



**Escola Nacional de
Administração Pública**

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA
E DESENVOLVIMENTO**

**PERCEPÇÕES DE CONTROLADORES E CONTROLADOS:
COMO AS AUDITORIAS INTERNAS NAS AUTARQUIAS E
FUNDAÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS PODEM AUXILIAR A
GESTÃO NO ALCANCE DOS SEUS OBJETIVOS
INSTITUCIONAIS**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

DANIELLA ALVARES MELO SALVATORI

BRASÍLIA – DF

2020

**PERCEPÇÕES DE CONTROLADORES E CONTROLADOS:
COMO AS AUDITORIAS INTERNAS NAS AUTARQUIAS E
FUNDAÇÕES PÚBLICAS FEDERAIS PODEM AUXILIAR A
GESTÃO NO ALCANCE DOS SEUS OBJETIVOS
INSTITUCIONAIS**

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

Aluna: Daniella Alvares Melo Salvatori

Orientador: Prof. Dr. Ciro Campos Christo
Fernandes

Brasília - DF

2020

- S1829p Salvatori, Daniella Alvares Melo
 Percepções de controladores e controlados: como as auditorias
internas nas autarquias e fundações públicas federais podem auxiliar a
gestão no alcance dos seus objetivos institucionais / Daniella Alvares
Melo Salvatori. -- Brasília, 2020.
 112 f. : il.
- Dissertação (Mestrado -- Programa de Mestrado Profissional em
Governança e Desenvolvimento) -- Escola Nacional de Administração
Pública, 2020.
- Orientação: Prof. Dr. Ciro Campos Christo Fernandes.
 1. Auditoria Interna. 2. Controle Interno. 3. Administração Pública
Federal. 4. Gestão Organizacional. I. Fernandes, Ciro Campos Christo
orient. II. Título.

CDU 35.073.515.4

Bibliotecária: Tatiane de Oliveira Dias – CRB1/2230



Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento

ATA DA BANCA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO DO MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA E DESENVOLVIMENTO

Aluno (a): Daniella Alvares Melo Salvatori

Ano de Ingresso: 2018

Título da Dissertação:. Percepções de controladores e controlados: como as Auditorias Internas nas autarquias e fundações públicas federais podem auxiliar a gestão no alcance dos seus objetivos institucionais.

Orientador: Prof. Dr. Ciro Campos Christo Fernandes

Avaliadores: Prof. Dr. Pedro Lucas de Moura Palotti

Profa. Me. Patrícia Vieira da Costa

Avaliação:

- [☒] Aprovado
[☐] Não aprovado. Reapresentação agendada para ____/____/____.

Brasília, 3 de novembro de 2020

DocuSigned by:

Pedro Palotti

AA67ECCBFC1F4C3...

Avaliador

DocuSigned by:

Patrícia Vieira da Costa

E91B46D7073B46A...

Avaliadora

DocuSigned by:

Ciro Campos Christo Fernandes

3CECE4511400488...

Orientador

DEDICATÓRIA

A Deus, pelos caminhos que me conduziram até aqui e pela presença constante, preparando-me e capacitando-me para os desafios de cada fase da vida.

Aos meus pais, Catharina e Vicente, pela educação recebida ao longo da vida. E, especialmente, à minha querida mãe, por me incentivar incansavelmente a perseguir os meus objetivos e a buscar sempre o meu desenvolvimento.

Ao meu amado marido, Ronei, e aos nossos filhos, Isadora e Felipe, pela nossa rotina diária, em que compartilhamos alegrias, dificuldades e muito amor. Vocês são o motivo pelo qual busco me superar a cada dia. Muito obrigada pelo incentivo constante!

À minha irmã, Isabella, e ao meu irmão, Rodrigo. Cada um ao seu modo me inspira a me dedicar aos projetos.

Aos amigos e demais familiares, pelo apoio de sempre, a quem espero compensar com a ausência do período!

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Ciro Fernandes, pelas horas dedicadas à atenta leitura e à precisa revisão de conteúdo, com intervenções sempre importantes para o desenvolvimento do trabalho. Não poderia ter escolhido professor melhor para me acompanhar nesta jornada rumo ao conhecimento!

Ao Auditor-chefe da Enap, meu superior hierárquico, Fábio Vaz, pela disponibilidade em participar da pesquisa, pelas sugestões importantes para o refinamento do frame analítico e pelo esclarecimento de questões importantes para o avançar do estudo, sem contar a compreensão nos momentos de dedicação intensa à dissertação.

A todos os entrevistados, cujas conversas possibilitaram rico conteúdo para a análise realizada neste trabalho. Graças à disponibilidade desses gerentes e dirigentes, cujo tempo é escasso, a presente pesquisa foi possível.

Ao corpo docente do Programa de Mestrado em Governança e Desenvolvimento, pela qualidade das aulas ministradas, e à equipe do mestrado e das outras unidades da Enap, que trabalham diariamente para tornar o curso possível!

Aos colegas do mestrado, pela convivência e pelos conhecimentos compartilhados ao longo do curso, muito do que aprendi aconteceu nas trocas com vocês. Agradeço especialmente aos colegas Lauro, Cayssa, Izabel e Flávia, pela parceria nos trabalhos das disciplinas que cursamos juntos. Meus agradecimentos também aos colegas Marco e Edward, que tão bem representaram a turma junto à coordenação do curso.

Ao antigo chefe, João Paulo Silveira, pelo incentivo inicial para cursar o mestrado.

À família e aos amigos, pelo incentivo e pela compreensão nos momentos de ausência.

À Enap e ao governo federal, pela oportunidade de realizar o mestrado.

“A ciência tem disciplinas, a universidade tem departamentos, o governo tem setores, porém, a realidade tem problemas”.

Almeida Filho (2000)

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AECI - Assessorias Especiais de Controle Interno

AFFC - Auditor Federal de Finanças e Controle

ANA - Agência Nacional de Energia Elétrica

ANEEL - Agência Nacional de Águas

APF - Administração Pública Federal

AUDIN - Auditoria Interna

AIN - Auditoria Interna

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

CMO - Comissão Mista de Orçamento

COI - Comitê de Avaliação das Informações sobre Obras e Serviços com Indícios de Irregularidades Graves

CRG - Corregedoria-Geral da União

CRTCI - Comitê de Riscos, Transparência, Controles e Integridade

DL - Decreto-Lei

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública

Rede GIRC - Rede de Governança, Integridade, Riscos e Controles Internos

IIA - *Institute of Internal Auditors* (Instituto de Auditores Internos)

IN - Instrução Normativa

INTOSAI - *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização)

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

LAI - Lei de Acesso à Informação

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

OGU - Ouvidoria-Geral da União

PAINT - Plano Anual de Auditoria Interna

PPA - Plano Plurianual

RAINT - Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

SA - Solicitação de Auditoria

SCC - Secretaria de Combate à Corrupção

SCI - Sistema de Controle Interno

SFC - Secretaria Federal de Controle Interno

SIC - Sistema de Informações ao Cidadão

SPCI - Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

STPC - Secretaria de Prevenção e Combate à Corrupção

TCE - Tribunais de Contas do Estado

TCM - Tribunais de Contas do Município

TCU - Tribunal de Contas da União

UAIG - Unidade de Auditoria Interna Governamental

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modelo de Três Linhas de Defesa - Institute of Internal Auditors (IIA).....	7
Figura 2: Controle interno e externo na Lei nº 4.320/64.....	21
Figura 3: Linha do Tempo CGU (1994-2019)	25
Figura 4: Principais questões de controle que mobilizam tempo nas entidades estudadas.....	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Conteúdo mínimo do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT)	16
Quadro 2: Relação dos entrevistados, cargo, organização e datas das entrevistas.....	50
Quadro 3: Roteiro de questões das entrevistas	51
Quadro 4: Quadro analítico da pesquisa	53

RESUMO

O presente estudo buscou investigar como as unidades de Auditoria Interna nas autarquias e fundações públicas federais auxiliam a gestão no alcance dos seus objetivos institucionais. Buscou, ainda, verificar se o controle tem sido percebido pela gestão como capaz de exercer um papel importante no alcance desses objetivos ou como obstáculo à sua autonomia e à agilidade administrativa, o que leva a frequente tensionamento entre esses dois atores.

Trata-se de pesquisa qualitativa, na forma de estudo de caso, realizado a partir de um *frame* analítico elaborado com base nos referenciais das teorias do agente-principal (assimetria de informações) e da intersetorialidade, aplicado junto a gerentes e dirigentes ocupantes de cargos de auditoria interna e de presidente ou equivalente das áreas meio e finalística dessas entidades. O estudo focalizou duas autarquias e duas fundações públicas federais: Escola Nacional de Administração Pública (Enap), Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e Agência Nacional de Águas (ANA).

A pesquisa registrou as percepções dos gestores dessas entidades a respeito do perfil, papel e contribuição das auditorias internas, vistas como capazes de exercer importante atuação no sentido de assegurar transparência e conformidade aos atos praticados pela gestão, bem como na mediação entre a organização que integra e os órgãos de controle. Por outro lado, a atuação do controle também foi encarada, em algumas situações, como excessivamente legalista e incapaz de avaliar a eficácia e os resultados das políticas. Ainda assim, constatou-se que o relacionamento do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) e das auditorias internas, que atuam sob sua supervisão técnica, vem passando por mudanças no sentido de trabalharem mais próximas da gestão. O estudo levantou possibilidades de trabalho colaborativo entre controle interno e gestão, tendo em vista a finalidade comum de alcance dos objetivos institucionais e a contribuição do controle quando envolvido na busca conjunta de soluções com a gestão.

Palavras-chave: administração pública federal; controle interno; gestão colaborativa; agente-principal.

ABSTRACT

The present study sought to investigate how the Internal Audit units in four federal public agencies assist management in achieving their institutional objectives. It also sought to verify whether control has been perceived by management as capable of playing an important role in achieving these objectives or as an obstacle to their autonomy and administrative agility, which leads to frequent tension between these two actors.

This is qualitative research in the form of a case study carried out from an analytical framework elaborated based on the references of the theories of the principal agent (information asymmetry) and intersectoriality applied to managers and directors occupying internal audit and president positions or equivalent of the middle and final-area of these entities. The study focused its analysis on four federal public agencies: National School of Public Administration (Enap), Institute of Applied Economic Research (Ipea), National Electricity Agency (Aneel) and National Water Agency (ANA).

The research registered the perceptions of the managers of these entities about the profile, role and contribution of internal audits, seen as capable of exercising an important role in ensuring transparency and compliance with the acts practiced by management, as well as an important mediation between the organization which is part of and the control agencies. On the other hand, the performance of control was also faced, in some situations, as excessively legalistic and unable to assess the effectiveness and the results of policies. Even so, it was found that the relationship between the Ministry of Transparency and the Comptroller General of the Union (CGU) and the internal audits - which operate under its technical supervision - has been undergoing changes in order to work closer to management. The study raised possibilities of collaborative work between internal control and management, in view of the common purpose of reaching institutional objectives and the contribution of control when involved in the joint search for solutions with management.

Keywords: federal public administration, internal control, collaborative management; principal-agent.

RESUMEN

El presente estudio buscó investigar si las unidades de Auditoría Interna de cuatro organismos públicos federales han ayudado a la administración en el logro de sus objetivos institucionales. También buscó averiguar si el control ha sido visto por la dirección como capaz de jugar un papel importante en el logro de los objetivos institucionales o como un obstáculo para su autonomía y agilidad de gestión, lo que genera tensiones frecuentes entre estos dos actores.

Se trata de una investigación cualitativa en forma de estudio de caso, realizada a partir de un marco analítico basado en referenciales del agente principal (asimetría de la información) y del enfoque intersectorial aplicado a los gerentes y directores que ocupan puestos de auditoría interna y presidente o equivalente de área media y área final de estas entidades. El estudio centró su análisis en cuatro organismos públicos federales: Escuela Nacional de Administración Pública (Enap), Instituto de Investigaciones Económicas Aplicadas (Ipea), Agencia Nacional de Energía Eléctrica (Aneel) y Agencia Nacional del Agua (ANA).

La investigación registró las percepciones de los gerentes de estas entidades acerca del perfil, rol y contribución de las auditorías internas, consideradas capaces de ejercer un rol en asegurar la transparencia y el cumplimiento de los actos practicados por la gerencia, así como una importante mediación entre la organización la que forma parte y las agencias de control. Por otro lado, el desempeño del control también fue visto, en algunas situaciones, como excesivamente legalista e incapaz de evaluar la efectividad y los resultados de las políticas. Aun así, se encontró que la relación entre el Ministerio de Transparencia y la Contraloría General de la Unión (CGU) y las auditorías internas – que operan bajo su supervisión técnica – viene sufriendo cambios con objeto de trabajar más cerca de la gestión. El estudio planteó posibilidades de trabajo colaborativo entre control interno y gestión, teniendo en vista del propósito común de alcanzar los objetivos institucionales y el aporte del control cuando se involucra en la búsqueda conjunta de soluciones con la gerencia.

Palabras clave: administración pública federal, control interno, gestión colaborativa; agente - principal.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA	5
3. REFERENCIAL TEÓRICO	13
3.1. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA: CONCEITOS E DEMARCAÇÕES	13
3.2. MARCOS LEGAIS DA CONSTITUIÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	19
3.3. CONTROLE INTERNO E GESTÃO: CONTRIBUIÇÃO OU OBSTÁCULO?	29
3.3.1. <i>Controle como contribuição à gestão</i>	31
3.3.2. <i>Controle como obstáculo à gestão</i>	33
3.3.3 <i>Atuação colaborativa entre controle e gestão</i>	35
3.4. ASSIMETRIA DE INFORMAÇÕES E INTERSETORIALIDADE NA RELAÇÃO CONTROLADOR-CONTROLADO	38
4. OBJETIVOS	47
5. METODOLOGIA	48
6. ESTUDO DE CASO: CONTROLE E GESTÃO EM QUATRO AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES FEDERAIS	56
6.1. ENAP	56
6.2. ANEEL	61
6.3. IPEA	67
6.4. ANA	71
7. CONCLUSÕES	78
8. REFERÊNCIAS	86
ANEXO	96

1. INTRODUÇÃO

Desde o começo do século passado, as grandes organizações mundiais utilizavam os serviços de firmas de Auditoria Pública Independentes, para assegurar aos seus acionistas (e investidores) que seus balanços, resultantes de suas atividades industriais e comerciais, representavam fielmente a escrituração contábil, dentro de sistemas universalmente reconhecidos como válidos.

Com o desenvolvimento dos mercados internacionais, as administrações das grandes organizações começaram a compreender, gradativamente, que as revisões anuais, realizadas pela auditoria externa, eram e, ainda, são necessárias para assegurar aos investidores e acionistas a correção dos balanços, e, conseqüentemente, o aumento da confiança destes. Entretanto, não era possível que a Auditoria Externa acompanhasse minuciosamente as operações, sem que isso incorresse em elevados custos financeiros.

Por outro lado, foi sentida também a necessidade de dar maior ênfase às normas e procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador ou, em alguns casos, o proprietário, não conseguir supervisionar pessoalmente todas as atividades. E, portanto, de nada valer a implantação desses procedimentos internos sem que haja um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estão sendo seguidos pelos empregados da empresa. Foram necessárias estruturas empresariais internas mais fortes, bem como mecanismos eficazes de monitoramento, de modo a reduzir a dependência de supervisão do administrador.

Para atender estas necessidades, foi necessário manter dentro das próprias organizações um grupo de empregados “de confiança” para exercer as funções de “Auditores”, que, por pertencerem à própria organização, foram denominados de “internos”.

De um corpo de funcionários quase sempre, ligados à contadoria, suas atribuições, paulatinamente, passaram a ter um enfoque de controle administrativo, com o objetivo de medir e avaliar a eficácia e a efetiva aplicação dos outros controles internos.

O seu campo funcional, por outro lado, foi estendido para abranger todas as áreas da empresa, e, para garantir a independência de suas atividades, passando a desempenhar funções de assessoria com subordinação direta à alta administração.

Com o surgimento das grandes organizações em substituição às empresas familiares, e com o desenvolvimento da indústria e do comércio, verificou-se que a atividade de auditoria interna passou a ser mais disseminada dentro das organizações e que os auditores internos tinham na realidade funções mais amplas, além da conferência de valores e documentos, transformando-se, de meros “conferentes e revisores”, em “olhos e ouvidos” da Administração, com força atuante.

De acordo com Chiavenato (2003) a departamentalização é uma característica típica das grandes organizações. Ela é diretamente relacionada com o tamanho da organização e com a complexidade das operações. Quando a organização se torna grande, todas as atividades não podem ser supervisionadas diretamente pelo proprietário ou diretor, mas por meio de vários executivos responsáveis pelas diferentes fases da atividade ou pelos diferentes aspectos dessa atividade.

No ambiente de controle, Castanheira (2007) informa que a auditoria interna já passou por dois paradigmas e encontra-se hoje em um terceiro. O primeiro paradigma tinha como enfoque a observação e a contabilização e perdurou por muito tempo. Em 1941, nasceu a prática profissional contemporânea da auditoria interna com a fundação do *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e da publicação do primeiro livro de auditoria interna (*Victor Brink's Modern Internal Auditing*). Surgiu, assim, o segundo paradigma, o de "sistema de controles internos", que ainda se encontra bastante enraizado no processo de auditoria.

Hoje, no entanto, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa, trazendo uma nova contribuição da atividade para as empresas.

Contudo, o papel desempenhado pela Auditoria Interna é distinto das atribuições da Auditoria Externa. O Controle Externo é a fiscalização exercida pelo Congresso Nacional sobre os atos e atividades da administração pública, para que tais atos e atividades não se desviem das normas preestabelecidas. Esse controle abarca a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das

subvenções e renúncia de receitas. Trata-se de controle político por excelência das atividades do Estado, exercido pelo Poder Legislativo, destinando-se a comprovar a probidade dos atos da administração, a regularidade dos gastos públicos e do emprego de bens, valores e dinheiros públicos e a fiel execução da lei orçamentária.

No Brasil, o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). O Tribunal é o órgão responsável pela fiscalização dos gastos públicos no âmbito federal. Já nos âmbitos municipal e estadual, na maioria dos casos, a responsabilidade é dos Tribunais de Contas dos estados (TCE). Há exceções em relação aos estados e municípios, pois em alguns estados existe um TCE e também um Tribunal de Contas do Município (TCM), responsável pela fiscalização da capital ou dos Municípios.

O Tribunal de Contas é um órgão autônomo, que auxilia o Poder Legislativo – Senado e Câmara dos Deputados, na esfera federal – a exercer o controle externo, fiscalizando os gastos dos Poderes Executivo, Judiciário e do próprio Legislativo. Além de estar sujeito ao controle externo, cada Poder tem a responsabilidade de manter um Sistema de Controle Interno (SCI). Apesar de ser um tribunal, o Tribunal de Contas não faz parte do Poder Judiciário.

O controle interno surgiu para assegurar ao gestor a transparência e a segurança nos atos praticados em sua gestão. A organização do controle é de responsabilidade do gestor público. Em primeiro lugar, porque ele responde com seus bens e sua reputação pelos atos praticados durante o período administrativo, sendo de seu interesse manter em pleno funcionamento esse controle. Em segundo porque serve de base para muitos outros controles realizados na administração. Não existe um modelo padrão de controle interno, no entanto deve-se observar na execução de suas rotinas, os princípios da administração pública e a legislação em vigor.

O Sistema de Controle Interno, por sua vez, é inerente a todos os atos e processos administrativos de um órgão/entidade, de forma que não pode e nem deve ser concebido separadamente. Sua integração é fator decisivo para o perfeito desempenho das atividades a serem implementadas nas diversas unidades administrativas. Desta forma a sua aceitação pela organização é fundamental, porque se trata de um relacionamento permanente, uma observação contínua.

A importância da unidade de auditoria interna é exatamente estar muito próxima da realidade do órgão público. O controle externo pode estabelecer correções, tem poderes para determiná-las impositivamente orientando seu jurisdicionado e induzindo-o a uma alteração de atitude, mas não tem condições de atender às particularidades de cada ente. A auditoria considerada também como consultoria é atividade permanente e oferece alternativas de melhoria na atuação de cada setor da Administração Pública, visando a qualidade, transparência e sobretudo a probidade administrativa.

O enfoque do presente trabalho será no controle como instrumento capaz de mitigar os riscos de as entidades – mais especificamente as autarquias e fundações públicas – não alcançarem seus objetivos institucionais. Além de ter a capacidade de proporcionar aumento de confiança da sociedade sobre a forma como são geridos os recursos à disposição das organizações públicas. A ênfase na boa governança pública, por meio do cumprimento às delegações de competência outorgadas ao poder público, permite a aferição, pelas partes interessadas, do bom e regular cumprimento das atribuições e dos objetivos estabelecidos pelo Estado.

O texto encontra-se organizado da seguinte forma: na seção 1, introdução, com breve apresentação do tema e do escopo da pesquisa; na seção 2, contextualização do tema do controle interno e da atuação das auditorias internas na administração pública brasileira, destacando o seu desenvolvimento, nos últimos anos, tanto no aspecto institucional quanto de normatização. Na seção 3 é desenvolvido o referencial teórico, que discute estudos com distintas percepções sobre a interação entre controle e gestão e remete aos aspectos do relacionamento entre esses atores e as teorias do agente-principal e da intersetorialidade. A seção 4 apresenta os objetivos do trabalho e a seção 5, a metodologia utilizada e os instrumentos para coleta e análise de dados. A seção 6 retrata os achados da pesquisa, organizados por entidade pesquisada, na forma de quatro casos, analisados a partir do frame analítico proposto na metodologia e, ao final, na seção 7 são apresentadas as conclusões, desenvolvidas com base na comparação entre os casos.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA

Nesta seção serão abordados os conceitos de controle, controle social e *accountability*, as vantagens e desvantagens do controle interno, as três linhas de defesa do gerenciamento eficaz de riscos e controles e o papel da CGU, atualmente, Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Na sequência, buscará caracterizar as entidades da administração indireta, alinhar o entendimento de termos-chave para essa pesquisa, explicar a escolha das auditorias internas como objeto de estudo, delimitar o escopo da pesquisa e, por fim, levantar questões consideradas pertinentes ao desenvolvimento do tema proposto.

Segundo Teixeira (2010), a definição de controle pode ser descrita, de maneira resumida, como “o ato ou o poder de controlar alguma coisa”. Assim, a realização do ato de controle requer a existência de, no mínimo, dois agentes: aquele que controla e aquele que é controlado. Outro autor que trata do conceito de controle é Vasconcelos (2011) e ele acredita que a definição de controle “evoluiu para colocar em evidência a condição de instrumento que é para o processo decisório, impulso suficiente ao redirecionamento das ações programadas”. Sendo assim, o controle tem uma importância fundamental para a sobrevivência do Estado democrático de direito, pois a ação dos órgãos de controle permite a limitação das ações da burocracia e das autoridades eleitas a partir de regras preestabelecidas, evitando, em última instância, a prevalência da vontade do executor sobre o interesse público.

Salgado e Fernandes (2011), por sua vez, apontam que, na ausência de uma sociedade atuante no exercício do controle social, prevalecem as posturas autocentradas da burocracia e muitas vezes se verifica o amálgama dos seus interesses corporativos com os objetivos públicos que deveriam realizar. Como consequência, há uma natural desconfiança do gestor público e uma visão contrária à discricionariedade do burocrata é disseminada dentro e fora da administração. Esta visão alimenta uma cultura de cerceamento e de criminalização do agente público, incentivando o imobilismo, a postura do “não fazer” num ambiente no qual “quem se aventura e faz” assume muita responsabilidade e se sujeita à penalização.

As implicações do desenvolvimento da burocracia para o governo democrático também continuam atuais, uma vez que a democracia, apesar de todas as mudanças que ocorreram nas últimas décadas, continua dependendo da expansão da burocracia, na medida em que o aparato burocrático é o responsável pela garantia das regras legais que sustentam o sistema político.

Entretanto, o desenvolvimento da burocracia pode representar uma ameaça à democracia, quando os burocratas usurpam dos políticos o poder de decidir sobre os assuntos do governo. A questão do controle democrático sobre os atos do governo tem aparecido na literatura das ciências sociais, em especial da ciência política, dentro do conceito de *accountability*, ou seja, a capacidade do governo e da sociedade de controlarem as decisões tomadas por políticos e burocratas (OLIVIERI, 2011).

De acordo com Speck (2000), os governos deveriam estar interessados em um controle efetivo sobre a administração dos seus recursos, por dois motivos principais. O primeiro diz respeito à melhoria do desempenho dos seus projetos políticos: “um governo que consegue controlar o desvio ou a má aplicação de verbas públicas tem mais recursos disponíveis para os seus projetos ou poderá realizá-los com menos impostos”. O segundo motivo refere-se à integridade na política: o controle é importante para evitar escândalos que envolvam seus integrantes, pois desvios e irregularidades podem levar os cidadãos a reprovar o governo (SPECK, 2000).

O controle interno está intimamente relacionado com o planejamento, pois a todo o momento decisões são tomadas e os resultados dessas decisões devem ser avaliados. Ele alimenta o processo de planejamento e visa garantir que, por meio do emprego dos recursos disponíveis, determinado resultado seja realizado.

As diretrizes para o exercício do controle no âmbito do executivo federal remontam à edição do Decreto-Lei nº 200/67 que, ao defini-lo como princípio fundamental para o exercício de todas as atividades da Administração Federal, aplicado em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, lançou as bases para a sua segmentação em três linhas (ou camadas) básicas de atuação, na busca pela aplicação eficiente, eficaz e efetiva dos recursos.

