

## ATUAÇÃO PREVENTIVA NA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA: PERSPECTIVA A PARTIR DA PRÁTICA NA CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

### PREVENTIVE ACTION IN THE INTERNAL AUDIT ACTIVITY: A PERSPECTIVE FROM THE PRACTICE OF THE COMPTROLLER-GENERAL OF THE UNION

Vinícius Marques de Carvalho, Ministro de Estado da Controladoria-Geral da União<sup>1</sup>

Marlos Moreira dos Santos, Auditor Federal de Finanças e Controle<sup>2</sup>

**Resumo:** A Controladoria-Geral da União (CGU) incorporou o referencial internacional de auditoria interna disseminado pelo Instituto dos Auditores Internos em 2017 e, desde então, tem incrementado a atuação numa abordagem preventiva. Essa trajetória é analisada considerando a perspectiva do referencial teórico acerca da evolução na função auditoria; de aspectos essenciais a uma avaliação ou uma auditoria em políticas públicas; bem como se busca identificar se o impacto desse movimento da CGU é captado em pesquisa de percepção realizada junto aos gestores federais e como avaliar tais resultados à luz dos elementos da área de pesquisa de lacuna de expectativa de auditoria. Verificou-se que os resultados da pesquisa de percepção, como realizada em 2022 e 2023, tem limitações, o que já motivou por parte da Controladoria, a busca pelo aperfeiçoamento da metodologia, a qual nas próximas edições, poderá contribuir para melhor compreender as expectativas da gestão quanto à possibilidade de agregação de valor por parte da atividade de auditoria interna governamental. A partir da análise de documentos da CGU, constatou-se relevantes resultados positivos com a abordagem preventiva, em especial na análise de editais de licitação, os quais sugerem, desde já, a ampliação dessa forma de atuação também em outros entes federativos e órgãos de controle interno e externo.

**Palavras-chave:** Auditoria interna; consultoria; assessoramento; lacuna de expectativa de auditoria.

**Abstract:** The Brazilian Office of the Comptroller General (CGU) adopted the international internal audit rules by the Institute of Internal Auditors (The IIA) in 2017 and has increased its performance in a advisory approach. Such trajectory is analyzed considering the perspective of the theoretical framework about the evolution in the audit function; aspects essential to an evaluation or audit of public policies; as well as seeking to identify whether the impact of this increase advisory approach of the CGU is captured in a perception survey carried out with federal managers and how to evaluate such results in the light of the elements of the audit expectation gap research area. It was found that the results of the perception survey, carried in years 2022 and 2023, have limitations, which has already motivated the CGU to seek to partnership for improve this methodology. In addition, from the analysis of CGU documents, relevant positive results were found with the advisory approach, especially in the precautionary analysis of bidding documents, which suggest, the expansion of this form of action also for states, municipalities and internal and external control bodies.

**Keywords:** Internal audit; Advisory; audit expectation gap.

1 Possui graduação em Direito pela Universidade de São Paulo (2001), doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo (2007) e doutorado em Direito Comparado - Université Paris 1 Pantheon-Sorbonne (2007). Foi especialista em políticas públicas e gestão governamental (EPPGG) do Governo federal de 2006 a 2016. Secretário de Direito Econômico entre 2011 e 2012, Presidente do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) de 2012 a 2016 e Yale Greenberg World Fellow em 2016. Desde 2014, é Professor do Departamento de Direito Comercial da Universidade de São Paulo, tendo sido aprovado em concurso de Livre Docência no mesmo Departamento em dezembro de 2022. Atualmente, é Ministro de Estado da Controladoria-Geral da União. Tem experiência na área de direito concorrencial, atuando principalmente nos seguintes temas: antitruste, políticas públicas, regulação econômica e compliance.

2 Possui mestrado em Química pela Universidade de Brasília (2006). Atualmente ocupa cargo de Auditor Federal de Finanças e Controle na Controladoria-Geral da União. Tem experiência em auditoria e em avaliação de políticas públicas.

## INTRODUÇÃO

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do Poder Executivo Federal responsável por conduzir agendas relacionadas ao aprimoramento dos órgãos e entidades federais na execução de políticas públicas, bem como a defesa do patrimônio público. Para tanto, a Lei Federal nº 14.600, de 19 de junho de 2023, define para a CGU a atuação em áreas de competência como controle interno e auditoria governamental; integridade pública e privada; correição e responsabilização de agentes públicos e de entes privados; prevenção e combate a fraudes e à corrupção; ouvidoria; e incremento da transparência, dados abertos e acesso à informação.

Para melhor organizar a atuação nessas agendas, o Decreto Federal nº 11.529, de 16 de maio de 2023, instituiu o Sistema de Integridade, Transparência e Acesso à Informação da Administração Pública Federal (Sitai). A CGU é o órgão central do Sitai e, como tal, tem papel de coordenação, articulação e estabelecimento de padrões junto aos órgãos setoriais desse Sistema, o qual abrange todos os órgãos e entidades da administração direta, autárquica e fundacional no Poder Executivo Federal.

No âmbito do Sitai, amparados na formulação teórica de especialistas como Kevin Davis, da New York University School of Law, e Bo Rothstein, da University of Gothenburg, temos por premissa que a promoção da integridade envolve a articulação de estratégias indiretas e diretas; não se reduz à medidas de repressão à corrupção, embora essas sejam necessárias; e, ainda, deve haver centralidade na adoção de desenhos institucionais que se constituam em incentivos que reduzam os espaços para práticas ilícitas.

Tal visão é contemplada no citado Decreto Federal, uma vez que em termos de medidas e instrumentos, o normativo define a necessidade de que os órgãos adotem medidas quanto ao estabelecimento de mecanismos de prevenção, detecção e remediação de práticas de corrupção e fraude, de irregularidades, ilícitos e outros desvios éticos e de conduta, de violação ou desrespeito a direitos, valores e princípios que impactem a confiança, a credibilidade e a reputação institucional.

No que respeita à capacidade de detecção de irregularidades, pode-se considerar a realização de auditorias como uma relevante ferramenta a ser empregada no contexto de promoção da integridade, uma vez que os achados e recomendações podem tanto subsidiar processos mais eficazes de responsabilização, quando necessários; como podem auxiliar na identificação de lições aprendidas, as quais devem estar disponíveis aos gestores públicos para, avaliada a especificidade de cada caso, serem oportunamente aplicadas ao aperfeiçoamento dos órgãos e de seus processos, contribuindo para que sejam mais eficazes, ou seja, cumpram os compromissos e entregas que deles a sociedade espera e façam isso reduzindo espaços para a corrupção.

Nesse contexto, destaca-se o papel da função auditoria da forma como se tornou mais conhecida, qual seja, por uma atuação *ex post*. De forma mais ampla, pode-se considerar que desde o surgimento da administração profissional separada da propriedade, os proprietários passaram a demandar formas de se assegurar quanto a confiabilidade dos resultados apresentados por parte dos administradores responsáveis pela gestão num dado período. Inicialmente o foco foi mais restrito em saber a respeito da correção, da exatidão, da fidedignidade, dos dados financeiros contidos nos resultados relatados pelos administradores. Numa palavra, pode-se afirmar que o foco dos proprietários era a identificação de fraudes nos demonstrativos financeiros e a proteção dos ativos das empresas.

