



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

LEONARDO LINS CÂMARA MARINHO

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA NO
EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO**

Salvador

2017

LEONARDO LINS CÂMARA MARINHO

**A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA NO
EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Núcleo de Pós-graduação em Administração, Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Francisco de Almeida da Silva Junior

Salvador

2017

Escola de Administração - UFBA

M338 Marinho, Leonardo Lins Câmara.

A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro/Leonardo Lins Câmara Marinho. – 2017.

106 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Francisco de Almeida da Silva Junior.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2017.

1. Brasil. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno – Auditoria interna. 2. Poder executivo – Auditoria interna – Brasil. 3. Auditores – Padrões de desempenho. 4. Gestão da qualidade total. 5. Executivos públicos – Brasil, 6. Administração pública – Brasil. .I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

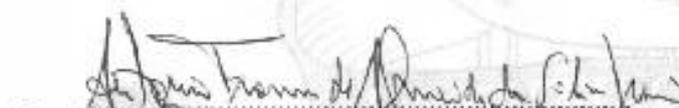
CDD – 352.28



ATA DA DEFESA PÚBLICA DA DISSERTAÇÃO DE **LEONARDO LINS CÂMARA MARINHO** ALUNO DO CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO DO NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA.

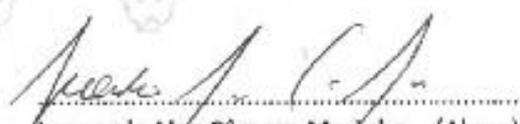
A CAPACIDADE DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA NO EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO

Ao vigésimo oitavo dia do mês de julho do ano de dois mil e dezessete a Banca Examinadora, eleita pelo Colegiado deste Núcleo de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia, composta pelo Prof. **Antonio Francisco de Almeida da Silva Júnior** (EAUFBA/NPGA), orientador do aluno, e pelos professores **Reginaldo Souza Santos** (EAUFBA/NPGA) e **José Alves Dantas** (UNB) reuniu-se para julgar o trabalho de dissertação intitulado: "**A CAPACIDADE DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA NO EXECUTIVO FEDERAL BRASILEIRO**", da autoria de **LEONARDO LINS CÂMARA MARINHO**. Após a defesa pública da dissertação o aluno foi submetido à arguição pela banca examinadora e ao debate. Em seguida, a banca examinadora reuniu-se para analisar e avaliar o referido trabalho, chegando a conclusão que este merece ser **APROVADO** Nada mais havendo a ser tratado, esta Banca Examinadora encerrou a reunião da qual lavrei a presente ata, que após lida e aprovada, vai assinada por mim, orientador e pelos demais membros da banca e pelo aluno.
Salvador, 28 de julho de 2017.


Prof. **Antonio Francisco de A. da Silva Jr.**, Doutor
EAUFBA/NPGA - (Orientador)


Prof. **José Alves Dantas**, Doutor
UNB - (Convidado)


Prof. **Reginaldo Souza Santos**, Doutor
EAUFBA/NPGA - (Convidado)


Leonardo Lins Câmara Marinho - (Aluno)

AGRADECIMENTOS

À minha mãe Margareth e ao meu pai Hélio, pelo apoio incondicional, por sempre acreditar e patrocinar meus sonhos e por conseguir me trazer a calma e o conforto nos momentos mais difíceis.

Às minhas irmãs Karoline e Julliana, pela amizade, compreensão, paciência e disponibilidade.

Aos meus amigos e amigas, pelo incentivo e pela paciência.

Ao professor Antônio Francisco, pelas orientações sempre pertinentes, claras e objetivas.

Ao corpo técnico da CGU, pelo profissionalismo e apoio à realização do trabalho.

À CGU, pela oportunidade de participar do Mestrado.

Aos meus colegas da turma MPA 16, pelo companheirismo e motivação durante todo o curso.

Aos professores e funcionários do NPGA, pela qualidade do suporte e do ensino oferecidos.

Muito Obrigado!!!

RESUMO

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Scipecf) passou por importantes avanços nos últimos anos. Todavia, a atividade de auditoria interna exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), que exerce a função de órgão central desse Sistema, pode estar sujeita a uma baixa padronização e depender fortemente de iniciativas e da motivação pessoal de seus auditores. Considerando o papel fundamental exercido pelas auditorias internas no fortalecimento dos processos de governança das organizações, a presente pesquisa se propôs a investigar a função desse tipo de auditoria no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas. Diante disso, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: qual o nível de capacidade da atividade de auditoria interna (AAI) exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno Poder Executivo Federal, a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector* (Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público) do Instituto dos Auditores Internos (IIA)? Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de natureza exploratória. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas e de revisão documental. Os resultados indicam que a aplicação do Modelo permite a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pela SFC. Ademais, verificou-se que a AAI exercida por esse Órgão não alcançou o nível de capacidade 2, ou seja, áreas de processos principais de auditoria interna previstas pelo Instituto dos Auditores Internos não são implementadas, ou são executadas, mas não estão institucionalizadas ou inseridas na cultura do Órgão.

Palavras-chave: Auditoria. Administração Pública. Gestão da Qualidade. Modelos de Maturidade. Auditoria Interna no Setor Público.

ABSTRACT

The Internal Control System of the Federal Executive Branch has undergone important advances in recent years. However, the Internal Audit Activity (AAI) exercised by the Federal Internal Control Department (SFC), which acts as the Central Agency of this System, may be subject to a low standardization and depend heavily on initiatives and personal motivation of its auditors. Considering the fundamental role played by internal audits in strengthening the governance processes of organizations, the present research proposes to investigate the function of this type of audit in the scope of the Brazilian Federal Executive, analyzing whether the level of capability in which it is found indicates the institutionalization and the uniform application of its practices. Therefore, the following question of research was formulated: what is the level of maturity of the internal audit activity exercised by the Central Agency of the Internal Control System of the Federal Executive Branch, based on the application of the Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector of the Institute of The Internal Auditors (IIA)? This is a qualitative research of exploratory nature. Data collection was performed through semi-structured interviews and document review. The results indicate that the application of the Model allows the identification of improvement points in the internal audit processes currently developed by SFC. In addition, it was found that the AAI exercised by that body did not reach maturity level 2, that is, key process areas of internal audit envisaged by the Institute of the Internal Auditors are not implemented, or are implemented, but are not institutionalized or embedded in the organ culture.

Keywords: Audit. Public administration. Quality management. Maturity models. Governance.
Internal Auditing in the Public Sector.

LISTA DE SIGLAS

AAC	Auditoria Anual de Contas
AAI	atividade de auditoria interna
AEPG	Avaliação da Execução de Programas de Governo
AI	Auditoria Interna
APF	Administração Pública Federal
ARG	Avaliação dos Resultados da Gestão
AS/NZS	<i>Australia/New Zealand Risk Management</i>
CAE	<i>Chief Audit Executive</i>
CBOK	<i>Global Internal Audit Common Body of Knowledge</i>
CGAGR	Coordenação-Geral de Auditoria em Agricultura, Pecuária e Abastecimento
CGFAZ	Coordenação-Geral de Auditoria na Área da Fazenda Pública
CGFIN	Coordenação-Geral de Auditoria em Instituições Financeiras
CGSAU	Coordenação-Geral de Auditoria na Saúde
CGSEG	Coordenação-Geral de Auditoria em Segurança Pública
CGU	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União
CHU	Unidade Central de Harmonização
CMM	<i>Capability Maturity Model</i> (Modelo de Capacidade e Maturidade)
CMMI	<i>Capability Maturity Model Integration</i> (Integração do Modelo de Capacidade e Maturidade)
COBIT	<i>Control Objectives for Information and related Technology</i>
CoCo	<i>Criteria of Control</i>
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
IA-CM	<i>Internal Audit Capability Model</i> (Modelo de Capacidade para Auditoria Interna)
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IEC	<i>International Electrotechnical Commission</i>
IIA	The Institute of The Internal Auditors
IIARF	<i>The Institute of Internal Auditors Research Foundation</i>
IN	Instrução Normativa
IPC-A	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i>
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
ITIL	<i>Information Technology Infrastructure Library</i>
kpa	<i>Key Process Área</i>

LOA	Lei Orçamentária Anual
NDIA	Associação Industrial de Defesa Nacional
NEFs	<i>New Economy Firms</i>
PEF	Poder Executivo Federal
PIC	Controle Interno Público
PPP	Plano de Providências Permanente
QAIP	<i>Quality Assurance and Improvement Program</i>
Scipef	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SEI	SEI (Instituto de Engenharia de <i>Software</i>)
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1- As três dimensões críticas.....	28
Figura 2 - Componentes do Modelo CMMI.....	30
Figura 3 - Relação de Metas e Práticas específicas - "Treinamento na Organização”.....	31
Figura 4 - Estruturas de representações contínua e por estágios.....	32
Figura 5 - Comparação entre os níveis de capacidade e os níveis de maturidade.....	33
Figura 6 - Níveis de capacidade.....	35
Figura 7 – Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna.....	36
Figura 8 - OS elementos da auditoria interna.....	38
Figura 9 - Características Comuns.....	39
Figura 10 - Organograma da CGU.....	45
Figura 11 - Resultado de pesquisa com auditores – trabalhos de consultoria.....	56
Figura 12 - Resultado de pesquisa com auditores – certificação.....	62
Figura 13 – Resultado de pesquisa com auditores – objetivos das auditorias da SFC.....	66
Quadro 1 - Resultado das análises das áreas de processo principal.....	89

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	Problematização	12
1.2	Pressuposto	12
1.3	Hipótese	12
1.4	Justificativas para a pesquisa	13
1.5	Objetivos	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	Controles internos, gestão de riscos e governança nas organizações	16
2.2	Auditoria interna: a 3ª linha de defesa das organizações	20
2.3	Governança, controles e gestão de riscos nas organizações públicas brasileiras ..	21
2.4	Programa de garantia e melhoria da qualidade da auditoria interna	26
3	MODELOS DE MATURIDADE E CAPACIDADE	28
4	METODOLOGIA DA PESQUISA	44
4.1	Universo e delimitação da pesquisa	44
4.2	Caracterização da pesquisa	46
4.3	Coleta de dados	46
4.3.1	Fase de validação do modelo (1ª fase).....	46
4.3.2	Fase de evidenciação documental (2ª fase).....	47
4.3.3	Fase de evidenciação por entrevistas (3ª fase).....	47
4.4	Definição da amostra e corte temporal	48
4.5	Análise dos dados	49
5	ANÁLISES E RESULTADOS	50
5.1	Serviços e função da auditoria interna	50
5.1.1	Auditoria de Conformidade (nível 2).....	50
5.1.2	Auditoria de Desempenho (nível 3).....	53
5.1.3	Serviços Consultivos (nível 3).....	55
5.2	Gerenciamento de pessoas	57
5.2.1	Pessoas habilitadas identificadas e recrutadas (nível 2).....	57
5.2.2	Desenvolvimento profissional individual (nível 2).....	59
5.2.3	Coordenação da força de trabalho (nível 3).....	60
5.2.4	Pessoal profissionalmente Qualificado (nível 3).....	61
5.2.5	Criação de equipes e competências (nível 3).....	63

