



Escola Nacional de Administração Pública

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

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

**AUDITORIA OPERACIONAL: UMA ANÁLISE
COMPARATIVA DOS RELATÓRIOS EMITIDOS PARA
OS ÓRGÃOS FEDERAIS DE MEIO AMBIENTE**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

VIVIANE FURLANES ALVES VELUDO

BRASÍLIA – DF

2023

AUDITORIA OPERACIONAL: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DOS RELATÓRIOS EMITIDOS PARA OS ÓRGÃOS FEDERAIS DE MEIO AMBIENTE

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: Viviane Furlanes Alves Veludo

Orientadora: Profa. Dra. Natalia Massaco Koga

Brasília - DF

2023

Ficha catalográfica elaborada pela equipe da Biblioteca Graciliano Ramos da Enap

V446a Veludo, Viviane Furlanes Alves

Auditoria operacional: uma análise comparativa dos relatórios emitidos para os órgãos federais de meio ambiente / Viviane Furlanes Alves Veludo. -- Brasília: Enap, 2023.
90 f. : il.

Dissertação (Mestrado -- Programa de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) -- Escola Nacional de Administração Pública, 2023.

Orientação: Prof. Dra. Natalia Massaco Koga.
1. Administração Pública. 2. Controle Governamental. 3. Análise Comparativa. 4. Auditoria operacional. I. Título. II. Koga, Natalia Massaco orient.

CDD 351

Bibliotecária: Kelly Lemos da Silva – CRB1/1880



Mestrado Profissional em
Governança e Desenvolvimento

**ATA DA BANCA DE DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO
DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GOVERNANÇA E
DESENVOLVIMENTO**

Aluno (a): Viviane Furlanes Alves Veludo

Ano de Ingresso: 2021

Título da dissertação: Auditoria Operacional: Uma análise comparativa dos relatórios emitidos para os Órgãos Federais de Meio Ambiente.

Orientador: Profa. Dra Natália Massaco Koga

Avaliador: Prof. Dr. Bernardo Abreu de Medeiros
Me. Maira Luisa Milani de Lima

Avaliação:

Aprovado

Não aprovado. Reapresentação agendada para ____/____/____.

Brasília, 3 de agosto de 2023

DocuSigned by:

Bernardo Abreu de Medeiros

48A1B52E09674B9

Avaliador

DocuSigned by:

Maira Lima

22DBB048A0C485

Avaliadora

DocuSigned by:

Natália Massaco Koga

9DD8714E312649Z

Orientadora

ENAP

MINISTÉRIO DA
GESTÃO E DA INOVAÇÃO
EM SERVIÇOS PÚBLICOS

GOVERNO FEDERAL
BRASIL
UNIÃO E RECONSTRUÇÃO

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha orientadora pela paciência e pelo apoio durante o desenvolvimento do trabalho;

Aos meus ex-chefes Sinfrônio e Stenio, e todos os colegas do IBAMA, por todo o incentivo e apoio nessa jornada;

Aos colegas de curso, pelo companheirismo ao longo de todo esse tempo;

Dedico esta pesquisa ao meu filho, Liam, que é a razão da minha felicidade;

À minha mãe, Cida, por todo o exemplo e dedicação a mim, e por toda ajuda com o meu filho enquanto eu cursava o mestrado;

Ao meu irmão, Cristiano, por sempre ser o alicerce;

À minha Vó Alice, boa e chata, mas sempre presente e ajudando como pode;

À comadre Milena, minha maior incentivadora nos estudos;

A todos aqueles que cruzaram o meu caminho, seja por um período da vida ou por um breve momento, todos foram necessários à minha evolução;

Àqueles que me guardam lá do céu, em especial meu pai Xuxu, pelo tempo em que compartilhamos momentos de afetividade que se tornaram memórias de amor;

Gratidão aos meus ancestrais, que desbravaram parte do caminho por onde hoje trilho mais facilmente; Gratidão vovô, vovó, bisavô, bisavó, tio-avô, tia-avó, e todos aqueles que eu não tive o prazer de conhecer. Gratidão meus tios, tias, primos e primas, que também já se foram;

Agradeço por cada ajuda, por cada vez que seguraram minhas mãos para que eu não tropeçasse nas pedras encontradas pelo caminho, por cada vez que me ampararam para que eu não caísse nem desanimasse e não esmorecesse jamais, sem perder o rumo certo, a Fé, a Coragem e a Esperança.

A vocês, do fundo do meu coração, minha eterna gratidão!

“Diz-se que, mesmo antes de um rio cair no oceano ele treme de medo.

Olha para trás, para toda a jornada, os cumes, as montanhas, o longo caminho sinuoso através das florestas, através dos povoados, e vê à sua frente um oceano tão vasto que entrar nele nada mais é do que desaparecer para sempre.

Mas não há outra maneira. O rio não pode voltar.

O rio precisa se arriscar e entrar no oceano. E somente quando ele entra no oceano é que o medo desaparece.

Porque apenas então o rio saberá que não se trata de desaparecer no oceano, mas tornar-se oceano”.

(Osho, 1931-1990)

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo examinar como as auditorias operacionais realizadas pelos órgãos de controle, Tribunal de Contas da União – TCU, Controladoria-Geral da União - CGU e Unidades de Auditoria Interna - Audin, se relacionam. Este trabalho é apresentado na forma de pesquisa qualitativa, utilizando como método a comparação focada (focused comparison). A revisão de literatura aborda o desenvolvimento do controle governamental no Brasil e a importância da auditoria como técnica de controle. A formação da base de dados incluiu a leitura e análise dos relatórios de auditoria operacional emitidos pelos órgãos de controle e unidades de controle interno para os órgãos ambientais federais selecionados: Ministério do Meio Ambiente - MMA, o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Renováveis - IBAMA e o Instituto Chico Mendes de Biodiversidade – ICMBio. A partir do processo de categorização dessa base, foi realizada a triangulação dos dados em Excel, adicionando mais informações quanto à operacionalização das auditorias. Essa pesquisa identificou que o trabalho do TCU se diferencia do trabalho dos demais órgãos, mas quando os relatórios compartilham o mesmo objeto de auditoria, os trabalhos se complementam. Também foi possível identificar que as auditorias operacionais promovem o aprendizado por meio do conhecimento de padrões e das relações entre evidências e resultados desejados, pois a qualidade das evidências influencia os achados de auditoria e as recomendações feitas à unidade auditada.

Palavras-chave: administração pública; controle governamental; análise comparativa; auditoria operacional.

ABSTRACT

This study aims to examine how the operational audits conducted by the control institutions, the Federal Court of Accounts (TCU), Federal Comptroller General (CGU), and Internal Audit (Audin) units, get along with each other. This work is presented in the form of qualitative research, using focused comparison (focused comparison) as a method. The literature review approaches the development of government control in Brazil and the importance of auditing as a control technique. The database formation included the reading and analysis of the operational audit reports issued by the control institutions to the selected federal environmental organizations: the Ministry of the Environment - MMA, the Brazilian Institute of the Environment and Renewable Resources – IBAMA, and the Chico Mendes Institute of Biodiversity – ICMBio. After the categorization of the data and the triangulation in Excel, adding more information regarding the operationalization of the audits. The results are shown in the form of a comparative analysis of operational audit reports. The research identified that the work of the TCU differs from the work of other institutions, but when the reports share the same audit object, these works complement each other. It was also possible to identify that operational audits promote learning through knowledge of patterns and relationships between evidence and desired results, the quality of evidence influences the audit findings and the recommendations made to the audited unit.

Keywords: public administration; government control; comparative analysis; operational audit.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AUDIN - Auditoria Interna
CGU - Controladoria Geral da União
CISSET - Secretarias Setoriais de Controle Interno
EFS - Entidades Fiscalizadoras Superiores
GAO – Escritório de Controladoria dos Estados Unidos
IA-CM - Internal Audit Capability Model for the Public Sector
IGF - Inspetorias-Gerais de Finanças
IBAMA - Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis
ICMBio - Instituto Chico Mendes de Biodiversidade
IIA - Instituto dos Auditores Internos
INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions
IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
ISSAI - Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
MMA - Ministério do Meio Ambiente
NPM - *New Public Management*
PAINT - Plano Anual de Auditoria Interna
PNMA - Política Nacional de Meio Ambiente
PSA - Processo Sancionador Ambiental
RAINT - Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
SECIN - Secretaria Central de Controle Interno
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
SFC - Secretaria Federal de Controle Interno
SISNAMA - Sistema Nacional do Meio Ambiente
SCI - Sistema de Controle Interno
TCU - Tribunal de Contas da União
UAIG - Unidades de Auditoria Interna Governamental
UCs - Unidades de Conservação federais

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 - Estrutura do SISNAMA | 7 |
| Figura 2 - Processo Sancionador Ambiental | 9 |
| Figura 3 - Modelo das Três Linhas de Defesa do IIA (2020) | 18 |
| Figura 4 - Aspectos Distintos entre Avaliação e Consultoria | 20 |
| Figura 5 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal | 20 |
| Figura 6 - Tipos de Aprendizado | 34 |

GRAFICOS

| | |
|--|----|
| Gráfico 1 - Natureza da Evidência - ICMBio..... | 37 |
| Gráfico 2 - Tipo de Recomendação - ICMBio..... | 38 |
| Gráfico 3 - Natureza da Evidência - CGU | 43 |
| Gráfico 4 - Tipo de Recomendação - CGU | 44 |
| Gráfico 5 - Tipo de Aprendizado - CGU | 46 |
| Gráfico 6 - Método de Seleção do Objeto - TCU..... | 50 |
| Gráfico 7 - Natureza da Evidência - TCU | 51 |
| Gráfico 8 - Tipo de Recomendação - TCU | 52 |
| Gráfico 9 - Comparativo Método de Seleção do Objeto | 57 |
| Gráfico 10 - Comparativo Natureza da Evidência | 58 |
| Gráfico 11 - Comparativo Tipo de Aprendizado | 60 |
| Gráfico 12 - Tipo de Auditoria x Tipo de Aprendizado | 61 |

QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1- Relatórios E-Aud (órgão superior MMA) | 27 |
| Quadro 2 - Auditorias Operacionais Identificadas | 28 |
| Quadro 3 - Natureza da Evidência | 31 |
| Quadro 4 - Tipos de Recomendações..... | 33 |
| Quadro 5 - Unidades Auditadas - TCU..... | 47 |
| Quadro 6 - Relatórios analisados por ano | 54 |
| Quadro 7 - Comparativo: Tipo de Relatório..... | 54 |
| Quadro 8 - Comparativo: Duração das Auditorias..... | 55 |
| Quadro 9 - Comparativo Fase da Política Pública..... | 57 |
| Quadro 10 - Comparativo Tipo de Abordagem..... | 58 |
| Quadro 11 - Comparativo Duração das Auditorias..... | 59 |
| Quadro 12 - Comparativo Tipo de Recomendação | 59 |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 1 |
| 2. CONTEXTO E JUSTIFICATIVA | 3 |
| 3. OBJETIVOS DA PESQUISA | 11 |
| 4. REVISÃO DA LITERATURA | 12 |
| 4.1. Surgimento do Controle Governamental | 12 |
| 4.2. Auditoria como Técnica de Controle | 22 |
| 5. METODOLOGIA | 25 |
| 5.1. Levantamento da Base de Dados | 26 |
| 5.2. Categorização | 29 |
| 6. RESULTADOS | 36 |
| 6.1. Análise descritiva da base do ICMBio | 36 |
| 6.2. Análise descritiva da base do IBAMA | 38 |
| 6.3. Análise descritiva da base da CGU | 41 |
| 6.4. Análise descritiva da base do TCU | 47 |
| 6.5. Análise Comparativa das Auditorias | 53 |
| 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 62 |
| 8. REFERÊNCIAS | 66 |
| APÊNDICE I – RELAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA QUE COMPUSERAM A BASE DE DADOS | 71 |

1. INTRODUÇÃO

A evolução do controle governamental, desencadeada pelas reformas administrativas, tem levado a atividade de auditoria a ampliar o foco de seu trabalho na avaliação do ambiente de controle, e com isso surgiu o conceito de auditoria operacional.

Essa é a nova tendência na atuação dos órgãos de controle: a auditoria operacional ou auditoria de desempenho, incluindo o exame de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, nos programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, para avaliar o seu desempenho e promover a melhoria da gestão pública.

O Tribunal de Contas da União desenvolve, desde a década de 1990, trabalhos com foco nos resultados da gestão pública, por meio da auditoria operacional. Um debate emergente, que tem ganhado espaço, desde a publicação da primeira versão do Manual de Auditoria Operacional do TCU, em 2000.

Já no Sistema de Controle Interno, SCI/CGU, a adoção da auditoria operacional é ainda mais recente. Apesar da relevância para o setor governamental, há ainda pouca literatura sobre o tema e seus reflexos na gestão pública.

A presente pesquisa, propõe investigar como as Auditorias Operacionais realizadas pelos órgãos de controle, Tribunal de Contas da União – TCU e Controladoria Geral da União – CGU, e unidade de Auditoria Interna - Audin, se mútuo afetam.

Trata-se de pesquisa qualitativa comparativa, realizada a partir de levantamento de base de dados dos relatórios de auditorias operacionais emitidos pelo TCU, CGU e Audin, para os órgãos federais de meio ambiente.

Este estudo tem por objetivo verificar se as auditorias operacionais influenciam umas às outras, por meio da avaliação das recomendações contidas nesses relatórios, bem como, apresentar uma análise comparativa das auditorias operacionais realizadas nos órgãos federais de Meio Ambiente.

As instituições escolhidas como objeto de estudo são: o Ministério do Meio Ambiente - MMA, o Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis - IBAMA e o Instituto Chico Mendes de Biodiversidade - ICMBio. Órgãos federais responsáveis por editar normas gerais, coordenar, supervisionar e executar a proteção ambiental no Brasil.

O segundo capítulo, após essa introdução, traz o contexto e a justificativa para a pesquisa, visa descrever brevemente o tema que se pretende desenvolver e o panorama no qual está inserido, além de conter a justificativa pela escolha da área de meio ambiente. Em sequência, o terceiro capítulo, apresenta a questão e os objetivos que esta pesquisa almeja alcançar. A revisão de literatura, é apresentada no quarto capítulo, e visa apresentar a evolução do controle governamental no Brasil, e a importância da auditoria enquanto técnica de controle. Trata também da relevância da evolução das auditorias tradicionais para o atual enfoque no desempenho. O quinto capítulo, indica os critérios e procedimentos metodológicos a serem utilizados no desenvolvimento da pesquisa para validação dos resultados. Por último o sexto e sétimo capítulos apresentam os resultados e as considerações finais.

2. CONTEXTO E JUSTIFICATIVA

O sistema de controle na administração pública federal no Brasil é composto por diferentes órgãos com poderes e esferas de atuação distintas, refletindo o sistema *checks and balances*. Ambos Legislativo e Executivo possuem instituições próprias de controle. O Legislativo exerce o controle político sobre o Executivo, com auxílio do Tribunal de Contas da União. Já o Poder Executivo, mantém um sistema de controle interno centralizado na Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) vinculada à Controladoria Geral da União.

Filgueiras (2018) classifica o TCU e a CGU como instituições de *accountability*, pois são organizações complexas, conectadas entre si, e voltadas para o exercício da vigilância e do controle, visando assegurar a legalidade da ação do governo.

De acordo com Filgueiras (2018), as instituições de *accountability* formam uma rede, na qual as competências institucionais são específicas, mas as ações de cada uma delas dependem de um processo de sequenciamento e cooperação institucional com outras. O centro dessa rede é composto, primordialmente, por quatro instituições: o Tribunal de Contas da União (TCU), o Ministério Público, a Polícia Federal e a Controladoria-Geral da União (CGU). Essas organizações são responsáveis pelo controle, fiscalização, correção e punição dos atos ilícitos, de maneira a preservar o interesse público.

No plano normativo, existem diversas leis que delimitam a atuação do agente público e estabelecem sanções em caso de descumprimentos de seus deveres, como, por exemplo, a Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/1992), recentemente alterada pela Lei nº 14.230/2021, a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 8.666/1993 e a Lei nº 14.133/2021), a Lei de Responsabilidade Fiscal, entre outras. Além do Código Penal, que possui uma seção própria para tratar dos crimes contra a Administração Pública, há também a Lei da Ação Popular (Lei nº 4.717/1965), a Lei de Ação Civil Pública (Lei nº 7.347/1985), a Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) instrumentos de controle social, e a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), que trata da responsabilização das pessoas jurídicas, mas também

apresenta a preocupação quanto à prática de ilícitos envolvendo a Administração Pública.

Um dos problemas que surge é que essas instituições não se percebem como peças do mesmo sistema. Cada uma delas age como se fosse uma “ilha de excelência”, autônoma e com alta capacidade, e com isso elas retêm informações, organizam-se internamente e estruturam ações que impactam a administração pública e o sistema político. Essa falta de percepção de que são partes do mesmo processo, gera conflitos institucionais no sistema de *accountability*. As organizações lutam por poder e recursos, ao invés de envidar esforços para a cooperação e a troca de informações entre elas (FILGUEIRAS, 2018).

Outro dilema muito mencionado pelos pesquisadores, trata da redução da discricionariedade do gestor público, decorrente da ênfase excessiva nos procedimentos burocráticos de controle. Têm-se de um lado que a imposição de controles favorece a integridade do sistema de *checks and balances*, mas, por outro lado, limita a capacidade de ação dos agentes públicos, promovendo um clima de medo na atividade estatal (CAMPANA, 2017).

A discricionariedade pode ser definida como a margem de liberdade que um servidor público tem para escolher um curso de ação ou inação fundamentada na lei. Trata-se da liberdade para agir ou deixar de agir, estando amparado pelos códigos legais (GALLIGAN, 1990 apud FILGUEIRAS, 2018).

As burocracias de controle, ao criarem normas, aumentam as demandas sobre as instituições responsáveis pela implementação das políticas públicas, comprometendo a capacidade desses, uma vez que os processos se tornam mais complexos e lentos. A ênfase nos procedimentos burocráticos de controle minou esforços paralelos no sentido de ajudar organizações burocráticas a tomarem decisões complexas necessárias à implementação de políticas públicas (PIRES, 2009).

Como resultado há o aumento dos custos da máquina administrativa, a criação de obstáculos para a inovação e custos de transação que impactam

negativamente os resultados e a eficiência das políticas públicas (FILGUEIRAS, 2018).

Cabe ressaltar que a ampliação do controle governamental não impediu a prática de arbitrariedades e da corrupção, por isso alguns autores defendem que a burocracia do controle só prejudicou o bom gestor, desincentivando a atuação produtiva e criativa, e contribuindo para a ineficiência estatal (CAMPANA, 2017).

No Brasil, o Tribunal de Contas da União vem realizando trabalhos com enfoque nos resultados da gestão pública, por meio da auditoria operacional, desde a década de 1990. Trata-se de uma literatura emergente, que tem ganhado espaço, desde a publicação da primeira versão do Manual de Auditoria Operacional do TCU, em 2000.

A adoção da Auditoria Operacional pelo SCI é ainda mais recente, sendo que, há poucos estudos realizados sobre as melhorias obtidas na gestão dos órgãos. Esses fatos conduzem para a oportunidade de uma investigação que possibilite avaliar se ocorreu alguma modificação no processo de gestão de uma instituição pública, após a realização da auditoria operacional. Porém, apesar da sua relevância para o setor governamental, há ainda pouca literatura sobre o tema.

As auditorias operacionais parecem ser uma nova tendência de atuação dos órgãos de controle. Com isso em mente, este trabalho propõe realizar uma análise comparativa dos relatórios emitidos pelos órgãos de controle, baseada no levantamento das auditorias operacionais, seus objetivos, áreas e/ou atividades e outras características que estejam disponíveis em documentos e bases de dados, para apresentar uma descrição geral, quantitativa e qualitativa.

Para definir quais instituições deveriam ser investigadas, optou-se pelos órgãos federais de Meio Ambiente, devido a essa pesquisadora estar lotada na Auditoria Interna do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Renováveis (IBAMA). Desta forma, essa opção delimita o universo de análise das auditorias operacionais realizadas pelo TCU e pela CGU que envolveram o Ministério do Meio Ambiente (MMA), o IBAMA e o Instituto Chico Mendes de Biodiversidade (ICMBio), o

que possibilitará, por meio de análise comparativa, avaliar se existe ou não a influência entre as auditorias realizadas por esses entes.

Para tanto, se faz necessária uma breve explanação sobre a área ambiental no Brasil, bem como sobre as auditorias realizadas em seu âmbito.