Com o crescimento do tamanho e da complexidade das operações de empresas e de governos, para os tomadores de decisão surgiu a necessidade de se ampliar o conjunto de informações sobre as quais os se faz necessário ter segurança quanto a consistência das informações prestadas por colaboradores e por administradores profissionais, ou seja, pela gestão. Para alcançar os objetivos definidos, a administração passou a delinear planos, definir diretrizes e adotar controles internos administrativos que assegurassem que os atos e fatos administrativos fossem realizados e registrados por todos os colaboradores e pela gestão obedecendo as orientações e decisões do comando das organizações.

Conforme registra Koontz & O'Donnell (1968), desde a primeira metade do século XX, praticamente todas as grandes companhias norte-americanas já contavam com programas de auditoria interna. A complexidade das operações implicou em volume crescente de registros de atos e fatos administrativos que impactavam os registros de ativos, passivos e todo o patrimônio das organizações, de modo que, na nascente comunidade de auditores, construiu-se o consenso de que seria necessário depositar confiança no funcionamento dos controles internos administrativos para que fosse possível aos auditores independentes ou externos à organização, examinar e emitir uma opinião sobre a adequação dos números apresentados nos demonstrativos financeiros.

Com a maior importância dos controles internos administrativos para a confiabilidade dos registros da gestão, desenvolve-se a necessidade de se manter auditores de forma permanente atuando dentro das organizações, dando origem e crescimento às áreas de auditoria interna. O conhecimento desses profissionais acerca dos planos, diretrizes e processos internos da organização, dos riscos e do efetivo funcionamento dos controles internos administrativos estabelecidos, passou a ser considerado para, além de subsidiar o trabalho dos auditores independentes quanto a segurança das informações contábeis, oferecer assessoramento, ou seja, informação útil aos administradores da organização, sobretudo se apresentada prioritariamente de forma preventiva ao processo decisório, de forma *ex ante*.

É preciso salientar que a atuação preventiva das unidades de auditoria em assessoramento aos gestores precisa ser mais difundida. Nesse sentido, pode-se destacar que para Koontz & O'Donnell (1968), o auditor interno está numa relação de assessoria com o gestor e a melhor forma de atuação se dá quando os auditores ajudam a corrigir desvios dos planos antes que os erros ocorram. Conforme os autores assinalam, os controles devem voltar-se para o futuro e, nesse sentido, a um administrador interessa muito mais dispor de uma previsão do que acontecerá na próxima semana, ainda com margem de erro, do que receber um relatório detalhado meses ou anos depois de um fato relevante, acerca do qual nada ou muito pouco pode fazer.

Em 1999, o Instituto dos Auditores Internos incorporou a prática corrente da realização de consultorias ao conceito formal de auditoria interna vigente até então, ou seja, a consultoria passou formalmente a ser reconhecida como mais um dos serviços prestados pelas auditorias internas (VERPEL, 2023). No âmbito do Poder Executivo Federal, tal conceito foi adotado em 2017 tanto em normativo da Controladoria-Geral da União (CGU, 2017a) como no Decreto Federal nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Em outras palavras, foi o reconhecimento do potencial de a auditoria interna prestar serviços de assessoramento e consultoria à alta administração, bem como aos demais órgãos de governança das organizações, além da tradicional abordagem de avaliação (*assurance*).

No contexto governamental, a literatura de formulação e avaliação de políticas públicas em muito pode auxiliar os auditores internos governamentais a compreender o quadro de atuação, o qual é marcado pela existência da multiplicidade de atores e interesses envolvidos na definição de objetivos e de entregas que se espera do governo. A propósito, a análise realizada por Araújo & Rodrigues (2017) permite considerar a relevância de diversos processos que podem operar para que problemas públicos entrem para agenda e sejam efetivamente enfrentados por políticas públicas e como a formulação e a implementação das soluções podem sofrer influências diversas, para além de uma visão estritamente racional.

Em que pese tal contexto, também há razões para visualizar que tanto o processo de formulação como a etapa de implementação de políticas públicas podem se beneficiar da aplicação prática do conhecimento de processos, riscos e controles internos administrativos. Em outras palavras, embora a literatura de formulação de políticas públicas reconheça que, por vezes, a tomada de decisão seja no sentido de manter interesses e apoios na arena política em detrimento de um cálculo racional que priorize o alcance dos resultados mais eficientes e eficazes, a existência de avaliações técnicas *ex ante* pode subsidiar o debate público e o exercício do controle social das decisões públicas. E é preciso salientar a oportunidade que se desenha para a auditoria interna governamental, a qual está posicionada de modo a oferecer tais avaliações, apoiando a gestão em conduzir melhor os processos de compras e prestação de serviços relacionados à implementação das políticas públicas.

Em tal quadro, considerando como delimitação a experiência da CGU, a proposta desta pesquisa é investigar como a Controladoria-Geral da União atua de forma preventiva em auditoria interna governamental; se essa atuação tem aumentado com o tempo; os respectivos resultados observados; se essa atuação tem impactado a percepção dos gestores públicos federais quanto à agregação de valor dessa atividade à execução de políticas públicas e, ainda, apresentamos breve discussão acerca de possibilidades de difusão das formas de atuação preventiva visando alavancar resultados para além do Poder Executivo Federal, agregando valor à gestão e às políticas públicas em outros entes federativos e órgãos de controle interno e externo.

Com base em classificação proposta por Gil (1996), a investigação em questão caracteriza-se como exploratória, de abordagem qualitativa e assume a forma de estudo de caso. Como técnica de pesquisa, adotou-se a pesquisa documental, considerando-se principalmente a análise de relatórios de gestão da CGU, a pesquisa de relatórios de auditoria na página da internet de busca de relatórios da Controladoria, bem como documentos técnicos gerados no mesmo órgão relacionados ao planejamento estratégico e pesquisa de percepção dos gestores sobre a agregação de valor da atividade de auditoria interna governamental.

O artigo está organizado da seguinte maneira: além desta introdução, segue-se breve referencial teórico que contempla (i) elementos essenciais a respeito da evolução da atuação preventiva na função auditoria; (ii) aspectos essenciais acerca da formulação e da implementação de políticas públicas; (iii) elementos de avaliação de políticas públicas em auditoria e (iv) breve consideração sobre a agenda de pesquisa de lacuna de expectativa em auditoria. Com relação aos resultados, discorre-se sobre a atuação da CGU em auditorias de políticas públicas: *ex post* e *ex ante*; sobre a atuação preventiva da auditoria interna e a lacuna de expectativa de auditoria por parte dos gestores públicos. A conclusão sintetiza os achados desta investigação e propõe trabalhos futuros.

## 1. REFERENCIAL TEÓRICO

### 1.1. 1.1 A EVOLUÇÃO DA ATUAÇÃO PREVENTIVA NA FUNÇÃO AUDITORIA

A origem da auditoria independente situa-se no início do século XX, com o surgimento da administração profissional separada da propriedade. Teve por foco a identificação de fraudes nos demonstrativos financeiros e a proteção dos ativos das companhias.