5.3	Práticas profissionais	65
5.3.1	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos stakeholders (nível 2)	65
5.3.2	Arcabouço/Estrutura de processos e práticas profissionais (nível 2)	68
5.3.3	Planos de auditoria baseados em risco (nível 3)	70
5.3.4	Arcabouço/Estrutura de gestão da qualidade (nível 3)	70
5.4	Gestão de desempenho e accountability/responsabilidade	72
5.4.1	Plano de negócio de auditoria interna (nível 2)	72
5.4.2	Orçamento operacional de auditoria interna (nível 2)	73
5.4.3	Relatórios de gestão da auditoria interna (nível 3)	75
5.4.4	Informações de custos (nível 3)	76
5.4.5	Medidas de desempenho (nível 3)	77
5.5	Cultura e relacionamento organizacional	78
5.5.1	Gerenciamento dentro da atividade de AI (nível 2)	78
5.5.2	Componente integral da equipe de gestão (nível 3)	79
5.5.3	Coordenação com outros grupos de revisão (nível 3)	82
5.6	Estruturas de governança	83
5.6.1	Canais de reporte estabelecidos (nível 2)	83
5.6.2	Acesso total às informações, ativos, e pessoas da organização (nível 2)	84
5.6.3	Mecanismos de financiamento (nível 3)	85
5.6.4	Supervisão gerencial da atividade de AI (nível 3)	86
5.7	Consolidação das análises: o nível de capacidade da auditoria interna exercida pela SFC	88
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	90
6.1	Serviços de auditoria interna oferecidos pela SFC	91
6.2	Gestão de pessoas na SFC	93
6.3	As práticas profissionais adotadas na SFC	94
6.4	Desempenho e accountability na SFC	95
6.5	Cultura e o relacionamento da SFC e CGU com os demais órgãos do PEF	95
6.6	Estruturas de governança relacionadas à AAI exercida pela SFC	96
	REFERÊNCIAS	97
	APÊNDICE A – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS	105
	ANEXO A - MODELO IA-CM EM UMA PÁGINA	114

1 INTRODUÇÃO

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Scipecf), instituído pela Lei 10.180/2001 em obediência ao art. 70 da Constituição da República, passou por importantes avanços nos últimos 15 anos, seja em sua estrutura, ou pela legitimação social conquistada. Nesse período, ganhou a supervisão do atual Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), que, por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), assume o papel de Órgão Central do Sistema e passa a se reportar diretamente ao Presidente da República; elevou seu prestígio perante a sociedade, o que se reflete, por exemplo, nas mobilizações sociais de setembro de 2015 contra a possível extinção ou fragmentação desse Órgão (PRAÇA, 2015); além de ter exercido importante papel na revelação e prevenção de grande parte dos casos de corrupção que tomaram conta dos noticiários nacionais do período.

Não obstante tais conquistas, os processos de auditoria executados pela SFC estão sujeitos a uma influência negativa de uma possível carência de gestão de qualidade nessa Secretaria, o que decorreria na baixa padronização de seus produtos, em uma maior dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores e em riscos à sua estabilidade institucional.

O exposto, somado à limitação orçamentária imposta ano a ano às suas atividades e à percepção, a partir de levantamentos preliminares empreendidos, de uma atuação concentrada na identificação de fraudes e erros cometidos por gestores, pode indicar uma menor atenção a um importante propósito do Scipecf, qual seja a efetiva contribuição ao atingimento dos objetivos da Administração Pública Federal (APF) brasileira, por meio de atividades típicas de auditoria interna, ou seja, por meio de avaliações e consultorias independentes em processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Nesse cenário, ao se estudar o Scipecf enquanto função de auditoria interna do Poder Executivo Federal, à luz, como se discorrerá em seguida, da expansão técnica que essa função organizacional vem experimentando nos últimos anos, especialmente com relação ao seu papel nas estruturas de governança das organizações, abre-se caminho para uma vastidão de possibilidades acadêmicas ainda pouco abordadas no Brasil.

1.1 Problematização

Estudos na área de gestão reforçam o papel fundamental exercido pelas auditorias internas no fortalecimento dos processos de governança das organizações, notadamente em dois aspectos, seja indiretamente, como integrante da própria estrutura de governança da organização (SOH; MARTINOV-BENNIE, 2011), ou diretamente, pela sua capacidade de avaliar os processos de governança e emitir opinião sobre sua adequação geral, gerando valor para as organizações e aumentando a probabilidade de que elas alcancem seus objetivos (D'SILVA; RIDLEY, 2007).

Assim, a presente pesquisa se propõe a investigar o papel desse tipo de auditoria no âmbito do Executivo Federal brasileiro, analisando se o nível de capacidade em que se encontra indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas.

Diante disso, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: o nível de capacidade da atividade de auditoria interna (AAI) exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a partir da aplicação do *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)*¹, indica a institucionalização e aplicação uniforme de suas práticas?

1.2 Pressuposto

Os levantamentos preliminares realizados na CGU levaram ao pressuposto de que a aplicação do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público (IA-CM), elaborado pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), permite a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pelo Órgão Central do Scipef.

1.3 Hipótese

Ademais, formulou-se a seguinte hipótese a ser testada: a atividade de auditoria interna exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal está, de forma geral, institucionalizada, contando com políticas estabelecidas e com profissionais capacitados. Entretanto, suas práticas não são uniformemente aplicadas e a

¹ Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público da Fundação de Pesquisa do Instituto dos Auditores Internos

qualidade de seus processos depende fortemente de habilidades e motivações individuais. Essa hipótese é compatível com o nível de capacidade 2 (IARF, 2009).

Considerou-se a hipótese de que as práticas de auditoria executadas pela SFC estariam institucionalizadas tendo em vista o conteúdo das normas gerais de auditoria aplicáveis ao Serviço Público Federal (BRASIL, 2001a), que traz práticas e princípios compatíveis com o modelo de IARF (2009), bem como o período de mais de 15 anos em que tais normas estariam, em tese, sendo aplicadas. Por outro lado, foram observadas, na leitura de relatórios de auditoria da SFC, diferenças significativas de formato e de abordagem sobre assuntos semelhantes, as quais, quando confrontadas com a visão de auditores consultados em levantamentos preliminares, poderiam indicar insuficiência de capacitação de servidores ou de padronização de suas práticas.

1.4 Justificativas para a pesquisa

Verifica-se um momento oportuno para estudos sobre a função de auditoria interna do Executivo Federal, notadamente pela intensificação das discussões relacionadas ao tema. Por exemplo, em recentes ações de controle externo do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2015a, 2015b), são relatadas deficiências na função de auditoria interna em praticamente todos os órgãos da esfera pública federal avaliados nesses trabalhos, gerando recomendações para que tais funções sejam exercidas em conformidade com as melhores práticas internacionais, bem como tecendo considerações sobre as ambiguidades geradas ao se compatibilizar os conceitos de auditoria interna mundialmente aceitos com a legislação brasileira.

147. A causa provável para envolver a unidade de auditoria interna em atividades de cogestão pode ser a ausência de distinção entre as atividades de controle interno e de auditoria interna [...]

148. Contribuem para a ausência de distinção citada acima:

148.1. a nomenclatura utilizada na Lei 10.180/2001, que contém as expressões ‘controle interno’ e ‘sistema de controle interno’ para se referir, respectivamente, às unidades e ao conjunto de unidades que compõe a auditoria interna governamental no poder executivo (a constituição federal, no art. 74, também utiliza a expressão ‘sistema de controle interno’);

148.2. o nome dado a essas unidades nas organizações, que são comumente identificadas por ‘secretaria de controle interno’ (quando deveriam chamar-se secretaria de auditoria interna).

[...]

299. Haveria inconveniência na inclusão dos ministérios na discussão sobre a autonomia das auditorias internas (peça 1413, p. 10-12, itens 37-44). Sobre este aspecto:

299.1. A equipe de auditoria, mesmo com conhecimento da peculiaridade da estruturação do sistema de controle interno do poder executivo (Lei 10.180/2001), optou por manter os ministérios na discussão sobre a existência de auditoria interna

à disposição das organizações por entender que, ainda que os ministérios possam contar com a CGU para a função de auditoria interna, não dispõem da CGU para auditoria interna.

299.2. Cumpre registrar que não houve manifestações em contrário a esta avaliação durante os painéis de referência realizados. (BRASIL, 2015b, não paginado).

O contexto escolhido para a investigação, qual seja a Administração Pública Federal brasileira, também concorre para dar relevância à pesquisa, considerando seu papel referencial para as demais administrações do setor público brasileiro, sobretudo na área de controle governamental. Não é raro que muitas normas e políticas instituídas nos entes subnacionais sejam baseadas, ou sejam mesmo cópias dos modelos adotados na esfera federal.

Ademais, o papel de protagonismo que os órgãos de controle do Estado vêm assumindo na melhoria da gestão pública do país (tribunais de contas, receitas federal e estaduais, polícias, controladorias, ministérios públicos etc.) também se mostra como importante justificativa para a pesquisa. Diversos foram os escândalos revelados e vultosos os valores de recursos públicos recuperado sem decorrência da atuação desses órgãos nos últimos anos, com destaque para a atuação do Scipef em parceria com a Polícia Federal e Ministério Público Federal na elucidação de diversos casos de corrupção².

Outra questão atual e relevante também motivadora da pesquisa se refere à evolução no papel dos órgãos de controle e nas práticas de auditoria do setor público, sobretudo na direção de uma atuação mais estratégica e voltada para desempenho e resultados, com menor ênfase na detecção de inconformidades em processos. Segundo o professor Barzelay (1997), a realização de auditorias de desempenho no setor público vem se expandindo rapidamente, indicando a demarcação de novos processos burocráticos nesse tipo de administração. No continente europeu, esse movimento de evolução foi observado sobretudo nos últimos 10 ou 15 anos. Segundo publicação da comissão europeia, o controle interno público (PIC) da União Europeia se desenvolveu nesse período em direção a uma crescente valorização de objetivos organizacionais, gestão de desempenho, governança e gestão de riscos. Essa União também se refere a avanços profundos empreendidos nos últimos anos por países como França e Portugal, que saíram de práticas de auditoria tradicionais e legalistas para uma orientação baseada em desempenho (EUROPEAN UNION, 2014).

Não obstante, observa-se que a evolução das práticas de auditoria governamental no Brasil não acompanhou o ritmo dos países a que se referem os estudos acima citados. No caso do controle interno do Executivo Federal, Balbe (2013) sugere que a auditoria de

² Mais informações sobre as operações especiais em que houve atuação da Controladoria-Geral da União (atual Ministério da Transparência e Controle - CGU), Cf. CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Operações Especiais**. 2017a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/acoes-investigativas/operacoes-especiais>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

desempenho foi institucionalizada pelo Scipef por meio da metodologia da Avaliação da Execução de Programas de Governo prevista no Manual aprovado pela Instrução Normativa SFC nº 01/2001. Entretanto, ao se comparar o quantitativo de auditorias que seguiram essa metodologia e foram publicadas pela CGU (56 relatórios, conforme o *site*³ da CGU), com o quantitativo total de auditorias publicadas por esse Órgão Central (conforme o mesmo site, 7.958 relatórios), observa-se que a atenção a auditorias de desempenho pode ainda ser bastante inexpressiva no âmbito da auditoria interna do Executivo Federal.

1.5 Objetivos

A pesquisa visa analisar, à luz do IA-CM, se o nível de capacidade em que se encontra a atividade de auditoria interna exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, função que cabe atualmente à Secretaria Federal de Controle Interno da CGU, indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas. Isso envolve o alcance dos seguintes objetivos específicos:

- a) propor medidas para institucionalização de processos da atividade de auditoria interna executada pelo Órgão Central Scipef;
- b) conhecer os processos organizacionais da AAI executada pela SFC e fomentar uma cultura da gestão da qualidade dos produtos e serviços oferecidos por essa Secretaria;
- c) permitir um diagnóstico sobre os níveis de institucionalização dos processos relacionados à atividade de auditoria interna no Poder Executivo Federal (PEF);
- d) identificar como estão estruturadas as áreas de processo principal relacionadas à atividade de auditoria interna no Executivo Federal;
- e) contribuir para a modernização dos sistemas de controle interno no Setor Público Brasileiro, em todas as esferas e poderes.