Figura 1: Modelo de Três Linhas de Defesa - *Institute of Internal Auditors* (IIA)



Fonte: Declaração de Posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. (IIA, 2013)

De acordo com o IIA (2013), a Primeira Linha de Defesa é formada pelos gerentes operacionais que gerenciam os riscos e têm propriedade sobre eles. A gerência operacional é responsável por manter controles internos eficazes e por conduzir diariamente os procedimentos de risco e controle. A gerência operacional identifica, avalia, controla e mitiga os riscos. Devem existir controles de gestão e de supervisão adequados para garantir a conformidade e para precaução contra colapsos de controle, processos inadequados e eventos inesperados.

A Segunda Linha de Defesa consubstancia-se nas funções de gerenciamento de riscos e conformidade. O comitê de gerenciamento de riscos deve facilitar e monitorar a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos, por parte da gerência operacional. Deve auxiliar os proprietários dos riscos a definirem a meta de exposição ao risco e a reportarem adequadamente as informações relacionadas a riscos, em toda a organização. Já a função de conformidade consiste em monitorar diversos riscos específicos, tais como a não conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. Ela pressupõe que esses riscos sejam reportados diretamente à alta administração e, em alguns setores do negócio, diretamente ao órgão de governança, que conhece a metodologia da gestão de riscos e pode auxiliar a gestão na definição dos riscos a que está exposta e na melhor forma de tratá-los. Múltiplas funções de conformidade existem frequentemente, na mesma organização, com responsabilidade por tipos específicos de

monitoramento da conformidade, como saúde e segurança, cadeia de fornecimento, meio ambiente e monitoramento da qualidade.

A Terceira Linha de Defesa, por sua vez, consiste na auditoria interna. Os auditores internos fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes, baseadas em um maior nível de independência e objetividade dentro da organização. A auditoria interna provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos. Fazem parte do escopo da avaliação da auditoria interna a eficiência e a eficácia das operações; a salvaguarda de ativos; a confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; e a conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.

Teixeira (2010) sustenta a importância do controle interno no sentido de que ele está inserido no cotidiano da administração pública e tem maior capacidade de identificar algum tipo de erro ou de desvio no decorrer do desenvolvimento das políticas públicas, possibilitando, assim, que se evitem prejuízos maiores ao interesse público. O autor entende as instituições do controle interno como organizações intragovernamentais ou intrapoderes que monitoram o cotidiano das atividades da estrutura da qual fazem parte, assumindo a forma de corregedorias, controladorias e auditorias.

Assim, ao nível do governo federal, a CGU é o órgão com essa atribuição, na medida em que monitora a destinação dos recursos da União para a administração direta e indireta, assim como a dos recursos descentralizados para estados, municípios e ações de parcerias realizadas com diversas organizações.

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, juntamente com as autarquias e fundações públicas, integram a administração indireta. As duas últimas serão focalizadas nesse estudo de caso e são caracterizadas por serem entes administrativos autônomos, criados e autorizados por lei específica, com personalidade jurídica de direito público interno, patrimônio próprio, sujeitos ao controle da administração direta e com atribuições estatais específicas. Essas entidades são criadas no intuito de desconcentrar (tirar do centro) o grande volume de atribuições dos órgãos da administração direta para permitir o seu desempenho mais adequado e racional.

Um dos pressupostos que definem a atuação dessas entidades, vinculadas à administração direta, é a sua competência para o exercício descentralizado, com autonomia financeira e orçamentária, das atividades administrativas. Apesar dessas organizações possuírem potencialmente maior flexibilidade e relativa autonomia para o desenvolvimento de suas ações, na prática estão sujeitas a recorrentes limitações de empenho.

A escolha das autarquias e fundações públicas se deu em razão de duas razões. Primeiro, porque as auditorias internas existem somente nas entidades da administração indireta. Na literatura sobre riscos, do IIA (2013), a auditoria interna é classificada como terceira linha de defesa e cabe a ela avaliar a qualidade dos controles internos e dos processos de gerenciamento de riscos implementados pela gerência operacional.

As unidades correspondentes, na administração direta, são as Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) que, por serem ligadas diretamente à alta administração, são classificadas como segunda linha de defesa. Segundo o IIA, essa linha de defesa pode ser considerada uma função (e/ou comitê) de gerenciamento de riscos que facilita e monitora a implementação de práticas eficazes de gerenciamento dos riscos, por parte da gerência operacional.

O segundo motivo para escolher as autarquias e fundações públicas é devido à correlação do trabalho das autarquias e fundações públicas e o das auditorias internas. Enquanto as primeiras buscam o atingimento dos resultados e objetivos institucionais, as segundas buscam apoiá-las nessa missão.

Para fins deste projeto – em consonância com as práticas de auditoria interna governamental do Poder Executivo federal, com as normas, os modelos e as boas práticas internacionais e com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016 – auditoria interna será entendida como a unidade responsável pela atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

A auditoria interna é responsável por auxiliar a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles internos, da integridade e da governança. Responsável, ainda, por oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais

eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos. Para alinhar o entendimento, os termos “gestão”, “gestores” ou “auditados” serão considerados, para fins desta pesquisa, como se referindo aos gerentes e aos dirigentes de autarquias e fundações públicas da administração pública federal.

Desse modo, o presente trabalho busca investigar se os gestores de entidades federais da administração autárquica e fundacional percebem as atividades, demandas e orientações do controle como importantes para o alcance dos objetivos de suas organizações, bem como para resguardá-los de eventual responsabilização decorrente de atuação em desconformidade com as orientações legais, ou, por outro lado, como amarras que retiram sua autonomia e prejudicam a agilidade da gestão.

Os gestores frequentemente se queixam do escrutínio sobre seus atos de gestão e da consequente interferência na autonomia de suas decisões, por parte do controle, ao passo que os auditores comumente reclamam de deficiências administrativas relacionadas a controles internos insuficientes e inadequados para o devido tratamento dos riscos que possam vir a prejudicar o alcance dos objetivos da organização.

Em sua pesquisa sobre o controle interno, Arantes (2006) expõe opiniões de gestores a respeito do desconforto que o relacionamento com a CGU acarreta, especialmente porque o órgão é visto por alguns, ainda nos dias de hoje, como eminentemente punitivo. Sem contar que os servidores muitas vezes associam a necessidade de prestação de contas à CGU ao aumento das suas cargas de trabalho, ocasionado pelas solicitações/recomendações de auditoria. Tais percepções acabam por dificultar um potencial trabalho conjunto, levando por vezes à constatação de desencontro entre as necessidades dos cidadãos/sociedade e a oferta de serviços de qualidade, por parte do Estado.

As relações entre autarquias e fundações e a CGU acontecem, via de regra, por provocação da Controladoria e acontecem em espaços formais. São exemplos desse relacionamento:

- O nivelamento, o aperfeiçoamento dos processos de trabalho e o compartilhamento de campanhas de comunicação sobre temas como o da integridade pública. Exemplo: encontros do Comitê de Riscos, Transparência, Controles e Integridade (CRTCI).

- O compartilhamento de informações e o aperfeiçoamento de sistemas. Exemplo: encontros da Rede do Sistema de Informações ao Cidadão e da Rede do Sistema Nacional de Ouvidorias.
- As reuniões para esclarecer questões ou metodologias usadas no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), de responsabilidade da Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG). Exemplo: quando são suscitadas dúvidas na submissão do PAINT para aprovação da CGU.
- E, ainda, reunião para busca conjunta de soluções entre a auditada e a equipe de auditoria da CGU, por ocasião de realização de Auditoria Anual de Contas. Exemplo: a partir do relatório preliminar de auditoria anual de contas emitido pela CGU, a alta administração da auditada terá a oportunidade de, a partir das recomendações emitidas, propor melhorias para os pontos indicados pela equipe de auditoria.

A competência da CGU em auditar os órgãos e entidades do executivo federal está alinhada à sua atribuição de apoiar o TCU no controle externo, a cargo do Congresso Nacional, mas exercido com o auxílio do tribunal, conforme dispõe o artigo 71 da Constituição Federal de 1988 – CF/88 (BRASIL, 1988). Nessas ocasiões, a CGU costuma enviar uma equipe de auditores para a organização a ser fiscalizada. Nessa situação, cabe às auditorias internas orientar o órgão sobre as áreas para as quais devem ser encaminhadas as solicitações de auditoria, verificar se as unidades estão cumprindo o prazo de resposta estabelecido pela Controladoria e avaliar se as respostas estão adequadas, prestando subsídios – se for o caso – às respostas elaboradas pelas áreas e intermediando a comunicação com o órgão de controle interno.

Nesse contexto, emerge a seguinte pergunta de pesquisa: como os gestores percebem as contribuições das auditorias internas das autarquias e fundações públicas federais para o alcance dos objetivos estratégicos das organizações em que atuam? Na tentativa de responder a esses questionamentos, as seguintes questões específicas são apresentadas:

- De que forma as auditorias internas podem contribuir para o alcance dos objetivos institucionais, enquanto unidade que guarda necessário distanciamento do dia a dia da gestão?
- Como os gerentes e dirigentes das autarquias e fundações federais consideram o papel e a forma de atuação das auditorias internas?
- Que problemas ou limitações afetam o cumprimento das demandas de controle?

- Como obter uma atuação colaborativa entre controle e gestão?

Para a realização dessa pesquisa, foram selecionadas quatro entidades federais, entre autarquias e fundações públicas: Enap, Aneel, Ipea e ANA.

Na seção seguinte, o trabalho discute o controle interno e a atuação das Auditorias Internas na administração pública brasileira, destacando o seu desenvolvimento, nos últimos anos, tanto no aspecto institucional quanto de normatização. Busca, ainda, apontar as diferentes visões levantadas na literatura de pesquisa em relação à atuação do controle sobre a gestão.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados conceitos e conteúdos importantes para o desenvolvimento do estudo, os marcos legais de controle interno e de auditoria interna, a evolução histórica dos órgãos de controle no Brasil e alguns aportes teóricos sobre o tema.

3.1. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA: CONCEITOS E DEMARCAÇÕES

Nessa subseção serão apresentados os conceitos de sistema de controle interno, controle interno e auditoria interna, suas semelhanças e diferenças. Também será mencionado o documento base de trabalho de uma unidade de auditoria interna, o PAINT, plano de trabalho do próximo ano, e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), relato das atividades de auditoria executadas durante o ano anterior. Na sequência, serão introduzidos os conceitos de governança, riscos e controles, conceitos importantes no atual contexto de trabalho das auditorias internas.

Azevedo e Ensslin (2010) observam que o ato de controlar está íntima e diretamente ligado ao ato de planejar, uma vez que dá retorno ao processo de planejamento e, também, busca garantir por meio do emprego dos recursos disponíveis que um determinado resultado possa ser alcançado, seja como produto ou serviço. Neste sentido, observa-se que para que se efetive a qualidade de fato e que ela seja uma constante na rotina da gestão é necessário e até imprescindível um bom planejamento, execução, controle constante e por fim, atuação corretiva. O controle interno desempenha um papel fundamental na gestão tanto dos gastos públicos quanto no atendimento de metas. Também é importante no combate a toda forma de desperdício, seja em compra de materiais, equipamentos e contratos de prestação de serviços.

De acordo com a publicação do TCU (2009) sobre critérios gerais de controle interno na administração pública, o controle, genericamente descrito, é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado. Objetivo é o que se deseja alcançar, tal como definido no planejamento. Risco é qualquer evento que possa impedir ou dificultar o alcance de um objetivo. Controle, portanto, só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado.

A legislação brasileira não define controle interno e são poucos os trabalhos sobre esse tema na área da gestão pública. A definição de controle interno governamental da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização (INTOSAI), organização não governamental que reúne entidades de fiscalização político administrativa, presente em 22 países-membros, é a seguinte:

(....) processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes objetivos serão alcançados:

- execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações;
- cumprimento das prestações de contas;
- cumprimento das leis e regulamentações; e
- garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos. (INTOSAI, 2004).

Piscitelli e Timbó (2010) fazem a seguinte distinção: o Sistema de Controle Interno (SCI) é um conjunto de órgãos e funções da Administração, já os controles internos que compõem o ambiente de controle dos entes consistem no conjunto de rotinas, práticas e procedimentos que os permitem salvaguardar seus ativos, garantir a conformidade com as normas e melhorar continuamente as suas atividades. O SCI veio para complementar as atividades de controle já existentes, revelando-se importante instrumento de gestão. É gênero, do qual os controles internos da organização são espécie.

O TCU (2009), em sua publicação sobre critérios gerais de controle interno na administração pública, classifica conceitos importantes para esta pesquisa. O Sistema de Controle Interno é definido como conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição de 1988 e normatizadas em cada nível de governo. Já o controle interno é visto como conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o erro, a fraude e a ineficiência.

A Instrução Normativa nº 08/2017, que estabelece o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo federal (CGU, 2017), estabelece que a auditoria interna, quando existente na organização, é parte da gestão e se estrutura como uma unidade organizacional. Essa unidade tem a atribuição de medir e avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos que compõem o ambiente de controle da organização, considerando, dentre outros aspectos, os seguintes: filosofia de gestão e estilo

gerencial apropriados; incentivo ao planejamento em todos os níveis; identificação, avaliação e gestão dos riscos estratégicos; conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos; procedimentos de autorização/aprovação; limites de alçadas para pagamento de despesas; segregação de funções ou atividades incompatíveis; controles de acesso a recursos e registros; valores éticos e de integridade; estrutura adequada e gestão de pessoas apropriada.

Boas estruturas de gestão de riscos e controles internos são pré-requisitos para uma organização bem administrada, e esses elementos são pré-requisitos para uma boa governança. Desse modo, Governança, Riscos e Controles devem ser geridos de forma integrada, objetivando o estabelecimento de um ambiente que respeite não apenas os valores, interesses e expectativas da organização e dos agentes que a compõem, mas também de todas as partes envolvidas, sendo o cidadão e a sociedade os vetores principais desse processo.

O início dos trabalhos da unidade de auditoria deve ser precedido pela reunião de abertura, cuja finalidade é comunicar aos representantes da unidade auditada que o trabalho de auditoria foi iniciado, bem como apresentar as principais informações acerca da sua execução. Essa reunião deve contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da unidade auditada e ser conduzida pelo supervisor da auditoria, podendo haver delegação desta atribuição.

As auditorias internas das entidades da administração indireta deverão elaborar o PAINT com a finalidade de definir temas e macroprocessos a serem trabalhados no exercício seguinte. Na elaboração do documento deverão considerar o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o programa de integridade e o gerenciamento de riscos corporativos, os controles existentes, os planos, as metas, os objetivos específicos e os programas da entidade.

Tendo em vista as atribuições da UAIG, ou seja, das auditorias internas. São elas: seleção dos trabalhos de auditoria com base na avaliação de riscos; planejamento e realização de auditorias; monitoramento das recomendações emitidas; plano de tratamento às demandas extraordinárias recebidas durante a execução do plano de trabalho anual; atividades de assessoramento e consultoria para melhoria da gestão e do negócio da instituição; capacitação contínua dos auditores, elaboração do PAINT e do RAIN, entre outras.

O quadro a seguir detalha o conteúdo mínimo que deve conter o Plano Anual de Auditoria Interna, de acordo com a CGU (2017).

Quadro 1: Conteúdo mínimo do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT)

Item	Descrição
1	Relação dos trabalhos a serem realizados pela UAIG em função de obrigação normativa, por solicitação da alta administração ou por outros motivos (decisões judiciais, por exemplo). Nos dois últimos casos, deve ser apresentada justificativa razoável para a sua seleção.
2	Relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos.
3	Previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada auditor interno governamental, incluindo o responsável pela UAIG.
4	Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas pela UAIG em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pela Unidade Auditada.
5	Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna governamental, conforme seção 3.5.
6	Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas pela UAIG durante o período de realização do Plano de Auditoria Interna.
7	Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente.
8	Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados da UAIG no exercício.
9	Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.
10	Anexo contendo a descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com base na avaliação de riscos, conforme seção 4.1.4.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do PEF (CGU,2017).

A Solicitação de Auditoria, ou simplesmente SA¹, como é conhecida, constitui documento utilizado pela UAIG para solicitar à unidade auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo. Todos os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados

¹ A SA deve ser enviada ao dirigente máximo da unidade auditada ou a outra autoridade competente, cabendo ao responsável pela UAIG definir, no âmbito da sua unidade, quem terá competência para assiná-la. Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, de modo que o tempo seja suficiente para a unidade auditada providenciar o solicitado e para que os auditores tenham tempo para realizar posteriormente suas análises. É possível defini-lo em comum acordo com a unidade auditada, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja prejudicado.

pela unidade auditada e que sejam relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria devem compor os papéis de trabalho² da auditoria.

O PAINT, por sua vez, deve conter o planejamento das atividades da UAIG para o próximo ano e será elaborado pela Auditoria Interna das entidades da administração indireta, com a finalidade de definir temas e macroprocessos a serem trabalhados no exercício seguinte (art. 2º da IN CGU nº 24, de 2015). Esse artigo estabelece ainda:

(...) § 1º São princípios orientadores do PAINT a segregação de função e a necessidade de preservação da independência.

§ 2º Não constarão no PAINT atribuições que caracterizem atos de gestão. (...)

De acordo com a CGU (2017), os trabalhos de auditoria constantes no PAINT são selecionados com base em análise de riscos e constituirão parte fundamental do Plano, mas não serão o único parâmetro. A UAIG deve avaliar a necessidade de incluir, no referido plano, os trabalhos de auditoria solicitados pela alta administração e pelas demais partes interessadas. Além disso, deve considerar a eventual necessidade de inclusão ou exclusão de itens em função do planejamento de outras UAIG que exerçam a função de auditoria de forma concorrente. Por exemplo, unidades de auditoria de entidades vinculadas ao mesmo ministério e que, coincidentemente, utilizem um mesmo contrato de prestação de serviços, e que a auditoria desse contrato já esteja prevista de ser feita, em determinado ano, por uma dessas auditorias internas. Além disso, avaliar a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos de auditoria, evitando um acúmulo dos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto.

Já o RAINT deve apresentar os resultados dos trabalhos de auditoria interna e conter o relato das atividades de auditoria interna executadas durante o ano (art. 14 da IN nº 24, de 2015). O Relatório deve ser disponibilizado aos respectivos órgãos de controle interno até o último dia útil de fevereiro de cada ano, após a apreciação pelo Conselho de Administração ou instância

² Papéis de trabalho (ou documentação de auditoria) são os documentos que apoiam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores internos governamentais, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram. Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pela unidade auditada ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas. Dessa forma, as análises realizadas e as evidências produzidas ou coletadas pelos auditores internos governamentais em decorrência dos exames devem ser devidamente documentadas em papéis de trabalho.

de atribuição equivalente ou, em sua falta, pelo dirigente máximo do órgão ou entidade (art. 16 da IN nº 24, de 2015).

O sistema de controle interno da CF/88 é um sistema orgânico, constituído pelas várias unidades técnicas singulares que atuam de forma integrada e sob a orientação normativa e supervisão técnica de um órgão central – a Secretaria Federal de Controle (SFC) – sem prejuízo da vinculação ao órgão ou à entidade em cuja estrutura administrativa a unidade esteja integrada. A SFC constitui, por sua posição na estrutura organizacional do governo federal, a auditoria interna em relação ao Poder Executivo.

Ao longo da evolução da atividade de controle percebeu-se que a atuação a posteriori, em atividades típicas de correição, agregava pouco valor para a sociedade, sem contar que a recuperação de prejuízos era mínima. Por isso, buscou-se deslocar o foco tradicional de controle dos aspectos formais e legais para uma atuação preventiva e proativa da gestão, por meio da adoção de controles mais efetivos para melhorar a gestão, coibir fraudes e desvios de recursos e assegurar a conformidade (TCU, 2009).

Diamond (2002) destaca que a INTOSAI estabeleceu um paradigma mais proativo para os controles internos e o papel das auditorias internas governamentais. A auditoria interna, nesse paradigma, passou a exercer um papel mais voltado para a avaliação mais abrangente dos controles internos, com mais ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas.

As ações de governança e de gestão das organizações públicas devem buscar, de maneira integrada, entregar o melhor valor para a população. No entanto, determinar quanto risco aceitar na busca pela otimização do que é oferecido para os cidadãos constitui um desafio, pois significa prestar o serviço da melhor maneira possível equilibrando riscos e benefícios.

Um instrumento relevante para lidar com esse desafio é a gestão de riscos, processo estratégico e fundamental para as organizações do setor público. Gerenciar riscos de modo eficaz contribui para o aumento da confiança dos cidadãos nas organizações públicas ao subsidiar informações para a tomada de decisão, contribuir para um melhor desempenho na realização dos objetivos e dos serviços públicos prestados, bem como auxiliar na prevenção de perdas e no gerenciamento de incidentes.

Nos últimos tempos, a governança tornou-se um conceito-chave, que todos utilizam sem saber exatamente o que é, nem como definir. Recentemente surgiu o acrônimo, GRC, para designar e demonstrar a relação Governança, Riscos e Controles. Expressões como governança corporativa, governança organizacional, governança institucional e governança pública estão por toda parte. O uso amplo da expressão exige que se precise o seu significado no contexto em que é aplicado (TCU, 2018).

Para este trabalho, interessa-nos a governança das instituições públicas, portanto, no campo da governança institucional, em particular. A Governança Institucional tem por objetivo melhorar o desempenho organizacional, contribuir para a redução dos riscos e alinhar as ações à estratégia da organização, mediante o desenvolvimento de estruturas de governança, baseadas nos princípios da eficiência, transparência e prestação de contas, para o alcance de resultados institucionais que satisfaçam as expectativas da sociedade.

3.2. MARCOS LEGAIS DA CONSTITUIÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Nessa subseção será abordada a evolução do controle interno e seus diferentes paradigmas, desde o Tribunal de Contas até a sua concepção mais recente, relacionada à governança, gestão de riscos e controles internos.

Segundo Castro (2009), a origem do controle interno no Brasil, em 1914, era contábil, em função da necessidade de implantação de técnicas de contabilidade na área pública com certo nível de padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis. Diante do número crescente de informações disponíveis para o gestor foi se tornando cada vez mais vital o acesso a informações úteis e que agregassem valor ao negócio. Nesse contexto, cresceu a importância da Contabilidade, uma vez que a disciplina é capaz de gerar e fornecer informações confiáveis para a tomada de decisão do gestor.

Castro menciona que, em 1921, criou-se um órgão central de contabilidade da União denominada Diretoria Central de Contabilidade Pública que logo depois foi transformada em Contadoria Central da República e, finalmente, em Contadoria Geral da República. Com a estrutura contábil organizada, baseada fundamentalmente em informações para realização de balanços no setor público, mudou-se o foco para a parte técnica, aprovando-se o Código de

Contabilidade Pública, que foi dividida em orçamentária, financeira e patrimonial, vinculada ao Ministério da Fazenda. De acordo com o autor, a estruturação do controle financeiro surgiu da necessidade de organizar o controle administrativo³, preconizada pela Constituição de 1946, que atribuiu ao TCU⁴ o controle prévio dos atos de gestão do Executivo. Assim, o controle interno seguiu a linha do controle contábil e ficou sob a responsabilidade do Ministério da Fazenda, e controle administrativo, sob a responsabilidade do Tribunal de Contas.

Cabe destacar também que o sistema de controle não tem, em sua lógica estrutural e modelo constitucional, qualquer competência de gestão, ao contrário, possui competências próprias de controle e conformidade, não havendo a possibilidade da suposta “cogestão” por participação no controle de legitimação e eficiência do ente controlado (PIRONTI, 2016).

Segundo Pironti, ainda que se quisesse atribuir conteúdo de cogestão a parecer específico do órgão de controle, é importante lembrar que a natureza jurídica do parecer não é vinculante, mas sim opinativa. Ou seja, ainda que se queira atribuir aos pareceres – jurídicos ou de controle – caráter técnico vinculante, os critérios de gestão, de mérito administrativo, de discricionariedade, de legitimidade, permanecem vinculados ao gestor e nunca ao controlador, o que impede a lógica da cogestão.

³ É um procedimento que faz parte do processo administrativo e compreende todas as atividades da empresa. Seu intuito é garantir que as operações reais coincidam com o planejado. Pode ser entendido como um trabalho de coordenação da base que permite a otimização da gestão.

⁴ A história do Tribunal de Contas da União começa há mais de um século, fruto do empenho de seu patrono, Rui Barbosa, em criar um corpo de magistratura de ação intermediária entre a administração e a legislatura, norteados pelos princípios da autonomia, da fiscalização, do julgamento e da vigilância. Em meio às mudanças por que passavam os Estados Nacionais durante o século XIX, com o crescimento dos ideais liberais, com a ampliação da máquina administrativa e do anseio por maior transparência dos governos, surge um novo tipo de instituição: as Cortes de Contas. Na esteira do pensamento reformista vigente à época, a recém-criada República do Brasil concebeu, em 1890, o Tribunal de Contas, por meio do Decreto 966-A, assinado por Rui Barbosa, Ministro da Fazenda do governo provisório de Deodoro da Fonseca. No ano seguinte, o Tribunal passa a figurar na primeira constituição republicana. De toda sorte, a presença da Corte de Contas em dispositivo constitucional conferiu estabilidade ao órgão, que lhe seria valiosa nos governos que se seguiriam. Embora criado no papel, o Tribunal não existia de fato por resistência do próprio Presidente da República – à época, Floriano Peixoto –, receoso da diminuição de seus poderes, de titular da nova república, frente a um órgão fiscalizador. O Tribunal só viria a funcionar de fato no dia 17 de janeiro de 1893, com os esforços de Serzedello Corrêa, Ministro da Fazenda do governo de Floriano Peixoto. A criação do Tribunal viabilizou o exame mensal das movimentações de receitas e despesas dos cofres públicos, permitindo cotejo com os resultados remetidos pelo governo e estabelecendo comunicação direta com o Poder Legislativo. O Tribunal passou também a incumbir-se do julgamento das contas dos gestores de dinheiros públicos, podendo condená-los ou expedir-lhes quitação (Museu do Tribunal de Contas da União).