Ocorre que com o crescimento do tamanho das empresas e da complexidade das operações, os auditores independentes não tinham segurança para examinar volume de transações suficientes para assegurar os números dos relatórios financeiros. A necessidade de mais informações sobre os negócios, bem

como a relevância de sua confiabilidade para investidores que não conheciam as operações também passaram a ser relevantes já na década de 1930.

Nesse contexto, a partir da necessidade de serem mais eficientes, os auditores passaram a depositar confiança nos controles internos das empresas (ALFARO, 2022). Se confiam mais nos controles internos, efetuam menos testes nas transações, ou seja, realizam menor volume de testes substantivos. Em 1949 o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, em inglês) apresentou definição de controles internos para sustentar essa forma de trabalho na qual os auditores independentes pudessem se apoiar nos controles internos. Houve evolução nessa definição de 1949 a 2013, acompanhando as mudanças provocadas pela globalização econômica e na tentativa de melhorar os mecanismos para prevenção de fraude reveladas em escândalos de corrupção.

Desse contexto se verifica a relevância da auditoria interna para, em uma grande organização, numa abordagem eminentemente preventiva, contribuir para melhorar as operações por meio da avaliação de riscos e da verificação a respeito do efetivo funcionamento dos controles internos administrativos definidos pela gestão e, ao mesmo tempo, oferecer assessoramento, recomendações que promovam controles internos que funcionem, assegurando registros fidedignos dos atos e fatos administrativos e tornando também viável o trabalho de auditores independentes.

De forma ampla, o incentivo para intensificar a atuação preventiva da auditoria se respalda no fato de que quanto mais tempo se passar desde o fato ou ato que, ao verificado, precisa se ajustar, corrigir, menor é o potencial de agregação de valor à gestão ou às políticas públicas, como já observado por Vargas *apud* Rocha *et al* (2022). No caso das compras públicas, as quais refletem a materialização das políticas públicas pela aquisição e entrega de bens e serviços à população, a atuação preventiva na CGU ocorreu mediante uma estratégia de transformação digital, a qual envolveu o desenvolvimento e ainda exige contínuo aperfeiçoamento de uma ferramenta que emprega técnicas de inteligência artificial denominada Analisadora de Licitações, Contratos e Editais (Alice), conforme registra Rocha *et al* (2022).

Uma outra forma de atuação preventiva muito relevante é a realização de consultoria, a qual se respalda na evolução normativa da atividade de auditoria interna governamental. Para tanto, o conceito de auditoria adotado é o que consta do Referencial Técnico aplicável ao Poder Executivo Federal, formalizado na Instrução Normativa SFC/CGU nº 3/2017 (CGU, 2017a) e que representa convergência das práticas de auditoria internas preconizadas pela CGU no Governo Federal com normas, modelos e boas práticas internacionais disseminadas por organismos como o Instituto dos Auditores Internos, qual seja, “atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização”.

Salienta-se que o Referencial adotado pela CGU apresenta importantes disposições relacionadas a uma atuação preventiva, capaz de gerar valor para as organizações. Nesse caminho, a atividade de auditoria 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. No que se refere ao zelo profissional do auditor interno governamental, a orientação da norma é atuar de maneira precipuamente preventiva.

Ainda segundo o Referencial adotado pela CGU, quando da avaliação dos controles internos administrativos, a comunicação com a organização auditada deve ser tempestiva permitindo que os gestores possam aplicar ações preventivas ao invés de somente atuar para corrigir falhas que se materializaram. Na mesma linha de atuação preventiva, segue o conceito definido para os serviços de consultoria que podem ser oferecidos pelos auditores, qual seja, “atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica” de uma organização.

Na mesma linha, o Manual de Orientações Técnicas da CGU (CGU, 2017b), com base no já citado Referencial Técnico, apresenta aos auditores internos governamentais no Poder Executivo Federal orientações mais detalhadas sobre o valor que pode ser agregado à gestão e às políticas públicas com a atuação preventiva da auditoria interna governamental, em especial em trabalhos de consultoria citando-se:

Tendo em vista que os trabalhos de consultoria, em sua grande maioria, estão relacionados à estruturação/revisão de processos, de políticas ou de procedimentos, o envolvimento da auditoria interna nessas iniciativas de mudança pode contribuir para o estabelecimento de processos eficazes e eficientes desde o momento de sua implantação, o que garante a essa atividade um caráter fortemente preventivo.

Importa ressaltar que também o Decreto Federal nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, reconhece o papel a ser desempenhado pela auditoria interna governamental, dentre outros aspectos, quanto a realização de trabalhos de avaliação e de consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente.

Para além dos citados normativos, o fomento à atuação preventiva em auditoria interna governamental também tem relevo dentre os objetivos do Planejamento Estratégico da CGU 2024-2027 (CGU, 2023). No âmbito desse planejamento, existe projeto estratégico denominado “Assessoria+” o qual visa realizar ações de fomento à execução de serviços consultivos, contemplando as diversas formas possíveis de os auditores prestarem assessoramento à gestão o que, por vezes, não precisa gerar um relatório formal e publicado. A estratégia definida nesse caso é de se realizar, pelo menos, 30 ações de assessoramento junto aos gestores federais a cada ano, o que perfaz o mínimo de 120 consultorias na

forma de assessoramento. A meta é ambiciosa, uma vez que em consulta realizada na página da CGU para pesquisa de relatórios de auditoria, desde 2019 até julho de 2024, foram publicados o total de 36 relatórios de consultoria.

## **1.2. ASPECTOS DE FORMULAÇÃO E DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS PARA A AVALIAÇÃO**

Segundo Secchi (2017), política pública é um conceito abstrato que se materializa com instrumentos concretos como, por exemplo, leis, programas, campanhas, obras, prestação de serviços, subsídios, dentre outros, estabelecidos e implementados com a finalidade de diminuir ou solucionar um problema público.

Ainda segundo o autor, em outras palavras, uma política pública também pode ser compreendida como diretriz adotada para enfrentar um problema público. Por sua vez, a definição de problema público também encerra conceito intersubjetivo, ou seja, ele só existe se incomoda uma quantidade ou qualidade considerável de atores.

A partir desses conceitos e sem desconsiderar que o processo de formulação de políticas públicas, por vezes, é determinado por um complexo processo político, cuja abordagem racional isoladamente não pode oferecer elementos suficientes para compreensão dos resultados, é razoável pensar que aplicar uma abordagem racional empregando técnicas de análise ao processo de formulação e implementação de política pública tem utilidade.

Mais que isso, aplicar análise nas etapas de formulação e implementação é atuar para aumentar a possibilidade de que essas intervenções na realidade contem com desenhos, estratégias e recursos articulados de modo que sejam mais eficazes, eficientes, efetivas; ou seja, ajudem, de fato, a minorar ou resolver o problema público.

