

## Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro

Tiago Chaves Oliveira

### 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).

A CGU é a instância máxima do Sistema de Controle Interno (SCI) 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).

A legislação brasileira vigente que rege a atuação do SCI na área de Auditoria Interna Governamental (AIG) é a Lei n. 10.180/2001. A norma determina que, além realização de auditorias, cabe ao SCI a efetivação de apurações de atos ou de fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados na utilização de recursos públicos federais (BRASIL, 2001a). Em complemento, segundo a Instrução Normativa (IN) n. 03/2017, a função típica de auditoria divide-se em: avaliação e consultoria (BRASIL, 2017a).

Conforme indicam Mahoney e Thelen (2009), desde criadas, as instituições geralmente mudam de maneira sutil e gradual ao longo do tempo. De forma a contextualizar o atual momento da AIG no Brasil e demonstrar as mudanças ocorridas ao longo do tempo, analisa-se, neste artigo, o histórico institucional da AIG no Governo Federal, desde a implementação dos controles contábeis até o momento atual. Adicionalmente, projeta-se como será a função no futuro.

As transformações ocorridas são confirmadas por Grey (2018, p.84), o qual indica que em uma perspectiva histórica, nota-se que a atuação dos auditores é dinâmica, em adaptação às necessidades e às expectativas de mudança da sociedade.

A análise é realizada 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 públicos<sup>1</sup>.

Cabe o destaque para a importância da AIG no âmbito da implementação das políticas públicas no Brasil. 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 brasileiro 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.

---

<sup>1</sup> 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.

O artigo baseou-se em revisão de literatura a respeito do histórico da atuação do chamado *controle interno* no Brasil e sobre a atuação das auditorias internas em todo mundo. A análise do histórico recente e da situação atual da atividade no Brasil e foi complementada com os dados coletados por Oliveira (2020), por meio de survey e entrevistas semi-estruturadas com os auditores da CGU.

## **2. Linha do tempo da auditoria interna governamental no Brasil**

Em uma visão geral, a história demonstrou momentos de transição técnica entre práticas anteriormente adotadas e novas práticas que passaram a ser aplicadas (figura 1). 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 Secretaria Federal de Controle Interno (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).

### **2.1. Pré contabilidade pública**

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).

## **2.2. Início da contabilidade pública**

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).

## **3.3. Sistema de controle interno**

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, uma 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 foi somente transformada em lei, conforme salienta Olivieri (2008), após 7 anos de tramitação no Congresso, com a Lei n. 10.180/2001.

A respeito dessa época, os entrevistados comentaram que os auditores atuavam bem proximamente aos gestores, mas subordinados técnica e operacionalmente às diretrizes da SFC à época. Os secretários de controle interno (Ciset) 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, inevitavelmente, 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 cobria 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” (OLIVEIRA, 2020).

### **3.4. Reforma gerencialista**

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 avalizados 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.

As mudanças descritas ocorreram em momento em que, em todo o mundo, as áreas de auditorias começaram a se expandir para além da sua origem, ou seja, 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).

Em 1999, foi realizada importante alteração nos sistemas de planejamento e orçamento, de administração financeira federal e de controle interno, a qual desonerou o SCI de atribuições contábeis exercidas desde os primórdios da atividade de controle. A mudança fortaleceu 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 (BALBE, 2010).

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). A publicação foi também o marco de extinção das Ciset. Em 2001, a SFC conseguiu um prédio próprio e efetivou a centralização dos auditores anteriormente alocados nas Ciset (OLIVIERI, 2008).

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). O normativo estabeleceu o conceito de auditoria da seguinte forma: *conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal*. Em complemento, as técnicas buscam a melhor alocação de recursos e a mitigação de desperdícios, de improbidade, de negligência e de omissão. O conceito carrega uma visão negativa e não prioriza a agregação de valor, proposta pelo IIA (1999). O normativo institucionalizou o novo vocabulário, introduzindo o conceito de fiscalização, da seguinte forma: *técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes*.

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.

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 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).

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).

A partir do deslocamento físico dos auditores das Ciset para a SFC, em 2001, a estrutura institucional 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. A SFC passou a ser um grande gerador de achados de problemas, de falhas, dos mais variados níveis: sejam coisas mais graves, sejam bobagens (OLIVEIRA, 2020, p. 68).