Na área ambiental, a Política Nacional de Meio Ambiente - PNMA (Lei nº 6.938/1981) instituiu o SISNAMA ou Sistema Nacional do Meio Ambiente, como a estrutura adotada para a gestão ambiental no Brasil, visando melhorar e recuperar a qualidade ambiental no país. (BRASIL, 1981)

Constituído pelos órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e pelas Fundações instituídas pelo Poder Público, a estrutura do SISNAMA é composta da seguinte maneira:

DO SISTEMA NACIONAL DO MEIO AMBIENTE

Art. 6º - Os órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, bem como as fundações instituídas pelo Poder Público, responsáveis pela proteção e melhoria da qualidade ambiental, constituirão o Sistema Nacional do Meio Ambiente - SISNAMA, assim estruturado:

I - órgão superior: o Conselho de Governo, com a função de assessorar o Presidente da República na formulação da política nacional e nas diretrizes governamentais para o meio ambiente e os recursos ambientais; (Redação dada pela Lei nº 8.028, de 1990)

II - órgão consultivo e deliberativo: o Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), com a finalidade de assessorar, estudar e propor ao Conselho de Governo, diretrizes de políticas governamentais para o meio ambiente e os recursos naturais e deliberar, no âmbito de sua competência, sobre normas e padrões compatíveis com o meio ambiente ecologicamente equilibrado e essencial à sadia qualidade de vida; (Redação dada pela Lei nº 8.028, de 1990)

III - órgão central: a Secretaria do Meio Ambiente da Presidência da República, com a finalidade de planejar, coordenar, supervisionar e controlar, como órgão federal, a política nacional e as diretrizes governamentais fixadas para o meio ambiente; (Redação dada pela Lei nº 8.028, de 1990)

IV - órgãos executores: o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA e o Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade - Instituto Chico Mendes, com a finalidade de executar e fazer executar a política e as diretrizes governamentais fixadas para o meio ambiente, de acordo com as respectivas competências; (Redação dada pela Lei nº 12.856, de 2013)

V - Órgãos Seccionais: os órgãos ou entidades estaduais responsáveis pela execução de programas, projetos e pelo controle e fiscalização de atividades capazes de provocar a degradação ambiental;

VI - Órgãos Locais: os órgãos ou entidades municipais, responsáveis pelo controle e fiscalização dessas atividades, nas suas respectivas jurisdições; (Incluído pela Lei nº 7.804, de 1989)

§ 1º - Os Estados, na esfera de suas competências e nas áreas de sua jurisdição, elaborarão normas supletivas e complementares e padrões relacionados com o meio ambiente, observados os que forem estabelecidos pelo CONAMA.

§ 2º Os Municípios, observadas as normas e os padrões federais e estaduais, também poderão elaborar as normas mencionadas no parágrafo anterior.

§ 3º Os órgãos central, setoriais, seccionais e locais mencionados neste artigo deverão fornecer os resultados das análises efetuadas e sua fundamentação, quando solicitados por pessoa legitimamente interessada.

§ 4º De acordo com a legislação em vigor, é o Poder Executivo autorizado a criar uma Fundação de apoio técnico científico às atividades do IBAMA. (Redação dada pela Lei nº 7.804, de 1989). (BRASIL, 1981).

Ainda que a PNMA apresente como órgão central a Secretaria do Meio Ambiente (órgão extinto), sua função é realizada pelo Ministério do Meio Ambiente, criado em 1992. Assim, pode-se definir a estrutura do SISNAMA, conforme a figura abaixo:

Figura 1 - Estrutura do SISNAMA

Estrutura SISNAMA

| | |
|---------------------------------|---|
| Conselho Superior | CONSELHO DE GOVERNO |
| Órgão Consultivo e Deliberativo | CONAMA |
| Órgão Central | MMA |
| Órgãos Executores | IBAMA, ICMBio |
| Órgãos Seccionais | órgãos ou entidades estaduais responsáveis por programas ambientais ou pela fiscalização de atividades utilizadoras de recursos ambientais; |
| Órgãos Locais | entidades municipais responsáveis por programas ambientais e pela fiscalização de atividades utilizadoras de recursos ambientais |

Fonte: Elaboração da autora

Como pode-se ler, no SISNAMA, os órgãos federais majoritariamente responsáveis por editar normas gerais (como a PNMA), coordenar, supervisionar e executar a proteção ambiental no país são o MMA, IBAMA e ICMBio.

A atividade de auditoria interna governamental no MMA é realizada pela CGU, com o apoio da Assessoria Especial de Controle Interno, que integra a estrutura do MMA, e atua como segunda linha de defesa (CGU, 2017).

Já o IBAMA e o ICMBio, são estruturados com unidades de Auditoria Interna (Audin), que atuam como terceira linha de defesa, sendo que a orientação normativa e supervisão técnica ficam a cargo da Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Integração Nacional e Meio Ambiente da Controladoria-Geral da União. O envolvimento da CGU ocorre visando alinhar as demandas da auditoria interna com as daquele órgão, para evitar a sobreposição de trabalhos.

É importante ter em mente que ambos, IBAMA e ICMBio atuam como executores das políticas públicas nacionais de meio ambiente. O próprio TCU (2020), no Referencial de Controle de Políticas Públicas, documento que visa estabelecer uma estrutura de critérios comuns para avaliar o nível de maturidade de políticas públicas, orientando e sistematizando ações de controle, propõe blocos de controle para cada uma das seguintes fases do ciclo de políticas públicas: i) diagnóstico do problema e formação da agenda; ii) análise de alternativas e tomada de decisão; iii) desenho e institucionalização da política pública; iv) estruturação da governança e gestão; v) alocação e gestão de recursos orçamentários e financeiros; vi) operação e monitoramento; e vii) avaliação da política pública.

No bloco de operação e monitoramento, o TCU consigna que:

A análise operacional da política pública, sob a perspectiva do fiscalizador, consiste em verificar se a política pública opera de forma consistente, em conformidade com o que foi definido durante sua estruturação; se seu desempenho é satisfatório, em termos de eficiência e alcance de objetivos de curto prazo; bem como se há problemas de formulação e/ou implementação que precisam ser tempestivamente tratados. (TCU, 2020, p. 9-10)

Essa declaração ajuda a entender por que a quantidade de Auditorias de Conformidade realizadas nesses órgãos ainda é superior às Operacionais.

A evolução do controle governamental, desencadeados pelas reformas administrativas e o enfoque na administração pública gerencial, levou a necessidade de a auditoria ampliar a ênfase dos seus trabalhos para a avaliação do ambiente de controle, por meio do conceito de auditoria operacional.

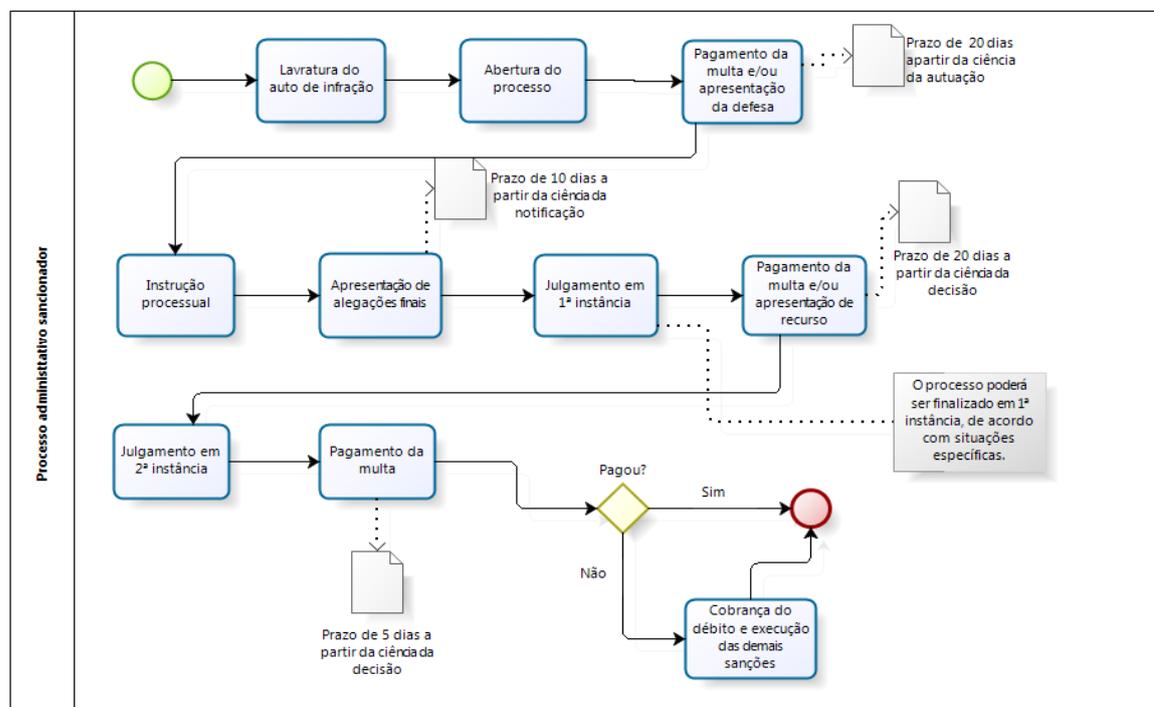
Ainda que não seja um campo novo, há um crescente interesse na Auditoria Operacional, a qual compreende examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (TCU, 2020).

Em 2019, a CGU realizou um trabalho de avaliação do Processo Sancionador Ambiental (PSA), o qual é iniciado a partir das ações de fiscalização, para apuração e julgamento das infrações ambientais.

Denomina-se Processo Sancionador Ambiental o conjunto de regras da administração pública de responsabilização administrativa ambiental, resultante de condutas e atividades que desrespeitem a legislação ambiental, e requerem a aplicação de sanções (Brasil, 2022).

No IBAMA, o processo de apuração das infrações ambientais é organizado conforme explicitado na figura a seguir:

Figura 2 - Processo Sancionador Ambiental



Fonte: IBAMA (Brasil, 2022)

Trata-se de uma Auditoria Operacional, que culminou com a publicação do Relatório de Avaliação do Processo Sancionador Ambiental nº 201800803. Esse

trabalho teve como objetivo principal agregar valor à gestão da Autarquia e contribuir para o aprimoramento, fortalecimento e melhoria das operações do PSA, por meio da avaliação do desempenho e da gestão do processo sancionador ambiental do IBAMA no tocante às etapas de instrução e julgamento das infrações ambientais (CGU, 2019).

A conclusão do relatório, de forma geral, aponta as deficiências da gestão, destacando que os processos permanecem por tempo excessivo em todas as suas etapas, desde a abertura do processo administrativo, até o julgamento do auto de infração, superando, em média, 5 anos de tramitação. As recomendações tratam, principalmente, da necessidade de automação de fases processuais; da revisão do modelo de designação de autoridades julgadoras; e de melhorias nos instrumentos de gestão, dentre outras (CGU, 2019).

O mais importante a ser observado é que após a realização da auditoria houve uma mudança considerável no processo sancionador. O Decreto nº 9.760/2019, a INC nº 2/2020 e a INC nº 1/2021 promoveram muitas alterações no procedimento administrativo federal de apuração das infrações ambientais. Talvez a mais relevante tenha sido a instituição da conciliação ambiental e a concentração da instrução processual de todos os autos de infração em uma única equipe nacional centralizada. Fora também instituída a Superintendência de Apuração de Infrações Ambientais, subordinada diretamente à Presidência do IBAMA. Portanto, constata-se que houve uma grande alteração na governança do procedimento sancionador ambiental federal.

Obviamente, outros fatores políticos anteriores promoveram a mudança do procedimento e da legislação, e não apenas a auditoria operacional realizada pela CGU. Contudo, é interessante observar como uma auditoria operacional pode ser utilizada como instrumento para a tomada de decisão da alta administração.

3. OBJETIVOS DA PESQUISA

Partindo da premissa de que os órgãos de controle interno devem seguir o modelo do TCU e ampliar a fiscalização das ações governamentais para além dos aspectos legais, a questão norteadora da pesquisa é: A auditoria operacional realizada pelos órgãos de controle e pelas auditorias internas se mútuo afetam? No que elas se assemelham ou se distinguem?

Assim, a pesquisa tem como objetivo geral comparar as auditorias operacionais realizadas pelo TCU, CGU e Audin quanto as categorias: objeto, tempo, tipo de recomendação, tipo de serviço (consultoria/avaliação), fase da política e órgãos envolvidos. Para tal definiram-se como objetivos específicos:

- Categorizar e avaliar os tipos de recomendação;
- Verificar se as auditorias do TCU, CGU e Auditorias Internas (Audin) influenciam umas às outras;
- Avaliar se, ao longo do tempo, houve alteração na forma de condução das auditorias operacionais pelos órgãos de controle e unidades de auditoria internas;

4. REVISÃO DA LITERATURA

4.1. Surgimento do Controle Governamental

Segundo Ribeiro (1997), o surgimento do controle de gestão governamental no Brasil se iniciou com a criação do Tesouro Público Nacional, em 1831, cuja finalidade incluía registrar a contabilidade do governo; administrar receitas, despesas e bens nacionais; e analisar os empréstimos e a legislação fazendária.

Após a Proclamação da República (1889) e com a criação do Tribunal de Contas (TCU), em 1890, houve uma mudança nos conceitos relacionados ao Controle de Contas. Suas atribuições eram de examinar, revisar e julgar as operações relacionadas com as receitas e despesas da República. Ele também apurava as contas de receitas e despesas e verificava sua legitimidade antes de serem submetidas ao Congresso. Ressalta-se a ênfase corretiva nos controles.

Mas é somente nos anos 1960 que ocorrem reformas estruturantes na gestão pública, com a adoção de técnicas de descentralização, delegação de responsabilidades e substituição dos controles formais pelo controle de resultados. (OLIVIERI, 2008).

Com a reforma financeira impulsionada pela lei nº 4.320/1964, os controles externos passaram a interferir menos no poder executivo porque foi abolido o antigo mecanismo de controle prévio do Tribunal de Contas. O controle interno passou a ter a atribuição de realizar os controles prévios, concomitantes e subsequentes à execução orçamentária. Além disso, os tribunais estabeleceram fiscalizações, realizadas por meio de inspeções ou auditorias. Assim, o controle total foi abandonado em favor do controle seletivo sobre as ações da administração (OLIVIERI, 2008).

A Lei nº 4.320/1964 não só instituiu as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, como também apresentou as expressões controles interno e externo, com suas respectivas funções definidas:

Do Controle da Execução Orçamentária

Capítulo I

Disposições Gerais

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.

Capítulo II

Do Controle Interno

Art. 76 – O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas da União ou órgão equivalente.

Capítulo III

Do Controle Externo

Art. 81 – O controle da execução orçamentária, pelo poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da Administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento (MACHADO JR. & REIS: 1995, 139-146).

Pode-se observar que não foi prevista nenhuma vinculação entre controle externo e controle interno, o que ocorreu somente com a Constituição de 1967, artigo 71-I, na qual relaciona como uma das atribuições do controle interno a de “*criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo*” (RIBEIRO, 1997, p.12).

Em seguida, com as mudanças promovidas pelo Decreto-lei nº 200/1967, tem-se a criação do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo. No mesmo ano, foram instituídas as Inspetorias-Gerais de Finanças (IGF), cujas atribuições eram de desempenhar funções de auditoria e controle em geral em cada ministério, e possuíam também o objetivo de assessorar os ministros. Na instituição do SCI, a Lei, ao não definir explicitamente o sentido da função controle, acaba por reduzir o seu alcance ao associar a palavra controle ao termo financeiro.

Em 1979, as IGF foram substituídas pelas Secretarias Setoriais de Controle Interno – Ciset. A Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), foi estabelecida como órgão central dos sistemas de administração financeira, de contabilidade e de auditoria, e com a atribuição de realizar auditoria contábil e de programas. Além disso,

introduziu-se o acompanhamento físico-financeiro de projetos de atividades a cargo de unidades descentralizadas.

Em 1986, a SECIN foi extinta e suas atribuições foram transferidas para a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o que representou a fusão dos sistemas de administração financeira, de contabilidade e de auditoria em um mesmo órgão. A subordinação do Controle Interno à STN manteve a função de controle restrita aos aspectos contábil e financeiro. (OLIVIERI, 2008).

Durante a década de 80 houve um movimento internacional de fortalecimento das instituições de controle. O controle governamental já tinha demonstrado não ser capaz de atender aos anseios da sociedade, pois os trabalhos se restringiam às análises do aspecto contábil, e do cumprimento da legalidade e normatividade. Uma visão limitada por apresentar um caráter formal e punitivo (LEAL, 2006).

Conhecido como *New Public Management* (NPM), ou Nova Gestão Pública, esse movimento impulsionou o aumento das práticas de controle e monitoramento. Diversos governos empreenderam esforços para modernizar e agilizar a administração pública em busca de maior eficiência e produtividade buscando também a transparência na gestão pública e a responsabilização dos gestores, priorizando o cidadão, que passa a ser visto como “consumidor” de bens e serviços do governo. No Brasil, o NPM, iniciou-se com a CF/88, mas passou a ser implantado de fato a partir de 1995 com a reforma do Estado brasileiro.

O processo de redemocratização do Brasil, iniciado a partir de 1985, se consolidou com a promulgação da Constituição Federal de 1988, e fortaleceu os poderes das instituições de controle, as quais passaram a ser definidas como guardiãs da legalidade e da probidade na gestão pública, resultando na modernização desses órgãos (BRASIL, 1988).

A Carta Magna de 1988 dispõe que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, integradamente, o sistema de controle interno, designando aos órgãos de controle interno diversas 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. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(...)

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; (...) (BRASIL, 1988)

O controle previsto pela Carta Magna se baseia no sistema de freios e contrapesos, ou *checks and balances*, com o sistema de controle interno em cada Poder; o sistema de controle externo exercido pelo Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas e, também, nos mecanismos de atuação da sociedade, formando o controle social.

Segundo Medeiros (2021) o fortalecimento das instituições de Controle não se deu pelo conjunto de ações originadas pelo NPM, mas pelo redesenho do Estado concretizado pela CF/88, especialmente, pela ampliação dos indivíduos sob controle e pela implementação de parâmetros de atuação pautados não somente em critérios puramente financeiros e contábeis, mas também na ideia de eficiência, o que se manifesta, por exemplo, nas auditorias operacionais. Segundo o autor, embora a literatura aponte o "pacote de reformas" do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado como a tradução mais concreta do NPM no contexto brasileiro, o paradigma da eficiência das auditorias operacionais é a ligação mais clara entre o NPM e a CF/88, e deve ser interpretado em um contexto mais amplo de fortalecimento geral dos controles.

Em 1994, em decorrência das mudanças de ordem política, econômica e institucional ocorridas a partir dos anos 80, tem-se a reestruturação do Controle Interno com a criação da Secretaria Federal de Controle – SFC, destinada à gestão do SCI. Passou-se a distinguir as ações de finanças, atribuídas a STN, das ações de controle. Além disso, as Ciset foram subordinadas à SFC.

Com isso, tem-se um marco para o controle, com a SFC adotando uma postura mais preventiva, que agora visava às ações desenvolvidas pelo Estado, por meio do acompanhamento dos programas de governo. (RIBEIRO, 1997).

No ano de 1999 foram retiradas do SCI suas atribuições contábeis, fortalecendo suas atribuições de controle. A Lei nº 10.180/2001, em seu artigo 22, define a SFC como órgão central do sistema de controle interno, para o exercício de auditoria e fiscalização (BRASIL, 2001).

O Decreto nº 3.591/2000, definiu a existência das Assessorias Especiais de Controle Interno (art. 13) nos Ministérios, e das unidades de Auditoria Interna nas entidades da Administração Pública Federal indireta (art. 14). Em seu art. 15, alterado posteriormente pelo Decreto nº 4.440, de 2002, foi definido que cabe à CGU e as Ciset exercerem a supervisão técnica e orientação normativa das auditorias internas da administração indireta (BRASIL, 2000):

Art. 15. As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República ficam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição.

§ 1º Os órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal ficam, também, sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central.

§ 2º A unidade de auditoria interna apresentará ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionada, para efeito de integração das ações de controle, seu plano de trabalho do exercício seguinte.

§ 3º A auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes.

§ 4º Quando a entidade da Administração Pública Federal indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a unidade de auditoria interna será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade.

§ 5º A nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da Controladoria-Geral da União.

§ 6º A auditoria interna examinará e emitirá parecer sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.

§ 7º A prestação de contas anual da entidade, com o correspondente parecer, será encaminhada ao respectivo órgão do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no prazo por este estabelecido.

§ 8º O Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal poderá recomendar aos serviços sociais autônomos as providências necessárias à organização da respectiva unidade de controle interno, assim como firmar termo de cooperação técnica, objetivando o fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle.

§ 9º A Secretaria Federal de Controle Interno poderá utilizar os serviços das unidades de auditoria interna dos serviços sociais autônomos, que atenderem aos padrões e requisitos técnicos e operacionais necessários à consecução dos objetivos do Sistema de Controle Interno.