É considerando essa perspectiva, inclusive em momento anterior à implementação da política, *ex ante*, que organizações multilaterais como OCDE, Banco Mundial, dentre outros, tem difundido guias e manuais para subsidiar a formulação e avaliação de políticas públicas, a exemplo das referências da OCDE *Regulatory Impact Analysis: A Tool for Policy Coherence* e o *Best Practice Principles for Regulatory Policy: Regulatory Impact Assessment*, publicados em 2009 e 2012; ou *Conducting a Social Ex-Ante Evaluation*, do Banco Mundial, de 2010. Nessa toada, no Brasil, dentre os guias publicados pode-se destacar o “Guia Prático de Análise Ex-Ante”, o qual detalha procedimentos para a análise ex-ante das políticas públicas (Casa Civil, 2018).

Conforme análise de Saasa (2007), especialmente para países em desenvolvimento, o processo de formulação da política pública constitui tão complexa atividade que nenhum modelo esquemático único e eurocêntrico pode ser sufi-

ciente para permitir avaliar os diversos fatores que influenciam atores, ações e resultados. Segundo o autor, citando o modelo do ótimo normativo de Dror, do ponto de vista de uma avaliação política pública, é possível destacar a importância de se analisar, em cada contexto, as influências de demandas por apoio, grupos de interesse, partidos políticos, meios de comunicação, elites políticas, unidades administrativas e técnicas, dentre outros fatores no sistema de processamento de insumos e informações geradas ou processadas internamente no órgão responsável pela formulação (*withinputs*, em livre tradução).

Com relação à implementação de políticas públicas, apesar da simplificação e respectivas críticas frente a uma realidade bem mais complexa; ao se considerar atores, interesses e informações incompletas, a perspectiva da abordagem racional ainda oferece uma lente de análise útil ao planejamento de uma avaliação. Assim, numa abordagem de cima para baixo, conforme descrito por Hill (2007), é didático considerar os seguintes elementos distintivos para a análise: (i) clara separação das etapas de formulação e de implementação da política pública; (ii) clareza e não ambiguidade das regras formalizadas para a política pública; (iii) planejamento de estrutura de implementação simples, com o menor número de elos ou atores e organizações na cadeia de implementação; e (iv) modelo decisório que minimize interferências externas.

### **1.3. AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS EM AUDITORIA**

Embora existam semelhanças entre auditoria e avaliação de políticas públicas e, a CGU em particular, tenha mandato para exercer as duas atividades, é fundamental destacar as diferenças de abordagem entre cada trabalho feito por avaliadores (não auditores) e auditores (auditores).

Segundo Naidoo (2019), a auditoria é uma disciplina com origem na contabilidade que, em sua forma moderna, cresce com a Revolução Industrial se tornando progressivamente uma extensão da gestão. Quanto ao foco, a auditoria pode ser de conformidade, financeira, operacional e investigativa. Ainda com base nesse autor, mesmo num trabalho operacional, o qual permite maior flexibilidade na definição dos padrões (critérios) de comparação, auditores e avaliadores frequentemente fazem diferentes escolhas no desenho da avaliação, em razão das distintas formações, experiências anteriores e o contexto de exercício profissional.

Isso significa, por exemplo, que mesmo em trabalhos de auditoria na linha operacional, auditores frequentemente definem questões avaliativas com maior peso em aspectos de conformidade, eficiência e eficácia; ou seja, comparação com padrões previamente definidos e com verificações dentro de uma área/espaço de influência delimitado.

Por sua vez, avaliadores (não auditores) mais frequentemente com formação em ciências sociais e em prática profissional distinta dos auditores, no pla-

nejamento da avaliação tendem a se interessar por questões contextuais como o ambiente no qual a política é implementada. Assim, a forma mais frequente que auditores, os avaliadores de políticas públicas definem questões avaliativas que visam explorar mais a relação causa-efeito e os impactos (esperados e inesperados) da política pública questionando se a política produz a mudança esperada, emitindo, portanto, juízo acerca do valor da política (NAIDOO, 2019). Um último ponto abordado por esse autor que merece destaque é que frequentemente os auditores não dispõem de mandato que permita questionar o mérito da política avaliada, o que não é uma restrição (em tese) ao avaliador.

Numa perspectiva mais crítica, Souza (2017) cita que nos anos 1980 e 1990 houve uma espécie de negação da avaliação como pesquisa social que coincide com o início da chamada avaliação gerencialista, a qual dá ênfase no método, na aferição de resultados, na busca por eficiência e eficácia, sem uso de teoria social para definir questões avaliativas e tampouco para interpretar os resultados. Esse tipo de avaliação, por vezes, foi confundido com auditoria, segundo o autor.

Ante essa perspectiva crítica, pode-se melhor compreender o esforço de avaliação de políticas públicas feito pela CGU desde o início dos anos 2000 até o presente.

A avaliação de políticas públicas na CGU, por meio de auditorias, teve e tem ênfase no exame da implementação dos programas e das políticas públicas. Tal tipo de avaliação considera a política na prática, em escala, em funcionamento, e é importante de ser feita, sendo conduzida na maioria dos países ocidentais, cada qual com ênfase diferenciada das várias correntes teóricas de avaliação e com maior ou menor rigor científico na parte experimental (Vedung, 2017). É razoável pensar que a ênfase em avaliações de implementação nas quais se busca examinar a conformidade das entregas de bens e serviços previstos na política pública tem raízes na atuação da CGU como órgão de auditoria.

Salienta-se que, em geral, as avaliações conduzidas pelos auditores não questionam o mérito dos programas, até em vista da compreensão dos limites do mandato definido no art. 74 da Constituição Federal de 1988 e, especialmente, o que consta da Lei 10.180/2001, qual seja:

Lei 10.180/2001:

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

(...)

II - fiscalizar e avaliar **a execução dos programas de governo**, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento; (Grifo nosso)

Anualmente são realizadas centenas de avaliações de políticas públicas de escopo mais pontuais, as quais examinam a conformidade da implementação nos municípios, onde os bens e serviços previstos nas políticas públicas devem ser entregues em quantidade, qualidade e nos tempos adequados. As avaliações envolvem diversas políticas e, em menor número, também são realizadas avaliações mais abrangentes quanto a execução das políticas públicas, a exemplo da atual iniciativa denominada “CGU Presente” (CGU, 2024). A iniciativa do “CGU Presente”, inclusive, incorpora em alguns projetos elementos de avaliação oriundos da corrente teórica de avaliação de políticas públicas orientada ao diálogo, além dos tradicionais exames de conformidade característicos de auditorias.

As recomendações desses trabalhos são discutidas com gestores federais e são monitoradas de modo que dispomos de registros (benefícios financeiros e não financeiros) que podem demonstrar a melhoria incremental no desenho e nos controles internos em diversas políticas públicas. Contudo, constata-se que há oportunidade para ampliar o uso das avaliações pelos gestores, pois o volume de implementação de recomendações é ainda baixo, realidade também observada em muitos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os quais enfrentam dificuldades para que as avaliações sejam mais utilizadas pelos gestores no processo decisório (OCDE, 2022).

#### **1.4. LACUNA DE EXPECTATIVA EM AUDITORIA**

Em qualquer assunto no qual se demande uma verificação acerca da consistência das informações, da fidedignidade dos números, de que os dados para tomada de decisão sejam confiáveis, pode-se afirmar que são os auditores os profissionais que estão em melhor posição para conferir credibilidade aos dados e às afirmações em geral. Pode-se afirmar que a expectativa de que os números estejam livres de fraude está sempre presente para os usuários de informações auditadas, desde a origem dessa atividade até o tempo presente. Por mais complexa que seja a indústria, não se espera menos do papel do auditor.