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 (OLIVEIRA, 2020, p. 68).

Havia a percepção de que se perdia mais tempo fazendo avaliações de conformidade, mesmo sabendo que a parte mais importante do trabalho era a realização de avaliação de programas de governo. A atuação da SFC se aproximou muito do papel do Tribunal de Contas e se distanciou do papel de auditoria interna (OLIVEIRA, 2020, p. 68).

No entanto, o afastamento do gestor agregado à forte atuação no combate à corrupção e à potencialização do foco em conformidade motivou a CGU a se posicionar como adversária dos gestores (OLIVEIRA, 2020, p. 69).

Com conclusões semelhantes, Olivieri (2016) constatou que gestores públicos sentiam a predominância de avaliações 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), por sua vez, concluiu 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.

No final de 2014, a CGU participou de um seminário com a União Europeia, no qual se teve um “choque realidade”. A tônica do seminário foi que os demais países compartilhavam do mesmo vocabulário e executavam práticas semelhantes, desconhecidas, até então, pela SFC. O fato demonstrou a necessidade de revisão das práticas adotadas (OLIVEIRA, 2020).

Para ilustrar esse momento da história, uma dos auditores gestores da SFC entrevistados por Oliveira (2020), comentou que “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”.

Nesse cenário, 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 mídia<sup>2</sup>, de políticos<sup>3</sup>, de organizações<sup>4</sup> 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). 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 então, a SFC iniciou um processo de revisão de sua atuação, aproximando-a das melhores práticas internacionais de auditoria interna, deixando de lado o uso da metodologia criada por si para o alinhamento a métodos utilizados em todo mundo. Os novos métodos enfatizam a necessidade de os trabalhos tratarem sobre as questões mais relevantes e com maior potencial de agregação de valor, com geração de relatórios menos jurídicos e mais objetivos (OLIVEIRA, 2020).

Importante ressaltar que, desde 2012, quando a SFC instituiu o método de contabilização dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes de sua atuação, iniciou-se um gradual processo de mudança de postura, com o estabelecimento do foco das auditorias ao alcance de resultados (OLIVEIRA, 2020).

### 3.5. Alinhamento internacional

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).

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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.

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). A IN também institucionalizou a aplicabilidade do conceito das três linhas de defesa no Governo Federal. O texto estabeleceu uma importante diferenciação entre controle interno e auditoria interna.

Em seguida, a Instrução Normativa SFC/CGU 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. A nova IN substituiu a IN SFC n. 01/2001. 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 defesa<sup>5</sup> desta, observa-se a paulatina incorporação do termo *Auditoria Interna Governamental* no lugar do tradicional (e constitucional) termo *Controle Interno*.

Evidências empíricas comprovam que o novo referencial técnico da AIG brasileira, estabelecida em 2017, ainda não se encontra institucionalizado. No entanto, a mudança já proporcionou à CGU novo posicionamento no Governo Federal, no Comitê Interministerial de Governança (CIG), ou seja, no centro de governo do Brasil (OLIVEIRA, 2020).

Oliveira (2020), registrou que, segundo os gestores da SFC que entrevistou, uma das principais características desse novo momento técnico é que, agora, 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 voltados fortemente à agregação de valor. Um dos entrevistados comentou que “deixamos de auditar o parafuso para auditar um avião inteiro”. Atuando dessa forma, a instituição consegue, com a mesma força de trabalho, dar respostas sobre escopos cada vez maiores. Além disso, o novo momento trouxe, uma mudança de postura do auditor no sentido da busca por soluções aos problemas, e não apenas do apontamento de erros.

O autor ainda registra 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 brasileiro.

Para que o novo referencial técnico seja, de fato, institucionalizado, o foco dos trabalhos deve ser direcionado à avaliação de riscos, e não em transações. 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.

---

<sup>5</sup> 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.

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. Essa mudança tem o potencial de gerar mudança de cultura nos gestores, ampliando suas capacidades de gestão de riscos (OLIVEIRA, 2020).

Cabe destacar 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. 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.

