e, dependendo das circunstâncias, algumas dessas mensurações são verificadas e monitoradas de forma independente pelos auditores.

Logo, as auditorias foram redesenhadas para fornecer serviços de consultoria, com abordagem interativa, com foco em agregação de valor, de modo que o auditor pudesse desempenhar um papel de facilitador, deixando de ser mero *fiscalizador* para ser também um *executor*. As auditorias apoiam a estratégia da organização, identificando atividades de alto risco e permitindo à gestão lidar com situações cada vez mais complexas (HUMPHREY; OWEN, 2000). O objetivo das auditorias sempre foi dinâmico, assim como as técnicas aplicadas para atender às necessidades e às expectativas de mudança da sociedade (GREY, 2018, p. 84).

É interessante notar que a própria definição de auditoria interna foi estabelecida por *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 1999) como uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a agregar valor e a melhorar as operações de uma organização. Em complemento, a auditoria interna apoia a organização na consecução de seus objetivos, por meio de abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controle e governança (IIA, 1999, p. 1). Esse conceito, replicado por auditorias internas em todo o mundo, foi adotado, em 2017, pela SFC, com o devido recorte para a aplicação em instituições públicas (CGU, 2017). A definição fortalece o trabalho de consultoria, a agregação de valor e a integração com a gestão das organizações (LEUNG *et al.*, 2004).

Em sintonia com esse pensamento, a independência e a objetividade tornam-se pressupostos fundamentais para o exercício da profissão de auditor interno, de modo que, para exercer sua independência, este deve possuir autonomia técnica, o que significa estar livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados. O julgamento profissional é a aplicação dos conhecimentos e das experiências do auditor na tomada de decisões no contexto das auditorias (IIA BRASIL, 2017; CGU, 2017).

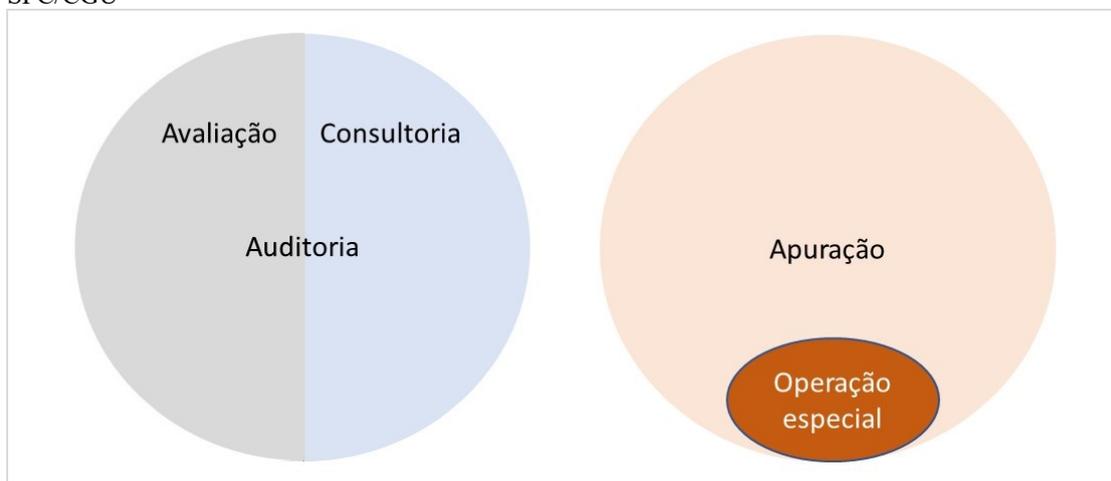
Outro ponto que está no cerne da evolução conceitual sobre a atuação da auditoria interna no Brasil e no mundo é o estabelecimento do conceito das três linhas de defesa para o gerenciamento eficaz de riscos e de controles (IIA BRASIL, 2013). Segundo a teoria, a primeira linha de defesa é de responsabilidade do próprio gestor, abrangendo o gerenciamento de riscos da instituição e a definição e implementação de controles internos para garantir o alcance de seus objetivos; a segunda linha diz respeito às funções de supervisão, executadas, em geral, por áreas especializadas em, por exemplo, gestão de riscos e avaliação de conformidade na instituição, com vistas a garantir que a primeira

linha de defesa seja apropriadamente desenvolvida e posta em prática conforme intencionado; a terceira linha é a de auditoria interna (IIA BRASIL, 2013).

Em 2016, foi publicada a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01/2016, a qual institucionalizou a aplicabilidade do conceito das três linhas de defesa no Governo Federal (BRASIL, 2016), iniciando-se, a partir da publicação desse documento, uma importante diferenciação entre controle interno e auditoria interna.

Outro aspecto importante sobre a conceituação da atividade no Brasil é que, segundo as normas internacionais de auditoria interna, a realização de apurações de atos ou de fatos possivelmente ilegais não constitui função típica da auditoria interna. No entanto, no âmbito do Governo Federal, a Instrução Normativa n. 03/2017 (BRASIL, 2017a) deixa claro que, além da função típica de Auditoria Interna Governamental, a Lei n. 10.180/2001 atribui aos integrantes do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal a apuração de atos ou de fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais (BRASIL, 2001a). No contexto da CGU, apurações que necessitem de apoio de órgãos parceiros, como a Polícia Federal e o Ministério Público, são realizadas com a titulação de operação especial.

Figura 1 – Competências do Sistema de Controle Interno, segundo a Instrução Normativa n. 03/2017 SFC/CGU



Fonte: Elaborada pelo autor.

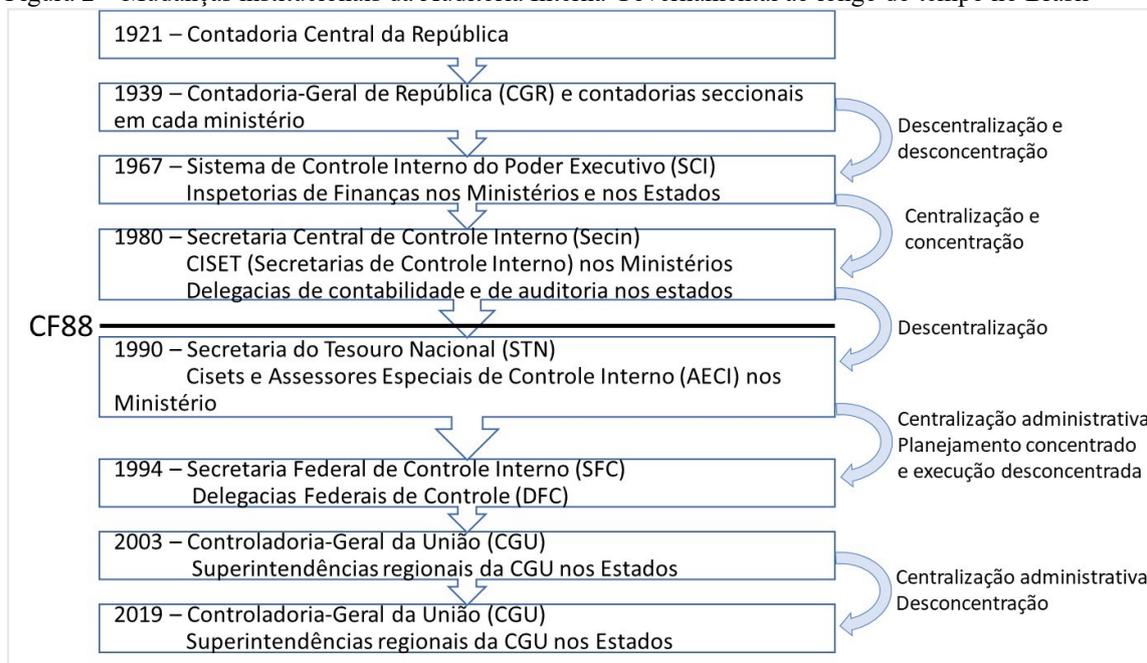
Portanto, cabe aos auditores internos governamentais no Brasil a realização tanto de auditorias (avaliações e consultorias) quanto de apurações de atos ou de fatos inquinados de ilegais.

3 LINHA DO TEMPO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NO BRASIL

A CGU é a instância máxima de controle do Poder Executivo Federal Brasileiro. O órgão realiza e orienta toda a atuação federal nas atividades relacionadas à defesa do patrimônio público, à transparência da gestão, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, às atividades de ouvidoria, e à prevenção e ao combate à corrupção (BRASIL, 2019). A integração de todas essas funções em um só órgão decorreu da modernização do processo de gestão na administração pública (NASCIMENTO, 2015, p. 37).

Em análise do histórico da estruturação da atividade de Auditoria Interna Governamental no Governo Federal (tendo sido denominada de *Controle Interno*), Balbe (2010) e Olivieri (2008) descrevem movimentos de descentralização (em cada entidade pública) e centralização (em uma instituição) da atividade, e de concentração (geográfica em Brasília) e desconcentração (nos estados da federação). Essa visão é complementada com os movimentos ocorridos após as publicações dos citados trabalhos.

Figura 2 – Mudanças institucionais da Auditoria Interna Governamental ao longo do tempo no Brasil



Fonte: Elaborada pelo autor, adaptado de Balbe (2010) e Olivieri (2008).

A atividade de controle nasceu no Brasil, em 1714, momento a partir do qual Portugal observou uma diminuição na quantidade de tesouros enviados pelo, até então,

Brasil colônia. Naquele ano, foi instituído o cargo de Vice-Rei do Brasil. Uma de suas atribuições consistia no controle da arrecadação dos dízimos, dos donativos e dos impostos para a Coroa Portuguesa (SILVA, 1999).

A partir de 1807, com a transferência da Corte Portuguesa para o Brasil, foram criados o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, para realizarem, respectivamente, o controle dos gastos públicos e a guarda dos tesouros reais. Em 1821, foi criado o Ministério da Fazenda (SILVA, 1999).

Em 1831, já após a independência do Brasil e sob a vigência da Constituição Federal de 1824, foi criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional, com a finalidade de administrar receitas, despesas e bens nacionais; registrar a contabilidade do governo; receber as prestações de contas anuais de todas as repartições; e analisar os empréstimos e a legislação fazendária (RIBEIRO, 1997).

Em 1890, após a proclamação da república, o Tribunal de Contas foi criado com as atribuições de exame, de revisão e de julgamento das operações concernentes à receita e à despesa da República. Em 1891, a criação da instituição foi corroborada pela primeira Constituição da República. No entanto, o início dos trabalhos do Tribunal apenas ocorreu em 1893, em função, também, de resistências políticas do próprio presidente Floriano Peixoto. Tais resistências centravam-se na atribuição dada ao Tribunal de realizar a análise prévia das despesas públicas, inclusive com o poder de veto total e parcial (SILVA, 1999).

Durante a primeira guerra mundial, houve desequilíbrios macroeconômicos ocasionados pelo próprio evento bélico e pelas variações na oferta de café (principal produto da economia à época). Instalada a crise, o governo buscou crédito externo, mas encontrou obstáculos pela ausência de contabilidade capaz de produzir o retrato da situação financeira, econômica e patrimonial do governo. Nesse contexto, em 1921, foi criada a Contadoria Central da República na própria Diretoria do Tesouro Nacional. No ano seguinte, foram estabelecidos referenciais técnicos nacionais sobre contabilidade pública (BALBE, 2010).

A Constituição de 1934 previu o exame e o julgamento das contas do Presidente da República pela Câmara dos Deputados. A partir dessa diretriz constitucional, a Contadoria Central da República passou a elaborar anualmente o balanço de receitas e de despesas do exercício anterior. O documento era encaminhado ao Tribunal e submetido ao Congresso Nacional, marcando, assim, o nascimento do princípio constitucional da prestação de contas (BALBE, 2010).

Em 1939, o governo promoveu uma reforma administrativa, na qual criou o Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), vinculado diretamente ao Presidente da República. O novo departamento recebeu as atribuições de organizar a proposta orçamentária e de fiscalizar a execução do orçamento, originalmente sob a responsabilidade da Contadoria Central da República, a qual foi renomeada Contadoria Geral da República (CGR). Com essa reestruturação, a CGR passou a contar também com as contadorias seccionais em cada ministério, marcando a primeira descentralização da estrutura do controle interno. Cabia à CGR centralizar todos os serviços de contabilidade da União e zelar pelo cumprimento da legislação sobre a contabilidade pública. Embora o sistema fosse centralizado naquele momento, as ações de controle interno eram coadjuvantes e pouco coordenadas (LEITE, 2010).

Na década de 1960, foram realizadas mudanças estruturantes na gestão pública, algumas delas vigentes até os dias atuais. As reformas do período representaram a adoção de técnicas do gerencialismo, como descentralização, delegação de responsabilidades e substituição dos controles formais pelo controle de resultados. A Constituição de 1967 privilegiou o controle de resultados em detrimento do controle formal (OLIVIERI, 2008).

Com a reforma financeira promovida pela Lei n. 4.320/1964, reduziu-se a interferência do controle externo sobre o Poder Executivo, a partir da eliminação do antigo mecanismo de controle prévio pelo Tribunal de Contas (BRASIL, 1964). O instrumento causava enfraquecimento da atuação das autoridades administrativas, diluição de responsabilidades, estímulo à burocracia e aumento de custos operacionais. O controle interno assumiu a atribuição de realizar controle prévio concomitante e subsequente à execução orçamentária (LIMA, 2012). Além disso, foram estabelecidas pelo Tribunal fiscalizações por meio de inspeções ou de auditorias. Dessa forma, abandonou-se o controle total em favor do controle seletivo dos atos da administração (OLIVIERI, 2008).

Com a reforma administrativa promovida pela publicação do Decreto-lei n. 200/1967, foi criado o Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo. Na sequência, o decreto instituía as Inspetorias-Gerais de Finanças (IGF) em cada ministério civil para assessorar diretamente os ministros no alcance dos objetivos da supervisão ministerial. Foram, de igual modo, criadas as Inspetorias-Seccionais da IGF/MF nos estados, marcando, portanto, o primeiro exercício de desconcentração do trabalho em nível regional. A IGF do Ministério da Fazenda acumulava as funções de orientação

normativa, de supervisão técnica e, ainda, de fiscalização das demais IGF (RIBEIRO, 1997).

Este foi o marco do fim do modelo *Contadoria-Geral da República de Controle Interno*, que durou de 1921 a 1967 (BALBE, 2010). O novo modelo se caracterizava pela centralização geográfica, com a maior parte dos órgãos em Brasília, e pela descentralização organizacional, com IGF em cada ministério. No entanto, os esforços nos estados limitavam-se à contabilidade analítica das unidades federais lá localizadas. As auditorias nessas localidades eram feitas pelos servidores alocados em Brasília. O modelo permaneceu assim até a criação da SFC (OLIVIERI, 2008).

Segundo Lima (2012), houve o acúmulo de atribuições e de trabalho nas IGF, sobrecarregando-as, o que acarretou uma atuação desarticulada e heterogênea, e a consequente criação da Comissão de Coordenação das Inspetorias Gerais de Finanças (INGECOR).

Nesse cenário, a INGECOR articulava a criação do Ministério Extraordinário para os assuntos de administração financeira e de controle interno. No entanto, em 1980, em substituição ao ministério, estabeleceu-se a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) na Secretaria de Planejamento (SEPLAN) da presidência. A nova secretaria passou a ser o órgão central dos sistemas de administração financeira, de contabilidade e de auditoria, resguardando a exclusividade da atribuição de realizar auditoria contábil e de programas. No momento de sua criação, os auditores alocados nas antigas IGF foram recrutados para a composição da equipe. Vinculavam-se também à SECIN as delegacias de contabilidade nos estados e as delegacias de auditoria em nove grandes capitais (BALBE, 2010). As IGF setoriais passaram a ser chamadas de Ciset (Secretarias de Controle Interno), com atuação nas áreas de administração financeira, de contabilidade e de auditoria (MARTINS, 2006 *apud* LEITE, 2010). Segundo Balbe (2010), as mudanças marcaram o fim do modelo IGF de controle interno, que vigorou de 1967 a 1979.

Em 1986, a SECIN foi extinta e suas atribuições foram incorporadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pelas Ciset, o que representou, em suma, a fusão dos sistemas de administração financeira, de contabilidade e de auditoria em um mesmo órgão (OLIVIERI, 2008). A STN ficou com as atribuições de orientação normativa, de supervisão técnica e de fiscalização dos órgãos setoriais do sistema de auditoria; e as Ciset ganharam grande autonomia para a realização de auditorias (LEITE, 2010).

No mesmo ano, o Caixa da União foi unificado, e a legislação sobre administração financeira, dívida pública, contabilidade, auditoria, prestação e tomada de contas foi consolidada. Ambas as mudanças formaram, em 1987, o alicerce à implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e à centralização de 12 mil contas bancárias em apenas uma (OLIVEIRA, 2012). A implantação do SIAFI permitiu a automatização de controles que, anteriormente, dependiam da atuação de servidores, como era o caso da limitação dos empenhos e dos saques (LEITE, 2010).

Em 1987, foram criados os cargos de Analista de Finanças e Controle e de Técnico de Finanças e Controle. Além disso, os servidores em exercício na STN e nas Ciset foram transpostos para os novos cargos (RIBEIRO, 1997).

Segundo Olivieri (2008), o modelo de controle interno presente no Governo Federal nos momentos de atuação das IGF e das Ciset tinha como características, além das já citadas centralização geográfica e descentralização organizacional, a fraqueza do órgão central e a predominância de auditoria contábil em detrimento de trabalhos concomitantes que pudessem apoiar a melhoria dos processos durante a sua execução. Em função do contexto político-econômico à época, a área de controle não era prioridade do órgão (OLIVIERI, 2008).

A Constituição de 1988 reforçou os poderes das instituições de controle, definidas como guardiãs da legalidade e da probidade na gestão pública, o que desencadeou a modernização desses órgãos (BRASIL, 1988). Dessa forma, o país passou a aderir ao movimento internacional de fortalecimento das instituições de controle, em resposta às demandas sociais por mais eficiência e por melhores resultados na gestão das políticas públicas (LOUREIRO *et al.*, 2010). O novo texto constitucional ampliou o escopo do sistema de controle interno em relação ao texto de 1967, ao estabelecer a atribuição, em primeiro plano, de controlar os resultados das políticas públicas (OLIVIERI, 2008).

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, observou-se que, com a desconcentração das políticas públicas a estados e municípios, a realização de auditorias no formato estabelecido traria poucos resultados. O controle interno, desde a sua criação, atuava como se fosse controle externo, limitado à verificação de conformidades (BALBE, 2010).

Em 1990, a reestruturação administrativa do Governo Collor uniu os ministérios da Fazenda e do Planejamento, rebaixando a STN a Departamento do Tesouro Nacional (DTN), atuando este como órgão central da SCI até 1994. No novo departamento, a

Coordenação de Auditoria (COAUDI), rebaixada ao 3º escalão do ministério, tinha a atribuição de definir as normas de atuação das Ciset, as quais estavam no 2º escalão dos ministérios. A situação fragilizou o órgão central do sistema, impediu a efetiva imposição do poder de normatização e de coordenação sobre as Ciset, e garantiu autonomia para formular e para executar as auditorias (OLIVIERI, 2008).

Nesse contexto, a auditoria do TCU indicou que o órgão central do SCI e as Ciset não possuíam posicionamento hierárquico adequado, haja vista que a cúpula do SCI acumulava funções de difícil compatibilidade (funções de caixa, de programação financeira e de controle), com priorização das funções financeiras em detrimento das funções de controle. Além disso, havia escassez qualitativa e quantitativa de recursos humanos. Em complemento, em 1994, a Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI), conhecida como Comissão dos *Anões do Orçamento*, investigou 43 congressistas e recomendou a cassação de 18 deles por envolvimento com superfaturamento de obras públicas e com distribuição de subvenções sociais. As fragilidades observadas motivaram os parlamentares a propor a reorganização do SCI (BALBE, 2010). Cabe destacar que o mesmo congresso que apontou fragilidades e recomendou melhorias no SCI mostrou-se relutante em transformar a MP n. 480/94, que criou a SFC, em lei. A MP, que, à época, não despertou interesse de qualquer parlamentar, foi somente transformada em lei, conforme salienta Olivieri (2008), 7 anos depois, com a Lei n. 10.180/2001.

Em 1994, com maior estabilidade política e monetária, foi aberta a janela de oportunidade para a separação das funções de caixa e de controle, com a criação da SFC, órgão destinado à gestão do SCI e à promoção das condições ao controle gerencial sobre a administração pública. Esse movimento se deu em resposta às pressões democráticas do momento (OLIVIERI, 2008).

Além da criação da SFC, a reestruturação subordinou as Ciset à SFC, com exceção daquelas alocadas tanto nos Ministérios da Defesa e das Relações Exteriores quanto na Presidência da República. No entanto, os auditores alocados nas Ciset permaneceram fisicamente nos ministérios, devido à falta de espaço físico que suportasse a mudança. A partir daquele momento, os ministros deixaram de ser chefes responsáveis pelo controle de seus próprios atos, conferindo, assim, maior autonomia aos auditores. As Ciset, paralelamente, permaneceram independentes da Presidência, dos Ministérios Militares e do Ministério das Relações Exteriores, sujeitando-se apenas à supervisão técnica e à orientação normativa da SFC (OLIVIERI, 2008). Naquele momento, foi também criada a figura dos Assessores Especiais de Controle Interno (AECI), ligados

diretamente aos ministros e previamente avaliados pelo órgão central do SCI (REIS, 2017).

Do ponto de vista operacional, este foi o marco de uma nova forma de executar as ações. No momento anterior, as Ciset executavam as ações nos estados; e, com a mudança de cenário, a SFC passava a centralizar os pedidos de auditoria das Ciset, encaminhando-os às Delegacias Federais de Controle (DFC) nos estados para a execução dos trabalhos. Os relatórios elaborados pelas DFC eram revisados na SFC e nos ministérios para os devidos encaminhamentos. Logo, as unidades regionais apenas seguiam os direcionamentos do órgão central, pois não tinham autonomia para escolher os trabalhos que iriam executar (OLIVIERI, 2008).

A SFC, desde a sua criação, focalizava suas ações em avaliações voltadas para o aperfeiçoamento da gestão dos ministérios, buscando fiscalizar alguns programas escolhidos em função de sua relevância orçamentária. Os municípios fiscalizados eram selecionados com base em critérios estatísticos, de forma a constituir uma amostra aleatória de tamanho suficiente para se produzir um diagnóstico em nível nacional da qualidade da gestão de cada ministério (LOUREIRO *et al.*, 2010). A partir de tais ações, criou-se a identidade do *controle interno* no país. Desde então, o foco, que até 1998 era contábil devido à força normativa, passou a ser em processos (BALBE, 2010).

Passou-se, então, de forma gradual, a se realizar auditoria voltada para avaliar a execução das políticas públicas, como é o caso da Avaliação da Execução de Programas de Governo (AEPG), e não apenas as avaliações de conformidade e de legalidade dos atos da administração, a partir de iniciativas como a auditoria anual de contas, as análises de processos de atos de pessoal e as auditorias em cadastros (REIS, 2017).

Segundo Olivieri (2008), observou-se, nesse momento, o advento de um controle gerencial voltado para a execução dos programas. No entanto, a mudança enfrentou resistências dos próprios auditores, os quais estavam, há 20 anos, avaliando balancetes e passariam a ter de ir “na rua para medir obra, para entrevistar professor, para ir no ministério entender programa de governo, enfim, tiveram que desenvolver um outro *know-how* bem diferente daquele de sua formação e de sua experiência” (OLIVIERI, 2008, p. 127).

Essa mudança gerou embates teóricos internos entre os defensores da auditoria contábil tradicional, defendida pela coordenação de auditoria da STN, e os defensores da *Fiscalização*, nome criado à época para diferenciar a nova forma de atuar do *controle interno*. Segundo o novo modelo, o controle não deveria se voltar, exclusivamente, para

o exame documental, mas, de igual modo, para o contato direto com os fatos e para a certificação, em campo, de que o planejamento estava sendo executado e, por conseguinte, atingindo os resultados esperados (CASTRO, 2009). Gestores atuantes no SCI tinham a impressão de que era preciso ir além da contabilidade. Era preciso ajudar a resolver os problemas, porque o governo não precisava de mais um órgão externo de auditoria, mas de um organismo que ajudasse a governar (CASTRO, 2009). O resultado do embate foi a incorporação, a partir de então, de ambos os termos (auditoria e fiscalização) no vocabulário adotado pela instituição tanto em documentos e normativos internos, quanto em textos e relatórios publicados à sociedade.

Em 1998, o governo, em um programa de ajuste fiscal, extinguiu 11 unidades regionais de controle interno. Na prática, as unidades extintas permaneceram ativas, mas sob a supervisão das 12 regionais que foram preservadas. Em 1999, a alteração realizada nos sistemas de planejamento e orçamento, de administração financeira federal e de controle interno desonerou o SCI de atribuições contábeis exercidas desde os primórdios da atividade de controle, fortalecendo a atribuição constitucional de avaliar tanto o cumprimento das metas previstas no plano plurianual quanto a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. Em 2000, houve a publicação do Decreto n. 3.591, regulamentando a Medida Provisória n. 2.036-82/2000, a qual se transformou na Lei n. 10.180/2001 (BALBE, 2010).

Após um processo de enfraquecimento, as Ciset foram, em 2000, extintas. Em 2001, a SFC conseguiu um prédio próprio e efetivou a centralização dos auditores anteriormente alocados nas Ciset (OLIVIERI, 2008).

Em 2002, a SFC foi realocada: saiu do Ministério da Fazenda e passou a ser subordinada à Casa Civil da Presidência da República. Entretanto, dois meses depois, por embates políticos, foi transferida para a Corregedoria. Em seguida, esta foi transformada em Controladoria-Geral da União (CGU) (LIMA, 2012).

Com a agregação da SFC, a CGU expandiu suas competências, atuando no controle interno, “como macrofunção composta pelo trinômio “prevenção, detecção e punição” da corrupção” (REIS, 2017, p. 83).

Gomes e Benini (2016) argumentam que, por atuar no combate à corrupção, no controle de gastos públicos, no fomento à transparência pública e ao controle social, a CGU se consolidou como órgão anticorrupção e adquiriu alto grau de respeitabilidade e de legitimidade tanto da sociedade quanto de seus parceiros institucionais, principalmente o Ministério Público Federal e a Polícia Federal.

No que tange à evolução do direcionamento técnico da atividade de auditoria interna, a Instrução Normativa n. 01/2001, em substituição à Instrução Normativa MEFP/DTN/COAUD n. 16/1991, estabeleceu direcionamentos técnicos para a atuação do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001b).

A partir de 2007, com a publicação das normas internacionais de auditoria interna da *International Professional Practices Framework* (IPPF), por *The Institute of Internal Auditors* (IIA), a atividade de auditoria interna, cujo marco se deu em 1999 (IIA, 1999), intensificou, em todo o mundo, uma trajetória de alinhamento às estratégias, aos objetivos e aos riscos das organizações, com foco no futuro e na promoção da melhoria organizacional (IIA BRASIL, 2017).

Desde então, são recorrentes as publicações de empresas de consultoria indicando novas exigências da sociedade. Segundo essas empresas, o novo cenário indica ser cada vez menor o valor agregado por fiscalizações e avaliações meramente de conformidade, as quais, até então, dominaram o foco da auditoria interna. Para permanecerem relevantes, as auditorias internas devem focalizar o risco ao futuro das instituições e devem ser proativas no auxílio à gestão das organizações, com informações, sugestões e recomendações para as decisões estratégicas (PWC, 2012; PWC, 2014; DELOITTE BRASIL, 2018).

Diante da crise política e financeira vivenciada em 2015, o governo, intencionando demonstrar comprometimento com o ajuste fiscal, decidiu realizar uma reforma administrativa extinguindo pastas ministeriais, entre as quais estaria a CGU. Após uma intensa mobilização da mídia², de políticos³, de organizações⁴ relacionadas com a temática, e de servidores públicos da carreira de finanças e controle, o governo mudou de ideia e manteve o órgão (UNACON, 2015, p. 5).

Em estudo realizado a essa época, Olivieri (2016) constatou haver fortes indícios de que a absorção de novas ideias e a adoção de um novo discurso não foram incorporados ao trabalho dos auditores. Gestores públicos ainda sentiam a predominância de avaliações

² Conforme *clipping* elaborado pela UNACON Sindical. Disponível em: <http://www.unacon.org.br/cno-3618/confira-como-a-imprensa-repercutiu-a-possibilidade-de-fatiamento-da-cgu>. Acesso em: 10 jun. 2019.

³ Conforme notícias nos próprios sítios da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Disponíveis, respectivamente, em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/497180-PSOL-COLHE-ASSINATURAS-EM-DEFESA-DA-CGU-NA-REFORMA-ADMINISTRATIVA.html> e <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2015/09/28/elmano-ferrer-manifestou-seu-espando-com-noticias-sobre-o-fim-do-status-de-ministerio-da-cgu>. Acesso em: 10 jun. 2019.

⁴ Conforme notícia publicada no sítio <http://www.portalodia.com/noticias/politica/cgu-permanece-com-status-de-ministerio-e-promotores-de-justica-comemoram-249216.html>. Acesso em: 10 jun. 2019.

de legalidade, e permanecia a recorrência de identificação de irregularidades semelhantes ao longo do tempo, sem que houvesse, portanto, solução definitiva para suas causas. A autora (2016) acrescenta que, em virtude de gestores públicos terem baixa capacidade de implementação de mecanismos de controle, os órgãos de controle, atuando nos limites constitucionais e legais, acabam por exercer certo grau de discricionariedade a respeito da definição dos controles mais adequados para se alcançarem os fins das políticas públicas.

O contexto relatado fez com que a autora (2016) concluísse que (1) os órgãos de controle *enxugavam gelo e trancavam portas arrombadas*, visto que tais problemas eram, em geral, recorrentes e identificados quando já eram muito graves; e (2) os gestores, por sua vez, *ficavam a reboque* dos controles, à proporção que se tornavam reféns dos critérios definidos pelos órgãos de controle, e, em decorrência disso, tentavam *correr atrás do prejuízo*, na busca por soluções pontuais, após a identificação de irregularidades, em vez de promoverem mudanças sistêmicas que permitissem prever e reduzir a ocorrência de problemas (OLIVIERI, 2016, p. 13).

Nascimento (2015, p. 81) já havia concluído, anteriormente, que a atuação da CGU em apurações de denúncias não proporcionava melhorias nos processos de controle devido a diversos fatores, entre os quais se destaca, nesta dissertação, o fato de o trabalho ser realizado *a posteriori*, e, nessa condição, não proporcionar o uso eficiente de recursos públicos, não estimular a participação popular e não publicar devidamente seus resultados.

Nesse contexto, ficou clara a necessidade de a Auditoria Interna Governamental fortalecer posturas colaborativas e construtivas, seguindo a tendência mundial. Nas palavras do próprio Secretário da SFC, “o auditor tem que ser parte da solução dos problemas e não mais um custo” (CGU, 2017).

A partir de 2015, a CGU buscou alinhamento de seus métodos de trabalho com os praticados internacionalmente. Em países desenvolvidos, órgãos de controle interno têm se mobilizado em torno de uma reestruturação, com vistas a ajudarem as organizações públicas a alcançarem seus objetivos frente aos resultados das políticas públicas, e, ao mesmo tempo, vêm focando em uma gestão efetiva (próxima da visão gerencial), reduzindo a ênfase nos controles de legalidade, sem, contudo, abandoná-los (OLIVIERI, 2016).

No Brasil, esse alinhamento às práticas internacionais se deu, inicialmente, por meio de reformas normativas. Iniciou-se com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU

n. 01/2016, a qual determinou que a auditoria interna deve adicionar valor e melhorar as operações das organizações (BRASIL, 2016). Em seguida, a Instrução Normativa n. 03/2017 (BRASIL, 2017a) estabeleceu o novo referencial técnico para a atividade de Auditoria Interna Governamental (AIG) e, baseando-se fortemente no IPPF, alinhou a AIG brasileira às normas de conduta internacionais. No mesmo ano, o Decreto n. 9.203/2017, intitulado *Decreto de Governança*, reforçou a diretriz de que a Auditoria Interna Governamental deveria adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos (BRASIL, 2017b), institucionalizando, desse modo, no Brasil, o texto estabelecido pelo IIA (1999). Com os novos referenciais técnicos, a atividade de auditoria interna passou a ter foco nos riscos de as instituições auditadas não alcançarem seus objetivos.