É nesse contexto do que se espera do trabalho do auditor que se situa a agenda de pesquisa sobre lacuna de expectativa em auditoria. Trata-se de uma agenda de longa data, mas com foco em demonstrativos financeiros, ou seja, na competência do que entrega a auditoria independente aos usuários das informações. Por sua vez, no setor público, a lacuna de expectativa em auditoria tem sido pouco estudada e, nesse sentido, são consideradas promissoras investigações em auditoria financeira, auditoria de conformidade, dentre outras, conforme propõem em artigo de revisão, Deepal e Jayamha (2022).

Nessa linha de se buscar compreender tal fenômeno no escopo do setor público, se propõe nesta investigação considerar, como instrumento hábil a gerar dados úteis a examinar o fenômeno da lacuna de expectativa em auditoria,

a pesquisa de percepção realizada nos últimos anos pela Secretaria Federal de Controle Interno da CGU. Trata-se de um questionário eletrônico aplicado com o objetivo de se obter a percepção de gestores públicos da alta administração acerca da atuação da Controladoria como unidade de auditoria interna do Poder Executivo Federal.

Conforme documento técnico da CGU (CGU, 2024), a pesquisa foi realizada em duas edições, quais sejam: em 2022, referentes às auditorias realizadas no ano de 2021; e em 2024, referente às auditorias realizadas em 2023. Conforme já mencionado, trata-se de uma pesquisa de percepção com questionário eletrônico encaminhado aos dirigentes da alta administração do Poder Executivo Federal que receberam auditorias ou consultorias e tiveram de registrar a opinião, numa escala Likert de 5 níveis, sobre a concordância ou a discordância em relação às seguintes questões avaliativas:

A CGU contribui para melhoria da eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da gestão?

Os trabalhos realizados pela CGU abordam temas relevantes para a gestão?

Os trabalhos realizados pela CGU fornecem suporte para a tomada de decisão?

As recomendações emitidas pela CGU contribuem para a melhoria da gestão?

**A atividade de auditoria interna agrega valor à gestão?** (Grifo nosso)

A partir das respostas ao questionário, é calculado o “Índice de percepção dos gestores da alta administração quanto ao valor agregado pela atividade de auditoria interna realizada pela CGU”. O indicador é calculado a partir dos resultados da pesquisa obtidos da seguinte forma: percentual oriundo da razão entre o somatório das respostas assinaladas nas opções “Concordo Totalmente” e “Concordo Parcialmente” para questão acima grifada, qual seja, “A atividade de auditoria interna agrega valor à gestão?” pelo total de pontos possíveis para essa questão.

Dessa forma, tendo por referência a estratégia definida no Planejamento Estratégico 2024-2027 da CGU, propõe-se que resultados inferiores a 85% para o “Índice de percepção dos gestores da alta administração quanto ao valor agregado pela atividade de auditoria interna realizada pela CGU” sejam interpretados como uma lacuna de expectativa dos serviços de auditoria interna governamental e podem indicar aprimoramentos necessários em todo o ciclo de realização dos trabalhos, por exemplo, contemplando desde a definição dos temas a serem auditados como a definição de questões avaliativas, aspectos de execução, qualidade técnica até a comunicação dos resultados.

## 2. RESULTADOS

### 2.1. ATUAÇÃO DA CGU EM AUDITORIAS DE POLÍTICAS PÚBLICAS: EX POST E EX ANTE

Em abril de 2024 completou 30 anos a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da CGU, a qual é a unidade de auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal e, portanto, área responsável pelas auditorias em políticas públicas apoiadas pelo Governo Federal em todos os entes federativos. Desde a criação, a Secretaria tem a missão de avaliar a execução dos programas de governo, conforme definições mais amplas na Constituição Federal de 1988, na Lei Federal nº 10.180/2001 e no Decreto Federal nº 3.591/2000.

Para apoiar a atividade de avaliação de políticas públicas, ao longo do tempo, foram desenvolvidos e estão em constante aperfeiçoamento:

- métodos de avaliação<sup>3</sup>;
- sistemas de informação<sup>4</sup>;
- sistema de avaliação da qualidade dos trabalhos realizados<sup>5</sup>;
- carreira específica<sup>6</sup> e ocupação preferencial de cargos de liderança na SFC; e
- incentivos à constante capacitação e formação complementar dos auditores<sup>7</sup>.

Além da estrutura em Brasília, a CGU conta com superintendências regionais, sendo uma unidade da CGU em cada uma das capitais de todos os estados do país. Tal estrutura assegura capilaridade, conhecimento do território e do contexto regional, além de agilidade para a verificações *in loco*.

Desde a criação até as duas primeiras décadas, a CGU realizou diversas avaliações com enfoque operacional. Tal estratégia permitiu desenhar avaliações *ex post* com ênfase na conformidade, com questões avaliativas típicas a seguir exemplificadas:

- Os agentes públicos atuam conforme os regulamentos da política pública?
- O orçamento previsto foi disponibilizado e aplicado?

3 Instruções Normativas SFC (IN) nº 01/2001; IN nº 03/2017 e IN nº 08/2017; Manual de Avaliação de Execução e Programas de Governo (Manual AEPG);

4 Sistema de Informação Ativa, Sistema de Informação Novo Ativa e Sistema de Informação e-CGU;

5 Vigente desde a IN SFC nº 01/2001 e atualmente o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da SFC/CGU;

6 Carreira de Finanças e Controle, a qual abrange auditores e técnicos da CGU e do Tesouro Nacional no Ministério da Fazenda;

7 desde 2001, mínimo de 40h a cada dois anos e desde 2017, a cada ano, conforme redação da IN SFC nº 08/2017.

- As metas previstas foram alcançadas?
- Os bens e serviços da política pública foram entregues na quantidade, na qualidade, custo razoável e para as pessoas que precisam?

Os números a seguir apresentados podem ser levantados diretamente na página de pesquisa de relatórios de auditorias da CGU e representam expressiva atuação *ex post*, ou seja, verificação da conformidade da execução das políticas públicas e das respectivas entregas de bens e serviços previstos nessas políticas, com os programas públicos em funcionamento.

Até 2016 foram realizadas 40 edições do Programa de Fiscalização de Municípios por Sorteios Públicos (média de 60 municípios por sorteio) e mais 10 edições do Programa de Fiscalização de Estados e Municípios<sup>8</sup> por critério de vulnerabilidade a corrupção.

Dentro desses programas, usando estratégia de amostragem estatística e consolidação dos resultados buscou-se sempre apresentar, aos gestores locais, pontos de melhoria específicos e correções necessárias identificadas pelos auditores da CGU; e, aos gestores federais, resultados consolidados que pudessem subsidiar o aperfeiçoamento no desenho e na implementação de melhores controles internos administrativos para o alcance de bons resultados nas políticas públicas apoiadas pelo Governo Federal.