A respeito da atuação da instituição nas duas vertentes (na realização de auditorias e de apurações), há a percepção nos auditores da CGU de se tratarem de atuações complementares. Atribuem o sucesso da instituição, ao longo dos anos, a essa combinação, o que seria, assim, um grande diferencial da SFC (OLIVEIRA, 2020).

O foco em riscos, estabelecido pela nova diretriz técnica, tem a capacidade de solucionar possíveis conflitos entre as duas diferentes vertentes de atuação. A atuação do auditor será focalizada em combate à corrupção, com apurações, 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 (OLIVEIRA, 2020).

Ambas formas de atuação são fortemente integradas. As apurações apenas são realizadas em função de achados obtidos durante a realização regular de trabalhos de avaliação ou de consultoria, ou do recebimento de denúncias ou de representações de órgãos parceiros. A conclusão de trabalhos de apuração poderia ser sucedida de novas auditorias, a fim de apoiar o fortalecimento dos controles que possibilitaram a ocorrência do ato apurado. No entanto, esse procedimento não é recorrente do órgão, em virtude, inclusive, de sua capacidade operacional. De qualquer forma, é perceptível que, assim como foi constatado por Pires (2009), a combinação de atuação didática (auditorias) com atuação repressiva (apurações) aumenta a propensão ao cumprimento sustentável da lei pelos gestores públicos (OLIVEIRA, 2020).

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, da emergência da situação e dos demais incentivos institucionais e pessoais que influenciam essa decisão (OLIVEIRA, 2020). Da pesquisa de Oliveira (2020) restou clara a grande influência exercida pelo local de lotação do servidor (se em Brasília ou nas Regionais) e o tempo de serviço do auditor. Aqueles lotados em Regionais e aqueles com maior tempo de serviço possuem preferência por realizar apurações.

A análise geral dessas preferências demonstra que aproximadamente, metade dos servidores escolheria realizar avaliação, ao passo que 1/3, apuração.

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, de forma inédita na história, às controladorias regionais a idealização, o planejamento e a gestão de auditorias no âmbito não apenas local, mas também nacional. Esse fortalecimento das unidades regionais da instituição foi, também, reforçado pela reversão, em 2019, da extinção dos cargos de algumas das Controladorias Regionais da CGU, realizada em 1998 (BRASIL, 2019). A criação dos cargos se deu mesmo em contexto de crise financeira nacional, o que reforça a intensão de fortalecimento.

### 3.6. Visão de futuro

Olhando para o futuro, vislumbra-se que as tradicionais avaliações com foco em conformidades tendem a serem automatizadas. As apurações tendem a diminuir à proporção do fortalecimento da integridade das instituições. Os serviços de consultoria tendem a crescer no espaço das avaliações. No entanto, ainda há um longo caminho a ser percorrido até se alcançar esse cenário.

No âmbito geral, 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). Convergindo 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).

## 7. Conclusões

As instituições vão, ao longo do tempo mudando de maneira sutil e gradual (MAHONEY, THELEN ;2009). Este artigo narrou o conjunto das principais mudanças pelas quais passou a atividade de Auditoria Interna Governamental no Brasil, desde seus primórdios.

Sob o ponto de vista das transições técnicas, a figura 1 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, o qual ainda não foi completamente institucionalizado, consiste 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 figura 5 ilustra a análise do histórico da estruturação da atividade de AIG registrada por Balbe (2010) e Olivieri (2008). Do ponto de vista institucional, resta clara a realização de 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 foi complementada por Oliveira (2020) com os movimentos ocorridos após as publicações dos citados trabalhos. O estudo permitiu concluir que a atuação da AIG no Brasil se dá a partir de três principais focos, representados pela figura 6.

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 Oliveira (2020), Oliveira (2019) e Diniz (2017), as novas práticas focalizadas em riscos ainda não estão institucionalizadas. A análise permitiu concluir que o contexto político-institucional exerce grande influência sobre o tipo de atuação e sobre os resultados alcançados pela Auditoria Interna Governamental.

## Bibliografia

- 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.
- 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.
- 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 controle 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](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-l>. 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](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](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](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](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](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](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.
- 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.
- 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](http://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/42513/5/Portaria_SFC_n_4044_Atualiza_Manual_2019.pdf). Acesso em: 28 mai. 2019.
- 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](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.