Em 2003, com a publicação da Lei nº 10.683, foi criada a Controladoria-Geral da União (CGU) com a competência de órgão central do SCI e do sistema de correição. Sua criação representou uma inovação, por centralizar a atividade de controle interno e por difundir práticas de gestão e transparência, o que permitiu maior capacidade de fiscalização, controle e monitoramento das políticas públicas, promovendo o *accountability* (BALBE, 2010).

Mais recentemente, a IN CGU nº 03/2017, que trata do referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal, esclarece que a atividade de auditoria interna governamental é exercida pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) (CGU, 2017):

4. A atividade de auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal é exercida pelo conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir:

a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);

b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais;

c) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta; (CGU, 2017).

Às Audin cabe a função de apoio ao SCI, conforme o item 26 dessa mesma IN: *“as Auditorias Internas Singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta atuam como órgãos auxiliares ao SCI”* (CGU, 2017). Ainda que elas integrem a estrutura interna das entidades da

administração indireta, elas estão sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica da CGU.

A IN CGU nº 03/2017, inova ao inserir a estrutura de controle interno dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal no modelo de três linhas de defesa, um conceito utilizado internacionalmente pelo Instituto dos Auditores Internos - IIA (2013), agora incorporado à legislação nacional:

No modelo de Três Linhas de Defesa, o controle da gerência é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos, as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecida pela gerência são a segunda linha de defesa e a avaliação independente é a terceira. Cada uma dessas três “linhas” desempenha um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização (IIA: 2013, p.2).

O modelo é frequentemente representado por meio da figura a seguir:

Figura 3 - Modelo das Três Linhas de Defesa do IIA (2020)

O Modelo das Três Linhas do The IIA



Fonte: IIA (2020)

Segundo essa teoria, existem três linhas de defesa: a primeira é exercida pelo próprio gestor, visando proporcionar o alcance dos objetivos institucionais; já a segunda linha diz respeito às instâncias de supervisão e monitoramento dos controles internos da primeira linha que, em geral, são executadas por meio de comitês, diretorias ou assessorias específicas; na terceira linha temos as auditorias internas (IIA, 2013).

Nota-se que o modelo das três linhas de defesa é universal e aplicável as organizações de diferentes ramos de atividade, pois as ajuda a identificar os processos e estruturas que melhor auxiliam no alcance dos objetivos, facilitando governança e gerenciamento de riscos (IIA, 2020).

Outra inovação, trazida pela IN CGU nº 03/2017, é a previsão da atividade de consultoria:

CAPÍTULO I – PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

1. A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (CGU, 2017).

O Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, publicado por meio da Instrução Normativa CGU nº 08/2017, detalha melhor e diferencia as atividades de avaliação e as de consultoria. A primeira pode ser definida como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões sobre um objeto de auditoria. Já a segunda consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados fornecidos à alta administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade (CGU, 2017).

A Figura 4 apresenta, de forma resumida, os principais aspectos de distinção entre as atividades de avaliação e as de consultoria. Ambas as atividades têm como finalidade agregar valor à gestão e podem se utilizar de estratégias e técnicas semelhantes.

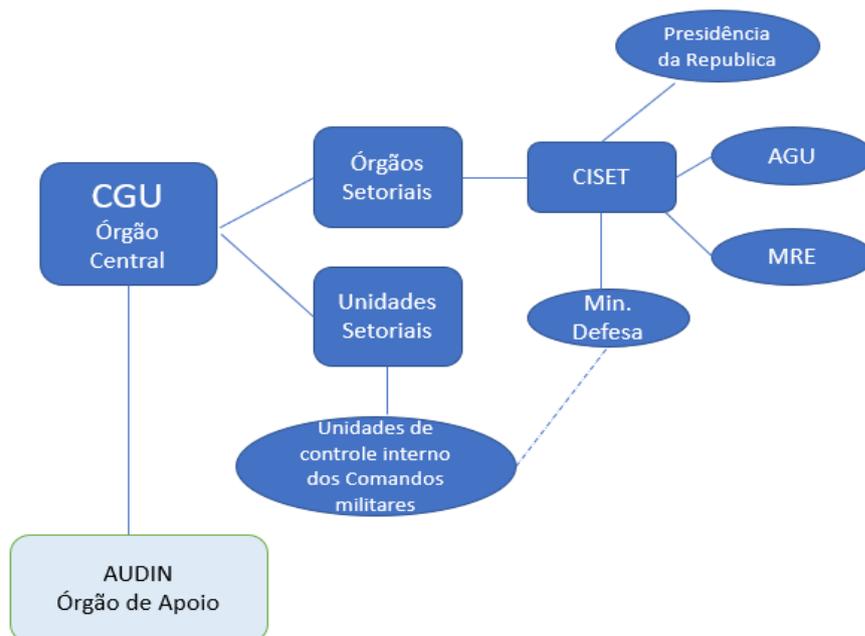
Figura 4 - Aspectos Distintos entre Avaliação e Consultoria

| | Avaliação | Consultoria |
|--|--|--|
| Origem da demanda | Em geral, a demanda dos trabalhos é decorrente do planejamento realizado pela UAIG com base em riscos. | Em geral, a demanda dos serviços de consultoria decorre de solicitação específica da Unidade Auditada. |
| Propósito do trabalho | Conduzido com o objetivo de fornecer avaliação independente. | Conduzido com o objetivo de fornecer assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados. |
| Planejamento dos trabalhos de Auditoria | Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG. | Estabelecimento do objetivo e do escopo pela UAIG, em conjunto do solicitante do serviço. |
| Comunicação de Resultados | O formato da comunicação é relativamente padronizável | O formato da comunicação pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades da Unidade Auditada. |
| Monitoramento | O monitoramento é realizado a partir das recomendações expedidas pela UAIG. | Deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a Unidade Auditada no planejamento dos trabalhos. |

Fonte: Instrução Normativa CGU nº 08/2017 (CGU, 2017)

Deste modo, pode-se entender que a expressão "*sistema de controle interno*", na verdade, refere-se a um conjunto de Unidades de Auditoria Interna, tendo o SFC/CGU como órgão central do sistema, incluindo as unidades regionais da CGU, órgãos setoriais (CISSET) e as Auditorias Internas Individuais (Audin).

Figura 5 - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



Fonte: Elaboração da autora

Ainda em 2017, foi instituído o Decreto de Governança, ou Decreto n.º 9.203/2017, que fortaleceu a orientação de que a Auditoria Interna Governamental deve agregar valor e aprimorar as operações das organizações para que elas atinjam seus objetivos (BRASIL, 2017). Com essas novas diretrizes, a função de auditoria interna passou a se concentrar nos potenciais riscos de as instituições auditadas não atingirem seus objetivos.

Além disso, com a inclusão dos conceitos relacionados à gerência dos riscos, incluindo as três linhas de defesa, nota-se gradualmente a introdução do termo Auditoria Interna Governamental em substituição ao termo Controle Interno. (OLIVEIRA, 2020).

Mais recentemente, em 2019, por meio da Portaria nº 777/2019, a CGU recomendou a utilização da metodologia IA-CM (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*), ou em português Modelo de Capacidade de Auditoria Interna, pelas Audin. O IA-CM, foi desenvolvido em 2009 pelo IIA, com o apoio do Banco Mundial, e se trata de um conjunto de práticas que possibilitam identificar os elementos necessários para estabelecer uma atividade de auditoria interna efetiva no setor público. Sua implementação promove a construção de capacidades, fortalecendo o papel das Audin e a própria atividade de auditoria interna governamental no Brasil.

Ao analisar a perspectiva histórica, observam-se momentos de transição na atuação da Auditoria Interna Governamental no Brasil. Iniciando com a introdução da contabilidade pública no Brasil. Já em 1967, a administração pública federal estruturou o controle interno, cujo foco era identificar inconformidades e erros. Num terceiro momento, após a NPM e reformas administrativas, houve o fortalecimento da luta contra a corrupção e foram iniciadas as avaliações de políticas públicas, visando verificar a eficiência dos procedimentos. Mais recentemente, a partir de 2017, nota-se o início de um novo momento com o alinhamento da atividade de Auditoria Interna Governamental às normas internacionais de auditoria.

Apesar de ter passado por diversas transformações institucionais, a CGU permanece até os dias atuais com as atribuições de defesa do patrimônio público e o incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria; com a

SFC exercendo as atividades de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo federal.

Assim, temos no Brasil, em nível federal, as duas principais instituições de controle interno e externo, respectivamente, a Controladoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União.

4.2. Auditoria como Técnica de Controle

Originalmente, a Auditoria surgiu como um ramo de especialização da contabilidade, que consistia em investigar e avaliar os elementos das transações, métodos, atos, típicos das demonstrações contábeis. Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, organismo internacional independente responsável por fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) quanto a auditoria governamental, o conceito de Auditoria diz que esta é o exame das operações, atividades e sistemas de uma entidade, com o objetivo de verificar se estes são executados em conformidade com seus objetivos, orçamentos, regras e normas (INTOSAI, 1986 apud ARAÚJO, 1993).

Em geral, em qualquer entidade, a função da Auditoria é verificar o cumprimento das obrigações, a execução de programas de trabalho e a veracidade das informações fornecidas pela Contabilidade, assim como prevenir danos ou prejuízos ao patrimônio. Ela também se preocupa com os controles mantidos pela Administração, atos que possam produzir impactos financeiros e/ou que mudem a situação econômico-financeira da entidade (SAMPAIO; VALLE, 2008).

No Setor Público, a auditoria governamental é definida como o conjunto de técnicas que visam avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos por entidades de direito público e privado, por meio de uma confrontação entre a situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Consiste em uma ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão (LIMA e CASTRO, 2003, p. 68).

Como visto no capítulo anterior, após as mudanças trazidas pelas reformas, após a segunda metade do século XX, o controle governamental já não se mostrava capaz de atender as demandas da sociedade quanto às prestações de contas dos recursos públicos aplicados pelos gestores, pois os trabalhos se restringiam às análises de aspecto contábil, de conformidade e legalidade, uma visão limitada e de caráter formal e punitivo.

As mudanças no modelo de administração do Estado impulsionaram o surgimento da auditoria operacional, como modalidade de controle. A implementação da administração gerencial pelo setor público foi a condição responsável pela utilização das auditorias voltadas para resultados. Esta, surgiu associada à crescente demanda pela responsabilização dos agentes políticos, ou seja, por maiores níveis de *accountability*. (LEAL, 2006).

A existência de uma ligação entre auditoria de desempenho e reformas administrativas, foi comprovada por Pollit (2008), que após realizar um estudo em EFS de cinco países (Inglaterra, Suécia, Dinamarca, Finlândia e França), observou que a maioria das iniciativas de reforma administrativa dos países pesquisados alterou a ênfase no controle de insumos e processos para novas formas de controle baseadas em resultados e impactos.

No entanto, no setor público, a auditoria de desempenho ou auditoria operacional surgiu apenas em 1971, durante o VII Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, que aprovou o conceito de auditoria integral, que abrange a verificação das responsabilidades financeira, administrativa e programática. Ainda que segundo parte da doutrina, a auditoria operacional tenha se desenvolvido em função dos trabalhos realizados pelo Escritório de Controladoria dos Estados Unidos - GAO (ARAUJO, 2001).

No Brasil, a auditoria operacional foi implantada em 1988, pela Constituição Federal. Embora já se falasse desse tipo de auditoria no Brasil desde 1982, mas de forma insipiente, quando o Tribunal de Contas da União, atendendo à diretriz do IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, por meio da Portaria nº 199, de 12 de dezembro de 1982, instituiu a auditoria programática, com características muito semelhantes às da auditoria operacional.

Os objetivos principais da auditoria operacional são: apresentar sugestões para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios, desvios, ações antieconômicas ou ineficazes e práticas abusivas.

Barzelay (2002) afirma que a auditoria operacional é reconhecida, por pesquisadores e pelas EFS, como o instrumento adequado para se formar juízo acerca do mérito da ação pública. Assim, se uma EFS possui competência para examinar a eficiência, a efetividade, a legitimidade da ação pública, a ferramenta usada para exercer esse poder-dever é a auditoria operacional.

Em 1998, quando o TCU publicou o seu Manual de Avaliação de Desempenho, ele apresentou a expressão auditoria de desempenho, como um conceito semelhante ao utilizado pelo GAO. Em 2000, a segunda edição deste manual, passou a ser conhecida como Manual de auditoria de Natureza Operacional. Já na terceira versão em 2010, o TCU declara utilizar o termo auditoria operacional como sinônimo de auditoria de desempenho (*performance auditing*).

Em 2020, a publicação da quarta edição do Manual, diferencia-se das anteriores por estar alinhado às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, na sigla em inglês) da INTOSAI, aprovadas em 2016, apresentando o conceito de auditoria operacional como:

A auditoria operacional é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (ISSAI 3000/17). (BRASIL, 2020).

Portanto, a auditoria operacional é uma ferramenta que ultrapassa a fronteira dos aspectos financeiros, tratando de questões como: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, proporcionando uma avaliação da gestão dos programas de governo, visando sugerir recomendações que proporcionem a melhoria dos programas, auxiliando assim a tomada de decisão, e o monitoramento da gestão. Porém, apesar da sua relevância para o setor governamental, há ainda pouca literatura sobre o tema.

5. METODOLOGIA

A abordagem escolhida para este trabalho foi a pesquisa qualitativa. Segundo Creswell (2007), este tipo de pesquisa visa estudar aspectos da realidade, os quais não podem ser quantificados. Seu campo de atuação, originado nas áreas de Antropologia e Sociologia, incluem a Psicologia e a Educação. De modo geral, é muito utilizada em ciências sociais, uma vez que seu foco é a compreensão e explicação das relações sociais e sua dinâmica.

Optou-se pela realização de estudo comparativo, empregando métodos qualitativos para análise documental, pelo fato de haver escassez de estudos de Auditorias Operacionais realizados nos órgãos federais de Meio Ambiente. A investigação será estruturada na forma de pesquisa comparativa.

Segundo Collier (1993), o método comparativo é uma ferramenta fundamental de análise, e desempenha um papel central na formação de conceitos, colocando em foco semelhanças sugestivas e contrastes entre os casos. A comparação é usada para testar teorias e pode contribuir para a indução, descoberta de novas hipóteses e para a construção de teorias.

O que justifica a escolha do método comparativo, é que ele se apresenta como uma saída para a impossibilidade de utilização do método estatístico, e se mostra adequado quando os dados não podem ser controlados experimentalmente e o número de casos é pequeno.

Essa pesquisa adotou, entre as possibilidades do método comparativo, a comparação focada (*focused comparison*). Os estudos que utilizam esse método são mais intensos e menos extensos, pois abrangem mais as nuances específicas de cada caso, ou seja, oferece menos detalhes, mas cujas conclusões podem ser mais facilmente generalizáveis (Mackie e Marsh, 1995). Além disso, a abordagem focada garante que os dados dos casos sejam comparáveis.

A primeira parte da pesquisa consistiu em realizar a revisão da literatura sobre o tema, por meio da revisão bibliográfica em livros, artigos científicos, publicações em periódicos e jornais especializados, dissertações de mestrado, bem como pesquisas em sites que tratam da temática.

Em seguida foi examinada uma base de dados de auditorias operacionais do TCU, produzida pelo Ipea (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), que possui as variáveis: modalidade de fiscalização, objeto, tempo de duração das auditorias, ministro relator, valor auditado, unidades responsáveis e órgãos/entidades envolvidos. A próxima seção apresentará mais detalhes sobre como esses dados foram coletados. Foram utilizadas as variáveis: modalidade de fiscalização, objeto, tempo de duração das auditorias e órgãos/entidades envolvidos. Adicionalmente foi construída uma base de dados com as auditorias selecionadas da CGU, do IBAMA e do ICMBio, com as mesmas variáveis. Essa etapa também apresenta uma comparação entre elas.

Por último, serão apresentados os resultados alcançados da amostra selecionada que abrange a categorização e análise das recomendações. E, finalmente, a análise e comparação dos relatórios e temas auditados pelos órgãos selecionados, buscando avaliar se um influenciou o outro; se as mesmas políticas e programas estão sendo auditadas pelos dois entes; ou se as auditorias da CGU incitam a do TCU ou vice-versa.

Assim, serão utilizados como instrumentos de coleta de dados a pesquisa documental, de relatórios de auditorias operacionais e de legislação de Meio Ambiente. As instituições selecionadas possuem dados abertos em ambiente virtual, sendo possível a consulta *on-line*.

5.1. Levantamento da Base de Dados

Foi concedido acesso para esta pesquisadora à base de dados de auditorias operacionais do TCU construída pelo Ipea para o Projeto “O que informa as políticas públicas: o uso e não uso de evidências pela burocracia federal”. Essa base foi extraída em 02/02/2021, com a lista das auditorias operacionais retiradas do sistema Sinergia. Essa base contém 761 auditorias operacionais realizadas entre os anos de 2005 e 2020 (GOELLNER, 2021).

Em seguida, foi realizada uma busca manual qualitativa, na qual foram primeiramente selecionadas as auditorias que possuíam como “Unidade Jurisdicionada” o IBAMA, o ICMBio e o MMA, identificando o total de 51 relatórios. No

entanto, foi necessário fazer mais um refinamento para eliminar assuntos não afetos a área ambiental. Após essa busca, obteve-se o quantitativo de **36 relatórios**.

O levantamento das auditorias operacionais da CGU foi realizado de forma *on-line*, por meio de consulta, realizada no dia 09/11/2022, ao sistema E-aud, disponível em <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/>, no qual estão disponíveis os trabalhos de Controle Interno da Controladoria-Geral da União (CGU), realizados desde 2005. São relatórios de fiscalização em estados e municípios, auditorias anuais de contas, avaliações de programas, dentre outros.

Foi realizada busca automática, nos relatórios que possuem como unidade auditada o IBAMA, ICMBio e MMA, sendo encontrados 80 registros classificados em grupo de atividade, conforme a tabela a seguir.

Quadro 1- Relatórios E-Aud (órgão superior MMA)

| Grupo de Atividade | Quantidade |
|--|-------------------|
| Avaliação da Prestação Anual de Contas | 23 |
| Avaliação dos Contratos de Recursos Externos | 20 |
| Outros | 13 |
| Seleção baseada em riscos | 24 |
| Total Geral | 80 |

Fonte: Elaboração da autora, extraído do Sistema E-Aud, disponível em <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/>

Por não haver uma classificação direta de quais são auditorias operacionais, e o sistema não apresentar possibilidade dessa seleção, optou-se por realizar uma análise qualitativa em cada relatório classificado como “outros” e “seleção baseada em riscos”, que somam 37 relatórios. Por meio dessa busca qualitativa, os relatórios foram classificados por tipo de auditoria: Financeira, Conformidade e Operacional, conforme a seguir:

- 1 – Auditoria Financeira;
- 23 – Auditorias de conformidade, sendo: 8 em licitações e contratos; 5 sobre a gestão dos bens apreendidos; 3 no processo sancionador ambiental; 3 em pagamentos de diárias e periculosidade; 3 em utilização de recursos e, 1 na destinação de receitas;

- 13 – Auditorias operacionais, sendo: 5 no processo sancionador ambiental; as demais na execução de políticas ou programas: Bolsa Verde, Resíduos Sólidos, Gestão do Parque Nacional de Brasília, Cadastro Ambiental Rural, Gestão do Licenciamento Ambiental Federal na Superintendência, macroprocesso de criação e ampliação de Unidades de Conservação (UCs) federais e processo de reparação de danos ambientais, programa Adote um Parque, Fundo Amazônia e Exportação de Madeira.

Assim, foram identificados **13 relatórios** de auditorias operacionais emitidos pela CGU a serem investigados.

O acesso aos relatórios do IBAMA foi realizado por essa pesquisadora, lotada na Auditoria Interna e com autorização da chefia imediata. Assim, apurou-se que esta Instituição passou a realizar auditorias operacionais apenas a partir do ano 2020. Sendo que dos 45 relatórios emitidos entre 2020 e 2022, somente **5** são auditorias operacionais.

Já no ICMBio, foi possível consultar, on-line, os Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) da Auditoria Interna do ICMBio, disponível em <https://www.gov.br/icmbio/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/auditoria-interna>. Por meio da leitura desses, identificou-se que das 26 auditorias realizadas no período de 2019 a 2022, apenas **8** foram auditorias combinadas, que podem ser entendidas como auditorias operacionais nas quais também são realizadas avaliações de conformidade.

Portanto, serão objetos de estudo dessa pesquisa **62 Relatórios de Auditorias Operacionais**, conforme disposto no Quadro 2.

