

A influência da cooperação internacional na modernização da auditoria interna governamental brasileira e seu impacto na política de governança pública federal

Daniel Matos Caldeira
Patricia Alvares de Azevedo Oliveira
Claudio Henrique Fontenelle Santos

1. Introdução

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Poder Executivo Federal brasileiro responsável pelo exercício de um conjunto de cinco macrofunções: auditoria interna governamental, correição, ouvidoria, prevenção e combate à corrupção.

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)¹ é o órgão integrante da estrutura organizacional da CGU responsável pelo exercício da auditoria interna governamental, notadamente, conforme consta do Decreto nº 3591, de 6 de setembro de 2000, pela avaliação do cumprimento das metas dos planos plurianuais, dos programas de governo e do orçamento da União; pela comprovação da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; e por exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.

A SFC é regimentalmente incumbida de normatizar os procedimentos operacionais de exercício da atividade auditorial do governo federal, destacando que tal atividade permaneceu de 2001 até 2017 regida pela Instrução Normativa SFC nº 01, de 06/04/2001, que definiu diretrizes, princípios, conceitos e aprovou normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Posteriormente foi substituída pela Instrução Normativa SFC nº 03, de 09/06/2017. Os referidos normativos doravante passarão a ser designadas por IN SFC 01/2001 e IN SFC 03/2017.

A IN SFC 03/2017 aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, o qual estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

Este trabalho tem como objetivo geral compreender as mudanças ocorridas na auditoria governamental brasileira e seu impacto na política de governança pública federal sob a perspectiva da influência internacional, a partir de um estudo exploratório de natureza aplicada com abordagem investigativa qualitativa, tendo como referência os seguintes objetivos específicos: a) identificar os temas, graus de transferência, atores e mecanismos das inovações na auditoria interna governamental brasileira; b) analisar as transferências segundo três eixos de cooperação internacional: participação, financeiro e capacitação; e c) avaliar como essas inovações foram incorporadas na política de governança federal.

Destaca-se que a compreensão dos mecanismos e as dinâmicas de transferência de práticas e elementos de políticas públicas ganhou relevo no contexto da gestão pública especialmente após o pleito de acesso do Brasil à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, ocorrido em 2017, e a necessidade de convergência com os padrões internacionais promovidos por essa organização.

¹ A Secretaria Federal de Controle Interno foi vinculada, de 1994 a 2002, ao Ministério da Fazenda, passando a fazer parte, a partir de março de 2002, da estrutura da Corregedoria-Geral da União, cujas funções foram incorporadas pela Controladoria-Geral da União em maio de 2003, pela Lei nº 10.683.

Por meio de pesquisa bibliográfica e pesquisa documental buscamos identificar os fatores que resultaram na modernização da auditoria interna governamental, sobretudo inaugurada pela Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, publicada pelo então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (atualmente incorporado ao Ministério da Economia) e pela Controladoria-Geral da União, daqui para a frente designada por IN Conjunta MP/CGU 01/2016.

Este artigo está subdividido em cinco seções. A introdução corresponde à contextualização e à apresentação do objetivo da pesquisa. A segunda seção apresenta os conceitos e abordagens da teoria da difusão de políticas públicas. A metodologia é apresentada na terceira seção. Na quarta seção são relatados os resultados. Por fim, as considerações finais constam na quinta seção.

2. Difusão de políticas (*policy diffusion*) – conceitos e abordagens

Compreender como as ideias, inovações e práticas viajam de uma localidade ou época para a outra é o principal objetivo dos pesquisadores que estudam os processos de disseminação de políticas públicas. Estudiosos de diversas áreas do conhecimento se dedicaram ao tema. Do campo das relações internacionais vieram importantes contribuições acerca da difusão transnacional de políticas públicas que estudaram o fenômeno da globalização e da interdependência. A partir da perspectiva sociológica, o fenômeno foi vinculado ao processo de aceitação de uma ideia ou prática originada em um determinado grupo social por outro. No entanto, o estudo da disseminação de políticas públicas adquiriu contornos mais definidos no campo de estudos de políticas públicas (MARIN, 2011). Os termos difusão e transferência de políticas vêm sendo tratados pela literatura ora como sinônimos ora como heterônimos (OLIVEIRA, 2013). Autores como **Richard Rose, David Marsh e David P. Dolowitz** estabeleceram os principais conceitos que embasam atualmente o estudo da difusão de políticas públicas.

Segundo Dolowitz e Marsh (1996), transferência de políticas pode ser compreendido como um processo por meio do qual o conhecimento sobre políticas públicas, arranjos administrativos, instituições e ideias em um sistema político (no passado ou no presente) é usado para desenvolver políticas públicas, arranjos administrativos, instituições e ideias em outro tempo ou sistema político.

A elaboração do conceito de transferência de políticas, foi precedido da criação do conceito de lições aprendidas (*lesson-drawing*), desenvolvido por Rose (1991), que cunhou o termo para endereçar a seguinte questão: sob que circunstâncias e em que extensão pode um programa, que é efetivo em determinado local, ser transferido para outro? Ainda que dialoguem com a literatura produzida por Rose, já que consideram que o termo “lições aprendidas” se inclui no processo de transferência de políticas, Dolowitz e Marsh argumentam que a utilização de transferência de políticas (*policy transfer*) seria mais adequado do que “lições aprendidas”, já que nem sempre o aprendizado é voluntário, podendo ser imposto a determinado governo ou organização.