³ Para verificação dos relatórios, Cf. BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Pesquisa de relatórios**. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <<http://sistemas2.cgu.gov.br/relats/relatorios.php>>. Acesso em: 6 jun. 2016.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Controles internos, gestão de riscos e governança nas organizações

Os fundamentos que sustentam a necessidade de controle das organizações aparecem há décadas na literatura. Ainda na primeira metade do Século XX, Berle e Means (1932) já afirmavam que, nas organizações formadas por capital de um grande número de indivíduos, por eles denominadas corporações “quase públicas”, há divergências entre os interesses dos proprietários, detentores do capital, e aqueles que controlam a organização, ou seus gestores. Essa divergência disseminada pelos autores ajudou a delinear a teoria popularizada no estudo de Jensen e Meckling (1976), segundo a qual as organizações precisam lidar com conflitos existentes entre o indivíduo que demanda (principal) por meio de uma relação contratual um determinado serviço a outra pessoa (agente), envolvendo a delegação de tomada de decisão, para que esta o execute no interesse daquela. É essa relação que embasa o chamado “problema de agência”.

Jensen e Meckling (1976) defendem que esse problema, comum a todas as organizações, ocorre, basicamente, pelo fato de o agente e principal buscarem maximizar sua utilidade pessoal, o que leva o primeiro a nem sempre agir em prol dos melhores interesses do segundo. Eisenhardt (1989) afirma que a teoria da agência se ocupa em explicar dois problemas que ocorrem em relações de agência: o primeiro ocorre quando os objetivos do agente e principal são divergentes e é difícil ou caro para o principal monitorar as tarefas do agente. O segundo problema ocorre quando o agente e principal possuem atitudes diferentes frente a riscos, devido às suas preferências pessoais.

Diante dessa relação conflituosa entre agente e principal, um modelo que mitigasse o problema existente seria a elaboração de contratos que disciplinassem, de forma exaustiva, todas as possibilidades provenientes da relação entre esses atores organizacionais. Entretanto, a elaboração desses contratos, demasiadamente extensos e detalhados, envolveriam custos que, na maioria das vezes, excederiam o benefício deles advindo (FAMA; JENSEN, 1983), especialmente em organizações com grande número de pequenos proprietários, como é o caso de empresas de capital aberto e organizações públicas (HART, 1995). Tais custos, também chamados de “custos de transação” ou de “custos de agência” envolveriam, segundo Hart (1995), três importantes questões a serem consideradas pelas organizações: a) a primeira se refere ao custo de pensar todas as diferentes possibilidades que poderiam ocorrer durante o curso da execução contratual e preparar as respectivas

contingências; b) a segunda se relaciona ao custo de negociar com outras partes tais contingências; c) e a terceira é o custo de se elaborar um contrato juridicamente válido, de forma a permitir, por exemplo, ao poder judiciário obrigar o seu cumprimento.

Assim, com a presença do problema de agência e dos custos de transação a ele relacionados, as organizações se viram obrigadas a sistematizar medidas para mitigar tais custos, motivo pelo qual ganhou importância na literatura as estruturas de governança corporativa. Segundo definição clássica defendida por Shleifer e Vishny (1997), governança corporativa consiste na forma como os investidores buscam garantir que terão retorno sobre seus investimentos.

Essa visão parece estar se expandindo. Conforme colocado por Daily e Dalton (2003) e corroborado por Chhotray e Stoker (2008), os estudos sobre governança corporativa concentraram-se durante muito tempo em uma perspectiva de eficiência microeconômica, tratando dos mecanismos disponíveis para proteger acionistas dos interesses divergentes dos gestores. Daily e Dalton (2003) indicam, entretanto, uma mudança nesse paradigma, uma vez que a área de governança corporativa vem se preocupando cada vez mais com as partes interessadas nas atividades das organizações, sejam internas ou externas, bem como com o bem estar gerado à sociedade.

Essa mudança ficou mais evidente com a ocorrência nas últimas décadas de crises e escândalos no setor financeiro mundial. Em face disso, vários governos e instituições dedicaram-se à produção de normas e padrões de governança corporativa no setor privado, incluindo em seu conceito novos padrões de gerenciamento de riscos organizacionais, de comportamento ético, de controles internos, transparência e de fortalecimento das responsabilidades dos agentes perante a sociedade (*accountability*).

O fortalecimento de ações em prol da governança nas organizações veio, nos últimos anos, em resposta a escândalos financeiros ocorridos, notadamente, na Europa e nos Estados Unidos. Spira e Page (2003, p. 641), ao citar Watts e Zimmerman (1986), justificam esse movimento pela pressão pública por respostas gerada em função de escândalos e casos de grande impacto no meio empresarial. Spira e Page (2003) defendem ainda que esse movimento enfatizou o papel do gerenciamento de riscos nas estruturas de governança corporativa, vinculando-o enfaticamente aos controles internos organizacionais – antes encarado de forma isolada – e elevando-o a um fundamental mecanismo de *accountability* das organizações. Segundo os autores, “[...] *the concept of ‘risk’ has become central to corporate governance and has become linked to the idea of internal control.*”

Ainda segundo Spira e Page (2003, p. 642), o aumento da ênfase dada ao gerenciamento de riscos nas organizações é revelado pela progressiva expansão na visão de controles internos, saindo de uma linha voltada meramente para questões legais e financeiras e passando a considerar uma ampla variedade de riscos experimentados pelas corporações. Para os autores, “[...] *internal control is now explicitly linked to risk management*” e “*this represents a change in the relationship between risk and accountability: recent developments in audit have appropriated risk management as an accountability process.*”

O resultado dessa crescente vinculação entre riscos e controles e do aumento de sua relevância na governança das organizações é observado principalmente com a evolução dos padrões de controles internos e gestão de riscos difundidos desde o início dos anos 1990. Ao considerar o caso do Reino Unido, Spira e Page (2003) apresentam essa evolução analisando os conteúdos dos padrões de governança corporativa elaborados pelo Comitê de Governança Corporativa do Reino Unido (colegiado formado pelo órgão estatal *Financial Reporting Concil*, pela Bolsa de Valores londrina e pela profissão contábil inglesa). Segundo os autores, a primeira publicação, conhecida como *Cadbury Report* em 1992, recomendava reportes financeiros com alto grau de detalhes, além de possuir uma visão estreita de controles internos, sem tratar de riscos. Os documentos subsequentes – O *Rutterman Report*, em 1994, o *Hampel Report*, em 1998, e o *Turnbull Report*, em 1999 –, à medida que ampliaram a abrangência de aplicação, passaram a considerar áreas das organizações que perpassam as questões financeiras, e adotaram um caráter mais orientador, relevando a exigência de uma série de requerimentos de reporte financeiros.

Nessa linha evolutiva, o *Turnbull Reports* se apresenta como primeiro documento do tipo no Reino Unido a vincular expressamente gestão de riscos a controles internos. Entretanto, o *Turnbull* ainda possuía uma menor abrangência nessa área, se comparado ao *framework* americano conhecido mundialmente como Coso, de 1992, do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, e ao documento *Criteria of Control* (CoCo) publicado pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* em 1995 (SPIRA; PAGE, 2003).

A partir da primeira publicação do Coso, em 1992, várias estruturas de apoio à governança das organizações, com enfoque em controles internos e gestão de riscos, surgiram pelo mundo. Entre as mais conhecidas, além das já citadas⁴, destacam-se: a) a *Australia/New*

⁴ A canadense CoCo e a americana Coso, esta possuindo uma versão focada em controles internos (*Internal Control: integrated framework*), atualizando em 2013 a primeira publicação de 1992, e outra voltada para gestão de riscos corporativos (*Enterprise Risk Management: integrated framework*), publicada em 2004.

Zealand Risk Management (AS/NZS), de 1999, e a *International Organization for Standardization* (ISO) 31000, *Risk management – Principles and guidelines*, da *International Organization for Standardization*, de 2009, de aplicação em organizações em geral; b) *The Orange Book: Management of Risk - Principles and Concepts*, de 2004, e *The Green Book: Standards for Internal Control in the Federal Government*, ambas voltadas para o setor público, a primeira produzida para o governo inglês e a segunda para o governo americano; e c) os padrões de governança em Tecnologia da Informação, entre os quais se destacam o *Control Objectives for Information and related Technology* (Cobit) e o *Information Technology Infrastructure Library* (ITIL®).

Na esteira do desenvolvimento de novos e integrados padrões de governança, gestão de riscos e controles, e considerando os papéis assumidos pelos diferentes atores em uma organização, as melhores práticas internacionais passam a conduzir as organizações para a estruturação de seus controles internos a partir de uma lógica baseada em três linhas de defesa (IIA, 2013).

Na lógica do IIA (2013), a 1ª linha se refere às funções que gerenciam e possuem propriedade sobre os riscos, as quais são, em geral, executadas pela própria atividade operacional das organizações. São os controles implementados e monitorados diretamente pelo gestor operacional.

A 2ª linha se refere às funções que supervisionam os riscos e controles. O IIA (2013) apresenta como exemplo de melhor prática nessa linha a institucionalização de uma função ou um comitê de gerenciamento de riscos, visando facilitar e monitorar a gestão de riscos organizacionais, uma função de *compliance*, visando monitorar riscos atinentes ao descumprimento de normas e lei, e uma função de controladoria, ligada ao monitoramento e supervisão de riscos sobre a produção de informações financeiras e não financeiras. Seago (2015) ensina que a segunda linha de defesa monitora riscos e *compliance*, e exerce uma função de supervisão e gerenciamento, além de fornecer expertise, conhecimento de processo e monitoramento para dar suporte às atividades da primeira linha de defesa. Já Widhanto (2016) afirma que as organizações devem se valer extensamente de recursos de tecnologia da informação atualizados, de modo que as funções de segunda linha de defesa sejam efetivas e cumpram seu papel.

Já a 3ª linha definida pelo IIA (2013) se refere à avaliação com maior grau de independência. É a defesa fornecida pela função de auditoria interna.

Nesse ponto, cabe ressaltar as diferenças entre os principais conceitos de auditoria interna e controladoria. Como bem exposto, o primeiro pressupõe uma atuação mais

independente. Tal independência, segundo o IIA, deve ser alcançada a partir de uma relação de duplo reporte, em que a auditoria interna se subordina administrativamente à alta direção da organização e funcionalmente ao conselho organizacional. A AAI, como objeto central de estudo neste trabalho, será amplamente abordada nas páginas que seguem.

Já o conceito de controladoria, de segunda linha de defesa, e, portanto, sem a necessidade de um posicionamento que garanta o nível de independência inerente à auditoria interna, contempla atividades gerenciais utilizadas por corporações para auxiliar no desenvolvimento de sua estratégia, avaliação de desempenho e tomada de decisões. Bruni e Silva (2010, p. 19) colocam o seguinte, sobre os objetivos e conceitos de controladoria:

[...] objetivo dos sistemas de mensuração e avaliação de desempenho é traduzir a estratégia organizacional, por meio de um conjunto integrado de medidas financeiras e não financeiras, que abranjam do nível executivo ao nível operacional. Neste sentido, os objetivos do controle estratégico baseiam-se em comunicar ou transmitir as estratégias para toda a organização e receber o feedback operacional sobre o desempenho das estratégias formuladas e comunicadas pelas áreas afins.