A recente mudança altera, novamente, o vocabulário da função. Retorna-se o entendimento de que fiscalização constitui um método de realização de auditorias, o que justifica a ausência do termo tanto nos recentes normativos quanto nas comunicações da SFC. Adicionalmente, com a incorporação dos conceitos relacionados à gestão de riscos, incluindo as três linhas de defesa⁵ desta, observa-se a paulatina incorporação do termo *Auditoria Interna Governamental* no lugar do tradicional (e constitucional) termo *Controle Interno*.

Na esteira das mudanças iniciadas em 2017, a SFC iniciou, em 2019, a implementação do sistema e-Aud, fortalecendo a estruturação das auditorias em formato de projetos, nos moldes estabelecidos pelo PMI (2017). A mudança representa novo movimento de desconcentração, possibilitando às controladorias regionais a idealização, o planejamento e a gestão de auditorias no âmbito não apenas local, mas também nacional.

Das referências até aqui trazidas, observa-se que a atuação da Auditoria Interna Governamental no Brasil se dá a partir de três principais focos, representados pela figura 3.

⁵ O Decreto n. 9.203/2017 estabeleceu, no artigo 17, que a alta administração das organizações da administração pública federal direta, autárquica e fundacional deve estabelecer, manter, monitorar e aprimorar o sistema de gestão de riscos e controles internos, clareando a responsabilidade sobre os controles internos (BRASIL, 2017b). O texto representa a incorporação da declaração de posicionamento do IIA Brasil (2013) a respeito das três linhas de defesa da gestão de riscos: a primeira delas é a própria gestão; a segunda, as instâncias de apoio institucional; e a terceira, a auditoria interna.

Figura 3 – Evolução do foco da atividade de Auditoria Interna Governamental na CGU



Fonte: Elaborada pelo autor.

O foco inicial no controle foi marcado por trabalhos que se voltavam para a mera avaliação de conformidade dos atos dos agentes públicos com leis e com normativos. Naquele momento, o principal objetivo dos trabalhos era a identificação de não-conformidades e de erros.

O foco em processos foi marcado pelas avaliações de políticas públicas, com o objetivo de verificar a eficiência dos processos e de identificar oportunidades de melhoria. A partir de 2017, com o alinhamento da atividade de Auditoria Interna Governamental às normas internacionais de auditoria interna, estabeleceu-se o foco dos auditores na avaliação da capacidade de as instituições alcançarem seus objetivos. No entanto, conforme apontam Diniz (2017) e Oliveira (2019), as novas práticas focalizadas em riscos ainda não estão institucionalizadas.

Em uma visão geral, a história demonstrou momentos de transição técnica entre práticas anteriormente adotadas e novas práticas que passaram a ser aplicadas. Em 1921, houve o marco da introdução da contabilidade pública no Brasil, trazendo o controle contábil com maior vigor ao país. Em 1967, com a criação do sistema de controle interno, foi estabelecida na administração pública federal uma estrutura formal para o controle interno. Em 1994, com a estruturação da SFC, foram iniciadas as avaliações de políticas públicas, marcando, assim, um distanciamento entre os controles contábeis e as avaliações. Naquele momento, foi, igualmente, fortalecido o combate à corrupção. A partir de 2017, iniciou-se um novo momento (ainda não institucionalizado) que enfatiza a distinção entre controle interno (a cargo dos gestores) e auditoria interna (atividade independente de apoio à gestão).

Figura 4 – Momentos históricos de transição técnica

DE CONTROLE INTERNO A AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL			
INÍCIO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	REFORMA GERENCIALISTA	ALINHAMENTO INTERNACIONAL
1921 - 1967	1967 - 1994	1994 - 2017	Em curso
Instituição responsável (Contadoria) e referenciais técnicos nacionais sobre contabilidade pública.	Estruturação do SCI, de unidades de controle nos Ministérios e nos Estados.	Criação da SFC, introdução das Avaliações de Políticas Públicas e fortalecimento do combate à corrupção	Distinção entre controle interno e auditoria interna. Estruturação da 1 e 2 linha defesa.
<u>Controle contábil</u>	<u>Controle contábil e formal</u>	<u>Controle formal e de resultados</u>	<u>Auditorias baseadas em riscos</u>

Fonte: Elaborada pelo autor.

Olhando para o futuro, Aran (2018) considera que se vivencia hoje a chamada *revolução digital*, em que as certezas não existem mais, e as organizações precisam se transformar radicalmente (ou correm o risco de desaparecerem). Proximamente a esse cenário, Frey e Osborne (2013) realizaram uma pesquisa para estimar o impacto da informatização em 702 ocupações. Segundo os autores (2013), as funções de contabilistas e de auditores têm 94% de probabilidade de se extinguirem devido à evolução tecnológica. Por outro lado, as habilidades de resolução de problemas estão se tornando relativamente produtivas, explicando o crescimento substancial do emprego em ocupações envolvendo tarefas cognitivas, em que a mão de obra qualificada tem uma vantagem comparativa.

As conclusões de Frey e Osborne (2013) sobre a extinção da carreira de auditores provavelmente consideraram a manutenção da atividade de auditoria conforme ilustrada por Power (2000) e seus seguidores. No entanto, conforme exposto neste capítulo, a atividade está em constante mutação para se adequar ao novo mundo.

Com a ascensão das máquinas, os humanos serão cada vez mais essenciais com seu pensamento crítico, sua criatividade, sua comunicação e sua solução para problemas complexos (MCKAY, 2019). Convergingo com essa visão, um recente estudo do Fórum Econômico Mundial indica que auditores e contadores são família de empregos emergentes nas áreas de operações comerciais e financeiras. Segundo o relatório, são habilidades importantes para o profissional no ano de 2020: sensibilidade ao problema,

aprendizado ativo, pensamento crítico, gerenciamento de recursos financeiros e persuasão (WEF, 2016, p. 73).

Prospectando o futuro perfil das auditorias internas, diferentes empresas de consultoria indicam que a expansão da função de consultoria é fundamental para maximizar o valor oferecido, particularmente em tempos de riscos emergentes. A auditoria interna deve apoiar a inovação responsável na organização, avaliando, tempestivamente, alterações no perfil de risco da organização. Para tanto, deve incorporar novas tecnologias, como ferramentas de análise de dados (*Analytics*), e mecanismos de reporte em tempo real, como painéis de visualização, automação robótica de processos e análise preditiva. Esses instrumentos permitem a avaliação contínua dos processos de negócio, utilizando menos recursos, cobrindo maior quantidade de transações e com maior qualidade. Além disso, possibilita a liberação dos auditores à análise das causas e à busca de soluções, em conjunto com as áreas de negócios (PWC, 2018; DELOITTE BRASIL, 2018).

4 JUSTIFICATIVA AO ESTUDO E MODELO DE ANÁLISE APLICADO

Diferentes autores relatam falta de interesse acadêmico em estudos ligados à atividade de auditoria interna (ALMEIDA, 2013; SOUZA, 2017; OLIVEIRA, 2018; GREY, 2018). Um dos motivos seria a existência de pouca informação ou de *obscuridade* sobre o modo como os auditores conduzem seu trabalho (POWER, 2000; GREY, 2018).

Segundo Gomide e Pires (2014), as instituições de controle exercem papel no contexto da entrega das políticas públicas. Adicionalmente, as recomendações de órgãos de controle podem ser relevantes fontes de informações para as políticas públicas (ENAP, 2018).

Após analisar a atuação do controle interno, Olivieri (2016) destaca a necessidade de se estudarem os motivos da dificuldade de adaptação dos auditores internos às novas ideias trazidas pelo alinhamento internacional, sugerindo, na sequência, a relação deste com questões culturais e legais.

Além disso, observa-se ser relevante o entendimento sobre o perfil de atuação dos auditores internos atuantes na SFC, considerando não só a independência e o julgamento profissional inerente à profissão dos auditores internos, mas também a percepção acerca do momento histórico da atividade de Auditoria Interna Governamental e acerca do atual

movimento, ainda não institucionalizado, de adoção de novo foco em riscos (vide figura 3) para os trabalhos.

Nesse contexto, este estudo foi desenhado a partir da seguinte questão: Como preferem atuar os auditores da CGU: de forma didática ou repressiva?

Para responder a essa questão, foi estabelecido um modelo de análise estruturado nos referenciais a seguir.

4.1 ESTILOS DE IMPLEMENTAÇÃO

Ao analisar estilos de implementação da política pública executada por Auditores Fiscais do Trabalho, Pires (2009) evidenciou os dois seguintes:

- abordagem repressiva, cuja atuação é, exclusivamente, punitiva (como, por exemplo, nas ações de multar e de interditar); e
- abordagem pedagógica, cuja atuação é, prioritariamente, educativa (como, por exemplo, na orientação e no auxílio a empresas no que tange ao cumprimento da lei, atuando como um consultor).

O autor (2009) conclui que, com a aplicação de sanções, as empresas fiscalizadas permaneciam temporariamente afastadas da informalidade. Por outro lado, a adoção de um estilo de implementação que conjuga sanções e orientação aumenta a propensão, de forma não determinista, ao cumprimento sustentável da lei pelos fiscalizados (PIRES, 2009).

De forma análoga, a atuação dos auditores internos governamentais do Poder Executivo Federal no Brasil se dá em duas frentes: auditoria e apuração. Cabe ressaltar que o serviço de auditoria é prestado por meio de consultorias e de avaliações (CGU, 2017).

As avaliações e as consultorias são semelhantes, mas cada qual possui sua especificidade: a avaliação visa a fornecer opinião independente sobre governança, gerenciamento de riscos e estrutura de controles internos, ao passo que a consultoria objetiva auxiliar nessas mesmas áreas, mas com assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação (CGU, 2017, p. 9). A ideia é que a atuação nessas linhas permita ao auditor ser perspicaz, proativo e focalizado no futuro (ANDERSON *et al.*, 2017, p. 76).

As apurações visam a verificar atos ou fatos ilegais ou irregulares praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais (CGU, 2017, p.

10). O foco das apurações incide em fatos já ocorridos, colaborando, portanto, para que se tenha um olhar voltado para o passado.

Cabe destacar que, no contexto internacional, os auditores internos devem ser capazes de avaliar o risco de fraude e a maneira como a organização gerencia tal risco, porém não se espera que possuam a especialização de um profissional cuja principal responsabilidade, a exemplo de policiais, seja detectar e investigar fraudes (IIA BRASIL, 2017, p. 6).

Como as duas abordagens demandam formas consideravelmente distintas de o auditor se relacionar com o gestor, Reis (2017) assegura que elas podem demandar culturas organizacionais distintas, fator a ser considerado na construção de soluções institucionais mais adequadas em prol do melhor desenvolvimento de políticas públicas, inclusive do ponto de vista da seleção adequada de servidores públicos com perfil para o desempenho dessas funções. O autor (2017, p. 88) conclui que o endereçamento efetivo do problema da corrupção passa pela priorização de abordagens preventivas em detrimento de abordagens estritamente punitivas.

Esse modelo de análise, em analogia ao trabalho de Pires (2009), assume o pressuposto de que as auditorias, se executadas em conformidade com a descrição conceitual/normativa, podem ser comparadas com a abordagem pedagógica; e as apurações, por sua vez, com a abordagem repressiva.

4.2 RACIONALIDADE LIMITADA, CETICISMO PROFISSIONAL E INCENTIVOS INSTITUCIONAIS PARA A TOMADA DE DECISÃO

A capacidade da mente humana de formular e de resolver problemas complexos é muito pequena quando comparada ao tamanho dos problemas, cuja solução demanda racionalidade objetiva no mundo real (SIMON, 1957, p. 198 *apud* BENDOR, 2010, p. 2).

A respeito do processamento de informações por tomadores de decisão, Bendor (2010) indica que a percepção da informação é seletiva, pois há sempre muito mais informações disponíveis não percebidas que, por essa razão, não podem ser atendidas.

As organizações melhoram as restrições de processamento de informações dos indivíduos, dado ser impossível que o comportamento de um indivíduo isolado alcance alto grau de racionalidade. O próprio ambiente de escolha pode ser, deliberadamente, modificado para ampliar a racionalidade e para direcionar as decisões aos objetivos da organização (BENDOR, 2010).

Usando as premissas estabelecidas por Simon (1957 *apud* BENDOR, 2010), Kahneman (2011) indicou que a tomada de decisão se dá em um sistema dual (sistema 1 e 2). O sistema 1, chamado de rápido, por usar heurísticas e vieses cognitivos, seria o responsável pela maioria das impressões, das percepções e das decisões cotidianas, ao fornecer informações mais rapidamente, de forma automática, usando *atalhos* com o mínimo gasto de energia possível. As heurísticas estão fortemente ligadas ao passado, às experiências, e à bagagem de formação cultural e educacional do *decisor*. Os vieses cognitivos são distorções que incidem na percepção, com vistas a resolver, basicamente, quatro problemas pelos quais o indivíduo passa em seu cotidiano: excesso de informações; falta de significado (impossibilidade de o indivíduo compreender tudo o que o cerca); necessidade de agir rapidamente; e incapacidade de se lembrar de todas as informações. O sistema 2, por sua vez, processa situações que exigem maior atenção, funcionando de modo mais lento, mais racional e mais lógico, com maior gasto de energia. Ambos os sistemas são vitais para a existência dos indivíduos: quando o sistema 1 encontra dificuldades para processar informações mais complexas, ele recorre ao sistema 2.

A respeito do ceticismo profissional dos auditores, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), replicando um conceito presente em normas internacionais de auditoria⁶, estabelece que se trata de uma “postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria” (CFC, 2019, p. 13).

A definição adotada por Nelson (2009) estabelece que o ceticismo profissional é indicado pelos julgamentos e pelas decisões do auditor, que refletem em uma avaliação, ao mesmo tempo, ampliada do risco em relação ao objeto examinado e condicionada às informações disponíveis para o auditor. Auditores muito céticos precisam de evidências relativamente mais persuasivas (em termos de qualidade e/ou de quantidade) para que estabeleçam suas opiniões. O conhecimento, as características e os incentivos dados aos auditores afetam a quantidade de ceticismo profissional aplicado no julgamento e nas ações de auditoria (NELSON, 2009).

⁶ O mesmo conceito é adotado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), por meio no normativo *International Standard on Auditing* (ISA) 200.13.l. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2019.

Segundo Hurtt (2010), há carência de pesquisas voltadas para a investigação do ceticismo profissional de cada auditor, que constitui a base da profissão, incluindo, especialmente, o modo como tal ceticismo pode ser mensurado. Ele abarca uma característica multidimensional, ao ser tanto um atributo individual (um aspecto relativamente estável e duradouro de um indivíduo) quanto um estado ou uma condição temporária despertada por variáveis situacionais (HURTT, 2010, p. 150).

Ao realizarem uma extensa revisão da literatura sobre o ceticismo profissional dos auditores, Olsen e Gold (2018), em pesquisa similar à realizada nesta dissertação, indicam achados relevantes, expostos a seguir.

Algumas pesquisas sugerem que o ceticismo profissional é mais aparente quando os auditores desconfiam do auditado. Alinhado a esse achado, a percepção do auditor sobre o auditado indica o seu comportamento (confiante ou suspeito). Além disso, a percepção dos auditores sobre o grau de semelhança do auditado em relação a si pode influenciar seu ceticismo profissional: quanto mais semelhante, menor o ceticismo (OLSEN; GOLD, 2018).

Pesquisas no campo das neurociências sugerem que, em mulheres, as emoções negativas produzem significativamente maior ativação das regiões corticais associadas ao processamento de tais emoções, o que significa maior propensão à atuação cética nesse gênero. Outras pesquisas indicam que as emoções do auditor são determinantes para o ceticismo profissional. Auditores em estado de humor negativo (que passaram, por exemplo, por situações de morte de um amigo ou por tensão gerada para o cumprimento de prazos no trabalho) apresentam níveis mais altos de conservadorismo e, portanto, altos níveis de ceticismo. Por outro lado, auditores em estado de humor positivo estão mais propensos a julgamentos menos conservadores (menos céticos) (OLSEN; GOLD, 2018).

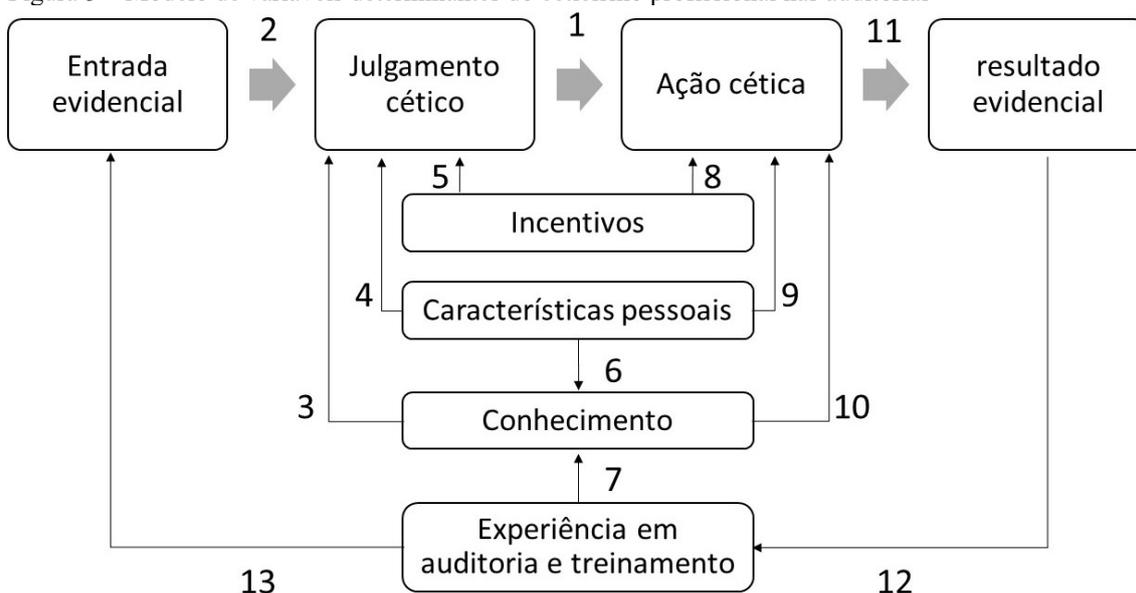
Outro fator que pode afetar o ceticismo profissional é a coragem do auditor em agir. Ele pode, por exemplo, *fugir* (não fazer nada com seu julgamento cético) ou *reagir*, de modo que, respectivamente, manifeste seu ceticismo em reuniões ou exija mudanças nos procedimentos de auditoria (OLSEN; GOLD, 2018).

Paralelamente, auditores com maior experiência em fraudes são mais propensos a acreditar que houve distorções intencionais, o que sugere uma correlação entre maior experiência de fraude (e não maior experiência em auditoria) e níveis mais altos de ceticismo profissional. Várias fontes associaram a capacidade de detectar melhor fraudes tanto ao ceticismo profissional quanto ao conhecimento, ao treinamento e à experiência em auditoria (OLSEN; GOLD, 2018).

Além dos achados até aqui expostos, Olsen e Gold (2018), ainda, correlacionam o ceticismo profissional dos auditores com a teoria dos dois sistemas de Kahneman (2011), concluindo que o processamento intuitivo (sistema 1), em oposição ao pensamento analítico (sistema 2), pode aumentar o ceticismo (OLSEN; GOLD, 2018).

Em uma percepção geral, integrando várias perspectivas de pesquisas nas áreas de contabilidade e de psicologia, Nelson (2009) elaborou um modelo de variáveis determinantes do ceticismo profissional nas auditorias, apresentado na figura 5.

Figura 5 – Modelo de variáveis determinantes do ceticismo profissional nas auditorias



Fonte: Nelson (2009, p. 5).

O centro do modelo explicita a diferença entre julgamento cético e ação cética (ligada à ideia da coragem de agir) (ligação 1). As evidências obtidas durante os trabalhos (qualquer informação coletada e considerada no decorrer da auditoria) fornecem importantes contribuições para o processo de julgamento (ligação 2).

Outras entradas para o processo de julgamento incluem: conhecimento do auditor (ligação 3), características pessoais do auditor (por exemplo, inteligência, tendência a duvidar, autoconfiança) (ligação 4) e incentivos ao auditor (ligação 5). Cabe destacar que o conhecimento do auditor resulta de uma combinação de características pessoais (ligação 6), experiência anterior e capacitações realizadas (ligação 7) (NELSON, 2009, p. 5-6).

Segundo Nelson (2009), pesquisas anteriores em psicologia e em contabilidade identificaram que os julgamentos dos auditores estão sujeitos a diversas dificuldades, tais como: reconhecer padrões de evidência, aplicar conhecimento prévio ao julgamento do

trabalho em curso, e ponderar, com adequação, evidências e incentivos capazes de afetar o julgamento de maneira inconsciente. Essas dificuldades podem afetar a forma como os julgamentos refletem no ceticismo profissional dos auditores.

O ceticismo profissional deve atingir certo patamar para promover a ação. Ele depende dos incentivos recebidos (ligação 8), das características pessoais (ligação 9) e dos conhecimentos de cada auditor (ligação 10) (NELSON, 2009). A título de exemplo, pressões diversas (relativas a cumprir orçamento e cronograma ou a evitar desagradar o auditado) que desencorajam o auditor a tomar ações específicas mantêm constante seu ceticismo profissional e, por conseguinte, refletem em seus julgamentos (tal situação hipotética se relaciona com o primeiro caso). Os dois casos seguintes podem se relacionar, respectivamente, com a autoconfiança, e com o conhecimento das restrições fornecidas e das normas técnicas aplicáveis (NELSON, 2009).

A ação cética pode alterar a quantidade ou a natureza das evidências disponíveis para o auditor (ligação 11). À medida que tais informações são reconsideradas por ele, elas integram sua experiência e seu conhecimento, retroalimentando o modelo, por, ao mesmo tempo, contribuir com a experiência do auditor (ligação 12) e converter as evidências em informações futuras (ligação 13) para o processo (NELSON, 2009).

Em outro ponto de vista, avaliando o processo decisório na gestão pública, Lindblom (1959) indica dois possíveis métodos para a tomada de decisões: modelo racionalista, no qual as tomadas de decisões são realizadas por atores racionais; e método das comparações limitadas (ou construtivista), no qual as decisões são concebidas mais como arte do que como ciência. Segundo o autor (1959), o complexo processo decisório ocorre em ambiente eivado de incertezas e de contingências. O contexto das decisões é, nesse sentido, rico, multifacetado, e vinculado a redes de compromissos, interesses e poderes estruturados em torno de um conjunto de instituições formais e informais (LINDBLOM, 1959).

Nesse contexto, Davies (2004, p. 4-6) indica os seguintes fatores influentes nas decisões políticas: experiência, *expertise* e juízos dos tomadores de decisão; recursos (financeiros e de outros tipos); valores pessoais e coletivos; hábitos e tradições; interesses de lobistas, grupos de interesses e consultores; e contingências.

Em revisão à teoria da perspectiva institucional no estudo das organizações, Carvalho *et al.* (2003) indicam apontamentos de diferentes autores sobre os fatores determinantes para tomadas de decisões no âmbito institucional.

Segundo os autores (2003), os costumes e as convenções, em repúdio ao conceito de *homo economicus* (decisões racionais), determinam o comportamento econômico. A ação individual é influenciada pelas circunstâncias e pelas relações institucionais. Além disso, normas culturais e elementos do amplo contexto institucional, como normas profissionais e regulação estatal, podem afetar as decisões. É fundamental compreender o contexto das organizações para se entenderem suas estruturas e seus processos. O contexto modela as decisões tomadas e facilita a previsibilidade da ação organizacional (CARVALHO *et al.*, 2003).

Organizações não são elementos sociais coletivos passivos, visto que modelam o próprio contexto, o que resulta na necessidade de se traçar um quadro complexo de interação entre organizações e contextos em permanente movimento dinâmico. Formas culturais (normas e leis, expectativas *etc.*), estruturas sociais (sistemas de poder, sistemas de autoridade ou isomorfismo estrutural) e atividades rotineiras (procedimentos padronizados, avaliações de conformidade ou execução de programas de ação) formam uma organização (CARVALHO *et al.*, 2003).

Por fim, os autores (2003) indicam que a teoria institucional recoloca diferentes racionalidades no espaço organizacional, para além da racionalidade limitada, de Herbert Simon. Os valores compartilhados no ambiente também passam a compor a análise das organizações, eliminando o espaço para explicações não científicas, em que as abordagens tradicionais não conseguem fornecer respostas.

4.3 RELAÇÃO ENTRE AUDITOR E AUDITADO

Para que o auditor interno se torne um conselheiro confiável, ele deve combinar capacidades técnicas sólidas (conhecimento sobre riscos, controle e governança) e bom relacionamento (CHAMBERS, 2017); bem como ter credibilidade, ser confiável e ter forte relacionamento com a gestão (LINNARD; KINNEY, 2015).

Independência e autoridade são indispensáveis à atividade de auditoria interna, o que, inegavelmente, não se associa com espírito antiquado e impositivo, tampouco com o desenvolvimento de trabalhos de forma isolada e distanciada das partes interessadas. Nesse sentido, os relacionamentos são críticos ao auditor, a fim de que este possa entender o negócio, e acompanhar as mudanças e os riscos emergentes (ABREU; LIMA, 2018).

O ponto comum entre as diferentes perspectivas referentes aos atributos do auditor é o bom relacionamento com os gestores auditados. A esse respeito, Arantes (2016)

recorre às percepções dos próprios auditados para avaliar as variáveis independentes do relacionamento entre gestores e auditores da CGU, concluindo serem relevantes os seguintes:

- Intensidade do contato entre gestor e auditor: quanto maior o contato do gestor, maior a sua percepção de que a CGU atua como órgão aliado à gestão; quanto menor o seu contato, maior a visão de baixa relevância da CGU. No entanto, a interação depende da iniciativa dos auditores, pois ainda há pouco estímulo para que o gestor procure a CGU.
- Maturidade do órgão auditado: É maior a influência da CGU sobre a gestão nas unidades menos maduras, assim como é menor o conflito entre as partes em unidades mais maduras. São maduras as unidades com identidade institucional consolidada, com objetivos e com áreas de atuação bem delimitados, com poucas rupturas causadas por interferências externas, com procedimentos internos bem estabelecidos, com estruturas complexas e com reconhecimento quanto à sua importância na administração pública.
- Escopo das ações: Trabalhos com foco nas áreas-fim das instituições trazem maior possibilidade de apresentarem recomendações estruturantes em detrimento dos trabalhos realizados em áreas-meio. De forma análoga, trabalhos realizados em políticas públicas com execução descentralizada e com responsabilidade compartilhada com gestores locais tendem a não ser estruturantes, se comparados aos trabalhos realizados em políticas públicas com implementação centralizada, como ocorre em Brasília.

Além desses apontamentos, Arantes (2016) indica que o desconforto dos gestores, com relação à atuação da CGU, pode ser gerado por:

- demandas com prioridade sobre as próprias demandas, à medida que pedidos de informação da CGU ganham prioridade superior em relação às suas próprias necessidades e às demandas internas;
- visão da CGU como órgão exclusivamente demandante, pela inexistência de uma cultura de acionar a CGU como órgão consultivo;
- imagem da CGU como órgão eminentemente punitivo;
- visão dos auditores como classe privilegiada e afastada da realidade do serviço público; e

- visão da prevalência de trabalhos apuratórios (realizados a *posteriori*), em detrimento de ações concomitantes.

5 METODOLOGIA E AMOSTRA

Para responder à questão de pesquisa, a obtenção dos dados se dividiu em duas etapas: primeiramente, aplicou-se um *survey* eletrônico, para avaliação quantitativa das respostas; e, em seguida, realizaram-se entrevistas com gestores da SFC, para apoiar a análise e para aprofundar o entendimento sobre os dados coletados.

De acordo com Bauer e Gaskell (2008), pesquisas quantitativas e qualitativas são diferentes, mas correlacionadas. A pesquisa quantitativa lida com números e usa modelos estatísticos para explicar os dados; enquanto a pesquisa qualitativa, em contraste, lida com interpretações das realidades sociais. O desenho da pesquisa se ancora ao fato de que a utilização de múltiplas fontes, bem como a triangulação de dados e de evidências, aumenta a credibilidade e a confiabilidade dos resultados (YIN, 2001).

Diante desses pressupostos, a obtenção dos dados se dividiu da seguinte forma:

1. coleta das percepções dos auditores por meio de *survey* eletrônico, para avaliação quantitativa das respostas, a partir de um questionário aplicado entre os meses de agosto e setembro de 2019; e
2. entrevistas com gestores da SFC, em dezembro de 2019, para apoiar a análise e para aprofundar o entendimento sobre os dados coletados.

A pesquisa focalizou o estudo dos auditores internos que executam demandas da SFC, tanto em Brasília quanto nas controladorias regionais da CGU em todo país. O quadro 1 descreve os perfis da população analisada, indica sua abrangência e correlaciona tais dados com o método de coleta de dados aplicado.

Quadro 1 – Descrição e abrangência da população por perfil

Método	Perfil	Descrição	Qtd.
Entrevistas	Colegiado	Formado ⁷ pelos secretários (titular e adjunto) e pelos diretores. Como maior instância de decisão da SFC/CGU, o órgão atua na definição de diretrizes para o planejamento	8
	<i>Policy Makers</i>	Audidores ocupantes de cargos de médio escalão no gabinete da SFC, responsáveis tanto pela proposição de métodos e de ferramentas de trabalho quanto pelo acompanhamento da execução das auditorias para reporte ao secretário.	4
	Médio escalão	Servidores que atuam como elo entre o alto escalão e os auditores que executam os trabalhos (CAVALCANTE; SPANGUERO, 2015), representados pelos coordenadores-gerais de auditoria e pelos superintendentes regionais, responsáveis pela proposição e pela aprovação de trabalhos (DINIZ, 2017).	47
<i>Survey</i>	Audidores executores	Servidores responsáveis pela realização das auditorias em si, que representam o objeto principal desta pesquisa	1054

Nota: Quantidade de auditores executores. Informações provenientes de extração de dados realizada do sistema *Novo Ativa*, considerando servidores alocados em auditorias no período de janeiro de 2018 a maio de 2019.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para se obter uma amostra que possibilitasse análises estatísticas, utilizou-se o método descrito em Ryan (2013). Assim, definiu-se o valor de $u = 30$, o que implica a definição de até trinta variáveis independentes a serem utilizadas na explicação das preferências dos auditores no planejamento dos trabalhos. De igual modo, utilizou-se o parâmetro $f^2 = 0.1494$, uma vez que $f^2 = R^2/(1 - R^2)$, sendo R^2 o coeficiente de determinação de um modelo de regressão linear ordinário. Para a obtenção de f^2 , considerou-se um coeficiente de determinação de $R^2 = 0.13$. Adicionalmente, consideraram-se o parâmetro $\alpha = 0.05$ e $\beta = 0.2$ (ou seja, um nível de significância de 5%) e um poder do teste de 80% ($1 - \beta$). Como resultado, obteve-se $v = 156.2$, em que o valor de v é a estatística-F com u graus de liberdade e $n - k - 1$ no segundo grau de liberdade. Uma vez que o valor de n (tamanho da amostra) é o que se busca, o método se baseia na otimização de uma função. Assim, o valor de n final é dado por $u + v + 1$, e, por essa razão, $30 + 156.193 + 1 = 187.193 \approx 188$.

Contudo, em virtude das altas taxas de não resposta a questionários eletrônicos, optou-se por triplicar esse tamanho de n , resultando numa amostra de $n = 564$.