Por sua vez, a literatura sobre difusão tem a conotação de propagação, dispersão e disseminação de ideias de uma fonte ou ponto de origem comum (STONE, 2004). Berry & Berry (2006), trouxeram para o debate a questão da inovação em políticas públicas, argumentando que inovação não significa necessariamente algo totalmente inusitado. Nesse sentido, a adoção de um programa que outras jurisdições já têm institucionalizado pode ser compreendida como uma inovação para o governo que o adota. Os autores concordam com a definição de Rogers (1983, p.5) de que a difusão é “o processo no qual a inovação é comunicada por meio de determinados canais ao longo do tempo entre os membros de um sistema social”. Nesse sentido, utilizando essa interpretação, o conceito de difusão sugere algo que contagia, mais do que algo que é escolhido para ser transferido. Stone (2004) argumenta que difusão descreve uma tendência de sucessivas ou sequenciais adoções de uma prática, política ou programa.

Padrões de difusão podem, dessa forma, ser promovidos por redes de comunicação que envolva funcionários estatais, proximidade de Estados vizinhos, adoção por parte de países menos desenvolvidos de determinada política seguida por países mais desenvolvidos, dentre outras formas (STONE, 2004).

Ao tratarmos de transferência e de difusão de políticas, distintos aspectos podem ser abordados, desde quais objetos podem ser transferidos, se existem distintos graus de transferência e até mesmo de que forma essa transferência é realizada. Dolowitz e Marsh (1996) desenvolveram quadros analíticos que orientam o registro dos atores envolvidos, a forma de transferência, o objeto da transferência e os diferentes graus de transferência.

Como atores envolvidos, temos desde indivíduos, *think tanks*, atores governamentais, e até organizações internacionais. Para além destes destacam-se corporações e consultorias do setor privado, coalizões domésticas, redes e arenas transnacionais, podendo ser enquadradas nessa última classificação as cúpulas, reuniões e oficinas promovidas por organizações internacionais. Segundo Oliveira e Pal (2018), essas arenas transnacionais podem ter um alcance maior, como a Conferência Rio + 20, o Fórum Econômico Mundial, Fórum Social Mundial, Fórum Urbano Mundial; serem mais focados, como o Fórum Global de Nutrição Infantil ou o Congresso Mundial Metrôpoles; ou serem regionais, como as reuniões da União Europeia e do Mercosul. Ressaltam que as arenas transnacionais de pequena escala, como as oficinas de capacitação, conferências regionais e outras reuniões também são importantes atores na transferência de políticas.

Dolowitz e Marsh (1996) identificam que a transferência pode ser voluntária, quando uma insatisfação com o *status quo* faz com que os agentes busquem referências em outros projetos considerados “bem-sucedidos”; coercitiva direta, quando um governo ou uma organização força o outro a adotar determinada política; e coercitiva indireta, quando passa a existir determinado consenso entre nações ou organizações pela adoção de determinada solução para um problema comum. Stone (2004) faz uma outra abordagem acerca das formas de transferência, classificando-a em ideacional, onde enquadra o que chama de transferência leve (*soft*), que abarca transferência de ideias, paradigmas e lições; institucional, que denomina pesada (*hard*), onde se enquadra a transferência de instrumentos e legislação; e redes, que mistura um pouco de ambos os objetos de transferência.

Objetivos de políticas, estruturas, instrumentos de políticas ou técnicas administrativas, instituições, ideologias, atitudes ou ideias e lições negativas são os objetos de transferência elencados por Dolowitz e Marsh (1996).

Considerando que o processo de transferência de políticas não se confirma apenas nos casos em que tudo é transferido, podendo ser apropriadas pelo receptor apenas algumas ideias, por exemplo, Dolowitz e Marsh (1996) estabeleceram uma classificação, de quatro tipos, da transferência de acordo com o grau de fidelidade à política original. Se a transferência é direta e completa, classifica-se como cópia; se o que é transferido são ideias, chamaram de emulação; se diferentes políticas ou instrumentos de políticas são transferidos, combinação; e se a mudanças na política são inspiradas por outra, mas guardando poucas semelhanças com a fonte, inspiração.

Segundo Marin (2011), diferentes atores recorrerão a diferentes graus de transferência de políticas (*policy transfer*). Enquanto organizações internacionais de financiamento, como o FMI, são conhecidas por promover transferências do tipo “cópia” ou “emulação”, tendo por objetivo a disseminação das chamadas melhores práticas (*best practices*); funcionários públicos, imersos no dia-a-dia da política pública tendem a recorrer a transferências do tipo “combinação” ou “inspiração”.

Para alguns autores, o processo de transferência é usado para explicar por que uma política foi adotada, enquanto para outros é uma variável dependente que busca saber por que a transferência ocorreu (DOLOWITZ & MARS, 1996)

De acordo com a classificação de Dolowitz e Marsh, as falhas ou insucessos das transferências podem ser de três tipos: a transferência desinformada (*uninformed transfer*) que decorre de um processo de transferência sem o pleno conhecimento da temática objeto de transladação; a transferência incompleta (*incomplete transfer*) caracterizada pela transferência de apenas uma parte do objeto e a transferência inapropriada (*inappropriate transfer*) que ocorre quando não se levam em consideração as diferenças, quer sejam estruturais, quer sejam conjunturais, entre os agentes de transferência.