Quadro 2 - Auditorias Operacionais Identificadas

| Órgão Auditor | Período em que as auditorias foram realizadas | Número de Relatórios identificados no período | Número de Relatórios de Auditorias operacionais |
|---------------|---|---|---|
| TCU | 2005 a 2022 | 51 | 36 |
| CGU | 2005 a 2022 | 37 | 13 |
| IBAMA | 2020 a 2022 | 45 | 5 |
| ICMBio | 2019 a 2022 | 26 | 8 |
| TOTAL | | 159 | 62 |

Fonte: Elaboração da autora

5.2. Categorização

O processo de categorização é um dos objetos de estudo das áreas da ciência cognitiva e da ciência da informação, referente ao interesse quanto à estratégia utilizada na classificação das coisas, fatos e fenômenos existentes. Categorias e classificações são as maneiras mais utilizadas para organizar o conhecimento, obviamente, pois é muito mais fácil de se recuperar uma informação estruturada. A organização da informação é uma das áreas estudadas da psicologia cognitiva; organizar o conhecimento em qualquer campo, desde a sua representação até a sua recuperação, pressupõe o estudo dos conceitos que compõem esse campo e as relações entre eles.

Portanto, têm-se que a categorização é um processo cognitivo, uma atividade habitual do ser humano, estamos automática e diariamente classificando coisas e ideias, a fim de compreendê-las. Para os estudiosos, Jacob e Shaw (1998, p.155 apud LIMA, 2010), a categorização é um processo cognitivo de dividir o mundo em grupos, ou categorias, para construir uma ordem física e social.

Assim, ao categorizar os dados dos relatórios de auditorias, agrupando as informações (objetos, ideias, ações etc.) por semelhança, busca-se compreender o processo que resultou na emissão do relatório. Por meio da análise comparativa dessas informações busca-se identificar em quais aspectos eles se diferenciam e em quais se assemelham, e no que se diferenciam os trabalhos do TCU e os da CGU.

Ao total foram analisados individualmente 62 documentos e foram extraídas manualmente as informações sobre as recomendações e evidências de auditoria a fim de complementar as informações já existentes na base de dados. As evidências de auditoria são as informações, fatos e dados coletados por meio das técnicas de auditoria. As opiniões dos auditores são baseadas nas evidências coletadas, portanto, a qualidade das evidências influencia os achados de auditoria e as recomendações feitas à unidade auditada.

A seguir apresentam-se as categorias determinadas para compor a base de dados. As informações referentes a categoria 1, e as numeradas de 6 a 15 foram

retiradas a partir da leitura crítica dos acórdãos e relatórios, as demais estavam presentes na base de dados.

1. Tipo de auditoria: em que pese já haver essa categorização na base de dados inicial, aqui será realizada uma confirmação. São divididas em:
 - Auditoria financeira;
 - Auditoria operacional;
 - Auditoria de conformidade;
 - Auditoria combinada: a auditoria de conformidade pode ser parte de uma auditoria operacional. Nesses casos, a conformidade é vista como um dos aspectos de economicidade, eficiência e efetividade. E a não conformidade pode ser a causa de, ou uma explicação para, ou ainda uma consequência do estado das atividades que constituem o objeto da auditoria operacional. (ISSAI 400, p 5)
2. Duração média das auditorias;
3. Órgãos envolvidos;
4. Objeto;
5. Objetivo: a partir da descrição do objetivo será possível identificar se a auditoria é de legalidade ou desempenho;
6. Método de seleção: busca identificar a origem, metodologia ou parâmetro utilizado para a seleção do objeto de auditoria;
7. Fase do ciclo da Política Pública: anteriormente mencionado no texto, com essa identificação poderá ser verificado se há predominância de um tipo de relatório para cada etapa da produção da política pública, bem como constatar se todas as fases da política pública são auditadas, e quais são as mais frequentes. As etapas são:
 - i) diagnóstico do problema e formação da agenda;
 - ii) análise de alternativas e tomada de decisão;

- iii) desenho e institucionalização da política pública;
- iv) estruturação da governança e gestão;
- v) alocação e gestão de recursos orçamentários e financeiros;
- vi) operação e monitoramento; e
- vii) avaliação da política pública.

8. Tipo de abordagem: A auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens:

- Abordagem orientada a sistemas: examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;
- Abordagem orientada a resultados: avalia se os objetivos de impactos ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido; e,
- Abordagem orientada a problemas: examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios. (ISSAI 300, p 6)

9. Natureza da evidência: Quanto à sua natureza, as evidências podem ser classificadas como legais ou típicas de auditoria. Nesse trabalho optou-se por identificar apenas as evidências quanto a sua natureza típica de auditoria. A classificação quanto a natureza legal trata da mesma evidência, sob outro aspecto, o legal, que é de pouca relevância para o escopo desta pesquisa.

Quadro 3 - Natureza da Evidência

| Natureza | Classe | Descrição | Exemplos |
|----------------------|-------------|---|--|
| Típicas de auditoria | Física | São evidências obtidas por meio das técnicas de inspeção física e observação. | Fotografias, vídeos, mapas, gráficos, tabelas e registros de observação de alguma atividade desenvolvida por servidores ou funcionários da unidade auditada. |
| | Testemunhal | São constituídas por informações prestadas por terceiros, mediante declarações verbais ou escritas, ou por informações colhidas por | Questionário com as respostas às questões formuladas ou registros de entrevistas. |

| | | | |
|--|------------|--|--|
| | | meio de técnica de entrevista, ou questionário. | |
| | Análítica | São resultantes da verificação das inter-relações entre dados. As técnicas utilizadas são: amostragem, técnicas assistidas por computador, conciliação e revisão analítica. | Tabelas, quadros, em meio físico ou eletrônico, contendo registros dos dados e das análises realizadas pela equipe de auditoria. |
| | Documental | São obtidas de fontes internas ou externas à organização. Relatórios, memorandos, atas, contratos, ofícios, notas fiscais, notas de empenho, notas de serviço, termos de contrato e demais documentos que contenham alguma informação comprobatória. | Tais evidências podem estar armazenadas tanto em meio físico quanto eletrônico |

Fonte: Adaptado de Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental: apostila de aula. Brasília: Enap, 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146>.

10. Procedimento utilizado na obtenção da evidência: Os procedimentos de auditoria para obter evidência são muitas vezes utilizados combinados, e incluem:

- Inspeção: A inspeção envolve o exame de registros ou documentos, internos ou externos, em papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de ativo;
- Observação: consiste no exame do processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle;
- Confirmação externa: representa evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro (a parte que confirma) ao auditor, em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia;
- Recálculo: consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros;
- Reexecução: envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade;
- Procedimentos analíticos: consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudos das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros; e,

- Indagação: consiste na busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. (NBC TA 500, p 8-10)

11. Fontes de informação: são os locais onde foram geradas as evidências; estas podem ser internas, ou seja, produzidas no âmbito da organização, ou externas, produzidas por organização independente da unidade auditada. (NBC TA 500, p 7)
12. Quantidade de recomendações: especificamente no caso das auditorias realizadas pelo TCU, em pese haver diferença entre as determinações e as recomendações, para fins deste trabalho, as determinações serão consideradas com a denominação de recomendações. Os encaminhamentos para ciência, não serão contabilizados.
13. Tipo de recomendação: As recomendações são ações que as unidades auditadas devem realizar; seu foco pode incidir sobre a causa, a condição ou as consequências dos achados. O tipo das recomendações é determinado por esse foco, conforme quadro exemplificativo abaixo:

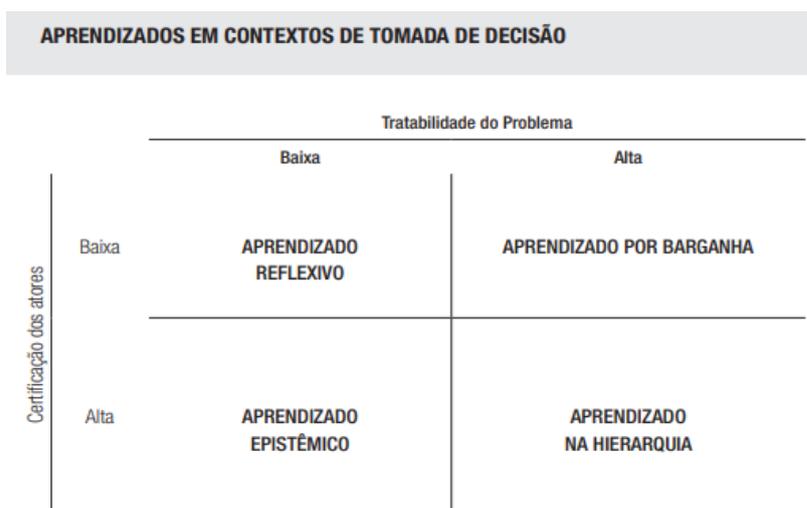
Quadro 4 - Tipos de Recomendações

| Tipos | Exemplos | |
|---|---|---|
| Foco na condição: consistem em medidas cuja finalidade é corrigir a condição encontrada. | Condição: Na Empresa “Levo a Jato”, verificou-se significativo aumento no índice de acidentes de trânsito no último trimestre. | Recomendação: realizar treinamentos com os motoristas para sensibilização e conscientização sobre a importância de se obedecer às regras de trânsito e sobre a direção defensiva. |
| Foco na causa: tratam das causas passíveis de medidas; têm como finalidade evitar/impedir que a condição ocorra novamente. Podem não ser necessárias nos achados de menor relevância. | Causa: os motoristas ficaram mais cansados e estressados e, com isso, desrespeitavam as leis de trânsito, algumas vezes por distração, outras deliberadamente, a fim de atenderem aos prazos. | Recomendação: Redimensionar as metas considerando as condições de trabalho adequadas para os motoristas. |
| Foco na consequência: consistem em medidas para corrigir os prejuízos decorrentes da condição. | Consequência: atraso nas entregas e prejuízo. | Recomendação: Acionar o seguro para recuperar os valores gastos com o conserto dos caminhões e com o prejuízo decorrente do atraso nas entregas. |

Fonte: Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental: apostila de aula. Brasília: Enap, 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146>.

14. Tipo de benefício: em auditoria, os benefícios são impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação das recomendações de auditoria, podendo ser: Benefício Financeiro, que possa ser representado monetariamente; ou Benefício Não-Financeiro, que demonstre um impacto positivo na gestão de forma estruturante. (CGU, 2020)
15. Tipo de aprendizado: Ao escolher essa categoria, busca-se identificar qual o tipo de aprendizado estimulado pelo relatório. A literatura de políticas públicas entende o aprendizado como a assimilação de conhecimento que promove uma atualização nas crenças do indivíduo. Dunlop e Radaelli (2013, Apud MA e VIEIRA, 2020) esclarecem que o contexto no qual ocorre a tomada de decisão possibilita diferentes tipos de aprendizado, tendo por base duas variáveis de análise: 1) o nível de tratabilidade do problema; e, 2) a autoridade/legitimidade dos atores-chave, conforme a Figura 6.

Figura 6 - Tipos de Aprendizado



Fonte: Dunlop e Radaelli (2013, Apud MA e VIEIRA, 2020)

A tratabilidade do problema está relacionada com a complexidade para a sua resolução. Para identificar esta variável foi avaliada a recomendação proposta pelo auditor. Por sua vez, a certificação dos atores está relacionada com a autoridade/legitimidade que eles possuem para realizar as ações indicadas nas recomendações.

- O aprendizado reflexivo ocorre quando o nível de tratabilidade do problema e o nível de certificação do ator são baixos. Nesse caso, o nível de incerteza sobre o problema é alto. Ou seja, o conhecimento da sociedade ainda não está consolidado. Para ocorrer a aprendizagem, os atores devem ouvir os outros e ressignificar suas escolhas, além de utilizar mecanismos institucionais que promovam a socialização, a discussão e a coprodução dos atores. (DUNLOP & RADAELLI, 2013, Apud MA e VIEIRA, 2020).
- O aprendizado epistêmico ocorre quando o nível de tratabilidade do problema é baixo, mas a certificação dos atores é alta. Nesse caso, o conhecimento é disseminado por especialistas, com a finalidade de estreitar a discussão e encontrar soluções para o problema. A aprendizagem epistêmica promove o uso do conhecimento, sendo que os especialistas atuam como professores para o tomador de decisão, ofertando conhecimento pronto para uso. (DUNLOP & RADAELLI, 2013, Apud MA e VIEIRA, 2020).
- O aprendizado por meio de barganha é usado quando o nível de tratabilidade do problema é alto, mas a certificação dos atores é baixa. Aqui, a administração pública já possui um conjunto de soluções, entendendo o ambiente e os limites da negociação. Nesse caso, aprende-se sobre até que ponto as escolhas políticas são negociáveis, quais limites não podem ser ultrapassados e os custos da cooperação. Para isso ocorrer, as barreiras à formação de contratos (acordos) e à agregação de preferências devem ser baixas, e as condições de ajuste mútuo devem ser transparentes para os envolvidos. (DUNLOP & RADAELLI, 2013, Apud MA e VIEIRA, 2020).
- O aprendizado na hierarquia ocorre quando o nível de tratabilidade do problema e a certificação dos atores são altos. Aqui, os problemas apresentam um nível baixo de incerteza e risco e há especialistas reconhecidos no tema. Nesse caso, há pouco espaço para reflexão e negociação, o conhecimento é institucionalizado em processos formais e informais que levam à formação de atores. Neste contexto, deve-se aprender sobre o alcance das regras, sua flexibilidade e o custo da não conformidade. (DUNLOP & RADAELLI, 2013, Apud MA e VIEIRA, 2020).

6. RESULTADOS

Nesta sessão será apresentada a análise dos 62 relatórios. A partir da categorização da base documental foi realizada a triangulação das informações em Excel. Deste modo, foi possível adicionar mais informações qualitativas quanto à operacionalização das auditorias. Os resultados serão apresentados da seguinte maneira: primeiramente, uma análise isolada por órgão auditor e, ao final, uma análise comparativa da auditoria realizada pelo TCU, CGU e Auditorias Internas do IBAMA e do ICMBio.

6.1. Análise descritiva da base do ICMBio

Analisando os relatórios do ICMBio isoladamente, observa-se que dos 8 relatórios de auditoria operacional, 5 ou 62,5% foram auditorias combinadas; já as auditorias puramente operacionais, foram realizadas em 37,5% dos casos, e possuem recomendação de elaboração de plano de ação, o qual deve contemplar os achados do relatório. As auditorias foram voltadas para as atividades internas do próprio órgão. Não houve nenhuma auditoria compartilhada ou sobre um programa que afete outro órgão, e a duração média dos trabalhos foi de 4 meses.

Não houve repetição dos objetos auditados, cujos temas foram:

- Macroprocesso de Regularização Fundiária no ICMBio;
- Política de Gestão de Riscos e do Programa de Integridade no ICMBio;
- Concessões em Unidades de Conservação Federais;
- Processo de Fiscalização nas Unidades de Conservação Federais;
- Planos de Ação Nacional (PAN);
- Planos de Manejo das Unidades de Conservação Federais;
- Programa de Cooperação Técnica firmado com USAID;
- Programa Monitora;

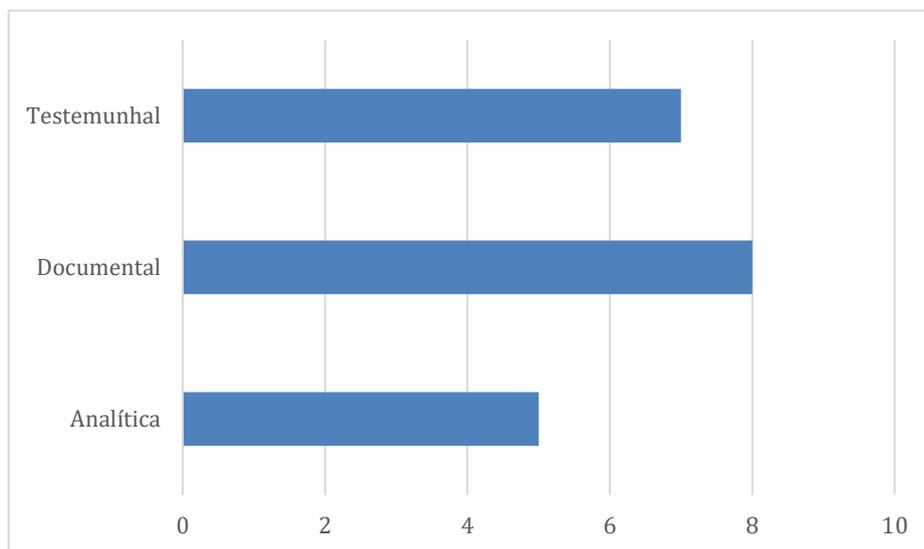
Quanto ao método de seleção do objeto de auditoria, o ICMBio informa em seus relatórios que eles foram escolhidos por meio de uma seleção baseada em riscos e estabelecidas no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT). Em apenas um dos relatórios há a descrição de que a seleção ocorreu em atendimento ao acordado entre

a Controladoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União para avaliação da prestação de contas dos gestores arrolados no rol de responsáveis referentes ao exercício de 2018.

Quanto ao ciclo da Política Pública, todas as auditorias foram realizadas na fase de operação e monitoramento. O tipo de abordagem utilizado em todos os relatórios foi a abordagem orientada a resultados. Extrai-se da leitura deles que a Audin do ICMBio visava avaliar o grau de atingimento dos objetivos dos processos avaliados e se os processos funcionam conforme deveriam.

Quanto às evidências, todos os relatórios foram produzidos com base em fontes de informações internas. Os procedimentos utilizados para a obtenção das evidências foram a inspeção, utilizada em todos os relatórios; e a indagação, utilizada em 7 dos 8 relatórios analisados. Os relatórios mencionam a utilização de entrevistas com gestores, questionários, solicitações de auditoria e consulta a processos. As evidências possuem natureza analítica, documental e testemunhal, conforme Gráfico 1.

Gráfico 1 - Natureza da Evidência - ICMBio

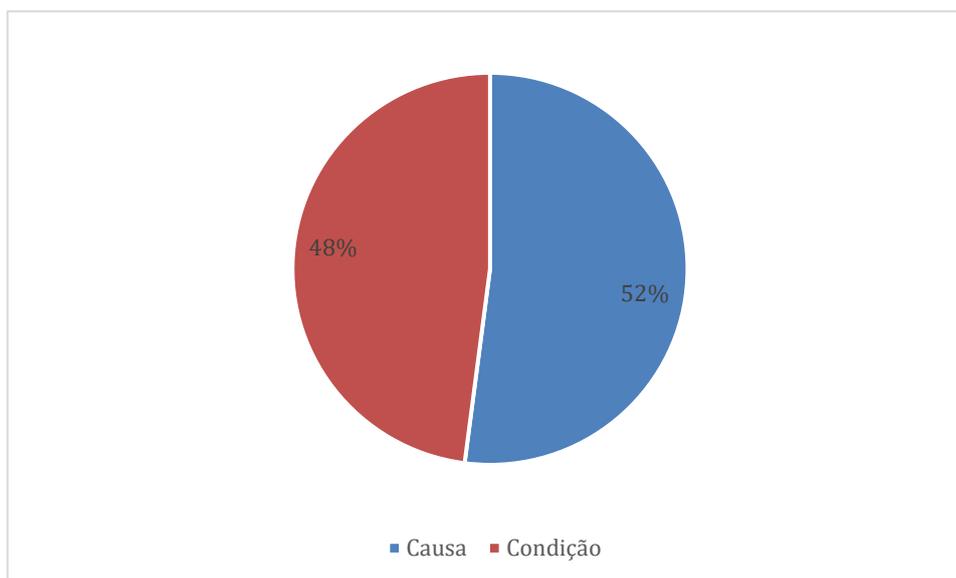


Fonte: Elaboração da autora

Os relatórios analisados possuem em média 9 recomendações e o foco delas está dividido em causa ou condição, conforme

Gráfico 2.

Gráfico 2 - Tipo de Recomendação - ICMBio



Fonte: Elaboração da autora

Em todos os relatórios, o tipo de benefício identificado foi o não-financeiro. O tipo de aprendizado identificado também foi o mesmo para todos os relatórios, o de hierarquia, o que indica haver uma alta tratabilidade do problema e alta certificação dos atores.

Da leitura dos relatórios extrai-se que a maioria das recomendações são voltadas para formalizar ou instituir procedimentos evitando a ocorrência das não-conformidades. Esse tipo de recomendação indica que o problema é altamente tratável, pois são ações que demandam a organização interna do órgão. Bem como, para elaborar um procedimento interno, os atores, os gestores do ICMBio, possuem autoridade para realizar a ação, o que mostra a sua alta certificação.

Importante notar que 75% dos relatórios do ICMBio utilizaram o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas, elaborado pelo Tribunal de Contas da União, como principal critério de avaliação de boas práticas. Isso indica que o ICMBio em suas auditorias operacionais almeja alcançar os padrões estabelecidos pelo TCU. Já os seus modelos de relatório são os mesmos utilizados pela CGU.