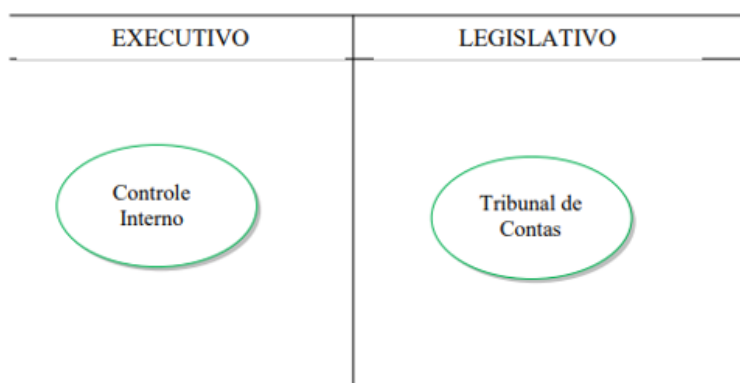
O projeto de reformas do governo militar era bastante extenso e incluía uma ampla reforma administrativa e financeira, com impacto evidente sobre os órgãos de controle. Para o Tribunal de Contas, as principais mudanças da reforma administrativa foram a abolição do sistema de registro prévio das despesas, a introdução de uma nova modalidade de controle, através de fiscalizações, e a adoção de um sistema de controle interno, desvinculado tanto da administração como do Tribunal (SPECK, 2000).

Nesse contexto, foi aprovada a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), que separa o controle interno do controle externo, e estabelece normas de direito financeiro e controle dos orçamentos públicos, privilegiando também o controle interno. Em seu art. 76 estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o art. 75, que trata do controle da execução orçamentária, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá: I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo permaneceu atribuído ao Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, nas três esferas de governo, conforme Figura 2.

Figura 2: Controle interno e externo na Lei nº 4.320/64



Fonte: LIMA, 2012, p. 23.

A Lei nº 4.320/64 dispôs, ainda, sobre a universalidade do controle e sua abrangência sobre todos os atos da administração, sem exceção, independentemente de se tratar da receita ou da despesa, fazendo recair sobre cada agente da Administração Pública Federal (APF), de maneira individual, desde que apresentasse responsabilidade por bens e valores públicos. E inovou ao estabelecer a verificação do cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos físico-financeiros e, desta forma, começava-se a se pensar em controle de resultados na Administração Pública, além do controle legal.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), por sua vez, fixou as diretrizes para a reforma administrativa do Estado, estabelecendo as formas de execução direta e indireta de serviços públicos pela APF. Mais tarde, quando recepcionada pela Constituição de 1988, essa estrutura passa a ser obrigatória para todas as esferas da Federação. Antes, o DL 200/67 era aplicável somente à APF. O Decreto estabeleceu, ainda, em seu art. 6º, que as atividades da APF obedeceriam aos seguintes princípios fundamentais, o que representou um marco para o controle: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle.

Vale destacar, ainda, que os incisos I e II do art. 22 do referido Decreto-Lei estabelecem que a estrutura de cada ministério civil deveria ter órgãos centrais, respectivamente, de planejamento, coordenação, controle financeiro e de direção superior. O caput do art. 23 estabelece que os órgãos centrais mencionados no inciso I do art. 22 têm a incumbência de assessorar diretamente o Ministro de Estado e, por força de suas atribuições, em nome e sob a direção do ministro, realizar estudos para formulação de diretrizes e desempenhar funções de planejamento, orçamento, orientação, coordenação, inspeção e controle financeiro.

Castro (2009) menciona como principais mudanças trazidas pela edição do Decreto-lei nº 200/67 a descentralização administrativa, concedendo maior autonomia à administração indireta para superar a rigidez burocrática da administração direta, e a organização de princípios de racionalidade administrativa, tais como: visão sistêmica, planejamento e orçamento, descentralização e delegação de poderes, contratos e convênios e controle dos resultados.

Tanto o Decreto, quanto a Constituição de 1967 dispuseram acerca do controle interno. Após a promulgação da CF/1988 e a ampliação do alcance da democracia, cresce a importância do controle interno (RIBEIRO, 1997).

O controle, como atividade precípua do Estado, ganhou atenção especial na Constituição de 1988, que trata da sua atividade de fiscalização externa e, principalmente, interna, nos artigos: 31, 49 (incisos V, IX e X), 50, 51 (inciso II), 70 e 75.

A CF/88 tratou, em seu art. 70, da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta e, no art. 74, da necessidade de os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterem, de forma integrada, sistema de controle interno, atribuindo aos órgãos de controle interno uma gama de atribuições.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

(...)

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (...)

Com relação à fiscalização financeira, verifica-se a entrada e a saída de dinheiro, enquanto a orçamentária fiscaliza a correta execução do orçamento. A fiscalização operacional é relacionada ao procedimento de arrecadação e de liberação de verbas. Por fim, a fiscalização patrimonial está relacionada com a própria execução orçamentária no sentido de mudanças patrimoniais, sendo que as alterações patrimoniais devem ser fiscalizadas permanentemente pelo Estado (HARADA, 2010).

A função fiscalizadora do Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder, foi ampliada pela CF/1988 e passou a exigir que a fiscalização ocorresse também sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade das contas públicas. Atribuiu, ainda, a responsabilidade ao Congresso pela verificação da aplicação das subvenções e o impacto das renúncias de receita na gestão do Poder Executivo.

A fiscalização do aspecto da legalidade deveria ser medida pelo empenho das despesas de acordo com o previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA). A fiscalização da legitimidade pela

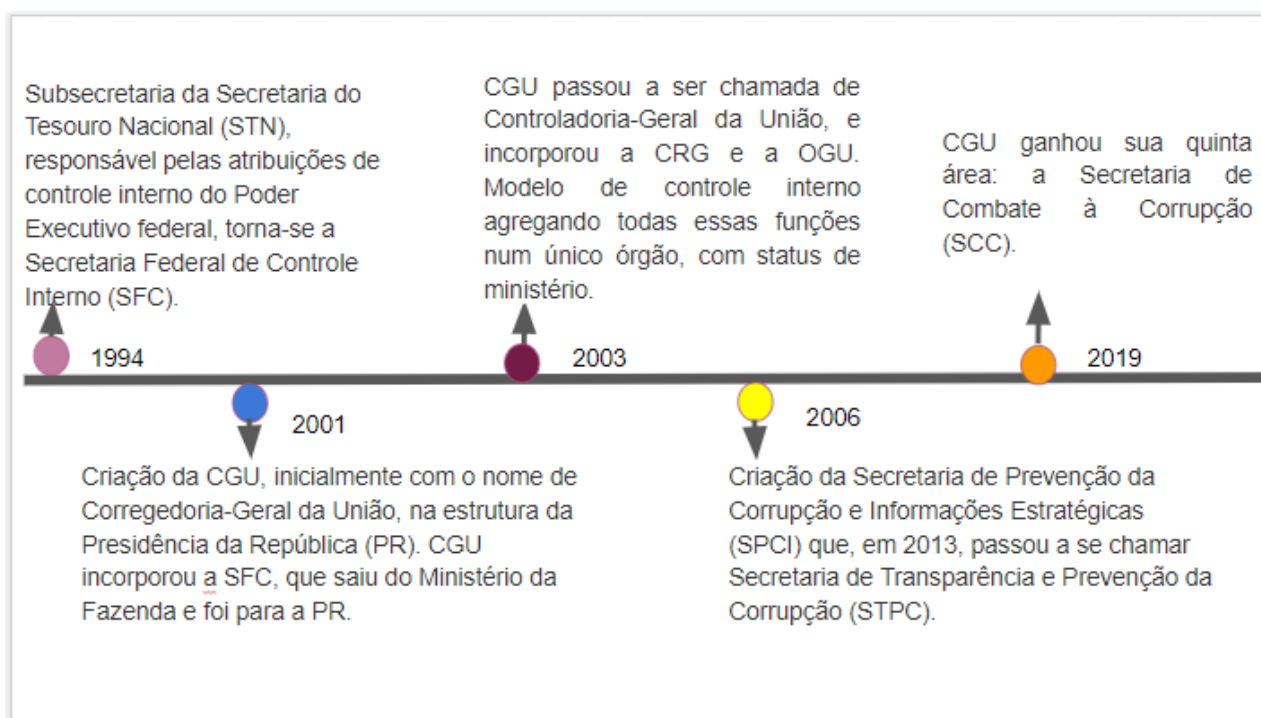
eficiência do gasto em atender às necessidades públicas, verificando-se se a despesa atingiu o bem jurídico valorado pela norma ao autorizá-la. Já a economicidade deveria ser fiscalizada de acordo com a verificação do objetivo da despesa com o menor custo possível, ou seja, saber se o ente ou órgão utilizou da melhor relação custo/benefício para alcançar a finalidade pretendida. (PISCITELLI, 2015)

A Constituição de 1988 consagra o princípio da participação social no controle do governo, garantindo legitimidade ativa a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União, dos Estados e dos Municípios – o que pode ser retirado de uma análise conjunta do § 2º do art. 74, combinado com o art. 75.

A finalidade do controle da Administração Pública, em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral, assegurando assim que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. O controle deve atuar, ainda, na avaliação de resultados, no que se refere à eficácia e à eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública, direta ou indireta, assim como na verificação da eficácia e da eficiência da aplicação de recursos por entidades de direito privado, quando aqueles decorrem de convênios ou outras avenças com o ente público.

No Estado contemporâneo, não basta que os bens e as receitas do Estado sejam controlados e colocados à fruição de toda coletividade, é necessário que sejam atendidos os interesses coletivos de forma eficiente e satisfatória. Diante desse cenário e devido às transformações advindas da CF/88, a CGU – como é conhecida hoje – sofreu diversas transformações institucionais ao longo dos últimos 25 anos. No período de 1994 a 2003, mudou de Secretaria Federal de Controle para Controladoria-Geral da União, passando a exercer, além das funções de controle interno, as atividades da Corregedoria-Geral da União (CRG) e da Ouvidoria-Geral da União (OGU). Em 2006, criou-se a nova Secretaria de Transparência e Prevenção à Corrupção (STPC). Em 2019, ela ganhou sua quinta área, a Secretaria de Combate à Corrupção (SCC). Tais mudanças foram traduzidas na Figura 3.

Figura 3: Linha do Tempo CGU (1994-2019)



Fonte: elaboração da autora

A partir de 1994, por medida provisória, a Subsecretaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) responsável pelas atribuições de controle interno do Poder Executivo federal tornou-se a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), com o objetivo de dar cumprimento ao art. 74 da Constituição de 1988. Após sucessivas reedições, em 2001 foi publicada a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que marcou a consolidação do papel do controle interno na avaliação da execução dos programas de governo, no diálogo com os atores envolvidos no aprimoramento da gestão pública e no apoio ao controle externo.

A citada lei redefiniu o escopo do controle interno para contemplar a avaliação de metas do Plano Plurianual (PPA), execução de programas e gestão, por meio da auditoria e fiscalização. Também definiu como órgão central do controle interno a SFC, consolidando a separação entre os sistemas de controle interno, nucleados pela SFC, e os de administração financeira e contabilidade, pela STN. A partir daquele momento, a SFC absorveu integralmente a competência de auditoria interna, passando a órgão central de controle interno do Poder Executivo federal, enquanto a STN passou a órgão central de administração financeira e de contabilidade.

No âmbito federal, a Lei nº 10.180, de 2001 (BRASIL, 2001) buscou organizar e disciplinar os princípios preconizados pelo Decreto-Lei nº 200/67 e as determinações constitucionais acerca do sistema de controle interno do Poder Executivo federal. As competências atribuídas a todos os Sistemas, exceto ao Sistema de Controle Interno, são fortemente relacionadas a seus papéis e responsabilidades de gestão e supervisão, em suas respectivas áreas. As atribuições definidas para o SCI pela referida lei referem-se a avaliações exercidas por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, além da prestação de apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, as quais são exercidas por meio dos instrumentos de auditoria e de fiscalização.

Com o advento do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 (BRASIL, 2017) estabeleceu-se uma política de governança para a administração pública federal direta, autárquica e fundacional, prevendo um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. Ao mesmo tempo, o Manual de Orientações Técnicas (CGU, 2017) fortaleceu o pilar da apuração que, juntamente com a avaliação e a consultoria, cumpre papel extremamente relevante, visto contribuir para que se apresentem respostas efetivas às violações de integridade. Atendendo, dessa forma, a uma forte expectativa social, embora esse tipo de atuação não se constitua em função típica de auditoria interna governamental e seja desenvolvida pelas UAIG que compõem o SCI, por força da Lei nº 10.180/2001.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também conhecida como Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), os órgãos centrais de controle interno ganharam ainda mais destaque, uma vez que a LRF incorporou inúmeros dispositivos abordando as obrigações e responsabilidades dos gestores públicos, permitindo a incorporação de entendimentos oriundos de legislações pretéritas, tais como o controle de gastos, endividamento e de desembolsos, bem como previu a legitimação do controle sistemático dos processos, nas entidades públicas (BATISTA, 2011). A sua promulgação trouxe maiores exigências que decorrem da visão da administração gerencial, objetivando um controle de resultados, de atingimento de metas, de avaliação e controle de custos.

O objetivo central da LRF foi fortalecer conceitos fundamentais de administração pública, buscando uma gestão responsável e transparente no trato dos recursos governamentais, com

ênfase no planejamento – Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual – no controle da gestão fiscal, quando estabelece metas para que sejam aferidos os resultados, e na divulgação das contas públicas, centrado no tripé: receita, despesa e dívida.

O Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 (com a redação alterada pelo Decreto 4.304, de 16 de julho de 2002) dispõe sobre as finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal e estabelece a sua estrutura:

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal:

I - a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema;

.....

§ 1º A Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo federal, excetuados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais constantes do inciso II.

(...)

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) exerce as atividades de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo federal. Nesta condição, fiscaliza e avalia a execução de programas de governo, inclusive ações descentralizadas a entes públicos e privados realizadas com recursos oriundos dos orçamentos da União; realiza auditorias e avalia os resultados da gestão dos administradores públicos federais; apura denúncias e representações; exerce o controle das operações de crédito; e, também, executa atividades de apoio ao controle externo. Apesar de as auditorias internas estarem sob a supervisão técnica da SFC, elas integram a estrutura organizacional da entidade da qual fazem parte, realizando atribuições típicas de avaliação e de consultoria relacionadas às atividades da própria entidade, subsidiando o trabalho da alta administração e do corpo funcional da organização.

A Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003, convertida na Lei 10.683, de 28 de maio de 2003 (BRASIL, 2003), transformou o antigo órgão de correição – a Corregedoria Geral da União – em Controladoria-Geral da União e concentrou em um mesmo órgão, na Presidência da República, as competências de correição, ouvidoria e auditoria interna.

O Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006 (BRASIL, 2006), alterou a estrutura da CGU, criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Em 2013, com o Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013, novas mudanças institucionais foram realizadas para adequar a atuação da Controladoria, e a SPCI passa a ser chamada de Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC).

Mais recentemente, em janeiro de 2019, foi criada nova estrutura: a Secretaria de Combate à Corrupção (SCC). A área é responsável por propor, sistematizar e padronizar procedimentos e atos normativos que se refiram às atividades relacionadas a acordos de leniência, inteligência e operações especiais desenvolvidas pela CGU.

Atualmente, a CGU está estruturada em cinco unidades finalísticas, que atuam de forma articulada, em ações organizadas entre si: Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC), Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), Corregedoria-Geral da União (CRG), Secretaria de Combate à Corrupção (SCC) e Ouvidoria-Geral da União (OGU).

Encerramos essa seção citando a IN Conjunta MP/CGU nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. No art. 2º, III, especifica as atividades da auditoria interna:

Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:
(...)

III – auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos;

A auditoria interna tem o papel de assessorar os gestores na definição de estratégias para o gerenciamento dos riscos, mas não cabe à unidade estabelecer essas estratégias ou definir os controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores operacionais.

O Controle Interno tradicionalmente atua em quatro macrofunções – Auditoria, Correição, Ouvidoria e Controladoria – que podem ou não serem replicadas nas unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta. O recorte do presente estudo será nas atividades de avaliação e de consultoria, atribuições típicas de uma UAIG, por se tratar do escopo de trabalho da SCF, que é a responsável pela supervisão técnica das auditorias internas.

3.3. CONTROLE INTERNO E GESTÃO: CONTRIBUIÇÃO OU OBSTÁCULO?

Há diferentes abordagens acerca das tensões e dilemas entre controle e gestão, tendo em vista as transformações sofridas pelo Estado brasileiro na última década. Pires e Cardoso (2011) trazem dois aspectos: a consolidação das instituições e organizações que exercem o controle interno, externo e social da administração pública brasileira; e a retomada do Estado como indutor e promotor direto do desenvolvimento social e econômico – seja pelo apoio à atividade econômica, seja pela retomada do financiamento público para infraestrutura, pela expansão do investimento e do crédito ou pela ampliação e fortalecimento das políticas sociais.

A ocorrência dessas duas transformações recentes tem provocado fricções “entre, por um lado, a necessidade de implementar e efetivar ações e políticas públicas voltadas para o desenvolvimento socioeconômico e, por outro, o controle da legalidade e probidade dessas iniciativas”. (Op cit., 2011, p. 247)

Amorim (2020) afirma que os gestores públicos são suscetíveis a vieses que ocasionam distorção inconsciente de percepção, sob influência da realidade do seu próprio trabalho e do ambiente específico de sua repartição, normalmente permeada de profissionais probos e competentes. E, por conta disso, os gestores podem, a partir daquilo que veem na sua rotina, ao não se depararem com problemas sérios no seu dia a dia, extrapolar tal realidade para outros contextos, o que refletiria na avaliação e julgamento dos controladores, com a possibilidade de considerarem seu trabalho desnecessário, atribuindo a eles os problemas da ineficiência da Administração, especialmente se detectarem, nesse ínterim, algum excesso pontual em suas atuações.

Por outro lado, os controladores também são suscetíveis a vieses que ocasionam distorção inconsciente de percepção, em especial quando impactados por irregularidades constatadas nos órgãos e entidades em que realizam suas auditorias e fiscalizações e/ou conduzem seus processos sancionadores. E, por conta disso, dominados por ilusão de foco, heurística de disponibilidade ou viés de confirmação, os controladores podem, inconscientemente, a partir daquilo que veem em sua rotina, permeada de casos envolvendo, por vezes, problemas de ineficiência e corrupção na Administração, passar a fazer pré-julgamentos indevidos ou generalizações equivocadas quanto ao trabalho realizado pelos gestores públicos.

Cecília Olivieri (2010) defende que, após a Comissão Parlamentar Mista de Inquérito, decorrente do escândalo dos “Anões do Orçamento”, em 1993, foram desencadeadas ações de reforma legislativa e organizacional. O relatório resultante da investigação parlamentar sobre os mecanismos de desvio dos recursos públicos levou a vários resultados concretos, ao longo dos anos seguintes. Um deles foi a reestruturação do controle interno do Poder Executivo, que levou à criação da SFC, bem como a uma importante inovação institucional diretamente relacionada com a fiscalização de obras: a determinação para que o TCU fiscalizasse as obras federais com regularidade e que a Comissão Mista de Orçamento (CMO) do Congresso, por meio do Comitê de Avaliação das Informações sobre Obras e Serviços com Indícios de Irregularidades Graves (COI), se constituísse na principal esfera de discussão e decisão compartilhada entre APF, Congresso e órgãos de controle sobre a continuidade ou a paralisação da obra em função da gravidade das irregularidades encontradas.

A autora também cita como efeito relevante dos desdobramentos desse escândalo orçamentário, a promulgação da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regula as licitações e os contratos administrativos, e segue em vigor até hoje. Esse normativo trata de tema substantivo para a administração pública, para o qual os gestores públicos podem contar com a orientação da unidade de auditoria interna para o seu fiel cumprimento.

Avritzer e Filgueiras (2013, p. 226), por sua vez, defendem que “desde 1988, a legislação de controle da corrupção concentra-se, sobretudo, na produção de instrumentos burocráticos que resultam na ampliação da vigilância sobre os servidores e sobre os políticos, bem como a expansão das agências especializadas de controle. A criação da CGU, a mudança no estatuto do TCU, a criação de controladorias e auditorias na dimensão dos órgãos do governo federal e nos estados produziu uma burocratização excessiva do controle da corrupção. O resultado disso

foram: barreiras para a cooperação interinstitucional; posição defensiva das gerências; lentidão de procedimentos e processos administrativos; pouca criatividade na inovação gerencial; e maior conflitualidade entre os órgãos da máquina administrativa”.

Diante dessa reflexão, parece haver duas abordagens possíveis acerca da relação entre o controle e a gestão: uma que sustenta que o trabalho dos órgãos de controle contribui para o aprimoramento da gestão e outra que defende o controle como obstáculo à gestão.

Na sua origem, esse diálogo remete às discussões atinentes às relações entre política e técnica, à discricionariedade dos burocratas, ao equilíbrio entre os poderes e ao espaço possível e desejável de participação da sociedade na gestão pública. Essas questões vêm adquirindo centralidade e demandando crescente atenção pública, tendo em vista a importância da autonomia relativa do Estado e o necessário escrutínio das ações dos seus agentes como pré-requisito ao Estado Democrático de Direito.

3.3.1. Controle como contribuição à gestão

Essa abordagem defende que a consolidação do controle interno como função de Estado, com as competências previstas na lei e na própria Constituição de 1988 e a qualificação dos seus quadros de pessoal tem favorecido o relacionamento da Controladoria-Geral da União com os controlados. Arantes (2006) argumenta que os gestores reconhecem que a CGU está em processo de melhoria contínua em sua força de trabalho, estrutura e recursos, bem como pela padronização dos relatórios e informatização das ferramentas de monitoramento das recomendações, o que tem contribuído para o aprimoramento do órgão. A dualidade entre os propósitos de melhorar a gestão ou combater a corrupção é constitutiva da evolução institucional da CGU. Na nova redação da missão do órgão, constante do planejamento estratégico vigente na organização, a razão de ser da CGU é promover o aperfeiçoamento e a transparência da gestão pública, a prevenção e o combate à corrupção, com participação social, por meio da avaliação e do controle das políticas públicas e da qualidade do gasto. (CGU, 2016)

De acordo com Reis (2017), mais recentemente, conforme a integridade passou a protagonizar várias das abordagens preventivas adotadas pela CGU, a Secretaria Federal de Controle passou a utilizá-la como uma de suas estratégias, notadamente para a avaliação de riscos organizacionais – isto é, a detecção dos riscos tem se tornado um dos mecanismos possíveis

tanto para a apuração de indícios de corrupção quanto para o aperfeiçoamento da gestão. Destaca-se, neste sentido, a IN Conjunta CGU/MP nº 01/2016, que estimula a Administração Pública Federal a instituir essa técnica como um pressuposto no desenvolvimento de suas atividades.

Para o autor, considerando o controle interno como uma macrofunção composta pelo trinômio “prevenção, detecção e punição” da corrupção, verifica-se considerável projeção do enfoque preventivo ao longo da última década e meia, considerando-se o advento de normativos, como a Lei da Transparência, a Lei de Acesso à Informação (LAI), o Decreto que a regulamenta e a Lei de Prevenção ao Conflito de Interesses.⁵

Ainda segundo Reis, um rol expressivo de políticas com clara vocação preventiva também se desenvolveu no período, com iniciativas de educação cidadã como o programa *Olho Vivo no Dinheiro Público* (2004) e o *Um Por Todos e Todos Por Um* (2008), este último direcionado ao público infantil, os programas de disseminação e avaliação da transparência, como o *Brasil Transparente* (2013), e as iniciativas voltadas a fortalecer o controle social a partir da recepção de denúncias, como a criação do *Sistema de Ouvidorias* (e-Ouv, de 2015). Por meio de políticas de fomento à integridade (*Pró-Ética*, de 2010) é que o setor privado também passou a ser considerado no raio de ação da CGU.

Com relação à detecção, ressalta-se primeiramente um considerável crescimento no uso da fiscalização como técnica de trabalho. Isso se deveu particularmente à adoção do chamado *Programa de Sorteios*, lançado em 2003, e hoje conhecido como *Fiscalização de Entes Federativos*. Até então, a fiscalização da aplicação dos recursos federais nos municípios era feita de modo a avaliar o desempenho dos ministérios que os repassavam, bem como da política pública em si, em sentido amplo. Pautava-se, portanto, em uma análise mais formalista, do tipo se o valor foi repassado corretamente e se foi executado na íntegra. Deixando em aberto uma avaliação da efetividade do repasse: se o que foi feito com a verba repassada alcançou os resultados em termos dos benefícios que se propôs no estabelecimento do convênio.⁶

⁵ Lei da Transparência - Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009), Lei de Acesso à Informação (LAI) - Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (BRASIL, 2011) e Decreto regulamentador - Decreto nº 7724, de 16 de maio de 2012 (BRASIL, 2012); Lei de Prevenção ao Conflito de Interesses - Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013 (BRASIL, 2013).

⁶ Convênio administrativo, na administração pública brasileira, se refere a acordos firmados entre uma entidade da administração pública federal e uma entidade pública estadual, distrital ou municipal da administração direta

Buscava-se, por meio dessa estratégia, realizar um diagnóstico no nível nacional da qualidade da gestão de cada ministério (LOUREIRO *et al.*, 2012). Com o *Programa de Sorteios*, contudo, passou-se a fiscalizar todos os programas implementados no município sorteado. Na sequência, foram incluídos os Estados nos sorteios e, depois, as capitais e os grandes municípios.