3. Metodologia

A avaliação de como a participação da CGU em foros internacionais influenciou a modernização da auditoria interna governamental e por sua vez, como isso transbordou para a política federal de governança pública brasileira será sequenciada em três passos, estruturados segundo o método de *process tracing*. De acordo com Bennett & Checkel (2015), este método correlaciona a documentação em uma perspectiva de encadeamento histórico dos fatos para uma melhor compreensão causal.

O primeiro passo da pesquisa compreende a identificação dos temas inovadores, compreendidos como aqueles assuntos introduzidos pelos novos normativos (IN Conjunta MP/CGU 01/2016 e IN SFC 03/2017) quando comparados com o normativo inicial, isto é, a IN SFC 01/2001.

Em seguimento passa-se à classificação das inovações com base nas classificações de graus de transferência, atores e mecanismos de transferência.

No passo seguinte, foi efetuada a análise do processo de transferência, isto é, das inovações anteriormente levantadas, a partir da leitura de documentação disponibilizada por transparência ativa nos sítios eletrônicos oficiais da CGU e dos organismos internacionais relacionados ao processo de transferência.

A documentação analisada envolveu atas de reuniões, manuais, relatórios, diários oficiais da união, assim como notícias divulgadas pelos sítios eletrônicos oficiais das organizações internacionais e da Controladoria-Geral da União, com destaque para a sua base de gestão do conhecimento produzido, onde são disponibilizados seus documentos oficiais produzidos.

A estruturação da análise ocorre mediante três eixos de cooperação internacional: participação, financeiro e capacitação.

O eixo participação se refere à participação internacional da CGU em temas afetos à auditoria interna governamental, destacada por uma pauta em foros multilaterais do Mercosul (REOGCI) e dos países de língua portuguesa (OEI/CPLP) e engajamento e parcerias no âmbito da OCDE, da Comunidade Europeia (Diálogos Setoriais) e Banco Mundial.

O eixo financeiro envolve notadamente um contrato de empréstimo da CGU com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), fonte de recursos para a implementação de diversas iniciativas de melhoria institucional, englobando os processos de auditoria interna governamental.

Já o eixo capacitação destaca a promoção de iniciativas de formação profissional com a *George Washington University* e com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil).

O terceiro passo examina como essas inovações foram incorporadas à auditoria interna governamental brasileira e, na sequência, na política de governança federal, muitas delas positivadas por meio do Decreto 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

A estrutura da pesquisa pode ser visualizada por meio do modelo de análise apresentado na Figura 1.

Figura 1 – Modelo de Análise

O modelo de análise sintetiza o processo de cooperação internacional, que decorreu por meio de três eixos de cooperação (participação, financeiro e capacitação) relacionados com dois eixos de influência (auditoria interna governamental e governança pública).

4. Resultados

Os principais temas inovadores que foram difundidos ou transferidos para a atividade de auditoria interna governamental, encontram-se identificados no quadro 1, apresentado na seção figuras e quadros ao final do artigo, que traz de forma sinóptica os principais temas presentes na IN Conjunta MP/CGU 01/2016 e IN 03/2017 a partir das referências internacionais.

Quadro 1 – Temas Inovadores

Do quadro, observa-se que os temas transferidos não se constituem em programas ou políticas públicas, nem mesmo elementos integrantes dos mesmos, como por exemplo, objetivos, estrutura ou conteúdo. Os temas são conceitos, práticas e processos consolidados por instituições de referência.

Identificados os temas passa-se para sua categorização com base nas classificações de graus de transferência, atores e mecanismos de transferência.

Em relação aos graus de transferência observa-se que a mais apropriada classificação para os temas é a combinação (*combination*), dado que são utilizados elementos conceituais que fundamentam a prática de auditoria e que são aceitos internacionalmente. Como atores, temos as instituições transferidoras: o *Institute of Internal Auditors*, IIA; o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO; a *International Organization for Standardization*, ISO; o Departamento de Finanças e Política Econômica do Reino Unido, HM Treasury e os servidores públicos e privados que participaram dos eventos e encontros de capacitação organizados por organismos internacionais para debate sobre os temas de que trata esse artigo.

Em relação aos mecanismos de transferência trata-se do aprendizado (*learning*), consistindo em um movimento de atualização da atividade de auditoria interna governamental com as melhores práticas e referências internacionais sobre o tema.

A seguir, decorre a análise do processo de transferência, segmentada por eixo de cooperação:

A. Eixo participação

A participação internacional da CGU em temas afetos à auditoria interna governamental é destacada por uma pauta em foros multilaterais do Mercosul (REOGCI) e dos países de língua portuguesa (OECI/CPLP) e engajamento e parcerias no âmbito da OCDE, da Comunidade Europeia (Diálogos Setoriais) e Banco Mundial, conforme a seguir descrito.