Também até 2016 foram publicados 50 relatórios de avaliação de políticas públicas<sup>9</sup>, dentre os quais diversos trabalhos utilizaram amostras estatísticas (inclusive aproveitando as ações do Programa de Sorteios) que permitiram inferências estatísticas de modo que as conclusões se referem, de forma representativa, à qualidade e conformidade da execução das políticas públicas em todo o país. De forma majoritária, essas avaliações contemplaram exames *in loco* na adequação do desenho dos normativos (governança), execução de orçamentos, alcance de metas, bem como adequação das entregas de bens e serviços aos cidadãos, quanto a critérios de qualidade, quantidade, preço e tempestividade. Todos os relatórios de auditoria que avaliaram políticas públicas estão disponíveis para consulta na página eletrônica da CGU.

Em abril de 2016<sup>10</sup> o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP) foi instituído num formato diferente do atual, mas já contando com a participação da CGU, Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO), Ministério da Fazenda (MF) e Casa Civil. Instituições relevantes como IPEA, ENAP e IBGE também já compunham o rol de organizações apoiadoras do CMAP. A CGU realizou e coordenou dezenas de avaliações de políticas públicas no âmbito do CMAP, contribuindo a partir da experiência descrita em avaliação

8 [Programa de Fiscalização em Entes Federativos – Controladoria-Geral da União \(www.gov.br\)](http://www.gov.br)

9 [Avaliação da Execução de Programas de Governo – Controladoria-Geral da União \(www.gov.br\)](http://www.gov.br)

10 Portaria Interministerial n. 102, de 7 de abril de 2016

por meio de auditorias e oferecendo os primeiros relatórios de avaliação para debate e encaminhamentos.

A experiência acumulada na avaliação de políticas públicas levou a CGU, a convite da Casa Civil da Presidência da República em 2018, a contribuir na elaboração de manuais práticos de avaliação. Posteriormente os manuais práticos seriam aprovados pelo Comitê Interministerial de Governança Pública (CIG) e se tornariam referência como critérios de avaliação no CMAP nos ciclos de 2019 a 2022: Guia prático de análise *ex ante*; Guia prático de avaliação *ex post*; e Guia da Política Pública de Governança.

Além da contribuição realizando avaliações no CMAP e participando da elaboração dos guias práticos que serviriam de método e critério avaliativo, a metodologia utilizada pela CGU para selecionar objetos de avaliação (materialidade, criticidade e relevância; indicações de temas relevantes diretamente por parte dos gestores públicos, além de rotação de ênfase nos temas a serem auditados) também serviu de referência para a seleção de políticas públicas a serem avaliadas no Conselho<sup>11</sup>.

A partir de 2017 o planejamento de novas avaliações na CGU passou a se guiar pelas orientações dadas pelas normas já citadas, IN SFC nº 03/2017 e IN SFC nº 08/2017, as quais adotam mais elementos orientativos para subsidiar abordagens avaliativas com caráter preventivo, *ex ante*, sem excluir a abordagem mais tradicional, *ex post*, que tornou a auditoria, inclusive em políticas públicas, mais conhecida tratando de aspectos operacionais, de desempenho, além das abordagens de conformidade, de verificação financeira e apuração de denúncias de irregularidades e fatos inquinados de ilegais.

Com relação à abordagem preventiva, nesta investigação considerou-se o número de consultorias realizados a partir da busca dos relatórios publicados no portal de pesquisas de relatórios da CGU. Com tal método, identificou-se a publicação de um total de 36 relatórios de 2019 a julho de 2024. A publicação desses relatórios foi assim distribuída em cada ano: 2019 (1), 2020 (1), 2021 (6), 2022 (17), 2023 (7) e 2024 (4). Essa forma de coletar os dados tem a limitação de não abranger a atuação preventiva junto aos gestores federais que tenha sido efetuada sem gerar um relatório de consultoria publicado, ou seja, não capta os possíveis trabalhos preventivos realizados no âmbito dos serviços de consultoria como assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação.

Pesquisou-se sobre os registros de atividades de consultoria registrados nos relatórios de gestão da CGU, exercícios de 2019 a 2023. O quadro 1 apresenta o registro dos números coletados nesses documentos, referentes às avaliações e apurações (atuação *ex post*) e atuações preventivas (*ex ante*) restritas aos relatórios de consultoria publicados e às análises prévias de licitações com suporte da ferramenta ALICE. A análise dos números permite afirmar que a auditoria in-

11 [https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2022/01/CGU\\_SISTEMA\\_DE\\_AVALIACAO.pdf](https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2022/01/CGU_SISTEMA_DE_AVALIACAO.pdf)

terna governamental segue com preponderância na atuação mais tradicional, *ex post*, mas tem crescido, em tendência, a atuação preventiva, por consultoria e, especialmente, na análise de editais de licitação com apoio da ferramenta Alice.

**Quadro 1. Atuação em avaliação e apuração (ex post) e atuação preventiva em consultoria e análise de licitações (ex ante) e, conforme os relatórios de gestão da CGU**

Exercício	Avaliação (ex post)	Apuração (ex post)	Consultoria (ex ante)	ALICE (ex ante)
2019	597	191	12	-
2020	406	63	4	77
2021	380	113	11	42
2022	354	87	14	530
2023	281	192	8	203

Fonte: Elaboração própria, com base nos registros dos relatórios de gestão da CGU

Com relação à abordagem preventiva de análise dos editais de licitação, Rocha *et al* (2022) registram resultados expressivos dessa estratégia. Segundo os autores, outros estudos acadêmicos realizados sobre a aplicação da Alice contabilizam resultados dos quais ilustram-se: (i) maior efetividade da análise de dados para a detecção de fraudes (na avaliação de estudo do Instituto de Auditores Internos em 2019); (ii) citando Riedel & Ferreira em 2021, vinculação da utilização da Alice com o fortalecimento do *compliance* das instituições às regras de contratações públicas, garantindo precisão e otimização de tempo na prevenção de irregularidades; e (iii) citando Oliveira, *et al* em 2021, os autores destacaram que a ferramenta foi útil como meio de detecção de vícios nos editais que pudessem ser utilizados como oportunidades para o cometimento de fraude.

Ainda com relação a abordagem preventiva de análise dos editais de licitação com apoio da ferramenta Alice, os resultados de 2023<sup>12</sup> registram que a CGU realizou 203 auditorias preventivas em compras públicas associadas a diversas políticas públicas, sendo que 31 compras foram suspensas e outras 6 compras foram canceladas. O volume auditado nessa linha preventiva de atuação foi de R\$ 27,18 bilhões e as compras suspensas e canceladas representaram R\$ 2 bilhões e R\$ 722 milhões, respectivamente. Com relação a redução de valores de referência em editais foram registrados R\$ 1,1 bilhões em benefícios financeiros aprovados na Secretaria Federal de Controle Interno da CGU.