A partir da definição do tamanho, foi realizada a seleção aleatória da amostra, a partir da extração da população, e, posteriormente, foram convidados para participarem do *survey* eletrônico os servidores selecionados.

⁷ Mesmo conceito aplicado por Diniz (2017).

Quadro 2 – Comparação entre o perfil da população e o perfil dos participantes

Variável	Categoria	População	Participantes
Quantidade	N/A	1054	277
Gênero	Feminino	26%	23%
	Masculino	74%	77%
Faixa etária	De 30 a 40 anos	22%	26%
	De 41 a 50 anos	42%	41%
	De 51 a 60 anos	28%	28%
	Acima de 60 anos	5%	5%
Tempo de serviço	De 2 a 10 anos	15%	23%
	De 11 a 20 anos	46%	49%
	De 21 a 30 anos	31%	24%
	Acima de 30 anos	6%	4%
Lotação	Coordenação-geral de auditoria na SFC	27%	33%
	Controladoria regional da CGU	71%	65%
	Outros	2%	2%
Escolaridade	Doutorado	0%	1%
	Mestrado	1%	15%
	Especialização	Indisponível	46%
	Graduação	91%	37%
	Ensino Médio	8%	1%

Notas: Os dados da população foram obtidos pela extração de dados realizada do sistema *Novo Ativa*, em julho de 2019, com os servidores alocados em ordens de serviço de janeiro de 2018 a julho de 2019. O perfil da população em relação à escolaridade demonstra possível desatualização dessa informação no sistema. As informações sobre os participantes foram obtidas a partir das respostas do *survey* eletrônico.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Dos 564 servidores que receberam o convite, 277 responderam completamente ao questionário, o que representa uma taxa de 49% de resposta. A comparação entre o perfil geral dos participantes e o perfil geral da população demonstrou-se similar.

O *survey*, conforme detalhado no APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO DO *SURVEY*, foi separado em duas grandes partes. A primeira, estabelecida para coletar dados do perfil social dos participantes, captou o seguinte conjunto de informações: gênero, ano de nascimento, ano de ingresso na CGU, nível de formação acadêmica, exercício (ou não) de função comissionada, área de formação acadêmica de maior titulação e lotação.

Na segunda parte do questionário, a partir do modelo teórico, foram estabelecidas as questões da pesquisa. As duas primeiras, baseadas em Pires (2009), nortearam todo o modelo de coleta de dados. A questão 1 diz respeito à percepção dos participantes, no que concerne a cada tipo de serviço de Auditoria Interna Governamental, sobre o potencial de adicionar valor e de melhorar as operações das organizações públicas auditadas. A questão 2 apresenta exemplos típicos de situações que motivam cada um dos tipos de serviço, e questiona qual deles os participantes escolheriam e o porquê. As questões seguintes buscaram avaliar a percepção dos participantes sobre a importância dos

diferentes atores no processo, dos diferentes resultados possíveis, dos tipos de informações, dos meios de acesso aos dados e das bases de dados utilizadas.

Após a aplicação do *survey*, foram realizadas entrevistas semiestruturadas, com 11 gestores do alto e do médio escalão da SFC, para se obterem suas percepções sobre os assuntos pesquisados e sobre alguns dados coletados na etapa anterior, conforme quadro a seguir:

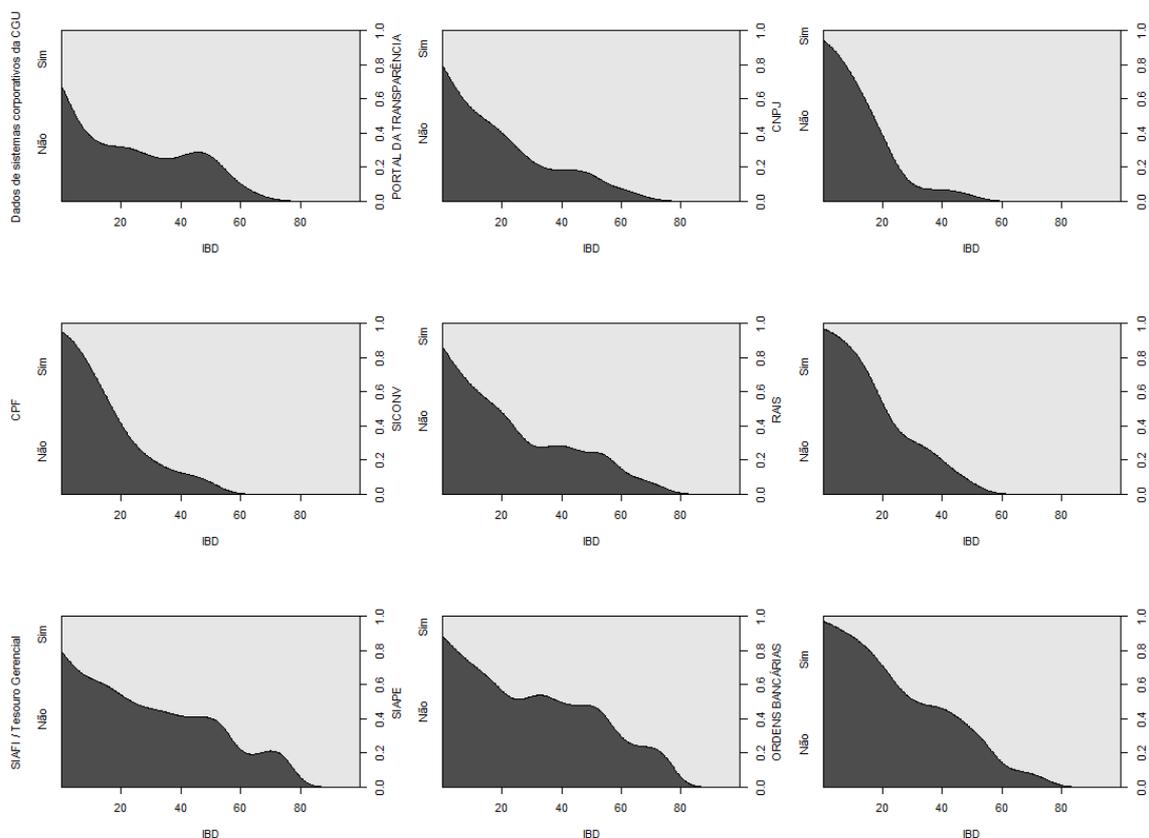
Quadro 3 – Tamanho das amostras para aplicação das entrevistas

Perfil	Tamanho da amostra
Colegiado	4
<i>Policy Makers</i>	2
Médio escalão	5

Fonte: Elaborado pelo autor.

Devido à divisão geográfica da população entre órgão central, em Brasília, e controladorias regionais, as entrevistas com o médio escalão foram realizadas com dois coordenadores-gerais de auditoria, em Brasília, e três superintendentes regionais da CGU, em estados. Conforme mencionado na introdução desta dissertação, os entrevistados foram selecionados por apresentarem destacada atuação e abrangente visão da área em que atuam.

Figura 6 – Relação entre o IBD e as curvas de probabilidade entre as novas bases de dados mais utilizadas pelos auditores da CGU



Nota: O conjunto de gráficos mostra, à medida que o IBD aumenta, o comportamento das curvas de probabilidade de utilização das principais bases utilizadas.

Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados coletados no *survey*.

Em relação à análise estatística dos dados, foi elaborado o Índice de Utilização das Bases de Dados (IBD), que ficou à disposição dos participantes da pesquisa, com a finalidade de se avaliarem os efeitos da utilização das bases de dados nas preferências dos auditores da CGU, no que diz respeito a trabalhos de avaliação, de apuração ou de consultoria. O índice estruturou-se a partir das respostas ao *survey* sobre as bases de dados utilizadas pelos respondentes nos dois últimos anos.

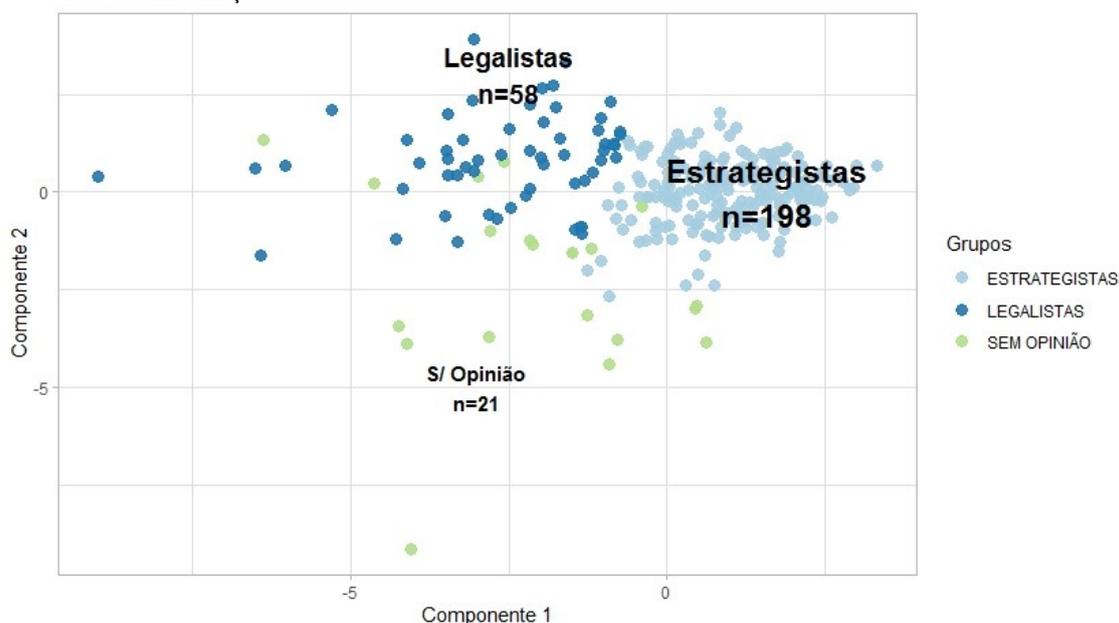
Com a utilização de técnicas de análise fatorial para dados categóricos, denominada *Multiple Correspondence Analysis* (MCA), o índice resumiu 51 variáveis relativas às diferentes bases de dados disponibilizadas para a seleção.

Com vistas a resumir os campos de grau de importância das diversas fontes de informações para a definição dos trabalhos, utilizaram-se, associadas à MCA, técnicas de análise de *clusters*, agrupando os respondentes por suas respostas às variáveis. Os resultados mostraram a formação de três grupos distintos em suas características, os quais foram codificados pelos rótulos *Legalistas*, *Sem opinião* e *Estrategistas*. Os primeiros

usaram, fundamentalmente, leis, decretos e normas como fonte de informação; os segundos, todas as fontes disponíveis; e os terceiros, avaliações de riscos da CGU, mapeamento de riscos do gestor, estratégias, objetivos e metas da unidade avaliada, temas do plano tático da SFC, e prioridades indicadas pelo gestor a ser avaliado.

Em análise mais geral, o estudo demonstra grande dispersão do grupo *Sem opinião* e, por vezes, proximidade dos *Legalistas* em relação aos *Estrategistas*.

Figura 7 – Comportamento dos *clusters* de participantes em função das escolhas sobre o grau de importância das fontes de informações



Notas: Os eixos referem-se aos dois primeiros componentes da análise fatorial; e o gráfico mostra a relação de distâncias entre as categorias, com base nas respostas do *survey*.

Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados coletados no *survey*.

Essas variáveis foram empregadas como variáveis explicativas, em um modelo estatístico de regressão logística multinomial, que consiste em um modelo semelhante a uma regressão logística, com a distinção de que a variável resposta não é binária e contém mais de duas/dois categorias/fatores.

Assim, o modelo estatístico de análise dos fatores determinantes das preferências de trabalhos dos servidores da CGU teve a seguinte forma funcional:

$$y = \alpha + \sum_{i=1}^n \beta_i X1 + \gamma X2 + \epsilon \quad (1),$$

em que α é uma constante; $X1$, a matriz de variáveis de controle, que inclui o gênero, a formação acadêmica (recodificada para duas categorias: até graduação e pós-graduação – *strictu* e *lato sensu*), a ocupação de função comissionada e a lotação, além

das demais características institucionais dos respondentes; X_2 , a matriz contendo os grupos de grau de importância de utilização das fontes de informação e a variável relativa ao IBD; e ϵ , o erro do modelo.

Os coeficientes β e γ foram estimados pelo método da máxima-verossimilhança, utilizando-se uma regressão multinomial para a variável resposta y , e foram constituídos por três categorias, conforme já exposto na seção 4.1.

6 RESULTADOS ALCANÇADOS

Apresenta-se, a seguir, a compilação dos principais achados desta pesquisa. Em princípio, serão demonstradas as conclusões estatísticas, complementadas, na sequência, com as percepções qualitativas obtidas nas entrevistas.

6.1 ANÁLISE ESTATÍSTICA DOS DADOS COLETADOS

Sob o ponto de vista estatístico, as estimativas do modelo dado na equação 1 mostraram os coeficientes dispostos no

Quadro 4 – Estimativas do modelo de regressão logística multinomial, que apresenta apenas as variáveis independentes com significância estatística sobre as preferências dos auditores em relação aos serviços de apuração e de avaliação. A variável idade dos participantes não demonstrou significância estatística, mas foi representada por ter sido objeto de fala dos entrevistados.

Quadro 4 – Estimativas do modelo de regressão logística multinomial

<i>Variáveis explicativas</i>	<i>Variável dependente</i>	
	Apuração (1)	Avaliação (2)
<i>Variáveis de controle</i>		
Idade (ano)	1.009*** (0.034)	1.045*** (0.032)
Gênero: masculino	0.592 (0.464)	0.769* (0.438)
Escolaridade: pós-graduação	0.416 (0.406)	0.652* (0.387)
Função comissionada: sim	1.350*** (0.482)	1.302*** (0.445)
Lotação: outros	1.239 (0.803)	0.459 (0.804)
Lotação: controladoria regional da CGU	1.536*** (0.456)	0.992** (0.407)
<i>Variáveis independentes</i>		
IBD	1.021*** (0.011)	1.008*** (0.011)
GRUPO <i>LEGALISTAS</i>	1.098** (0.449)	0.514 (0.441)
GRUPO SEM OPINIÃO	0.647 (0.657)	0.458 (0.606)
Constante	2.262*** (0.606)	5.279*** (0.566)
AIC	566.089	566.089

Notas: Esclarece-se que (1) *p<0.1, **p<0.05, ***p<0.01, (2) os erros-padrão estão entre parênteses; (3) os coeficientes foram exponenciados; e (4) a categoria *Consultoria* da variável resposta foi utilizada como referência para as demais.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados coletados no *survey*.

Descrevem-se, a seguir, os principais achados sob o ponto de vista estatístico, os quais serão objeto de análise nas seções posteriores.

Segundo os dados levantados, servidores do gênero masculino têm 23,1% a menos de chances de preferirem um trabalho avaliativo. A esse respeito, os entrevistados não comentaram causas ou justificativas para tal preferência.

Servidores com pós-graduação ou com graduação têm 34,8% a menos de chances de preferirem um trabalho avaliativo. Em geral, esse aspecto foi explorado pelos entrevistados, indicando percepção contrária à conclusão estatística.

Servidores lotados em controladorias regionais da CGU têm 53,6% a mais de chances de optarem por apurações. Tal conclusão foi bastante explorada pelos entrevistados, com claras indicações das causas.

Em relação ao tempo de serviço, constatou-se haver um acréscimo, a cada ano de serviço, de 1,6% nas chances de preferência dos auditores por apurações.

A análise do comportamento dos *clusters*⁸ de participantes em função das escolhas realizadas na questão sobre o grau de importância das diversas fontes de informações para a definição dos trabalhos indicou que os servidores *Legalistas* têm 9,8% a mais de chances de optarem por apurações.

Em relação às bases de dados acessadas, as mais relevantes tratavam, em geral, sobre despesas do Governo Federal e sobre informações cadastrais de pessoas e de empresas. O IBD se mostrou significativo e relacionado com as preferências por trabalhos na CGU: quando ele aumenta em 1 ponto (numa escala de 0 a 100), ele ocasiona aumentos de 2,1% nas chances de preferências por apurações e de 0,8% nas chances de preferências por avaliações, indicando que o uso das bases de dados está mais relacionado com as apurações.

6.2 COMO PREFEREM ATUAR OS AUDITORES DA CGU

Para responder à questão de pesquisa estabelecida, descrevem-se, a seguir, os dados obtidos por meio do *survey* com os auditores de todo o país, bem como as percepções dos gestores da SFC entrevistados a respeito de alguns aspectos desses dados.

6.2.1 Perfil e preferências dos servidores da CGU

De forma a se obter uma imagem sobre o perfil geral das preferências dos auditores sobre as diferentes formas de atuação, foram realizadas, por meio do *survey*, duas questões principais:

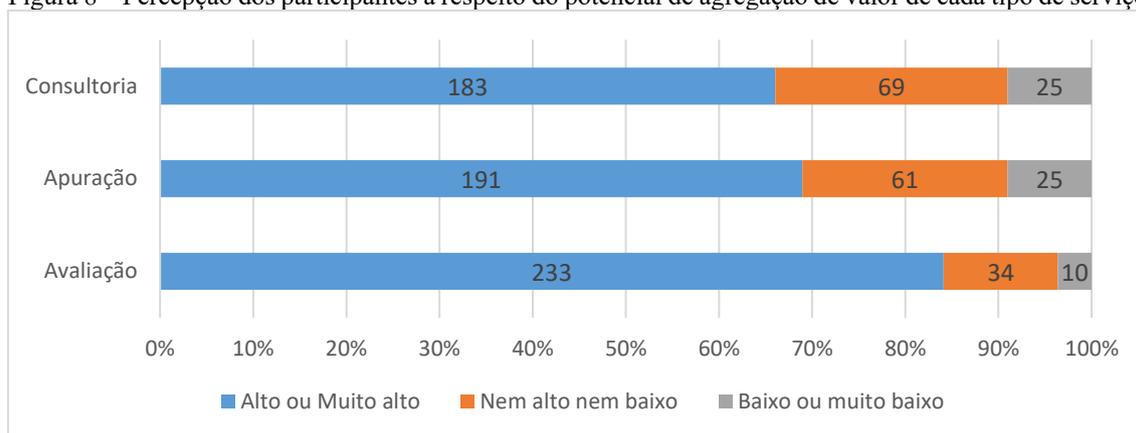
1. Qual seria o potencial de agregação de valor de cada forma de atuação?
2. Que tipo de serviço mais agrada o participante?

⁸ Os *clusters* definidos foram: os *Legalistas*, que usavam fundamentalmente leis, decretos e normas; os *Sem opinião*, que utilizavam igualmente todas as fontes disponíveis; e os *Estrategistas*, que usavam avaliações de riscos da CGU, mapeamento de riscos do gestor, estratégias, objetivos e metas da unidade avaliada, temas do plano tático da SFC, e prioridades indicadas pelo gestor a ser avaliado.

Para a segunda, havia, em cada opção, um cenário diferentemente descrito, em que, independentemente da seleção, o auditor teria sucesso: seja desvendando um caso de corrupção, seja apoiando a melhoria de políticas públicas.

A partir das seleções dos participantes, foram realizadas análises com a finalidade de correlacionar as respostas dadas com as demais variáveis da pesquisa.

Figura 8 – Percepção dos participantes a respeito do potencial de agregação de valor de cada tipo de serviço

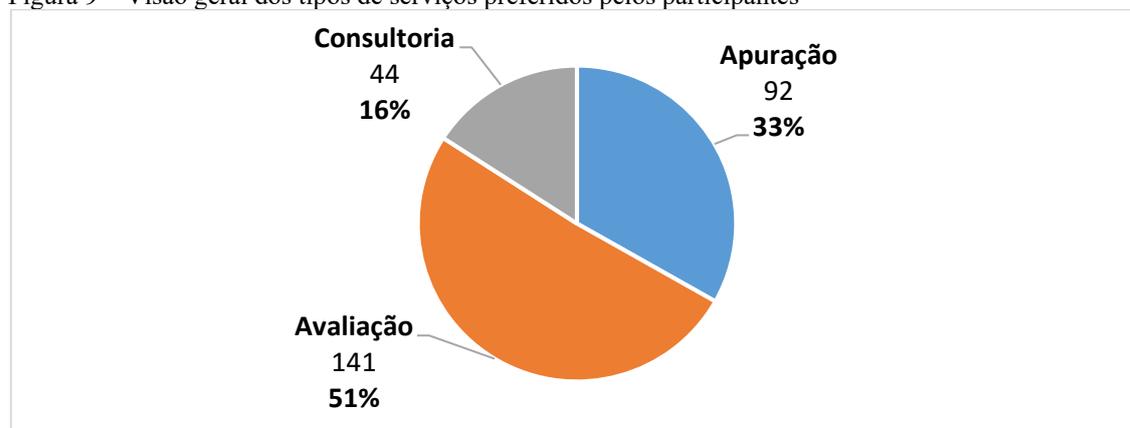


Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Conforme ilustrado, mais de 80% dos auditores perceberam que as avaliações possuem potencial alto ou muito alto de agregação de valor, enquanto menos de 70% consideraram que apurações e consultorias têm o mesmo potencial.

A análise das respostas à questão 2 demonstra que, aproximadamente, metade dos servidores escolheria realizar avaliação, ao passo que 1/3, apuração.

Figura 9 – Visão geral dos tipos de serviços preferidos pelos participantes



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

O cruzamento entre as respostas dadas nas questões 1 e 2 demonstra que, em geral, as opções selecionadas pelos participantes na questão 2 foram também indicadas na resposta da questão 1: alta probabilidade de agregação de valor.

6.2.1.1 Análise dos entrevistados sobre o perfil de atuação da CGU

A respeito do cenário ilustrado na figura 9, todos os entrevistados comentaram que, como as avaliações são a principal atividade da SFC, tinham a expectativa de ver resultado semelhante ao obtido. Na sequência, são expostos os principais achados encontrados nos relatos dos participantes a respeito desse cenário geral de preferências.

O Entrevistado 2 indicou que os percentuais refletem a própria maturidade da Casa a respeito de cada forma de atuação. Segundo ele, corroborando as indicações de Carvalho *et al.* (2003), as pessoas, em conformidade com a teoria dos jogos e com a teoria comportamental, tendem a maximizar as suas utilidades e as suas preferências. Portanto, a avaliação era a mais escolhida, porque é o que os auditores sabem fazer. E a consultoria foi, conseqüentemente, a menos selecionada pela falta de experiência da instituição sobre o assunto.

Os entrevistados relataram que a seleção de uma forma de atuação em detrimento de outra se dá em função do perfil de risco da organização que será objeto do trabalho de auditoria, da avaliação sobre o perfil dos auditores que compõem a força de trabalho disponível, da avaliação sobre a possibilidade de geração de benefícios ou de êxito do trabalho e da emergência da situação.

Sobre a diferenciação da forma de atuação, o Entrevistado 6, ao citar um caso em que um esquema de corrupção foi desvendado, comentou que “não adianta eu fazer uma consultoria, se o problema que eu quero resolver está ligado a uma fraude”.

No mesmo sentido, o Entrevistado 9 citou uma fala do ministro da CGU: “a gente tem que saber diferenciar com quem que a gente está lidando”. Em sua visão, a CGU deve apoiar o bom gestor e, nos casos em que há evidências de “que ele está indo pro lado errado”, deve ser utilizada outra linha de atuação, com apoio dos parceiros (a Polícia Federal e o Ministério Público).

Olhando para o futuro, o Entrevistado 1 comentou que a preferência por apurações tende a diminuir e a preferência por consultorias tende a aumentar. Em sua visão, quanto maior for a maturidade da instituição e dos auditores, menor será a quantidade de apurações e, por conseguinte, maior será a quantidade de avaliações e de consultorias.

Na mesma linha de raciocínio, o Entrevistado 5 afirmou que as tradicionais avaliações com foco em conformidades, tendem a diminuir ou a ser automatizadas, enquanto as apurações tendem a diminuir à proporção do fortalecimento da integridade das instituições. Na visão dele, os serviços de consultoria tendem a crescer no espaço das avaliações. No entanto, em relação às apurações, o entendimento do entrevistado é de que, em médio prazo, o cenário geral das preferências dos auditores tende a permanecer inalterado.

6.2.1.2 Análise dos entrevistados sobre o perfil dos profissionais por tipo de serviço

A respeito do perfil do auditor que realiza cada tipo de serviço, corroborando os achados de Olsen e Gold (2018) e o modelo de Nelson (2009) sobre o perfil cético dos auditores, os entrevistados comentaram que cada estilo de atuação demanda um perfil distinto de servidor. Ou seja, cada estilo demanda um conjunto de habilidades e de competências, que, em geral, não se encontra em uma mesma pessoa, o que implica a necessidade de a instituição ter servidores com três diferentes perfis. Alguns entrevistados comentaram ter equipes distintas para realizar os diferentes tipos de trabalho.

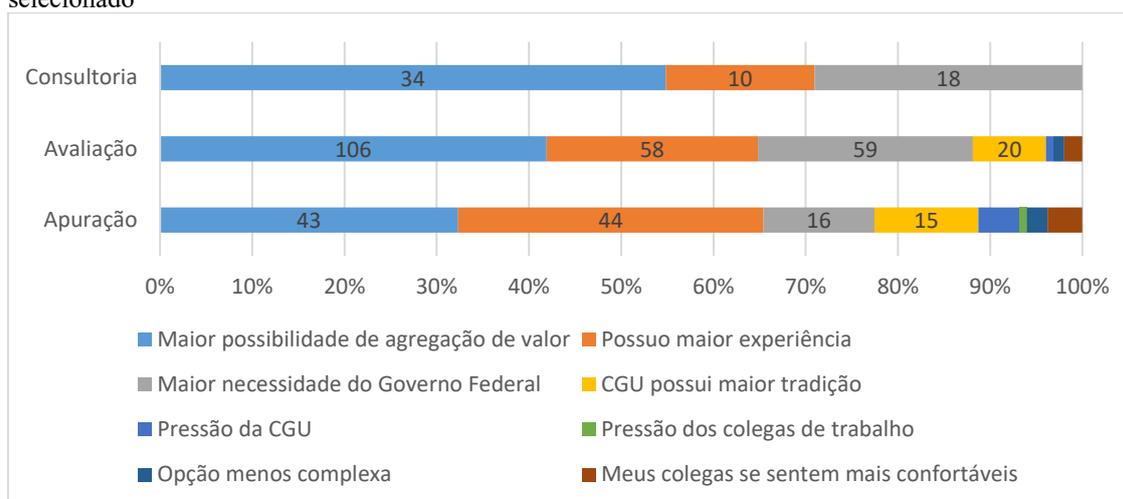
A esse respeito, o Entrevistado 5 comentou que a realização de apurações demanda atuação altamente cética, o que, na realização de consultorias, seria danoso.

Na concepção do Entrevistado 10, alguns servidores preferem não relatar problemas para não terem de se aprofundar na busca por evidências e para não gerarem atritos com o gestor. Para ele, profissionais com esse perfil não devem atuar em apurações.

6.2.1.3 Motivo da escolha pelo tipo de serviço

Na questão 3, os participantes foram incentivados a refletir sobre o porquê da escolha de tipo de serviço feita na questão 2. As proporções das respostas estão registradas na Figura 10 – Razões para a definição do tipo de serviço a se executar – proporção por tipo de serviço selecionado.

Figura 10 – Razões para a definição do tipo de serviço a se executar – proporção por tipo de serviço selecionado



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Foram disponibilizadas, como opções de resposta, as razões indicadas como relevantes pelo modelo de análise. A visão geral das respostas demonstra que as razões mais relevantes para a seleção do tipo de serviço foram, em ordem de importância, a maior possibilidade de agregação de valor; a experiência profissional; e a percepção do auditor de que aquele tipo de serviço é o de maior necessidade no Governo Federal.

Portanto, proporcionalmente, o motivo *maior possibilidade de agregação de valor* foi selecionado para justificar a seleção de serviços de consultoria em mais de 50% das seleções; serviços de avaliação, em mais de 40% das seleções; e serviços de apuração, em pouco mais de 30% dos casos.

Cabe destacar que o motivo *possuo maior experiência* foi selecionado por pouco mais de 30% dos participantes que optaram por realizar apurações. Além disso, aproximadamente 10% dos participantes informaram que as apurações são os serviços em que a CGU possui maior tradição.

Alguns auditores indicaram que a razão de sua escolha não seria nenhuma das listadas e sugeriram outras razões, listadas a seguir. Duas delas foram recorrentes e, portanto, são destacadas no quadro 5.

Quadro 5 – Outras razões para a seleção do tipo de serviço a se realizar

Tipo de serviço	Gosto pessoal	Atuação focalizada e com resultados imediatos
Apuração	6	6
Avaliação	2	0

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Conforme demonstrado, o gosto pessoal do auditor por apurações e por avaliações foi indicado pelos próprios participantes, espontaneamente, como o motivo de sua seleção em 8 respostas. Em outras 6 respostas de servidores que optaram por apuração, a escolha se deu em função de o tipo de serviço proporcionar uma atuação atrelada a um resultado imediato. Outras razões que surgiram foram apontadas no quadro 6.

Quadro 6 – Outras razões para a seleção do tipo de serviço a se realizar

Apuração
Maior possibilidade de combater desvios
Maior visibilidade à CGU
Maior foco de minha lotação nesse tipo de trabalho
Risco de imagem à CGU
Trabalho mais dinâmico
Avaliação
Materialidade envolvida
Consultoria
Demanda do gestor público

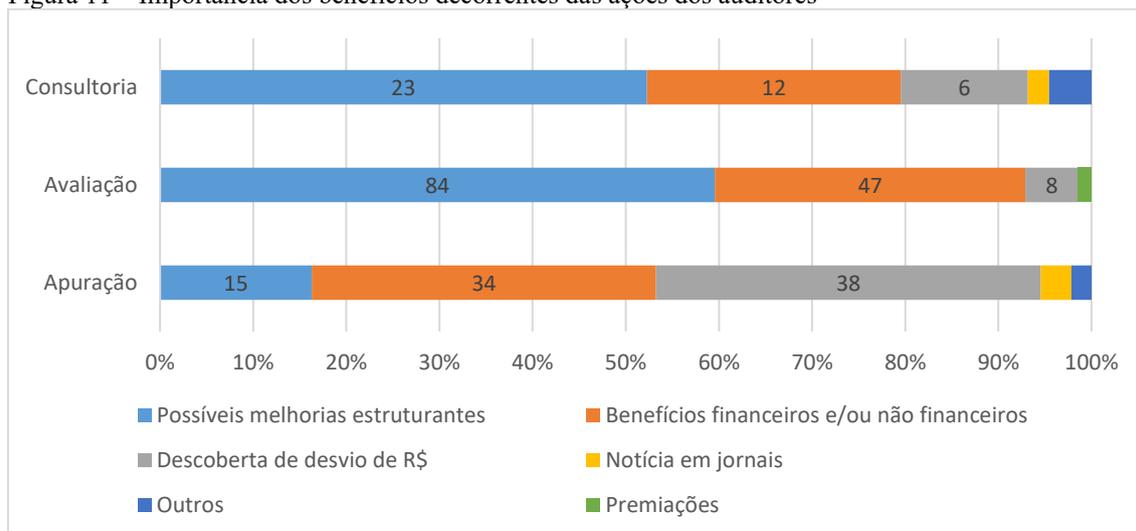
Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

A atuação com base na experiência, na tradição, no gosto pessoal e no resultado imediato remetem ao modelo de Nelson (2009) e à conclusão de Olsen e Gold (2018) de que o processamento intuitivo, em oposição ao pensamento analítico, pode aumentar o ceticismo. A conclusão está lastreada na percepção detalhada pelos entrevistados de que nas apurações é demandado um perfil profissional mais cético do que nas avaliações e nas consultorias.