A inserção internacional ocorreu logo no segundo ano após a criação da CGU, em 2004, tendo como marco a decisão (MERCOSUL/CMC/DEC. 39/04), que criou a Reunião Especializada de Organismos Governamentais de Controle Interno do MERCOSUL – REOGCI a qual tem por finalidade estabelecer relações de cooperação científica, técnica e operacional na área do controle interno da gestão governamental.

Embora não tenham ocorrido encontros entre 2010 e 2013, a partir de 2014, por ocasião da V Reunião ocorrida em Buenos Aires, um novo impulso integrativo foi alcançado no âmbito da REOGCI, pois a periodicidade das reuniões, antes anuais, passou a ser semestral. 2014 marca também o ano de atualização com base no COSO ICIF das Normas Gerais de Controle Interno para o Setor Público Nacional da *Sindicatura General de la Nación* (SIGEN, 2014) da Argentina.

Já no âmbito dos Organismos Estratégicos de Controle Interno da Comunidade de Países de Língua Portuguesa – OECI/CPLP, a concertação do espaço de debate de estratégias e de compartilhamento de experiências e boas práticas ocorreu a partir da primeira conferência, realizada em Lisboa em 2008. As ações desse foro se concentraram na produção de guias de uniformização vocabular e manuais de entendimentos e padronização de práticas.

O vínculo institucional da CGU com a OCDE decorre de sua participação como representante do governo brasileiro, no Grupo de Trabalho sobre Suborno Transnacional, em decorrência da adesão do Brasil à Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, aprovada e promulgada no ordenamento jurídico brasileiro em 2000.

Fruto desse relacionamento com a OCDE, a CGU participou do *Report OCDE Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability*, OCDE (2011). Esse relatório consignou os resultados de uma ampla pesquisa sobre controle interno, auditoria interna e integridade, realizada em 73 ministérios de 12 países, com análises que abrangeram da gestão de riscos ao desenho institucional e funcionamento dos sistemas de controle interno, tendo como referência práticas internacionais do Instituto Internacional de Auditores (*Institute of Internal Auditors*, IIA).

Com a União Europeia, a CGU teve três ações amparadas pela Iniciativa Diálogos Setoriais: União Europeia e Brasil para o aprimoramento de seus processos de trabalho à luz das melhores práticas internacionais. A primeira ação ocorreu em 2012 e envolveu a ida de missão técnica à Portugal e à Luxemburgo, visando o aprofundamento de conhecimentos acerca dos trabalhos de planejamento, gestão e controle de políticas regionais, e a ida de missão técnica à Escócia, à Polônia e à Itália, para conhecer os centros de pesquisas europeus que desempenham ações em apoio à Comissão Europeia na implementação, monitoramento e avaliação da sua política regional.

A segunda ação ocorreu em dezembro de 2014, com o apoio da Diretoria-Geral de Orçamento (DG-Budget) da Comissão Europeia, pela realização do Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno, CGU (2015), cujo tema foi Auditoria e Controle Interno na União Europeia e no Brasil e contou com representação da Rede de Controle Interno Público da União Europeia e também dos seguintes países: Polônia, Bélgica, Bulgária e Áustria.

O seminário trouxe importantes contributos para a realização de reflexões e reavaliações da auditoria interna governamental brasileira, a partir cotejamento do Controle Interno Governamental na União Europeia e no Brasil, tendo como referência sete eixos de discussão:

- Gerenciamento Financeiro e Controles Internos na Prática
- O Papel da Auditoria Interna no Setor Público
- Controle Financeiro no Setor Público

- Avaliação e Melhoria da Qualidade
- Auditoria de Desempenho no Setor Público
- Identificação de Fraude e Combate à Corrupção
- Reforma do Controle Interno Governamental: Lições (não) Aprendidas

Essa conferência abriu caminho para que em 2015 fosse realizada a terceira ação, concretizando uma nova missão de visitas técnicas, dessa vez ao Ministério das Finanças da Áustria, em Viena, ao Ministério das Finanças da Bélgica e à Comissão Europeia, em Bruxelas. Os servidores designados nesta missão também compuseram uma representação institucional à Terceira Conferência de Controle Interno Público (*Public Internal Control Conference*) dos países membros, em Paris, a qual discutiu os seguintes temas: i) Princípios de Controle Interno Público; ii) O Rumo a um ambiente ideal de controle interno, iii) A função de Harmonização Central e o iv) Mapeamento de Garantia no setor público.

Já em relação ao Banco Mundial, a CGU participou, em maio de 2014, do seminário “O Controle Interno Governamental no Brasil – Velhos Desafios, Novas Perspectivas” organizado pelo banco em colaboração com o Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI e foi signatária da Carta de Foz do Iguaçu, documento que lançou as bases da formatação de um grupo de trabalho visando o aprimoramento do controle interno brasileiro (Banco Mundial, 2014).

Dentre os principais temas discutidos nesse seminário destaca-se o conhecimento de vários modelos internacionais, com destaque para o Marco Integrado de Controle Interno (MICI) do México, ASF (2014), baseado no COSO ICIF, o modelo argentino e estudos de casos apresentados pelo representante do Reino Unido.

Em continuidade à agenda de Foz do Iguaçu, em maio de 2015 foi realizado o seminário “O sistema de controle interno no Brasil – avanço por mais eficiência” e foi assinada a Carta de Brasília que selou o compromisso colaborativo em prol do fortalecimento do sistema de controle interno no Brasil, (Banco Mundial, 2015).