Os resultados observados com a estratégia de atuação preventiva com o apoio da ferramenta Alice justificam o projeto estratégico do Planejamento Estratégico 2024-2027 da CGU de firmar parcerias com controladorias de estados e municípios, por um lado, visando captar dados de compras de outros sistemas, mas, por outro lado, aumentando o potencial dessa abordagem preventiva de agregar valor à gestão de outros órgãos públicos para além do Poder Executivo

12 Dados extraídos de apresentação institucional da CGU, de 10/07/2024. Fonte: Sistema corporativo, E-CGU.

Federal, mas também nos estados, municípios e demais órgãos de controle interno e externo. A meta definida para 2024 na CGU é realizar ações de parcerias para uso do alerta do Alice para, no mínimo, 200 entes federativos diferentes (CGU, 2023).

## **2.2. ATUAÇÃO PREVENTIVA DA CGU E A LACUNA DE EXPECTATIVA DE AUDITORIA POR PARTE DOS GESTORES PÚBLICOS**

Documentos técnicos da CGU (CGU, 2024b e CGU, 2024c) registram os resultados da pesquisa de opinião realizada junto aos gestores federais em 2023 e apresentam comparação com resultados da pesquisa anterior, de 2022. Em 2023 a pesquisa foi censitária em relação ao número de gestores da alta administração federal, de modo que o formulário eletrônico foi enviado aos 38 dirigentes do Poder Executivo Federal de unidades que receberam trabalhos de auditoria da CGU no mesmo ano. Esse questionário eletrônico foi respondido completamente por 23 participantes (39,47% dos questionários não respondidos) e o cálculo do “Índice de percepção dos gestores da alta administração quanto ao valor agregado pela atividade de auditoria interna realizada pela CGU” foi apurado com resultado inferior à meta atualmente definida em 85%, conforme Planejamento Estratégico 2024-2027 da CGU.

Na edição anterior da pesquisa, realizada em 2022, com mesma metodologia, considerando-se o mesmo critério de contabilizar o indicador com o conjunto de todos os questionários (respondidos e não respondidos), o mesmo índice também foi apurado também apresentando resultado inferior à meta atualmente definida, mas sendo 28,57% o volume de questionários não respondidos.

Considerando-se o referencial adotado segundo o qual a atuação preventiva tem maior potencial de agregar valor à gestão, a análise dos resultados obtidos nesta investigação permite concluir que, embora tenha se verificado por meio da análise documental dos relatórios de gestão da CGU o aumento da atuação da Controladoria numa abordagem mais preventiva, os resultados obtidos em 2022 e em 2023 para o indicador de percepção dos gestores da alta administração não foram apurados de modo a se alcançar a meta institucional atualmente definida quanto a esse aspecto. E, ainda, houve crescimento no número de questionários não respondidos de 2022 para 2023.

Contudo, é preciso interpretar tal resultado com cautela. Isso porque, em primeiro lugar, trata-se de uma pesquisa de percepção mais ampla e, portanto, não específica para o papel da Controladoria em agregar valor à gestão por meio de assessoramento, orientação e consultoria. Em segundo lugar, há que se considerar também como possível limitação para a análise, o elevado número de não respostas aos questionários, como a seguir destacado. Os documentos técnicos da CGU (CGU, 2024b e CGU, 2024c) avaliam possíveis causas para a redução do número de respondentes nas duas pesquisas realizadas. Os questionários não respondidos pelos gestores da alta administração passaram de

28,57% em 2022 para 39,47% em 2023, destacando-se maior relevância, dentre as possíveis causas, o período de envio da pesquisa e coleta de respostas ter sido realizado em dezembro de 2023, momento marcado por muitas ausências dos gestores federais devido férias.

Nessa direção, pode-se avaliar que a CGU optou, como um primeiro passo, por buscar parceria com a Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) para realizar uma avaliação crítica acerca da metodologia de coleta da percepção dos gestores. Tal esforço considera, inclusive, o risco de que a pesquisa conduzida pela própria Controladoria pode gerar viés nas respostas e na ausência de respostas por parte dos gestores que são examinados posteriormente em auditorias conduzidas pelo órgão de controle interno, conforme registra a própria área técnica da CGU (CGU, 2024b e CGU, 2024c). Também é possível que a ENAP proponha outras possíveis melhorias metodológicas, formuladas por especialistas vinculados à Escola, conforme se depreende do projeto no Planejamento Estratégico da CGU 2024-2027 que subsidia essa ação, denominado “Avaliação externa em profundidade” (CGU, 2023).

Em todo o processo de reflexão sobre esse tema, a lente teórica da redução da lacuna de expectativa de auditoria pode contribuir em auxiliar a melhor compreender a demanda ou a expectativa dos gestores frente ao que a atividade de auditoria interna governamental entrega, mas que precisará entregar para reduzir uma possível lacuna. Na geração de conhecimento que tal processo deve oportunizar, importa também se considerar os limites das pesquisas de percepção, sendo uma provável abordagem mais completa, àquela que considere uma estratégia que aprofunde a pesquisa com outras fontes de análise, a exemplo da aplicação de técnicas de análise de conteúdo nos documentos que encerram as manifestações formais dos gestores em trabalhos selecionados de auditoria interna governamental ou mesmo uma análise crítica acerca do volume e do impacto do cumprimento de recomendações oriundas dos trabalhos de auditoria interna.

Especificamente sobre a pesquisa de percepção, a expectativa é que o instrumento (questionário) possa, eventualmente, ser aprimorado e todo o processo melhor conduzido por outra instituição, por exemplo a própria ENAP, de modo que se possa gerar informações relevantes para a reflexão sobre a prática da auditoria interna governamental da CGU e insumos para ajudar a se definir os aperfeiçoamentos que sejam eventualmente necessários, contribuindo para incrementar o potencial de a auditoria interna agregar valor à gestão e às políticas públicas.

Os resultados da pesquisa podem, ainda, ajudar a definir o direcionamento dos esforços para, de forma meramente exemplificativa: (i) melhor orientar as capacitações das equipes de auditores; (ii) melhor definir temas para os trabalhos de avaliação e de consultoria; (iii) priorizar a tempestividade da atuação, ou, ainda, (iv) proceder eventual aperfeiçoamento normativo da atuação em au-

ditoria interna, buscando, por exemplo, conceitos cada vez mais precisos, que reduzam no que for possível, a discricionariedade de julgamentos profissionais e que delimitem o melhor que puderem as responsabilidades dos auditores quanto às entregas que deles são esperadas.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação buscou contribuir com a agenda de pesquisa de lacuna de expectativa em auditoria no setor público, a partir de um recorte que considera a produção técnica da Controladoria-Geral da União. Para tanto, examinou-se um conjunto de informações disponibilizadas em transparência ativa pela CGU, quais sejam, o volume de relatórios de auditoria interna governamental sobre políticas públicas e compras públicas; relatórios de gestão e de planejamento estratégico da CGU, bem como informações sobre pesquisa de percepção realizada pela CGU junto aos gestores federais quanto ao potencial de a atividade de auditoria interna governamental agregar valor à gestão. Em especial, considerou-se os resultados dessa pesquisa de percepção realizada em 2022 e em 2023 como uma aproximação para avaliar o impacto na percepção dos gestores quanto à crescente atuação preventiva da Controladoria em auditoria interna governamental.