Portanto, o sistema de gestão das empresas, que é vangloriado por ser grande responsável pela sustentabilidade da empresa, seria basicamente a maneira como os princípios, procedimentos e métodos são usados pela Controladoria para produzir informações para as diversas tomadas de decisões dos gestores, abrangendo, além das áreas mais tradicionais como Administração, Economia e Contabilidade, outras tão bem importantes como Recursos Humanos, Ambientais, Tecnológicos, Regulatórios, Marketing etc.

Já Granlund e Taipaleenmäki (2005), ao analisar o contexto das chamadas *new economy firms* (NEFs) (ou empresas de economia nova), dividem os papéis exercidos pela função de controladoria em 3 categorias de tarefas: altamente vitais; vitais e; de análises de fusões, aquisições e concorrentes. As primeiras são aquelas consideradas essenciais, que devem primeiro ser executadas quando os recursos de tempo são escassos. Geralmente estão associadas à preparação de orçamentos. As segundas são as tarefas básicas executadas em adição às primeiras, como as funções de contabilidade de custos, avaliações de desempenho, planejamento financeiro de longo prazo e orçamento de investimento. Já as terceiras são geralmente executadas por controladorias com maior disponibilidade de recursos, e estão associadas às análises de cenários em ambiente de negócios e em possíveis aquisições ou fusões.

2.2 Auditoria interna: a 3ª linha de defesa das organizações

No contexto de controle das atividades dos agentes organizacionais, de governança e de suas recentes mudanças paradigmáticas, ganha relevância a AAI. Segundo a definição atual e mais aceita, difundida pelo IIA, AAI seria:

Um departamento, divisão, time de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação (*assurance*) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização. A atividade de auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. (IIA, 2012, p. 18).

Assim como a governança organizacional, as discussões, no meio profissional e acadêmico, sobre a importância da AAI nas organizações vem ganhando cada vez mais destaque no mundo. Soh e Martinov-Bennie (2011) demonstram que há um crescimento na atenção dada a essa função, observando-se uma expansão nos seus papéis, o seu estabelecimento em um crescente número de organizações e um aumento em seu tamanho, além de afirmar que os estudos atuais embasam a importância dessa atividade e sua contribuição para a qualidade da governança organizacional.

D’Silva e Ridley (2007), sustentados por evidências de seu estudo de dez anos antes, em que um determinado número de gestores de organizações do Reino Unido reconhecia a AAI como fundamental para uma avaliação independente em seus processos de governança, afirmam que a AAI, além de contribuir continuamente para o desenvolvimento de práticas de governança organizacional pelo mundo, é reconhecida como um importante ator internacional nesse campo, em todos os setores.

D’Silva e Ridley (2007, p. 115) traçam, ainda, um breve histórico sobre a atividade de auditoria interna no planeta:

During the past 50 years, organisations worldwide in the private, public service and voluntary sectors have established internal auditing functions to improve their monitoring activities. In the early days of its development most internal audit work related to internal accounting control and security over assets. Few internal auditors were involved in operating systems or the achievement of organisation objectives and strategic issues at board or governing body level.

With the formation in North America of the Institute of Internal Auditors Inc. (IIA Inc.) in 1941, professional internal auditing took on an international status. The IIA Inc. was created in the belief “...that some organisation was needed to develop the true professional status of internal auditing, and to provide a medium for an interchange of ideas and information between those who engaged in its practice.”⁴ This need was also recognised in 1942 at its first conference [...].

2.3 Governança, controles e gestão de riscos nas organizações públicas brasileiras

Em meio ao contexto mundial, as práticas de governança também se popularizam no Brasil. Segundo o Tribunal de Contas da União:

Em 2001, publicou-se um panorama sobre a governança corporativa no Brasil (MCKINSEY; KORN/FERRY, 2001). No mesmo ano, a Lei 10.303/2001 alterou a 6.404/1976, das sociedades por ações, e buscou reduzir riscos ao investidor minoritário, assim como garantir sua participação no controle da empresa. Em 2002,

a Comissão de Valores Mobiliários – CVM também publicou recomendações sobre governança. O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, desde então, lançou novas versões (2004 e 2009) do Código das melhores práticas de governança corporativa, documento que define quatro princípios básicos de governança aplicáveis ao contexto nacional: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. (BRASIL, 2014a, p. 12).

No setor público do País, as bases para a governança das organizações existem e são abordadas já na Constituição Federal 1988, mesmo que em um contexto mais amplo e sob a influência de outras áreas do conhecimento. É o caso da instituição dos sistemas de controle interno e externo, de mecanismos de responsabilização e transparência pública e o sistema de freios e contrapesos.

Nos últimos anos, o advento de novas e importantes normas, embora não tratem conceitualmente a matéria, também contribuem para fortalecer a governança do Estado e do Executivo Federal, como a Lei de Acesso a Informação (Lei 12.527/2011), a Lei de Conflitos de Interesses (12.813/2013), e a Lei de Anticorrupção Empresarial (Lei 12.846/2013).

Além dos institutos legais, publicações de órgãos governamentais contendo padrões de governança também marcaram os avanços alcançados nos últimos anos. Exemplos disso são o Referencial Básico de Governança Aplicado a Órgãos e Entidades da Administração Pública, publicado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2014, e a recente Instrução Normativa nº 1/2016, publicada conjuntamente pela Controladoria-Geral da União e pelo Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão, que trata de orientar os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal sobre como estruturar seus processos de controles, gestão de riscos e governança (BRASIL, 2016a).

O estudo proposto considera que o Poder Executivo Federal conta com atividade de auditoria interna que é exercida pelos órgãos que compõem o seu Sistema de Controle Interno, quais sejam o Órgão Central e os órgãos setoriais. As atividades do primeiro são de responsabilidade da Secretaria Federal de Controle Interno. Já as do segundo são executadas pelos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério das Relações Exteriores, Ministério da Defesa, da Advocacia Geral da União e demais órgãos que integram a Presidência e Vice Presidência da República, e a eles se restringem (BRASIL, 2001b).

Levando-se em conta a atuação dos órgãos desse Sistema no período recente, observa-se que as funções de auditoria interna do Executivo Federal brasileiro caminham para uma adesão cada vez mais significativa às normas e boas práticas internacionais. Isso tem se evidenciado, principalmente, em publicações de órgãos de controle do país que defendem a extensa utilização desses padrões. É o caso, por exemplo, de recomendação do TCU para que seus órgãos técnicos verifiquem a atuação das auditorias internas nos poderes da União,

considerando as boas práticas estabelecidas pelo IIA (BRASIL, 2012), bem como em recente trabalho, também dessa Corte, que teve entre seus objetivos avaliar se a função de auditoria interna nos órgãos auditados estaria estabelecida e atuaria segundo as boas práticas internacionais difundidas pelo IIA (BRASIL, 2015a).

Outrossim, mesmo sem a adesão explícita, as práticas positivadas na legislação do País vão ao encontro daquelas difundidas pelo IIA. Isso pode ser observado, por exemplo, ao se comparar o arcabouço normativo em que se pauta o Scipef⁵ com as principais características da AAI. É possível, assim, traçar um paralelo entre os conceitos-chaves definidos pela *International Professional Practices Framework* (IPPF), de IIA (2012), e a realidade institucional do Poder Executivo Federal.

O IIA (2012, p. 2) estabelece que os serviços de avaliação “[...] compreendem a avaliação objetiva da evidência pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros pontos importantes.”

No Brasil, as atividades de avaliação do setor público começam a ser desenhadas pelo *caput* do art. 70 da Constituição da República, quando estabelece que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] será exercida pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (BRASIL, 1988, não paginado).

Ademais, o art. 74 da Constituição atribui diretamente as atividades de avaliação aos sistemas de controle interno de cada poder, ao dispor que cada um desses sistemas terá como finalidade, entre outras:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- 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, não paginado).

De outro modo, ensina a Estrutura Internacional para a Prática de Auditoria Interna que:

A atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e a suas partes interessadas), quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. (IIA, 2012, p. 9).

A previsão para que o Scipef trabalhe em prol da adição de valor ao Poder Executivo Federal e às organizações que o compõem pode ser inferida dos dispositivos

⁵ Boa parte desse arcabouço normativo está na IN SFC/MF nº 01/2001, que aprova o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001a). Entretanto, essas normas serão substituídas em dezembro de 2017, com sua revogação e a entrada em vigor da IN CGU nº 03/2017, que Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2017e).

constitucionais já citados, e mais expressamente de textos infralegais, como é o caso do inciso III do art. 7º do Decreto 3.591/2000, ao dispor que as atividades do Scipef destinam-se, preferencialmente, a subsidiar “o aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas;” (BRASIL, 2000, não paginado).

O IPPF diz ainda que a AAI deve Auxiliar a Organização a “[...] realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança” (IIA, 2012, p. 18). A missão do Scipef em auxiliar, de forma sistemática e disciplinada, as organizações do Executivo Federal para que atinjam seus objetivos é inerente ao arcabouço normativo que sustenta o Sistema (BRASIL, 2000, 2001a, 2001b).

Em que pese, até abril de 2016, as normas e padrões do serviço público brasileiro pouco terem avançado sobre a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, não era difícil verificar esses assuntos nos princípios e orientações insertos nas regras que tratam das atribuições e do método de trabalho do Scipef, em especial na Instrução Normativa (IN) SFC nº 01/2001 (BRASIL, 2001a). A partir da publicação, em 11/05/2016, da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016, da Controladoria-Geral da União e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, dispendo sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, observa-se um considerável avanço nessas questões (BRASIL, 2016a). A referida IN estabelece expressamente uma estrutura orientadora das atividades nessa área e, de forma expressa, atribui ao Órgão Central do Scipef a responsabilidade de avaliar controles e gestão de riscos nas organizações desse Poder.

O The Institute of Internal Auditors (2012) estabelece também que a independência para que a AAI desempenhe eficazmente suas funções é alcançada quando o chefe dessa atividade tem acesso direto e irrestrito ao dirigente máximo e ao conselho da organização.

A independência dos órgãos do Scipef, no caso dos setoriais, é perseguida em suas respectivas estruturas regimentais, quando subordinam suas secretarias de controle interno ao dirigente máximo desses órgãos. No caso do Órgão Central, a independência de atuação é buscada a partir da subordinação direta do Ministro de Estado Chefe da CGU à Presidência da República (BRASIL, 2003), ou seja, ao dirigente máximo do Poder Executivo Federal.

Ensina ainda o Instituto dos Auditores Internos que a AAI é uma Atividade Objetiva. A objetividade do auditor interno pode ser definida como:

[...] uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria. (IIA, 2012, p. 4).

Na linha do que prega o Instituto, a objetividade dos auditores que atuam no Scipef também é perseguida pelas normas nacionais. Alguns exemplos podem ser encontrados nos art. 25, 26 e 29 da Lei 10.180/2001, ao tratarem da proibição dos dirigentes do Scipef de exercerem atividades incompatíveis com o seu desempenho funcional, ao tratarem da proibição da negativa aos servidores do Scipef de acesso a informações, pessoas e bens, e ao proibirem o ingresso na carreira funcional do Scipef de pessoas que tenham sido condenadas em julgamentos relacionados práticas nocivas à Administração Pública (BRASIL, 2001b). Além desses, ainda determinam que o servidor do Scipef:

Deve manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento, nas fases de planejamento, execução e emissão de sua opinião, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

[...]