Ainda, em 2015 foi realizada uma visita técnica de estudos à Croácia e à Bulgária, para conhecer as reformas dos respectivos sistemas de controle interno por conta da recente integração desses países à União Europeia.

Por fim, em maio de 2016, a conferência “Controle Interno no Brasil - Desafios e Oportunidades de Melhoria” contou com a experiência internacional de representantes da África do Sul, França e apresentação dos modelos da Bélgica e Áustria (Banco Mundial, 2016).

B. Eixo financeiro

O mecanismo de financiamento que possibilitou a realização dos mais diversos projetos de implementação de novas capacidades institucionais, incluindo àqueles vinculados à cooperação internacional, veio pelo Contrato de Empréstimo 2919/OC-BR, através do Programa de Fortalecimento da Prevenção e Combate à Corrupção na Gestão Pública Brasileira – Proprevine, firmado entre a CGU e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Conforme CGU (2013), o principal objetivo do contrato foi contribuir para o fortalecimento da capacidade institucional da CGU, visando à eficiência da gestão dos recursos públicos no Brasil.

O Proprevine vigorou por 5 anos, de 2013 até 2018, e foi originalmente orçado no equivalente a U\$ 30 milhões, sendo U\$ 18 milhões a cargo do financiamento do BID e U\$ 12 milhões à título de contrapartida.

Mesmo tendo passado por dois aditivos de redução dos recursos do financiamento em virtude de cenário econômico vivenciado pelo Brasil, motivo alheio à CGU, foi um fator de grande valia para a modernização do órgão, com investimentos em quatro componentes principais: a) Fortalecimento da Capacidade Operacional da CGU, b) Melhoria da Gestão do Governo Federal, c) Promoção da Transparência e do Controle Social e d) Fortalecimento da Transparência e dos Sistemas de Controle Interno nos Governos Subnacionais.

Conforme Carvalho (2018), o programa contribuiu com recursos para a implantação de soluções ajustadas às precisões de cada uma das macrofunções da CGU, dentre elas os processos de auditoria interna governamental, via priorização de investimento no desenvolvimento de capital humano e melhoria dos processos de trabalho, aumentando assim a capacidade de resposta em relação às demandas crescentes.

C. Eixo capacitação

Dentre as ações de capacitação, destaca-se o acordo da CGU com o *Institute of Brazilian Issues* vinculado ao *The Center for Latin American Issues* da *George Washington University*.

Entre 2008 e 2014 foram realizadas 7 edições do curso *Anti-Corruption Program for Brazilian Government Officials*, patrocinado pela CGU. 70 servidores participaram de visitas técnicas a órgãos do governo norte-americano, instituições privadas e multilaterais, conheceram estudos técnicos nas áreas de Integridade Pública, Auditoria e Técnicas de Investigação, Ética e Conflito de Interesses, dentre outros temas, com carga horária de 80 horas.

A CGU também participou de 10 edições do *The Minerva Program*, da turma XXVII (*fall* 2010) a turma XXXVII (*spring* 2015), tendo sido capacitados neste programa 17 servidores. O Programa Minerva é um curso de 16 semanas, promovido desde 1994 pelo *Institute of Brazilian Business and Public Management Issues at The George Washington University*, que oferece a servidores públicos brasileiros a oportunidade de estudar teorias e conceitos relacionados à economia global e potencializar seus conhecimentos na área de gestão pública.

A partir de 2014, foi iniciada uma outra grande iniciativa de internacionalização da atuação da CGU, por meio de uma parceria com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) – representante do *The Institute of Internal Auditors* (IIA Global), onde foi promovido um curso preparatório para a parte um da certificação de auditor interno (*Certified Internal Auditor, CIA*) com 95 servidores, divididos em três turmas. A primeira, na forma de piloto para 15 servidores, e as duas seguintes com 40 servidores cada uma.

Esse conjunto de interações e participações em inúmeras agendas e projetos internacionais teve, no seu conjunto, importante papel promotor no fomento e indução de boas práticas, de modo que mensurar os efeitos isolados que cada uma dessas iniciativas teve na promoção da modernização da auditoria interna governamental brasileira não foi objeto desse estudo.

Ademais, prescinde destacar que a mudança de paradigma da auditoria se valeu dos conceitos, boas práticas, normas, modelos e referências técnicas amplamente adotadas, de modo que a delimitação precisa de onde um determinado agente foi responsável pela transferência ou difusão resta prejudicada e deixa de fazer sentido, para o caso concreto.

A interlocução e cooperação internacional influenciaram na modernização da auditoria interna governamental, a qual foi refletida, especialmente pela elaboração dos seguintes normativos:

- Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n° 01, de 10 de maio de 2016

A Instrução Normativa Conjunta foi elaborada pelo então Ministério do Planejamento (atual Ministério da Economia, que incorporou suas atribuições) e pela Controladoria-Geral da União. O grande mérito desse normativo foi ter sido o primeiro a sistematizar no arcabouço legal brasileiro temas como controles internos, gestão de riscos e governança.