6.2.1.4 Benefícios mais relevantes decorrentes da atuação dos auditores internos

Na questão seguinte, os participantes foram instigados a refletir sobre os benefícios decorrentes da atividade de Auditoria Interna Governamental, que, de modo geral, eram apontados como mais importantes. A consolidação do resultado obtido encontra-se na Figura 11 – Importância dos benefícios decorrentes das ações dos auditores.

Figura 11 – Importância dos benefícios decorrentes das ações dos auditores



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

O cenário demonstra que, em geral, a maior parte dos servidores que realiza avaliações procura por melhorias estruturantes no governo, enquanto a maior parte dos servidores que seleciona apurações está em busca da descoberta de desvios de recursos públicos. A busca por benefícios financeiros e não financeiros é majoritária entre os servidores que selecionaram realizar avaliações, mas é a segunda maior procura dos que selecionaram os outros tipos de serviço, demonstrando a força do incentivo institucional.

6.2.2 Análise dos dados por lotação do servidor

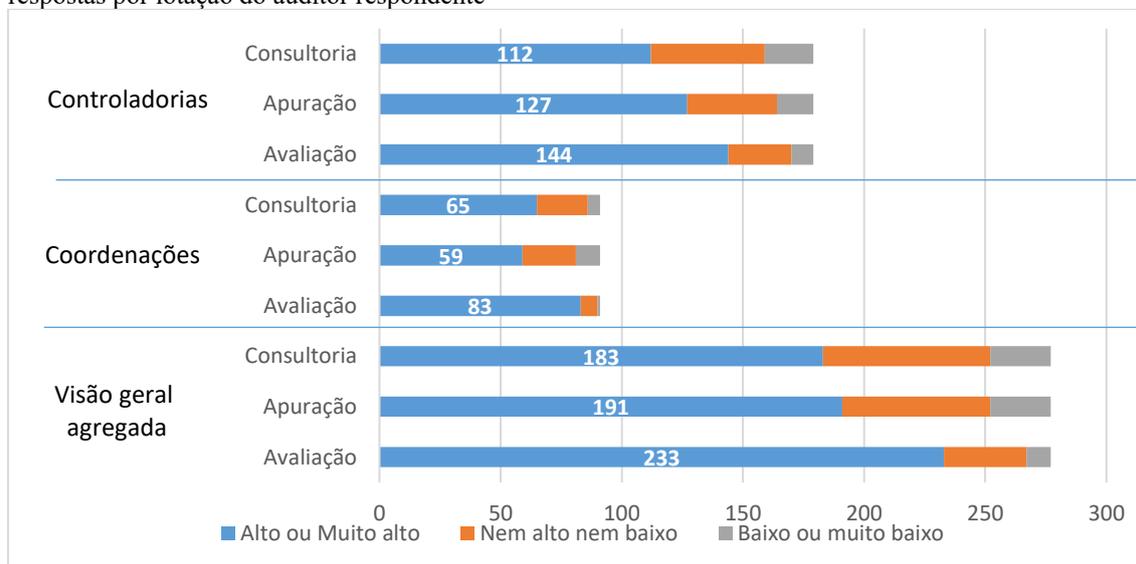
Em geral, os dados coletados indicam que o serviço de avaliação é visto como a abordagem que possui maior propensão a adicionar valor e a melhorar as operações das organizações públicas em qualquer localidade.

Do ponto de vista estatístico, servidores lotados em controladorias regionais da CGU têm 53,6% a mais de chances de optarem por apurações.

Esse percentual evidencia que, se fossem consideradas apenas as respostas registradas por auditores que atuam nas coordenações-gerais de auditoria, em Brasília (chamados de *coordenações* na Figura 12 – Potencial de agregação de valor dos diferentes estilos de implementação – comparação das respostas por lotação do auditor respondente), há um pequeno aumento na percepção de potencial de agregação dos serviços de avaliações e de consultorias, e uma diminuição na percepção do potencial do serviço de apuração. No entanto, se fossem consideradas apenas as respostas registradas por auditores que atuam nas controladorias regionais da CGU nos estados (chamados de *controladorias* na figura

12), percebe-se um movimento diferente: um aumento na percepção de potencial de agregação dos serviços de apuração e uma diminuição na percepção sobre o potencial de consultoria e de avaliação.

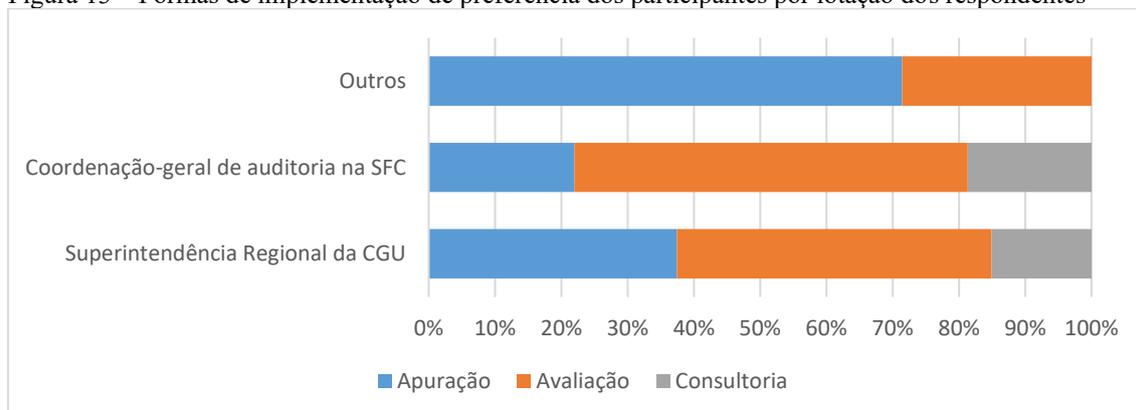
Figura 12 – Potencial de agregação de valor dos diferentes estilos de implementação – comparação das respostas por lotação do auditor respondente



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

A análise da divisão proporcional da seleção de cada tipo de serviço na questão 2, sob a perspectiva da lotação do participante, demonstrou que uma maior quantidade de servidores alocados em regionais possui preferência pela seleção de apurações, em comparação com os servidores alocados nas coordenações-gerais de auditoria.

Figura 13 – Formas de implementação de preferência dos participantes por lotação dos respondentes



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Em relação aos dados constantes na figura 13, todos os entrevistados ressaltaram, em sintonia com os achados de Olsen e Gold (2018) a respeito da influência do contexto

no ceticismo dos auditores, que há fortes diferenças contextuais em relação aos trabalhos realizados pelas controladorias regionais e pela SFC, em Brasília. Tais diferenças, na concepção deles, contribuem para moldar o perfil de auditor de cada localidade.

O Entrevistado 6 explicou essa distinção, ao informar que a CGU, no órgão central, atua mais proximamente dos definidores das políticas. Nas regionais, prossegue o entrevistado, os gestores públicos são os executores das políticas definidas em Brasília. Ele complementa indicando que falhas observadas nas regionais costumam estar mais ligadas à implementação das políticas públicas e guardar maior relação com a conduta dos agentes públicos, restando às regionais a realização de apurações dessas condutas. A visão dele é corroborada pelo Entrevistado 9, ao comentar que as operações especiais “acontecem *lá na ponta*”. Alguns entrevistados ressaltaram a visão de que as apurações são preferidas pelas regionais, devido à percepção dos auditores de que elas ajudam a melhorar a imagem da regional e a consolidar a imagem da CGU como órgão de combate à corrupção.

Por outro lado, na perspectiva do Entrevistado 5, o fato de as regionais possuírem maior familiaridade com a realização de apurações “é uma deficiência da Casa”. Acrescenta, ainda, que esse perfil das regionais “foi fundamental *pra* construção da Casa”. No seu entendimento, a atuação das regionais de forma mais intensa em apurações de casos de corrupções nos municípios resultou em grande fortalecimento da imagem da CGU. Segundo o entrevistado, os auditores, em Brasília, têm atuação praticamente nula em apurações, pois preferem realizar trabalhos voltados para a estratégia e para a definição das políticas públicas, que também surtem bons resultados. O entrevistado comenta que, para ele,

é lógico, foi uma regra de incentivos. E isso tornou hoje os nossos profissionais bastante diferentes, né? Os profissionais da CGU, você tem que ver onde ele está alocado, *pra* saber como ele pensa. O órgão central gosta de ficar pensando nas grandes questões, mas, na parte operacional, ele se sente até meio incomodado de ter que atuar. E nessa parte de apuração, ele entende que sempre isso é um problema quase exclusivo da polícia, que a gente não tem que nem atuar. [...] E enquanto nas regionais o colega, às vezes, a média dos colegas pensa assim, “não, o meu negócio aqui é ir atrás de bandido, que tem muito aqui, que está tendo muitos desvios na ponta. E eu vou atrás desse negócio. E eu só quero, na parte de avaliação de políticas públicas, coisas bastante operacionais. Que eu não quero nem pensar”. Isso quem tem que pensar é Brasília (ENTREVISTADO 5).

O Entrevistado 5 acrescentou haver um esforço atual para se diminuir essa diferença de perfis, de modo a se transmitir o pensamento estratégico aos profissionais das regionais e a se levar para Brasília a prática de trabalhos operacionais e de apurações.

Portanto, conforme se observa nos dados coletados e nos relatos dos entrevistados, o perfil dos trabalhos realizados pelas controladorias regionais da CGU, por questões contextuais, está mais próximo da realização de apurações do que o perfil contextual das unidades de auditoria da CGU, no órgão central, em Brasília. Essa diferença reflete, inclusive, nas preferências dos auditores, que acabam se adequando ao contexto de sua lotação e reforçando esses perfis, o que torna desafiadora uma mudança de direção.

6.2.3 Análise dos dados por idade e por tempo de serviço na CGU

A análise estatística da influência da idade dos servidores sobre suas preferências não demonstra relevância estatística. Por outro lado, a avaliação pelo tempo de serviço demonstra haver, a cada ano de serviço, um acréscimo de 1,6% nas chances de preferência dos auditores por apurações. O quadro 7 resume os resultados obtidos nas duas perspectivas.

Quadro 7 – Seleção do tipo de serviço em função da faixa etária e do tempo de serviço do participante

Variável	Categoria	Avaliação	Consultoria	Apuração
Faixa etária	De 30 a 40 anos	53%	18%	29%
	De 41 a 50 anos	48%	18%	34%
	De 51 a 60 anos	52%	13%	35%
	Acima de 60 anos	54%	8%	38%
Tempo de serviço	De 2 a 10 anos	53%	17%	30%
	De 11 a 20 anos	54%	16%	30%
	De 21 a 30 anos	46%	13%	41%
	Acima de 30 anos	30%	20%	50%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Cabe destacar o baixo percentual dos servidores acima de 60 anos e o alto percentual dos servidores acima de 30 anos de serviço, que optaram, respectivamente, por consultorias e por apurações.

A respeito do quadro 7, alguns entrevistados comentaram que os auditores com mais tempo de serviço vêm daquela geração em que “o gestor era tratado como inimigo”. Àquela época, havia um direcionamento muito mais forte para a realização de apurações, que permanece, ainda hoje, guiando alguns auditores mais experientes.

Segundo alguns entrevistados, uma variável que influencia a decisão é a percepção, principalmente pelos servidores mais experientes, de que as apurações geram resultados mais imediatos em comparação com as avaliações, nas quais a implementação das recomendações pode demorar anos para ocorrer.

Em complemento a esse raciocínio, o Entrevistado 8 comentou que, a partir de certo momento, o auditor começa a procurar uma zona de conforto para *correr menos riscos*. Sua posição é de que “a consultoria, quando bem-feita, pode premiar alguém. Mas uma consultoria malfeita pode ser a queimação do *cara pro* resto da vida. Assim como uma auditoria também, né?”. O entrevistado concluiu que o trabalho de apuração não gera insucesso e, por essa razão, representa menor risco ao auditor.

Cabe esclarecer que a medida de sucesso de auditorias e de consultorias é a quantidade de benefícios financeiros e não financeiros. Além disso, os trabalhos são publicados e podem ser questionados. A medida de sucesso de apurações é o encaminhamento do caso apurado para a realização de operações especiais, procedimento que apenas ocorre caso sejam identificadas evidências robustas de materialidade e de autoria do caso. Se não forem identificados os elementos suficientes para se abrir uma operação especial, a apuração é simplesmente concluída.

Contrapondo tal raciocínio, os entrevistados alocados em regionais indicaram que os números demonstram falha no curso de formação, o qual não ensina os novos servidores a executarem apurações. Indicam, ainda, que o trabalho com problemas de conduta envolve a necessidade de se ter conhecimentos multidisciplinares: de se entender de Direito Penal, de Direito Processual Penal, das competências de outros órgãos, etc. Com a falta de um curso de formação completo, esses conhecimentos devem ser adquiridos na prática, o que, por esse motivo, faz com que apenas os servidores mais antigos os tenham. Os entrevistados acrescentaram que esses servidores gostam de realizar esse tipo de trabalho e têm o perfil investigativo. Para eles, esse perfil deve, inclusive, ser desenvolvido nos servidores mais novos.

O Entrevistado 6 complementou que os ingressos de servidores nos últimos concursos se deram quase que exclusivamente em Brasília. Sendo assim, os servidores com menos tempo de Casa estão no órgão central, no qual o perfil dos trabalhos, como já foi comentado, é predominantemente centralizado nas avaliações e nas consultorias. Para confirmar o relato do entrevistado, apresenta-se o quadro seguinte com a segregação da população-alvo desta pesquisa por tempo de serviço e por lotação.

Quadro 8 – População-alvo desta pesquisa por tempo de serviço e por lotação

Tempo de serviço e lotação	Qtd.	% da Faixa
de 1 a 10 anos	164	15,56%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	103	62,80%
Outros	4	2,44%
Controladoria regional da CGU	57	34,76%
de 11 a 20 anos	491	46,58%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	112	22,81%
Outros	9	1,83%
Controladoria regional da CGU	370	75,36%
de 21 a 30 anos	324	30,74%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	51	15,74%
Outros	7	2,16%
Controladoria regional da CGU	266	82,10%
acima de 30 anos	69	6,55%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	16	23,19%
Outros	3	4,35%
Controladoria regional da CGU	50	72,46%
indefinido	6	0,57%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	1	16,67%
Controladoria regional da CGU	5	83,33%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em dados extraídos do sistema *Novo Ativa*, por meio da relação dos servidores que participaram de equipes de auditorias de janeiro de 2018 a julho de 2019.

Conforme demonstrado, mais de 60% dos servidores com até 10 anos de Casa estão alocados em Brasília. Em todas as demais faixas de tempo de serviço, a maior parte dos servidores se concentra nas controladorias regionais.

Fazendo uma análise específica sobre os servidores mais novos, os quais ingressaram na carreira já nesse período de mudanças, e esclarecendo a existência de duas vertentes de pensamento dentro da instituição, o Entrevistado 1 comentou que, pelo fato de não terem atuado nos momentos históricos anteriores, “eles já não têm aquela mente viciada ou direcionada, enviesada”. Acrescentou que, à medida que o quadro de pessoal se renova, mantendo-se os níveis de treinamento, de conscientização e de normatização, os novos servidores tendem a querer executar mais as atividades típicas da auditoria (avaliação e consultoria).

Portanto, com base nos dados e nas entrevistas, analisando-se a idade e o tempo de serviço dos servidores, pode-se concluir que servidores mais velhos e/ou mais experientes possuem preferência por realizarem apurações, se comparados com servidores mais novos e com menos tempo de serviço. A conclusão corrobora os achados de Olsen e Gold (2018), indicando que auditores com maior experiência em fraude podem apresentar níveis mais altos de ceticismo profissional. Cabe o destaque de que esses

servidores atuam nas controladorias regionais da CGU, onde o contexto os direciona para a realização de apurações.

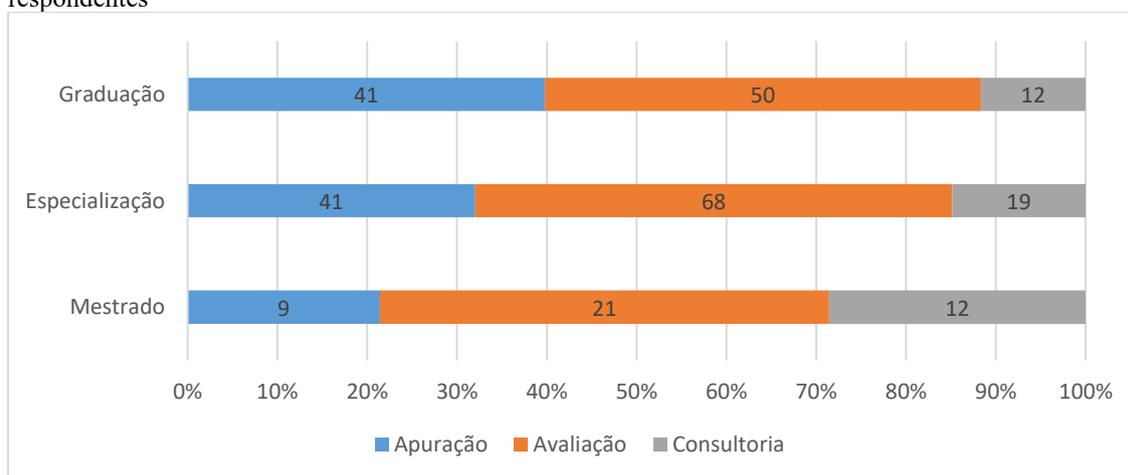
Nesse sentido, a diferença pode se dar por questões culturais, históricas e/ou contextuais. Essas variáveis foram citadas tanto pela literatura relacionada com a racionalidade limitada quanto pela literatura relacionada com os incentivos institucionais para a tomada de decisões.

6.2.4 Sobre a segregação por formação

A análise estatística a partir das escolhas dos participantes na questão 2, por nível de escolaridade, demonstra que servidores com pós-graduação ou com graduação têm 34,8% a menos de chances de preferirem um trabalho avaliativo.

A análise focalizada apenas na proporção das escolhas dos servidores de cada perfil (graduação, especialização e mestrado) indica que, conforme se aumenta o grau de instrução, se reduz a proporção de servidores que selecionou realizar ações de apuração. De forma contrária, serviços de avaliação e de consultoria foram mais selecionados, proporcionalmente, por servidores com maior grau de instrução.

Figura 14 – Formas de implementação de preferência dos participantes por nível de escolaridade dos respondentes



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

O quadro 9 demonstra a segregação da amostra no que diz respeito à formação e à lotação de cada participante.

Quadro 9 – Formação da amostra em função da lotação

Escolaridade	Qtd.	% de cada categoria
Doutorado	2	0,72%
Controladoria regional da CGU	2	100,00%
Mestrado	42	15,16%
Controladoria regional da CGU	29	69,05%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	13	30,95%
Especialização	128	46,21%
Controladoria regional da CGU	79	61,72%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	45	35,16%
Outros	4	3,13%
Graduação	103	37,18%
Controladoria regional da CGU	68	66,02%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	32	31,07%
Outros	3	2,91%
Ensino Médio	2	0,72%
Controladoria regional da CGU	1	50,00%
Coordenação-geral de auditoria na SFC	1	50,00%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Conforme demonstrado, aproximadamente 70% dos mestres estão alocados em regionais, enquanto apenas 30% se situam em Brasília.

Alguns entrevistados indicaram que, possivelmente, servidores com maior formação acadêmica desenvolvem capacidades de discussão de ideias, desenvolvem uma visão mais ampla sobre as possibilidades de agregação de valor pela auditoria interna, enxergam os resultados de médio-longo prazo das recomendações com maior clareza e adquirirão habilidades de criação, o que os aproximaria dos serviços de consultoria.

Em outro ponto de vista, o Entrevistado 10 comentou que a preferência dos servidores independe do seu nível de formação. Ele próprio tem mestrado, “mas o que eu gosto de fazer, o meu perfil é investigativo”. Portanto, o entrevistado selecionaria realizar apurações.

Em suma, a partir dos dados coletados, não foi possível indicar as causas para a constatação estatística obtida de que servidores com pós-graduação ou com graduação têm 34,8% a menos de chances de preferirem um trabalho avaliativo. O fato indica a necessidade de futuro aprofundamento sobre a questão.

6.2.5 Sobre outros incentivos institucionais às escolhas

Sobre o processo de estabelecimento do perfil do conjunto de trabalhos que são realizados por cada unidade, os entrevistados comentaram, além dos aspectos já mencionados, sobre outros incentivos institucionais que direcionam suas atenções.

O Entrevistado 4 registrou que, a cada ano, existe um espaço para a definição discricionária de parte dos trabalhos, mas parte da capacidade operacional é direcionada para apurações no âmbito tanto do Programa de Fiscalização de Entes Federados (FEF), cujos municípios são definidos pela unidade gestora do programa em Brasília, quanto das Auditorias Anuais de Contas (AAC), cujas unidades auditadas são definidas pelo TCU.

O entrevistado acrescentou que a definição dos trabalhos realizados em seu âmbito de gestão é baseada na probabilidade de geração de benefícios financeiros⁹. Seguindo esse critério, os servidores que realizam avaliações são, em geral, mais valorizados, em comparação com os servidores que realizam apurações na unidade sob sua gestão. Em suas palavras, “a partir do momento que você *amarra* resultado, aí eu quero ver o que é que vai ser mais importante *pro cara*, se é avaliação ou repressão”.

A indicação do entrevistado traz à luz a importância deste forte incentivo institucional, igualmente apontado por 34% dos participantes do *survey* (conforme ilustra a figura 11), como sendo o resultado mais importante a ser buscado.

Segundo os entrevistados, demandas impositivas, cuja decisão é tomada externamente às unidades de auditoria (a exemplo do FEF e das AAC), influenciam na definição dos trabalhos que serão realizados, além do juízo dos próprios auditores. Ademais, o incentivo institucional de geração de benefícios apresenta-se como importante direcionador para as ações realizadas na instituição.

6.2.6 Sobre o papel e a importância de cada forma de atuação

A respeito do papel e da importância da realização de avaliações, as entrevistas indicam que esta é a atuação tradicional da SFC: o seu valor está no estabelecimento de opinião independente e objetiva sobre determinado aspecto.

Ainda sobre esse tópico, os entrevistados comentaram que o seu maior valor é de proporcionar proximidade entre auditores e auditados. A prática aproxima os auditores do processo de construção de soluções a problemas complexos. Nesse sentido, a prática guarda conexão com o pensamento de Humphrey e Owen (2000) de que o auditor não é apenas fiscalizador [*checker*], mas também executor [*doer*].

⁹ De acordo com a IN 04/2018 SFC/CGU, benefícios são os impactos positivos observados na gestão pública, a partir da implementação, por parte dos gestores públicos, de orientações e/ou recomendações provenientes das atividades de auditoria interna, sendo, portanto, resultantes do trabalho conjunto da unidade de Auditoria Interna Governamental e da gestão.

Na visão dos entrevistados, embora seja uma área nova e promissora, nem todos os auditores se sentem confortáveis em realizá-la. A baixa execução se dá em decorrência de a prática demandar conhecimentos e habilidades específicos, os quais ainda precisam ser desenvolvidos pelos auditores, e de ainda não existir processo de trabalho bem estruturado. Além disso, os gestores precisam estar cientes de que a CGU presta esse tipo de serviço, informação que ainda não está bem disseminada. Outro ponto destacado pelos entrevistados é que o sucesso do projeto de consultoria passa pela priorização do esforço, também, por parte do gestor. Por outro lado, como os esforços são realizados a partir de pedidos das instituições auditadas, pressupõe-se que a questão a ser abordada está na agenda prioritária da instituição, o que garante maior direcionamento às ações e maior probabilidade de cumprimento das possíveis recomendações do trabalho.

Para o Entrevistado 2, a consultoria seria a prova do conflito de identidade pelo qual passa o auditor interno. Segundo ele, a criação da vertente de atuação pode decorrer da insustentabilidade dos modelos de auditoria e de avaliação de conformidades. Esse pensamento guarda coerência com a visão de Frey e Osborne (2013) sobre a alta probabilidade de extinção da profissão de auditor, à proporção que a fala do entrevistado reforça o discurso sobre a mutação da atividade de auditoria interna para se adequar aos novos tempos.

O Entrevistado 4 demonstrou preocupação com a seleção das consultorias que serão realizadas. Além das habilidades e das competências dos auditores disponíveis, e da possibilidade de geração de benefícios, o entrevistado ressaltou que políticas públicas novas deveriam ser priorizadas, e políticas já implementadas deveriam ser focalizadas em avaliações. O entrevistado ainda indicou o risco de cogestão, reiterando que o auditor não deve fazer parte do processo decisório para não ter sua objetividade afetada.

Em outro ponto de vista, observando o conjunto de atribuições da SFC, o Entrevistado 5 previu que a ampliação de consultorias trará consigo a necessidade de se enfrentarem situações que, durante uma consultoria, deverão ser apuradas. Para ele, a situação é complexa, porque “a parceria vai existir, mas a parceria tem que ter um limite. Assim, o limite é o gestor compromissado, que está tentando melhorar um processo ruim, por exemplo. Esse *cara* não pode ser punido”. O entrevistado acrescentou que, como a consultoria deve ser baseada na confiança mútua, o trabalho será malsucedido, em caso de desconfiança.

A respeito do papel e da importância da realização de apurações, as entrevistas esclareceram que tais apurações devem ser direcionadas para o tratamento de atos ilegais

praticados por gestores públicos. Diferentes aspectos sobre a atuação dos auditores em apurações foram ressaltados pelos entrevistados, em especial o momento da realização, a análise a ser realizada pelos auditores e os resultados alcançados pelos trabalhos.

Sobre o momento de realização, alguns entrevistados ressaltaram que se uma apuração é necessária é porque o momento de realizar avaliações já passou, “o dinheiro já foi gasto, já houve a ineficiência, já houve a corrupção” (ENTREVISTADO 2). Indicaram, ainda, que, em alguns casos, a atuação com apurações é emergencial para se evitarem ou para se mitigarem danos ao erário.

Em relação às análises que deveriam ser realizadas, o Entrevistado 5 ressaltou que o auditor precisa se aprofundar no conhecimento do processo para concluir se a situação apurada decorreu de erro (decisão difícil tomada em realidades complicadas), ou se é um caso de desvio de conduta. Acrescentou que, em caso de ter sido erro, o auditor deveria ter coragem de estar junto ao gestor, o apoiando nesse momento difícil.

Em relação aos resultados alcançados pelas apurações, alguns entrevistados ressaltaram o benefício que as apurações trazem à imagem da CGU perante a sociedade. A visão corrobora um dos achados da pesquisa, indicando que os resultados imediatos proporcionados pelas apurações funcionam como incentivos para que alguns auditores tenham preferência por esse tipo de atuação.

No entanto, essa questão parece ser controversa. O Entrevistado 7 revelou que, por vezes, as apurações geram a sensação de resultados no momento da deflagração, mas não gera resultados efetivos do ponto de vista da melhoria da gestão e do fortalecimento dos controles, para que o fato não volte, assim, a ocorrer. Esse ponto de vista se associa fortemente com o entendimento de Olivieri (2016) de que os órgãos de controle *enxugam gelo*, pois tratam de problemas recorrentes, sem, no entanto, promoverem soluções para suas causas.

6.3 ATUAÇÃO DOS AUDITORES SOB A PERSPECTIVA DIDÁTICA E REPRESSIVA

Evidenciou-se nas entrevistas a coerência da analogia ao trabalho de Pires (2009), ao se considerar que as auditorias (se executadas conforme descrição conceitual/normativa) podem ser comparadas com a abordagem pedagógica; e as apurações, com a abordagem repressiva.

Destaca-se que a realização de auditorias (avaliações e consultorias) corresponde à atribuição típica dos auditores internos, segundo as normas internacionais de auditoria, com o objetivo de adicionar valor e de melhorar as operações das organizações. As apurações, por sua vez, são ações atribuídas aos auditores internos no Brasil pela Lei n. 10.180/2001, com o objetivo de apurar atos ou fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais.

A respeito da realização de apurações na CGU, os entrevistados indicaram que se trata de uma atuação próxima ao poder coercitivo de polícia, corroborando a analogia à abordagem repressiva, descrita por Pires (2009).

Além disso, as entrevistas apontaram que nem sempre apurações geram melhorias nos controles, ao encontro da conclusão de Pires (2009) de que a atuação conjunta de ações coercitivas e didáticas é mais efetiva. Nesse sentido, de forma a mitigar a possibilidade de recorrência do ato ilícito apurado, seria uma boa prática a realização, *a posteriori*, de avaliação ou de consultoria para apoiar o gestor no fortalecimento dos controles que falharam e que permitiram a ocorrência do ato ilícito. Foram citados casos pontuais de realização de ações nesse sentido, mas que não configuravam a prática recorrente do órgão, em virtude, inclusive, de sua capacidade operacional.

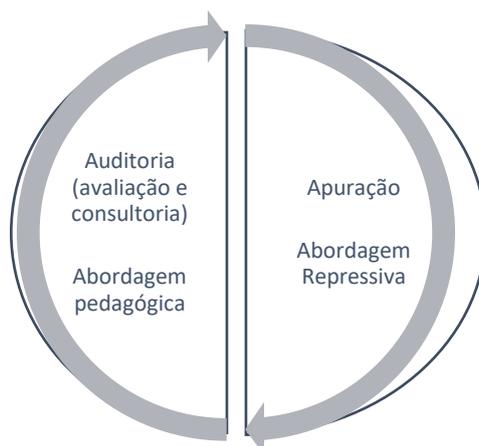
Portanto, assim como foi constatado por Pires (2009), pelo contexto da Auditoria Interna Governamental e pelos relatos dos entrevistados, a adoção de estilo de implementação que combina sanções e orientação aumenta a propensão ao cumprimento sustentável da lei.

A respeito da atuação da instituição nas duas vertentes (na realização de auditorias e de apurações), os entrevistados comentaram se tratar de atuações complementares, cujo sucesso, ao longo dos anos, se daria em função dessa combinação, o que seria, assim, um grande diferencial da SFC.

Fortalecendo essa visão, ressalta-se que todos os entrevistados relataram que as apurações (atuação repressiva) apenas são realizadas em função de achados obtidos durante a realização regular de trabalhos de avaliação ou de consultoria (atuação pedagógica), ou do recebimento de denúncias ou de representações de órgãos parceiros.

Logo, constatações de auditorias geram necessidades de apurações, que, ao serem finalizadas, poderiam ser sucedidas de novas auditorias, a fim de apoiar o fortalecimento dos controles que possibilitaram a ocorrência do ato apurado.

Figura 15 – Interação dos diferentes tipos de serviços



Fonte: Elaborada pelo autor.

Por fim, o Entrevistado 1 ponderou que avaliações e consultorias devem ser realizadas com maior foco em riscos, e não em transações. Em sua visão, avaliações com foco em transações correspondem ao que os Europeus chamam de inspeção, que se volta, basicamente, para a avaliação de conformidade dos atos praticados nas transações e nos processos analisados, não se diferenciando muito das apurações. Segundo ele, a mudança de foco (de controles para riscos) está ocorrendo nas auditorias internas em todo mundo.

Nas avaliações com foco nos riscos, os auditores, a partir de um planejamento robusto, avaliam os controles aplicados na instituição para lidar com os principais riscos de a organização não alcançar seus objetivos. Os trabalhos deixam, assim, de tratar de mera formalidade e passam a tratar do alcance das aspirações institucionais.

Olhando para o futuro, o entrevistado previu que a mudança de foco nas auditorias pode gerar mudança de cultura nos gestores, ampliando suas capacidades de gestão de riscos.

6.4 LINHA DO TEMPO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA REALIZADA PELA CGU

A respeito da linha do tempo das atividades de controle interno e de auditoria interna, bem como de suas mudanças de foco, os entrevistados, em geral, fizeram comentários a respeito da atuação dos auditores desde o momento em que estavam alocados nas antigas Ciset até o momento atual, acrescentando detalhes a seguir expostos.