V. imparcialidade - abster-se de intervir em casos onde haja conflito de interesses que possam influenciar a imparcialidade do seu trabalho, devendo comunicar o fato aos seus superiores. (BRASIL, 2001a, p. 5)

Já as atividades de consultoria, também previstas pelo IIA como atividades de Auditoria Interna, são “[...] por natureza, de assessoria e geralmente são realizados a partir da solicitação específica de um cliente do trabalho.” (IIA, 2012, p. 2). No caso do Executivo Federal, o Decreto 3.591/2000 estabelece que:

Art. 6º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas, conforme disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. (BRASIL, 2000, p. 113).

Em face do paralelo em precedência, é importante esclarecer que, no Executivo Federal, em que pesem as atividades de auditoria interna serem exercidas pelos órgãos que compõem o Scipef, elas não são uma exclusividade desses órgãos. Isso ocorre porque as organizações que compõem a chamada Administração Indireta do Poder Executivo Federal são autorizadas a constituir uma função de auditoria interna própria, em decorrência do que dispõe o *caput* do art. 4º do Decreto 3.591/2000. Não obstante, isso não afasta a responsabilidade dos órgãos do Scipef em, complementarmente, exercer AAI nessas unidades, seja diretamente por meio de atividades de avaliações e consultorias – observada, por óbvio, a devida coordenação e racionalização de esforços –, ou seja fortalecendo a governança

organizacional dessas instituições, por meio do fomento à independência e à autoridade da AAI, da objetividade de suas chefias, da eficácia de suas ações, bem como por meio da supervisão e orientação técnica e normativa de seus trabalhos (BRASIL, 2000).

2.4 Programa de garantia e melhoria da qualidade da auditoria interna

A importância das avaliações de qualidade em auditoria interna se alinha com a diminuição dos custos e uma maior confiança nos trabalhos de auditoria interna, sobretudo quando aproveitados pelos provedores de auditoria externa. É o que defende o trabalho de Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015).

As melhores práticas de auditoria internas difundidas na literatura especializada orientam que a manutenção de uma AAI de alto nível, que atenda aos requisitos do conselho, da alta direção e de outras partes interessadas nas organizações, depende da implementação de um eficaz programa de melhoria e garantia de qualidade. Segundo o IIA (2012, p. 7):

Um programa de garantia de qualidade e melhoria é desenhado para permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as Normas e uma avaliação quanto a se os auditores internos observam o Código de Ética. O programa também avalia a eficiência e a eficácia da atividade de auditoria interna e identifica oportunidades de melhoria. O executivo chefe de auditoria deveria encorajar a supervisão do conselho no programa de garantia qualidade e melhoria.

Não obstante a orientação do Instituto, é rara a literatura acerca de avaliação de qualidade em auditoria interna quando se trata da área pública. A maior parte da bibliografia disponível é voltada para as avaliações de qualidade de auditoria interna realizadas por auditores externos da área privada (ROUSSY; BRIVOT, 2016).

Segundo Roussy e Brivot (2016), a literatura disponível aborda dois principais critérios relacionados à percepção de qualidade da auditoria interna pela auditoria externa: independência e competências de auditoria. Segundo os autores, auditores externos não se baseiam em uma série de características para embasar suas opiniões sobre a qualidade dos produtos entregues pela auditoria interna. Eles, por outro lado, concentram suas conclusões em cima do que entendem como necessários para a garantia de qualidade, ou seja, no perfil de quem faz o trabalho (competências dos auditores) e no arranjo organizacional estabelecido (independência da AAI).

Mat Zain, Zaman e Mohamed (2015) também abordam critérios similares utilizados por auditorias externas para avaliar auditorias internas. Segundo os autores:

Professional standards guiding external auditors on the use of IAF work identify factors such as objectivity, technical competence, due professional care and

communication as important factors. IAFs are increasingly expected to cover a wide variety of roles and responsibilities, including providing assurance and supporting risk management processes. A higher quality IAF is more likely to be actively involved in its interactions with other governance mechanisms such as board of directors, audit committees and management. (MAT ZAIN; ZAMAN; MOHAMED, 2015, p. 136).

No campo técnico, as orientações são produzidas, em sua maioria, pelo IIA. Esse instituto, por meio de suas publicações normativas e orientativas, define vários requisitos para a implementação de um adequado *Quality Assurance and Improvement Program* (QAIP).

Segundo o IIA, um adequado programa de Garantia e Melhoria da qualidade deve incluir tanto avaliações externas quanto avaliações internas. As avaliações externas devem ser, segundo as normas do IIA, executadas pelo menos uma vez a cada 5 anos. A finalidade da avaliação é checar se a auditoria interna atua de acordo com as melhores práticas disponíveis (IIA, 2006).

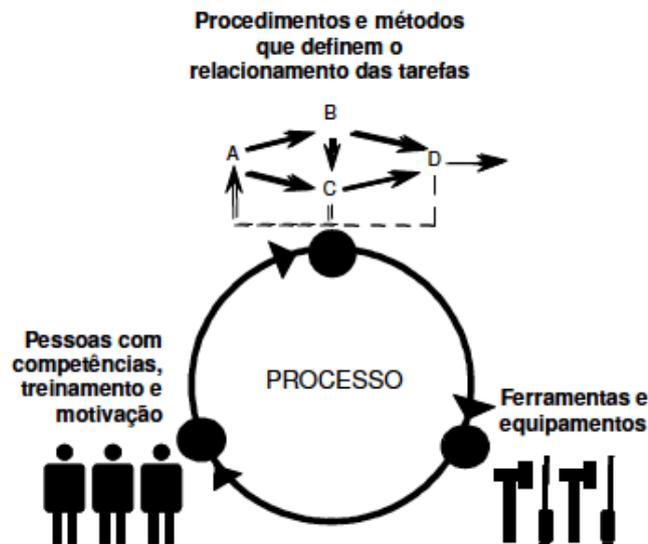
Já as avaliações internas consistem no monitoramento e em auto-avaliações periódicas que, em geral, avaliam: a) a conformidade da auditoria interna com as melhores práticas de auditoria interna; b) a qualidade da supervisão exercida sobre a AAI; c) a adequação das práticas e procedimentos dessa atividade; d) o valor que a AAI adiciona à organização e; e) o estabelecimento e alcance de indicadores de desempenho (IIA, 2006). Ainda segundo esse Instituto, as validações internas podem ser acompanhadas de validações externas realizadas por assessor externo independente e competente.

3 MODELOS DE MATURIDADE E CAPACIDADE

Conforme exposto nos objetivos, este trabalho visa contribuir para a qualidade dos produtos e serviços oferecidos pela função de auditoria interna exercida pelo Órgão Central do Scipef. Considerando que essa qualidade é fortemente influenciada pelos processos a ela relacionados, conforme é evidenciado, por exemplo, nos padrões da ISO/*International Electrotechnical Commission* (IEC) (ABNT, 2005), sua avaliação será a preocupação central do estudo.

SEI (2010) ensina que o processo, quando otimizado, é capaz de integrar pessoas, procedimentos, métodos, ferramentas e equipamentos em prol da melhoria de seus negócios, mesmo em um cenário de mudanças constantes, sobretudo de pessoas e tecnologias. Essa integração é demonstrada na Figura 1.

Figura 1- As três dimensões críticas



Fonte: SEI (2006, p. 4).

Ainda segundo o SEI (2010), um modelo de capacidade e maturidade – *Capability Maturity Model*[®] (CMM)[®] – é uma representação simplificada do mundo a qual contém elementos essenciais para a efetivação de processos organizacionais. Pöppelbus e Röglinger (2011) defendem que os modelos de maturidade se baseiam na assunção de que padrões processuais de evolução e mudança são previsíveis. Destarte, modelos de maturidade geralmente incluem uma sequência de níveis (ou estágios) que, juntos, formam um caminho lógico a partir de um nível inicial de maturidade.

Vários são os modelos de maturidade disponíveis, sejam com foco na avaliação da maturidade do desenvolvimento de produtos, do gerenciamento de projetos ou da gestão de serviços. A maior parte desses modelos se baseia no trabalho do SEI (SEI) (Instituto de Engenharia de Software), na *Carnegie Mellon University* – que criou um *framework* para avaliação do processo de desenvolvimento de software em organizações. A partir do conceito desenvolvido por Crosby (1991) e outros autores da área de gestão de processos e qualidade total, esse Instituto desenvolveu um modelo que, ao considerar o desenvolvimento de *softwares* como passível de controle, medição e melhoria, é capaz de avaliar as capacidades envolvidas em seus processos e melhorá-las (HUMPHREY, 1987).

Com vistas a substituir as diversas estruturas de maturidade existentes que surgiram a partir do trabalho do SEI, considerando sobretudo a necessidade das organizações de um melhoramento integrado de processos que as envolva, o *CMMI Product Team* publicou, em 2000, a primeira integração do modelo de capacidade e maturidade, o *CMM Integration*® ou Capability Maturity Model Integration (CMMI) (SEI, 2010). Segundo Quintella e Rocha (2007, p. 203):

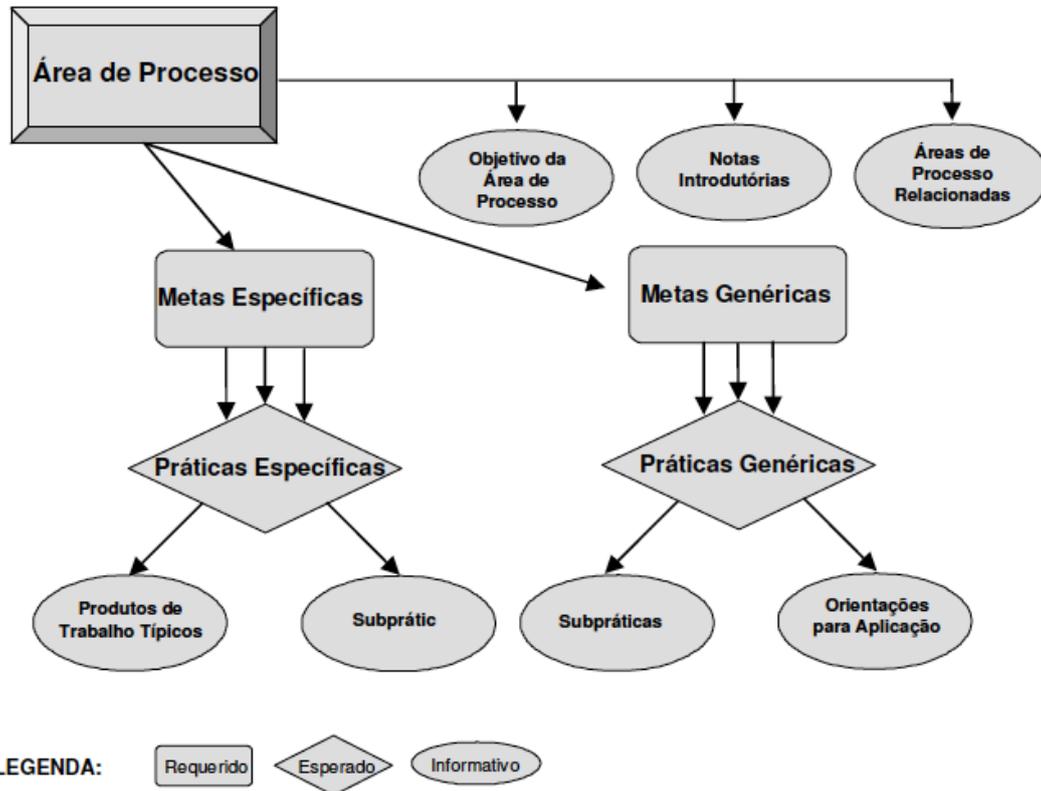
Buscando substituir e melhorar estes múltiplos modelos de maturidade que surgiram ao longo dos anos, pelo uso de terminologias, componentes, métodos de avaliação e material de treinamento comuns (SEI, 2004), foi desenvolvido o CMMI – Capability Maturity Model Integration, patrocinado pelo Departamento de Defesa dos Estados Unidos e pelo Comitê de Engenharia de Sistemas da Associação Industrial de Defesa Nacional (NDIA), com a participação, desde 1991, de pessoas de diversas organizações de todo o mundo, as quais utilizavam um ou mais modelos de maturidade.