Logo na Seção I do Capítulo I, a Instrução Normativa clarificou e caracterizou conceitos como *accountability*, auditoria interna, controles internos da gestão, governança e gestão de riscos. Sobre a temática de riscos abrangeu as definições de risco, risco inerente, risco residual, apetite ao risco, incerteza, mensuração do risco, gerenciamento de riscos e política de gestão de riscos.

As bases da auditoria interna foram ancoradas em relação às atividades de avaliação e consultoria com base no trinômio controles internos, gestão de riscos e governança, tendo como referência a definição do Instituto Internacional de Auditores (*Institute of Internal Auditors*, IIA).

O posicionamento quanto aos papéis e responsabilidades em relação aos processos de gerenciamento de riscos e controles internos teve como base o modelo das três linhas de defesa, originalmente estabelecido em 2010 pela conferência europeia do IIA junto com a Federação Europeia de Gestores de Risco (ECIIA & FERMA, 2010) e traduzido para o português em 2013 (IIA, 2013).

Para o atingimento dos objetivos organizacionais, foram adotadas as cinco componentes do controle interno da gestão estabelecidos pelo COSO em 2004 (COSO, 2004) e cuja tradução para o português ocorreu em 2007, (COSO, 2007), quais sejam: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

Para além dos conceitos, a temática da gestão de riscos envolveu tópicos relacionados com princípios, objetivos, estrutura, política e responsabilidades, tema presente nos referenciais técnicos do IIA (*Practice Guides*), do COSO (normas COSO ERM, 2004 e COSO ICIF, 2013), da ISO (norma ISO 31000, 2009) e do Departamento de Finanças e Política Econômica do Reino Unido, HM Treasury (Orange Book, 2013).

Sobre governança, foram apresentados princípios da boa governança, objetivos e sua vinculação com a *accountability*.

- Instrução Normativa nº 03, de 9 de junho de 2017, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

A IN 03/2017 incorporou na totalidade os marcos trazidos pela IN Conjunta 01/2016, precisando com mais rigor alguns conceitos, a partir da abordagem do propósito e abrangência da auditoria interna governamental, com reflexos no tratamento dos aspectos sobre gerenciamento e operacionalização das atividades de auditoria interna governamental por uma ótica mais principiológica e menos prescritiva.

A partir dessas considerações, analisam-se, na sequência, os temas que foram incorporados à política de governança federal, a partir da modernização da atividade de auditoria interna governamental.

Nesse contexto de reposicionamento da auditoria interna governamental brasileira ocorreram as discussões de Centro de Governo que levaram ao estabelecimento de uma política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, a qual levou a instituição do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Foi por meio desse decreto que a atividade de auditoria interna governamental ganhou status de política pública, passando a ser incorporada de forma estratégica na política de governança federal, marcadamente em quatro pontos do Decreto.

Preliminarmente destaca-se que a relevância da gestão de riscos é evidenciada pela sua conexão aos mais altos escalões decisões do Estado Brasileiro, Ministros de Estado, ocupantes de cargos de natureza especial, ocupantes de cargo de nível 6 do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e presidentes e diretores de autarquias, inclusive as especiais, e de fundações públicas ou autoridades de hierarquia equivalente.

O inciso IV do art. 2º conceitua a gestão de riscos como o processo de natureza permanente, estabelecido, direcionado e monitorado pela alta administração, que contempla as atividades de identificar, avaliar e gerenciar potenciais eventos que possam afetar a organização, destinado a fornecer segurança razoável quanto à realização de seus objetivos.

O inciso VI do art. 4º ao apresentar as diretrizes da governança pública confere à gestão de riscos função basilar na implementação de controles internos, constituindo-se fator de ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores.

Já o art. 17 trata do estabelecimento, manutenção, monitoramento e aprimoramento de um sistema de gestão de riscos e controles internos pelas organizações, como incumbência da alta administração. Ainda no caput são minudenciados os objetivos do sistema – identificar, avaliar, tratar, monitorar e analisar – os riscos que potencialmente impactem a estratégica e os objetivos da organização.

Os princípios a serem observados no sistema de gestão de riscos e controles internos são apresentados por meio dos incisos, destacando-se sua implementação de forma sistêmica, integrada ao planejamento estratégico, relacionada ao custo-benefício de seu estabelecimento e como apoio à melhoria contínua do desempenho organizacional.

Por fim, o art. 18 aborda expressamente o propósito e abrangência da atividade da auditoria interna governamental, onde o primeiro se relaciona com a melhoria das operações das organizações para o alcance de seus objetivos e o segundo com a avaliação da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança.

Aspectos como independência para a realização dos trabalhos de avaliação e consultoria, utilização de padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente, adoção de abordagem baseada em riscos são abordados no âmbito dos incisos do referido artigo, assim como também a posição da auditoria frente à fraude praticada por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

5. Considerações finais

Este trabalho tem como objetivo geral compreender as mudanças ocorridas na auditoria governamental brasileira e seu impacto na política de governança pública federal sob a perspectiva da influência internacional, a partir de um estudo exploratório de natureza aplicada, tendo como referência os seguintes objetivos específicos: a) identificar os temas, graus de transferência, atores e mecanismos das inovações na auditoria interna governamental brasileira; b) analisar as transferências segundo três eixos de cooperação internacional: participação, financeiro e capacitação; e c) avaliar como essas inovações foram incorporadas na política de governança federal.