Constatou-se que a CGU tem adotado (i) evolução normativa; (ii) técnicas como a ferramenta automatizada denominada Alice e (iii) projetos em planejamento estratégico para fomentar o crescimento da atuação na vertente preventiva da atividade de auditoria interna governamental. Constatou-se também que, apesar do maior volume de auditorias *ex post*, tem crescido o volume de consultorias e, especialmente, a atuação preventiva na análise de licitações e contratos, em especial com apoio da ferramenta Alice. Contudo, em que pese o registro do incremento na atuação preventiva, não foi possível verificar impacto relevante na percepção dos gestores públicos da alta administração federal que responderam à pesquisa de percepção da CGU sobre o potencial de agregação de valor da atividade de auditoria interna governamental. Dentre outras limitações dessa pesquisa, tal resultado deve ser considerado com cautela, uma vez que especialmente no último ano, 2023, o número de questionários não respondidos foi considerado alto, conforme a avaliação da própria área técnica da CGU.

Por outro lado, a Controladoria-Geral da União, com apoio especializado de instituição de ensino e pesquisa, já demandou estudar a melhor forma de se realizar a pesquisa de percepção junto aos gestores federais quanto ao potencial de a atividade de auditoria interna governamental agregar valor à gestão. Isso por considerar que a pesquisa de percepção junto aos gestores pode ser relevante em gerar valiosas informações que possam subsidiar possíveis aperfeiçoamentos da atuação em auditoria de políticas públicas e eventuais aprimoramentos na forma de condução dessa atividade, considerando todas as etapas envolvi-

das no processo de trabalho, desde a definição dos temas e questões avaliativas até a comunicação de resultados.

Nessa linha, também é relevante considerar agregar outros métodos de pesquisa, a exemplo de análise de conteúdo aplicada em documentos de manifestação dos gestores ou realizar análise crítica acerca do volume e do impacto no cumprimento de recomendações de auditoria interna, de modo a tornar mais completo o quadro de análise e melhor sustentar recomendações ao aperfeiçoamento da forma de se desenvolver a atividade de auditoria interna governamental. Em todo esse processo, o referencial teórico da lacuna de expectativa em auditoria pode ser de grande valia em apoiar a reflexão sobre que caminhos seguir no aperfeiçoamento da atividade de auditoria interna.

Por fim, considerando especificamente os resultados positivos verificados com a abordagem preventiva na análise de editais de licitação com apoio da ferramenta automatizada Alice, bem como considerando a dimensão das compras públicas no Brasil, o caminho vislumbrado desde já é apoiar a disseminação do uso dessa estratégia preventiva de atuação da auditoria interna governamental junto aos demais entes federativos, estados, municípios e órgãos de controle interno e externo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Araújo, L., & Rodrigues, M. D. L. (2017). Modelos de análise das políticas públicas. *Sociologia, problemas e práticas*, (83), 11-35. <https://journals.openedition.org/spp/2662> Acesso em 19/07/2024.

ALFARO, I.C.D.. Evolución de la definición de control interno entre 1949 y 2013. *Contabilidad y auditoría*. N. 56, ano 28, 118-140, 2022. <https://www.ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/2407> Acesso em 19/07/2024.

Casa Civil. (2018). *Avaliação de políticas públicas: Guia prático de análise ex-ante*. Brasília: IPEA. [https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/centrais-de-conteudo/downloads/guia-analise-ex-ante\\_19022018-1.pdf/view](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/centrais-de-conteudo/downloads/guia-analise-ex-ante_19022018-1.pdf/view) Acesso em 30/08/2024.

CGU. (2017a). Referencial técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo

Federal. Brasília: Controladoria-Geral da União. [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf) Acesso em 30/08/2024.

CGU. (2017b). Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: Controladoria-Geral da União. <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/au->

[datoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf](#) Acesso em 30/08/2024.

CGU. (2020). Relatório de Gestão CGU 2019. Brasília: Controladoria-Geral da União. <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/45915> Acesso em 19/07/2024.

CGU. (2021). Relatório de Gestão CGU 2020. Brasília: Controladoria-Geral da União. <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65307> Acesso em 19/07/2014.

CGU. (2022). Relatório de Gestão CGU 2021. Brasília: Controladoria-Geral da União. <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/67793> Acesso em 19/07/2024.

CGU. (2023). Relatório de Gestão CGU 2022. Brasília: Controladoria-Geral da União. <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/73886> Acesso em 19/07/2024.

CGU. (2023b). Planejamento Estratégico 2024-2027. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2023.

CGU. (2024). Relatório de Gestão CGU 2023. Brasília: Controladoria-Geral da União. <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/78263> Acesso em 19/07/2024.

CGU. (2024b). Nota Técnica nº 430, de 15/02/2024, da Coordenação-Geral de Métodos, Capacitação e Qualidade da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU. Brasília: Controladoria-Geral da União.

CGU. (2024c). Nota Técnica nº 79, de 27/06/2024, da Coordenação-Geral de Métodos, Capacitação e Qualidade da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU. Brasília: Controladoria-Geral da União.

Deepal, AG; Jayamaha, A. Audit expectation gap: a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting Research*. Vol 7, n. 3, 308-317. 2022. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/AJAR-10-2021-0202/full/html> Acesso em 19/07/2024.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

Naidoo, I. Audit and evaluation: Working collaboratively to support accountability. *Evaluation*, 1-13, 2019 <https://doi.org/10.1177/1356389019889079> Acesso em 19/07/2024.

Hill, Michael. Implementação: uma visão geral. In: *Políticas Públicas: coletânea*, 2v, org. Enrique Saraiva e Elisabete Ferrarezi, Brasília: ENAP, 2006.

OCDE, 2022. Revisão do Centro de Governo do Brasil : Rumo a um Centro de Governo Integrado e Estruturado. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/governance/revisao-do-centro-de-governo-do-brasil\\_1c2cc7cd-pt](https://www.oecd-ilibrary.org/governance/revisao-do-centro-de-governo-do-brasil_1c2cc7cd-pt) Acesso em 19/07/2024.

Rocha, Andre Luiz Monteiro da; Rezende, Matheus Scatolino de; e Oliveira, Tiago Chaves. Relato Técnico Alice: Desafios, resultados e perspectivas da ferramenta de auditoria contínua de compras públicas governamentais com uso de inteligência artificial. *Revista da CGU*, Volume 14, Nº 26, Jul-Dez 2022.

Saasa, Oliver. A formulação da política pública nos países em desenvolvimento: a utilidade dos modelos contemporâneos de tomada de decisão. In: *Políticas Públicas: coletânea, 2v, org. Enrique Saraiva e Elisabete Ferrarezi*, Brasília: ENAP, 2006.

Secchi, Leonardo. *Análise de políticas públicas: diagnóstico de problemas, recomendações de soluções*. São Paulo: Cengage Learning, 2022.

Souza, Lincoln M. *Aspectos teóricos da avaliação de políticas públicas*. Ed. CRV, Curitiba, 2019.

Vedung, E. *Notas do Curso Internacional de Avaliação de Políticas Públicas*. ENAP, Brasília, 2017.

Verpel, Olga Bernardo. *Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do Poder Executivo Federal brasileiro: trajetória, diagnósticos e projeções*. Dissertação de mestrado. UFRJ, 2023. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/22177> Acesso em 30/08/2024.