Considerando o acirramento do cenário vigente de restrição orçamentária vivenciado pelo governo federal, projeta-se que, ao menos no curto prazo, o desenho da estratégia de atuação do controle interno passe não pela expansão do alcance do seu escopo de atuação, mas sim pela especialização de suas atividades, concentrando sua atuação em áreas de maior materialidade e criticidade, como as empresas estatais, o “Sistema S” e a área econômica do governo (REIS, 2017).

3.3.2. Controle como obstáculo à gestão

Essa abordagem considera os órgãos de controle como barreira aos programas de governo, apresentando críticas ao seu desempenho e afirmando que causam apatia nos gestores públicos e paralisia da gestão pública. Pires e Cardoso Jr. (2011) afirmam que, ao mesmo tempo em que o Estado recuperou a sua capacidade de guiar o processo de desenvolvimento nacional, o fortalecimento dos mecanismos de controle sobre a sua atuação gerou restrições na ação administrativa e nas prerrogativas do Poder Executivo em termos de assuntos sobre a sua organização e atuação.

Como exemplo, citam alguns dados do trabalho do TCU apresentados no Relatório Anual de Atividades do Tribunal: em 2013, das 136 obras públicas fiscalizadas, 84 obras (61,7%) foram classificadas com indícios de irregularidades graves e 28 (20,7%) tiveram indicação de outras irregularidades, de modo que somente 17,6% das obras não foram objeto de ressalva pelos auditores do Tribunal de Contas. Para os autores, esses números mostram o amadurecimento das instituições de controle brasileiras, mas também apontam para as dificuldades e obstáculos que são colocados à execução e concretização dos programas de governo. Sendo assim, tem-se questionado atualmente o desempenho dos órgãos de controle, pois se percebeu que o processo de fortalecimento desses órgãos pode gerar distorções e consequências negativas não previstas. Desse modo, existe hoje uma percepção de que “o controle não pode ser um fim em si mesmo,

ou indireta ou entidades particulares sem fins lucrativos, para realização de objetivos de interesse comum entre os participantes (chamados de partícipes).

mas sim um elemento do processo de aperfeiçoamento contínuo da atuação do Estado” (Op cit., p. 248).

Em consonância com essa visão, Avritzer e Filgueiras (2013) ao analisarem um estudo de caso sobre a cidade de Nova York, o qual mostrou que a expansão das agências de controle deixou a administração pública menos eficiente, os autores concluíram que o controle burocrático também gera riscos, pois a criação de um processo de vigilância permanente acaba interferindo na eficiência da administração pública.

De acordo com Salgado e Fernandes (2011, p. 20), “o texto constitucional de 1988 retrocedeu em relação às formas administrativas instituídas pela reforma administrativa de 1967, engessando os modos de organização e o funcionamento da administração pública. Com isso, a atuação do Executivo passou a ser prejudicada, pois o ordenamento jurídico brasileiro é obsoleto, fragmentado, inadequado e construído sob o espírito da desconfiança quanto à discricionariedade do administrador público, dentro de um paradigma que valoriza o controle do ato e do processo, mas não do resultado esperado. ”

Esta situação, por sua vez, acarreta duas consequências principais. “A primeira diz respeito à criação e alimentação de uma cultura de criminalização do agente público, o que incentiva o imobilismo, pois quem ‘se aventura e faz’ assume muita responsabilidade e se sujeita à penalização. A segunda consequência se refere à atuação da administração pública principalmente na área social, pois a rigidez da administração quanto à gestão de pessoal, orçamento, compras e contratação produz um movimento de terceirização de fato das atividades de saúde, educação e pesquisa, com abandono da atuação direta do poder público”. (Op cit., p.30)

Os autores apontam que os agentes do Executivo responsabilizam os tribunais e órgãos de controle por interromperem o crescimento do país, ao paralisarem obras públicas e cobrarem padrões procedimentais inaplicáveis. “É recorrente a crítica à ação dos tribunais de contas, considerada excessiva e rigidamente apegada à avaliação de conformidade com a lei e a norma, muitas vezes sem levar em conta o princípio da razoabilidade nas suas decisões.” (Op cit., p.26)

3.3.3 Atuação colaborativa entre controle e gestão

Cecília Olivieri (2011) defende a atuação cooperativa entre controladores e controlados, especialmente no que concerne aos controles administrativos. Para a autora, a pouca articulação entre controle e gestão também induz uma lógica de rivalidade e conflito entre controladores e controlados, não resultando em aprimoramentos e aprendizados institucionais para além de uma recomendação no “varejo”, capaz de gerar ganhos no “atacado”, ou seja, no conjunto das ações do Executivo.

Olivieri (2016) afirma que há uma forte compreensão de que a administração pública federal (APF) brasileira é refém de suas próprias ineficiências no âmbito administrativo, especificamente nas atividades de planejamento, implementação de políticas e monitoramento, e de que elas ampliam o espaço para a ação discricionária dos órgãos de controle. Entre as ineficiências dos órgãos executivos federais estão: exercício fraco dos mínimos controles administrativos; ausência ou enorme fragilidade de mecanismos para identificar, prevenir e corrigir falhas que possam levar a irregularidades e fraudes; e ausência de capacidade para definir com precisão o nível de controles necessários para reduzir a padrões aceitáveis o risco de ocorrência das irregularidades e das fraudes.

Para a autora, essa situação afeta a capacidade dos órgãos de controle de realizarem auditorias centradas em analisar a efetividade dos projetos, uma vez que eles são sobrecarregados com tarefas relacionadas ao levantamento de informações procedimentais sobre o empreendimento, levando a um “controle de varejo”. Diante da baixa efetividade dos controles administrativos internos aos ministérios e seus órgãos, o TCU analisa detalhes da contratação e da execução das obras, em vez de realizar uma análise global sobre seus resultados, por meio da qual se pudesse identificar problemas sistêmicos da administração pública ou da legislação, cuja solução teria impacto “no atacado”. Essa atuação “no varejo” leva os órgãos de controle a discutirem procedimentos da implementação das políticas (no caso, da execução das obras), interferindo na área de decisão dos gestores – que são os responsáveis pelas decisões de implementação – aumentando, assim, a tensão entre os profissionais da gestão e do controle.

Olivieri parece sugerir que as três linhas de defesa têm falhado: os gestores responsáveis pela proposição dos controles internos administrativos (1ª linha de defesa); a alta administração, na medida em que permite que riscos não tratados prejudiquem o alcance dos objetivos

estratégicos da organização (2ª linha); e a auditoria interna, quando não avalia o nível de adequação e maturidade dos controles e não recomenda mudanças neles (3ª linha de defesa).

Assim, apesar dos avanços significativos na estruturação e no funcionamento das instituições de controle governamental federal, desde a CF/88, persiste o problema da falta de articulação entre atividades de gestão e de controle, gerando alguns desafios para os responsáveis por ambas as atividades: i) a superação da centralidade do controle de legalidade, pelos órgãos de controle externo; ii) a superação da postura policialista, por parte dos órgãos de controle interno; iii) a estruturação de atividades de controle, pelos responsáveis pela gestão, somadas às de monitoramento e avaliação; e iv) a separação, funcional ou organizacional, entre atividades de identificação de ineficiência gerencial, de irregularidades legais e de identificação e combate à corrupção (OLIVIERI, 2011). Nesse trabalho, a autora parece argumentar que a atuação predominante do controle externo, de analisar a conformidade legal – e não os resultados da gestão – e a do controle interno de averiguar, a posteriori, a adequação dos atos da gestão, ao invés de trabalhar, a priori, junto com a gestão, prejudica a integração entre gestão e controle e o ganho potencial dessa atuação conjunta.

Há fortes indícios de que órgãos da administração pública que contam com estruturas de monitoramento e avaliação mais maduras e atuantes, tanto de políticas públicas quanto de auditoria interna, têm mais condições de dialogar com os órgãos de controle, no sentido de construir soluções conjuntas para os problemas identificados nas fiscalizações, em vez de permanecerem na posição passiva, recebendo as determinações dos órgãos, sem conseguir apresentar contraposições.

Para Olivieri (2016), estudos têm apontado as fragilidades da APF na gestão de informações e no monitoramento. Uma parte da baixa efetividade do controle, tal como realizado hoje, deve-se à inexistência ou precariedade dos controles administrativos dentro das organizações, ou seja, do controle interno integrado aos processos rotineiros, de forma a completar o ciclo da gestão: planejamento; execução; controle; monitoramento e avaliação; revisão do planejamento; e correção da execução. O argumento da autora parece estar relacionado à importância de se estabelecer rotinas de controle interno integradas aos processos rotineiros da organização, de modo a permitir que a atividade de auditoria funcione em um ciclo de melhoria contínua dos procedimentos e processos.

A autora afirma, ainda, que as fragilidades dos controles da APF apontadas nos estudos seriam de tal ordem que implicariam a baixíssima capacidade dos órgãos do Executivo, que promovem diretamente ou financiam obras públicas, de realizar atividades rotineiras de monitoramento e avaliação. Para esses órgãos, as demandas do TCU aparecem, portanto, como excessivas, já que eles não mantêm sequer sistemas de informações sobre a execução e, portanto, não são capazes de prestar contas sobre a sua regularidade, nem se contrapor às avaliações dos controladores. Nesse quadro de fragilidades da gestão, a APF seria refém não apenas de controles externos excessivamente formais e legalistas e de instituições de controle mais qualificadas, mas também de suas próprias ineficiências, as quais aumentariam o espaço livre para o direcionamento discricionário dos órgãos de controle sobre sua ação.

Costa e Ventura (2017), por sua vez, procuram explorar nas nuances do discurso a disputa de posições pela eficiência e pelo controle. Os autores ocuparam-se de analisar, de forma sistemática, os discursos dos políticos governistas, dos políticos oposicionistas e dos órgãos de controle, em momentos de mudanças normativas relevantes sobre a inserção do orçamento sigiloso no sistema de compras públicas. E notaram que, mesmo quando um oposicionista se torna governista e vice-versa, as posições institucionais se mantêm em cada função, ou seja, o discurso pró-eficiência é incorporado pelo oposicionista que entra para o governo – não considerando devidamente os imperativos do controle – ao tempo em que, quando passa a ocupar a bancada de oposição, assume o discurso anticorrupção, desconsiderando os imperativos de eficiência. Ou seja, são “dois lados de uma mesma moeda”, a depender de que lado o governante ocupa no “jogo político”.

A hipótese de que a contraposição de visões entre, de um lado, a busca de eficiência e de outro a prevenção da corrupção, seja orientada pelo perfil institucional dos autores dos discursos, se mostrou válida e deu espaço para enxergar algumas nuances em instituições de controle em que o comportamento técnico difere do ator político dessas instituições, sendo o primeiro guiado pelo rigor técnico e o segundo, sensível aos efeitos positivos na gestão, advindos da introdução do referido mecanismo para as compras públicas.

Os autores detectaram, como achado relevante da pesquisa, que discursos anticorrupção e pró-eficiência não estavam associados, necessariamente, a grupos com determinadas ideologias políticas. Pelo contrário, pareceram se associar mais à posição institucional (situação ou

oposição) que cada grupo político assumia, em cada momento analisado. Ou seja, conforme a conveniência, adota-se um ou outro discurso.

Ambos os discursos parecem ser utilizados conforme a conveniência e a percepção de que um ou outro é mais adequado em cada contexto. Tanto é assim que partidos do governo enquanto nesta posição assumem as ideias de eficiência e flexibilidade como sendo as mais “corretas”, ao tempo em que estes mesmos partidos - quando assumem o papel de oposição - adotam as ideias de combate à corrupção e de isonomia como as mais “adequadas”. O agente por trás da posição é o mesmo, mas o discurso que se espera dele é totalmente distinto.

Podemos considerar então, para fins deste trabalho, que o controle e a gestão são duas faces da mesma moeda e que, portanto, trabalham para a mesma finalidade, o alcance dos objetivos institucionais das entidades que estão a serviço. Daí a importância de alinharem os entendimentos no sentido de uma atuação integrada para o aprimoramento dos serviços públicos prestados ao cidadão.

3.4. Assimetria de informações e intersetorialidade na relação controlador-controlado

Os argumentos expostos na contextualização do presente estudo sugerem a existência de desequilíbrios de capacidade técnica e administrativa entre os órgãos de controle e as entidades controladas. Diante da possível relação dessa situação com a assimetria de informação que permeia o relacionamento do agente (possuidor da informação) e do principal (detentor do poder de decidir) foi escolhida a Teoria do Agente-Principal como uma das bases conceituais a serem utilizadas na pesquisa.

O argumento teórico da Teoria da Agência é identificar situações conflitantes entre principal e agente e, por conseguinte, promover mecanismos de governança que reduzam os conflitos entre as partes (JENSEN; MECKLING, 1976). Os mecanismos de governança de uma organização são providos pelos gerentes operacionais (1ª Linha de Defesa), pela unidade responsável pela Governança, Riscos e Controles Internos da organização (2ª Linha de Defesa) e pela Auditoria Interna (3ª Linha de Defesa), o que sugere a necessidade de uma atuação integrada entre controle e gestão.

A assimetria de informação consiste em uma parte ser mais bem informada que a outra. O agente tem mais informação que o principal, normalmente devido ao seu envolvimento nas operações diárias da empresa, assim como o gestor, que está na linha de frente das decisões administrativas das entidades. O que leva a dois tipos de problema: 1) risco moral, em que a parte que possui a vantagem da informação explora essa assimetria em seu benefício próprio; e 2) seleção adversa, em que a exploração da assimetria de informações dificulta o trabalho do principal em monitorar a performance do gestor, fazendo com que prevaleçam a desconfiança e a postura reativa de detecção de eventuais desvios de comportamento na relação controlador-controlado.

Outras abordagens mais recentes consideram a existência de processos regulatórios entre agentes públicos e privados. De acordo com a teoria da agência, as organizações são gerenciadas por pessoas, denominadas agentes, que recebem a delegação de competências daqueles que detêm interesses no seu desempenho, denominados principais. A teoria da agência justifica a regulação das atividades realizadas dentro das organizações, sem a participação do Estado como agente regulador. Nesses casos, o controle é exercido por atores internos ou externos à organização que possuem a competência de avaliar a conformidade das condutas e dos procedimentos internos em relação aos normativos existentes e de adotar as medidas cabíveis nos casos de desvios. (Op. cit, 1976)

Tanto nos casos de regulação envolvendo agentes públicos como nos casos de relações entre agentes privados, diversos estudos buscam interpretar as possibilidades de atuação dos reguladores e como essas variações se refletem no comportamento dos agentes regulados. Paschoal (2012) indica que os principais instrumentos das atividades regulatórias são as regras e as sanções. De acordo com o autor, as regras podem ser definidas como exigências para que os seres humanos pratiquem ou se abstenham de praticar certos atos, independentemente de sua vontade. No que se refere às sanções, o autor destaca que estas podem assumir o papel de punição ou de premiação e “devem sempre se referir a um evento passado e ser entendidas como sanção por aquele que as recebe”. Nesse sentido, o autor questiona, ainda que reconhecendo que não há resposta certa ou errada, se é mais efetivo punir ou premiar. Em outras palavras, busca debater se a indução de comportamento por meio da punição é mais eficaz do que por meio da ajuda e persuasão.

No contexto das auditorias internas das autarquias e fundações públicas da administração pública federal o risco moral pode se materializar quando os gerentes e dirigentes tomam decisões sobre processos estratégicos da organização e, somente ao final do processo, participam os auditores. Participar os auditores após as decisões já tomadas inviabiliza o trabalho conjunto, a priori, na busca de soluções conjuntas para a melhor alternativa possível, não somente em termos de conformidade legal, mas também e, especialmente, do resultado potencial a ser alcançado pela política pública.

Tal dificuldade também pode ser verificada na falta de informações adequadas, suficientes e precisas a respeito do controlado, quadro agravado pela deficiência técnica e administrativa deste em dispor de tais informações ou mesmo da capacidade em lidar com elas, o que resultaria em descumprimento de requisitos técnicos, normativos e ainda em iniciativas para encobri-los, ou tentar “fugir” dos controles.

É recorrente o entendimento de que, nas últimas décadas, houve um fortalecimento das carreiras de controle – interno e externo – em termos de ampliação e fortalecimento da força de trabalho, bem como em termos de normatização. Contudo, a realidade das auditorias internas, cujas posições de titular e corpo técnico da unidade não é privativa de auditores da carreira de Auditor Federal de Finanças e Controle (AFFC), ainda hoje pode ser bastante frágil. Diferentemente do que ocorre com as Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI), por exemplo, em que os titulares costumam ser integrantes da carreira de AFFC e a sua estrutura mais robusta que a das auditorias internas. A CGU deve aprovar a indicação tanto do Assessor Especial de Controle Interno quanto do titular da unidade de Auditoria Interna, havendo participação considerável de servidores da carreira de AFFC nessas posições.

A seleção adversa, por sua vez, também se verifica na distorção da resposta aos incentivos como são percebidos, resultando em comportamentos indesejáveis. No caso da relação entre controle e gestão, essa situação tende a ocorrer quando a desconfiança do controlador o leva a se preocupar excessivamente sobre aspectos ou quesitos formais (micro controle), em detrimento, por exemplo, dos resultados no alcance dos objetivos institucionais ou, ainda, quando as deficiências técnicas e administrativas do controlado o levam a concentrar seus esforços no simples cumprimento formal dos normativos e orientações do controlador.

Na esfera pública, verifica-se o problema de agência na relação entre o principal – representado pela sociedade civil – e o agente, representado aqui pelo Poder Executivo. Peres (2007) elencou estes atores na Teoria da Agência voltada ao setor público, de um lado o Poder Executivo, o legislativo e a burocracia estatal e, de outro, a sociedade civil, que transaciona interna e externamente com as organizações públicas do Estado. No Poder Executivo, encontram-se políticos eleitos que trazem consigo um grupo de pessoas para ocuparem cargos de gestão nas administrações das esferas de governo, tendo sob seu controle a burocracia estatal e movidos pelo auto interesse e pela busca por reeleição.

Peres argumenta que esses representantes sofrem pressão de diversos grupos de interesse e suas ações são calculadas em função da quantidade de votos que podem render, tendo em vista o objetivo da reeleição. A burocracia estatal constitui-se no corpo gerencial do aparelho do Estado para a execução das políticas públicas que, sob o comando político, formula, executa e avalia processos. No geral, este grupo é formado por funcionários dotados de capacidades específicas para seus cargos e com estabilidade constituída como forma de preservação contra perseguição e descontinuidade político-administrativa.

Nesse contexto, boas práticas de governança passam a ter grande relevância para assegurar equilíbrio entre os interesses dos diferentes *stakeholders* que, no caso do setor público, inclui a sociedade e seus representantes, o parlamento, as associações civis, o mercado, os órgãos reguladores e de controle, entre outros.

A moderna governança surgiu para minimizar os conflitos de agência. Carvalho (2002 p. 19) comenta que o problema de agência

(...) aparece quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente (referido como *moral hazard* ou oportunismo).

O conceito não é novo, mas só recentemente tomou corpo. Para Peters (2007, p. 27):

Ele já existe desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários [...] há cerca de 100 anos. Por essa época, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma obrigação constante de prestação de contas.

É interessante pensar, ainda, que aspectos da relação entre gerentes/dirigentes das autarquias e fundações públicas federais, as auditorias internas e a CGU remetem para a questão da intersetorialidade. Questões que despertam interesse nesse caso: quais são os espaços de interação entre essas entidades e a CGU? Como se dão essas interações? São mediadas pelas unidades de Auditoria Interna? Como a relação entre CGU e Auditorias Internas funciona em termos de hierarquia/colaboração? E a relação da Auditoria Interna da entidade com os gerentes e dirigentes da entidade, caracteriza-se pelo intercâmbio de visões ou pelo cumprimento de requisitos e obrigações?

A lente analítica da Teoria da Intersectorialidade será utilizada na tentativa de apontar caminhos que aproximem as atividades do controle e da gestão, no sentido de evidenciar situações em que o controle interno possa auxiliar a gestão no atingimento dos objetivos da organização, a partir de uma atuação concomitante na busca de melhorias contínuas das rotinas e dos procedimentos.

Pires (2016) pontua que intersectorialidade é a articulação de conhecimentos e experiências dos diversos atores governamentais no planejamento, execução e avaliação de ações, tendo em vista tirar proveito das sinergias entre setores na produção de políticas públicas que sejam capazes de promover o desenvolvimento econômico e social. Opta por adotar uma definição ampla do tema, tratando-o como um desafio para a ação governamental que demanda arranjos e instrumentos que precisam ser construídos com a intenção de superar estruturas administrativas setorializadas e produzir articulação e cooperação entre os distintos atores envolvidos na produção de políticas públicas.

Segundo o autor, a prática da intersectorialidade encontra obstáculos cotidianos importantes nas estruturas burocráticas tradicionais, inspiradas no ideal weberiano de organizações hierárquicas, marcadas pela especialização do conhecimento, tecnificação da gestão e repartição rígida de competências e funções (BRUGUÈ, 1996). Para ele, tais características dificultam muito a ação articulada entre diferentes organizações e setores de governo, produzindo efeitos perversos sobre o anseio da intersectorialidade.

Trata-se de uma abordagem que envolve estudos sobre as ações e interações desses atores, os sentidos que eles atribuem a essas relações (e uns aos outros) e também às instituições, normas e representações coletivas que disciplinam o conjunto dessas interações. Assim, trata a política

pública como um conjunto de formas de regulação social e política, como um espaço de negociação envolvendo uma diversidade de atores públicos e privados, valorizando os processos de implementação e produção cotidiana dos bens e serviços públicos (MULLER, 2005; HASSENTEUFEL, 2008; LASCOUMES; LE GALÈS, 2007).

De acordo com Pires, uma das principais contribuições da sociologia da ação pública tem sido a de levar a pensar a produção cotidiana de políticas públicas como um conjunto de processos de ação coletiva (LASCOUMES; LE GALÈS, 2007). Esta abordagem afasta a ideia de unicidade do Estado, pois passa a compreendê-lo como um ambiente dentro do qual se dão interações entre diferentes agentes e não como um ator unitário.

O autor alerta que olhar sob a perspectiva da intersetorialidade não é trivial, uma vez que ela precisa ser produzida e que não se trata de algo natural ou diretamente derivado da natureza dos problemas complexos, mas sim de uma entre várias possibilidades de resposta governamental aos problemas. Além disso, sugere que a intersetorialidade não pode ser pensada apenas como algo que diz respeito, primordialmente, às estruturas administrativo-burocráticas formais do Estado, nem às decisões de lideranças que ocupam postos de direção nessas estruturas. A ideia de ação pública vem enfatizar, sobretudo, a produção da intersetorialidade como algo que requer essencialmente a mobilização dos diversos atores relevantes e o estímulo e a sustentação das interações cotidianas e organizadas entre eles na produção contínua de um programa, projeto ou ação governamental.

Na prática, a atuação do controle ainda está predominantemente voltada para o cumprimento da legalidade, mas é preciso promover um processo de diálogo e aproximação com os gestores públicos no sentido de considerar os componentes de aproximação e de informalidade entre controlador e controlado, visando promover uma atuação colaborativa e de suporte em projetos e atividades relevantes. Tendo em vista que a finalidade de ambas as burocracias idealmente seria a mesma: prestar um serviço público de qualidade e que atenda aos anseios dos cidadãos.

Apesar das recorrentes críticas ao controle, a maioria dos problemas que efetivamente ocorrem no processo administrativo das mais diversas organizações estão relacionadas ao modo ineficiente pelo qual estas organizam seus processos em função de seus objetivos estratégicos. Toda organização deve estabelecer para si objetivos e padrões de desempenho e as normas, registros e controles têm como principal finalidade auxiliar no atingimento dessas metas.

Assim, é fundamental que haja uma atuação integrada entre controle e gestão nesse sentido, para que o controle interno – com as suas regras e procedimentos – possa ser percebido como ferramenta importante para os tomadores de decisão das entidades públicas. Para tanto, é preciso estabelecer arranjos institucionais formais que proporcionem essa segurança na tomada de decisão nas organizações públicas.

Para Pires, os principais desafios e obstáculos à intersetorialidade na implementação e na gestão de políticas públicas são: resistência e corporativismo burocrático; ausência de linguagem e bases de conhecimento comuns; construção de uma visão intersetorialmente compartilhada; heterogeneidades, déficit de confiança e assimetria de capacidades institucionais.

O autor argumenta que, apesar da proliferação recente de espaços de articulação interministerial – como conselhos, comitês, grupos de trabalho e outros - a visão dos gestores envolvidos em políticas ditas intersetoriais revela que eles têm tido pouca capacidade de contornar a lógica departamentalizada de seus órgãos, além de diluir as responsabilidades sobre as ações, fragmentando tarefas e demandando ainda mais coordenação por parte do governo. Por conseguinte, observa-se que a tendência tem sido a de secretarias e programas – dos quais se espera atuação transversal – requerendo cada vez mais orçamento e capacidades próprias para a execução de projetos, de forma a contornar as dificuldades encontradas na articulação intragovernamental.

Para Gomide e Pires (2014, p.19-20), um arranjo institucional é entendido como “o conjunto de regras, espaços e processos, formais e informais, que definem a forma particular como se articulam atores e interesses na implementação de uma política pública específica”. Assim, quando nos referimos ao arranjo de uma política pública, estamos basicamente chamando atenção para o modelo de governança implícito na sua implementação. O arranjo constitui justamente o “local” no qual decisões e ações das burocracias governamentais se entrelaçam com as decisões e ações de atores políticos e sociais, repercutindo em impasses e obstáculos ou em aprendizados e inovações nas políticas públicas. A depender da forma como se configuram esses arranjos, como incluem, articulam e governam a interação entre os atores relevantes, eles podem gerar maiores ou menores capacidades de execução para a política pública em questão.