A influência da cooperação internacional na modernização da auditoria interna governamental brasileira e seu impacto na política de governança pública brasileira foram evidenciados por meio de um estudo qualitativo a partir do encadeamento causal pelo método de análise de *process tracing* tendo como referência a teoria da difusão de políticas (*policy diffusion*).

Os temas transferidos são substancialmente ao nível de práticas de auditoria amplamente reconhecidas e foram originários das seguintes instituições transferidoras: o *Institute of Internal Auditors*, IIA; o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO; a *International Organization for Standardization*, ISO; o Departamento de Finanças e Política Económica do Reino Unido, HM Treasury e os servidores públicos e privados que participaram dos eventos e encontros de capacitação organizados por organismos internacionais para debate sobre os temas de que trata esse artigo.

A difusão ocorreu por meio de três eixos de cooperação, os quais foram classificados como: participação, financeiro e capacitação. O primeiro, eixo participação, foi alusivo à atuação da CGU em foros multilaterais do Mercosul (REOGCI) e dos países de língua portuguesa (OECL/CPLP), acrescido do engajamento e parcerias no âmbito da OCDE, da Comunidade Europeia (Diálogos Setoriais) e Banco Mundial.

O eixo financeiro ocorreu mediante a assinatura de um acordo de empréstimo com o BID, sendo a forma de obtenção de recursos para a realização de inúmeros projetos, e o eixo capacitação foi exemplificado pelos cursos de formação técnico-profissional com a *George Washington University* e com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA).

As mudanças ocorridas na auditoria interna governamental tiveram relação direta com a atualização do quadro normativo brasileiro relacionado com a temática da governança, tendo derivado na posituação expressa da gestão de riscos em nosso ordenamento jurídico (Decreto 9203/2017), com a conceituação (inciso IV do art. 2º) e definição das competências e atribuições tanto sob a ótica da gestão (art. 17) quanto na perspectiva da auditoria interna governamental (art. 18). Dadas as limitações deste trabalho, não foram analisadas as formas como a difusão foi realizada, o que poderia ser avaliado por meio de aprofundamento das pesquisas, com realização de entrevistas com agentes públicos que participaram das missões, das capacitações realizadas e da elaboração dos normativos que contemplaram os temas inovadores abordados na seção 4.

Bibliografia

- ASF. Marco Integrado de Control Interno (MICI). 2014. Disponível em: https://www.asf.gob.mx/uploads/176_Marco_Integrado_de_Control/Marco_Integrado_de_Cont_Int_le_yen.pdf, 10-08-2020.
- Banco Mundial. Seminário “O Controle Interno Governamental no Brasil – Velhos Desafios, Novas Perspectivas”. 2014. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/events/2014/04/16/brazil-government-internal-control-accounting-auditing>, 10-08-2020.
- Banco Mundial. Seminário “O sistema de controle interno no Brasil – avanço por mais eficiência”. 2015. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/events/2015/05/19/brazil-internal-control-system-seminar>, 10-08-2020.
- Banco Mundial. Seminário “Controle Interno no Brasil - Desafios e Oportunidades de Melhoria”. 2016. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/events/2016/05/12/brazil-internal-controls-opportunities-improvement>, 10-08-2020.
- Bennett, Andrew; Checkel, Jeffrey T. *Process Tracing: From Metaphor to Analytic Tool*. Cambridge University Press, 2015. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9781139858472>, 10-08-2020.
- Berry, Frances; Berry, William D. *Innovation and Diffusion Models in Policy Research* (p.223-260) in *Theories of the Policy Process*, edited by Paul A. Sabatier, University of California, Davis, 2006. DOI: <https://doi.org/10.4324/9780429494284>, 10-08-2020.
- Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: Diário Oficial da União, 10 de abril de 2001.

- Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP); Controladoria-Geral da União (CGU). Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>, 10-08-2020.
- Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa SFC nº 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>, 10-08-2020.
- Brasil. Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm, 10-08-2020.
- Brasil. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm, 10-08-2020.
- Carvalho, Rodrigo Speziali de. Relatório de Avaliação Final do Proprevine. Disponível em: <https://basedeconhecimento.cgu.gov.br/handle/1/6488>, 10-08-2020.
- CGU. Contrato de Empréstimo n. 2.919/OC-BR. 2013. Disponível em: <https://basedeconhecimento.cgu.gov.br/handle/1/3885>, 10-08-2020.
- CGU. Auditoria e Controle Interno na União Europeia e no Brasil. Palestras e discussões do Seminário Internacional de Auditoria e Controle Interno, realizado em dezembro de 2014 em Brasília. 2015. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao_seminario-internacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf, 10-08-2020, 10-08-2020.
- COSO. Enterprise Risk Management - Integrated Framework. 2004. Disponível em: <http://www.coso.org>, 10-08-2020.
- COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-ExecutiveSummary-Portuguese.pdf>, 10-08-2020.
- COSO. Internal Control - Integrated Framework. 2013. Disponível em: <http://www.coso.org>, 10-08-2020.
- Dolowitz, David; Marsh, David. Who Learns What from Whom: a Review of the Policy Transfer Literature. *Political Studies* (1996), XLIV, 343-351. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-9248.1996.tb00334.x>, 10-08-2020.
- ECIIA; FERMA. Guidance on the 8th EU Company Law Directive: article 41. Disponível em: <https://www.iiia.nl/SiteFiles/ECIIA%20FERMA.pdf>, 10-08-2020.
- HM Treasury. Orange Book: Management of risk – Principles and Concepts. 2013. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/orange-book>, 10-08-2020.
- IIA. Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013. Disponível em: http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_o_pt.pdf, 10-08-2020.
- IIA. Practice Guides. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Practice-Guides.aspx>, 10-08-2020.
- ISO 31000. Risk Management – Guidelines. 2009. International Organization for Standardization, Geneva, 2009.
- Marin, Pedro de Lima. Mercosul e a disseminação internacional de políticas públicas. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania/v.16, n.58*. São Paulo, 2011. DOI: <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v16n58.3567>, 10-08-2020.
- Mercosul. MERCOSUL/CMC/DEC. 39/04. 2004. Reunião Especializada de Organismos Governamentais de Controle Interno. Disponível em: <https://documentos.mercosur.int/public/normativas/870>, 10-08-2020, 10-08-2020.