6.4.1 Auditores atuando nas Ciset, fora da SFC

A respeito da época em que os auditores estavam alocados nas Ciset, situadas nos ministérios, os entrevistados comentaram que aqueles atuavam bem proximamente aos gestores, mas subordinados técnica e operacionalmente às diretrizes da SFC à época. Os secretários de controle interno tinham acesso direto aos ministros de estado. Embora mais próximos do gestor, havia certo grau de autonomia, pois as funções comissionadas e os servidores eram da SFC. Àquela época, havia grande aproximação com a gestão, mas as Ciset acabavam, indevidamente, desempenhando atividades de gestão, o que comprometia sua independência. Realizavam, por exemplo, as conformidades contábil e documental de todos os pagamentos, convalidando os atos de gestão, o que deixava claro que o foco era muito forte em avaliação de conformidades. O esforço coibia alguns ilícitos, mas gerava pouca agregação de valor. Nas palavras do Entrevistado 1, “a gente servia *pra* apontar erros ou falhas que aconteceram nos processos”.

6.4.2 Centralização dos auditores na SFC

A partir do deslocamento físico dos auditores das Ciset para a SFC, em 2001, a estrutura institucional, segundo os entrevistados, permaneceu semelhante à do momento anterior, mas com distanciamento em relação ao gestor. A partir de 2003, com o início do programa de fiscalização por sorteios, o foco em avaliação de conformidades foi potencializado. Nas palavras do Entrevistado 1, “a gente passou a ser um grande *produtor* de achados de problemas, de falhas, dos mais variados níveis: sejam coisas mais graves, sejam bobagens”. O uso de *checklists* de verificação de conformidades era uma prática comum.

Naquele momento, deu-se início, paralelamente, à realização de auditorias de desempenho, mas os resultados alcançados não eram tempestivos e não demonstravam qualidade. Os entrevistados comentaram que, por vezes, avaliações eram entregues sobre programas já terminados, e que os objetos avaliados, por vezes, não eram relevantes. Logo, havia baixa agregação de valor.

Sobre a atuação da SFC naquele período, o Entrevistado 5 ressaltou que “a gente perdia mais tempo fazendo conformidade, sabendo que a parte mais importante era a avaliação de programas de governo”. O Entrevistado 1, por sua vez, comentou que a

atuação, concomitantemente, se aproximou muito do papel do Tribunal de Contas e se distanciou do papel de auditoria interna.

Por outro lado, o Entrevistado 10 ressaltou que, com a forte atuação em combate à corrupção, amplamente divulgada no âmbito do programa de fiscalização por sorteios, a CGU obteve forte apoio da sociedade.

Dessa forma, o afastamento do gestor agregado à forte atuação no combate à corrupção e na potencialização do foco em conformidade motivou a CGU, com intenso apoio da sociedade, a se posicionar como adversária dos gestores.

6.4.3 Convergência internacional

No final de 2014, a CGU participou de um seminário com a União Europeia, “onde a gente teve um choque ali, de realidade. Eles falavam literalmente outra língua, a gente não entendia o que eles falavam, porque era totalmente longe da nossa realidade. Mas aquilo foi bom para nos despertar [...]” (ENTREVISTADO 1). A tônica do seminário foi que os demais países compartilhavam do mesmo vocabulário e executavam práticas semelhantes, desconhecidas, até então, pela SFC.

Paralelamente, estavam ocorrendo, à ocasião, importantes transições políticas, já relatadas nessa pesquisa, com implicações consideráveis sobre a forma como a Auditoria Interna Governamental atuava.

Segundo os entrevistados, iniciou-se, a partir de 2015, a revisão da atuação e a aproximação às melhores práticas internacionais de auditoria interna, deixando de lado o uso da metodologia criada pela própria SFC para o alinhamento a métodos utilizados em todo mundo, já que os novos métodos enfatizavam a necessidade de os trabalhos tratarem sobre as questões mais relevantes e com maior potencial de agregação de valor. O entrevistado 1 acrescentou que a necessidade daquele momento consistia em ter relatórios menos jurídicos e mais objetivos.

O primeiro conjunto de mudanças decorrentes desse alinhamento foi a publicação de instruções normativas, a realização de capacitações, a instituição de programa de qualidade e o desenvolvimento de um novo sistema de informação (o e-Aud).

Na visão do Entrevistado 1, a instituição ainda estava passando por uma fase de transição em relação ao novo momento. No entanto, na visão do Entrevistado 3, o início dessa transição técnica já proporcionou à CGU novo posicionamento no Governo Federal, no Comitê Interministerial de Governança (CIG), ou seja, no centro de governo do Brasil.

Em suas palavras, “[...] a gente saiu de um paradigma que a gente fazia auditoria de passagens e diárias, e hoje a gente está no centro de governo da Administração Pública Federal” (ENTREVISTADO 3).

Os entrevistados indicaram algumas características que marcam a atuação da instituição a partir dessa transição técnica. Em geral, apontaram que, nesse novo momento, dificilmente a instituição realiza trabalhos estritamente de avaliação de conformidades, os quais eram a realidade da SFC na década de 1990. Atualmente, a atuação está focalizada em trabalhos “onde a gente conseguiria realmente trazer algo que valesse à pena *pra* unidade, que ela se enxergasse ali como um relatório que realmente poderia mudar a realidade dela, de algum processo, de alguma estrutura” (ENTREVISTADO 9).

O novo momento trouxe, também, uma mudança de postura do auditor no sentido da busca por soluções aos problemas, e não apenas do apontamento de erros. “Eu começo a olhar *pra* problemas governamentais *pra* tentar, *via* auditoria, achar soluções *pra* esses problemas” (ENTREVISTADO 8).

Para o Entrevistado 6, deixou-se de lado o controle estritamente contábil e financeiro, típico da própria gestão, para uma visão, em nível de política pública, mais ampla e estruturada. O entrevistado ilustrou a mudança com uma metáfora: “deixamos de auditar o parafuso para auditar um avião inteiro”. Além disso, indicou que, com a mesma força de trabalho, agora a instituição conseguiria dar respostas sobre escopos cada vez maiores.

O foco em riscos, estabelecido pela nova diretriz técnica, tem a capacidade de solucionar possíveis conflitos entre diferentes vertentes técnicas da profissão de auditor. Segundo o Entrevistado 4, a atuação do auditor será focalizada em combate à corrupção, se o perfil observado for o de prevalência dos riscos de integridade. Da mesma forma, o foco na melhoria da gestão será adotado, se forem prevalentes, por exemplo, os riscos operacionais, estratégicos e de liquidez. O Entrevistado 11 acrescentou que as ações de combate à corrupção apoiam a avaliação de efetividade dos programas.

Observando o histórico recente sob um outro prisma, o Entrevistado 4 indicou que o processo de mudança foi iniciado em 2012, quando a SFC instituiu o método de contabilização dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes de sua atuação, estabelecendo que o foco das auditorias deveria ser o alcance de resultados. Segundo o entrevistado, o método gerou no auditor, em cada trabalho, a seguinte reflexão: “*cara*, mas por que eu *tô* cobrando isso? Por que eu vou fazer essa recomendação, se essa

recomendação não vai gerar benefícios financeiros e não financeiros?” (ENTREVISTADO 4).

Em uma avaliação geral sobre a história da SFC, o Entrevistado 1 corroborou, antes desse momento de transição técnica, as percepções estabelecidas sobre os efeitos não intencionais do trabalho dos auditores em suas atuações: geração de desconfiança, medo, aversão a riscos e desincentivo à inovação no setor público (POWER, 1997; CAMPANA, 2017; NOGUEIRA; GAETANI, 2018). No entanto, o colaborador descreveu, da seguinte forma, a mudança de postura estabelecida com a convergência internacional:

Por anos a gente acreditou que a auditoria teve um papel de desincentivar inovação, desincentivar o gestor a tentar. Por quê? Porque qualquer errinho era apontado. E o *camarada* que era completamente ineficiente, mas seguia o processo todo *direitinho*, era parabenizado. Então hoje a gente tem um papel exatamente o contrário, a gente tem valorizado mais a questão de resultados, de apoiar as unidades a realizar seus resultados, fazer trabalhos que possam, de fato, ajudar a melhorar o processo (ENTREVISTADO 1).

Nesse sentido, com base nos relatos dos entrevistados, é possível concluir que o momento anterior à atual transição técnica ilustra o modelo de auditor proposto por Power (2000) e seus seguidores, no Brasil e no exterior. O momento de alinhamento internacional, ainda não institucionalizado, ilustra, em contraponto à visão de Power (2000), o perfil de auditor proposto por Humphrey e Owen (2000).

Além desta conclusão, as falas dos entrevistados revelam que, apesar de não inteiramente institucionalizado, o momento atual já rende frutos importantes para a instituição, a exemplo da inclusão da CGU no centro do governo. Além disso, já se observam mudanças na atuação dos auditores, com o estabelecimento do foco da atuação na agregação de valor, no alcance de resultados (mensurados em benefícios financeiros e não financeiros) e no aumento da amplitude das avaliações. Em alusão à metáfora de Mefford (2014, p. 71), isso significa deixar de avaliar a árvore para avaliar a floresta.

6.5 RELAÇÃO ENTRE AUDITOR E AUDITADO

Olsen e Gold (2018) indicam variáveis ligadas ao relacionamento entre auditados e auditores, que podem influenciar no nível de ceticismo profissional do auditor.

Por esse motivo, este estudo obteve a percepção dos auditores a respeito dos fatores que influenciam o relacionamento com os gestores. Utilizou-se, como paralelo, o

estudo realizado por Arantes (2016), a partir da escuta de gestores públicos. O autor (2016) aponta a frequência do contato, a maturidade do órgão e o escopo das auditorias como relevantes para o relacionamento entre auditores e auditados.

Além das variáveis indicadas por Arantes (2016) e do apontamento de Olsen e Gold (2018), as entrevistas esclareceram que a percepção do auditor sobre o perfil do gestor auditado influenciará a forma como o auditor se portará nesse relacionamento. Em complemento, a postura adotada pelos auditores é, de igual modo, fator preponderante no relacionamento com os gestores. Esses dois aspectos serão explorados a seguir.

6.5.1 Frequência do contato

Os entrevistados indicaram que, em geral, a frequência do contato com os gestores depende da agenda de trabalhos realizados e das demais agendas nas quais a CGU está envolvida.

Em contraponto à conclusão de Arantes (2016), o Entrevistado 6 declarou que a quantidade de interações não é a questão mais importante, pois o que importa é a qualidade destas. Em suas palavras, “não adianta eu ter contatos frequentes, de baixa qualidade”. Destacou, ainda, que, contatos frequentes e de baixa qualidade podem até piorar a relação com o gestor.

O Entrevistado 6, nesse mesmo sentido, acrescentou uma nova perspectiva ao indicar que a frequência e a qualidade do contato são afetadas pela rotatividade dos gestores. Em suas palavras, “por vezes a rotatividade de alguns órgãos é alta, então você está o tempo todo reconstruindo ou buscando reconstruir relações”. Na visão do entrevistado, a alta rotatividade dos gestores afeta, também, a maturidade dos órgãos, “porque as pessoas entram, às vezes, sem uma visão dos papéis dos órgãos e da melhor forma de os órgãos se ajudarem na consecução do objetivo de gestão pública”.

Cabe destacar que, em geral, a rotatividade na CGU é baixa, possibilitando aos auditores a especialização em cada um dos assuntos ou em cada uma das unidades auditadas.

O Entrevistado 1 comentou que “a gente não faz auditoria o tempo todo. Mas eu devia estar mais em contato com a gestão, mesmo quando não estou fazendo auditoria. O coordenador-geral de auditoria deveria ser considerado por um gestor, na alta administração, como um assessor quase”.

Portanto, conforme registros dos entrevistados, a frequência do contato é definida, em geral, pelos auditores, conforme a agenda das auditorias. Adicionalmente, frisaram ser a qualidade das questões discutidas com os gestores mais importante que a frequência do contato. Importa ressaltar, por fim, que não se observou influência da frequência do contato na forma como o auditor atua.

6.5.2 Maturidade do órgão

Todos os entrevistados confirmaram a conclusão de Arantes (2016), o qual indicou que a maturidade do órgão público constitui fator relevante para o relacionamento entre auditor e gestor.

Alguns entrevistados comentaram que, em geral, gestores de instituições maduras compreendem o papel da CGU no apoio do alcance de seus objetivos. Quando estão passando por situações difíceis, eles procuram os auditores em busca de orientação.

Cabe o destaque trazido pelo Entrevistado 10, indicando que a maturidade depende do gestor que está sob o comando da instituição. Profissionais com formação e com experiência técnica na área de atuação da instituição tendem a elevar a maturidade da instituição mais do que profissionais que assumem o cargo por indicação política e não possuem formação técnica no assunto. O comentário reforçou a conclusão sobre o direcionamento dos trabalhos de auditoria, a partir da percepção do auditor sobre o auditado, a ser detalhado na sequência.

Ilustrando a importância da maturidade das instituições nos direcionamentos dos trabalhos que serão realizados, o Entrevistado 9 concluiu que, em entidades mais maduras, é possível realizar o que chamou de *trabalhos mais estruturantes*. Em instituições menos maduras, os trabalhos devem ser direcionados ao apoio para a construção de mínima estrutura de governança, gestão de riscos e controles internos.

Assim sendo, a maturidade das instituições representa variável bastante relevante não apenas para o relacionamento entre auditor e gestor, mas também para a determinação da abordagem a ser seguida pela auditoria interna na instituição.

6.5.3 Percepção do auditor a respeito do gestor

Na visão dos auditores entrevistados, é possível se manter um bom relacionamento, mesmo exercendo atuações repressivas (apurações), desde que haja a

percepção de que se trata de um *gestor sério*, preocupado com o bem público e com a modificação de suas condutas, caso necessário. O outro tipo de gestor, chamado por alguns entrevistados de *mal-intencionado*, é aquele que busca auferir benefícios a si ou a terceiros, a partir dos atos que ele mesmo pratica na administração pública.

O Entrevistado 4 exemplificou uma situação em que a postura do auditor pode ser alterada em função da percepção dos auditores. Segundo ele, quando há, na percepção dos auditores, indicação política para nomeação de cargos, com desprezo ao critério técnico, eles se sentem pouco à vontade de participar de reuniões com os gestores.

Além disso, o entrevistado acrescentou que, em trabalhos de apuração, não há a necessidade de se estabelecer relacionamento com os gestores, por se tratar de um trabalho tipicamente unilateral. Logo, nas situações em que o auditor não se sente confortável na relação com os gestores, a realização de apurações seria uma alternativa viável para diminuir a necessidade de relacionamento interpessoal.

Nesse contexto, o Entrevistado 5 trouxe à tona a necessidade de os auditores tratarem um importante risco, inerente ao trabalho realizado, exposto como sendo o risco de se *tratar um gestor como um bandido e um bandido como gestor*. Segundo o entrevistado, esse é o maior erro que o auditor pode cometer. Em complemento, ele ilustrou as situações do seguinte modo:

Um *cara* que está desviando recurso público, e a gente vai chegar e *sentar* junto com ele “*ah*, eu vou te ajudar aqui e *não sei o quê*”. Montou um esquema criminoso ali, *pra* desviar recurso, e a gente tentando *ajudar ele* em situações, até muito perigosas, até profissionalmente, enquanto também pode acontecer de um *cara* que está numa situação difícil, como gestão, e a gente sacrificar o *cara*, “*ah*, porque a coisa não *correu* tão bem assim, as coisas”, como ele estava falando (ENTREVISTADO 5).

Desse modo, confirmando as indicações de Olsen e Gold (2018), observa-se como muito relevante a percepção dos auditores sobre os auditados para a definição da forma como atuarão.

6.5.4 Outros achados a respeito do relacionamento entre auditor e auditado

Os pontos a seguir expostos foram abordados pelos entrevistados em seus relatos, mas não guardam relação direta com o objeto desta pesquisa. No entanto, complementaram a percepção de Arantes (2016) e trouxeram importantes indicações

relativas à atuação dos auditores internos. Por esses motivos, optou-se pelo registro nesta seção.

Quase todos os entrevistados comentaram que um dos principais fatores que afeta diretamente o relacionamento mantido com os gestores é a postura do auditor no trato com o gestor. Alguns entrevistados comentaram que a forma como o auditor se porta pode *fechar* ou *abrir portas* junto ao gestor. Na visão do Entrevistado 1, a postura do gestor sempre vai ser consequência da postura do auditor. Para o Entrevistado 5, a CGU faz parte do mesmo processo de trabalho que os gestores federais, referindo-se ao ciclo de gestão. Portanto, não há qualquer razão para que a postura não seja de apoio.

O Entrevistado 8 registrou ser necessário que se tenha “um maior respeito ao argumento do gestor”, haja vista que, em algumas oportunidades, “o gestor traz uma excelente argumentação, e a gente não dá o melhor tratamento *pra* essa boa argumentação do gestor”.

6.5.4.1 Escopo das avaliações realizadas

O escopo dos trabalhos foi apontado por Arantes (2016) como ponto relevante ao relacionamento com o gestor, em consonância com a visão manifestada por alguns entrevistados. Sobre esses aspectos, o Entrevistado 1 comentou que a convergência internacional das técnicas aplicadas pela auditoria interna proporciona mudança de foco sobre o escopo dos trabalhos.

Em sua visão, com a nova abordagem, a auditoria entende, em momento prévio, o contexto completo da unidade auditada, os riscos e a relevância de cada questão. Dessa forma, direcionam os trabalhos às questões mais arriscadas, considerando, igualmente, indicações de prioridades feitas pelos próprios gestores.

Em outro tipo de abordagem, utilizada por muitos anos (e ainda presente) – foco da atenção de Power (2000) e seguidores –, o auditor revisa processos, em geral selecionados em função dos valores envolvidos, até encontrar um erro, sem definição prévia do objetivo a ser alcançado. Isto é, o objetivo consiste em encontrar um erro, qualquer que seja, de modo que tal atuação propicie à auditoria uma imagem de *atrapalhadora*, e não de agregadora de valor.

6.5.4.2 Comunicação clara e alinhamento de entendimentos

Outro fator também relatado, de forma recorrente, nas entrevistas é a forma pela qual os auditores se comunicam com os gestores em todos os momentos dos trabalhos, avaliada como fator de grande influência no relacionamento estabelecido entre auditores e gestores.

Os entrevistados comentaram sobre a importância da clareza na comunicação por parte dos auditores. O Entrevistado 6 intitulou a questão de *lealdade institucional*. Em geral, a clareza na comunicação engloba a necessidade de, a todo momento, alinhar expectativas, clarear objetivos, evitar surpreender os gestores (ressalvando os casos de apurações) e emitir alertas, com antecedência, sobre questões que precisam ser tratadas.

Alguns entrevistados comentaram que, como o auditor representa a CGU em cada auditoria, falhas em sua comunicação podem “comprometer a imagem da CGU, mostrando que a CGU é intransigente, ou mostrando que a CGU é conivente” (ENTREVISTADO 9). Na visão do entrevistado, alguns servidores não sabem ou não têm o perfil de *tratar* com o público.

No tocante a esse aspecto, o Entrevistado 4 comentou que alguns servidores utilizam a comunicação formal demasiada e ineficazmente, gerando burocracia e deteriorando a relação com os gestores.

Entrando no detalhe operacional, os Entrevistados 2 e 8 relataram que o ponto mais importante a se esclarecer, desde o início da auditoria, é o critério da auditoria. Trata-se do padrão sobre o qual a condição encontrada pelo auditor, e suas evidências, será comparada para o estabelecimento de sua opinião. O simples alinhamento no início dos trabalhos tanto evita uma série de situações inconvenientes e de assimetrias de informações quanto aumenta a probabilidade de o gestor acatar as recomendações realizadas.

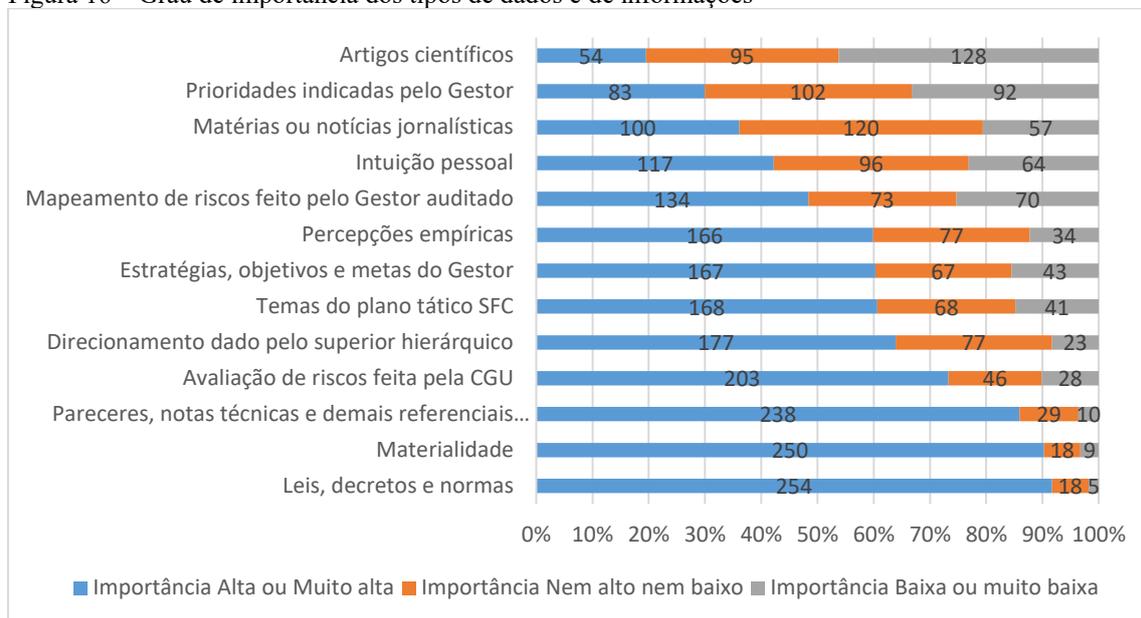
Adicionalmente, a assimetria de informações gerada pela falta de discussão dos critérios pode resultar na emissão de recomendações inadequadas, afetando, por conseguinte, a qualidade dos trabalhos. Segundo o Entrevistado 2, a maioria das recomendações emitidas decorre de assimetria de informações.

Por fim, na visão do Entrevistado 8, a CGU produz bons relatórios, mas não sabe *vendê-los* muito bem. Em suas palavras, “a gente ainda tem uma dificuldade de pegar aquele relatório e *transformar ele* numa peça de decisão”.

6.6 FONTES E MEIOS DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES

Os participantes foram instigados a indicar a importância dos tipos de dados para suas atividades. A consolidação das respostas resultou, conforme a figura 16, no seguinte.

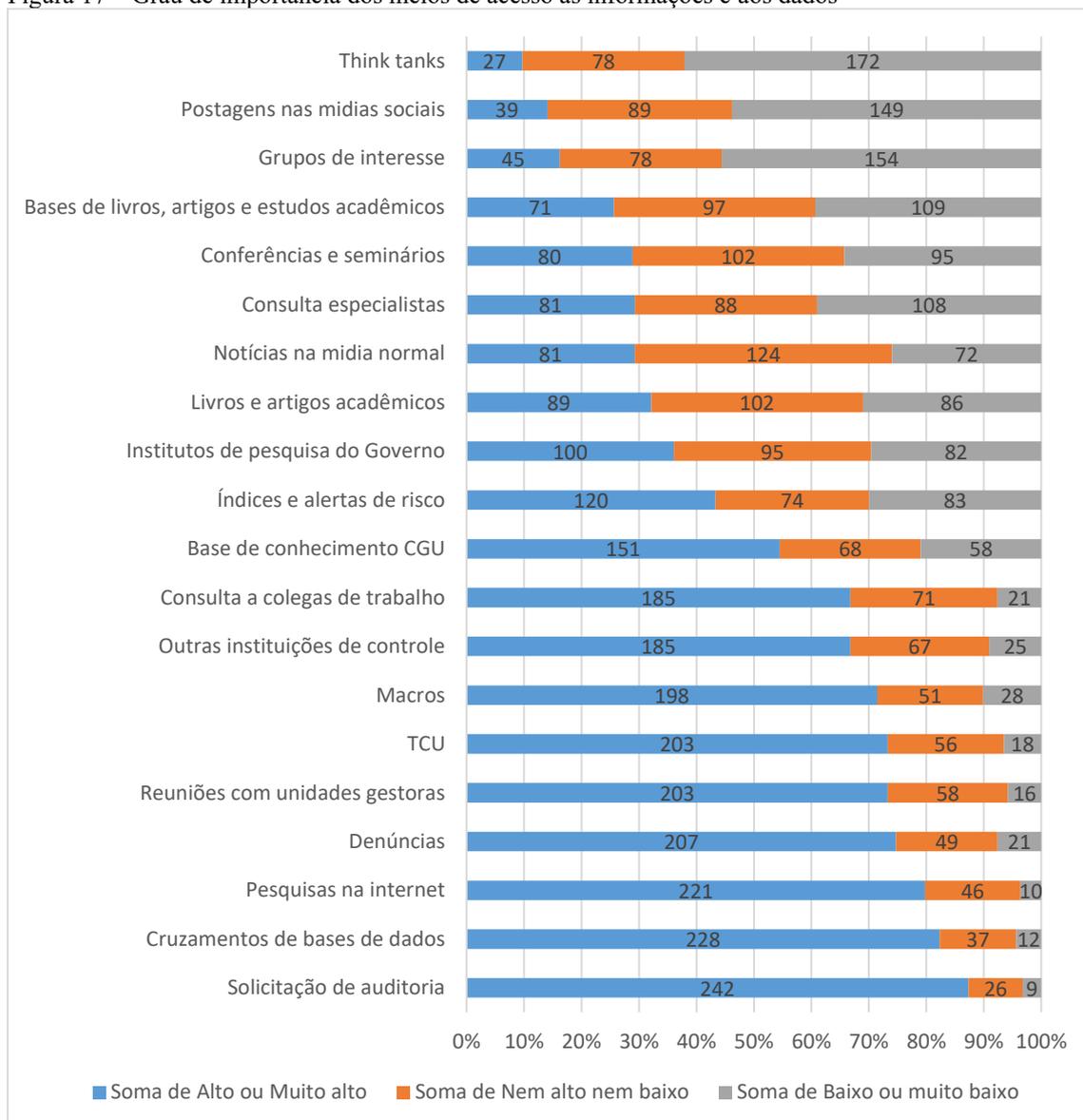
Figura 16 – Grau de importância dos tipos de dados e de informações



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Em relação às formas de acesso aos dados e às informações, os auditores internos da CGU indicaram que a solicitação de auditoria é o meio mais relevante, uma vez que possibilita à equipe de auditoria, por meio da comunicação formal, solicitar informações aos gestores responsáveis pelo contexto em avaliação.

Figura 17 – Grau de importância dos meios de acesso às informações e aos dados

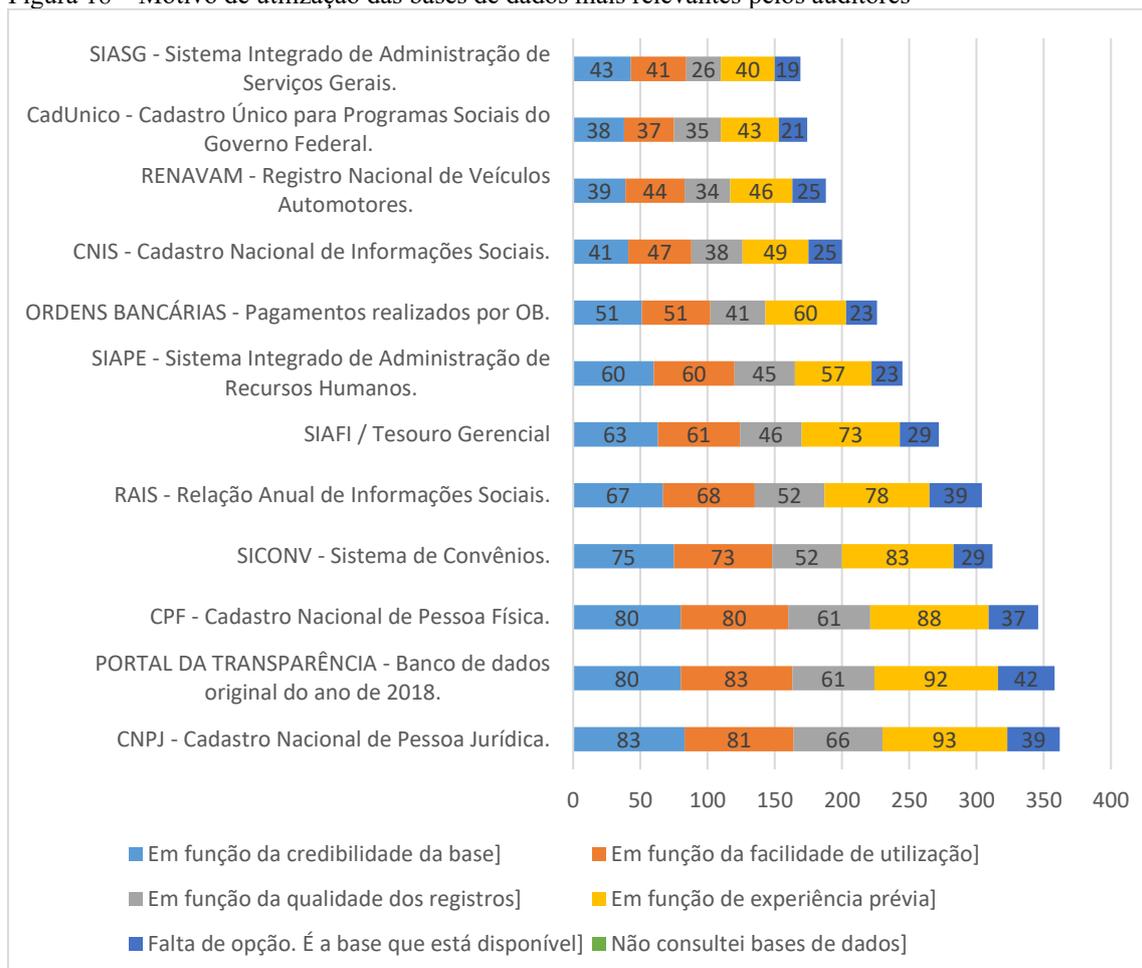


Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

De igual modo, os cruzamentos de bases de dados e as pesquisas na internet são indicados como de alta relevância; ao passo que as *Think Tanks*, as mídias sociais e os grupos de interesse recebem, gradativamente nessa ordem, menor relevância.

Em uma última questão, buscou-se identificar que bases de dados eram consideradas nos trabalhos dos auditores internos e o porquê da escolha. A seguir, serão apresentadas as bases de maior relevância e o motivo de sua seleção.

Figura 18 – Motivo de utilização das bases de dados mais relevantes pelos auditores



Fonte: Elaborada pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Importa ressaltar que, em geral, essas bases e as demais apontadas como mais relevantes para os auditores tratam sobre despesas do Governo Federal e sobre informações cadastrais de pessoas e de empresas. Além disso, conforme constatação da análise estatística dos dados coletados, o uso de bases de dados está mais relacionado com a realização de apurações.

A respeito das justificativas indicadas para a seleção das bases de dados pelos auditores, destaca-se, segundo ilustra o quadro 10, a grande importância da experiência prévia e da facilidade de acesso aos dados, confirmando os apontamentos de Olsen e Gold (2018).

Quadro 10 – Justificativas para a seleção das bases de dados

Justificativa	Qtd.	% do total
Não consultei bases de dados	19	4%
Faltam opções	61	12%
Há qualidade dos registros	85	16%
Há credibilidade da base	115	22%
Há facilidade de utilização	116	22%
Tenho experiência prévia	130	25%

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

Além das razões apresentadas, os participantes ainda indicaram outros possíveis motivos para a utilização das bases de dados, expostos no quadro 11:

Quadro 11 – Outras justificativas apontadas para a seleção das bases de dados

Justificativa	Qtd.
Necessidade do trabalho	16
Falta de correção direta com objeto de trabalho	1
Maior adequação para escopo do trabalho	5
Relevância	1

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados colhidos no *survey*.