De acordo com os autores, a construção e a explicitação de arranjos têm como potencial a produção de uma consciência ampliada por parte dos atores envolvidos, no sentido do reconhecimento dos demais atores e seus papéis e da percepção de participação em um todo, maior do que a sua própria organização ou setor. Com isso, gradualmente, passa-se a produzir alteridade, uma linguagem comum (ou que se preste à aproximação) e uma visão compartilhada sobre os objetivos e estratégias de uma política pública submetida à orquestração intersetorial (ou, no mínimo, ao encaminhamento dos conflitos derivados das resistências e assimetrias observadas).

A intersetorialidade requer ação coletiva, a qual precisa ser intencional e ativamente produzida no cotidiano do trabalho de implementação pelos atores nela envolvidos. Juntos, arranjos e instrumentos contribuem para a produção e manutenção da ação coletiva necessária à realização de políticas e programas governamentais. Em geral, eles têm natureza híbrida e envolvem elementos tanto formais quanto informais. A identificação desses elementos e sua compreensão são passos importantes para a análise do porquê de algumas ações interssetoriais serem mais bem-sucedidas do que outras.

É possível que a percepção – mesmo que individual do gestor – de que o controle é o seu aliado no desempenho de suas atribuições, pois eventual irregularidade em sua gestão pode fazer com que responda pessoalmente, possibilite uma interação coordenada entre controladores e controlados? Nesse sentido, qual seria o grau desejado de coordenação entre gestor e controlador? Essa coordenação teria a capacidade de incrementalmente melhorar os serviços prestados pelo Estado e de impactar positivamente a oferta de serviços, simplificando o acesso a ele, por exemplo?

A atuação colaborativa entre controle e controlado apresenta grande potencial, na medida em que a Auditoria Interna ao mesmo tempo em que está inserida no dia a dia da gestão, está fora da rotina das atividades das entidades e, justamente por isso, poderia desenvolver um olhar ampliado sobre os principais riscos a que as instituições estão expostas na execução de suas atividades e como esses poderiam ser mitigados. O fato de acompanhar o trabalho de diferentes unidades da organização possibilitaria, ainda, que a Auditoria desenvolvesse ao longo do tempo

uma visão ampla da organização e conseguisse orientar a gestão quanto à mensuração e ao tratamento dos riscos inerentes⁷ e residuais⁸ a que está exposta.

A Controladoria-Geral da União – enquanto órgão supervisor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal – estabeleceu redes nos últimos anos: Rede GIRC (Governança, Integridade, Riscos e Controles Internos); Rede SIC (Sistema de Informações ao Cidadão); Rede Nacional de Ouvidorias; e Rede de Corregedorias. Com a finalidade tanto de dirimir dúvidas/ nivelar informações quanto de propiciar espaços de troca e aproximação entre agentes públicos de diferentes órgãos e entidades sob sua supervisão técnica, na tentativa de coordenar as atividades afetas às competências da CGU.

⁷ Risco que a empresa está sujeita, sem considerar a ação dos controles.

⁸ Risco remanescente após o efeito do controle aplicado sobre cada atividade.

4. OBJETIVOS

O objetivo do presente trabalho é levantar e analisar as percepções de controlados e controladores sobre o perfil, atuação, papel e contribuição das Auditorias Internas para o desempenho e atingimento dos objetivos organizacionais das autarquias e fundações públicas federais.

Os objetivos específicos, por sua vez, consistem em:

- Compreender a relação entre controlador e controlado, no contexto institucional das autarquias e das fundações públicas federais.
- Mapear e analisar fatores institucionais (patrocínio da alta administração) e organizacionais (normativos, estrutura, força de trabalho, sistemas etc.) que favorecem ou restringem a atuação das Auditorias Internas.
- Analisar em que circunstâncias as autarquias e fundações públicas federais têm sido eficientes no cumprimento das orientações do controle interno.
- Identificar em que situações as orientações das auditorias internas foram percebidas como úteis pelos gestores das autarquias e fundações federais.
- Identificar instrumentos, ferramentas e práticas capazes de possibilitar uma atuação integrada entre auditoria interna e gestão na proposição de soluções compartilhadas para o melhor desempenho das entidades da administração pública federal.

5. METODOLOGIA

A pesquisa qualitativa, por demonstrar maior predileção à perspectiva dos participantes, ao raciocínio indutivo, à orientação interpretativa e à reflexividade do pesquisador foi escolhida, juntamente com a abordagem do estudo de caso comparado, como metodologia do presente estudo (CRESWELL, 2014). O contexto e a ação dos agentes envolvidos (ideias, interesses, preferências) assumem grande importância no presente estudo, bem como a relevância de se investigar os fenômenos dentro de seu contexto.

Para Yin (2010), os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. Para Merriam (1998), a análise de dados é o processo de fazer sentido fora dos dados. E fazer sentido fora dos dados envolve a consolidação, a redução e a interpretação do dito pelas pessoas e o visto e lido pelo pesquisador – é o processo de fazer sentido. Segundo ela, a coleta de dados e a análise devem ocorrer de forma simultânea.

A pesquisa estudou quatro entidades da administração pública federal: duas fundações públicas, Enap e Ipea, e duas autarquias especiais, Aneel e ANA, considerando além da conveniência de acesso da pesquisadora, a diversidade de áreas de atuação dessas entidades. Em cada organização, foram selecionados como fontes de informação quatro gerentes e dirigentes, ocupantes dos cargos de: presidente ou diretor-geral da entidade; chefe da unidade de Auditoria Interna; diretor da unidade de Administração e diretor de uma das unidades relacionadas com a atividade-fim da organização. Os perfis foram selecionados para captar percepções dos dois lados envolvidos na relação controlador-controlado.

A amostra de entrevistados escolhida para compor a pesquisa considerou a atuação de gerentes e dirigentes em auditoria interna ou em direção estratégica. E, nas entrevistas, houve a preocupação de levantar o perfil desses servidores, a partir de informações dos seus cargos, organizações, tipo de vínculo com o Estado, gênero, carreiras, idade, escolaridade, tempo de serviço público e tempo de administração pública.

Dos 12 entrevistados, dois eram presidentes ou cargo equivalente, cinco eram auditores-chefe ou cargo equivalente, três eram diretores de área-meio e dois diretores de área-fim. Do total de

respondentes, oito são do sexo masculino e quatro do sexo feminino. Constatou-se a seguinte distribuição dos entrevistados entre carreiras do serviço público: dois Especialistas em Políticas Públicas e Gestão Governamental, dois Analistas de Planejamento e Orçamento; dois Técnicos de Planejamento e Pesquisa, dois Especialistas em Regulação, um ocupante de cargo comissionado; um Especialista em Recursos Hídricos; um Assistente em Administração; e um Assessor Especializado.

A escolaridade de sete dos entrevistados é em nível de mestrado, um em nível de doutorado e três em nível de especialização. A faixa etária dos respondentes variou de 38 a 65 anos. A experiência no serviço público da maior parte dos entrevistados compreende o período de 10 a 25 anos. Já em termos de atuação especificamente na administração indireta (autarquias e fundações federais), a experiência da maioria compreende o período de 10 a 15 anos.

A unidade de Administração foi entendida como aquela com competências para planejar, coordenar e executar as atividades relacionadas à gestão de pessoas, logística, licitações, compras e contratos, patrimônio e emissão de passagens aéreas e diárias. Na Enap, corresponde à Diretoria de Gestão Interna; no Ipea, à Diretoria de Desenvolvimento Institucional; na Aneel, à Superintendência de Administração e Finanças; e na ANA, à Superintendência de Administração, Finanças e Gestão de Pessoas. As áreas finalísticas, por sua vez, são caracterizadas por grande variação nas suas competências e denominações, de acordo com a atividade precípua de cada entidade.

Para a captura de percepções e a contextualização das questões propostas, as entrevistas seguiram um roteiro feito com base em um *frame* analítico elaborado para a pesquisa, a partir do referencial teórico utilizado. As questões das entrevistas foram enviadas aos respondentes com uma semana de antecedência. Todas as entrevistas foram gravadas, mediante autorização dos envolvidos, e houve também o consentimento em não ficarem anônimos. Seu conteúdo foi transcrito e, a partir das informações consolidadas, realizou-se análise do seu conteúdo a partir do *frame* analítico. Os dados coletados durante a pesquisa estarão sob a guarda e responsabilidade da pesquisadora, em arquivo digital, e poderão ser disponibilizados para outros pesquisadores, mediante consulta.

A seguir, no quadro 2, foram consolidados os atributos: nome do entrevistado, cargo que ocupa, organização em que atua e data de realização das entrevistas realizadas com os gerentes e dirigentes das quatro entidades escolhidas para o estudo.

Quadro 2: Relação dos entrevistados, cargo, organização e datas das entrevistas

NOME	CARGO	TIPO DO CARGO	ORGANIZAÇÃO	ENTREVISTA
Diogo Godinho Ramos Costa	Presidente	Presidente	Enap	15/06/2020
Alana Regina Biagi Silva Lisboa	Diretora de Gestão Interna	Diretora de unidade de Administração	Enap	16/06/2020
Diana Magalhães de Souza Coutinho	Diretora de Altos Estudos	Diretora de unidade finalística	Enap	24/06/2020
Fábio Vaz de Paiva	Auditor-chefe	Chefe da unidade de Auditoria Interna	Enap	05/06/2020
Sandoval de Araújo Feitosa Neto	Diretor	Diretor de unidade finalística	Aneel	20/09/2019
Francisco José Pereira da Silva	Superintendente de Administração e Finanças	Superintendente de unidade de Administração	Aneel	20/09/2019
Leonardo Marotta Gardino	Gerente executivo da Auditoria Interna	Chefe da unidade de Auditoria Interna	Aneel	20/09/2019
Carlos Roberto Paiva da Silva	Diretor de Desenvolvimento Institucional Substituto	Diretor de unidade de Administração	Ipea	30/09/2019
Queise Leocádia Carvalho Mandim ⁹	Auditora	Chefe da unidade de Auditoria Interna	Ipea	30/09/2019
Almir de Oliveira Júnior	Gerente de risco	Chefe da unidade de gestão de riscos	Ipea	30/09/2019
Anna Flávia de Senna Franco ¹⁰	Assessora da Diretora-presidente	Diretora-Presidente	ANA	11/09/2019
Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios	Auditor-chefe	Chefe da unidade de Auditoria Interna	ANA	03/09/2019

Fonte: elaboração da autora

⁹ Questões da entrevista respondidas com auxílio do corregedor José Sebastião Chaves dos Santos

¹⁰ Questões da entrevista respondidas a pedido da Diretora-presidente Christianne Dias Ferreira

Convém registrar, como limitação ao desenvolvimento da pesquisa, a impossibilidade de realizar entrevista com os seguintes dirigentes, previamente selecionados: na Aneel, o diretor-presidente e o superintendente de unidade finalística; na ANA, o superintendente de Administração, Finanças e Gestão de Pessoas e o superintendente de unidade finalística e no Ipea, o presidente e a diretora de unidade finalística.

A partir do referencial teórico utilizado na pesquisa foram elaboradas as questões abaixo, para o levantamento das percepções de controladores e controlados sobre perfil, papel e contribuição das auditorias internas, além da sua visão sobre as possibilidades de trabalho colaborativo entre controle e gestão.

Quadro 3: Roteiro de questões das entrevistas

Nº	QUESTÕES
1.	Você considera que nos últimos anos houve consolidação e fortalecimento da força de trabalho do controle em termos da estruturação de suas carreiras e do seu arcabouço normativo?
2.	Você acredita que esse cenário é profícuo para a atuação do Estado e o alcance da finalidade pública?
3.	Você acredita que haja sobreposição entre demandas de unidades de auditoria interna e os órgãos de controle interno e externo? Em que situações da sua rotina isso acontece?
4.	Quantas horas por dia você gasta respondendo ou tratando questões de controle?
5.	Indique quais são as principais questões de controle que mobilizam o seu tempo.
6.	A auditoria interna da sua organização gasta mais horas de trabalho da equipe nas atividades de consultoria ou nas atividades de avaliação?
7.	Quantas vezes, nos últimos 2 anos, a auditoria interna recomendou providências que tenham melhorado o trabalho da sua área ou conferido maior segurança para a atuação do gestor em suas decisões?
8.	Na sua percepção, a atuação da auditoria interna da sua organização tem contribuído para o alcance dos objetivos organizacionais? Cite exemplos dessa atuação.
9.	Comente, de modo geral, a atuação da Auditoria Interna de sua organização.
10.	Você acredita na possibilidade de uma atuação mais integrada entre gestores e controladores para o alcance de políticas públicas mais eficientes, eficazes e efetivas?

11.	Em sua opinião, quais parâmetros de avaliação podem contribuir para a melhoria da gestão? Ao invés de mais controle do mesmo tipo já exercido (de legalidade), passar a avaliar o desempenho, por exemplo.
12.	Que outros mecanismos você acredita serem capazes de oportunizar uma atuação mais próxima entre gestores e controladores, visando à consecução de serviços públicos eficientes, eficazes e efetivos?

Fonte: elaboração da autora

O Quadro 4, a seguir, sistematiza as questões de pesquisa, seus objetivos e as referências teóricas que nessa pesquisa embasam a análise das relações entre controladores e controlados: assimetria de capacidades institucionais, assimetria de informação, controle focado no atendimento de normativos e não em resultados, controle focado excessivamente em aspectos formais, “controle de varejo”, “controle de atacado”, atuação a posteriori, déficit de confiança, obstáculo à sua autonomia e à agilidade da gestão, deficiência técnica e administrativa, descumprimento de normativos, nível de maturidade das entidades, intersetorialidade, formação de redes, coordenação de atividades pela CGU. Essas relações se desenvolvem dentro de uma realidade, por vezes, de tensionamento que mais prejudica do que ajuda a gestão.

Quadro 4: Frame analítico da pesquisa

	QUESTÃO DE PESQUISA	REFERENCIAL TEÓRICO	OBJETIVOS DA PESQUISA
1	Como os gerentes e dirigentes das autarquias e fundações federais percebem o papel e a forma de atuação das auditorias internas?	Jensen e Meckling (1976) sugerem que a assimetria de informação do agente (detentor da informação) lhe dá vantagem sobre o principal (tem o poder de decidir) que, por sua vez, tem meios para subordinar o agente à sua vontade. Essa assimetria leva a um relacionamento entre controladores e gestores permeado por desconfiança e distanciamento.	Compreender a relação entre controlador e controlado no contexto institucional das autarquias e das fundações públicas federais.
2	De que forma as auditorias internas podem contribuir para o alcance dos objetivos institucionais, enquanto unidades que guardam um necessário distanciamento do dia a dia da gestão?	Arantes (2006) argumenta que os gestores reconhecem que a CGU está em processo de melhoria contínua em sua força de trabalho, estrutura e recursos, bem como pela padronização dos relatórios e informatização das ferramentas de monitoramento das recomendações, o que tem contribuído para o aprimoramento do órgão. Reis (2017) sugere que o acirramento do cenário vigente de restrição orçamentária vivenciado pelo governo federal levou à redefinição da estratégia de atuação do controle interno, apontando para a especialização em atividades nas áreas de maior materialidade e criticidade.	Mapear e analisar fatores institucionais e organizacionais (orçamento, estrutura, força de trabalho, sistemas etc) que favorecem ou restringem a atuação das auditorias internas.
3	Como os gerentes e dirigentes das autarquias e fundações federais consideram o papel e a forma de atuação das auditorias internas?	Salgado e Fernandes (2011) apontam que, na ausência de uma sociedade atuante no exercício do controle social, prevalecem as posturas autocentradas da burocracia e muitas vezes se verifica o amálgama dos seus interesses corporativos com os objetivos públicos que deveriam realizar. Speck (2000) pondera que os governos deveriam estar interessados em um controle efetivo sobre a administração dos seus recursos por dois motivos principais: melhoria do desempenho dos seus projetos políticos e garantia da integridade na política, sendo o controle	Analisar em que circunstâncias as autarquias e fundações públicas federais têm sido eficientes no cumprimento das orientações do controle interno.

	QUESTÃO DE PESQUISA	REFERENCIAL TEÓRICO	OBJETIVOS DA PESQUISA
		importante ferramenta para evitar desvios e irregularidades. Teixeira (2010) sustenta a importância do controle interno no sentido de que ele está inserido no cotidiano da administração pública e tem maior capacidade de identificar algum tipo de erro ou de desvio no decorrer do desenvolvimento das políticas públicas, possibilitando, assim, que se evitem prejuízos maiores ao interesse público.	
4	Que problemas ou limitações afetam o cumprimento das demandas de controle?	Segundo Arantes (2006), os gestores reconhecem que o controle interno está em processo de melhoria contínua de sua força de trabalho, estrutura e recursos, ao mesmo tempo em que expõe seu desconforto no relacionamento com a CGU, que é visto como um órgão eminentemente punitivo. Pires (2016) defende que os principais desafios e obstáculos à intersectorialidade na implementação e na gestão de políticas públicas envolvem a resistência e o corporativismo burocrático, a ausência de linguagem e bases de conhecimento comuns, heterogeneidade institucional, déficit de confiança e assimetria de capacidades institucionais.	Identificar em que situações as orientações das auditorias internas foram percebidas como úteis pelos gestores das autarquias e fundações federais, e em quais foram consideradas desnecessárias ou prejudiciais.
5	Quais atividades de controle interno mais consomem o tempo do controlador e do controlado?	Arantes (2006) aponta que os servidores muitas vezes associam a necessidade de prestação de contas à CGU ao aumento das suas cargas de trabalho ocasionado pelas solicitações/recomendações de auditoria.	Identificar as demandas do controle interno percebidas como um aumento da carga de trabalho dos gestores e que acabam por consumir o seu tempo.
6	Como obter uma atuação colaborativa entre controle e gestão?	Jensen e Meckling (1976) defendem mecanismos de governança que reduzam os conflitos entre agente e principal. Esses mecanismos devem possibilitar uma atuação próxima entre controle e gestão.	Identificar instrumentos, ferramentas e práticas capazes de possibilitar uma atuação integrada entre auditoria interna e gestão na proposição de soluções para um

	QUESTÃO DE PESQUISA	REFERENCIAL TEÓRICO	OBJETIVOS DA PESQUISA
		Olivieri (2011) argumenta que a atuação predominante do controle externo deveria se dar <i>ex ante</i> , junto com a gestão, possibilitando a integração entre controle e gestão. Viabilizando, assim, o ganho potencial dessa atuação conjunta, por meio da identificação prévia de eventuais erros e indicação precoce das possibilidades para a solução dos desafios da gestão, em conformidade com a lei, evitando, assim, prejuízos maiores ao interesse público e otimizando os ganhos para a APF e para a sociedade.	desempenho superior das entidades da administração pública federal.

Fonte: elaboração da autora

6. ESTUDO DE CASO COMPARADO: CONTROLE E GESTÃO EM QUATRO AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES FEDERAIS

Nesta seção pretende-se descrever e contextualizar como é percebida a relação entre gestão e controle em entidades da APF, apresentando os resultados da pesquisa nos quatro casos estudados a partir do frame analítico desenvolvido. A estrutura do texto, nas quatro subseções seguintes, responderá às questões da pesquisa: como os gerentes e dirigentes das autarquias e fundações federais percebem o papel e a forma de atuação das auditorias internas? De que forma as auditorias internas podem contribuir para o alcance dos objetivos institucionais? Que problemas ou limitações afetam o cumprimento das demandas do controle? Quais atividades de controle interno mais consomem o tempo do controlador e do controlado? E, por fim, como obter uma atuação colaborativa entre controle e gestão?

O estudo pesquisou duas autarquias e duas fundações públicas federais, nas quais gerentes e dirigentes foram entrevistados com o objetivo de compreender melhor a relação controlador-controlado em entidades da APF, levantando percepções sobre essa interação, tanto sob a ótica dos gestores que atuam nessas organizações quanto sob a ótica dos auditores. As entidades analisadas foram Enap, Aneel, Ipea e ANA, que serão analisadas nessa ordem, nas subseções que se seguem.

6.1. Enap

Na Escola Nacional de Administração Pública foi possível notar que a unidade de Auditoria Interna (Audin) é percebida como importante para a gestão e que é capaz de agregar valor ao negócio da Escola e auxiliar no alcance dos seus objetivos institucionais. Verificou-se, ainda, que a Audin auxilia no aprimoramento dos controles internos e na definição de estratégias para os processos de gestão de riscos, coordenando temas relacionados à transparência, ao controle social e à integridade, além de intermediar o relacionamento entre a Escola e a CGU e monitorar o cumprimento das recomendações de auditoria. As principais atividades que a Auditoria Interna tem contribuído com a Enap são: Constituição do Comitê de Gestão de Integridade; regulamentação e reconstituição da Comissão de Ética; Estatuto da Enap; Fundação de Apoio; mediação entre CGU e unidades da Enap no processo de Auditoria de Contas que a Escola está passando no ano de 2020; sem contar as atividades de consultoria e de assessoramento que realiza.

Enquanto os órgãos de controle interno e externo tiveram um grande salto em termos de força de trabalho e de condições de trabalho, as auditorias internas permanecem, ainda nos dias de hoje, de modo geral, muito fragilizadas em suas condições de trabalho.

Acredito que as auditorias internas têm muito a contribuir, pois apesar de guardarem distanciamento do dia a dia da gestão, sua atuação é circunscrita a um órgão/entidade – e não a um universo múltiplo de instituições, como é o caso da CGU e do TCU – e transversal, na parte de consultoria e assessoramento. São fatores que as permitem, com o tempo, conhecer as especificidades das unidades que integram a organização em que atua, bem como acompanhar de perto as suas operações.

O que sai nos Relatórios e, conseqüentemente, nas recomendações, é uma parte do universo de atividades que são desenvolvidas pela auditoria. Por exemplo, o Manual de Auditoria, sistematizando o que se espera do trabalho, acaba tomando muito tempo e não é priorizado. Por vezes, acabamos trabalhando sem estar registrado [em atas de reunião, processos no SEI ou mesmo e-mails].

O Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna (Raint) demanda que sejam registrados os trabalhos desenvolvidos ao longo do ano, bem como os resultados obtidos pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG), o que exige um esforço de registro. Além disso, recentemente a CGU tem solicitado a contabilização dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes do trabalho das Auditorias Internas, o que também funciona como estímulo para o maior registro dos trabalhos realizados. (Fábio de Paiva Vaz, Auditor-chefe da Enap)

A maior parte dos gestores não são preparados para a função que assumem. Quando são convidados para atuarem em determinado cargo, imediatamente são mergulhados na rotina diária. Não há um período de ambientação e de apropriação dos processos. Então, quando os órgãos de controle demandam que haja revisão dos procedimentos e dos controles internos é muito positivo, pois funciona como um incentivo para parar e olhar para o que está sendo feito, se está de acordo com a legislação e o que pode ser aprimorado”. (Alana Regina Biagi Silva Lisboa, Diretora de Gestão Interna da Enap).

Também ficou evidenciado que há processos nos quais a atuação da Audin não tem sido percebida. Frisou-se, ainda, que o fortalecimento dos órgãos de controle avançou mais rápido que os órgãos de execução das políticas públicas, que ainda têm muito a organizar internamente,

e que a realidade atual demanda unidades de controle que sejam capazes de contribuir com avaliações para além da conformidade legal.

A Auditoria Interna da Enap trabalha com ações de Integridade, governança, ética, transparência, o que é importante para fortalecer o ambiente de controle e agregar valor para a reputação da Escola. Entretanto, no que diz respeito às atividades finalísticas stricto sensu, eu não percebo atuação da unidade nesse sentido. (Diana Magalhães de Souza Coutinho, Diretora de Pesquisa e Pós-graduação Stricto Sensu da Enap)

As análises de custo-benefício são muito importantes e precisam conversar com a legalidade. Vivenciamos um cenário de grandes incertezas quanto a mudanças tecnológicas, econômicas e sociais, o que leva a decisões envolvendo alto grau de incerteza “Unknown Unknowns”. Entendo que as incertezas e o custo-benefício devem ser parâmetros de avaliação do controle, para além da legalidade. Além de termos eventos de risco, que trabalhamos na gestão de risco, temos os eventos que, por natureza, são experimentais. Acredito que partir da premissa de que sempre há uma decisão certa a ser tomada é um equívoco - é importante partir da premissa da incerteza para várias decisões – para então, só depois de testados os caminhos, a política passar por avaliação para verificar se deu certo ou se precisa de ajustes”. (Diogo Godinho Ramos Costa, Presidente da Enap)

Foram pontuados como desafios no cumprimento das demandas de controle: a multiplicidade de órgãos e entidades que os órgãos de controle têm que auditar, o que contribui para que grande parte dos trabalhos tenha foco nas áreas-meio das organizações; o frequente rodízio nas equipes de auditoria; a extrapolação de hipóteses de trabalho, sem levar em conta as limitações das conclusões e, ainda, as técnicas de aferição de impacto.