Os modelos de maturidade e capacidade do SEI trabalham com o conceito de “área de processo” que, segundo esse instituto, constitui-se em um “[...] conjunto de práticas relacionadas a uma área que, quando implementadas, satisfazem a um conjunto de metas consideradas importantes para realizar melhorias significativas naquela área.” (SEI, 2006, p. 19).

Essas “áreas de processo” são compostas por três tipos de componentes: os requeridos, os esperados e os informativos. Os componentes requeridos descrevem aquilo que deve ser implementado em cada área do processo, ou seja, as metas (ou objetivos) a serem alcançadas, que podem ser específicas, quando são exclusivas de uma área de processo, ou genéricas, quando se aplicam a várias áreas. Os componentes esperados são as práticas que podem ser implementadas para atender às metas (ou objetivos) do componente requerido. Ou seja, são subdivisões dos componentes requeridos. Eles também se subdividem em específicas e genéricas pelos mesmos motivos dos componentes requeridos. Já os componentes

informativos fornecem as informações necessárias para que as organizações implementem os componentes requeridos e esperados. A figura 2 ilustra os componentes das áreas de processo.

Figura 2 - Componentes do Modelo CMMI



Fonte: SEI (2006, p. 18).

A fim de exemplificar o exposto, apresenta-se a seguir, na figura 3, uma relação de metas específicas (componentes requeridos) e de práticas específicas (componentes esperados) relacionada à área de processo “Treinamento na Organização”:

Figura 3 - Relação de Metas e Práticas específicas - "Treinamento na Organização"⁶

SG1	Estabelecer uma Capacidade de Treinamento na Organização
SP 1.1	Estabelecer Necessidades Estratégicas de Treinamento
SP 1.2	Identificar as Necessidades de Treinamento sob Responsabilidade da Organização
SP 1.3	Estabelecer um Plano Tático de Treinamento na Organização
SP 1.4	Estabelecer Capacidade de Treinamento
SG 2	Proporcionar Treinamento Necessário
SP 2.1	Fornecer Treinamentos
SP 2.2	Estabelecer Registros de Treinamento
SP 2.3	Avaliar a Eficácia dos Treinamentos

Fonte: SEI (2006, p. 18).

Outra questão conceitual trazida pelo CMMI é a divisão da avaliação em duas representações distintas: por estágios ou contínua. A avaliação por estágios adota uma perspectiva mais holística, e visa definir o estágio em que se encontra uma determinada organização, ou parte dela, a partir da verificação da institucionalização de áreas de processo organizadas em níveis pré-definidos. Já a representação contínua visa se aprofundar no exame do nível de institucionalização de áreas de processo escolhidas de acordo com os interesses da avaliação. Enquanto a representação por estágios trabalha com o conceito de níveis de maturidade, a representação contínua utiliza a proposta de níveis de capacidade. Sobre essas representações, o CMMI dispõe o seguinte:

A representação contínua oferece máxima flexibilidade na utilização de um modelo CMMI para melhoria de processo. Uma organização pode focar na melhoria do desempenho de um ponto problemático associado a um processo isolado, ou pode trabalhar em várias áreas que estejam fortemente ligadas aos objetivos estratégicos da organização. A representação contínua também permite que uma organização melhore diferentes processos com diferentes ênfases ao longo do tempo. Existem algumas limitações nas escolhas de uma organização devido a dependências entre algumas áreas de processo.

[...]

A representação por estágios oferece uma forma sistemática e estruturada para abordar a melhoria de processo, baseada em modelo, enfocando um estágio por vez.

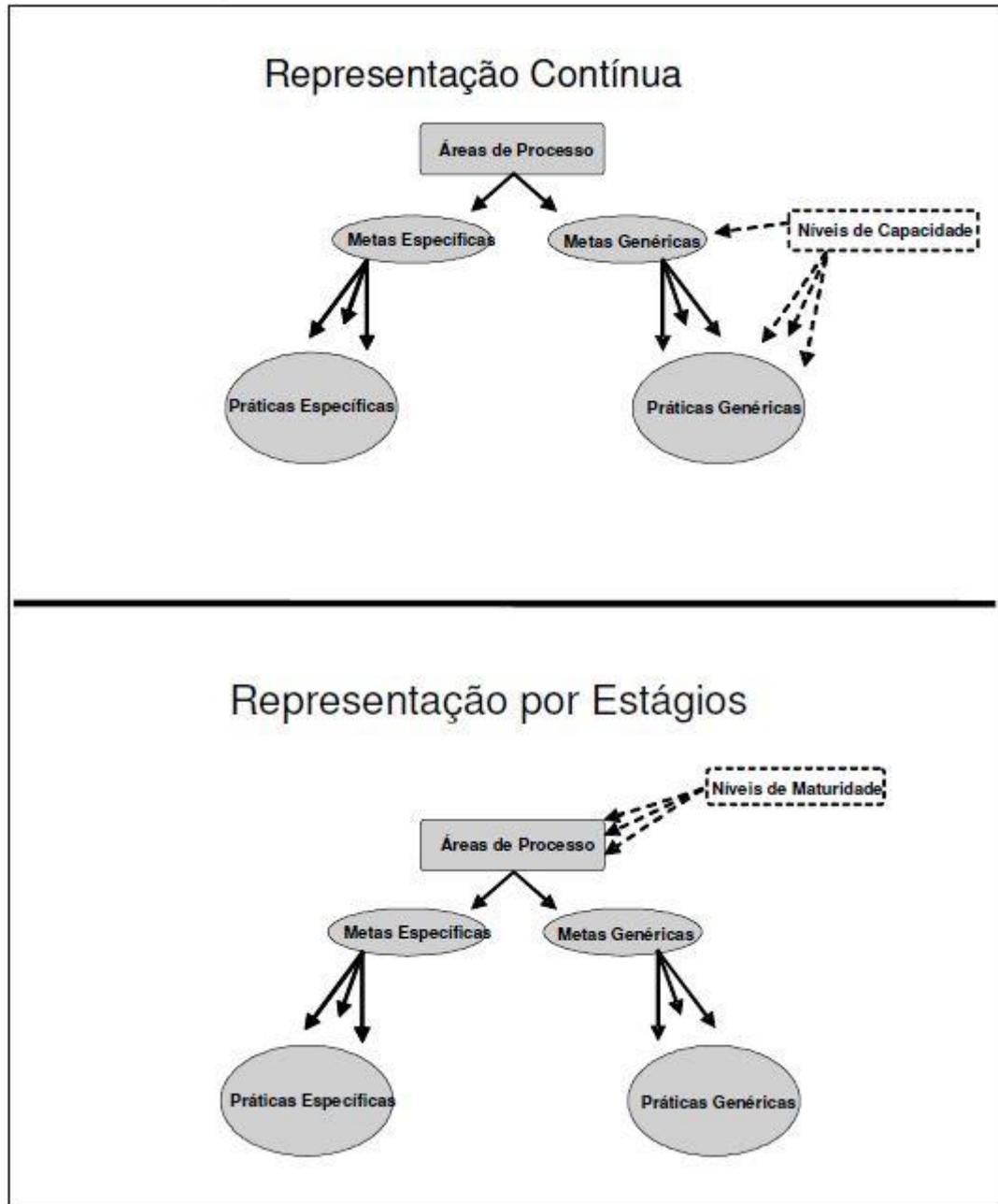
[...]

As áreas de processo são organizadas em níveis de maturidade, o que reduz a necessidade de escolhas associadas à melhoria de processo. A representação por estágios prescreve uma ordem de implementação das áreas de processo de acordo com níveis de maturidade, definindo um caminho de melhoria para a organização, do nível 'inicial' ao nível 'em otimização'. (SEI, 2006, p. 10).

As estruturas das áreas de processos associadas aos dois tipos de representações são colocadas a seguir:

⁶ *Specific Goal* (SG) ou Meta (objetivo) Específica. *Specific Practices* (SP), ou Práticas Específicas.

Figura 4 - Estruturas de representações contínua e por estágios



Fonte: SEI (2006, p. 32)

Os níveis de maturidade e os de capacidade prescritos pelo CMMI são os expostos na figura 5.

Figura 5 - Comparação entre os níveis de capacidade e os níveis de maturidade

<i>Nível</i>	<i>Representação Contínua Níveis de Capacidade</i>	<i>Representação por Estágios Níveis de Maturidade</i>
Nível 0	Incompleto	Não se aplica
Nível 1	Executado	Inicial
Nível 2	Gerenciado	Gerenciado
Nível 3	Definido	Definido
Nível 4	Gerenciado Quantitativamente	Gerenciado Quantitativamente
Nível 5	Em Otimização	Em Otimização

Fonte: SEI (2006, p. 33)

Como se observa, os níveis de maturidade se diferenciam dos níveis de capacidade, entre outros motivos, pela presença do nível 0 (incompleto). Essa diferença ocorre porque, como o foco da representação contínua é no processo, o modelo entendeu relevante considerar o nível em que ele pode não estar sendo executado ou estar sendo executado parcialmente. Já a representação por estágios, por estar preocupada com verificação de um conjunto de processos, partem do estágio inicial, quando, embora executados, não são repetíveis ou, segundo o CMMI, “são *ad hoc* e caóticos” (SEI, 2006, p. 38). Os níveis se equivalem a partir do 2 (gerenciado) por ser justamente o grau – de capacidade ou de maturidade – que representa a institucionalização de um processo (no caso da representação contínua) ou de um conjunto deles (no caso da representação por estágios).

Importante destacar a definição de processo institucionalizado. Segundo SEI (2006, p. 743):

[...] a institucionalização significa que o processo está enraizado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação à sua execução.

Nos períodos de *stress*, um processo institucionalizado tem maior probabilidade de continuar a ser praticado.

Segundo o SEI (2006), o que define o grau de institucionalização apresentada é a implementação das metas e práticas genéricas. São elas que definem desde o nível de capacidade em que um processo não é executado até um nível em que o processo, além de enraizado na cultura da organização, encontra-se em constante melhoria.

Para fins desta pesquisa, é importante o entendimento sobre as diferenças entre o processo executado (nível de capacidade 2, segundo o CMMI) e um processo que é

gerenciado (nível de capacidade 3, do mesmo modelo). São esses dois níveis que definem um processo que é “executado”, mas que possui forte dependência das habilidades de quem o executa e das circunstâncias em que é executado, e um processo que é “gerenciado”, ou seja:

[...]é um processo executado que é planejado e realizado de acordo com a política da organização; 2) emprega pessoas competentes que dispõem de recursos adequados para produzir saídas controladas; 3) envolve partes interessadas relevantes; 4) é monitorado, controlado e revisado; 5) e é avaliado quanto à sua aderência em relação à descrição de processo. O processo pode ser instanciado por um projeto, um grupo ou uma função organizacional. A gestão do processo preocupa-se com a institucionalização e com a satisfação de outros objetivos específicos estabelecidos para o processo, tais como objetivos de custo, prazo e qualidade. O controle característico de um processo gerenciado auxilia a assegurar que a execução do processo estabelecido é preservada mesmo durante períodos de *stress*. (SEI, 2006 p. 74).