- OCDE. Report OCDE Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability. 2011. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/47638204.pdf>, 10-08-2020.
- Oliveira, Osmany Porto de. Embaixadores da participação: a difusão internacional do Orçamento Participativo a partir do Brasil. 2013. Tese (Doutorado em Ciência Política) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/T.8.2013.tde-19022014-102112>, 10-08-2020.
- Oliveira, Osmany P.; Pal, Leslie A. Novas fronteiras e direções na pesquisa sobre transferência, difusão e circulação de políticas públicas: agentes, espaços, resistência e traduções. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro 52(2):199-220, mar. - abr. 2018. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-761220180078>, 10-08-2020.
- Rogers, Everett M. *Diffusion of Innovations*. New York: The Free Press. 1983.
- Rose, Richard. What is lesson-drawing? *Journal of Public Policy*, v. 11, n. 1, Lesson-drawing across nations (Jan.-Mar., 1991), p. 3-30. Cambridge University Press. DOI: <https://doi.org/10.1017/S0143814X00004918>, 10-08-2020.
- SIGEN. Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional. 2014. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ngci.pdf>, 10-08-2020.
- Stone, Diane. Transfer agents and global networks in the 'transnationalization' of policy. *Journal of European Public Policy* 11:3 June 2004: 545-566. DOI: <https://doi.org/10.1080/13501760410001694291>, 10-08-2020.

Resenhas biograficas

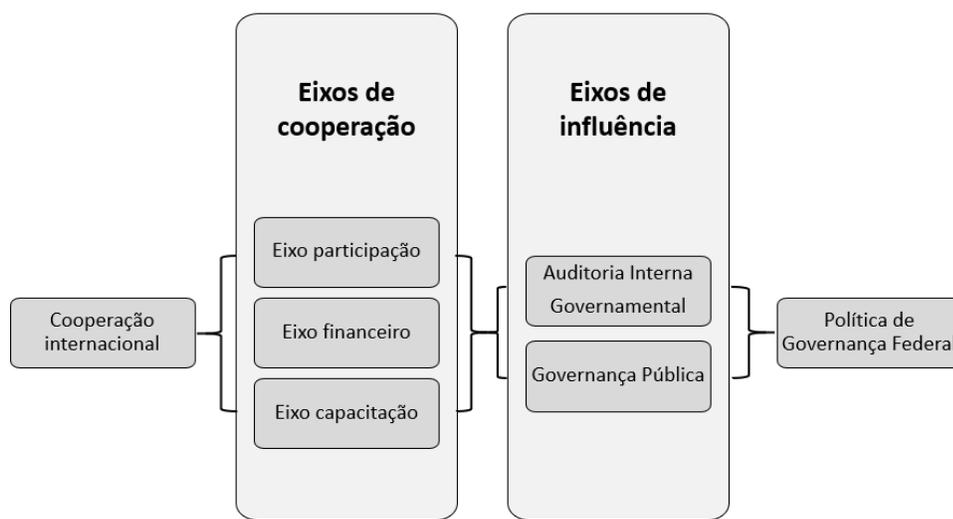
Daniel Matos Caldeira. É doutorando em Administração Pública no ISCSP, da Universidade de Lisboa e Auditor da Controladoria-Geral da União – CGU.

Patricia Alvares de Azevedo Oliveira. É mestre em Governança e Desenvolvimento pela Escola Nacional de Administração Pública – ENAP e Auditora da Controladoria-Geral da União – CGU.

Claudio Henrique Fontenelle Santos. É doutorando em Administração Pública no ISCSP, da Universidade de Lisboa e Auditor da Controladoria-Geral da União – CGU.

Figuras e quadros

Figura 1 – Modelo de Análise



Fonte: elaborado pelos autores

Quadro 1 – Temas Inovadores

Temas difundidos ou transferidos
Abordagem da auditoria interna com base em controlos internos, gestão de riscos e governança
Linhas de defesa
Atividade de Consultoria
Componentes do controle interno da gestão: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação, e monitoramento
Gestão de riscos (princípios, objetivos, estrutura, política e responsabilidades)
Governança (princípios e objetivos)

Fonte: elaborado pelos autores