- 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.
- 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.
- 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.
- MAHONEY, James; Thelen, Kathleen. **Explaining institutional change: ambiguity, agency, and power**. Cambridge, Cambridgeshire, Inglaterra. Cambridge University Press, 2009.
- 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.
- 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, 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.
- OLIVEIRA, Tiago Chaves. Como preferem atuar os auditores internos governamentais da Controladoria-Geral da União: de forma didática ou repressiva. Dissertação (Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2020.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

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).

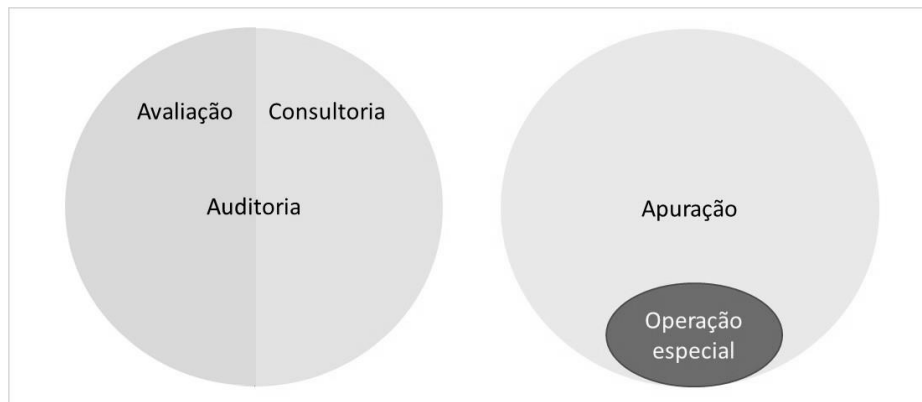
## Quadros e figuras

**Figura 1 - Momentos históricos de transição técnica**

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>

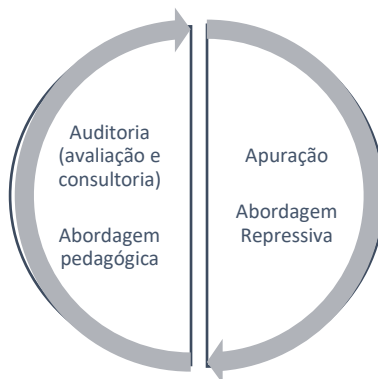
Fonte: Oliveira (2020)

**Figura 2 - Competências do Sistema de Controle Interno, segundo a Instrução Normativa n. 03/2017 SFC/CGU**



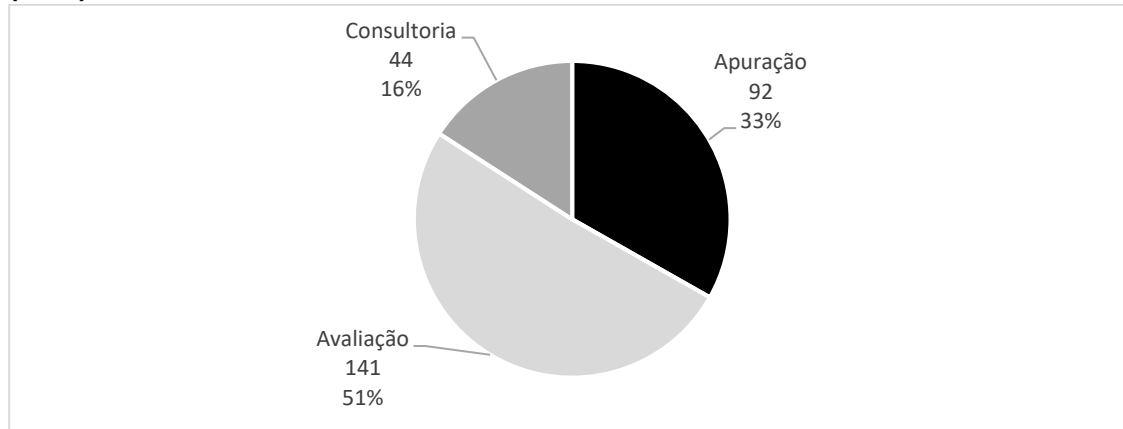
Fonte: Oliveira (2020).