Baseado no *CMMI for Development v. 1.2* (SEI, 2006), e considerando que sua utilização é adequada em organizações com múltiplos setores (SEI, 2010), como é o caso de uma AAI, o *The Institute of The Internal Auditor Foundation Research* (IIARF) publicou em 2009 o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o Setor Público – *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for The Public Sector*.

Apesar de expressamente afirmar que baseia seu modelo no *CMMI for Development v.1.2*, o IA-CM adota apenas a denominação “capacidade” para se referir aos estágios por que passa uma atividade de auditoria interna, sem deixar clara a opção por esse termo ao invés de “maturidade”, utilizado pelo CMMI para se referir aos níveis de evolução relacionados a um conjunto de processos pré-definidos. Em que pese entendermos que o modelo do IIARF se alinha à proposta de representação por estágios oferecida por Software Engineering Institute, 2006, ou seja, à divisão em níveis de maturidade, esse estudo utilizará o termo original adotado pelo Instituto (capacidade) para se referir aos níveis de maturidade descritos no modelo.

A consequência prática da opção pelo termo “capacidade” é nula, tendo em vista que, com exceção da convenção adotada pelo *CMMI* para diferenciar suas representações, não foram identificadas distinções conceituais relevantes na literatura. É o que se observa em Duarte (2011), ao não trazer distinções entre os termos, e em Pöppelbus e Röglinger (2011), ao apresentar que os modelos de maturidade visam avaliar capacidades das organizações de acordo com um dado critério:

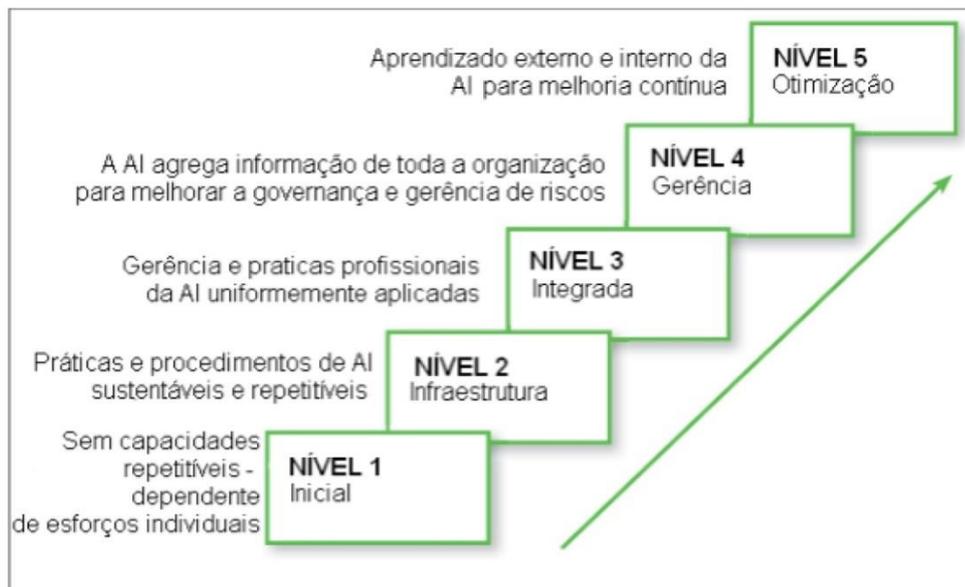
A maturity model serves a descriptive purpose of use if it is applied for as-is assessments where the current capabilities of the entity under investigation are assessed with respect to given criteria (Becker et al. 2009). The maturity model is used as a diagnostic tool (Maier et al. 2009). The assigned maturity levels can then be reported to internal and external stakeholders.(PÖPPELBUS; RÖGLINGER, 2011, p. 3).

Segundo IARF (2009), o IA-CM é uma estrutura destinada a identificar as necessidades fundamentais de uma função de auditoria interna. Ele foi desenhado para implementar e institucionalizar uma efetiva função de auditoria interna no setor público. Ainda segundo o autor, o IA-CM estabelece os passos para que uma função de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um estágio mais forte e efetivo, geralmente associado a organizações mais maduras e complexas.

O modelo prescreve que o nível de capacidade não precisa ser máximo para todas as áreas de processos. Segundo IARF (2009), o nível apropriado a ser alcançado vai depender da natureza e complexidade da organização além dos riscos a que ela se expõe.

Conforme ensina Macrae (2010), o IA-CM compreende 5 níveis de capacidade progressivos, nos quais são descritas as atividades de auditoria referentes àquele nível. A partir da implementação de processos sustentáveis e repetíveis (institucionalizados) em um determinado nível, constrói-se a fundação para que a atividade avance para o próximo nível. São os seguintes os níveis de capacidade do modelo apresentado na figura 6:

Figura 6 - Níveis de capacidade



Fonte: IARF (2009 p. 17, tradução nossa).

Para cada estágio ou nível de capacidade, foram pré-estabelecidas áreas de processo principal (*key process areas*) – equivalentes às áreas de processos de SEI (2010) – as quais, quando institucionalizadas, abrem caminho para evolução do nível de capacidade da AAI. As áreas de processo estão distribuídas em 6 diferentes elementos os quais, segundo o

IIARF, são essenciais na composição de uma típica AAI. São eles: a) Serviços e Função da Auditoria Interna; b) Gestão de Pessoas; c) Práticas Profissionais; d) Gestão de Desempenho e Responsabilidade; e) Relação Organizacional e Cultural; e f) Estruturas de Governança.

Para uma melhor compreensão do funcionamento do modelo, o IIARF apresenta o que denomina de “matriz de uma página” (figura 7):

Figura 7 – Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Responsabilização	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimização	AI reconhecido como agente-chave de mudança	Envolvimento da Liderança com Organizações Profissionais Projeção da MO	Melhoria Contínua em Práticas Profissionais Estratégia de Planejamento de AI	Relatório Público sobre sua efetividade	Relações efetivas e permanentes	Independência, Poder e Autoridade da Atividade de AI
Nível 4 – Gerenciado	Asseguração da governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão A Atividade de AI Apoiar Classes Profissionais Planejamento de Mão-de-obra	Estratégia de Auditoria alavanca a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas	CAE Aconselha e Influencia a Mais Alta Gerência.	Supervisão independente das atividades de AI CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível
Nível 3 – Integrado	Serviços de Consultoria Auditorias de Desempenho/Operacionais	Criação de Equipe e Competência Profissionais Qualificados Coordenação de força de trabalho	Estrutura de Gestão da Qualidade Planos de auditoria baseados em riscos	Medidas de Desempenho Informações de Custos Relatórios de Gestão de AI	Coordenação com Outros Grupos de Revisão Componente Essencial da Equipe de Gestão	Supervisão gerencial da Atividade de AI Mecanismos de Financiamento
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de Conformidade	Desenvolvimento Profissional Individual Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas	Práticas Profissionais e Processos Estruturais Plano de Auditoria Baseado em Prioridades da gestão e stakeholders	Orçamento Operacional de AI Plano de Negócio de AI	Gerenciamento Dentro da Atividade de AI	Acesso Pleno às Informações da Organização, Ativos e Pessoas Fluxo de relatórios de auditoria estabelecido
Nível 1 – Inicial	Ad hoc e sem estrutura; auditorias isoladas e únicas ou revisões de documentos e transações para exatidão e conformidade; saídas dependentes de habilidades de indivíduos específicos segurando a posição; sem práticas específicas de profissionais estabelecidos a não esses fornecidos por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; ausência de infraestrutura; auditores provavelmente participantes de uma unidade de organização maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, sem áreas específicas de processo.					

Fonte: IIARF (2009, p. 43, tradução nossa, conforme anexo A).

Segundo o modelo, para que a AAI alcance um determinado nível, é preciso que todos os *Key process área (kpa)* – área de processo principal – presentes nos 6 elementos estejam institucionalizados. Por exemplo, para considerar que uma AAI alcançou o nível de capacidade 2, é preciso que os 10 *kpa* presentes nos 6 elementos estejam incorporados à cultura da auditoria interna. Basta que um deles não esteja institucionalizado para que a AAI seja classificada no nível 1. Já para alcançar o nível de capacidade 3, seria necessária a institucionalização dos 10 *kpa* referentes ao nível 2 e dos 14 *kpa* referentes ao nível 3. A mesma lógica se mantém para o alcance dos níveis superiores.

Além de apresentar um resumo do modelo, a “matriz de uma página” demonstra, por meio de tonalidades, a relação dos *kpa* com o ambiente externo à AAI:

A área escurecida na matriz de uma página do IA-CM retrata a extensão ou a influência que a atividade de AI tem sobre os elementos. Especificamente, movendo-se da esquerda para a direita, a capacidade da atividade de AI de independentemente desenvolver e institucionalizar os KPAs diminui. Por exemplo, a atividade de AI provavelmente vai ter um maior controle sobre a sua função e serviços do que sua estrutura de governança. Da mesma forma, a atividade de AI tem potencialmente menos capacidade de institucionalizar de forma independente os KPAs à medida que os níveis de capacidade de deslocam para cima na matriz de Níveis 2 para 5. Esta mudança ocorre porque a organização e o ambiente tendem a aumentar a influência sobre a capacidade da atividade de AI de institucionalizar as KPAs nos níveis mais elevados. (IIARF, 2009, p. 42, tradução nossa).

Na mesma linha, o modelo indica que 4 dos 6 elementos de uma típica AAI no serviço público – Serviços e Função da Auditoria Interna, Gestão de Pessoas, Práticas Profissionais e Gestão de Desempenho e Responsabilidade – estão relacionados ao ambiente interno da AAI e suas práticas. Os outros dois – Relação Organizacional e Cultural e Estruturas de governança – envolve a relação da AAI com a organização a que serve – no caso estudado, o Poder Executivo Federal – e com o ambiente externo – equivalente à sociedade, aos demais poderes da República, aos demais entes federados etc. Isso não obstante, a relação destes dois elementos com um amplo espectro de atores e elementos não significa que a avaliação da institucionalização das áreas de processo associadas deve abranger procedimentos aplicados no exterior da AAI. Isso ocorre porque as áreas de processo contidas no modelo para esses dois elementos envolvem uma avaliação qualitativa de dentro para fora, ou seja, as evidências que indicam sua institucionalização podem ser obtidas a partir da própria AAI.

A figura 8 ilustra, em verde escuro, os elementos cujas atividades podem ser mais facilmente gerenciadas pela própria AAI, e, em verde mais claro, aqueles elementos cujas atividades dependem mais de atores externos para serem executadas.

Figura 8 - OS elementos da auditoria interna

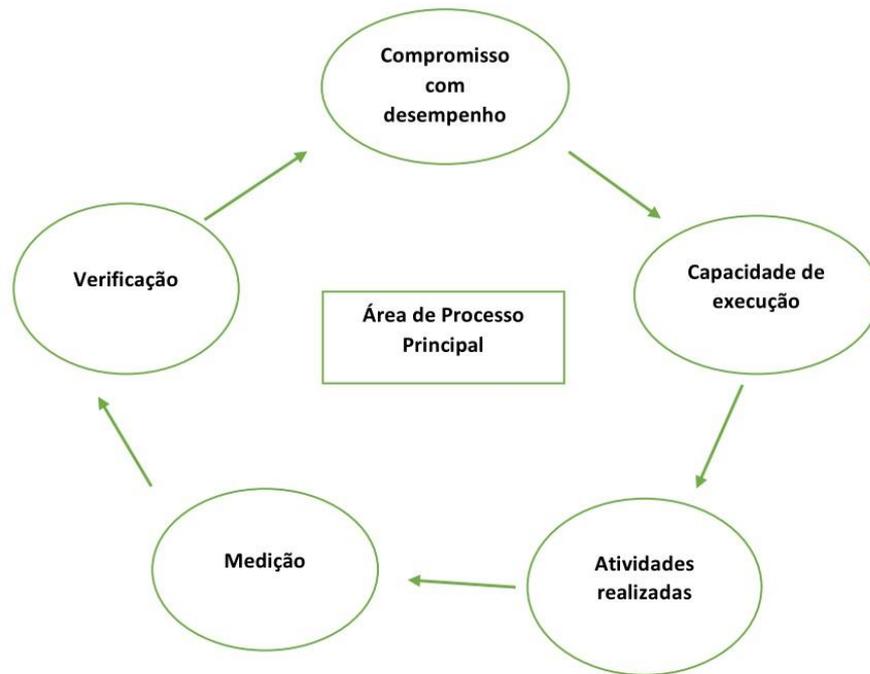


Fonte: IARF (2009, p. 19, tradução nossa).