Focar mais em auditorias de desempenho seria ótimo, mas sei das dificuldades práticas em se fazer isso e muitas vezes, os órgãos de controle focam somente na legalidade. Quando trabalhei na Capes, as equipes não se sentiam confortáveis em auditar o desempenho das operações finalísticas do órgão, pois isso demandaria um conhecimento mais profundo da realidade da entidade, o que é difícil de acontecer. Quando as equipes de trabalho já estão conhecendo mais a organização, muitas vezes ocorrem trocas das equipes. Assim, os órgãos seguem olhando mais para a sua “zona de conforto”, que são as áreas-meio, comuns a todas as instituições. (Fábio de Paiva Vaz, Auditor-chefe da Enap)

A avaliação de políticas públicas é um tema delicado e as conclusões devem ser encaminhadas com cautela. Parece que o TCU, por vezes, extrapola as hipóteses dos trabalhos e não leva em conta as limitações das conclusões, sem contar que as técnicas utilizadas para aferição de impacto nem sempre são as de referência”. (Diana Magalhães de Souza Coutinho, Diretora de Pesquisa e Pós-graduação *Stricto Sensu* da Enap)

As atividades de controle interno, apontadas pelos gerentes e dirigentes da Enap Diogo Godinho, Alana Lisboa e Diana Coutinho como as que mais consomem seu tempo foram: controles internos da organização; legalidade e legitimidade dos atos; gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal; gestão de sistemas administrativos e operacionais (sistema com avaliação de desempenho de distintas gratificações); demandas por consultoria, por parte da auditoria interna; governança (reunião do Conselho Diretor); integridade; gestão de riscos; ouvidoria; transparência; atendimento a demandas do órgão supervisor e respostas a demandas do órgão de controle interno (CGU).

Para o Auditor-chefe Fábio Vaz as questões levantadas como as que mais consomem tempo foram: controles internos da organização; legalidade e legitimidade dos atos; demanda por consultoria por parte da auditoria interna; governança (reunião do Conselho Diretor); integridade e gestão de riscos; ouvidoria; correição; transparência; atendimento a demandas do órgão supervisor; respostas a demandas do órgão de controle interno (CGU) e do órgão de controle externo (TCU).

É possível notar um contraste na percepção dos gestores e do auditor, quanto às atividades que mais consomem o seu tempo, visto que as atividades e prioridades são distintas, em virtude das posições que cada ator ocupa na Enap.

Entre as principais formas de se obter uma atuação colaborativa entre controle e gestão foram sugeridos: aperfeiçoamento da comunicação entre controladores e controlados, evitando assim, *gaps* e ruídos; participação da Auditoria desde a fase inicial de definição de projetos e objetivos estratégicos, permitindo o controle *ex ante*; mudança na postura do controle, para se tornar menos punitiva e mais sugestiva ou seja, mais próxima da gestão; perfis de auditores com experiência na gestão, com melhor entendimento dos reais desafios e obstáculos enfrentados pelos gestores; e estabelecimento de parcerias para o aproveitamento dos ativos do controle (bons dados e sistemas de informação atualizados).

Penso que o principal mecanismo consiste na proximidade com os controladores. Eles estarem acessíveis aos gestores, oportunizando o controle prévio. (Alana Regina Biagi Silva Lisboa, Diretora de Gestão Interna da Enap)

A minha própria trajetória, com atuação na gestão e no controle, expressa o meu ponto de vista de que é possível aproximar esses dois polos. A atuação colaborativa te permite um olhar mais neutro sobre os gargalos que surgem e que, para quem está fora da discussão, pode gerar dúvidas e vieses. Além de a participação desde o início do processo evitar, muitas vezes, o retrocesso a questões já superadas por quem participou das discussões. Sem contar que a participação do auditor, a priori, permite uma economia de horas de trabalho dos gestores, focando mais na realização de atividades do que na prestação de contas. É possível notar que a postura da própria CGU já mudou bastante: tem procurado fazer reuniões para alinhar informações e esclarecimentos, sem tomar tanto tempo formalizando solicitações de auditoria. Na minha visão, mecanismos já existem, mas varia muito da visão e do perfil de gestores e controladores. As ferramentas muitas vezes já estão disponíveis, mas tem gestores que não têm a dimensão do que podem demandar de suas auditorias internas. Tem gestores que já discutem e tomam a decisão e chamam as Auditorias a posteriori, sendo que poderia ter participação das auditorias na solução de problemas, dando até mais respaldo junto aos órgãos do controle”. (Fábio de Paiva Vaz, Auditor-chefe da Enap)

O alinhamento dos incentivos de informação entre as partes pode ser melhorado, e a complexidade das normas e dos processos reduzida. Alguns assuntos passam despercebidos pela excessiva pluralidade de temas e de legislação. Cada parte parece exercer bem o seu trabalho, mas quando olhamos para o todo, há dificuldades de coordenação e de entrega de resultados. Existem mecanismos de arbitragem e solução de conflitos que poderiam dar uma maior segurança para a validação de atos normativos, por exemplo. A demanda por segurança jurídica e mecanismos de consulta mais ágeis é fundamental para a parceria entre gestão e controle. Temos que aproveitar o grande ativo que o controle tem: melhores dados, sistemas de informação atualizados, então acho que é uma questão de calibrar melhor essa parceria. (Diogo Godinho Ramos Costa, Presidente da Enap)

E, ainda, como formas de colaboração entre gestão e controle: melhor alinhamento dos incentivos entre gestão e controle; divulgação e nivelamento das prioridades de governo; simplificação do arcabouço de leis e normas a que as organizações públicas estão sujeitas;

criação de mecanismos de arbitragem e de solução de conflitos; mecanismos de consulta jurídica mais ágeis; e por fim, mecanismos de priorização de processos novos para seleção de consultorias, por parte da Auditoria, em detrimento de processos já consolidados na Escola e, portanto, com fluxos bem estabelecidos.

Uma possibilidade, lá fora eles chamam de “czar”, consiste basicamente em você conseguir construir espaços que combinem bem alto grau de responsabilidade com certa discricionariedade do gestor, ao mesmo tempo em que atribui maior autoridade ao gestor na tomada de decisão, buscando otimizar a performance. Também acho fundamental que as prioridades do governo estejam muito claras para todos os envolvidos, gestão e controle, para que de fato se possa priorizar o que é mais relevante, minimizando eventuais gargalos e otimizando o alinhamento e a coordenação entre as partes”. (Diogo Godinho Ramos Costa, Presidente da Enap)

A própria CGU tem adotado essa postura de atuar mais próxima da gestão, por meio de normativos que ajudam a fazer a avaliação e a montar um sistema de monitoramento. Mais recomendação, menos imposição e punição. Acredito que atividades novas, com processos inovadores, precisam de consultoria por parte da Auditoria Interna para que o gestor possa decidir com razoável segurança, dentro de sua discricionariedade. Já atividades que vêm sendo desenvolvidas há mais tempo, com maior grau de maturidade dos processos, necessitariam de menos atenção. Se de partida o processo já contar com uma assessoria e nascer redondo, evita o desperdício de recursos e o risco de descontinuidade da atividade. (Diana Magalhães de Souza Coutinho, Diretora de Pesquisa e Pós-graduação Stricto Sensu da Enap)

6.2. Aneel

Na Agência Nacional de Energia Elétrica, a Gerência Executiva de Auditoria Interna (AIN) é percebida como capaz de auxiliar a gestão no aprimoramento de seus processos - governança, objetivos institucionais, gestão e mitigação de riscos, integridade e controles internos - sugerindo oportunidades de melhoria e conferindo maior segurança à atuação do gestor. A AIN também é percebida como unidade que executa bem o seu papel de mediadora entre a agência e os órgãos de controle, apontando para a CGU os pontos de auditoria já avaliados por ela e auxiliando as áreas da Aneel na padronização das respostas em processos de auditoria de contas.

Além disso, é vista com importante papel na área de riscos, assumindo o relacionamento com todas as unidades da Aneel que atuam na gestão de riscos.

Os gestores normalmente estão sobrecarregados com demandas do dia a dia da gestão e os servidores do controle interno que atuam na organização, sem envolvimento direto com atos de gestão, por vezes, conseguem enxergar aprimoramentos importantes, especialmente em termos de governança, objetivos institucionais, mitigação de riscos e controles internos. Aos gestores cabe “rodar as engrenagens”, atuando na primeira linha de defesa dos processos, e ao controle interno, atuar na terceira linha de defesa, zelando pela conformidade dos atos, melhorando os processos, provocando reflexão e trazendo, inclusive, benchmarking de outras áreas e de outros órgãos, como é o caso do TCU. (Leonardo Marotta Gardino, Gerente Executivo da Auditoria Interna da Aneel)

A fala seguinte remete para importante aspecto dos controles internos da organização que, segundo o entrevistado, devem sempre estar associados aos objetivos que a gestão pretende alcançar. Outro ponto relevante se relaciona à gestão de riscos da entidade, que deve observar os principais riscos a que está exposta, a partir de uma matriz de probabilidade versus impacto, buscando as melhores respostas a esse risco.

Temos que ter clareza quanto ao objetivo da nossa atuação, a fim de mantermos no horizonte o que é mais importante. E procuramos expandir essa visão para a avaliação dos controles internos adotados pelas unidades da agência, que devem estar diretamente relacionados aos objetivos de cada área, pois não deve haver controle sem um objetivo associado a ele. Realizamos um trabalho, recentemente, envolvendo todas as áreas da agência para construirmos uma matriz de impacto do negócio (Business Impact Analysis). Durante o processo, detectamos por quanto tempo determinados processos da Agência poderiam ficar parados sem dar problema. Um processo crítico como é o caso, por exemplo, da revisão de tarifa, constatamos que são somente 48 horas de tolerância. Para saber se o controle está mitigando risco, temos que analisar o processo. Começamos aqui na própria auditoria com quatro processos. Um deles, o de integridade, vamos usar como máscara em todos os outros mapeamentos de riscos”. (Leonardo Marotta Gardino, Gerente Executivo da Auditoria Interna da Aneel)

A Aneel, do ponto de vista financeiro, é centralizada na SAF e a Auditoria Interna apontou que alguns serviços estavam sendo pagos antes do que outros, sem seguir a ordem cronológica de atesto de que o serviço foi concluído para pagamento. Após esse apontamento o nosso trabalho melhorou e tivemos mais segurança. A AIN também circularizou essa informação entre as demais áreas da agência e, tanto nós da SAF, quanto as áreas demandantes de pagamentos, ficamos mais atentas para o fiel cumprimento dos prazos da Lei 8.666.

Nossa AIN aponta para a CGU os pontos de auditoria que já foram vistos por ela, que não seria preciso repetir pela Controladoria, bem como auxilia bastante quando a CGU realiza auditoria de contas na Aneel. A mediação com os órgãos de controle é importante, até para padronizar as respostas e não permitir que cada um faça do seu jeito.

No caso específico aqui da Aneel, a AIN faz bem o seu papel de mediadora. Pode ser que a realidade de outros órgãos seja diferente. A auditoria da Agência também realiza bem o trabalho da Aneel na área de riscos. Atua como Secretaria Executiva da Comissão de Gestão de Risco”. (Francisco José Pereira da Silva, Superintendente de Administração e Finanças da Aneel).

Na Aneel, a AIN também é responsável por consolidar no Relatório de Gestão a prestação de contas das unidades sobre as atividades realizadas durante o ano. É interessante notar que a Gerência de Auditoria também costuma registrar os pontos fortes das unidades auditadas em seus relatórios e também recomendar sua supressão ou relaxamento de controles, caso o controle adotado tenha maior custo do que o benefício gerado.

Uma frente importante do nosso trabalho diz respeito à prestação de contas anual, em que são consolidadas informações de todas as áreas. A Auditoria Interna é a unidade que consolida a prestação de contas das unidades da Aneel, justamente porque somos responsáveis pelo relatório de auditoria sobre o tema. Com esse trabalho, avaliamos ainda a qualidade dos reportes das unidades, visto que os incentivos entre “agente” (no caso aqui da agência, coordenadores e gerentes executivos) e “principal” (diretoria) nem sempre estão alinhados. Sempre que possível, procuramos registrar no relatório de auditoria os pontos fortes da unidade. E o que não for considerado de alto risco, colocamos como oportunidade de melhoria, que é algo novo também. Se for o caso de uma atividade que tenha menos risco, é perfeitamente possível o gestor avaliar se cabe ou não fazer, porque não podemos nos esquecer de que todo controle tem um custo. É interessante dizer que já houve caso em que a recomendação foi de relaxamento de controles.

Além disso, todo relatório de auditoria que emitimos tem o objetivo de contribuir para o alcance dos objetivos organizacionais da Agência, agregar valor aos processos da organização e, em última instância, prestar contas à sociedade sobre a nossa atuação no setor elétrico. (Leonardo Marotta Gardino, Gerente Executivo da Auditoria Interna da Aneel)

Pontos de melhoria sobre a atuação da unidade de Auditoria foram apontados também: aprimoramento nos processos de comunicação da AIN com a alta gestão; aperfeiçoamento da abordagem consultiva, por meio de subsídios para o cumprimento pelo gestor da missão institucional, com incorporação das melhores e mais modernas práticas de auditoria; e desenvolvimento de indicadores de performance para avaliação das unidades organizacionais da Aneel.

A nossa Auditoria também vem trabalhando com o tema da gestão de riscos, mas falta internalizar e divulgar os resultados desse trabalho. A comunicação é um pilar importante do processo, que ajuda no envolvimento de líderes e de colaboradores.

A prioridade [da unidade de auditoria interna] parece ser as atividades de avaliação e o atendimento a demandas de órgãos de controle, interlocução que é muito bem-feita, inclusive, mas penso que é necessário aprimorar as abordagens consultivas. Também é preciso incorporar as melhores e mais modernas práticas de auditoria, a exemplo do Controller, verificando indicadores de performance da empresa, alinhados às melhores práticas de auditoria: COSO, gestão da qualidade, boas práticas do Institute of Internal Auditors (IIA). E, ainda, desenvolver indicadores de performance das unidades organizacionais da Aneel, alinhados com equilíbrio, eficácia, eficiência e efetividade. Avaliar se determinada atividade foi feita e a que custo, não só financeiro, mas de realização, com foco especialmente na efetividade. O valor público gerado pela política pública é o mais importante na prestação de um serviço público. (Sandoval de Araújo Feitosa Melo, Diretor da Aneel)

Vejo como ponto crucial a comunicação entre gestores e controladores, por exemplo, reunir com os gestores antes e após a elaboração do relatório final. Pelo menos uma vez antes e uma no final e, durante o processo, várias reuniões com a equipe interagindo bastante para entender o que é feito e garantindo que o conteúdo reflita o resultado do trabalho realizado. (Leonardo Marotta Gardino - Gerente Executivo da Auditoria Interna da Aneel)

Na Aneel, as atividades de controle interno apontadas pelos dirigentes Sandoval Melo e Francisco José Silva como as que mais consomem seu tempo foram: governança; integridade e gestão de riscos; transparência; respostas a demandas da unidade de auditoria interna, ao órgão de controle interno (CGU) e ao órgão de controle externo (TCU); solicitações do Ministério Público nos temas da terceirização de mão de obra e de receitas fruto da contraprestação de áreas que, por ventura, venham a sofrer inundação.

Já por parte do Gerente Executivo da Auditoria Interna Leonardo Gardino os assuntos levantados como os que mais consomem tempo foram: controles internos da organização; demanda por consultoria, por parte da auditoria interna; governança; integridade e gestão de riscos; transparência; respostas a demandas do órgão de controle interno (CGU) e do órgão de controle externo (TCU); gestão da unidade de auditoria e gestão de pessoas.

Entre as principais formas de obter uma atuação colaborativa entre controle e gestão foram sugeridas: menos foco no cumprimento das normas e mais no resultado das ações; atuação como mediadora no intercâmbio entre boas práticas do serviço público e do setor privado; intermediação junto ao TCU, reforçando argumentos das áreas técnicas da Aneel e conseguindo que prevaleçam sobre argumentos das áreas técnicas do Tribunal; atuação no controle prévio, evitando o retrabalho e a suspensão de atividades e contribuindo para o aprimoramento da organização de unidades com auditorias de conformidade. Além disso, foi sugerida a formação de equipes que incluam controladores com experiência prévia em gestão e a composição híbrida, com auditores experientes e auditores novos.

Se pensarmos no formato de auditoria interna de instituições com governança avançada, [ela] costuma ser uma unidade consultiva da alta administração, fornecendo informações e subsídios para o cumprimento da missão institucional, menos focada no cumprimento das normas e dos regulamentos e mais no resultado das instituições.

A Auditoria Interna poderia atuar no intercâmbio de boas práticas como a promoção de benchmarking com outras agências reguladoras e também com empresas de outros setores, como, por exemplo, um hospital conhecido por sua excelência no atendimento ao público. Pelo fato de não haver competição direta com a agência, essa atuação poderá expor de forma mais transparente os fatores que levaram ao alcance de um desempenho superior". (Sandoval de Araújo Feitosa Melo, Diretor da Aneel)

No trecho seguinte, o entrevistado comenta sobre a possibilidade de, mediante argumentos das áreas técnicas da Agência, conseguir reverter entendimentos divergentes emitidos pelas áreas técnicas do TCU, bem como sobre a importância das auditorias no auxílio à estruturação de unidades da Aneel que, ainda hoje, necessitam aprimorar sua organização interna.

No colegiado do TCU e na Secretaria de Recursos, por vezes, conseguimos que os argumentos das áreas técnicas da Aneel sejam considerados e que decisões de áreas técnicas do TCU sejam revertidas. O TCU realiza um bom trabalho no controle prévio dos documentos convocatórios dos leilões de concessão, transmissão e geração de energia elétrica, antes que sejam finalizados. O controle prévio, nesse caso, evita uma série de ações que, caso o controle não fosse realizado nesse momento, poderiam onerar muito a máquina pública.

Apesar de a Aneel contar com muitas áreas bem estruturadas, a agência ainda possui unidades que precisam aprimorar a sua organização interna e com as quais ainda temos muito a contribuir, com auditorias de conformidade. Também fazemos, quando possível, auditorias operacionais para verificarmos os resultados obtidos no processo, mas não é comum.

A atuação integrada entre controle e gestão é fundamental. E não me refiro somente à parte de consultoria e de assessoramento, mas também aos próprios relatórios de auditoria e às recomendações. Recentemente mudamos até a abordagem que usamos, para sermos menos invasivos. Dependendo de como se escreve, já se perde o gestor no assunto do e-mail. Comunicamos o objetivo do processo e, na sequência, apresentamos as evidências que suportam o ponto de auditoria, mostrando com isso os riscos e benefícios do que está sendo recomendado. O mais comum é dizermos para a área o que fazer, onde colocar controles e por quê, mas o como fazer quem sabe é a área, não somos nós. Do contrário, entramos na seara da discricionariedade do gestor, que é quem sabe a melhor maneira de fazer. (Leonardo Marotta Gardino, Gerente Executivo da Auditoria Interna da Aneel)

Controladores poderiam fazer um estágio em distintas áreas de atuação do governo antes de assumir a Auditoria, aprendendo como controlar, sugerir, melhorar. Há muitos anos, teve um Secretário Federal de Controle, o Domingos Poubel, que, na ocasião, estipulou que os novos concursados deveriam ficar seis meses na então delegacia do Ministério da Fazenda, trabalhando em diversas áreas, antes de ir para CGU. Na época, a ideia teve grande repercussão, pois o pessoal não queria ir, mas não foi adiante.

Também acho importante dividir equipes em auditores mais experientes e mais novos. Os mais jovens, por exemplo, normalmente dominam muito bem as inovações tecnológicas, mas não

têm a experiência que os mais antigos possuem. Os colegas da CGU que mexem com TI têm feito trilhas de risco com o auxílio de inteligência artificial, que indicam para o gestor quais transferências voluntárias ele poderia aprovar sem a prestação de contas e com menor risco, e quais ele deveria aprofundar nas avaliações.

A Controladoria também tem feito um trabalho muito legal na parte de convênios. A população pode fazer denúncia via celular, mandar foto e realizar o controle social. (Francisco José Pereira da Silva, Superintendente de Administração e Finanças da Aneel)

6.3. Ipea

A unidade de Auditoria Interna do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada é percebida como importante para a gestão, auxiliando a organização no alcance dos seus objetivos institucionais, por meio de ações de fortalecimento da integridade, da ética, da comunicação entre as suas unidades e da melhoria contínua de processos administrativos com importante repercussão na área finalística. A unidade também participa de reuniões de alinhamento com as áreas para revisão dos planos de trabalho e realiza o monitoramento das recomendações de auditoria, ocasião em que aproveita para acompanhar a execução dos projetos e a gestão administrativa da própria Auditoria. Ela atua previamente, em conjunto com as unidades de ouvidoria, corregedoria e procuradoria, na análise de atos normativos, bem como realiza avaliação dos controles internos, principalmente, por meio de auditorias nas áreas-meio.

É importante frisar que, dependendo do grau de maturidade da organização, a conformidade ainda se faz imprescindível. Ainda é importante informar o que se está fazendo e justificar porque fez dessa forma. Se a decisão foi tomada nos limites da discricionariedade do gestor e com razoabilidade, está tudo certo. Acredito que, na medida em que as instituições tenham maior nível de maturidade, poderemos deixar de focar somente em aspectos de legalidade e poderemos contribuir ainda mais para a melhoria da gestão.

Posso citar como exemplo da atuação da Auditoria Interna aqui no Ipea: assessoramento na elaboração do relatório de conta e do relatório de gestão; revisão dos planos de trabalho das áreas finalísticas, para maior alinhamento ao planejamento estratégico (Sistema Ipea Projetos); adoção de providências para que fossem instituídas a unidade de Correição e a unidade de Gestão de Risco; providências para a revisão e a atualização do Código de Ética; sugestão para que, ao final do processo de contratação, fosse feita uma checagem da instrução processual, por outro servidor, por meio de dupla checagem; interlocução constante com

órgãos de controle; ações para o aprimoramento da comunicação interna entre as unidades do Instituto.

É importante dizer que muitas atividades que desenvolvemos não ficam registradas. Muitas das assessorias e consultorias que damos aos gestores não estão formalmente registradas. Gastamos muito tempo dialogando com eles no apontamento de possibilidades, mas sem interferir nas decisões. Regularmente, monitoramos as recomendações expedidas, oportunidade em que acompanhamos a execução dos projetos, ao mesmo tempo em que prestamos apoio ao gestor. Além disso, realizamos cotidianamente a gestão administrativa da própria unidade de Auditoria Interna.

As sugestões da Auditoria Interna têm um caráter educativo, visando contribuir para a melhoria contínua dos processos. Os aprimoramentos recorrentes costumam estar relacionados às atividades administrativas, em que notamos mais fragilidades e que acabam por impactar as atividades finalísticas do Ipea: ausência de sistema integrado, escassez de pessoal e escassez de treinamento. Na parte de controles internos, costumamos realizar auditorias nas áreas de pessoal, patrimônio, diárias e passagem. (Queise Leocádia Carvalho Mandim, Auditora do Ipea)

Aqui no Ipea as recomendações na área de integridade foram: constituição da Comissão de Ética e reformulação do código de ética. Este ano (2019) vão implementar o Programa de Qualidade da Auditoria Interna, buscando auxiliar ainda mais a gestão”. (Almir de Oliveira Junior, Gerente de riscos do Ipea)

Nenhum normativo interno é publicado sem que haja uma ação conjunta da auditoria, ouvidoria, corregedoria e procuradoria. Antes, passa por todas essas áreas, para maior convergência e para não abrir lacuna para questionamentos. A Auditoria Interna do Ipea trabalha de forma preventiva, minimizando substancialmente apontamentos sobre a não conformidade de algum procedimento.

Também houve aprimoramento no processo de contratação de bolsa pesquisa. A Auditoria recomendou que fosse mais transparente a análise feita pelas equipes responsáveis pela seleção dos bolsistas, com menos subjetividade e com critérios mais objetivos. (Carlos Roberto Paiva da Silva, Diretor de Desenvolvimento Institucional substituto do Ipea)

Foram pontuados como desafios inerentes ao trabalho do controle: a grande variedade de órgãos e de instrumentos de controle e coleta de informações, assimetria de informações, distintos

níveis de maturidade das organizações, incompatibilidade de visões e conflitos de difícil solução. Também foi mencionada a preocupação da CGU em formar e capacitar servidores de outras organizações públicas. Ficou evidenciado, ainda, a crença de que, com o aprimoramento dos mecanismos de controle, situações absurdas como a de obras inacabadas tendam a se tornar cada vez menos comuns, tanto pela atuação conjunta da rede de controle quanto pela segurança da informação que os sistemas estruturantes proporcionam¹¹. Mencionou-se, ainda, o fortalecimento dessa rede como importante instrumento para o aumento da responsividade dos agentes públicos na utilização dos recursos públicos.

O controle inevitavelmente tem um custo e o gestor, por sua vez, preza a autonomia quando está no cargo de confiança. Além disso, o controlador lida com uma variedade muito grande de órgãos e trabalha com instrumentos de controle e coleta de informações que não são customizados para a realidade de cada organização. Há também assimetria de informações, diferentes prioridades, distintos níveis de maturidade das organizações, incompatibilidade de visões, e conflitos, muitas vezes de difícil solução. Tanto o gestor quanto o controlador concordam que o valor público deve ser entregue de forma rápida, com o menor custo possível e de forma transparente, mas ainda assim - pela diferente posição que ocupam - os conflitos são inevitáveis. É inegável que se deve compartilhar informações e trabalhar de forma coordenada, o que não significa integração. (Almir de Oliveira Junior, Gerente de Riscos do Ipea)

Tenho notado, ainda, a preocupação da CGU em fornecer cursos e capacitar servidores que atuam nos demais órgãos e entidades públicas.