**Figura 3 - Interação dos diferentes tipos de serviços**



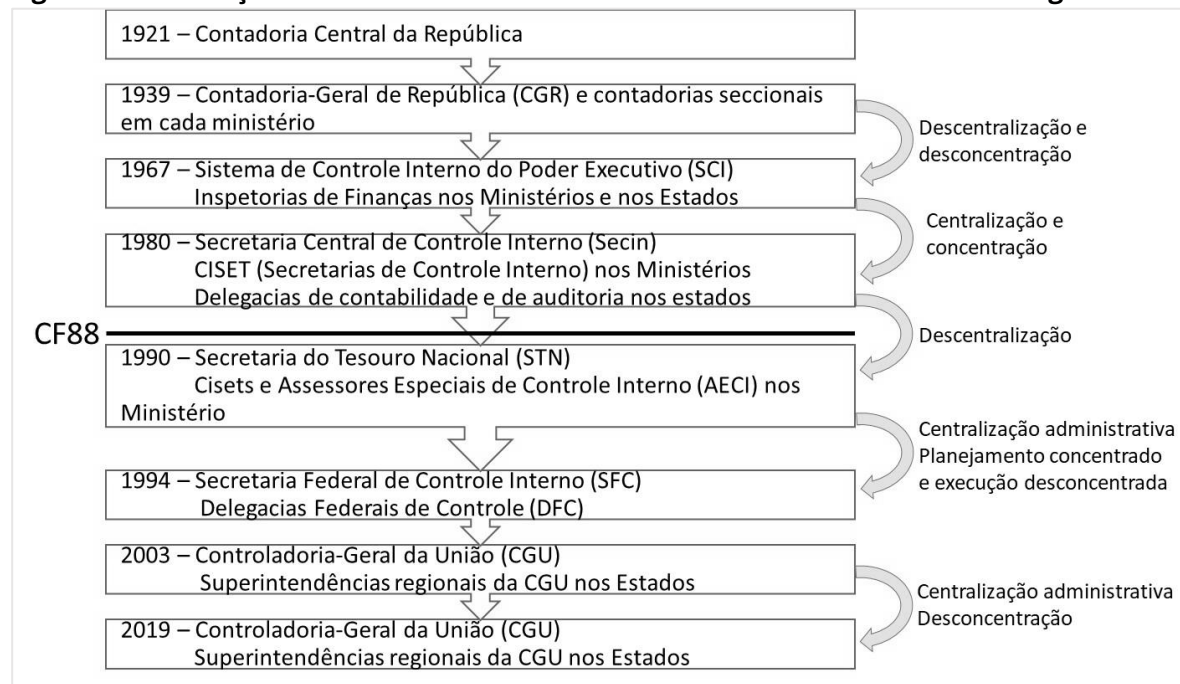
Fonte: Oliveira (2020).

**Figura 4 - Visão geral dos tipos de serviços preferidos pelos participantes da pesquisa de Oliveira (2020)**



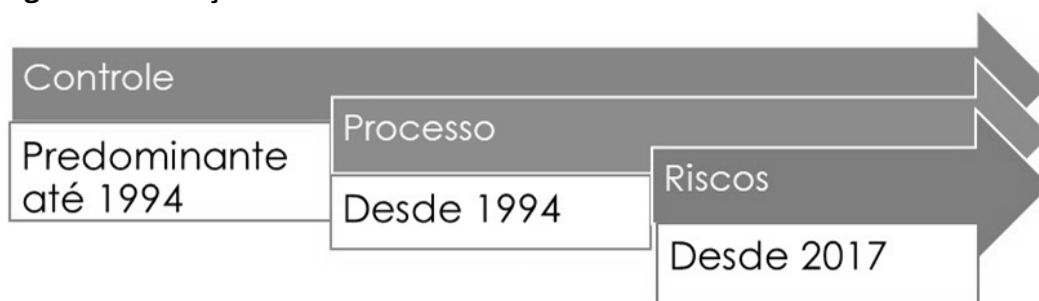
Fonte: Oliveira (2020).

**Figura 5 - Mudanças institucionais da Auditoria Interna Governamental ao longo do tempo no Brasil**



Fonte: Oliveira (2020)

**Figura 6 - Evolução do foco da atividade de Auditoria Interna Governamental na CGU**



Fonte: Oliveira (2020).