6.2. Análise descritiva da base do IBAMA

Em relação aos relatórios do IBAMA, realizados pela sua Auditoria Interna, todos os 5 relatórios analisados são auditorias operacionais, e possuem duração média de 10 meses. Assim como no ICMBio, as auditorias são essencialmente voltadas para as atividades internas do próprio órgão. Não houve auditorias compartilhadas ou sobre programa que afete outro órgão.

Não houve repetição dos temas auditados, os objetos foram:

- Processo de Bens Apreendidos;
- Termo de Cooperação Técnica relacionado a execução do PROCONVE;
- Gestão do Centro de Triagem de Animais – Cetas;
- Contrato nº 48/2018 – Locação de Caminhonetes;
- Processo Gerencial do Cadastro Técnico Federal (CTF).

Quanto ao método de seleção do objeto de auditoria, 80% deles foram escolhidos por meio de seleção baseada em riscos estabelecida no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT). Apenas um relatório, 20% do total, foi selecionado após haver uma denúncia ao TCU, o qual solicitou ao IBAMA esclarecimentos, acarretando uma auditoria do tema.

Quanto ao ciclo da Política Pública, todas foram realizadas na fase operação e monitoramento. O tipo de abordagem utilizado em todos os relatórios foi a abordagem orientada a resultados. Os relatórios apresentam o mapeamento do processo auditado, incluindo o fluxograma e a identificação dos riscos, objetivando que o auditado promova a melhoria do processo por meio da elaboração plano de ação.

Quanto as evidências, todos os relatórios foram produzidos com base em fonte de informações internas. Os procedimentos utilizados para a obtenção das evidências foram a inspeção e a indagação, em todos os relatórios. Os relatórios mencionam a utilização de entrevistas, reuniões com os gestores, solicitações de auditoria e consulta a processos. As evidências possuem natureza documental e testemunhal.

Os documentos analisados possuem uma média de 2 recomendações por relatório, todas com foco na causa. Observa-se que 4 dos 5 relatórios indicam a elaboração de um plano de ação que contemple os riscos prioritários.

Em todos os relatórios o tipo de benefício identificado foi o não-financeiro. O tipo de aprendizado identificado em 60% dos casos foi o de hierarquia; os outros 40% foi o aprendizado por meio de barganha, que ocorre quando o nível de tratabilidade do problema é alto, mas a certificação dos atores é baixa, e indica que a administração pública já sabe como tratar o problema, porém, há uma dificuldade em fazê-lo. No presente caso, o relatório de auditoria demonstra que as causas dos riscos apontados são a falta de pessoal capacitado ou a insuficiência de recursos financeiros.

Um exemplo do aprendizado por meio de barganha, pode ser encontrado no relatório de auditoria do macroprocesso dos bens apreendidos:

[...] 12. Perda de controle sobre os bens apreendidos pela administração do IBAMA (risco operacional)

Controle: A elaboração da Cartilha de Bens Apreendidos (SEI nº 5779645), publicada em 23/08/2019, objetivou padronização das ações e facilitar as atividades de gestores e servidores das unidades do Ibama nos estados, orientar na gestão e na destinação de bens apreendidos e na operacionalização de guarda e depósito, registro e baixas contábeis até a destinação final. Outra ação que ajudaria na minimização do risco seria **a adoção de um sistema nacional informatizado de gestão dos bens apreendidos**. Por fim, não identificamos a implementação de indicadores de desempenho a nível nacional, visando mitigar o risco.

13. Baixo percentual de destinação final dos bens apreendidos (risco operacional)

Controle: Não foram identificados controles para esse risco. Para mitigá-lo, a administração poderia **providenciar a capacitação dos servidores em leilão eletrônico** ou realizar a contratação de Leiloeiro Público Oficial, pois atualmente não é realizado o leilão de bens apreendidos pelo Ibama.

14. Utilização do bem doado com finalidade adversa do pactuado (risco operacional)

Controle: A **realização de vistorias no donatário**, visando avaliar o uso do bem doado, eliminaria o risco.

15. Perda da pretensão em exigir os bens apreendidos ou seu valor (risco operacional)

Controle: Atualmente não há controles identificados para esse risco, será necessária **a implementação de um sistema nacional informatizado de gestão dos bens apreendidos** que possua relatórios gerenciais que mostre o risco de prescrição da cobrança dos bens apreendidos, informando a data da apreensão, data do trânsito em julgado que decretou o perdimento, a

situação em que se encontra o bem (se foi destinado ou não), entre outras informações. (grifos nossos) (IBAMA, 2020)

Da leitura extrai-se qual problema tem alta tratabilidade e é possível identificar a ação para mitigar o risco. Nesse caso a ação necessária para se tratar dos riscos nº 12 e nº 15 requer a implementação de um Sistema Informatizado de Gestão, no entanto, os atores não conseguem atuar sem que haja recursos para a aquisição do referido sistema. Já no risco nº 13, há falta de capacitação dos atores; e no risco nº 14 tem-se a necessidade de vistoria, inferindo que estas não são realizadas também por falta de recursos. Desta forma, identificou-se que para atuar os atores precisam de recursos, que normalmente provêm do governo federal, ou seja, eles não possuem autoridade para gerar os recursos necessários, por isso a sua baixa certificação.

6.3. Análise descritiva da base da CGU

Analisando as auditorias realizadas pela CGU isoladamente, observa-se que os relatórios emitidos entre 2016 e 2017, possuem aspectos de auditoria combinada, pois, em todos eles, o escopo prevê a comprovação da legalidade, além da avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão. Esses relatórios representam 61,5%, ou seja, 8 de 13 relatórios analisados. As auditorias da CGU duraram em média 6 meses.

Quanto aos órgãos envolvidos, em 84,6% (11 relatórios) figurou apenas um órgão auditado, sendo: 7 realizadas no IBAMA, 2 no ICMBio e 2 no MMA. Em apenas 2 relatórios (15,4%) a auditoria foi realizada em processo que permeia mais de um órgão, são estes: i) Auditoria no processo de retomada da construção da Linha de Transmissão Manaus (AM) – Boa Vista (RR), concedido à Transnorte Energia S.A. (TNE), na qual a Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. - Eletronorte detém participação minoritária e avaliou a atuação das principais partes envolvidas – TNE, IBAMA, Funai, Eletronorte, MME e Aneel – com vistas à retomada e à conclusão da integração do estado de Roraima ao Sistema Interligado Nacional (SIN); e, ii) Auditoria realizada no âmbito do macroprocesso “Política Nacional de Resíduos Sólidos – PNRS”, cujo objetivo foi avaliar a atuação do Ministério do Meio Ambiente e do Ministério das Cidades no cumprimento da meta de eliminação dos “lixões”.

Quanto aos temas auditados, os objetos foram:

- Autos de Infração, esse tema foi abordado em 5 relatórios;
- Cadastro Ambiental Rural – CAR;
- Macroprocesso de criação e ampliação de Unidades de Conservação (UCs) federais;
- Macroprocesso do Licenciamento Ambiental Federal;
- Plano de Manejo;
- Política Nacional de Resíduos Sólidos – PNRS;
- Processo de Reparação de Danos Ambientais;
- Processo de retomada da construção da Linha de Transmissão Manaus (AM) – Boa Vista (RR);
- Programa Bolsa Verde.

Observou-se que houve um ciclo de auditorias realizadas pela CGU no tema Autos de Infração do IBAMA. Entre 2016 e 2017, foram realizadas 3 auditorias de gestão nas Superintendências Estaduais com foco nos Autos de Infração. No ano de 2018, não foi localizado nenhum relatório de auditoria operacional concluído nos órgãos objetos deste trabalho.

Já em 2019, foi realizada uma auditoria operacional na Sede do IBAMA no Processo Sancionador Ambiental, o qual visa promover estratégias de controle e fiscalização ambiental que propiciem a dissuasão dos ilícitos e a efetiva recuperação de dano ambiental. A implementação do Processo Sancionador envolve quatro etapas: a fiscalização ambiental, na qual são lavrados os autos de infração; instrução e julgamento das infrações; e, o acompanhamento da execução das sanções previstas, que inclui a cobrança da multa e aplicação das demais sanções indicadas na decisão administrativa.

Em 2020, a fim de completar o ciclo, a CGU realizou auditoria operacional no processo de reparação de danos ambientais decorrentes da prática de infrações.

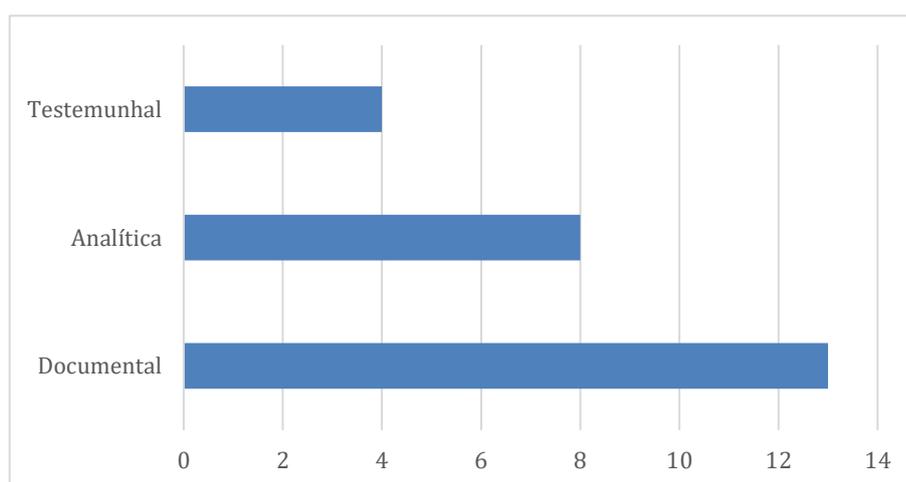
No ano de 2021, após a publicação de um novo normativo que alterou o trâmite processual dos Autos de Infração, a CGU voltou a auditar uma Superintendência Estadual do IBAMA, com o objetivo de verificar o tratamento dado aos Autos de Infração conforme o novo regramento. Esse ciclo de auditorias representa 6 do total de 7 realizadas no IBAMA.

Quanto ao método de seleção do objeto de auditoria, a CGU informa em seus relatórios que a escolha dos temas se deu por meio de seleção interna considerando critérios de criticidade, relevância e materialidade. Em apenas um dos relatórios é mencionado um trabalho anterior do TCU, cujo objeto foi o macroprocesso de criação e ampliação de Unidades de Conservação (UCs) federais. No entanto, a análise da CGU difere da do Tribunal por seu foco específico nos processos instruídos pelo ICMBio.

Quanto ao ciclo da Política Pública, todas as auditorias foram realizadas na fase de operação e monitoramento. Assim como no IBAMA e no ICMBio, o tipo de abordagem utilizado em todos os relatórios foi a abordagem orientada a resultados.

Quanto as evidências, todos os relatórios foram produzidos com base em fonte de informações internas. Os procedimentos utilizados para a obtenção das evidências foram a inspeção, utilizada em todos os relatórios; a indagação, utilizada em 4; e apenas um, dos 13 relatórios, mencionou a observação da execução das atividades in loco. Os relatórios mencionam a utilização de entrevistas com gestores, solicitações de auditoria e consulta a processos. As evidências possuem natureza analítica, documental e testemunhal, conforme Gráfico 3.

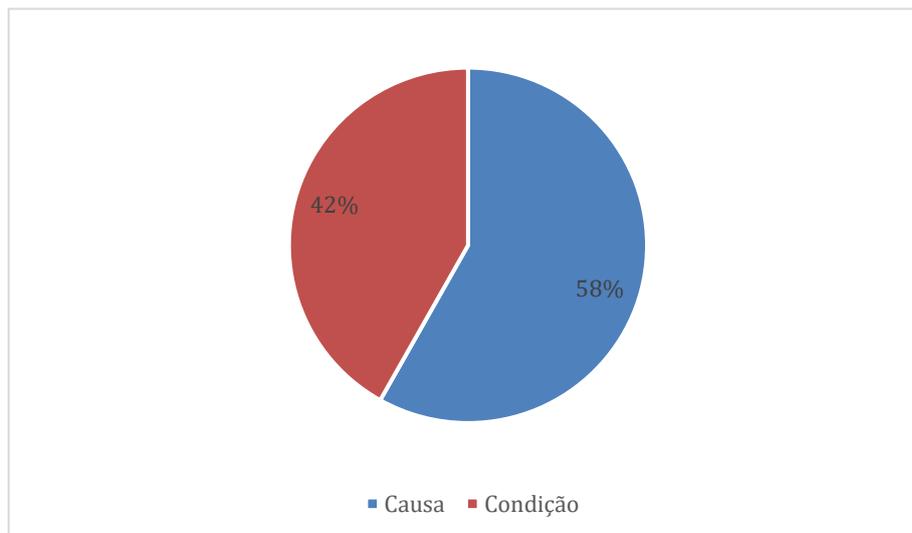
Gráfico 3 - Natureza da Evidência - CGU



Fonte: Elaboração da autora

Quanto às recomendações, 2 relatórios não possuem nenhuma. Os demais possuem uma média de 9 recomendações por relatório, sendo o foco delas dividido entre causa ou condição, conforme Gráfico 4.

Gráfico 4 - Tipo de Recomendação - CGU



Fonte: Elaboração da autora

Em todos os relatórios, o tipo de benefício identificado foi o não-financeiro. O tipo de aprendizado identificado, foi dividido equilibradamente entre os quatro estudados: hierarquia, barganha, epistêmico e reflexivo. Seguem abaixo exemplos extraídos dos relatórios de auditorias analisados para cada um dos casos.

Aprendizado por hierarquia: aquele em que há alta tratabilidade do problema e alta certificação dos atores. Ele pode ser observado nas conclusões do Relatório de Avaliação nº 846463, da qual se depreende que a administração sabe como resolver o problema, mas deve transformar o conhecimento tácito em explícito:

3 – Não há formalização de processo de monitoramento, apenas procedimentos convencionados pela Supes/GO, sem mapeamento e dependente do conhecimento e da interpretação de cada servidor sobre tais procedimentos. (CGU, 2021, p. 16)

Aprendizado por barganha: lembrando que nessa situação a administração pública já possui conhecimento das ações para tratar as causas do problema, mas a certificação dos atores é baixa. Pode ser observado nas conclusões extraídas do Relatório nº 201700301:

Por outro lado, os seguintes aspectos constituem obstáculos para o atingimento da sua missão:

- (i) Carência de pessoal em quantidade e com conhecimento/experiência em todas as áreas de análise ambiental requeridas (meio físico/ biótico e socioambiental);

- (ii) Restrições orçamentárias para realização de vistorias e monitoramento de empreendimentos licenciados;
- (iii) Apresentação de estudos de impactos ambientais ineficazes e incompletos; (CGU, 2016, p. 20)

Aprendizado epistêmico: nesse caso, o conhecimento é disseminado por especialistas, para encontrar soluções para o problema. Como no trecho abaixo, extraído do Relatório de avaliação por área de gestão n.º 9 - Resíduos sólidos, cuja recomendação da CGU foi justamente para que os especialistas, nesse caso o Comitê Interministerial da Política Nacional de Resíduos Sólidos, promovam a discussão para a solução do problema.

4.1.2 CONSTATAÇÃO: Descontinuidade no aporte de recursos pelo MMA aos entes federados e aos consórcios públicos para a elaboração de planos de resíduos sólidos e demora para a conclusão das operações contratadas.

...:

Recomendação 1: Recomenda-se que o Comitê Interministerial da Política Nacional de Resíduos Sólidos avalie e discuta, com fundamento nas análises e estudos elaborados pelo Grupo Técnico nº 6, proposta comum para fomento das linhas de financiamentos para a elaboração de Planos de Resíduos Sólidos.

Recomendação 2: Recomenda-se ao Comitê Interministerial da Política Nacional de Resíduos Sólidos que discuta, delibere e encaminhe à Secretaria de Orçamento Federal solicitação para suprir as necessidades orçamentárias de implementação da Política Nacional de Resíduos Sólidos, a fim de subsidiar a elaboração da peça orçamentária e contemplar as reais necessidades de investimentos que estimulem avanços na implementação da Política. (CGU, 2017, p. 36)

Aprendizado reflexivo: aqui o exemplo a ser citado, retirado do Relatório de Avaliação do Processo Sancionador Ambiental, comprova a complexidade do problema, a recomendação para chegar a uma solução envolve remodelar o processo e conceder mais autoridade aos atores.

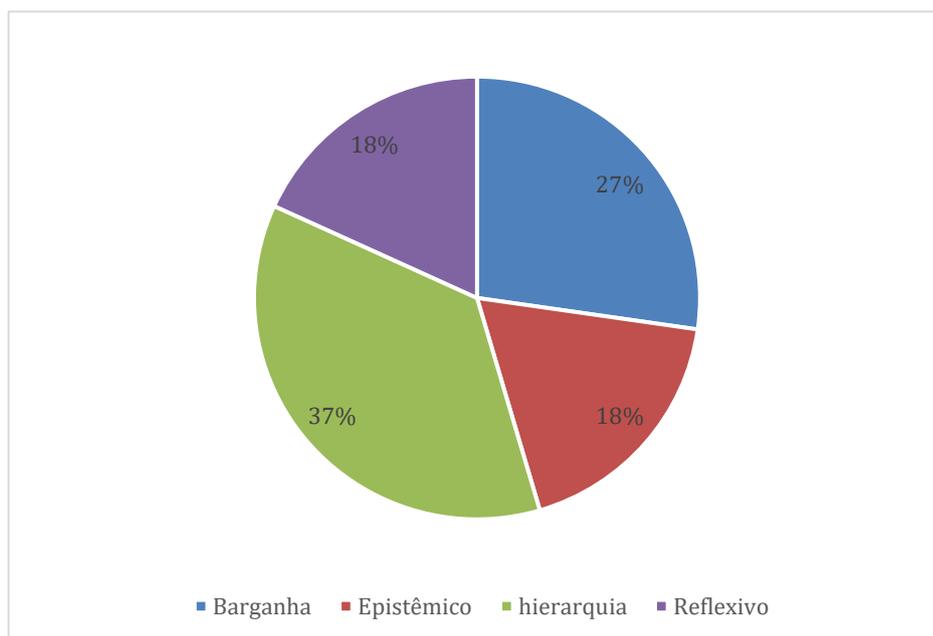
1. Recomenda-se ao IBAMA **a adoção de um novo modelo para o processo sancionador ambiental**, considerando:

- a) Desconcentrar os julgamentos em segunda instância e de multas de maior valor em poucas autoridades, de modo a evitar a geração de novo passivo;
- b) Aprimorar a forma de investidura e destituição na função de autoridade julgadora, **a fim de dar maior autonomia**, estabilidade e assegurar que os servidores detenham as necessárias competências técnicas para o julgamento;
- c) Definir claramente a forma e o conteúdo dos documentos a serem produzidos na fase de instrução processual;

- d) Garantir a existência de manifestação conclusiva formal do corpo técnico do IBAMA quanto ao auto de infração;
- e) Estabelecer e normatizar critérios de priorização dos processos em trâmite e implementar instrumentos de controle que assegurem a sua observância;
- f) Definir claramente as situações ensejadoras do julgamento simplificado e o seu procedimento, a fim de que haja, de fato, um rito sumário de tramitação nesses casos;
- g) Revisar o termo inicial para contagem do prazo de abertura do processo administrativo;
- h) Revisar o atual modelo de concessão de desconto no pagamento da multa, a fim de que a concessão do desconto ao autuado esteja vinculada a alguma contrapartida à Administração;
- i) Estabelecer em norma, com base em critérios técnicos, o prazo razoável para conclusão do processo sancionador ambiental, a fim de haver uma referência normativa para orientar a aferição e, conseqüentemente, a concretização dos princípios da eficiência e da razoável duração do processo. (CGU, 2019, p. 104)

Esses trechos extraídos dos trabalhos da CGU demonstram a heterogeneidade do seu trabalho, indicado no Gráfico 5.

Gráfico 5 - Tipo de Aprendizado - CGU



Fonte: Elaboração da autora

Cabe mencionar que 2 relatórios da CGU utilizam o Referencial para Avaliação de Governança em Políticas Públicas do Tribunal de Contas da União (TCU) como critério de avaliação.

6.4. Análise descritiva da base do TCU

Quanto as auditorias realizadas pelo TCU, o primeiro ponto a ser observado é que todos os relatórios analisados são de auditoria operacional e a duração média dos trabalhos é de 14 meses.

Quanto aos órgãos envolvidos, somente em 3 casos figuraram apenas um órgão, os demais 33 relatórios possuem mais de um órgão envolvido. Isso se deve a natureza das auditorias do TCU que possuem um escopo mais abrangente.