O Entrevistado 7, em uma visão mais geral, indicou que a seleção do tipo de fonte de informação a ser usada pelo auditor interno depende da maturidade da instituição auditada e do setor a ser auditado, com uma divisão dada em 2 grandes grupos:

1. Órgãos e setores bem estruturados nacional e internacionalmente: possuem conhecimentos mais disseminados e, por esse motivo, possibilitam a realização de *benchmarkings* e o uso de informações oriundas do meio acadêmico ou de organismos internacionais (como BID, Banco Mundial e outros fóruns).
2. Órgãos e setores em estruturação: possuem menor grau de informação disponível, de modo que a auditoria tende a se pautar em normativos e em informações fornecidas pela própria gestão, aproximando-se da avaliação de conformidade.

Na visão de alguns entrevistados, houve, a partir da convergência internacional estabelecida recentemente, o fortalecimento da consideração de informações sobre prioridades e riscos dos gestores. No entanto, o arcabouço normativo e a materialidade dos temas continuam sendo importantes referências.

Alguns entrevistados comentaram que suas equipes consultam um leque abrangente de fontes, como a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), as percepções dos gestores, as pesquisas acadêmicas, as notícias em jornais, as possíveis avaliações preliminares de riscos das instituições, o histórico de denúncias, os alertas do

Alice¹⁰, as recomendações emitidas em trabalhos anteriores de auditoria, os acórdãos do TCU e os relatórios das unidades de auditoria interna das instituições auditadas.

De forma bem realista, o Entrevistado 11, em alinhamento com os resultados obtidos no *survey*, indicou que a principal fonte de informações para a definição dos trabalhos que serão realizados é “a cabeça do coordenador e do chefe da regional”. Assim sendo, na visão do entrevistado, independentemente de qualquer outra fonte, prevalecesse, a partir do julgamento profissional, a indicação dos coordenadores-gerais de auditoria e dos superintendentes regionais.

6.6.1 Influência do gestor na definição do Plano Operacional

Seguindo os direcionamentos internacionais a respeito da atuação dos auditores internos, incorporados no Poder Executivo Federal pela Instrução Normativa n. 03/2017, as estratégias, os objetivos e as metas da organização a ser auditada devem ser consideradas pelos auditores no planejamento de seus trabalhos (CGU, 2017, p. 12).

Os dados demonstram que, para mais de 60% dos participantes, os gestores têm pouca ou nenhuma influência. A esse respeito, a maior parte dos entrevistados (gestores da SFC) indicaram que, de alguma forma, realizam consultas aos gestores para direcionarem as ações a serem realizadas. No entanto, conforme indicação de alguns entrevistados, a prática não é institucionalizada e precisa ser aprimorada.

Na visão do Entrevistado 5, o alinhamento com a gestão, atualmente, é inevitável. Comentou, ainda, que diretores e coordenadores-gerais estão bem alinhados com as demandas estratégicas do governo e têm a responsabilidade de encaminhar aos chefes de divisão essas prioridades. O entrevistado acrescentou que, além dos gestores do Poder Executivo Federal, são também consideradas as demandas do Poder Legislativo e do Ministério Público.

Em contraponto ao relato dele, o Entrevistado 4 afirmou que o contexto de sua gestão não o permite abrir ao gestor a possibilidade de influência em seu planejamento. Declarou, ainda, que “antes de eu chegar aí, eu precisaria: primeiro, *zerar* o meu *estoque* de denúncias, que está longe de ser *zerado*; *zerar* as recomendações”, concluindo que “isso aí pode ser uma coisa *pro* futuro”.

¹⁰ Robô que emite alertas, a partir de trilhas de auditorias rodadas sobre os textos de editais de contratação publicados no sistema *Comprasnet*.

Importa ressaltar que as prioridades e as estratégias dos gestores correspondem a uma das fontes de informação a serem utilizadas para a definição de quais trabalhos serão realizados. Os auditores devem, igualmente, considerar o contexto de riscos para definir o que farão. Adicionalmente, pelo normativo técnico (IN 03/2017), os serviços de consultoria podem ser solicitados diretamente pelos gestores aos auditores.

Em síntese, conforme os dados coletados no *survey* e os relatos dos entrevistados, é notório que os gestores possuem, atualmente, baixa influência sobre a definição dos trabalhos a serem realizados, dado que os auditores, de modo geral, não os consultam para saber de suas prioridades e de suas estratégias, a fim de que a informação possa servir de insumo à definição do plano operacional da SFC. Tal cenário, sem dúvida, contraria o normativo técnico da área.

6.6.2 Uso pelos auditores de produção científica/acadêmica

A respeito do uso de produção científica pelos auditores, os entrevistados indicaram existir uma crescente tendência de utilização de trabalhos acadêmicos para apoiar auditorias. No entanto, segundo eles próprios, o ceticismo profissional inerente ao trabalho demanda que a utilização de produções acadêmicas se dê de forma conservadora. Em geral, os trabalhos acadêmicos, quando utilizados, são fontes de inspiração metodológica ou fontes para a confirmação externa de dados.

Consonante aos entrevistados, nem todas as áreas de atuação da SFC contam com produção acadêmica disponível. Nessas áreas, os auditores devem se basear em normativos técnicos e em informações fornecidas pela própria gestão, aproximando-se de avaliações de conformidade. Na visão do Entrevistado 5, não é cabível a utilização de artigos científicos em uma grande parte dos trabalhos realizados.

Nos trabalhos cuja produção científica é vasta, ela pode ser utilizada, desde que a fonte seja confiável e que o trabalho não contenha vieses. Nas palavras do Entrevistado 5, “já está escrito em algum lugar, por um acadêmico muito bom, e eu não preciso ficar *ralando* aqui, tentando provar uma tese”.

A respeito da confiabilidade dos dados apresentados em artigos científicos, os entrevistados afirmaram que trabalhos acadêmicos podem conter vieses e podem ser contestados, mesmo quando passam por revisões. Esses possíveis vieses, caso não sejam devidamente tratados, podem comprometer a objetividade da auditoria. Todavia, tais

materiais podem ser ricas fontes de *insights* sobre diferentes possibilidades de análise ou de confirmação externa de dados coletados pelos auditores.

O Entrevistado 8 ilustrou o dilema pelo qual passa com o exemplo deste trabalho, o qual utiliza um estudo acadêmico a respeito da temática sob análise. Apesar de considerar o trabalho acadêmico de boa qualidade, ele comentou que sua percepção é de que os auditores se sentem incomodados e de que as conclusões apresentadas no estudo deveriam ser validadas. Acrescentou, ainda, que, em auditorias operacionais, é complexo o processo de estabelecimento do critério a ser utilizado como base para a comparação da condição que será avaliada durante a auditoria. Nesses casos, os artigos científicos podem ajudar a embasar os critérios.

O Entrevistado 9 comentou que, no início dos trabalhos, já é um padrão em sua área a realização de pesquisas, para se entender o que o meio acadêmico, o TCU, o IPEA e outros grupos de interesse têm publicado sobre a temática. No entanto, não se percebeu nos relatos dos diversos entrevistados a aplicação desse padrão de forma institucional.

6.6.3 Grau de conhecimento dos entrevistados quanto ao movimento de políticas públicas baseadas em evidências

De forma a contribuir com a discussão sobre o movimento das políticas públicas baseadas em evidências, questionou-se, nas entrevistas, se o participante tinha conhecimento do movimento e, em caso positivo, solicitou-se sua opinião a respeito dele. Metade dos entrevistados informaram não ter conhecimento ou apenas ter ouvido falar brevemente. Os entrevistados que conheciam o movimento o avaliavam como muito importante e com potencial de elevar a maturidade das políticas públicas no país. Há, no entanto, de se ter cautela na utilização das evidências em função dos possíveis vieses incorporados na sua seleção e na sua interpretação, conforme aponta Parkhurst (2017).

O Entrevistado 5, refletindo sobre a importância do movimento, fez um paralelo com a própria atividade de auditoria interna, indicando que tal atividade, sempre baseada em evidências, constitui fator determinante para o seu sucesso ao longo dos tempos.

O Entrevistado 4 destaca que o *timing* da agenda política, às vezes, não é o *timing* de uma avaliação. Muitas vezes, a agenda política não espera uma boa evidência. Nesse sentido, ele avalia que o país ainda vai demorar um pouco para ter maturidade de realizar avaliações *ex ante*, antes do lançamento das políticas.

O Entrevistado 7 ressaltou a importância do movimento, mas indicou a necessidade de cautela na utilização. Tal pensamento mantém sintonia com o que aponta Parkhurst (2017): a criação, a seleção e a interpretação de evidências podem ser sujeitas a vieses. Na visão do entrevistado, “a construção de evidência [...] não é uníssona”, há diferentes formas de se enxergarem resultados. O entrevistado alertou que “há, na história da literatura acadêmica, vários resultados que demonstram isso, que, por vezes, determinados resultados tidos como evidenciados, são depois confrontados, e essa mudança de percepção, pela academia, é depois alterada”.

7 CONCLUSÕES

O objetivo principal deste estudo, refletido na questão de pesquisa a ser respondida nesta seção, foi analisar como, atualmente, preferem atuar os auditores da CGU: de forma didática ou repressiva? Para responder à questão, em princípio, realizaram-se a análise tanto do histórico da atuação da atividade de auditoria interna no Governo Federal, para se entender o perfil geral da atuação dos auditores, ao longo dos tempos, quanto da influência do contexto histórico institucional na forma de atuação do auditor interno, nos tempos atuais. Em seguida, foram coletados dados para a análise quantitativa com os auditores internos da CGU, por meio de questionário eletrônico (*survey*), e, para análise qualitativa, foram entrevistados gestores da SFC. As questões aplicadas foram lastreadas em referencial teórico, de forma a explorar os principais fatores que influenciam a tomada de decisões dos auditores a respeito da forma como atuam.

O *survey* foi aplicado em amostra estatística representativa dos auditores internos da CGU. Em seguida, de forma a aprofundar as análises, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 11 gestores da SFC.

O método aplicado atendeu aos anseios investigativos, na medida em que respondeu à questão estabelecida e possibilitou adicionar informações que extrapolaram o conjunto de fatores inicialmente desenhado.

Apresentam-se, a seguir, além das conclusões gerais da pesquisa, as limitações e os aspectos que merecem aprofundamento em trabalhos futuros.

A pesquisa foi estruturada com base nos dois estilos de implementação de política pública propostos Pires (2009), ao analisar a atuação de Auditores Fiscais do Trabalho.

Segundo o autor (2009), a abordagem repressiva é punitiva (assim como a atuação da CGU com apurações); e abordagem pedagógica, educativa (assim como as auditorias da CGU – avaliações e consultorias).

7.1 COMO PREFEREM ATUAR OS AUDITORES DA CGU

Em princípio, o estudo revelou que, conforme ensinamentos de Lindblom (1959), o contexto das decisões no ambiente da Auditoria Interna Governamental é rico, multifacetado, vinculado a redes de compromissos, interesses e poderes, e estruturado em torno de um conjunto de instituições formais e informais.

Com base nos dados coletados, foi possível comprovar que 67% dos auditores internos da CGU preferem atuação didática com auditorias (51% preferem avaliações e 16% preferem consultorias), ao passo que 33% preferem realizar atuação repressiva com apurações. Os dados foram ilustrados na Figura 9 – Visão geral dos tipos de serviços preferidos pelos participantes.

A análise estatística dos dados coletados no *survey* evidenciou que os seguintes fatores influenciam as escolhas dos auditores sobre a forma como atuam: auditores lotados em controladorias da CGU têm 53,6% a mais de chances de optarem por realizar apurações; as chances de preferência dos auditores por apurações, a cada ano adicional de serviço, aumentam em 1,6%; auditores do gênero masculino têm 23,1% a menos de chances de preferirem um trabalho avaliativo; e auditores com pós-graduação ou com graduação têm 34,8% a menos de chances de preferirem um trabalho avaliativo.

Das variáveis citadas, os entrevistados trouxeram profunda reflexão, a seguir exposta, sobre a influência da localização geográfica e do tempo de serviço do auditor na sua forma de atuar. Avaliações sobre a influência de gênero e de escolaridade dos auditores devem ser fruto de estudos futuros.

Em relação à influência da localização geográfica do auditor, os entrevistados confirmaram haver grande diferença entre os perfis profissionais dos auditores atuantes em Brasília e nas regionais. Indicaram, ainda, ser essa diferença uma deficiência da CGU, estruturada em função de incentivos institucionais, como, por exemplo, o direcionamento histórico das unidades nos estados para a forte atuação no combate à corrupção (o que trouxe benefícios à imagem da instituição), a deficiência do curso de formação dos auditores em relação à atividade de apuração e a condução dos novos servidores do último concurso (de 2012), em geral, para atuarem em Brasília.

Similarmente, tal diferença se relaciona com o fato de que, em Brasília, os auditores atuam mais próximos dos gestores que definem o desenho das políticas públicas, o que direciona esses auditores à realização de avaliações e de consultorias. Já nas controladorias regionais nos estados, atua-se mais proximamente da execução ou da implementação das políticas, ou seja, da conduta dos gestores, o que aproxima os auditores de trabalhos de apuração. Além disso, a partir da análise histórica das instituições atuantes no chamado *controle interno* no Brasil, observa-se que as unidades regionais, desde a sua criação, em 1967, nunca puderam definir os trabalhos que realizam. Historicamente, seus esforços eram direcionados à execução de demandas enviadas por Brasília, e a apurações de denúncias e de demandas externas (de órgãos parceiros). Como a atuação com auditorias demanda forte esforço de planejamento, o distanciamento das unidades regionais desses esforços, de igual modo, as distancia das auditorias.

Outra conclusão, a partir dos relatos dos entrevistados, que pode contribuir com esse abismo¹¹ se relaciona com a influência do incentivo da CGU para a geração de benefícios. De um lado, há um claro direcionamento institucional para a geração de benefícios financeiros e não financeiros na realização de avaliações e de consultorias (inclusive com o piso¹² de R\$100 mil reais para o registro de benefícios); e, de outro lado, um direcionamento não tão claro sobre o conceito de sucesso na realização de apurações¹³. Como os auditores em Brasília estão mais próximos dos gestores dos recursos financeiros nacionais, acabam por ter maior facilidade na geração de benefícios financeiros e não financeiros. Já nas regionais, pela atuação no âmbito local, é diminuída a capacidade de geração de benefícios, o que acaba direcionando o auditor para a linha de atuação em que o sucesso seja alcançado com menor dificuldade ou em que o possível insucesso não fique evidente.

Na mesma linha de raciocínio, com destaque à diferença de percepções dos auditores sobre o conceito de sucesso, os dados das entrevistas e do *survey* indicam que alguns auditores preferem atuações repressivas, com apurações, pela percepção de que os

¹¹ Abismo foi o nome utilizado pelo Entrevistado 5, ao se referir à grande diferença entre os perfis de auditores de Brasília e de auditores das regionais da CGU.

¹² A regra do piso de R\$100 mil reais para registro de benefícios, estabelecida pela Portaria n. 4044/2019 SFC/CGU, determina que não deve haver registro de benefícios financeiros inferiores a este valor, o que direciona os auditores a trabalhos de maior materialidade (CGU, 2019).

¹³ O sucesso das apurações se dá pelo encaminhamento do caso apurado para a realização de operações especiais em parceria com a polícia e com o Ministério Público. Esse encaminhamento apenas ocorre caso sejam identificadas evidências robustas de materialidade e de autoria do caso. Se não forem identificados os elementos suficientes para se abrir uma operação especial, a apuração é simplesmente concluída.

trabalhos geram resultados imediatos, enquanto os resultados das avaliações podem demorar anos para serem observados. Os resultados imediatos aos quais se referem, nesta dissertação, são as possíveis operações especiais, em parceria com a Polícia Federal e com o Ministério Público, e o ganho de imagem da CGU junto à sociedade. No entanto, na opinião de alguns entrevistados, essa é uma percepção equivocada, já que o sucesso da SFC é mensurado em termos de benefícios gerados. No caso das apurações, os possíveis benefícios financeiros poderiam ser auferidos apenas após o trânsito das medidas judiciais decorrentes, o que, em geral, demora muito tempo. Além disso, medidas de melhoria dos controles para se evitar o ilícito apurado podem não ser implementadas pelos gestores, abrindo margem para que o problema aconteça novamente no futuro, como relatado por Olivieri (2016).

Em relação à influência do tempo de serviço para o direcionamento dos auditores à realização de apurações, cabe o destaque de que a grande maioria dos servidores mais experientes atuam nas controladorias regionais, onde o contexto os direciona à realização de apurações. Além disso, alguns entrevistados comentaram que auditores mais experientes vêm da geração em que “o gestor era tratado como inimigo”, conforme relatado na análise histórica a seguir.

Naquela época, o direcionamento institucional para a realização de apurações, que era mais forte, parece, atualmente, influenciar os auditores mais experientes. Alinhado à discussão sobre o conceito de sucesso para os auditores, os entrevistados indicaram que o trabalho com apurações representaria a zona de conforto procurada pelos servidores com mais tempo de serviço, por representar menores riscos e por demandar a realização de procedimentos já conhecidos. Adicionalmente, os entrevistados indicaram que a deficiência do curso de formação no que tange a apurações acaba por direcionar esse tipo de serviço aos mais experientes.

Essas conclusões corroboram tanto os relatos de Olsen e Gold (2018), os quais indicaram que auditores com maior experiência em fraude podem apresentar níveis mais altos de ceticismo profissional, quanto as suposições de Olivieri (2016) de que questões contextuais, culturais e históricas podem dificultar a incorporação de novas formas de atuação.

As entrevistas deram visibilidade a outros incentivos institucionais que direcionam os tipos de trabalhos realizados, a exemplo do Programa de Fiscalização de Entes Federados (FEF) e das Auditorias Anuais de Contas. A atuação com apurações no âmbito do FEF, que é mandatória, consome boa parte da capacidade operacional das

regionais. A atuação com avaliações de prestações de contas, que é, de igual modo, mandatória, consome boa parte da capacidade operacional das unidades em Brasília, em função de a maior parte dos órgãos federais estarem ali localizados.

Nesse contexto, foi reforçada, desde 2018, a política de desconcentração, possibilitando, de forma inédita, às regionais a realização do planejamento dos trabalhos, os quais podem também ter abrangência nacional, e não apenas local. As implicações dessa recente mudança devem ser objeto de estudos futuros.

O que fica claro é que o contexto e os incentivos institucionais exercem forte influência sobre a forma de atuação dos auditores.

Além dos incentivos institucionais, e diretamente relacionado a eles, observou-se que a seleção da forma de atuar passa pelo perfil profissional do auditor que realizará o serviço, ao encontro dos achados de Olsen e Gold (2018). Constatou-se que nem todo servidor possui o perfil cético necessário para atuar em apurações, e que tal perfil pode ser danoso para trabalhos de consultoria, os quais são baseados em confiança mútua.

Relativamente à atuação em apurações, os dados coletados indicam ser relevante a tomada de decisões com base tanto na experiência quanto na bagagem de formação cultural e educacional do auditor. Essa constatação se sintoniza com os achados de Olsen e Gold (2018), indicando que decisões tomadas com esses fundamentos estão relacionadas com maior ceticismo profissional, necessário à atuação com apurações.

Outro ponto de grande relevância emergente nas entrevistas é que a percepção dos auditores sobre os auditados representa grande influência para a definição da forma como atuarão. Por exemplo, a percepção de que o gestor não possui competências técnicas e/ou de que o cargo foi ocupado por indicações políticas pode influenciar o auditor a realizar apurações.

Na análise estatística do comportamento de *clusters* de participantes em função das escolhas realizadas na questão sobre o grau de importância das diversas fontes de informações para a definição dos trabalhos, observou-se que os servidores *Legalistas*, que utilizam fundamentalmente leis, decretos e normas como fontes de informação, têm 9,8% a mais de chances de optarem por apurações.

Ainda com relação às fontes de informação, o *survey* demonstrou que mais de 60% dos auditores consideram baixa ou nula a influência dos gestores sobre a definição dos trabalhos realizados. Logo, os auditores, de forma geral, não consultam os gestores para saberem de suas prioridades e de suas estratégias, a fim de que essa informação sirva

de insumo para a definição dos trabalhos realizados pela SFC, o que confronta o normativo técnico da área.

7.2 DE CONTROLE INTERNO A AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A análise do histórico institucional (desde a criação do conceito de controle contábil no governo brasileiro, em 1921, até o atual alinhamento internacional das práticas de auditoria interna), as diferentes visões do meio acadêmico a respeito da atuação dos auditores e os dados coletados nas entrevistas clarearam o entendimento tanto da evolução do foco da atenção dos auditores ao longo dos últimos 100 anos quanto dos momentos de transição técnica pelas quais a atividade passou no Governo Federal.

Em relação ao foco de atuação, a figura 3 resumiu essa cronologia, partindo de um momento inicial, em que o foco era estabelecido, em geral, na análise de controles, em especial, na mera avaliação de conformidades dos atos administrativos com leis e com normativos, em busca de se identificarem não-conformidades e erros. No momento seguinte, estabeleceu-se o foco em avaliação de processos, marcado pelas avaliações de políticas públicas, com o objetivo de verificar a eficiência do processo e de identificar oportunidades de melhoria. Por fim, o momento atual, iniciado a partir do alinhamento técnico internacional estabelecido em 2017, que, embora ainda não consolidado, focaliza trabalhos centrados na avaliação de riscos das instituições.

Sob o ponto de vista das transições técnicas, a figura 4 sintetizou os quatro principais momentos de transição técnica na história do controle interno e da auditoria interna, com ênfase na transição do foco da profissão: de controle interno para auditoria interna.

O segundo momento foi estabelecido com as reformas realizadas em 1967, em especial com a criação do sistema de controle interno e com a institucionalização das práticas de controle. Naquele momento, a atuação dos auditores era mais próxima do gestor, mas, ao mesmo tempo, havia grande envolvimento no processo de gestão. O objetivo era, em geral, apontar falhas processuais.

Em 1994, foi iniciado o terceiro momento, com a estruturação da SFC, com a centralização de comando sobre os auditores e com o início das avaliações de políticas públicas alinhadas com a reforma gerencialista ocorrida à época. Em seguida, iniciou-se, com o programa de fiscalização por sorteios, uma forte atuação do combate à corrupção. Com o afastamento do gestor, com forte atuação no combate à corrupção e com

potencialização do foco em avaliação de conformidades, a CGU passou a se posicionar quase como adversária dos gestores, situação amplamente presente no contexto acadêmico (CAMPANA, 2017; NOGUEIRA; GAETANI, 2018; OLIVIERI, 2016).

O quarto momento, iniciado em 2017, diferenciou controle interno (cuja responsabilidade é dos gestores) de auditoria interna (cuja função independe de apoio da gestão). O ideal normativo do novo momento consistia em focalizar o apoio aos gestores no cumprimento de seus objetivos. O auditor deixava de atuar como mero *fiscalizador* para atuar também como *executor* (HUMPHREY; OWEN, 2000).

A análise histórica aliada com os dados quantitativos e qualitativos coletados nesta pesquisa permitiu concluir que o contexto político-institucional exerce grande influência sobre o tipo de atuação e sobre os resultados alcançados pela Auditoria Interna Governamental.

7.3 OUTROS ACHADOS RELEVANTES

Em princípio, registra-se a constatação de que a Auditoria Interna Governamental adotou uma forma de atuação que combina atuações repressivas com atuações didáticas, de modo a aumentar a propensão ao cumprimento sustentável da lei, conforme concluiu Pires (2009), ao analisar a atuação dos Auditores Fiscais do Trabalho.

Acrescenta-se que, em geral, situações constatadas durante auditorias (atuação didática) podem gerar esforços de apuração (atuação repressiva). Por sua vez, após a realização de apurações, é recomendado que se realizem avaliações ou consultorias para apoiar o fortalecimento dos controles que possibilitaram a ocorrência do ato apurado. Contudo, tal prática não é, ainda, institucionalizada, e poderia evitar, conforme Oliveiri (2016), o efeito de se *enxugar gelo*, conforme ilustrado na figura 15.

Em complemento à pesquisa de Arantes (2016), no que concerne às variáveis que afetam o relacionamento entre auditor e auditado, as entrevistas indicaram que a postura do auditor no trato com o gestor constitui fator preponderante para a relação interpessoal. Na perspectiva dos entrevistados, a postura engloba o escopo dos trabalhos, variável também apontada por Arantes (2016), e a forma de comunicação.

Em relação ao escopo dos trabalhos, os auditores podem avaliar em que medida as organizações estão preparadas para enfrentarem adversidades na direção de seus objetivos (foco nos riscos) ou para revisarem processos até encontrarem erros. A atuação com a primeira opção agregará mais valor e melhorará, por conseguinte, a relação.

No que diz respeito à comunicação, foram indicados, como relevantes, a clareza por parte do auditor e o alinhamento de entendimentos entre este e o gestor auditado.

Relativamente aos tipos de informações utilizadas pelos auditores internos da CGU em seus trabalhos, constatou-se que leis, decretos e normas são as principais fontes de informação, em paralelo tanto com informações acerca dos custos ou dos valores envolvidos nas diversas questões quanto com informações produzidas pelas próprias unidades auditadas. Por outro lado, em menor relevância, registrou-se o uso de artigos científicos.

Em referência ao uso de produções acadêmicas, observou-se, em geral, que os auditores são bastante céticos, dado que, frequentemente, julgam a utilização de tais produções como fonte de inspiração metodológica ou como confirmação externa de dados, restringindo, ainda, sua utilização a uma quantidade pequena de oportunidades.

No tocante às bases de dados acessadas, constatou-se, de modo geral, que as mais relevantes tratam sobre despesas do Governo Federal e sobre informações cadastrais de pessoas e de empresas. Os auditores indicaram que as utilizam por terem experiência prévia e pela facilidade de acesso aos dados. A análise estatística demonstrou que o uso de bases de dados está mais relacionado com a realização de apurações.

Quanto ao movimento das políticas públicas baseadas em evidências, verificou-se que aproximadamente metade dos gestores da SFC entrevistados não possui conhecimentos, ao passo que a outra metade atribui extrema importância ao movimento, acreditando que ele tenha a capacidade de modificar a realidade das políticas públicas no país. No entanto, ressaltam que o “*timing* político *pra* construir uma política pública, às vezes, não espera uma boa evidência” (ENTREVISTADO 4).

7.4 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa buscou colaborar com a minimização da chamada *obscuridade* no que tange ao modo como os auditores conduzem seu trabalho (POWER, 2000; GREY, 2018). Com esse objetivo, conseguiu-se grande êxito na mobilização de aproximadamente 300 auditores federais de finanças e controle atuantes em todo o país, para desvendar fatores que contribuem para o direcionamento dos trabalhos executados.

A pesquisa contribuiu com a discussão firmada entre Power (2000) e Humphrey e Owen (2000), indicando que ambos os estudos têm razão em seus principais argumentos. Os dados coletados se alinham tanto com a indicação dos efeitos negativos

gerados por um histórico de atuações repressivas (POWER, 2000) quanto com o gradativo distanciamento da auditoria de atividades centralizadas na fiscalização e a consequente aproximação de atividades dedicadas à colaboração (HUMPHREY; OWEN, 2000).

Em outra linha de pensamento, dada a avaliação de que as recomendações de órgãos de controle podem ser relevantes fontes de informações para as políticas públicas (ENAP, 2018), esta pesquisa contribui em promover visibilidade quanto às fontes de informação dos auditores e à forma como trabalham. Os dados aqui revelados já são utilizados em discussões no contexto do movimento do uso de evidências em políticas públicas.

Além da contribuição acadêmica, a pesquisa contribui, em grande maneira, com a concretização do processo de transição técnica em curso neste momento. O profundo entendimento das bases culturais e institucionais que regem a SFC proporciona a estruturação de estratégias mais consistentes para guiar o futuro da instituição, vencendo barreiras culturais e preservando as raízes históricas, as quais conduziram exitosamente a instituição até este momento.

7.5 LIMITES E AGENDAS DE PESQUISAS FUTURAS

Neste trabalho, optou-se pela coleta de dados com método quantitativo, com correspondente interpretação e aprofundamento realizado por método qualitativo, ambos amparados por referenciais bibliográficos. Os métodos propiciaram a exploração de variadas perspectivas do objeto em análise. No entanto, para o escopo desta dissertação, não foi possível exaurir as possibilidades de cruzamentos dos dados coletados, o que, inegavelmente, abre oportunidades de futuras contribuições acadêmicas, a partir de diferentes formas de análise sobre as informações já disponíveis.

Os resultados obtidos complementam percepções estabelecidas em contribuições acadêmicas anteriores, e conduzem a uma compreensão mais densa e aprofundada da atuação dos auditores internos governamentais. No entanto, fica pendente, para trabalhos futuros, avaliações que abranjam não apenas os servidores da SFC, mas também servidores dos demais órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Além disso, conforme já indicado nesta dissertação, cabe a realização de pesquisas futuras para se compreenderem as causas de os auditores do gênero masculino e os auditores com pós-graduação terem menores chances de preferirem trabalhos avaliativos.

Outra linha de pesquisa que pode ser explorada futuramente diz respeito à avaliação dos efeitos da atual política de desconcentração das controladorias regionais, o que impacta diretamente na definição dos trabalhos de auditoria realizados pela SFC. Esse processo gera incentivos institucionais diferentes dos que foram historicamente dados às unidades da CGU nos estados, o que tende a gerar formas distintas de atuação dos auditores das observadas no passado.

Por fim, devido à percepção sobre a divergência de opiniões relativas ao conceito de sucesso da atuação dos auditores, cabe estabelecer pesquisas futuras explorando essa temática e aprofundando o entendimento de sua influência sobre o trabalho dos auditores.

REFERÊNCIAS

- ABREU, W. F.; LIMA, D. A. O poder da interação na atividade de auditoria interna. **Auditor interno magazine**, São Paulo, n. 2, p. 19-20, dez 2018. Disponível em: <http://indd.adobe.com/view/5a2696bd-f059-4f7d-9ac3-34e0a0cd13fb>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- ALMEIDA, B. J. M. Adopted theories by the portuguese professionals to explain the auditing: empirical evidence. **XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria**, Lisboa, 2013. Disponível em: <http://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/10.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- ANDERSON, U. L.; HEAD, M. J.; RAMAMOORTI, S.; RIDDLE, C.; SALAMASICK, M.; SOBEL, P. J. **Internal Auditing: Assurance & Advisory Services**. 4th. ed. Lake Mary: The Internal Audit Foundation, 2017.
- ARAN, E. Como será o trabalho no mundo 'volátil, incerto, complexo e ambíguo'. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 18 ago. 2018. Carreiras. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/sobretudo/carreiras/2018/08/1979151-esqueca-cracha-e-carteira-de-trabalho-agora-e-tudo-volatil-incerto-complexo-e-ambiguo.shtml>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- ARANTES, R. E. **O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos?** Uma análise sob a perspectiva dos gestores federais. 2016. 105f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Desenvolvimento) – Programa de Pós-graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2016.
- BALBE, R. S. **O resultado da atuação Controle Interno no contexto da Administração Pública Federal brasileira**. 2010. 158f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2010.
- BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. 7. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.
- BENDOR, J. **Bounded Rationality and Politics**. Berkeley: University of California Press, 2010.
- BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 28 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. 1967. Disponível em:

<http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/104099/decreto-lei-200-67#art-5--inc-I>.

Acesso em: 28 mai. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 mai.

2019.

BRASIL. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. 2001a. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 28

mai. 2019.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. 2001b. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D815F07258B>. Acesso em: 28 mai. 2019.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta n. 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. 2016. Disponível em:

http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197. Acesso em: 28 mai. 2019.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. 2017a. Disponível em:

http://www.lex.com.br/legis_27439931_INSTRUCAO_NORMATIVA_N_3_DE_9_DE_JUNHO_DE_2017.aspx. Acesso em: 28 mai. 2019.