Acredito que situações absurdas, que vimos alguns anos atrás, irão se tornar cada vez mais raras, como é o caso de obras inacabadas, sem utilidade social: uso totalmente irresponsável do recurso público. Esse tipo de uso do erário deve diminuir, tanto pela atuação dos auditores de carreira, quanto pela atuação dos agentes públicos que cumprem algum papel dentro do órgão: gestores de contrato, integrantes da Unidade de Gestão da Integridade, comissões de ética, ouvidorias. Sem contar a maior segurança na informação que os sistemas estruturantes proporcionam. É importante fortalecer a rede e a atuação dos órgãos de controle e,

¹¹ Os sistemas estruturantes da APF aqui mencionados são: o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e o Tesouro Gerencial (TG), sistema de consulta à execução orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal, cujas informações são provenientes do SIAFI; o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) – atualmente Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal (Sigepe) – e o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG).

consequentemente, a responsividade dos agentes públicos quanto à utilização dos recursos públicos. (Almir de Oliveira Junior, Gerente de riscos do Ipea)

Os gestores afirmaram que o foco do trabalho do controle deveria ir além da legalidade. Contudo, ao opinar sobre a eficácia da política pública, os controladores acabam por entrar no mérito das decisões do gestor, em questões da sua discricionariedade e conveniência, o que muitas vezes leva a mais conflitos.

Eu acredito que o foco tem que ser na legalidade, na conformidade. Eficácia até pode fazer parte da avaliação, mas não pode ser o foco central do controlador. Porque senão ele vai passar a se preocupar com a área-fim, que é por definição do gestor, que é quem toca a atividade da empresa, no dia a dia e, geralmente, detém grande conhecimento sobre ela, o que, na minha opinião, acirra os conflitos. Sem contar que os próprios órgãos de controle não têm força de trabalho suficiente para isso”. (Almir de Oliveira Junior, Gerente de riscos do Ipea)

Foi mencionada, também, a ideia de que o auditor com experiência somente em auditar possa ter dificuldade em construir uma visão ampla de como funciona a organização e quais os desafios e as dificuldades que enfrenta em seu dia a dia. O que provavelmente impacta a forma como conduz uma auditoria, trazendo muitas vezes vieses e uma visão distorcida da gestão, com foco na postura punitiva.

Se um servidor se especializa em auditar, ele não tem a visão ampla de como funciona a gestão. Então, quando realiza uma auditoria, pode ter uma visão distorcida da gestão e inviabilizar uma série de iniciativas que poderiam trazer inovações importantes para a organização. (Queise Leocádia Carvalho Mandim, Auditora do Ipea)

No Ipea, as atividades de controle interno apontadas pelo dirigente Carlos Paiva como as que mais consomem seu tempo foram: controles internos da organização; gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal; gestão de sistemas administrativos e operacionais; governança (reunião deliberativa); Ouvidoria e Serviço de Informações ao Cidadão; respostas a demandas da unidade de Auditoria Interna e ao órgão de controle interno (CGU).

Já por parte da unidade de Auditoria Interna, os assuntos levantados como os que mais consomem tempo foram: controles internos da organização (colaboração do comitê IPEA na elaboração dos programas do PPA, acompanhamento das metas cumpridas dentro do prazo); legalidade e legitimidade dos atos; gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal; gestão de sistemas administrativos e operacionais (Ipea Projetos); integridade e gestão de riscos; transparência; atendimento a demandas do órgão supervisor; respostas a demandas da unidade de Auditoria Interna e ao órgão de controle interno – CGU (recomendações cadastradas no sistema e-Aud) e respostas a demandas do órgão de controle externo (TCU).

Entre as principais formas de se obter uma atuação colaborativa entre controle e gestão foram sugeridas: atuação mais próxima da gestão, sem perda da isenção necessária ao controle; avaliar a conformidade/legalidade dos atos, mas sem perder de vista os desafios diários da gestão na busca dos resultados; aperfeiçoamento da comunicação e da cooperação mútua entre controladores e controlados.

Controladores poderiam passar um tempo atuando na gestão para compreenderem melhor as perspectivas e os desafios diários dos gestores. (Leocádia Carvalho Mandim, Auditora do Ipea)

É preciso focar mais nos resultados: olhar o processo, somente, não traz resultado para a sociedade”. (Carlos Roberto Paiva da Silva, Diretor de Desenvolvimento Institucional substituto do Ipea)

Na minha opinião, a clareza sobre quais informações devem ser compartilhadas, sobre o que se deve prestar contas e a melhor forma de acessá-las ajuda a minimizar os conflitos. Dessa forma, é importante que haja constante troca de informações e cooperação de ambos os lados”. (Almir de Oliveira Junior, Gerente de riscos do Ipea)

6.4. ANA

A unidade de Auditoria Interna da Agência Nacional de Águas é percebida como importante para a gestão, auxiliando a organização no alcance de seus objetivos institucionais, por meio da avaliação de controles internos, sensibilização quanto à necessidade de revisão do planejamento estratégico, auxílio na redação de norma celebrando contrato de gestão com as suas entidades

delegatárias¹². Desempenhou ainda papel relevante em importantes processos para a Agência, como a implementação da gestão de riscos, atuação para a melhoria do planejamento e da gestão das agências de bacias hidrográficas e avaliação da conformidade dos acordos, convênios e Termos de Execução Descentralizada, auxiliando também em sua implementação.

A partir do trabalho de avaliação de controles internos que realizamos e que aplicamos nas delegatárias e também aqui na ANA – levantamos uma série de situações que mostravam a mudança do ambiente de atuação da Agência. Com isso, identificamos que o planejamento estratégico 2019-2023 da ANA estava desatualizado, apresentamos os resultados para a diretoria, e recomendamos que fosse revisado e também que fosse implementado um processo de gestão estratégica dentro da Agência. Então, no ano passado, a área de gestão estratégica coordenou o trabalho de revisão do planejamento estratégico, que culminou com a aprovação de uma resolução contendo o novo planejamento estratégico da Agência. E agora estão em um processo de implantar a gestão estratégica. Tem até uma plataforma, a Channel, que possibilita integrar a gestão estratégica de projetos à sua execução. Antes, se fazia o acompanhamento do planejamento estratégico, mas não era uma coisa sistematizada. Ano passado mudou a diretoria, e mostramos à nova composição a importância de se revisar o planejamento estratégico. Para onde a Agência vai nos próximos quatro anos? Quais são os desafios? Porque os desafios têm mudado com muita rapidez.

Outra melhoria foi a recomendação de que a ANA celebrasse contrato de gestão com as entidades delegatárias. Ajudamos a construir a norma com as áreas envolvidas, inclusive para fins de prestação de contas. A Agência disciplinava somente a contratação, mas acabava o contrato e não se sabia a destinação dos bens que não eram da delegatária. (Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios, Auditor-chefe da ANA)

O controle tem papel importante na indicação de melhorias e avanços para gestão pública. Também contribui com o potencial disciplinador e educacional de suas análises e recomendações. Contudo, para o cumprimento, de fato, desse papel, é importante que atue bem próximo e que conheça os desafios da gestão, sobre os quais se exerce o controle. É importante também que esteja comprometido [com o alcance desses resultados].

¹² Entidades Delegatárias são entidades sem fins lucrativos delegadas pelo Conselho Estadual de Recursos Hídricos para exercer funções de competência da Agência de Água, mediante celebração de contrato de gestão com o Instituto Estadual do Ambiente (Inea) e anuência dos Comitês de Bacias Hidrográficas.

A atual Auditoria Interna desempenha conduta bastante integrada com a Administração, comprometida com a melhoria da gestão. Ao mesmo tempo em que atua com rigor no cumprimento da conformidade dos atos, contribui com a gestão apontando soluções e caminhos, ouvindo os atores envolvidos. A unidade teve destaque em pelo menos três temas estratégicos que contribuíram para a melhoria da Agência: a implementação da gestão de riscos, a atuação para melhoria do planejamento e da gestão das Agências de Bacias Hidrográficas, com resultados efetivos na melhoria dos procedimentos e a avaliação da conformidade dos acordos, convênios e Termos de Execução Descentralizada, com contribuições importantes para sua efetiva implementação”. (Anna Flávia de Senna Franco, Assessora da Diretora-presidente da ANA)

É possível perceber que a Auditoria Interna na ANA conseguiu estabelecer uma relação de confiança com a gestão, sendo bastante demandada quanto às atividades de consultoria e assessoramento.

Eu acho que essa mudança de paradigma da CGU, no sentido de a auditoria interna constituir atividade para agregar valor, trouxe junto a discussão da consultoria, o que vai permitir avançar na parceria com a gestão. É muito interessante quando o gestor confia no trabalho da auditoria e é esse tipo de relação que temos procurado construir aqui dentro da Agência. Aqui na ANA temos áreas hoje que ligam para conversar sobre problemas que estão tendo e pedir alternativas sobre a condução desse desafio.

Essa mudança de paradigma vai permitir agregar valor por [meio de] consultoria e a desmistificar que o auditor quer somente detectar problemas. Acredito que o nosso papel é ajudar o gestor a estruturar mecanismos de controle e de governança, porque ele, fazendo isso, diminui o trabalho da auditoria. Então é melhor a gente ajudar a construir antes, do que deixar a pessoa fazer errado e depois dizer que está errado, que era um pouco a postura do passado. Primeiro o gestor fazia e depois o auditor avaliava. A parte de assessoramento e consultoria tem nos tomado bastante tempo. Tanto é que a norma da CGU está estabelecendo a forma de pactuar o trabalho de consultoria. A gente já vem trabalhando com as áreas muito sob a ótica da orientação e do assessoramento quanto ao aperfeiçoamento dos processos da gestão e de seus controles internos. Também temos trabalhado no aprimoramento dos normativos e dos processos de trabalho, tanto da agência quanto das entidades delegatárias”. (Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios, Auditor-chefe da ANA)

Sem perder de vista a conformidade com os normativos, a unidade de auditoria parece conseguir agregar valor ao trabalho apontando a necessidade de permanente revisão dos processos e de seus custos, bem como de planejar toda e qualquer política pública antes da sua implementação, observando-a sob a perspectiva sistêmica e de atendimento à finalidade a que se propôs, quando foi autorizada. Além disso, assim como na Aneel, apontou-se para a possibilidade de supressão de controles, de acordo com o custo contraposto ao benefício gerado e à probabilidade de o evento de risco acontecer. Também foi dada ênfase à sustentabilidade do gasto público, ao longo do tempo, avaliando a política pública e os custos associados a ela, não só no ano em que é implantada, mas também nos anos seguintes.

Acredito que avaliar a sustentabilidade do gasto público seja o grande desafio que temos dentro da administração pública. Do contrário, corremos o risco de implementar uma política que, ao longo do tempo, não conseguiremos manter ou deixará a desejar. Nós tomamos decisões de políticas públicas sem olharmos os impactos para o futuro. Qualquer que seja a política pública, é preciso avaliarmos o seu custo cuidadosamente para não correremos o risco de criar uma expectativa para a sociedade e não conseguirmos materializá-la. Por exemplo, em vez de funcionar dez cursos, funcionar um só. Ninguém é contra aumentar a oferta de cursos superiores, melhorar o investimento na saúde ou em outras áreas, desde que se diga para sociedade quanto vai custar e a sociedade toma a decisão. É preciso fazer um estudo abrangente, em que você dimensione todos os aspectos envolvidos nessa decisão e, então, levar essas informações para o presidente e dimensionar todos os gastos no âmbito daquela política, incluindo a sua taxa de crescimento, caso seja implementada com êxito. Precisamos, de antemão, saber a sustentabilidade do gasto público.

A cultura da gestão de riscos está trazendo uma revolução na forma de gestão da administração pública. Não tem como trabalharmos atualmente sem os mecanismos de gestão de riscos. Não há dúvidas de que a administração precisa avaliar as suas decisões. Por exemplo, no caso das agências, esse mecanismo de avaliação do impacto regulatório, deveria ser estendido para toda decisão do governo: avaliação e implementação de política pública. Acredito que teríamos que criar um mecanismo no art.16 da Lei de Responsabilidade Fiscal para impormos um impacto orçamentário. Na época em que trabalhei na SOF desenvolvemos uma metodologia que chamamos de multiplicador do gasto. Temos que saber para cada real investido, quanto teremos de despesa de custeio, já que o investimento de hoje vai virar um custeio depois, o que permitirá tomar decisões hoje mais conscientes, sabendo o seu impacto daqui cinco/dez anos na estrutura do gasto público.

A legalidade sempre estará presente. A conformidade é importante e cumpre papel fundamental. A auditoria continuará apontando situações e os achados seguirão aparecendo nos relatórios, uma vez que tais atividades são inerentes à atuação da Auditoria Interna, mas não pode ser somente isso. Acho que o desafio, hoje, nos órgãos de controle, é olhar resultado. Temos que estimular as áreas técnicas a levantar os custos dos seus processos para podermos ajudar, até para medir se cabe ou não determinado tipo de controle, porque como não temos esse parâmetro, vamos inserindo controle. Particularmente, acho que a gestão de risco vai nos ajudar a pensar sobre isso, porque, às vezes, precisamos estar conscientes de que não ter controle, para determinado processo, pode ser a melhor solução. Dado o custo do controle ou a baixa probabilidade de o evento de risco acontecer, não compensa inserir nenhum controle. Acho que essa discussão de riscos vai permitir que a gente comece a entrar no debate sobre quanto custam as ações de controle e, a partir disso, termos decisões mais calibradas que visem, principalmente, ao resultado. Eu não posso olhar somente a dimensão do cumprimento da norma, eu tenho que saber a que custo e qual o resultado dessa ação. E eu tenho que balancear isso para fazer uma avaliação. Não dá mais para avaliarmos somente se descumpriu a norma: Teve algum resultado? Qual foi o benefício para a sociedade? (Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios, Auditor-chefe da ANA)

Mencionou-se ainda, na ANA, que a avaliação das decisões dos gestores pelo controle com ênfase na lente da legalidade e da conformidade, em alguma medida, desestimula o gestor a sair da sua zona de conforto e a se comprometer com bons resultados, uma vez que, quanto mais ele se distanciar da lei, na busca de soluções mais eficazes para os problemas públicos, mais ele estará se expondo ao risco de prestar esclarecimentos aos órgãos de controle e, em última instância, de ser penalizado.

A sociedade quer respostas e serviços de qualidade para fazer jus aos altos impostos que paga. Contudo, é importante considerar os fatores reais e as dificuldades existentes para o gestor. Não é possível exigir que o gestor dê soluções, quando não existam condições. As ações do controle que visam apenas a conformidade, valorizam aqueles gestores que não correm riscos, em detrimento daquele comprometidos em dar resultados e que correm os riscos inerentes aos imensos desafios da administração pública brasileira”. (Anna Flávia de Senna Franco, Assessora da Diretora-presidente da ANA)

Na ANA, as atividades de controle interno apontadas pelo seu dirigente como as que mais consomem tempo foram: legalidade e legitimidade dos atos; gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal; governança e transparência. Já por parte da unidade de Auditoria Interna, os assuntos levantados como os que mais consomem tempo foram: controles internos da organização; legalidade e legitimidade dos atos; demanda por consultoria por parte da Auditoria Interna; integridade e gestão de riscos.

Entre as principais formas de se obter uma atuação colaborativa entre controle e gestão foram sugeridas: auditoria como catalisadora de eventos para o compartilhamento de boas práticas de outras organizações com os servidores que atuam com o tema na Agência. Apontou-se ainda para a análise de desempenho, a partir de fatores de risco, e levando em consideração as prioridades do planejamento estratégico da organização. Além disso, o TCU foi mencionado pelo seu papel no levantamento de dados de governança e outros temas, buscando avaliar o grau de maturidade da organização em relação aos assuntos sob sua responsabilidade.

Acredito que o resultado da gestão tende a melhorar com o esforço conjunto da auditoria e dos gestores. O TCU também tem feito um trabalho interessante junto aos órgãos, por meio dos questionários que aplica: governança de TI, governança geral e de gestão de risco. Acredito que tudo isso que aperfeiçoa os mecanismos de controle e de gestão, acaba gerando melhores resultados para a sociedade.

Também acredito que podemos compartilhar boas práticas, como fizemos aqui na ANA. A partir de uma visão que poderia melhorar, buscamos boas práticas de outros órgãos na gestão de contratos, na área de licitação. Compartilhar boas práticas pode aproximar gestores e controladores. A auditoria pode ser um catalisador na promoção desses fóruns, desses espaços de compartilhamento de experiências, ao mesmo tempo em que, sutilmente, trabalhamos a conscientização do gestor. (Eliomar Wesley Ayres da Fonseca Rios, Auditor-chefe da ANA)

Somente com uma atuação colaborativa é possível, de fato, obter ganhos para a organização. O controle deve conhecer as dificuldades do gestor e contribuir para as soluções: quando apenas aponta problemas, não contribui para avanços. Acredito que o acompanhamento permanente e próximo da gestão, que consiga identificar um histórico de avanços e de prioridades e não apenas com foco em aspectos pontuais da gestão, ajudaria no alcance de melhores resultados. Dessa forma, considero importante a análise de desempenho, a partir de

fatores de risco, e levando em consideração as prioridades do planejamento estratégico da organização. (Anna Flávia de Senna Franco, Assessora da Diretora-presidente da ANA)

7. CONCLUSÕES

Nesta seção serão analisados os resultados da pesquisa realizada, focalizando as contribuições das unidades de auditoria interna no auxílio à gestão para o alcance dos objetivos institucionais das entidades que integram, trazendo ainda distintas abordagens sobre o relacionamento entre controlador e controlado. A análise compara os quatro casos e discute possíveis caminhos e alternativas para um trabalho mais próximo e colaborativo entre controle e gestão.

Um aspecto preliminar da comparação aponta para a heterogeneidade que caracteriza as entidades da administração indireta que compuseram a amostra deste trabalho. São instituições de distintos portes, níveis de maturidade e de complexidade, com diferentes prioridades, definidas de acordo com a sua missão e com base nos desafios que devem responder. Além disso, gestores e controladores apresentam convergências e divergências sobre determinadas questões, o que é bastante natural, pela posição que cada um ocupa na organização.

O primeiro conjunto de dados coletados, nas quatro entidades pesquisadas, indicou que as unidades de auditoria interna têm atuação reconhecida:

- No fortalecimento do ambiente de controle da organização.
- Na articulação e na intermediação junto aos órgãos de controle.
- Nas atividades que agregam valor em termos de reputação ao negócio das organizações em que atuam.

Constituindo essas atividades a sua atribuição precípua, foram reconhecidas por essa atuação. Contudo, quanto ao entendimento mais recente e às boas práticas em relação ao papel do controle¹³, ficou evidenciado que as auditorias internas ainda necessitam avançar em seu papel de consultoria e assessoramento para que essas atribuições se mostrem como opção viável nas organizações em que atuam, neste momento de mudança de cultura.

¹³ Estabelecido na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016 e na IN nº 3, de 9 de junho de 2017, que definiu o controle como atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Um segundo conjunto de dados mostrou:

- Que os gestores apresentam visões semelhantes sobre o perfil, atuação, papel e contribuição das Auditorias Internas sob diversas perspectivas.
- As diferenças verificadas no modo de perceber o controle foram, em grande medida, relacionadas ao grau de maturidade da unidade de Auditoria Interna de cada organização e, também, ao entendimento do gestor quanto ao papel do controle.

Apesar de controlador e controlado apresentarem sistemas de crenças e valores muito similares e de ambos concordarem que o valor público deve ser entregue de forma rápida e transparente, com o menor custo possível, as diferenças de entendimento são inevitáveis, devido à posição que cada um ocupa.

Na visão dos gerentes e dos dirigentes, as unidades de auditoria muitas vezes focam sua atenção nas demandas dos órgãos de controle supervisores, o que, apesar de enxergarem como necessário e como parte de suas atividades, também representa, em alguma medida, dificuldade para o gestor, pois muitas vezes, deixam de atuar como instância qualificada de aconselhamento superior do gestor. Ao mesmo tempo em que foi possível perceber que há uma falta de clareza, por parte dos dirigentes, em relação à supervisão técnica que as auditorias internas sofrem da Secretaria Federal de Controle Interno e quanto à subordinação hierárquica dessas unidades de auditoria, visto que integram a estrutura da organização da qual fazem parte.

Percebeu-se ainda, que a relação de confiança entre gestores e controladores é elemento fundamental para o bom andamento dos trabalhos de auditoria. Nas organizações em que essa relação pareceu consolidada, como foi o caso da ANA, a auditoria interna é envolvida desde as atividades iniciais de planejamento das áreas-meio e finalísticas da Agência. Além disso, foi possível notar que o componente da confiança leva a uma atuação mais próxima entre controle e gestão, repercutindo, inclusive, na quantidade de consultas e assessoramentos realizados pela unidade de auditoria da ANA.

Também foi percebida uma mudança recente no relacionamento entre CGU, auditorias internas e órgãos ou entidades auditadas, no sentido de trabalharem de forma mais próxima com a gestão, visando um desempenho superior da APF e que atenda aos anseios dos cidadãos brasileiros, que pagam altas cargas tributárias. Essa mudança inclui uma abordagem menos

punitiva e mais compreensiva diante dos inúmeros desafios vivenciados pelo Poder Executivo na busca de responder aos problemas públicos, cada vez mais complexos e que demandam respostas ágeis, por parte do setor público.

O gestor preza pela autonomia de suas decisões, quando ocupa um cargo de confiança, o que conflita com o escrutínio do controle sobre a legalidade e, em alguns casos, sobre o desempenho alcançado pela organização. Além disso, o custo do controle, em termos de horas gastas com levantamento de informações para fins de prestação de contas, também deve ser considerado. Ainda, o papel do controle é claramente definido para avaliar a gestão. O foco do gestor está no alcance das metas e dos objetivos institucionais e o do controlador em verificar se a sua atuação está de acordo com os parâmetros legais. São fatores que contribuem para o cenário de tensionamento presente na relação entre controle e gestão.

Um terceiro resultado da pesquisa, por sua vez, remete para:

- O fortalecimento dos órgãos de controle, nas últimas décadas, com avanços tanto na estruturação da sua força de trabalho – periodicidade de recrutamento, boas remunerações e capacitação obrigatória – quanto da organização do arcabouço normativo dos temas afetos à competência dos órgãos de controle.
- Esse fortalecimento parece ser importante para que a atividade de controle consiga fiscalizar o gasto dos recursos provenientes dos impostos e acompanhar os inúmeros projetos de grande vulto conduzidos pelo Estado, considerando a multiplicidade de demandas e a escassez de recursos. A ideia que prevalece é de que o controle não pode ser um fim em si mesmo, mas sim um elemento do processo de aperfeiçoamento contínuo da atuação do Estado.

Nesse contexto, verificou-se a edição de importantes marcos legais estabelecendo obrigações de transparência, limites e responsabilização de agentes públicos no trato da *res pública*, como por exemplo a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) e o decreto que a regulamenta (Decreto nº 7.724/2012), a Lei de Conflito de Interesses (Lei nº 12.813/2013) e a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013). Nesse movimento também houve o fortalecimento de outros órgãos que abrangem o controle, como é o caso do Ministério Público e da Polícia Federal.

Um quarto conjunto de dados indicou:

- Mudança na relação entre CGU e órgãos auditados, com uma atuação mais próxima da gestão.
- O enfoque das auditorias da Controladoria nas áreas-meio das organizações em que atuam, devido à abrangência da APF e as distintas missões e objetivos estratégicos das instituições, as equipes de auditoria costumam fazer avaliação dos processos comuns a todos os órgãos.

Avaliar as operações do complexo universo de órgãos e entidades da APF demandaria um amplo conhecimento do negócio das organizações e a permanência de equipes junto às mesmas por muito tempo.

Um quinto resultado da análise sugere:

- Que grande parte dos gerentes e dirigentes entrevistados acredita que a participação preventiva do controle representa o melhor caminho para o aprimoramento dos processos e procedimentos e, em última instância, para a melhoria do serviço prestado ao cidadão ou da obra pública construída para atendimento do anseio da sociedade.
- O papel da Controladoria como indutora e promotora de cursos e trilhas de capacitação sobre as temáticas de sua competência aos órgãos e entidades da APF.

A avaliação *a posteriori* não parece ser muito efetiva, tanto em termos de recuperação de eventuais desvios de recursos públicos quanto de uma possível correção de rumos, prévia ou concomitante à realização da política ou da obra pública.

A atuação da Controladoria parece ter clara pretensão preventiva e, em alguma medida, responde ao anseio da gestão pelo exercício do controle *a priori*. Além disso, a implementação recente de redes, por parte da CGU, segmentando os temas e os públicos-alvo que atuam direta ou indiretamente com as diferentes temáticas sob sua responsabilidade, parece estar se consolidando como uma estratégia eficiente.

Foi mencionado, ainda, o importante papel do controle na indicação de melhorias e avanços para gestão pública, contribuindo com o potencial disciplinador e educativo de suas análises e recomendações. Com a ponderação de que, para exercer esse papel, o controle deve atuar próximo da gestão, conhecendo os seus desafios e comprometido com o alcance dos resultados organizacionais.

Contudo, a atuação das unidades de auditoria interna, como instância de consultoria e assessoramento *a priori*, não inviabiliza a sua atuação como instância de avaliação *a posteriori*, uma vez que aquela atividade não vincula a decisão do gestor, apenas aponta caminhos para o gestor, que irá decidir conforme a sua conveniência e oportunidade, permanecendo assim, sujeito à avaliação posterior, por parte do controle.

A análise de um sexto conjunto de dados indica que:

- Muitos gestores acreditam que o trabalho do controle poderia ser mais próximo, pautado em uma relação de confiança, com o compartilhamento de objetivos, prazos e dificuldades, evitando que o processo do controle se converta em obstáculo, e também possibilitando que as contribuições dos órgãos de controle tenham maior retorno, em cada organização.