Nota-se que além dos órgãos ambientais federais (MMA, Ibama e ICMBio), o tema auditado atinge outras Instituições. O Quadro 5 apresenta as 49 unidades auditadas para se ter uma visão de quais são as unidades mais afetadas a área ambiental. Destacam-se os Ministérios da Integração Nacional e Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Quadro 5 - Unidades Auditadas - TCU

| UNIDADE AUDITADA | Nº | % |
|--|----|-------|
| MMA - MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE | 23 | 17,6% |
| IBAMA - INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS | 17 | 13,0% |
| ICMBIO - INSTITUTO CHICO MENDES DE CONSERVAÇÃO DA BIODIVERSIDADE | 12 | 9,2% |
| MI - MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL (EXTINTA) | 6 | 4,6% |
| SFB - SERVIÇO FLORESTAL BRASILEIRO | 6 | 4,6% |
| MAPA - MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO | 5 | 3,8% |
| ANEEL - AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA | 4 | 3,1% |
| EPE - EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA | 4 | 3,1% |
| MME - MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA | 4 | 3,1% |
| CASA CIVIL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA | 3 | 2,3% |
| AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCMBUSTÍVEIS | 2 | 1,5% |
| ANA - AGÊNCIA NACIONAL DE ÁGUAS | 2 | 1,5% |
| BASA - BANCO DA AMAZÔNIA S.A. | 2 | 1,5% |
| BNDES - BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL | 2 | 1,5% |
| DNOCS - DEPARTAMENTO NACIONAL DE OBRAS CONTRA AS SECAS | 2 | 1,5% |
| ELETROBRAS | 2 | 1,5% |
| EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA | 2 | 1,5% |
| INPA - INSTITUTO NACIONAL DE PESQUISAS DA AMAZÔNIA | 2 | 1,5% |
| CODEVASF - COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DOS VALES DO SÃO FRANCISCO E DO PARNAÍBA | 1 | 0,8% |
| ANVISA - AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA | 1 | 0,8% |
| BB - BANCO DO BRASIL S.A. | 1 | 0,8% |
| CEF - CAIXA ECONÔMICA FEDERAL | 1 | 0,8% |

| | | |
|--|---|------|
| CENTRO DE PESQUISAS DE ENERGIA ELÉTRICA | 1 | 0,8% |
| CNEN - COMISSÃO NACIONAL DE ENERGIA NUCLEAR | 1 | 0,8% |
| CODEVASF - COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DOS VALES DO SÃO FRANCISCO E DO PARNAÍBA | 1 | 0,8% |
| FUNAI | 1 | 0,8% |
| FUNASA - SUEST/AM - SUPERINTENDÊNCIA ESTADUAL DA FUNASA NO ESTADO DO AMAZONAS | 1 | 0,8% |
| GSi - GABINETE DE SEGURANÇA INSTITUCIONAL | 1 | 0,8% |
| IBAMA - SUPERINT. ESTADUAL/AM - MMA | 1 | 0,8% |
| IBAMA - SUPERINT. ESTADUAL/MT - MMA | 1 | 0,8% |
| INCRA - INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA | 1 | 0,8% |
| INCRA - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL NO ESTADO DO AMAZONAS | 1 | 0,8% |
| INPE - INSTITUTO NACIONAL DE PESQUISAS ESPACIAIS | 1 | 0,8% |
| MCTIC - MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA, INOVAÇÕES E COMUNICAÇÕES (EXTINTO) | 1 | 0,8% |
| MD - MINISTÉRIO DA DEFESA | 1 | 0,8% |
| MD/CE - COMANDO DO EXÉRCITO | 1 | 0,8% |
| MD/CM - COMANDO DA MARINHA | 1 | 0,8% |
| MDA - MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO (EXTINTA) | 1 | 0,8% |
| MDIC - MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR E SERVIÇOS (EXTINTA) | 1 | 0,8% |
| MF - MINISTÉRIO DA FAZENDA (EXTINTA) | 1 | 0,8% |
| MICI - MINISTÉRIO DAS CIDADES (EXTINTA) | 1 | 0,8% |
| MJ - MINISTÉRIO DA JUSTIÇA (EXTINTA) | 1 | 0,8% |
| MPDG - MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO (EXTINTA) | 1 | 0,8% |
| MPEG - MUSEU PARAENSE EMÍLIO GOELDI | 1 | 0,8% |
| MRE - MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES | 1 | 0,8% |
| MS - MINISTÉRIO DA SAÚDE | 1 | 0,8% |
| ONS - OPERADOR NACIONAL DO SISTEMA ELÉTRICO - ONS | 1 | 0,8% |
| SAE - SECRETARIA DE ASSUNTOS ESTRATÉGICOS (EXTINTA) | 1 | 0,8% |
| SUFRAMA - SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS | 1 | 0,8% |

Fonte: Elaboração da autora

Quanto aos temas auditados, em que pese não haver referência normativa ou estudos que indiquem como são selecionados os programas que serão auditados, a vivência prática da autora indica que tanto na CGU quanto nas AUDIN, quando é realizado o mapeamento dos temas que serão auditados, um dos critérios para a escolha do tema é justamente se ele já não foi ou está sendo auditado por algum órgão de controle, evitando assim a sobreposição de auditorias no mesmo tema. Nos relatórios do TCU os objetos auditados foram:

- Seguro-Desemprego do Pescador Artesanal (Seguro-Defeso);
- Consumo Sustentável da Administração Federal;

- Esgotamento Sanitário;
- Fiscalização do Desmatamento;
- Gestão do Patrimônio Espeleológico;
- Gestão Institucional da Amazônia Brasileira;
- Governança de Fronteiras;
- Governança de Solos Não Urbanos;
- Licenciamento Ambiental Federal;
- Mudanças Climáticas;
- O ZEE e Financiamento Bancário Estatal na Amazônia;
- Políticas Governamentais para o Setor de Petróleo e Gás Natural;
- Políticas Públicas de Inserção de Energia Renovável;
- Programa de Revitalização da Bacia do Rio São Francisco;
- Programas da Agricultura Familiar;
- Projeto de Integração do Rio São Francisco;
- Recursos da Compensação Ambiental;
- Registro, Controle e Fiscalização Federal em Agrotóxicos;
- Regulação dos Serviços de Praticagem;
- Segurança Operacional das Instalações Offshore de Petróleo;
- Tema de Maior Significância (TMS) Segurança Energética;
- Unidades de Conservação Ambiental.

Constatou-se que o TCU realizou um trabalho de auditoria coordenada com nove Tribunais de Contas dos Estados do bioma Amazônia na fiscalização (TCE-AC, TCE-AM, TCE-AP, TCEMA, TCE-MT, TCE-PA, TCE-RO, TCE-RR e TCE-TO), na modalidade operacional, nas unidades de conservação federais visando avaliar a gestão dessas unidades e a implementação das metas dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável 14 e 15 da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável.

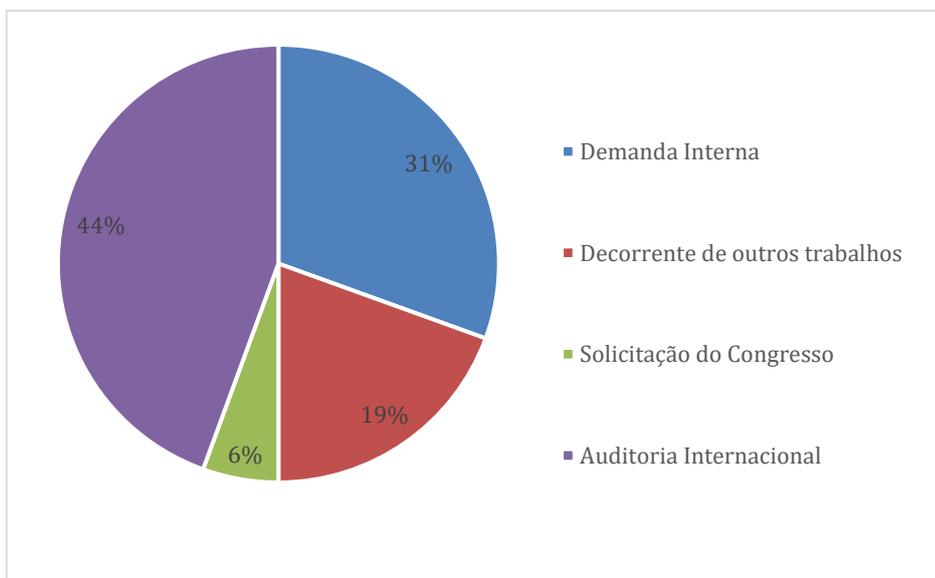
Em 2013, foram auditadas as unidades de conservação federais e estaduais do bioma Amazônia, com a participação dos respectivos Tribunais de Contas do Estado (TC-034.496/2012-2). O Tribunal auditou todas as 334 unidades de conservação federais sob a gestão do Poder Público. Já em 2014 e 2015, o TCU avaliou as unidades de conservação federais dos demais biomas brasileiros, ao

mesmo tempo em que liderou auditoria coordenada internacional com outras Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) no âmbito da Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (TC-006.762/2014-0): Argentina, Bolívia, Brasil, Colômbia, Costa Rica, El Salvador, Equador, Honduras, México, Paraguai, Peru e Venezuela.

A auditoria desse tema representa 9 de 36 relatórios, equivalente a 25% dos trabalhos analisados na presente pesquisa. Cabe destacar que para realizar esse trabalho foi necessário realizar um Workshop de capacitação, que teve duração de uma semana, e contou com a participação de 35 auditores.

Quanto ao método de seleção do objeto de auditoria, o TCU menciona em seus relatórios a origem da demanda, que se resumem a: auditorias decorrentes de outros trabalhos/acórdãos; auditoria internacional em função do compromisso como membro da INTOSAI; por Solicitação do Congresso Nacional; e por demanda interna, seja ela uma solicitação de ministro do TCU, ou por constar no Plano de Fiscalização do Tribunal. Conforme Gráfico 6.

Gráfico 6 - Método de Seleção do Objeto - TCU



Fonte: Elaboração da autora

Quanto ao ciclo da Política Pública, 56% das auditorias foram realizadas na fase de operação e monitoramento, enquanto 44% foram realizadas na avaliação da política pública.

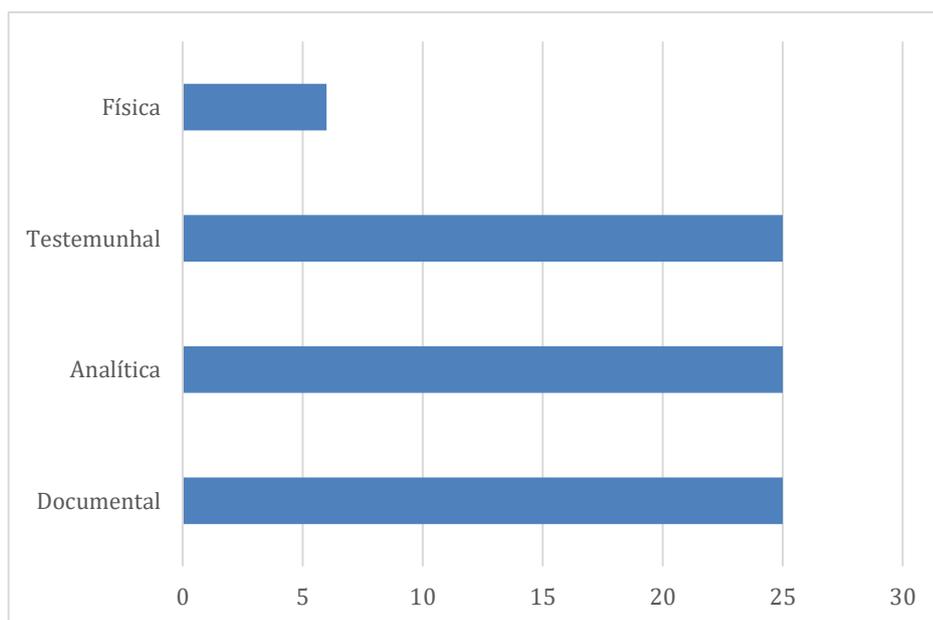
O tipo de abordagem utilizado em 80% dos relatórios foi a abordagem orientada a resultados e 20% possuem abordagem orientada a problemas.

Quanto as evidências, todos os relatórios foram produzidos com base em fonte de informações internas.

Os procedimentos utilizados para a obtenção das evidências foram a inspeção e a indagação, utilizadas em todos os relatórios; a observação e os procedimentos analíticos foram utilizados em 48% dos trabalhos analisados. O TCU se utiliza bastante de técnicas de diagnóstico na fase de planejamento das auditorias. As mais citadas são: análise SWOT e a árvore de problemas.

As evidências possuem natureza física, analítica, documental e testemunhal, conforme Gráfico 7.

Gráfico 7 - Natureza da Evidência - TCU

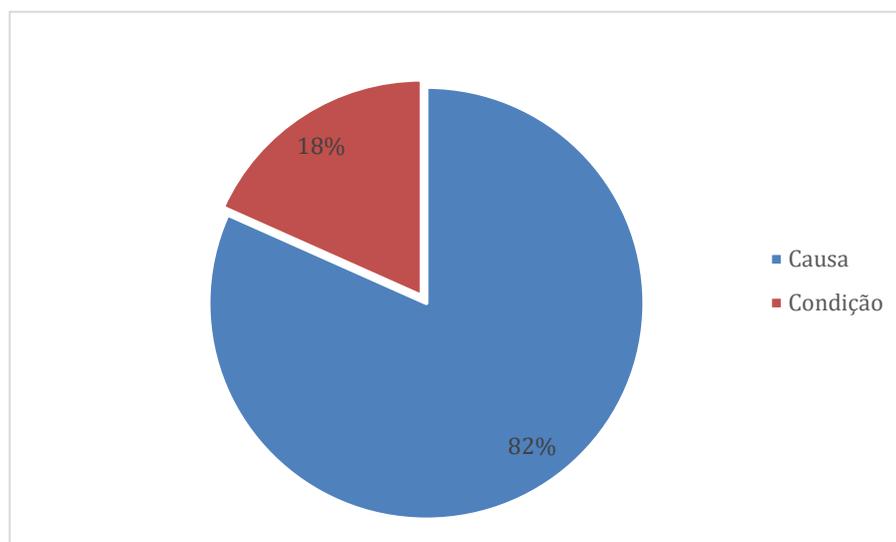


Fonte: Elaboração da autora

Os relatórios mencionam a utilização de entrevistas com gestores, consultas em meio eletrônico (e-mail), formação de grupo focal, visitas in loco, solicitações de auditoria e consulta a processos.

Quanto às recomendações, os relatórios possuem uma média de 11 recomendações, sendo o foco delas dividido entre causa ou condição.

Gráfico 8 - Tipo de Recomendação - TCU



Fonte: Elaboração da autora

Para ilustrar essa situação, na qual um relatório apresenta tanto recomendações com foco na causa quanto na condição, pode-se citar o ocorrido no Relatório TC 036.784/2011-7.

O achado de auditoria aponta que houve ausência de fiscalização das embarcações pelo IBAMA. Uma das causas identificadas é que o Instituto não possuiu meios para realizá-la. Assim, a recomendação foi feita no sentido de tratar a causa, provendo ao órgão acesso ao sistema de rastreamento de embarcações: *“recomendar ao Ibama, à Marinha e à ANP que analisem a viabilidade de prover, ao Ibama, acesso ao sistema informatizado para rastreamento de embarcações”*.

Em outro trecho do mesmo relatório, temos um exemplo de recomendação com foco na condição. Nele, o achado de auditoria indica que a cooperação entre os órgãos foi formalizada de forma precária e recomenda a correção da condição indicada, qual seja a institucionalização da parceria mediante ato normativo: *“a equipe de auditoria propõe recomendação à ANP e ao Comando da Marinha para que, com interveniência do Ministério de Minas e Energia, institucionalizem parceria mediante ato normativo que garanta perenidade aos instrumentos de fiscalização empregados pela DPC/Marinha.”*

Verificou-se que algumas vezes a recomendação não é para o auditado, mas para o órgão superior ou ao Congresso Nacional, com vistas a tratar a causa do achado. Como podemos observar no Relatório TCU nº 024.500/2008-9:

7.2. Recomendações ao Congresso Nacional

7.2.1. Nos termos do art. 48, II, CF, recomendar ao Congresso Nacional a elaboração de lei complementar disciplinando a integração do zoneamento no ciclo orçamentário (com base na competência da União para legislar sobre normas gerais de orçamento, CF, Art. 24, II, e § 1º c/c art. 165, § 9, I).

7.2.2. Recomendar ao Congresso Nacional a regulamentação do ZEE por meio de lei que reequilibre o papel do ZEE enquanto instrumento de planejamento estatal, observando o art. 174 da CF/88, sem prejuízo do seu relevante papel na Política Nacional do Meio Ambiente.

7.2.3. Nessa lei, a exemplo da experiência dos estados, conferir ao MPOG estrutura para exercer o papel diferenciado de coordenação geral desse processo, com suporte técnico ou coordenação técnica do MMA, independente da adoção da recomendação sob o § 7.1.3.

7.2.4. Recomendar ao Congresso Nacional a regulamentação do ZEE por meio de lei disciplinando a disposição do prognóstico dos ZEEs dos entes federativos, sem prejuízo da readequação dos produtos dos ZEEs já realizados nos estados, como condição de seu reconhecimento no ZEE do Território Nacional, para que os prognósticos sejam estruturados com os seguintes atributos para cada zona, definindo na norma o significado e a quem se destina cada atributo, conjugada com a regra de transição constante do § 7.2.5. (TCU, 2009, p. 74)

Em todos os relatórios, o tipo de benefício identificado foi o não-financeiro.

O tipo de aprendizado identificado foi majoritariamente o reflexivo, como nos exemplos citados anteriormente, ocorrendo em 56% dos casos. O aprendizado epistêmico ocorreu em 36% dos casos, e os demais 8% apresentam o aprendizado por barganha.

Quando o aprendizado reflexivo surge, o nível de incerteza sobre o problema é alto e há necessidade de maior amadurecimento sobre o problema para que se estabeleça controles mais eficazes, geralmente utilizam-se mecanismos que promovam a socialização e a discussão entre os atores.

6.5. Análise Comparativa das Auditorias

Primeiramente, apresenta-se o Quadro 6 com a quantidade de relatórios analisados por órgão auditor e por ano.

Quadro 6 - Relatórios analisados por ano

| Ano | CGU | IBAMA | ICMBIO | TCU | Total Geral |
|--------------------|-----------|----------|----------|-----------|-------------|
| 2006 | | | | 1 | 1 |
| 2007 | | | | 2 | 2 |
| 2008 | | | | 1 | 1 |
| 2009 | | | | 4 | 4 |
| 2010 | | | | 1 | 1 |
| 2011 | | | | 1 | 1 |
| 2012 | | | | 3 | 3 |
| 2013 | | | | 6 | 6 |
| 2014 | | | | 3 | 3 |
| 2015 | | | | 2 | 2 |
| 2016 | 4 | | | 1 | 5 |
| 2017 | 5 | | | 2 | 7 |
| 2018 | | | | 3 | 3 |
| 2019 | 1 | | 1 | 3 | 5 |
| 2020 | 1 | 1 | 3 | 3 | 8 |
| 2021 | 2 | 1 | 2 | | 5 |
| 2022 | | 3 | 2 | | 5 |
| Total Geral | 13 | 5 | 8 | 36 | 62 |

Fonte: Elaboração da autora

Com base na análise dos relatórios, nota-se que ainda que sejam auditorias operacionais, as realizadas pela CGU e pelo ICMBio, possuem características mistas, e podem ser entendidas como auditorias combinadas, nas quais estão presentes a avaliação de eficiência e efetividade dos processos auditados, mas também foram avaliados os aspectos de conformidade.

As auditorias mistas no ICMBio ocorrem por conta da delimitação do escopo, uma escolha do gestor. Já na CGU, a vivência e os estudos das auditorias realizadas aos longos dos anos, indicam a hipótese de a auditoria combinada ter surgido em um momento de transição entre os trabalhos de avaliação e consultoria, contudo, para validar essa hipótese seria necessário um trabalho a ser realizado em pesquisas futuras.

Quadro 7 - Comparativo: Tipo de Relatório

| Órgão Auditor | Auditoria Combinada | Auditoria Operacional |
|---------------|---------------------|-----------------------|
| CGU | 61,5% | 38,5% |

| | | |
|--------------------|--------------|--------------|
| IBAMA | 0,0% | 100,0% |
| ICMBIO | 62,5% | 37,5% |
| TCU | 0,0% | 100,0% |
| Total Geral | 21,0% | 79,0% |

Fonte: Elaboração da autora

Ao se comparar a **duração média das auditorias**, nota-se que as auditorias realizadas pelo TCU e pelo IBAMA possuem duração mais longa.