BRASIL. **Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. 2017b.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm. Acesso em: 28 mai. 2019.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa n. 4, de 11 de junho de 2018**. Estabelece os conceitos, requisitos e regras básicas para contabilização de benefícios. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/web/guest/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/25807442/do1-2018-06-15-instrucao-normativa-n-4-de-11-de-junho-de-2018-25807365. Acesso em: 28 mai. 2019.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Portaria n. 3.553, de 12 de novembro de 2019**. Aprova o Regimento Interno e o Quadro Demonstrativo de Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Controladoria-Geral da União – CGU e dá outras providências. 2019. Disponível em: <http://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-3.553-de-12-de-novembro-de-2019-227654932>. Acesso em: 28 mai. 2019.

CAMPANA, P. S. P. A cultura do medo na administração pública e a ineficiência gerada pelo atual sistema de controle. **Revista de Direito**, v. 9, n. 1, p. 189-216, 2017.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. *In*:

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. (Orgs.). **Organizações, Cultura e Desenvolvimento Local**: a Agenda de Pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional. Recife: UFPE, 2003. p. 21-38.

CASTRO, L. **Do abstrato ao concreto pensado**: estruturação do acompanhamento da execução de políticas públicas realizado pela Secretaria Federal de Controle Interno. 2009. 19f. Monografia (Especialização em Desenvolvimento e Políticas Públicas) – Curso de Aperfeiçoamento em Desenvolvimento e Políticas Públicas, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2009.

CAVALCANTE; P. L. C.; SPANGUERO, G. **Burocracia de médio escalão**: perfil, trajetória e atuação. Brasília: ENAP, 2015.

CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) TA** – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica. Brasília, 2019. Disponível em:

<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 15 mar. 2020.

CGU. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal**. Brasília: SGU, 2017. Disponível em: <http://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e->

<fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-2017.pdf/view>. Acesso em: 18 mar. 2020.

CGU. **Portaria n. 4.044, de 18 de dezembro de 2019**. Altera a sistemática de quantificação e registro dos benefícios decorrentes da atividade de auditoria interna governamental. 2019. Disponível em:

http://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/42513/5/Portaria_SFC_n_4044_Atualiza_Manual_2019.pdf. Acesso em: 28 mai. 2019.

CHAMBERS, R. F. **Trusted Advisors: Key Attributes of Outstanding Internal Auditors**. Lake Mary, Flórida: Interna Audit Foundation, 2017.

DAVIES, P. Is evidence-based Government Possible? **Jerry Lee Lecture**. 4th Annual Campbell Collaboration Colloquium: Washington, 2004.

DELOITTE BRASIL. **Auditoria Interna no Brasil: Rumo à consolidação do impacto e da influência**. Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2018. Disponível em:

<http://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/auditoriaintern-editorHTML-00000001-12122018135129.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2019.

DINIZ, P. E. F. **Alinhamento entre o planejamento da SFC/CGU e as normas de auditoria interna**. 2017. 60f. Monografia (Especialização em Controle Externo) – Curso de Especialização em Controle Externo, Departamento de Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

ENAP. Capacidades estatais para produção de políticas públicas: resultados do survey sobre o serviço civil no Brasil. **Cadernos Enap**, n. 56, 2018.

FILGUEIRAS, F. Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil. In: PIRES, R.; LOTTA, G.; OLIVEIRA, V. E. **Burocracia e Políticas Públicas no Brasil** - interseções analíticas. Brasília: IPEA/ENAP, 2018. Cap. 14, p. 355-381.

FREY, C. B.; OSBORNE, M. A. **The future of employment: how susceptible are jobs to computerisation?** Oxford, UK: Oxford Martin Programme on Technology and Employment, 2013. Disponível em: http://sep4u.gr/wp-content/uploads/The_Future_of_Employment_ox_2013.pdf. Acesso em: 15 dez. 2019.

GOMES, D. P.; BENINI, E. G. Modelo organizacional do controle interno do Poder Executivo Federal: uma breve análise das propostas de emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional. **Rev. da CGU**, v. 8, n. 12, p. 247-274, 2016.

GOMIDE, A. A.; PIRES, R. R. C. **Capacidades Estatais e Democracia: Arranjos Institucionais de Políticas Públicas**. Brasília: IPEA, 2014.

GREY, P. F. C. **A avaliação de impacto de políticas públicas e a contribuição das auditorias internas dos institutos federais para a sua consecução**: um estudo a partir da execução do PNAES no campus São Borja do Instituto Federal Farroupilha. 2018. 160f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) – Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Universidade Federal do Pampa, São Borja, 2018.

HUMPHREY, C.; OWEN, D. Debating the ‘Power’ of Audit. **International Journal of Auditing**, v. 4, n. 1, p. 29-50, 2000. Disponível em: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1099-1123.00302>. Acesso em: 15 dez. 2019.

HURTT, R. K. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 29, n. 1, p. 149-171, 2010.

Institute of Internal Auditors (IIA). **Definition of Internal Auditing**. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, 1999. Disponível em: <http://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> . Acesso em: 29 jan. 2020.

Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA BRASIL). **Declaração de Posicionamento do IIA**: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2020.

Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA BRASIL). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. 2017. Disponível em: <http://iiabrasil.org.br//ippf/principios-fundamentais>. Acesso em: 7 set. 2018.

KAHNEMAN, D. **Thinking, Fast and Slow**. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2011.

LEITE, A. A. B. **Descentralização, responsabilização, e (des)controle**: determinantes e impactos da corrupção e má gestão dos recursos federais nos municípios brasileiros. 2010. 249f. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Programa de Pós-Graduação em Ciência Política, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

LEUNG, P.; COOPER, B. J.; ROBERTSON, P. **The Role of Internal Audit in Corporate Governance & Management**. Melbourne: Royal Melbourne Institute of Technology, 2004.

LIMA, L. C. M. **Controle Interno na administração pública**: o controle interno na administração pública como um instrumento de accountability. 2012. 72f. Monografia

(Especialização em Orçamento Público) – Curso de Especialização em Orçamento Público, Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

LINDBLOM, C. E. The Science of “Muddling Through”. **Public Administration Review**, v. 19, n. 2, p. 79-88, 1959.

LINNARD, D.; KINNEY, M. The Trusted Adviser - Internal audit can change stakeholders’ perceptions by being more reliable and credible, and strengthening relationships. **Internal Auditor**, v. 72, n. 6, p. 52-55, 2015. Disponível em: http://theiia.texterity.com/ia/december_2015_internal_auditor/MobilePagedArticle.action?articleId=1007101&app=false#articleId1007101. Acesso em: 9 mai. 2015.

LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; OLIVIERI, C.; TEIXEIRA, M. A. C. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, p. 54-67, 2010.

MCKAY, D. Humans wanted: why automation won’t kill off your job. World Economic Forum (WEF), Nova York, 15 jan. 2019. Disponível em: <http://www.weforum.org/agenda/2019/01/humans-wanted-why-automation-wont-kill-off-your-job/>. Acesso em: 21 jan. 2019.

MEFFORD, J. L. **Risk-Based Internal Auditing**. Los Alamitos/Califórnia/USA: Mefford Multimedia, LLC and Jason Lee Mefford, 2014.

NASCIMENTO, L. F. **Ferramentas de controle interno da controladoria geral da União**: instrumentos de fiscalização da gestão, controle social e combate à corrupção. 2015. 90f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2015.

NELSON, M. W. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 28, n. 2, p. 1-34, 2009.

NOGUEIRA, R. A.; GAETANI, F. A Questão do Controle no Debate de Governança Pública. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 19, p. 91-100, 2018.

OLIVEIRA, E. B. J. **O perfil da produção científica em auditoria governamental publicada em periódicos brasileiros no período de 2014 a 2017**. 2018. 23f. Graduação (Bacharel em Ciências Contábeis) – Departamento Acadêmico de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2018.

OLIVEIRA, P. T. C. C. **Gestão da inovação no setor público**: acumulação de capacidades tecnológicas e os processos subjacentes de aprendizagem: evidências da Secretaria do Tesouro Nacional do Brasil durante o período de 1986 a 2005. 2012. 172f.

Dissertação (Mestrado Executivo em Gestão Empresarial) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2012.

OLIVEIRA, T. F. Avaliação das Práticas de Auditoria Interna da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU sob a Ótica da Auditoria Baseada em Riscos. **Rev. da CGU**, v. 11, n. 19, p. 84-101, 2019.

OLIVIERI, C. **Política e burocracia no Brasil**: o controle sobre a execução das políticas públicas. 2008. 229f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2008.

OLIVIERI, C. A atuação dos controles interno e externo ao executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil. **Texto para discussão** n. 2252, Brasília/Rio de Janeiro, IPEA, 2016.

OLSEN, C.; GOLD, A. Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. **Journal of Accounting Literature**, v. 41, p. 127-141, 2018.

PARKHURST, J. **The Politics of Evidence**: From evidence-based policy to the good governance of evidence. Routledge: Routledge Studies in Governance and Public Policy, 2017. Disponível em: <http://library.oapen.org/bitstream/id/1eab5431-e6b4-4dee-a36e-688c23acc38/640550.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2019.

PIRES, R. R. C. Estilos de Implementação e Resultados de Políticas Públicas: Fiscais do Trabalho e o Cumprimento da Lei Trabalhista no Brasil. **Dados**, v. 52, n. 3, p. 735-769, 2009.

PMI. (Org.). **Um Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos** (Guia PMBOK). 6. ed. Newtown Square, PA: Project Management Institute, 2017.

POWER, M. **The audit explosion**. London: Demos, 1996 [1994]. Disponível em: <http://www.demos.co.uk/files/theauditexplosion.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2019.

POWER, M. **The Audit Society. Rituals of Verification**. Oxford: Oxford University Press, 1997.

POWER, M. The Audit Society - Second Thoughts. **International Journal of Auditing**, London, v. 4, n. 1, p. 111-119, 2000.

PricewaterhouseCoopers (PWC). **Internal Audit 2012**: A study examining the future of internal auditing and the potential decline of a controls-centric approach. 2012. Disponível em:

<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/auditoria/2014/pwc-estudo-situacao-profissao-auditoria-interna-14.pdf>. Acesso em: 7 fev. 2020.

PricewaterhouseCoopers (PWC). **Estudo sobre a situação da profissão de auditoria interna em 2014** - Planejando a melhoria de desempenho: Um modelo para a mudança. 2014. Disponível em:

<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/auditoria/2014/pwc-estudo-situacao-profissao-auditoria-interna-14.pdf>. Acesso em: 7 fev. 2020.

PricewaterhouseCoopers (PWC). **2018 State of the Internal Audit Profession Study** - Moving at the speed of innovation: The foundational tools and talents of technology-enabled Internal Audit. 2018. Disponível em:

<http://www.pwc.com/sg/en/publications/assets/state-of-the-internal-audit-2018.pdf>.

Acesso em: 7 fev. 2020.

REIS, S. R. G. Evolução do Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro: um panorama de suas transformações institucionais e de suas tensões constitutivas. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 12, p. 81-90, 2017.

RIBEIRO, S. M. R. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, 1997.

RYAN, T. P. **Sample Size Determination and Power**. New Jersey/Canada: John Wiley & Sons, 2013.

SILVA, A. A. C. O Tribunal de Contas da União na história do Brasil: evolução histórica, política e administrativa (1890-1998). In: TCU. **Prêmio Serzedello Corrêa 1998**: Monografias Vencedoras. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 1999.

SOUZA, R. G. **Auditoria Interna**: Um panorama das pesquisas acadêmicas publicadas em periódicos e congressos nacionais. 2017. 37f. Graduação (Bacharel em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2017.

UNACON. Atuação marca cronologia de eventos na luta em defesa da CGU. **Finanças & Controle**, Brasília, p. 5-19, ago/set/out 2015. Linha do Tempo. Disponível em:

<http://unacon.org.br/uploads/reforma-ministerial-a15dae3d054aa0e7a8d9d6d9ab417be9.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.

World Economic Forum (WEF). **The Future of Jobs** - Employment, Skills and Workforce Strategy for the Fourth Industrial Revolution. Geneva/Switzerland, 2016.

Disponível em: <http://www.voced.edu.au/content/ngv%3A71706>. Acesso em: 10 jan. 2020.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed.
Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE I – QUESTIONÁRIO DO SURVEY

O objetivo geral do estudo é identificar preferências e fontes de informação relacionados com a definição das auditorias realizadas pela CGU.

A pesquisa é executada no âmbito do Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP).

Mestrando: TIAGO CHAVES OLIVEIRA
(tiagocoliveira@gmail.com ou tiago.oliveira@cgu.gov.br)
+55(61)99994-0702

Orientadora: DRA. NATÁLIA MASSACO KOGA

QUESTÕES PERTINENTES AO PARTICIPANTE

Por que fui convidado?

Foi realizada uma amostra estatística aleatória entre os servidores envolvidos em auditorias em 2018 e 2019, segundo registros do Sistema *Novo Ativa*. Se você recebeu uma mensagem de convite, significa que foi selecionado na amostra.

Sua participação é voluntária.

Quem está participando da pesquisa?

Audidores e Técnicos Federais de Finanças e Controle da CGU que estejam realizando ou que tenham realizado auditorias em 2018 ou 2019.

Qual é a duração esperada da minha participação?

A pesquisa é composta por 9 questões, além das perguntas para a definição do perfil do participante.

O preenchimento leva, aproximadamente, 7 minutos.

O que me será questionado?

O questionário possui perguntas sobre você, sobre sua formação e sobre o processo de planejamento das auditorias em que você está ou esteve envolvido.

Como minha privacidade e a confidencialidade de minhas respostas serão protegidas?

Todas as informações e dados de pesquisa identificáveis serão coletados anonimamente. O seu nome e o seu e-mail, informações coletadas para a definição da amostra da pesquisa, serão excluídos quando a pesquisa for concluída.

As informações pessoais serão utilizadas apenas para consolidações e nunca serão entregues a terceiros (incluindo a própria CGU) ou usadas em uma publicação ou em uma apresentação.

Posso me recusar a participar desta pesquisa?

A participação nesta pesquisa é voluntária.

Você pode se retirar a qualquer momento durante a pesquisa, sem dar qualquer razão, fechando o navegador. Nesse caso, nenhuma informação será coletada. Como os dados são coletados anonimamente, você não poderá se retirar da pesquisa depois de enviar suas respostas on-line, pois as respostas não podem ser atribuídas a ninguém.

A quem devo recorrer se tiver dúvidas ou problemas?

Você pode entrar em contato com o pesquisador, Tiago Chaves Oliveira, usando as informações de contato fornecidas acima. Ressalta-se que a realização da pesquisa foi previamente aprovada pela CGU, em especial pela SFC.

Consentimento de participação

Você é livre para aceitar, recusar ou interromper sua participação a qualquer momento. Ao prosseguir, você concorda que os dados coletados para o estudo sejam usados para os propósitos acima descritos.

PERFIL SOCIAL

Questões a respeito do perfil social do participante.

Gênero *

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Feminino
- Masculino

Ano de nascimento *

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- 1946
- 1947
- 1948
- 1949
- 1950
- 1951
- 1952
- 1953
- 1954
- 1955
- 1956
- 1957
- 1958
- 1959
- 1960
- 1961
- 1962
- 1963
- 1964
- 1965
- 1966
- 1967
- 1968
- 1969
- 1970
- 1971
- 1972
- 1973
- 1974
- 1975
- 1976
- 1977
- 1978
- 1979
- 1980
- 1981
- 1982
- 1983
- 1984
- 1985
- 1986
- 1987
- 1988
- 1989
- 1990
- 1991
- 1992
- 1993
- 1994
- 1995
- 1996
- 1997
-

Ano em que entrou na CGU *

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- 1973
- 1974
- 1975
- 1976
- 1977
- 1978
- 1979
- 1980
- 1981
- 1982
- 1983
- 1984
- 1985
- 1986
- 1987
- 1988
- 1989
- 1990
- 1991
- 1992
- 1993
- 1994
- 1995
- 1996
- 1997
- 1998
- 1999
- 2000
- 2001
- 2002
- 2003
- 2004
- 2005
- 2006
- 2007
- 2008
- 2009
- 2010
- 2011
- 2012
- 2013
- 2014
- 2015
- 2016
- 2017
- 2018
- 2019

Maior nível de formação acadêmica *

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Ensino médio
- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado

Exerce função comissionada? *

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Sim
- Não

Qual função comissionada exerce? *

Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:

A resposta foi 'Sim' na questão '5 [PS5]' (Exerce função comissionada?)

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- DAS ou FCPE 1
- DAS ou FCPE 2
- DAS ou FCPE 3
- DAS ou FCPE 4
- DAS 5
- Outras

Qual a área de formação acadêmica da sua maior titulação? *

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Ciências Agrárias (ex.: Agronomia, Veterinária, Zootecnia *etc.*)
- Ciências Biológicas (ex.: Biologia, Farmacologia, Genética *etc.*)
- Ciências da Saúde (ex.: Medicina, Farmácia, Odontologia, Nutrição *etc.*)
- Ciências Exatas e da Terra (ex.: Física, Matemática, Química *etc.*)
- Ciências Humanas (ex.: Educação, Ciência Política, História, Antropologia, Filosofia, Sociologia *etc.*)
- Ciências Sociais Aplicadas (ex.: Administração, Economia, Arquitetura, Demografia, Direito, Comunicação, Ciência da Informação *etc.*)
- Engenharias (todas as engenharias, tais como Civil, Elétrica, Mecatrônica, Naval *etc.*)
- Linguística, Artes e Letras
- Outras

Lotação *

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Coordenação-geral de auditoria na SFC
- Controladoria regional da CGU
- Outras

PESQUISA

Questões da pesquisa

Na sua opinião, qual é o potencial de cada tipo de serviço de Auditoria Interna Governamental de adicionar valor e de melhorar as operações das organizações públicas auditadas? *

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Muito alto	Alto	Nem alto nem baixo	Baixo	Muito baixo
Apuração					
Avaliação					
Consultoria					

Imagine que foram disponibilizados à sua escolha as seguintes opções de possíveis próximos trabalhos. Você deve selecionar apenas 1. Qual trabalho você executaria? *

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Trabalho de apuração, indicado pelo Ministério Público Federal, de possível desvio de recursos com fortes indícios de autoria por parte de autoridade de alto escalão de uma instituição pública respeitada, de materialidade não alta, mas relevante. Caso comprovado, possui grande possibilidade de virar notícia nacional.
- Avaliação de governança, riscos e controles internos de política prioritária ao governo e à sociedade, com alta materialidade. A avaliação possui o potencial de indicar caminhos para melhoria da eficiência e da qualidade da entrega dos serviços públicos ao cidadão.
- Consultoria, solicitada à CGU por ministro de pasta de grande importância política para o governo, para atuar na facilitação do processo de formulação de política de abrangência nacional e de grande impacto na vida cotidiana da sociedade como um todo.

Por qual motivo você selecionou a opção anterior? *

Escolha a(s) que mais se adequem

Por favor, escolha as opções que se aplicam:

- Opção menos complexa
- Opção com maior possibilidade de agregação de valor
- Opção na qual possuo maior experiência
- Opção na qual a CGU possui maior tradição
- Existência de alguma pressão da CGU para realizar esse tipo de trabalho
- Existência de alguma pressão de meus colegas de trabalho para realizar esse tipo de trabalho

- Opção representa a maior necessidade do Governo Federal atualmente
- Opção é a que meus colegas de trabalho se sentem mais confortáveis ao fazer
- Outros:

Indique o grau de influência dos atores abaixo na definição dos trabalhos que você realiza *

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Muito influente	Influente	Mais ou menos influente	De pouca influência	Sem influência
Secretário Federal de Controle Interno					
Equipe do Gabinete da SFC (antiga DC)					
Diretores de auditoria da SFC					
Coordenadores-gerais de auditoria da SFC					
Superintendente de regional da CGU					
Chefe de divisão					
Chefe de núcleo					
Gestores das Unidades Auditadas					
Colegas de trabalho e especialistas					
Minha própria decisão					

Na sua opinião, qual dos seguintes possíveis resultados das auditorias é o mais importante? *

Escolha uma das seguintes respostas

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Os achados serem objeto de notícia nos meios de comunicação locais, nacionais e internacionais
- Os resultados do trabalho renderem premiações dentro e fora da CGU
- Os resultados do trabalho renderem benefícios financeiros e/ou não financeiros
- A probabilidade de se desvendar esquema de desvio de recursos públicos
- A probabilidade de se recomendarem melhorias estruturantes às políticas públicas
- Outros

Indique o grau de importância dos seguintes tipos de dados e informações para a definição dos trabalhos que você realiza *

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Muito importante	Importante	Mais ou menos importante	De pouca importância	Sem importância
Leis, decretos e normas					
Pareceres, notas técnicas e demais referenciais técnicos aplicáveis às unidades auditadas					
Matérias ou notícias jornalísticas					
Percepções empíricas (Ex: conhecimento da equipe sobre o histórico)					

	Muito importante	Importante	Mais ou menos importante	De pouca importância	Sem importância
de certo gestor a ser auditado)					
Intuição pessoal					
Direcionamento dado pelo superior hierárquico					
Temas do Plano Tático da SFC					
Mapeamento de riscos feito pelo gestor da unidade a ser auditada					
Avaliação de riscos feita pela própria CGU					
Estratégias, objetivos e metas das unidades que serão auditadas					
Prioridades indicadas pelo gestor a ser avaliado					
Materialidade dos recursos geridos pelas unidades a serem auditadas					
Artigos científicos					

Indique o grau de importância dos seguintes meios de acesso aos dados e às informações que embasaram a definição dos trabalhos que você realiza. *

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Muito importante	Importante	Mais ou menos importante	De pouca importância	Sem importância
Pesquisa na internet					
Pesquisa na base de conhecimento da CGU					
Consulta a colegas de trabalho no meu local de trabalho					
Consulta a especialistas (Ex: professores universitários, pesquisadores do IPEA, consultorias especializadas)					
Respostas a Solicitações de Auditoria (SA)					
Reuniões com unidades gestoras					
Conferências ou seminários					

	Muito importante	Importante	Mais ou menos importante	De pouca importância	Sem importância
Livros e artigos acadêmicos					
Índices e alertas de risco (Ex: MARA da DIE e ALICE)					
Relatórios do MACROS					
Cruzamentos de bases de dados					
Denúncias					
Acórdãos, acordos firmados e indicações do TCU					
Indicações de outras instituições de controle (Ex: MPF, TCE <i>etc.</i>)					
Acervo ou base de dados de livros, artigos ou estudos acadêmicos (ex: Google Scholar, Scielo, Proquest <i>etc.</i>)					
Estudos produzidos por institutos de pesquisa governamentais (ex. IPEA, IBGE, ENAP <i>etc.</i>)					
Think Tanks - laboratório de ideias, centro de pensamento ou centro de reflexão					
Estudos de grupos de interesse (Ex: IBGC e consultorias especializadas)					
Notícias veiculadas na mídia normal					
Postagens nas mídias sociais					

Da lista de bases de dados a seguir, indique aquelas que utilizou nos últimos 2 anos para a definição do escopo ou da amostra dos trabalhos. *

Escolha a(s) que mais se adequem

Por favor, escolha as opções que se aplicam:

- Não usei bases de dados
- ABONO SALARIAL - Pagamentos do Benefício do Abono Salarial.
- ALICE - Análise de Licitações e Editais.
- CADIN - Cadastro Informativo de Créditos não quitados do Setor Público Federal.
- CadUnico - Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal.
- CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados.
- CEIS - Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas.
- CEPIM - Cadastro de Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos Impedidas.
- CES - Censo de Educação Superior.
- CNEP - Cadastro Nacional de Empresas Punidas.
- CNES - Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde.

- CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais.
- CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica.
- CPF - Cadastro Nacional de Pessoa Física.
- Dados de sistemas corporativos da CGU
- DAP - Declaração de Aptidão ao PRONAF.
- GARANTIA SAFRA - Beneficiários.
- IBGE - Cadastros do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.
- INEP - Microdados Censo Escolar - Região Nordeste
- MCMV - Programa Minha Casa Minha Vida.
- ORDENS BANCÁRIAS - Pagamentos realizados por OB.
- PORTAL DA TRANSPARÊNCIA - Banco de dados original do ano de 2018.
- PROGRAMA BOLSA FAMÍLIA
- PROJOVEM - Programa Nacional de Inclusão de Jovens.
- PROUNI - Programa Universidade para Todos.
- RAIS - Relação Anual de Informações Sociais.
- RENACH - Registro Nacional de Carteira de Habilitação.
- RENAVAM - Registro Nacional de Veículos Automotores.
- RGP - Registro Geral da Pesca.
- SALIC - Dados do Sistema de Apoio às Leis de Incentivo à Cultura.
- SEGURO DEFESO - Beneficiários do Seguro Defeso.
- SEGURO DESEMPREGO - Beneficiários do Seguro Desemprego.
- SIAFI / Tesouro Gerencial
- SIAPA - Sistema Integrado de Administração Patrimonial.
- SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos.
- SIASG - Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais.
- SIASUS - Sistema de Informações Ambulatoriais do SUS.
- SICONV - Sistema de Convênios.
- SICOR - Sistema de Operações do Crédito Rural e do PROAGRO.
- SIEST - Sistema de Informações da Estatais.
- SIGEF - Sistema Integrado de Gestão Financeira (SIGEFWEB).
- SIHSUS - Sistema de Informações Hospitalares do SUS.
- SIPRA - Sistema de gerenciamento dos Projetos de Reforma Agrária.
- SISBEN - Sistema de Benefícios.
- SISOBÍ - Sistema de Controle de Óbitos.
- Sistema de Transferência de Informações
- SISTEMA S - Base com dados de licitações, pessoal, contratações, convênios, contabilidade das Entidades do Sistema S.
- SPIUNET - Sistema de Gestão dos Imóveis de Uso Especial da União.
- TSE – (prestação de contas de campanhas, candidatos, filiados a partidos políticos)
- Yggdrasil - Banco com informações de vínculos.
- Outros:

Considerando as bases de dados acima indicadas, selecione abaixo o(s) motivo(s) da escolha. *

Escolha a(s) que mais se adequem

Por favor, escolha as opções que se aplicam:

- Não consultei bases de dados
- Em função da qualidade dos registros
- Em função da facilidade de utilização
- Em função da credibilidade da base
- Em função de experiência prévia
- Falta de opção. É a base que está disponível
- Outros:

Muito obrigado por sua contribuição.

A consolidação dos resultados será enviada a você e aos demais participantes.

Ressalta-se que a pesquisa tem finalidade científica. Os dados coletados serão usados apenas para este fim.

Caso tenha qualquer dúvida, por favor, entre em contato com o pesquisador TIAGO CHAVES OLIVEIRA:
tiagocoliveira@gmail.com ou tiago.oliveira@cgu.gov.br

APÊNDICE II – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS

Prezado(a) Senhor(a).

Estou desenvolvendo uma pesquisa sobre a atuação da Auditoria Interna Governamental com foco na percepção dos auditores da CGU. O estudo é realizado no âmbito do Mestrado Profissional de Governança e Desenvolvimento da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), sob orientação da Prof. Dra. Natália Massaco Koga. A pesquisa, também, será publicada como estudo de caso no contexto da pesquisa “O que informam as políticas públicas”, sob coordenação do IPEA.

As questões da pesquisa pretendem captar seus entendimentos e suas experiências a respeito dos tipos de trabalho que são realizados no âmbito da SFC e do relacionamento entre gestores e auditores.

A entrevista servirá, também, para apoiar a análise de dados que coletei por meio de *survey*, no qual 277 auditores da CGU participaram, indicando suas percepções sobre diversos aspectos de suas atuações. Os dados coletados estão disponíveis em <http://bit.ly/auditoresCGU>.

As informações fornecidas na entrevista serão tratadas de forma restrita, conforme protocolos adotados pela comunidade científica. Fica assegurado o sigilo e a não-identificação do entrevistado em relatórios e em artigos que venham a ter divulgação pública.

Atenciosamente,

Tiago Chaves Oliveira – Responsável pela pesquisa.

ROTEIRO – ENTREVISTAS – coord.-gerais de auditoria e superintendentes regionais

Características do gestor de auditoria (autonomia, experiência, tempo de serviço na CGU)

1. Há quanto tempo trabalha na CGU?
2. Há quanto tempo no cargo atual?
3. Qual o seu papel nos trabalhos que são realizados pela SFC e pelas regionais?

Linha do tempo CGU

4. A atuação da CGU, em especial da SFC, vem mudando ao longo dos anos – me refiro ao período de 1990 até agora. Na sua visão, o que mudou ao longo dos anos e por quê? Ver figura I.

CGU no aprimoramento da gestão

5. Na sua opinião, qual é a principal função da CGU?
6. De que forma a sua área atua, na prática, para cumprir essa principal função? Poderia citar exemplos?
7. Com quais atores você interage para cumprir a sua função? Por que essa interação é relevante?
8. Há algum outro ator que seria relevante, mas não é envolvido?
9. O que poderia melhorar nessas interações?

Dualidade da atuação do auditor

10. Em relação às diferentes formas de atuação (auditoria – avaliação e consultoria – e apuração), qual é o papel, a importância e os resultados que cada forma de atuação propicia? Poderia citar exemplos?
11. Ainda sobre as formas de atuação, quais fatores ambientais (aspectos do contexto, dos gestores *etc*), pessoais (dos auditores) e institucionais (estruturas organizacionais, incentivos *etc*) influenciam na seleção de uma ou de outra forma de atuar?
12. Em relação aos dados a seguir, qual é a sua impressão sobre o resultado demonstrado nos gráficos 1, 2, 3 e 4?

Relacionamento com os gestores que acompanha

13. O fato de termos essas diferentes formas de atuação impacta no relacionamento que mantemos com os gestores? De que maneira? Poderia citar exemplos tanto em que o relacionamento gerou resultados positivos como em que não foram positivos?
14. Com que frequência você mantém contato com os gestores das unidades auditadas?
15. Que fatores determinam a frequência do seu contato com os diferentes gestores?
16. Como avalia sua relação interpessoal com os diferentes gestores? Poderia citar exemplos?
17. Que fatores podem melhorar ou piorar a relação que mantemos com os gestores? *Maturidade do órgão auditado* e a *Frequência de contato com o auditado* influenciam? Como?
18. Você consulta os gestores para elaborar o PO da sua área? Poderia citar exemplos? (gráfico 7)

Evidências

19. Quais os principais dados e informações que você utiliza para definição e execução dos trabalhos?
20. Com relação a pesquisas e estudos científicos, diria que são importantes e utilizados, poderiam ser mais utilizados ou não são utilizados? Quando e para que finalidade valeriam a pena ser utilizados? E se poderiam ser melhor utilizados, quais os obstáculos para utilizá-los hoje?
21. Já ouviu falar do movimento da política pública baseada em evidências? O que acha dele?

ROTEIRO – ENTREVISTAS – SFC, DIRETORES e *POLICY MAKERS*

Características do gestor de auditoria (autonomia, experiência, tempo de serviço na CGU)

1. Há quanto tempo trabalha na CGU?
2. Há quanto tempo no cargo atual?
3. Qual o seu papel nos trabalhos que são realizados pela SFC e pelas regionais?

Linha do tempo CGU

4. A atuação da CGU, em especial da SFC, vem mudando ao longo dos anos – me refiro ao período de 1990 até agora. Na sua visão, o que mudou ao longo dos anos e por quê? Ver figura I

CGU no aprimoramento da gestão

5. Na sua opinião, qual é a principal função da CGU?
6. De que forma atuamos, na prática, para cumprir essa principal função? Poderia citar exemplos?
7. Como é a interação da CGU com atores externos (gestores, outros órgãos de controle, população *etc*)? Por que essas interações são relevantes?
8. Há algum ator que seria relevante, mas não é envolvido?
9. O que poderia melhorar nessas interações?

Dualidade da atuação do auditor

10. Em relação às diferentes formas de atuação (auditoria – avaliação e consultoria – e apuração), qual é o papel, a importância e os resultados que cada forma de atuação propicia? Poderia citar exemplos?
11. Ainda sobre as formas de atuação, quais fatores ambientais (aspectos do contexto, dos gestores *etc*), pessoais (dos auditores) e institucionais (estruturas organizacionais, incentivos *etc*) influenciam na seleção de uma ou de outra forma de atuar?
12. Em relação aos dados a seguir, qual é a sua impressão sobre o resultado demonstrado nos gráficos 1, 2, 3 e 4?