Contudo, na prática, a análise da eficácia das políticas pelo controle acaba por entrar na área-fim das organizações e, por conseguinte, no espaço de discricionariedade do gestor, o que pode acirrar os conflitos entre controlador e controlado. Sem contar que os próprios órgãos de controle não dispõem de força de trabalho para isso.

Uma sétima constatação dos resultados sugere que:

- Para que o controle consiga auxiliar a gestão, deve haver um canal aberto para o diálogo, aprimorando a comunicação entre esses dois atores, com a troca permanente de informações mitigando, inclusive, o desafio da assimetria de informações. Sem, contudo, desvirtuar o papel do controle em avaliar as decisões tomadas pelos gestores, propor o aprimoramento dos controles internos e apontar alternativas para a melhoria dos processos, dentro dos limites de atuação do gestor público.

Seria interessante avaliar o interesse e a possibilidade de criação de um espaço formal de diálogo para encaminhamento de questões prioritárias na relação controle-gestão e que dependam de atuação ou normatização da CGU, enquanto órgão central de Controle Interno do executivo federal. De forma semelhante à experiência do grupo de trabalho constituído no Fórum das Auditorias Internas das Agências Reguladoras Federais (Audite Agências)¹⁴, composto por integrantes do controle interno que avaliam previamente o impacto regulatório de normativos da CGU sobre o trabalho das auditorias internas das agências reguladoras.

O oitavo conjunto de dados aponta para:

- A necessidade de aperfeiçoamento contínuo dos sistemas estruturantes da APF: Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e o Tesouro Gerencial (TG), sistema de consulta à execução orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal, cujas informações são provenientes do SIAFI; Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) – atualmente Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal (Sigepe) – e o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG).

Tais sistemas garantem maior segurança da informação na aferição da conformidade pelo controle dos atos da gestão, assim como a necessidade de sua priorização pelos dirigentes das organizações públicas.

O nono conjunto de dados levantados indica:

- Que o foco na conformidade parece beneficiar os gestores que não correm riscos e que optam por atuar na sua zona de conforto. O foco na legalidade parece oferecer incentivos para que o gestor não se arrisque, ao passo em que o foco nos resultados, parece incentivá-lo a se arriscar mais, com menos, em menor tempo e com melhores resultados.

Em ambientes altamente complexos e de mudanças constantes, atuar de forma precisa parece ser imprescindível para conseguir responder aos imensos desafios da administração pública

¹⁴ Mais informações sobre o Fórum das Auditorias Internas das Agências Reguladoras Federais estão em http://www.ceivap.org.br/ceivap_news/ed81/CEIVAPNEWS-mat2.html

brasileira e atender aos anseios de uma sociedade cada vez mais bem informada e consciente de seus direitos.

É possível confirmar essa análise com base no caso da ANA, em que se pondera que é importante considerar os fatores reais, as dificuldades existentes para o gestor e as condições de trabalho em que atua. E que, por isso, as ações do controle que visam apenas a conformidade valorizam aqueles gestores que não correm riscos em detrimento daqueles comprometidos em gerar resultados e que correm os riscos inerentes aos imensos desafios da administração pública brasileira.

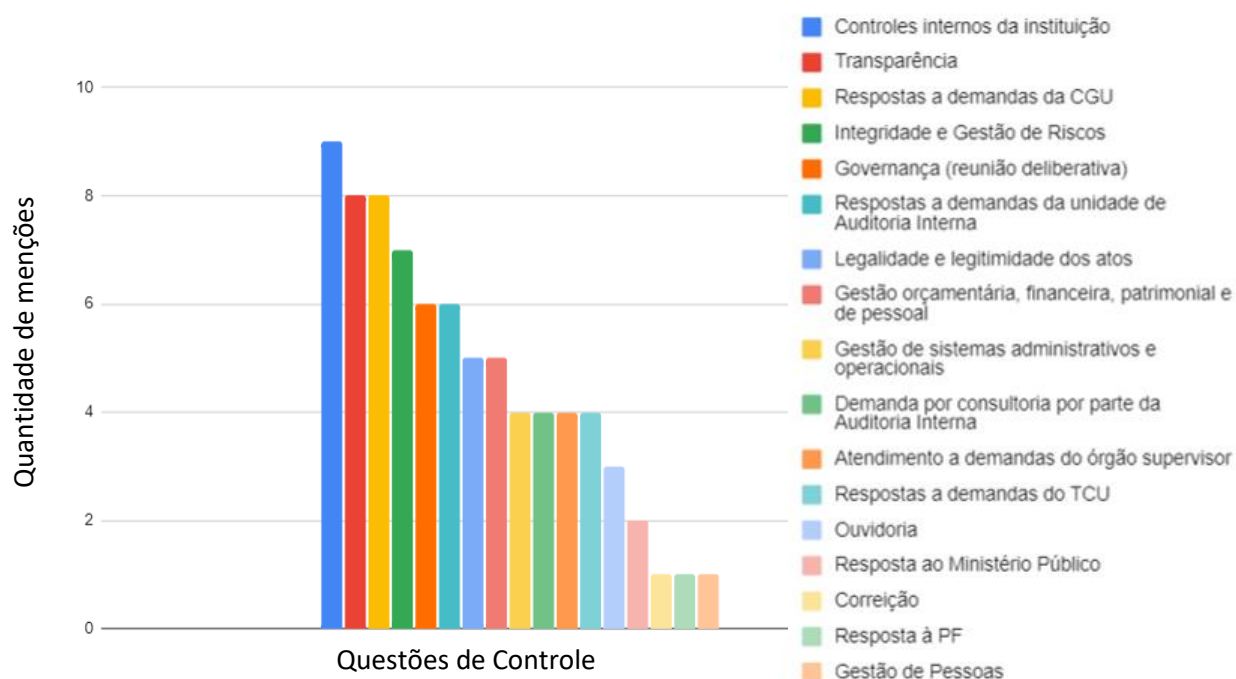
A análise do décimo resultado oferece perspectivas distintas sobre a permanência e o rodízio no cargo de auditor:

- Mencionou-se nas entrevistas a continuidade no cargo de auditor como algo salutar, à medida que, com o passar do tempo, é possível conhecer mais e melhor o negócio da organização e especializar/aprofundar os conhecimentos nos temas de gestão necessários ao alcance de sua missão institucional.
- Por outro lado, sugeriu-se que o rodízio no cargo seria bom para não comprometer a isenção do auditor.

Convém destacar que a Portaria nº 2737, de 20 de dezembro de 2017, do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) estabelece como limite para permanência no cargo de titular da unidade de auditoria interna o período de três anos consecutivos, podendo ser prorrogado uma única vez, por igual período.

Por fim, a análise do décimo primeiro conjunto de dados permite identificar as questões que mais mobilizam o tempo dos gestores e dos controladores nas quatro entidades pesquisadas, com destaque para controles internos da instituição, Transparência, respostas às demandas da CGU, Integridade e Gestão de Riscos, Governança e respostas a demandas da unidade de Auditoria Interna, conforme a Figura 4 a seguir.

Figura 4: Principais questões de controle que mobilizam tempo nas entidades estudadas



Não havendo a pretensão de esgotar o tema do relacionamento entre controladores e controlados e o das contribuições das unidades de auditoria interna para o alcance dos objetivos institucionais das organizações, a pesquisa poderia ser expandida e aprofundada com o levantamento documental de dados das entidades da amostra selecionada, a partir da análise de Relatórios de Gestão, de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna e das recomendações de auditoria constantes no Sistema e-Aud da CGU, para complementar ou mesmo corroborar as percepções e os achados da presente pesquisa em trabalhos futuros.

8. REFERÊNCIAS

ALMEIDA FILHO, N. **Intersetorialidade, transversalidade e saúde coletiva: atualizando um debate aberto**. Revista de Administração Pública, v. 34, n. 6, p. 11-34, 2000.

AMORIM, Rafael de Amorim. **Vieses dificultam diálogo entre gestores públicos e controladores**. Brasília, 2020. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/331124/vieses-dificultam-dialogo-entre-gestores-publicos-e-controladores>. Acesso em: 03/08/2020

ARANTES, Rodrigo Eloy. **Controle Interno como Apoio à Gestão dos Órgãos Públicos? Uma análise sob a perspectiva dos gestores federais**. Dissertação (Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento, área de concentração em Economia) - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Brasília: IPEA. 2006. 105 p.

AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando. **Corrupção e controles democráticos no Brasil**. In.: CARDOSO JR., José Celso e BERCOVICI, Gilberto (Orgs). Diálogos para o Desenvolvimento: República, Democracia e Desenvolvimento: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo - Volume 10. Brasília: Ipea, 2013, p. 209-240.

AZEVEDO, Natalia Kirchner; ENSSLIN, Sandra Rolim; REINA, Diane Rossi Maximiano. **Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010**. UEM-Paraná: v. 29, n.3. Santa Catarina, 2010, p.34-45. Disponível em <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/viewFile/11386/6511>. Acesso em 07/08/2019.

BALBE, Ronald da Silva. **O resultado da atuação do controle interno no contexto da Administração Pública Federal brasileira**. Dissertação de mestrado apresentada ao Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE). Lisboa, 2010. 158 p

BATISTA, Daniel Gerhard. **Manual de Controle e Auditoria: com ênfase na gestão de recursos públicos**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. 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.

_____. Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal e dá outras providências.

_____. Decreto nº 9203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

_____. Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria-Geral da União, e dá outras providências.

_____. Decreto nº 7724, de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição.

_____. Decreto nº 9794, de 14 de maio de 2019. Dispõe sobre os atos de nomeação e de designação para cargos em comissão e funções de confiança de competência originária do Presidente da República e institui o Sistema Integrado de Nomeações e Consultas - Sinc no âmbito da administração pública federal.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____. Lei nº 4320, 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.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

_____. Lei nº 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. Brasília, 2001.

_____. Lei 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nº 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e nº 2.225-45, de 4 de setembro de 2001.

_____. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo federal.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU). Portaria nº 677, de 10 de março de 2017. Aprova o Regimento Interno do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU).

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU). Portaria nº 2737, de 20 de dezembro de 2017. Disciplina o procedimento de consulta para nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna ou auditor interno.

_____. Relatório de Gestão da Controladoria-Geral da União – Exercício 2015. Brasília: CGU, 2016.

_____. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo federal.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos. Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília: TCU, 2009. 68 p.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos**. Brasília: TCU, 2018. 164 p.

BRUGUÈ, Q. **La dimensión democrática de la nueva gestión pública.** Gestión y Analysis de Políticas Públicas, n. 5-6, p. 45-58, 1996.

GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto Rocha C. **Análise comparativa: arranjos de implementação e resultados de políticas públicas.** GOMIDE, Alexandre de Ávila; PIRES, Roberto Rocha C. (Editores). Capacidades estatais e democracia: arranjos institucionais de políticas públicas. Brasília: Ipea, 2014, 385 p.

CARVALHO, Antonio G. de. **Governança Corporativa no Brasil em Perspectiva.** Revista de Administração, São Paulo, v. 37. n. 3, p. 19-32, Julho-set 2002.

CASTANHEIRA, N. **Auditoria interna baseada no risco.** Dissertação de mestrado em Contabilidade e Auditoria. Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal, 2007.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

UNGARO, Gustavo Gonçalves e SOREÍ, Raphael Rodrigues (Org.). Conselho Nacional de Controle Interno. **Panorama do Controle Interno no Brasil.** Brasília: CONACI, 2014. 140 p.

COSTA, Alexandre Araújo e VENTURA, Otávio. **A tensão entre eficiência e controle: uma análise discursiva sobre contratações públicas com orçamento sigiloso.** Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento, v.7, n. 1, 2017, p. 29 – 47.

CRESWELL, John W. O projeto de um estudo qualitativo. In_. Investigação qualitativa. **Projeto de Pesquisa: escolhendo entre cinco abordagens.** 3ª ed. São Paulo: Penso, 2014.

CRUZ, F. da; GLOCK, J. O. **Controle Interno nos Municípios.** São Paulo: Atlas, 2003.

DIAMOND, Jack. **The role of Internal Audit in Government Financial Management: An international perspective**. IMF Working Paper, Washington, 35p., 2002. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>. Acesso em: 24/07/2019.

FERNANDES, Ciro Campos Christo, PALOTTI, Pedro Lucas de Moura, SOUZA, Pedro Masson Sesconetto, FERNANDES, Flávio Cireno. **Construção do serviço civil no Brasil: trajetória recente, problemas e perspectivas**. XXIII Congresso Internacional do Centro Latinoamericano de Administração para o Desenvolvimento, Guadalajara – México, 6-9 de novembro de 2018.

FIANI, Ronaldo. **Teoria da Regulação Econômica: Estado Atual e Perspectivas Futuras. Teoria Política e Instituições de Defesa da Concorrência**. UFRJ, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HASSENTEUFEL, P. **Sociologie politique: l'action publique**. Paris: Armand Colin, 2008.

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. Jan. 2013. 10 p.

JENSEN, Michael C. e MECKLING, William H. **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**. Journal of Financial Economics n. 3, p. 305-360, 1976.

JÚNIOR, Antonio Gil da Costa. **A Importância do Controle Interno na Gestão Pública**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-importancia-do-controle-interno-na-gestao-publica-46859.html>>. Acesso em 23/06/2019.

LAMEIRÃO, Camila. **O Debate sobre a Proposta de Lei Orgânica da Administração Pública: uma Síntese das Apresentações em Cinco Rodadas de Debates Direito e Gestão Pública**. CARDOSO JR., José Celso; PIRES, Roberto (Org.) Gestão Pública e Desenvolvimento: Desafios e Perspectivas. Brasília, 2011, p. 67-101.

LASCOUMES,P; LE GALÉS, P. **Introduction: understanding public policy through its instruments: from the nature of instruments to the sociology of public policy instrumentation.** Governance, v. 20, n.1, p.1-22, 2007.

LÉLIS, Débora Lage Martins; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. **Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético.** Revista Contabilidade & Finanças. V..23 n. 60 São Paulo Set./Dez. 2012. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772012000300006>

LIMA, Liliane Chaves Murta de. **Controle Interno na Administração Pública: o Controle Interno na Administração Pública como um instrumento de accountability.** Monografia apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como parte da avaliação do Curso de Especialização em Orçamento Público. Brasília, 2012.

LOUREIRO, Maria Rita et al. **Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira.** Cadernos Gestão Pública e Cidadania, São Paulo, v. 17, n. 60, jan./jun. 2012.

MARTINS, Vinicius Abílio et al. **Teoria de Agência Aplicada no Setor Público.** Espacios. v. 37, n. 35, 2016. Disponível em < <http://www.revistaespacios.com/a16v37n35/16373525.html>> Acesso em 08/08/2019.

MERRIAM, Sharan B. **Qualitative research and case study applications in education.** San Francisco, CA: Jossey-Bass, 1998.

MOURA, Mariana. **O Papel do Tribunal de Contas da União na Avaliação de Programas Governamentais: um novo stakeholder.** Monografia (Graduação em Ciência Política). Instituto de Ciência Política, Universidade de Brasília, Brasília, 2009.

MULLER, P. **L'Analyse politique de l'action publique: confrontation des approches des concepts et des méthodes.** Revue Française de Science Politique, v. 55, n. 1, p. 5-6, 2005.

MUSEU DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Da Criação à instalação.** <https://portal.tcu.gov.br/museu-do-tribunal-de-contas-da-uniao/tcu-a-evolucao-do-controle/da-criacao-a-instalacao.htm>. Acesso em 10/10/2019.

OLIVIERI, Cecília. **A lógica política do controle interno: o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro.** São Paulo: Annablume, 2010.

OLIVIERI, Cecília. **Os controles políticos sobre a burocracia.** Rev. Adm. Pública [online]. 2011, v.45, n.5, p.1.395-1.424.

OLIVIERI, Cecília. **A atuação dos controles interno e externo ao Executivo como condicionante da execução de investimento em infraestrutura no Brasil.** Texto para Discussão n. 2.252. Rio de Janeiro: Ipea, 2016. 54 p.

OLIVIERI, Cecília. **Os controles na execução de investimento em infraestrutura no Brasil: avanços, problemas e desafios.** In.: GOMIDE, Alexandre de Ávila; PEREIRA, Ana Karine (editores). **Governança da Política de Infraestrutura: condicionantes institucionais ao investimento.** Rio de Janeiro, Ipea, p. 295-318, 2016.

PERES, U. **Custos de transação e estrutura de governança no setor público.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 9, n. 24, p. 15-30, 2007.

PETERS, Marcos. **Implantando e gerenciando a lei Sarbanes Oxley: Governança corporativa agregando valor aos negócios.** São Paulo, Atlas, 2007.

PIRES, Roberto Rocha Coelho. **Promoting sustainable compliance: Styles of labour inspection and compliance outcomes in Brazil.** International Labour Review, v. 147, n. 2-3, 2008.

PIRES, Roberto Rocha C. e CARDOSO JR., José Celso. **Dilemas entre controle e autonomia de gestão: alternativas e possibilidades de superação.** In.: PIRES, Roberto Rocha C. e CARDOSO JR., José Celso (Orgs.). Caderno Diálogos para o Desenvolvimento – Gestão Pública e Desenvolvimento: Desafios e Perspectivas - volume 6. Brasília: Ipea, 2011, p.243-256.

PIRES, Roberto. **Intersetorialidade, arranjos institucionais e instrumentos da ação pública**. In.: MACEDO, Juliana Matoso, XEREZ, Flávia Helena Saraiva, LOFRANO, Rodrigo (Orgs.). Cadernos de Estudos Desenvolvimento Social em Debate - n.26. Intersetorialidade nas políticas sociais: perspectivas a partir do Programa Bolsa Família. Ministério do Desenvolvimento Social/Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação. Brasília: 2016, p.67-78.

PIRONTI, Rodrigo. **A lógica da “cogestão” e a vedação ao retrocesso: uma crítica construtiva na análise da Fiscalização de Orientação Centralizada do TCU**. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/rodrigo-pironti/a-logica-da-cogestao-e-a-vedacao-ao-retrocesso-uma-critica-construtiva-na-analise-da-fiscalizacao-de-orientacao-centralizada-do-tcu>>. Acesso em 20/06/2019.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio e TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública. Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 2010.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro Esquematizado**. São Paulo: Método, 2015.

Portal de Auditoria. Auditoria Interna: aspectos históricos. Disponível em <https://auditoriaoperacional.com.br/auditoria-interna-aspectos-historicos>. Acesso em 23/06/2019.

REIS, Sérgio Roberto Guedes. **Evolução do Controle Interno no Poder Executivo federal brasileiro: um panorama de suas transformações institucionais e de suas tensões constitutivas**. In.: CARDOSO JR., José Celso; BARBOSA, Sheila Cristina Tolentino (Org.). Boletim de Análise Político-Institucional – n. 12. Brasília: Ipea, jul./dez. 2017, p.81-90.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Texto para discussão nº 17. Brasília: ENAP, 1997. 31 f.

SALGADO, Camila; FERNANDES, Ciro Campos Christo. **Ciclos de Debates Direito e Gestão Pública: Os Limites da Autonomia e do Controle do Poder Executivo em Debate**. In.: CARDOSO JR., José Celso; PIRES, Roberto Rocha (Org.). Gestão Pública e

Desenvolvimento: Desafios e Perspectivas. Caderno Diálogos para o Desenvolvimento – vol. 6. Brasília: Ipea, 2011, p. 19-31.

SANCHES, Salvador Infante. **Centralização e descentralização da administração pública.** Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/334/centralizacao-e-descentralizacao-da-administracao-publica>>. Acesso em 23/06/2019.

SANTOS, Eveline Ribeiro dos. **O papel do Tribunal de Contas da União no processo de políticas públicas: o caso do projeto de integração do Rio São Francisco.** Monografia de graduação em Ciência Política, Universidade de Brasília – UnB, 2014.

SPECK, Bruno. **O papel das instituições superiores de controle financeiro-patrimonial nos sistemas políticos modernos: pressupostos para uma análise dos Tribunais de Contas no Brasil.** Conjuntura Política, 2000.

STAFORD, Aline André e Silva; OLIVEIRA, Halber de Lacerda; MOURA, Edson Mazini; PEREIRA, Luciana Francisco; e MISSIUNAS, Rafael de Carvalho. **Autarquias e demais entidades da administração indireta.** Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?_artigo_id=5299&n_link=revista_artigos_leitura>. Acesso em 10/06/2019.

TEIXEIRA, Marco Antônio. **Tribunal de Contas da União: Trajetória Institucional e Desafios Contemporâneos.** In.: CARDOSO JR., José Celso et al (Org.) Estado, Instituições e Democracia: República. Brasília, Livro 9, v. 1, 2010, p. 415-441.

VASCONCELOS, Caio. **Auditoria Operacional do TCU e Efetividade das Políticas Públicas: Natureza do Controle e Repercussões para a Administração.** In: CARDOSO JR., José Celso; PIRES, Roberto (Org.). Gestão Pública e Desenvolvimento: Desafios e Perspectivas. Brasília, 2011, p. 215-229.

YAZAN, Bedrettin. **Três abordagens do método de estudo de caso em educação: Yin, Merriam e Stake.** Meta: Avaliação. Rio de Janeiro, v.8, n. 22, p. 149-182, jan. /abr. 2016.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 4ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ANEXO

Roteiro da entrevista - Auditorias internas nas autarquias e fundações públicas federais podem auxiliar a gestão no alcance dos seus objetivos institucionais

Seção 1 de 2

Perfil do entrevistado

As informações disponibilizadas aqui estarão armazenadas na base de dados da pesquisa. Caso seja do interesse do entrevistado, sua identidade será preservada.

1 - O entrevistado autoriza a divulgação de sua identidade?

☐ Sim

☐ Não

Nome

Idade

2 - Ocupa qual cargo na organização?

☐ Presidente ou cargo equivalente

☐ Auditora interna ou cargo equivalente

☐ Diretor de área-meio ou cargo equivalente

3 - Sexo

☐ Feminino

☐ Masculino

4 - Vínculo com o Estado

☐ Estatutário

☐ Celetista

☐ Comissionado exclusivo (caso marque essa opção, pule a próxima questão)

5 - Pertence a qual carreira?

6 - Função/cargo em comissão. (Ex.: DAS 102.3, DAS 101.4, FCPE 101.5, CA I, CGE II, CD I etc)

7 - Formação acadêmica

8 - Tempo de serviço público

- ☐ 1 a 5 anos
- ☐ 5 a 10 anos
- ☐ 10 a 15 anos
- ☐ 15 a 20 anos
- ☐ 20 a 25 anos
- ☐ 25 a 30 anos
- ☐ 30 a 35 anos

9 - Tempo de atuação na Administração Indireta

- ☐ 1 a 5 anos
- ☐ 5 a 10 anos
- ☐ 10 a 15 anos
- ☐ 15 a 20 anos
- ☐ 20 a 25 anos
- ☐ 25 a 30 anos
- ☐ 30 a 35 anos

Seção 2 de 2

Questões de pesquisa

10 - Você considera que nos últimos anos houve consolidação e fortalecimento da força de trabalho do controle em termos da estruturação de suas carreiras e do seu arcabouço normativo?

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Em certa medida

A que você atribui esse fortalecimento?

11 - Você acredita que esse cenário é profícuo para a atuação do Estado e o alcance da finalidade pública?

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Em certa medida

Por quê?

12 - Você acredita que haja sobreposição entre demandas de unidades de auditoria interna e os órgãos de controle interno e externo?

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Em certa medida

Em que situações da sua rotina isso acontece?

13 - Quantos horas por dia você gasta respondendo ou tratando questões de controle?

- ☐ 0 a 30 minutos
- ☐ 30 a 60 minutos
- ☐ 1 a 2 horas
- ☐ 2 a 3 horas
- ☐ 3 a 4 horas
- ☐ 5 a 6 horas
- ☐ 6 a 7 horas
- ☐ 7 a 8 horas

14 - Indique quais são as principais questões de controle que mobilizam o seu tempo.

- ☐ Controles internos da organização
 - ☐ Legalidade e legitimidade dos atos
 - ☐ Gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal
 - ☐ Gestão de sistemas administrativos e operacionais
 - ☐ Demanda por consultoria por parte da Auditoria Interna
 - ☐ Governança
 - ☐ Integridade e Gestão de Riscos
 - ☐ Ouvidoria
 - ☐ Correição
 - ☐ Transparência
 - ☐ Atendimento a demandas do órgão supervisor
 - ☐ Respostas a demandas da unidade de Auditoria Interna
 - ☐ Respostas a demandas do órgão de controle interno (CGU)
 - ☐ Respostas a demandas do órgão de controle externo (TCU)
 - ☐ Outros
-

15 - A auditoria interna da sua organização gasta mais horas de trabalho da equipe nas atividades de consultoria ou nas atividades de avaliação?

16 - Quantas vezes, nos últimos 2 anos, a auditoria interna recomendou providências que tenham melhorado o trabalho da sua área ou conferido maior segurança para a atuação do gestor em suas decisões?

17 - Na sua percepção, a atuação da auditoria interna da sua organização tem contribuído para o alcance dos objetivos organizacionais? Cite exemplos dessa atuação.

18 - Comente, de modo geral, a atuação da Auditoria Interna de sua organização.

19 - Você acredita na possibilidade de uma atuação mais integrada entre gestores e controladores para o alcance de políticas públicas mais eficientes, eficazes e efetivas?

20 - Em sua opinião, quais parâmetros de avaliação podem contribuir para a melhoria da gestão? Ao invés de mais controle do mesmo tipo já exercido (de legalidade), passar a avaliar o desempenho, por exemplo.

21 - Que outros mecanismos você acredita serem capazes de oportunizar uma atuação mais próxima entre gestores e controladores, visando à consecução de serviços públicos eficientes, eficazes e efetivos?

Muito obrigada pelo tempo dedicado às respostas dessa entrevista e pela disponibilidade!