Quadro 8 - Comparativo: Duração das Auditorias

| Órgão Auditor | Média de Duração (meses) |
|----------------------|---------------------------------|
| CGU | 6 |
| IBAMA | 10 |
| ICMBIO | 4 |
| TCU | 14 |
| Total Geral | 10 |

Fonte: Elaboração da autora

Em relação aos **órgãos auditados**, as Audins do ICMBio e do IBAMA, obviamente, só realizam auditorias neles próprios. Já a CGU em apenas duas ocasiões realizou auditoria em um tema que permeasse mais de um órgão. O TCU, por sua vez, auditou 49 instituições diferentes, na curta amostra analisada, chegando a trabalhar com 10 órgãos concomitantemente em três ocasiões.

Ao comparar os objetos auditados, as Unidades de Conservação Ambiental foram o único tema auditado por mais de um órgão. Este foi citado em 14 relatórios, sendo: 2 da CGU, 3 do ICMBio e 9 do TCU. Entretanto, cada um deles possui um objetivo diferente, assim, o tema é apresentado sobre diferentes pontos de vista.

No caso dos dois relatórios da CGU, um buscou avaliar o macroprocesso de criação e ampliação de Unidades de Conservação (UCs) federais, e o segundo com um escopo mais estrito, avaliou o outro Plano de Manejo e o Conselho Gestor do Parque Nacional de Brasília.

Já os relatórios do ICMBio sobre o tema, focaram no processo de revisão dos planos de manejo; processo de fiscalização; e, no monitoramento das concessões em unidades de conservação federais.

Os nove Relatórios produzidos pelo TCU que tratam de fiscalizações nas Unidades de Conservação Ambiental foram uma iniciativa do Tribunal enquanto membro da INTOSAI. Trata-se de auditoria internacional em áreas protegidas, com a participação de 17 entidades fiscalizadoras superiores da América Latina e Europa. O objetivo geral foi proporcionar uma visão sobre a política pública das áreas protegidas nos países participantes, visando identificar oportunidades de melhoria, boas práticas e gargalos.

As auditorias internacionais realizadas pelo TCU são o resultado de sua função como membro de organizações internacionais. Atualmente o Tribunal integra as seguintes organizações: INTOSAI - Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle; OLACEFS - Organização Latino-americana e do Caribe das Instituições Superiores de Controle; EFSUL - Organização das ISC dos Países do Mercosul e Associados; e, OISC/CPLP - Organização das Instituições Superiores de Controle da CPLP.

Em 2019, o TCU elaborou uma Cartilha com Orientações sobre auditorias coordenadas, segundo este documento:

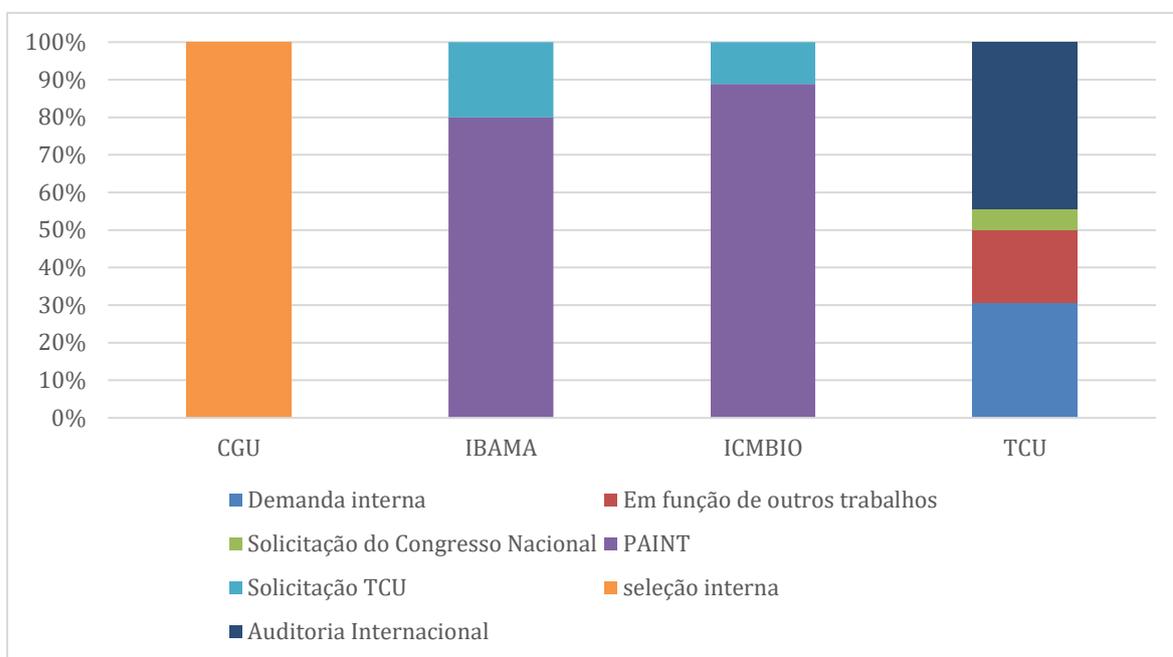
A cooperação entre o Tribunal de Contas da União (TCU) e as entidades de controle externo nacionais e internacionais na realização de auditorias coordenadas revela grande potencial de sinergia quanto à troca de informações e adoção de abordagem sistêmica sobre um tema de interesse comum. A necessidade de encontrar soluções comuns para problemas de escala regional, nacional ou internacional é um dos fatores que justifica o desejo dessas entidades em fomentar trabalhos em regime de cooperação. Com enfoque no planejamento integrado, trabalhos dessa natureza combinam diversas auditorias, sobre o mesmo tema, executadas simultaneamente por diferentes entidades fiscalizadoras. (TCU, 2019)

Iniciadas em 2007 no nível nacional e em 2011 no nível internacional, as auditorias coordenadas permitem atuação ampla da execução de políticas públicas. Esse trabalho é positivo, pois favorece o intercâmbio de experiências e conhecimentos entre instituições de controle, além da disseminação de melhores práticas de fiscalização.

Quanto ao **método de seleção dos temas**, observa-se que a maioria das justificativas é originada do Plano de Auditoria Interno, os quais são elaborados baseados em critérios de relevância, materialidade e criticidade. Destaca-se que o

TCU, enquanto controle externo, é o que possui maior flexibilidade na seleção dos objetos.

Gráfico 9 - Comparativo Método de Seleção do Objeto



Fonte: Elaboração da autora

As auditorias do IBAMA, ICMBio e CGU, foram realizadas na fase de operação e monitoramento, o que era esperado do IBAMA e do ICMBio por serem órgãos executores de políticas públicas. Quanto a CGU, a avaliação em políticas públicas é um ponto que pode ser mais explorado no futuro. Apenas o TCU realizou auditoria de avaliação da política pública.

Quadro 9 - Comparativo Fase da Política Pública

| Órgão Auditor | CGU | IBAMA | ICMBIO | TCU | Total Geral |
|---|-----------|----------|----------|-----------|-------------|
| <i>vi) operação e monitoramento</i> | 13 | 5 | 8 | 23 | 49 |
| <i>vii) avaliação da política pública</i> | | | | 13 | 13 |
| Total Geral | 13 | 5 | 8 | 36 | 62 |

Fonte: Elaboração da autora

O tipo de abordagem dos relatórios é majoritariamente voltado a resultados, conforme o esperado para auditorias operacionais, uma vez que são avaliados o atingimento dos objetivos em relação ao que fora planejado, e se o funcionamento de

programas e serviços são executados como pretendido. Apenas em 6 ocasiões o TCU atuou especificamente visando analisar as causas de problemas pontuais.

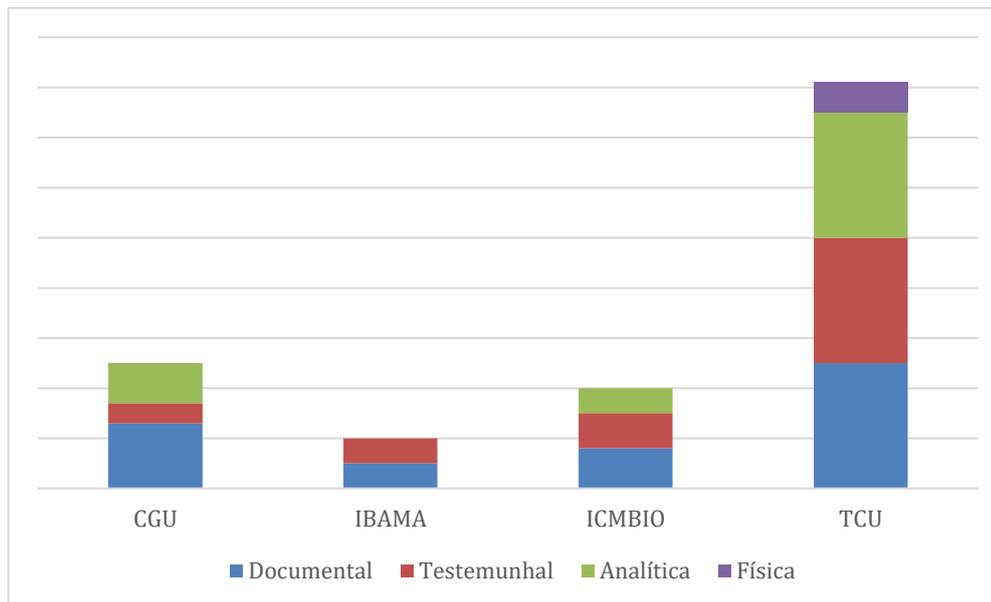
Quadro 10 - Comparativo Tipo de Abordagem

| Órgão Auditor | Orientada a Problemas | Orientada a Resultados | Total Geral |
|--------------------|-----------------------|------------------------|----------------|
| CGU | 0,00% | 22,03% | 22,03% |
| IBAMA | 0,00% | 8,47% | 8,47% |
| ICMBIO | 0,00% | 13,56% | 13,56% |
| TCU | 10,17% | 45,76% | 55,93% |
| Total Geral | 10,17% | 89,83% | 100,00% |

Fonte: Elaboração da autora

As auditorias se assemelham, em todos os casos, por utilizarem somente fontes de informações internas. No entanto, quanto aos procedimentos utilizados para a obtenção das evidências, o TCU se diferencia por ser o único a mencionar a utilização de evidências físicas.

Gráfico 10 - Comparativo Natureza da Evidência



Fonte: Elaboração da autora

Ou seja, as informações e conhecimentos utilizados para auditar as instituições públicas são, em geral, produzidos pela própria administração pública, originados de normativos e dados produzidos pelos implementadores dos objetos auditados, quer sejam políticas públicas ou programas de governo.

Este dado corrobora achados de pesquisas anteriores sobre as fontes informacionais em diversas áreas governamentais, inclusive na área do controle (Koga et al., 2020).

Quanto as recomendações, a quantidade média geral foi de **9 recomendações por relatório**.

Quadro 11 - Comparativo Duração das Auditorias

| Órgão Auditor | Soma Recomendações | Média Recomendações |
|--------------------|--------------------|---------------------|
| CGU | 98 | 9 |
| IBAMA | 12 | 2 |
| ICMBIO | 73 | 9 |
| TCU | 268 | 11 |
| Total Geral | 448 | 9 |

Fonte: Elaboração da autora

A quantidade de recomendação do IBAMA aparece reduzida, devido ao modelo de relatório escolhido, no qual ao longo do seu texto são citados diversos riscos, e a recomendação final é de que se faça um plano de ação detalhado que indique o tratamento para cada risco.

Os relatórios do ICMBio e da CGU, indicados como auditorias combinadas, possuem recomendações corretivas como: ajustar planilha, apresentar comprovante de pagamento, atualizar o edital, apresentar a conclusão do processo, elaborar checklist para inserir como formulário padrão no sistema, atualizar a Instrução Normativa segundo a atual estrutura regimental, entre outras.

Essas recomendações possuem natureza operacional, e visam corrigir a condição encontrada. Isso explica o fato desses órgãos possuírem uma maior quantidade de **tipo de recomendações** com foco na condição, quando em comparação com o TCU, conforme quadro abaixo:

Quadro 12 - Comparativo Tipo de Recomendação

| Tipo de Recomendação | CGU | IBAMA | ICMBIO | TCU | Total Geral |
|----------------------|-----|-------|--------|-----|-------------|
| Foco na causa | 58% | 100% | 52% | 82% | 95% |
| Foco na condição | 42% | 0% | 48% | 18% | 5% |

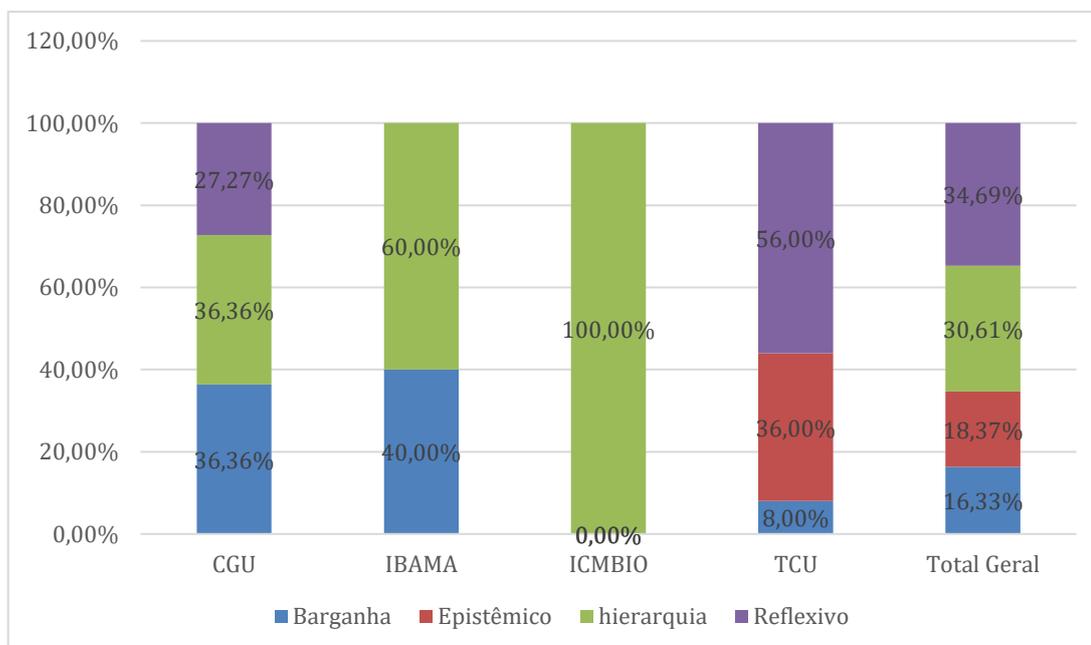
Fonte: Elaboração da autora

O **tipo de benefício** gerado, identificado em todas as auditorias, é o não financeiro, por se tratar de auditoria de natureza operacional, que visa o aprimoramento dos processos auditados.

O TCU também se diferencia no **tipo de aprendizado**, sendo que os seus relatórios proporcionam um aprendizado reflexivo e epistêmico na vasta maioria dos casos, enquanto os demais órgãos trabalham para proporcionar aprendizado hierárquico.

Demonstrado que a aprendizagem promovida por esses órgãos favorece a aplicação do conhecimento na prática, relacionada à manutenção das regras, procedimentos e papéis institucionalizados. Esse é o tipo de conhecimento desenvolvido e utilizado por burocratas e técnicos governamentais para sustentar as rotinas complexas envolvidas na implementação das políticas, que demandam treinamento constante. Já o aprendizado promovido pelo TCU, permitirá um aprofundamento em questões que ainda não estão tão claras e para as quais os especialistas ainda não têm respostas, favorecendo a discussão aprofundada sobre o tema.

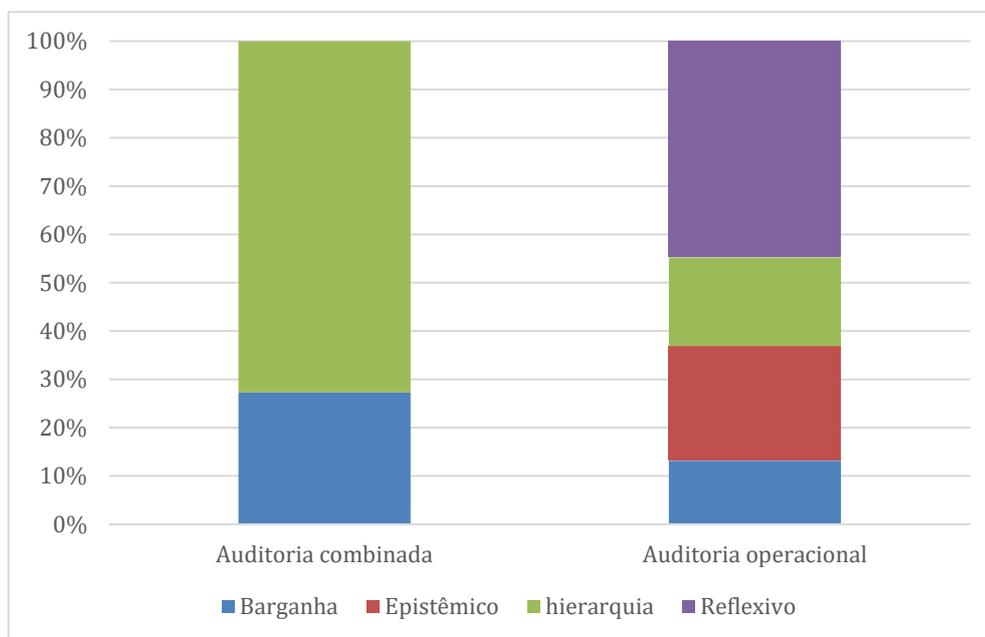
Gráfico 11 - Comparativo Tipo de Aprendizado



Fonte: Elaboração da autora

Em outra comparação quanto ao aprendizado, demonstrado no Gráfico 12, observa-se que as auditorias operacionais promovem o aprendizado reflexivo, enquanto nas auditorias combinadas o aprendizado tende a ser mais hierárquico.

Gráfico 12 - Tipo de Auditoria x Tipo de Aprendizado



Fonte: Elaboração da autora

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa analisou como as Auditorias Operacionais realizadas pelos órgãos de controle, Tribunal de Contas da União – TCU e Controladoria Geral da União – CGU, e unidade de Auditoria Interna - Audin, se mútuo afetam. A partir do levantamento de base de dados, foram identificados e analisados os relatórios das 62 auditorias operacionais emitidas para os órgãos federais de meio ambiente: o Ministério do Meio Ambiente - MMA, Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis - IBAMA e Instituto Chico Mendes de Biodiversidade - ICMBio.

Além do exame da base de dados existente com as variáveis: modalidade de fiscalização, objeto, tempo de duração das auditorias e órgãos/entidades envolvidos; foi acrescida à base, a partir da leitura crítica dos acórdãos e relatórios, as variáveis: objetivo, método de seleção, fase do ciclo da política pública, tipo de abordagem, natureza da evidência, procedimento utilizado na obtenção da evidência, fontes de informação, quantidade de recomendações, tipo de recomendação, tipo de benefício e tipo de aprendizado.

Essa pesquisa utilizou a comparação focada (*focused comparison*), por meio da avaliação das recomendações contidas nesses relatórios, para verificar se as auditorias operacionais influenciam umas às outras; se as mesmas políticas e programas estão sendo auditados pelos dois entes; e se as auditorias da CGU incitam a do TCU ou vice-versa.

Conclui-se que o trabalho do Tribunal de Contas da União, por exercer o papel de controle externo, se diferencia dos demais. Seus trabalhos apresentam maior abrangência e um maior número de instituições auditadas envolvidas.

Com base nos levantamentos, observa-se que o TCU realiza auditorias operacionais há muito mais tempo que os demais; foram encontrados relatórios de auditoria emitidos para a área ambiental desde 2006.

Com a busca qualitativa realizada a partir da leitura dos relatórios de auditorias e acórdãos do TCU, foi possível entender quais os tipos de metodologias usadas e quais evidências/dados foram coletadas.

Ao realizar a análise comparativa, nota-se também nos trabalhos do TCU uma descrição mais detalhada das técnicas de auditoria utilizadas e do processo de planejamento dos trabalhos, que chegaram a envolver a capacitação de mais de 30 auditores¹. Depreende-se, portanto, uma maior complexidade dos objetos e na execução das auditorias.

Além disso, o fato das publicações do TCU serem referenciadas como critério pela CGU e pelo ICMBio, e por sua posição enquanto membro da INTOSAI, ressalta ainda mais sua atuação como modelo a ser seguido em auditoria.