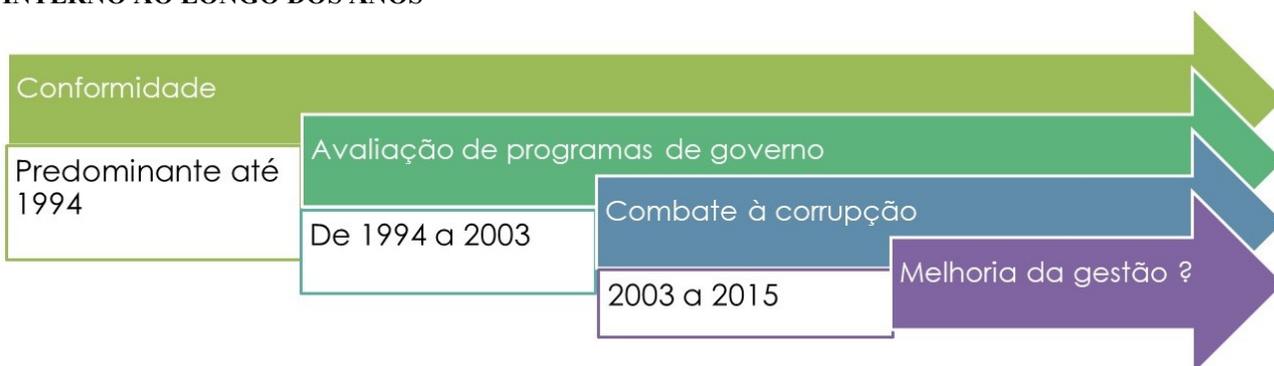
Relacionamento com os gestores que acompanha

13. O fato de termos essas diferentes formas de atuação impacta no relacionamento que mantemos com os gestores? De que maneira? Poderia citar exemplos tanto em que o relacionamento gerou resultados positivos como em que não foram positivos?
14. Em geral, com que frequência a CGU mantém contato com os gestores das unidades auditadas?
15. Que fatores determinam a frequência do contato entre auditores e auditados?
16. Como avalia sua relação interpessoal com os diferentes gestores? Poderia citar exemplos?
17. Que fatores melhoram ou pioram a relação que mantém com os gestores? *Maturidade do órgão auditado* e a *Frequência de contato com o auditado* influenciam? Como?
18. Em geral, a SFC consulta os gestores para elaborar seu PO? Poderia citar exemplos? (gráfico 7)

Evidências

19. Quais os principais dados e informações que você utiliza para definição e execução dos trabalhos?
20. Com relação a pesquisas e estudos científicos, diria que são importantes e utilizados, poderiam ser mais utilizados ou não são utilizados? Quando e para que finalidade valeriam a pena ser utilizados? E se poderiam ser melhor utilizados, quais os obstáculos para utilizá-los hoje?
21. Já ouviu falar do movimento da política pública baseada em evidências? O que acha dele?

FIGURA I – PERCEPÇÃO DE DIFERENTES AUTORES SOBRE O FOCO DO CONTROLE INTERNO AO LONGO DOS ANOS



GRÁFICOS – DADOS DO SURVEY PARA ANÁLISE

Imagine que foram disponibilizados à sua escolha as seguintes opções de possíveis próximos trabalhos. Você deve selecionar apenas 1. Qual trabalho você executaria?

Gráfico 1

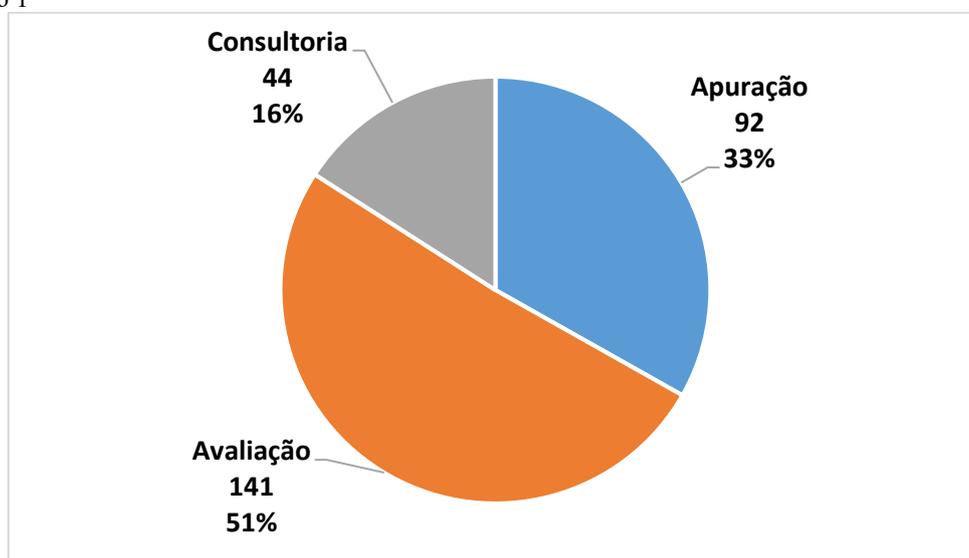


Gráfico 2 - Seleção por lotação

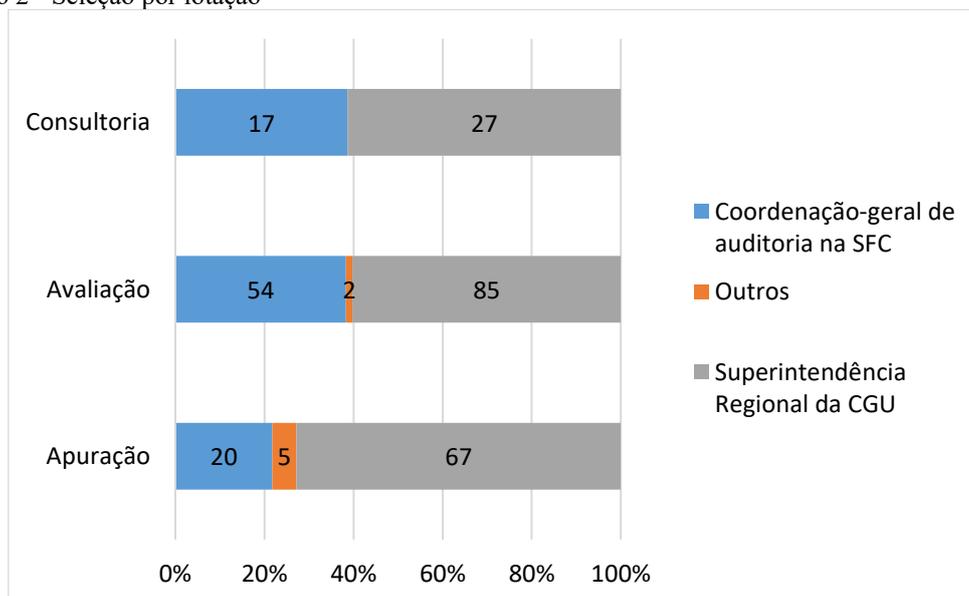


Gráfico 3 - Por grau de formação

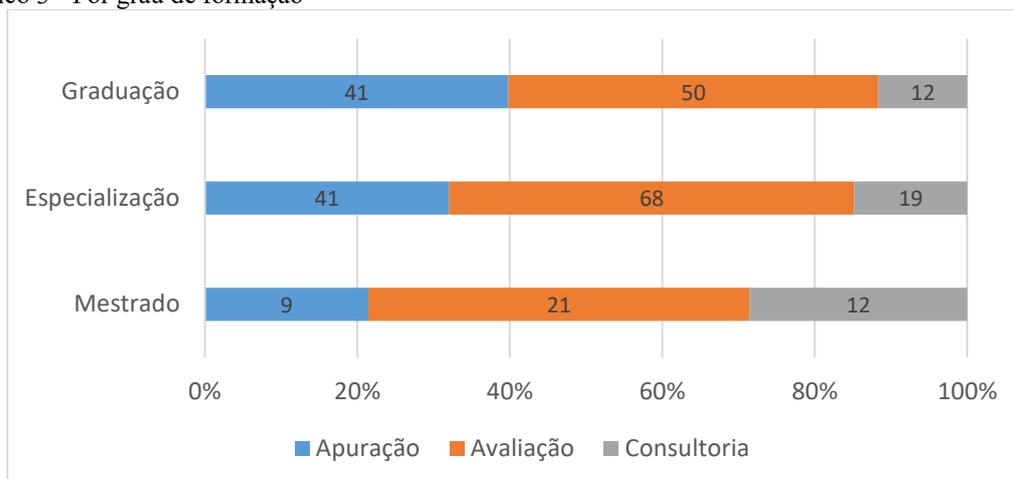


Gráfico 4 - Por tempo de serviço na CGU

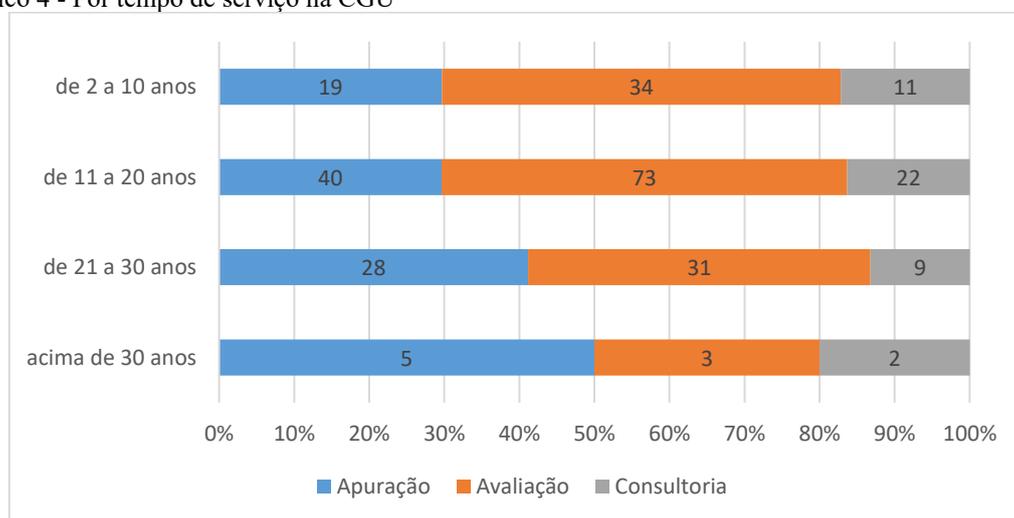


Gráfico 5 - Razões da escolha do tipo de serviço

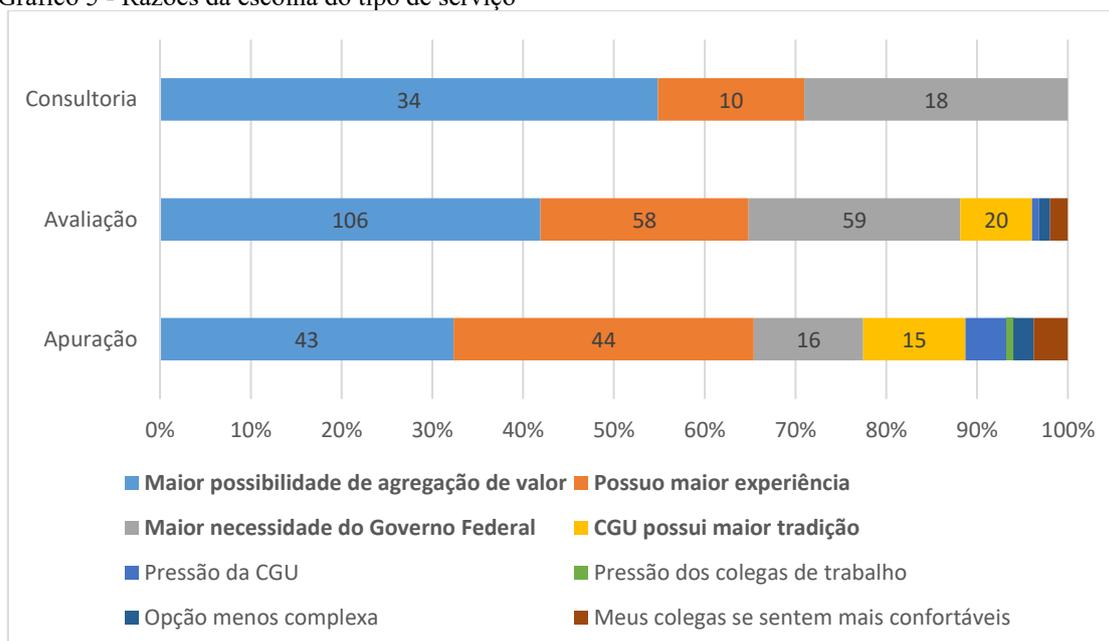


Gráfico 6 - Por importância dos benefícios decorrentes

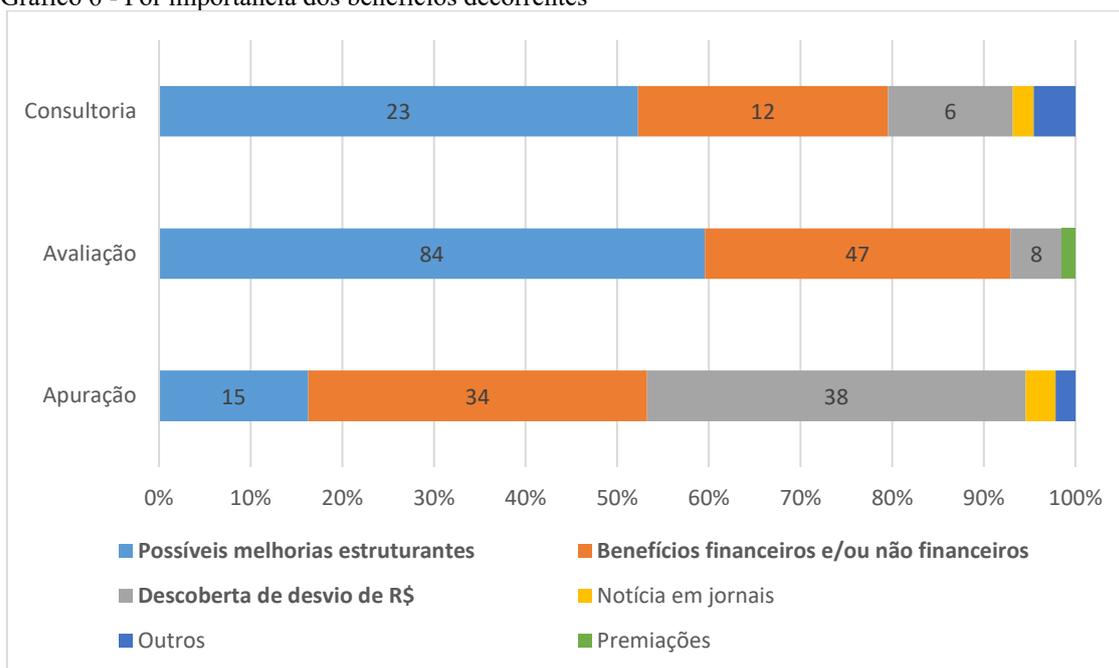


Gráfico 7 - Grau de influência dos diferentes atores na definição dos trabalhos executados pela SFC

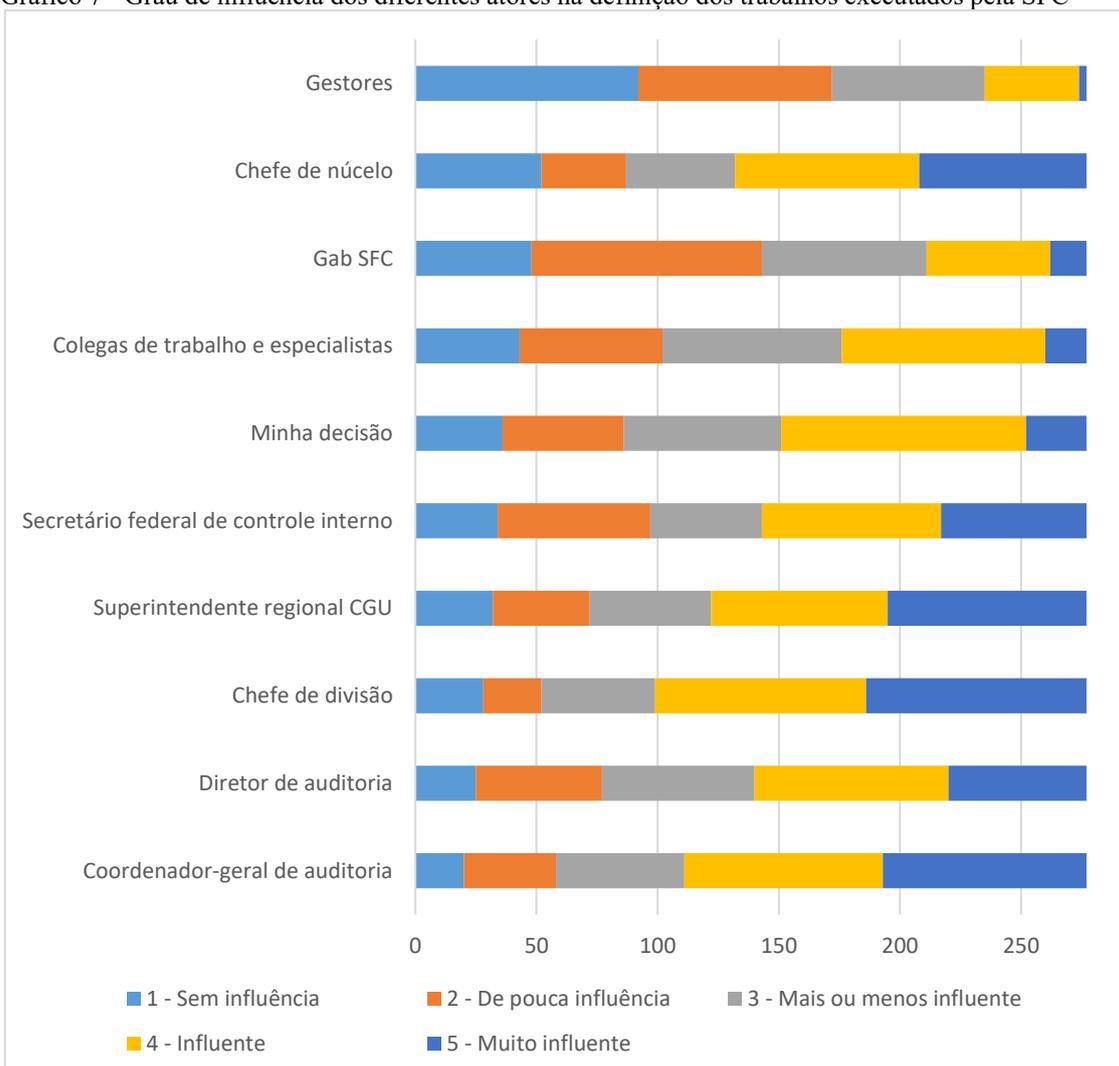


Gráfico 8 - Grau de importância dos tipos de dados e informações

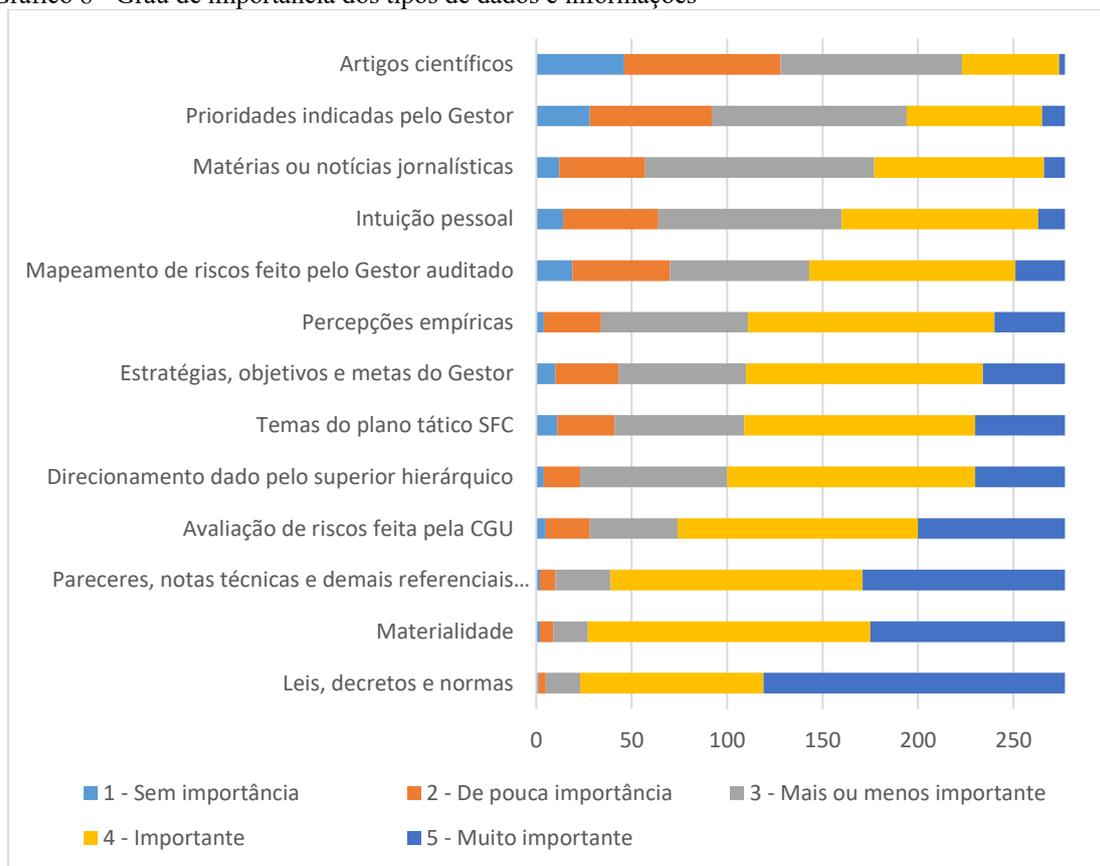


Gráfico 9 - Grau de importância dos meios de acesso aos dados e informações

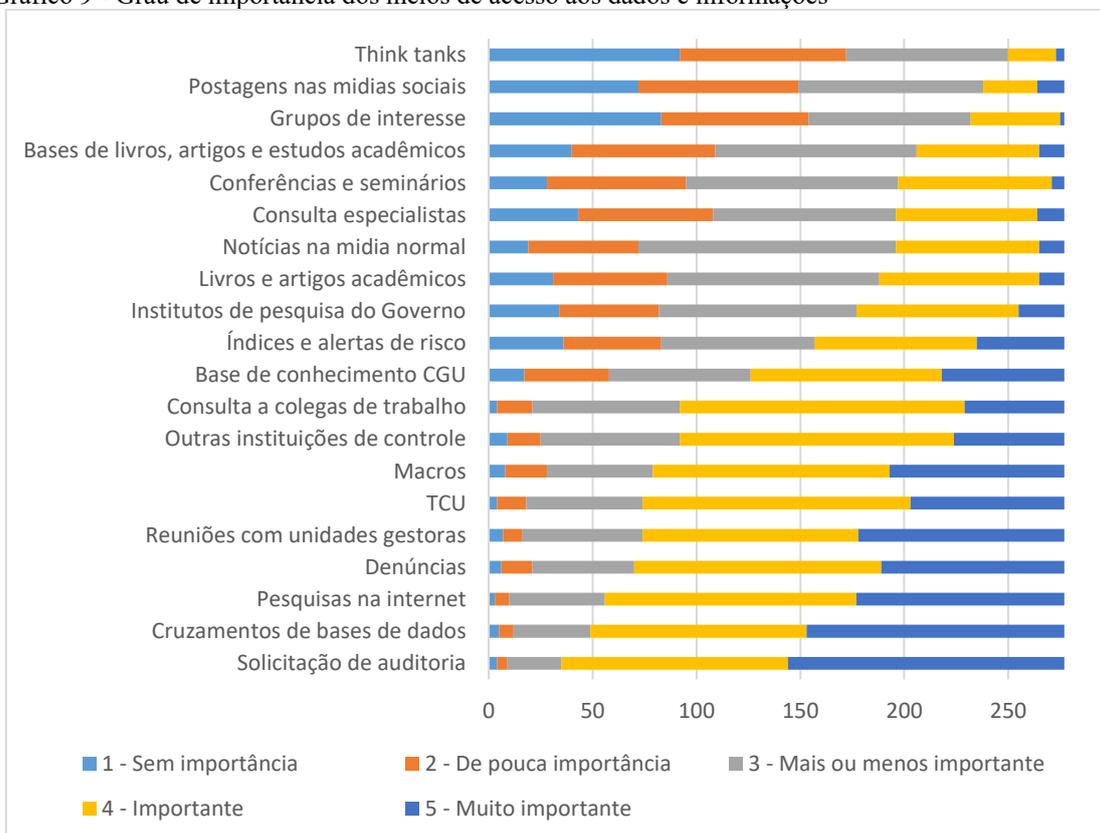
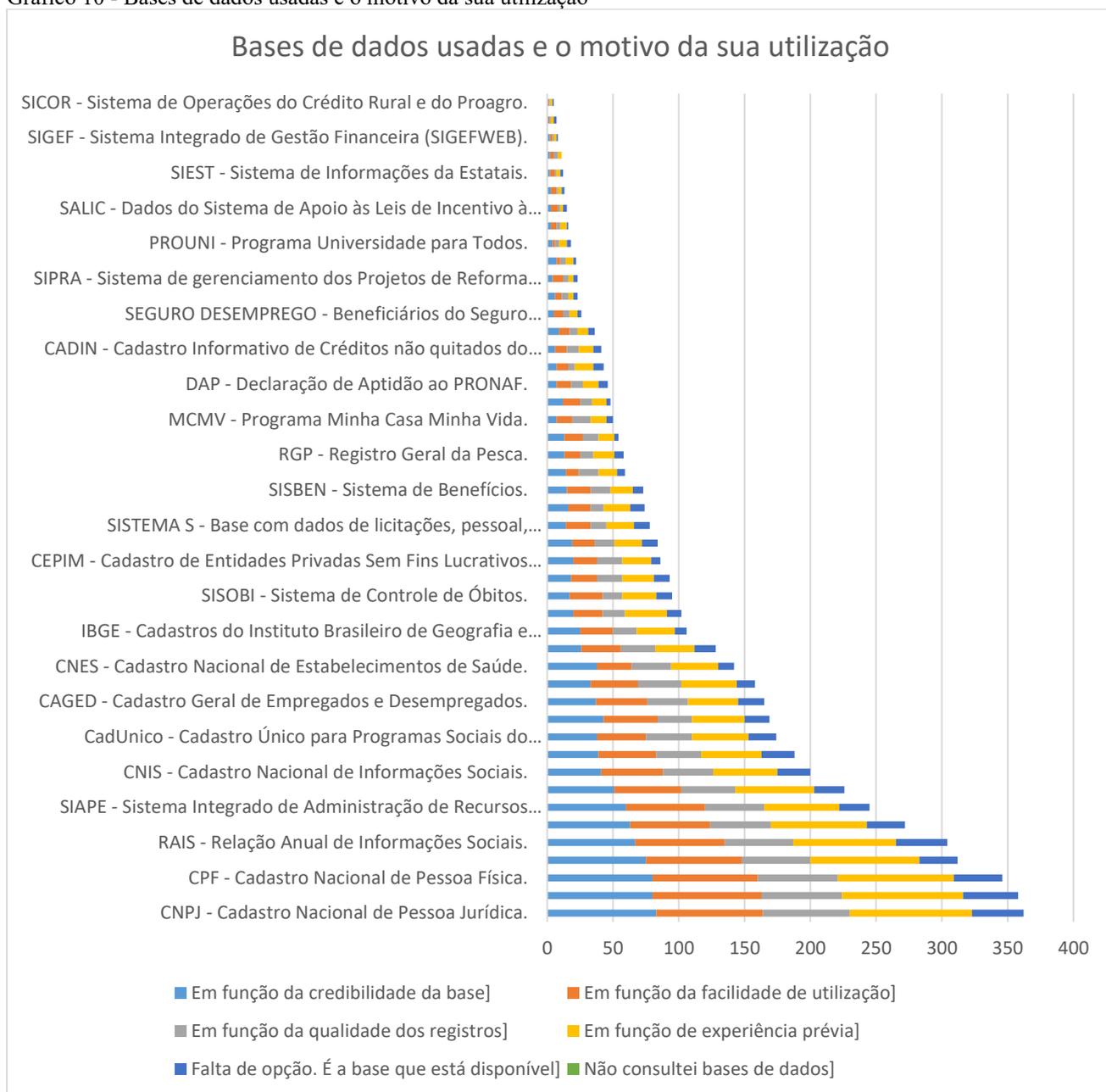


Gráfico 10 - Bases de dados usadas e o motivo da sua utilização



APÊNDICE III – RELAÇÃO DOS GESTORES DA SFC ENTREVISTADOS

Id.	Perfil	Entrevistado	Justificativa	Data da entrevista
1	<i>Policy Makers</i>	Sérgio Filgueiras de Paula	Coordenador-geral de métodos, capacitação e qualidade, responsável pela incorporação da nova forma de atuação da auditoria interna, em adequação às normas internacionais de auditoria interna.	04/12/2019
2	Médio escalão	José Antônio de Carvalho Freitas	Coordenador-geral de auditoria de estatais dos setores de logística e serviços. Responsável por auditorias em diversas estatais. Possui divisões descentralizadas em regionais.	05/12/2019
3	Colegiado	Lennon Mota Cantanhede	Diretor de auditoria de políticas econômicas e de desenvolvimento, responsável pela realização de auditorias financeiras. Foi coordenador-geral de auditoria de sucesso, o que o alçou ao cargo de diretor.	16/12/2019
4	Médio escalão	Giovanni Pacelli	Superintendente regional da CGU no Ceará. Está tendo atuação de destaque entre as regionais do Norte/Nordeste do país.	17/12/2019
5	Colegiado	Antônio Carlos Bezerra Leonel	É o secretário federal de controle interno, principal responsável pelas mudanças que estão ocorrendo na instituição no campo da auditoria interna.	17/12/2019
6	Médio escalão	Breno Barbosa Cerqueira Alves	Superintendente regional da CGU no estado de Minas Gerais. Está tendo atuação de destaque entre as regionais do Sudeste do país.	19/12/2019
7	Colegiado	Gustavo de Queiroz Chaves	É o secretário-adjunto, profissional com forte bagagem técnica e metodológica. Nos últimos anos, foi o diretor de planejamento e coordenação dos trabalhos executados na SFC.	22/12/2019
8	Colegiado	Tiago Lucas de Oliveira Aguiar	Diretor de auditoria de estatais, responsável pelos trabalhos realizados em todas as empresas estatais federais. Teve atuação de grande sucesso como coordenador-geral, o que o alçou ao cargo de diretor. Como diretor, tem forte atuação com as controladorias regionais.	23/12/2019
9	Médio escalão	Sidney Cardoso Vanderlei	Coordenador-geral de auditoria das áreas de justiça e cidadania. Conhecido por realizar, de forma pioneira, auditorias e consultorias com a utilização dos novos métodos estabelecidos para a CGU.	24/12/2019
10	Médio escalão	José William Gomes da Silva	Superintendente regional da CGU no estado do Paraná. Está tendo atuação de destaque entre as regionais do Sul do país.	24/12/2019
11	<i>Policy Makers</i>	Fábio Silva Vasconcelos	Coordenador-geral de prospecção e inovação, responsável pela incorporação de inovações tecnológicas nas rotinas de trabalho dos auditores. Possui grande experiência sobre hábitos e preferências dos auditores, por lidar diariamente com os sistemas de informação utilizados por toda a Casa.	27/12/2019