A CGU apresenta em seus relatórios um ciclo de avaliação nas ações relativas à fiscalização ambiental sob responsabilidade do IBAMA, abrangendo a instrução e julgamento dos Autos de Infração. Apesar de só ficar claro que se trata de um ciclo de avaliação na leitura do relatório, cujo objeto é a reparação de danos ambientais, publicado em 2022, nota-se que a CGU audita o tema Autos de Infração desde 2013. Na época eram auditadas somente as Superintendências Estaduais, mas em 2019 o órgão passou a auditar o processo a partir da Sede do IBAMA. Assim, infere-se que após realizar auditorias de gestão nas Superintendências, que são auditorias combinadas com aspectos de conformidade e desempenho, a CGU identificou a necessidade de realizar uma auditoria operacional no tema.

A CGU iniciou a adoção das auditorias operacionais em 2016; no entanto, até 2017, estas possuíam ainda análise de conformidade combinada com a de desempenho. A partir de 2018, seus trabalhos passam a ter mais características de auditoria operacional do que anteriormente. Ressalta-se que este foi o primeiro trabalho exploratório na área do meio ambiente, sendo impossível, por meio da análise de apenas 13 trabalhos da CGU, refletir toda a produção desse órgão, o qual possui grande diversidade de temas auditados e abrangência nacional.

Já no ICMBio e no IBAMA, as auditorias operacionais começam a ser utilizadas a partir de 2018. Elas se assemelham por ambos serem órgãos executores de políticas públicas e por serem realizadas em âmbito interno. Apesar dos modelos adotados para o relatório serem diferentes: o IBAMA apresenta o fluxograma do

¹ União, Tribunal de Contas da. "Auditoria Coordenada Nas Áreas Protegidas Da América Latina | Portal TCU." Portal.tcu.gov.br, 20 May 2015, portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-coordenada-nas-areas-protegidas-da-america-latina.htm. Acesso em 19 jun 2023.

processo auditado e identifica os riscos; o ICMBio apresenta achados de não-conformidade; mas ambos solicitam que o auditado elabore um plano de ação para tratar as situações apontadas no relatório. Os riscos e achados são, em sua maioria, referentes a conformidade, devido ao escopo mais limitado (mais específico). Pode-se afirmar que são auditorias voltadas para o nível operacional da gestão.

Não coincidentemente, desde 2018, ambos IBAMA e ICMBio, nomearam para o cargo de Auditor Chefe da Auditoria Interna, servidores de carreira da CGU. Devido às suas vivências no órgão central do SCI, os servidores possuem conhecimentos e *expertise* para implementar a auditoria operacional.

Vale consignar que os dados utilizados nessa pesquisa, exceto os relatórios do IBAMA, encontram-se todos publicados nos sítios organizacionais das entidades, no entanto, o acesso pode não ser tão fácil para o cidadão comum. Tampouco, a leitura e análise dos relatórios, a qual não poderia ser realizada de forma isolada por sua natureza hermética.

Verificou-se que as auditorias operacionais quando proporcionam o aprendizado reflexivo, ocorridos em 45% dos casos, conforme Gráfico 12, promovem o conhecimento das normas, de novos consensos e novas definições do que é apropriado. E quando permitem o aprendizado epistêmico, em 24% dos casos, visam o conhecimento, as relações de causa e efeito, as conexões entre as evidências e resultados desejados.

Já no caso das auditorias combinadas, quando estão presentes características de conformidade, o aprendizado proporcionado é o hierárquico, o qual foca no escopo das regras, e as consequências de não as seguir.

Portanto, conclui-se que há uma atuação diferenciada do TCU e um papel operacional das Audin. Ainda assim, as auditorias da área ambiental, quando recaem sobre o mesmo objeto, se complementam. A exemplo das realizadas nas Unidades de Conservação Federal, cada uma traz um ponto de vista, que somente ao se ler todos os relatórios, é que se têm a dimensão da sua abrangência, da pluralidade de órgãos afetados pelo tema e da relevância para a preservação de ecossistemas.

Deste modo, espera-se que essa pesquisa tenha contribuído para a compreensão de como as auditorias do TCU, CGU e Audins se relacionam e se completam, e de como as auditorias operacionais vem sendo conduzidas por essas entidades. Visa, ainda, ampliar a discussão de como as ações de cada órgão de controle se afetam, pois são partes do mesmo processo, sendo que a cooperação institucional entre eles somente os fortalece.

Cabe ressaltar que esse estudo foi realizado em uma amostra representativa do trabalho do TCU e da CGU na área de meio ambiente, mas não se pode generalizar os resultados para todo o vasto trabalho dessas Instituições, outros períodos ou outras áreas.

Por fim, o presente trabalho inovou ao correlacionar os resultados das auditorias com a literatura sobre o aprendizado em políticas públicas, buscando ampliar a discussão sobre como as auditorias operacionais podem proporcionar melhorias na gestão pública. O estudo dessa relação, entre tipos de aprendizado e as auditorias, realizado de forma inédita, conduz para a compreensão da importância do trabalho dos órgãos de controle e dos seus efeitos de suas recomendações.

Em conclusão, como este estudo apresentou um caráter pioneiro no tema, é possível sugerir alguns temas para futuras pesquisas:

- estudos sobre o controle governamental em outras áreas de políticas públicas;
- o papel da CGU na transição da atividade auditoria de conformidade para a de auditoria interna governamental, podendo incluir entrevistas com gestores; e,
- o trabalho de auditoria coordenada com outros países que vem sendo realizado pelo TCU.

8. REFERÊNCIAS

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

ARAÚJO, Marcos V. **Tribunal de Contas: o controle de governo democrático — histórico e perspectivas**. Brasília: TCU, 1993, mimeo.

BALBE, R. S. **O resultado da atuação Controle Interno no contexto da Administração Pública Federal brasileira**. 2010. 158f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Departamento de Ciência Política e Políticas Públicas, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa, 2010.

BARZELAY, Michael. **Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE**. Revista do Serviço Público, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 496 p. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 12 jun. 2022.

_____. Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. 2017a. Disponível em: http://www.lex.com.br/legis_27439931_INSTRUCAO_NORMATIVA_N_3_DE_9_DE_JUNHO_DE_2017.aspx Acesso em: 14 jun. 2022.

_____. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017**. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017b. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia//asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/1096823/d01-2017-12-18-instrucaonormativa-n-8-de-6-de-dezembro-de-2017-1096819-1096819 Acesso em: 27 jun. 2022.

_____. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020**. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/45198#:~:text=Reposit%C3%B3rio%20de%20Conhecimento%20da%20CGU,28%20de%20abril%20de%202020&text=Abstract%3A,Governamental%20do%20Poder%20Executivo%20Federal>. Acesso em: 27 jan 2023.

_____. Controladoria-Geral da União. **Relatório de Avaliação nº 846463**. Brasília: CGU, 2021. 22 p.

_____. **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. Brasília, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm Acesso em: 14 jun 2022.

_____. **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.** Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm. Acesso em 19/05/2019. Acesso em: 27 jun. 2022.

_____. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe Sobre a Política de Governança da Administração Pública Federal Direta, Autárquica e Fundacional.** Brasília, 2017. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 8 jan. 2023.

_____. Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis. Ministério do Meio Ambiente. **Processo administrativo sancionador.** 2022. Disponível em: http://www.ibama.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=825&Itemid=752 Acesso em: 29 ago. 2022.

_____. Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis. Ministério do Meio Ambiente. **Relatório de Auditoria nº 10/2020-COAUD/AUDIT: Relatório de auditoria no processo gerencial dos bens apreendidos.** Brasília: Ibama, 2020.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm Acesso em: 14 jun 2022.

_____. **Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981 Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências.** Brasília, 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm Acesso em: 01 set 2022.

_____. **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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm Acesso em: 27 jun 2022.

_____. Ministério Da Transparência e Controladoria-Geral Da União. **RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA GESTÃO nº 201800803 - IBAMA: Relatório de Avaliação do Processo Sancionador Ambiental.** Brasília: CGU, 2019. 114 p. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/download/12741.pdf> Acesso em: 04 ago. 2021.

_____. Ministério Da Transparência e Controladoria-Geral Da União. **RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DA GESTÃO Nº 201700301.** Brasília: CGU, 2016. 31 p.

_____. Ministério Da Transparência e Controladoria-Geral Da União. **RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO POR ÁREA DE GESTÃO Nº 9: RESÍDUOS SÓLIDOS.** Brasília: CGU, 2017. 76 p.

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

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4.ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020. 166 p

_____. Tribunal de Contas da União. **Orientações sobre auditorias coordenadas / Tribunal de Contas da União**. – Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Educação (SecexEducação), 2019.39 p.: il.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Controle de Políticas Públicas/Tribunal de Contas da União** - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesenvolvimento), Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (Semec) e Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), 2020.150 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-politicas-publicas.htm>. Acesso em: 09 nov. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório TC nº 024.500/2008-9**. Brasília: TCU, 2009. 84 p

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

COLLIER, David. **The comparative method**. In: FINIFFER, A.W. (Ed.). Political Science: the state of the discipline II. Washington, American Political Science Association, p.105-119, 1993.

Creswell, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto** / John W. Creswell; tradução Luciana de Oliveira da Rocha. - 2. ed. - Porto Alegre: Artmed, 2007. 248 p

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

FONTENELE, Ricardo Andre Macedo et al (org.). **Curso Técnicas de Auditoria Interna Governamental: apostila de aula**. Brasília: Enap, 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5146>. Acesso em: 16 fev. 2023.

GOELLNER, Isabella de Araújo. **Relatório com análises descritivas da base TCU e CGU e de Auditorias Operacionais**. Brasília: Ipea, 2021.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. **Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2013. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41842> Acesso em 27 jun 2022.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. **Modelo Das Três Linhas Do IIA 2020**. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors, 2020. Disponível em:

<https://iiabrazil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf> Acesso em 26 ago 2022.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **ISSAI 300: Fundamental Principles of Performance Audit**. Viena, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> Acesso em 16 fev 2023.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). **ISSAI 400: Fundamental Principles of Compliance Audit**. Viena, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/> Acesso em 16 fev 2023.

JACOB, E. K.; SHAW, D. **Sociocognitive perspectives on representation**. Annual Review of Information Science and technology, v. 33, p. 131-185, 1998. Disponível em: <https://fundamentosdeux.com/post/sociocognitive-perspectives-on-representation-375.htm> Acesso em 23 mar 2023.

LEAL, Márcia Aparecida Pimentel. **A AUDITORIA OPERACIONAL E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA: um estudo de caso da auditoria operacional da agência estadual de meio ambiente e recursos hídricos em Pernambuco**. 2006. 137 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Gercina Ângela Borém de Oliveira. Modelos de categorização: apresentando o modelo clássico e o modelo de protótipos. **Perspectivas em Ciência da Informação**, Belo Horizonte, v. 15, n. 2, p. 108-122, ago. 2010.

MA, Janaina; VIEIRA, Diego Mota. **Aprendizado e mudança em políticas públicas: explorando possibilidades no Modelo de Coalizões de Defesa** REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA | Rio de Janeiro 54(6):1672-1690, nov. - dez. 2020

MACHADO Jr. & REIS. **A Lei 4.320 comentada**. Rio de Janeiro: IBAM, 1995. 26 ed. 380 p.

MACKIE, Tom; MARSH, David. **The comparative method**. In: MARSH, David; STOKER, Gerry (Eds.). Theory and method in Political Science. London, MacMillan Press, p. 173-188, 1995.

Medeiros, Bernardo Abreu de. **“A “Explosão de Auditoria” E O Tribunal de Contas Da União.”** Desenvolvimento Em Debate, vol. 9, no. especial, 20 nov. 2021, <https://doi.org/10.51861/ded.dmvu.9.esp.001>. Acesso em 6 out. 2022.

Natália Massaco Koga, et al. **TD 2619 - O Que Informa as Políticas Públicas: Survey Sobre O Uso E O Não Uso de Evidências Pela Burocracia Federal Brasileira**. 17 Dec. 2020, pp. 1–126, Disponível em: <https://doi.org/10.38116/td2619> Acesso em 24 mai 2023.

Normas brasileiras de contabilidade: **NBC TA – de auditoria independente:** Evidência de Auditoria, NBC TA 500 / Conselho Federal de Contabilidade. - Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> Acesso em 06 de fev de 2023.

OLIVEIRA, Tiago Chaves. **AUDITORES INTERNOS GOVERNAMENTAIS DA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO: COMO PREFEREM ATUAR, DE FORMA DIDÁTICA OU REPRESSIVA?** 2020. 119 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento, Escola Nacional de Administração Pública – Enap, Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5629>. Acesso em: 27 jun. 2022.

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

PIRES, R. R. C. **Burocracia, discricionariedade e democracia: alternativas para o dilema entre controle do poder administrativo e capacidade de implementação.** Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 14, n. 54, p. 147-187, 2009.

POLLITT, Christopher et al. **Desempenho ou legalidade? Auditoria operacional e de Gestão pública em cinco países.** Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 362p.

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

SAMPAIO, Maria Eugênia C.A. de; VALLE, Regina Miranda. **Estudo Piloto de Metodologia de Auditoria Operacional.** 2008. 125 f. Monografia (Especialização) - Curso de Pós-Graduação em Gestão Pública, Faculdade IBGEN, Porto Alegre, 2008.

APÊNDICE I – RELAÇÃO DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA QUE COMPUSERAM A BASE DE DADOS

| Índice | Órgão Auditor | Referência n° | Tema | Disponível em | |
|--------|---------------|---------------|---|---|----------------------|
| 1 | CGU | 846463 | Superintendência Do Ibama Em Goiás | | |
| 2 | CGU | 821855 | Eletronorte - Linha de Transmissão Manaus (AM) - Boa Vista (RR) | | |
| 3 | CGU | 201603137 | ICMBio - Macroprocesso de criação e ampliação de Unidades de Conservação (UC) federais | | |
| 4 | CGU | 201700301 | Superintendência do Ibama em Goiás | | |
| 5 | CGU | 201700309 | Superintendência do Ibama no Rio Grande do Norte | | |
| 6 | CGU | 201503847 | Superintendência do Ibama em Goiás | https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/ | |
| 7 | CGU | 201603223 | Superintendência do Ibama no Rio de Janeiro | | |
| 8 | CGU | 201602951 | Política Nacional de Resíduos Sólidos – PNRS | | |
| 9 | CGU | 201505130 | Cadastro ambiental rural – CAR | | |
| 10 | CGU | 201604671 | ICMBio - Plano de Manejo e o Conselho Gestor | | |
| 11 | CGU | 201902659 | Ibama - Processo de reparação de danos ambientais decorrente do cometimento de infrações ambientais | | |
| 12 | CGU | 201800803 | Ibama - processo sancionador ambiental | | |
| 13 | CGU | 201600219 | Programa bolsa verde | | |
| 1 | IBAMA | out/20 | Relatório de Auditoria Bens Apreendidos | | SEI_IBAMA - 8267656 |
| 2 | IBAMA | jul/21 | Relatório de Auditoria Locação de Veículos | | SEI_IBAMA - 9431212 |
| 3 | IBAMA | out/22 | Relatório de Auditoria Cetas | | SEI_IBAMA - 11839784 |
| 4 | IBAMA | dez/22 | Relatório de Auditoria CTF | | SEI_IBAMA - 12141879 |
| 5 | IBAMA | 26/2022 | Relatório de Auditoria Proconve | | SEI_IBAMA - 14040384 |

| | | | | |
|----|--------|----------------|---|---|
| 1 | ICMBIO | 01_2019 | Avaliação da Implementação da Política de Gestão de Riscos e do Programa de Integridade do ICMBio | |
| 2 | ICMBIO | 01_2020 | Avaliação do processo de regularização fundiária | |
| 3 | ICMBIO | 05_2020 | Avaliação do Processo de elaboração/alteração de Planos de Ação Nacional (PAN) | |
| 4 | ICMBIO | 02_2020 | Avaliação do processo de Concessões de Uso Público | https://www.gov.br/icmbio/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/auditoria-interna |
| 5 | ICMBIO | 02_2021 | Avaliação da implementação do processo de fiscalização nas unidades de conservação federais | |
| 6 | ICMBIO | 02_2022 | Avaliação do Programa Monitora | |
| 7 | ICMBIO | 07_2022 | Avaliação do componente Fortalecimento da Cadeia de Valor do Programa de Cooperação Técnicas USAID - ICMBio | |
| 8 | ICMBIO | 05_2022 | Avaliação do processo de revisão dos planos de manejo do ICMBio | |
| 1 | TCU | 019.081/2005-4 | Auditoria sobre o Projeto de Integração do Rio São Francisco | |
| 2 | TCU | 021.971/2007-0 | Gestão dos Recursos da Compensação Ambiental | |
| 3 | TCU | 022.564/2007-9 | Auditoria Operacional no Licenciamento Ambiental | |
| 4 | TCU | 019.720/2007-3 | Auditoria operacional no IBAMA e outros órgãos | |
| 5 | TCU | 021.247/2008-5 | TMS - Segurança Energética - Gás para geração de energia elétrica | |
| 6 | TCU | 024.500/2008-9 | Zoneamento Ecológico-Econômico e financiamento bancário estatal na Amazônia | |
| 7 | TCU | 026.099/2008-3 | Avaliação das políticas para Amazônia frente as mudanças climáticas | |
| 8 | TCU | 026.133/2008-7 | Avaliação de políticas para adaptação da agropecuária frente as mudanças climáticas | https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/ |
| 9 | TCU | 017.517/2010-9 | Auditoria para avaliar as ações para a redução do consumo de recursos na adm. Publica | |
| 10 | TCU | 026.570/2011-4 | Revitalização do São Francisco | |
| 11 | TCU | 016.398/2012-2 | Auditoria Operacional nos Programas de Agricultura Familiar | |
| 12 | TCU | 034.588/2011-6 | Exercício da competência supletiva do IBAMA | |
| 13 | TCU | 036.784/2011-7 | Segurança Operacional das instalações offshore de produção de petróleo | |
| 14 | TCU | 012.134/2013-9 | Auditoria Operacional em Unidades de Conservação Ambiental federais no Estado do Pará | |
| 15 | TCU | 012.186/2013-9 | Auditoria Operacional em Unidades de Conservação Ambiental federais no Estado do Amapá | |

| | | | |
|----|-----|----------------|---|
| 16 | TCU | 012.478/2013-0 | Auditoria Operacional em Unidades de Conservação Ambiental federais no Estado do Amazonia |
| 17 | TCU | 013.877/2013-5 | Auditoria Operacional em Unidades de Conservação Ambiental federais no Estado do Maranhão |
| 18 | TCU | 034.496/2012-2 | Avaliação da Governança Ambiental das Unidades de Conservação na Amazônia |
| 19 | TCU | 014.293/2012-9 | Auditoria nos Recursos da Compensação Ambiental |
| 20 | TCU | 019.852/2014-2 | Auditoria em Biodiversidade: análise das Unidades de Conservação no PR e RS |
| 21 | TCU | 020.643/2014-4 | FOC Biodiversidade - Escopo Biomas Cerrado e Pantanal |
| 22 | TCU | 016.535/2013-8 | Auditoria Operacional gestão do patrimônio espeleológico (Cavernas) |
| 23 | TCU | 006.762/2014-0 | Auditoria internacional em Biodiversidade: análise das unidades de conservação brasileiras |
| 24 | TCU | 011.713/2015-1 | Auditoria operacional sobre Governança de Solos não Urbanos |
| 25 | TCU | 017.507/2015-4 | Auditoria nas ações federais relativas ao esgotamento sanitário |
| 26 | TCU | 006.615/2016-3 | Auditoria nas ações para promover o consumo sustentável na administração pública |
| 27 | TCU | 028.601/2016-5 | Licenciamento de empreendimentos de transmissão de energia elétrica |
| 28 | TCU | 008.692/2018-1 | Auditoria Operacional Piloto sobre Energias Renováveis no Setor Elétrico Brasileiro |
| 29 | TCU | 016.807/2017-0 | Auditoria de natureza operacional acerca das políticas governamentais para o setor de petróleo e gás natural |
| 30 | TCU | 024.048/2018-6 | Auditoria no licenciamento ambiental federal |
| 31 | TCU | 007.951/2019-1 | Auditoria operacional no registro, controle e fiscalização federal em agrotóxico |
| 32 | TCU | 022.874/2018-6 | Auditoria Internacional na área de Governança de Fronteiras |
| 33 | TCU | 023.646/2018-7 | Auditoria Coordenada em Unidades de Conservação |
| 34 | TCU | 042.971/2018-7 | Auditoria sobre a regulação dos serviços de praticagem e a efetividade do CNAP |
| 35 | TCU | 015.968/2020-0 | Analisar a atuação da ANP na fiscalização das atividades de desenvolvimento e produção realizadas pelas empresas produtoras de petróleo e gás natural |
| 36 | TCU | 020.982/2019-4 | Auditoria Operacional no Programa Seguro-Defeso |