O IARF também define o que seria um *kpa* institucionalizado. Segundo o Instituto, ao se executar as atividades previstas relativas a um determinado *kpa*, ou seja, realizados os trabalhos necessários para se obter os produtos daquela área de processo principal, a AAI terá “dominado” o *kpa*. Todavia, para considerar o *kpa* institucionalizado, é preciso ir além. Segundo o modelo, além de dominar o *kpa*, a AAI deve incorporar as atividades essenciais à cultura organizacional.

A lógica adotada pelo Instituto dos Auditores vai ao encontro da proposta do CMMI quando este se refere às suas práticas e metas específicas e genéricas. Ao mencionar as atividades que devem ser executadas, para, segundo o IIA, alcançar o domínio do *kpa*, o CMMI trabalha com os conceitos de metas e práticas específicas. O equivalente a isso, no modelo do IIA, seriam as “atividades realizadas”, que descrevem as atividades essenciais atinentes a uma determinada área de processo principal. Já, ao se referir às atividades que devem ser implementadas para que um processo avance em seu grau de institucionalização, o CMMI adota o conceito de metas e práticas genéricas. Enquanto isso, o IIA adota os conceitos de “compromisso de desempenho”, “capacidade de execução”, “medição” e “verificação” para se referir as metas e práticas e genéricas (figura 9) (IARF, 2009).

Figura 9 - Características Comuns



Fonte: IARF (2009, p. 25, tradução nossa).

O IIA apresenta o compromisso com o desempenho (“*commitment to perform*”) como um compromisso institucional para a realização daquele *kpa*. Aqui envolve, além da implementação de políticas e procedimentos formais, o comprometimento da alta direção da organização.

Já a capacidade de execução (“*ability to perform*”) diz respeito às competências dos executores e a disponibilidade de recursos para execução, sejam recursos humanos, financeiros, estruturais ou materiais. Envolve também o treinamento de pessoas e a disponibilização de ferramentas adequadas de tecnologia.

Com as atividades realizadas (“*activities performed*”), o IA-CM busca elencar quais as práticas específicas concernentes a cada área de processo principal.

Já as características de medição e verificação (“*measurement*” e “*verification*”) dizem respeito às avaliações contínuas de desempenho e de conformação das atividades com as políticas e procedimentos estabelecidos.

O modelo difundido pelo Instituto dos Auditores se baseia no princípio e na estrutura do CMMI, conforme já mencionado. Entretanto, por estar interessado em auto avaliação, construção de capacidades e promoção da profissão, deixa de considerar alguns

conceitos e formalidades prescritos pelo SEI, os quais se mostram importantes, sobretudo, nos casos de avaliações que se prestam à rigorosa comparação entre organizações, o que não é pretendido pelo IIA e tampouco pela presente pesquisa. Ao tratar sobre os graus de formalidades das avaliações, o SEI esclarece o seguinte:

[...] Uma avaliação completa com objetivo de *benchmarking* é definida como avaliação Classe A. Métodos menos formais são definidos como métodos Classe B ou Classe C. [...].

Dependendo do objetivo da avaliação e da natureza das circunstâncias, uma classe pode ser mais apropriada que as outras. Às vezes, auto avaliações, avaliações iniciais, mini avaliações, avaliações incrementais ou avaliações externas são apropriadas. Outras vezes, é mais apropriado realizar uma avaliação formal de benchmarking. (SEI, 2006, p. 68).

Para o sucesso na aplicação do modelo, é imprescindível a definição prévia de um nível de capacidade a ser tratado como alvo pela pesquisa (IIARF, 2009). Isso se deve tanto pela necessidade de orientar a seleção das áreas de processo que serão analisadas e sobre as quais devem ser coletadas evidências, quanto pelo fato de o objetivo final das análises não se limitar ao diagnóstico de capacidade dos processos de auditoria, mas também a identificação de pontos de melhoria e o caminho a ser percorrido pela organização para que alcance um dado nível de capacidade.

Isso posto, considerando o objetivo geral pretendido com a presente pesquisa, qual seja verificar se o nível de capacidade em que se encontra a AAI executada pelo Órgão Central do Scipef indica a institucionalização e a aplicação uniforme de suas práticas, a capacidade alvo a ser considerada será a que possui maior relação com essa pretensão, ou seja, a de nível 3 (integrado). Segundo o modelo IA-CM:

At Level 3, all relevant internal audit policies, processes, and procedures are defined, documented, and integrated into each other and the organization's infrastructure. Internal audit management and professional practices are well established and uniformly applied across the IA activity. (IIARF, 2009, p. 51).

Esse nível se diferencia do nível 2 (infraestrutura), por este ser caracterizado pela institucionalização das atividades básicas de auditoria, como as auditorias tradicionais de conformidade, mas ainda depende de habilidades individuais, dificultando a homogeneidade na aplicação das práticas.

A elaboração do modelo IA-CM pelo IIA envolveu também sessões de validação em auditorias internas de órgãos públicos de vários locais do mundo. É o caso, por exemplo, das validações ocorridas na AAI dos ministérios das finanças da República do Quênia, da República de Uganda, da Malásia, do Serviço Nacional de Gestão de Infratores do Reino Unido, da Comissão Europeia sediada na Bélgica, entre outras.

As sessões de validação empreendidas revelaram diversos exemplos de evoluções e boas práticas de auditoria interna. Por exemplo, em relação ao elemento “Estruturas de Governança”, na Croácia, são citados a criação de uma unidade central de harmonização (CHU), que visa, entre outros, coordenar as atividades de auditoria interna e de controle financeiro, além da publicação código de ética e manual direcionado aos auditores internos. Já no Texas, Estados Unidos, sua Lei de Auditoria Interna prescreve uma série de deveres para o auditor interno, além de especificar que o programa de auditoria interna deve estar alinhado com o arcabouço instituído pelo Instituto dos Auditores Internos. No Reino Unido, o Serviço Nacional de Gestão de Infrações do Ministério da Justiça conta com um comitê de auditoria composto por membros independentes além de seguir normas especificadas em Manual do Comitê de Auditoria.

Já em relação a “Relacionamentos Organizacionais e Culturais”, cita-se como exemplo a prática da Comissão Europeia de organizar anualmente uma conferência de auditoria interna que reúne auditores internos públicos da União Europeia. Além disso, o Serviço de Auditoria Interna dessa Comissão compartilha seus planos de trabalho e relatórios com controle externo, visando incentivar a confiança entre esses atores.

Quanto à aplicação do IA-CM pelo mundo, observaram-se poucos exemplos. Em pesquisa realizada em portais de periódicos, localizou-se o trabalho de Rensburg e Coetzee (2016), que objetivou determinar se esse modelo poderia ser utilizado para mensurar níveis de capacidade da auditoria interna de uma organização pública específica do Governo Sul-africano.

Observou-se ainda que o IIARF aplicou um questionário, baseado nos *kpa* do IA-CM, com profissionais de auditoria interna em 107 países, visando mensurar o nível de capacidade em que se encontrariam as auditorias internas no setor público desses países. Os resultados dessa pesquisa estão em Macrae e Gils (2014). A pesquisa foi realizada no âmbito do *Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK)*.

No Brasil, foram encontrados casos de aplicação do modelo nos governos estaduais em parceria como Banco Mundial. É o que se depreende das notícias jornalísticas em CONACI (2016) e Piauí (2016).

Em acréscimo ao exposto, as linhas a seguir apresentam uma breve descrição: a) de cada um dos seis elementos que integram uma típica AAI, segundo modelo IA-CM; b) das áreas de processo envolvidas para se alcançar o nível de capacidade 3 (integrado); e c) de práticas que indicam a institucionalização das áreas de processo principal selecionados para compor a pesquisa.

Para alcançar o nível de capacidade 3 (integrado) no elemento relacionado aos serviços e à função de auditoria interna, o IA-CM prescreve que devem estar institucionalizadas práticas relacionadas à execução, de forma sustentável e repetível, de auditorias de conformidade, de auditorias de desempenho ou “*value-for-money*”, bem como de serviços de consultoria.

Já para se chegar a um nível de capacidade 3 no que se refere ao gerenciamento de pessoas, a AAI deve institucionalizar práticas que levem: à identificação e ao recrutamento de pessoas competentes para a função de auditoria interna; ao estímulo e à promoção do desenvolvimento profissional contínuo; à coordenação da força de trabalho, de acordo com os recursos humanos disponíveis; provimento da AAI com pessoal profissionalmente qualificado e retenção desse pessoal; ao desenvolvimento de competências de equipe.

Quanto às práticas profissionais, para que se chegue a um nível de capacidade 3 nesse elemento, o IIA orienta a institucionalização das seguintes áreas de processo principal: elaboração de planos de auditoria baseados nas prioridades da gestão e dos *stakeholders*; arcabouço/estrutura de processos e práticas profissionais; planos de auditoria baseado em risco; e arcabouço/estrutura de gestão de qualidade.

Sobre o elemento atinente à gestão de desempenho e *accountability*, o IA-CM orienta, para o alcance do nível 3 de capacidade, a institucionalização de práticas que sistematizem: a elaboração de um plano de negócio para a auditoria interna, contendo todos os serviços prestados pela AAI e os recursos necessários à sua prestação; a elaboração de um orçamento operacional próprio para a AAI; a elaboração de relatórios de gestão da auditoria interna; a disponibilidade de informações de custos, para que a AAI entenda seus custos e preste serviços da forma mais econômica e eficiente possível; além da disponibilidade de informações de desempenho da AAI.

Em relação à cultura e relacionamento organizacional, com o objetivo de se obter um nível 3 de capacidade para este elemento, devem ser institucionalizadas as seguintes áreas de processo principal: gerenciamento da AAI pela própria AAI, permitindo assim maior autonomia; participação ativa do Chefe de Auditoria na gestão da organização, sem, entretanto, assumir responsabilidades de gestão; coordenação com outros grupos de avaliação (por exemplo, TCU e Ministério Público), evitando retrabalho e possibilitando a troca de informações e experiências.

As práticas a serem institucionalizadas para que a AAI alcance o nível 3 de capacidade no elemento estruturas de governança são: a sistematização de canais de reporte (por exemplo, com a existência de um estatuto e de um adequado posicionamento institucional da AAI); o acesso pleno às informações, pessoas e ativos da organização, no caso, do Poder Executivo; mecanismos de financiamento robustos e transparentes; e a supervisão gerencial da AAI, por meio de instrumentos que garantam independência e aconselhamento à AAI.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

4.1 Universo e delimitação da pesquisa

A pesquisa se limitou a analisar as atividades de auditoria interna executadas e supervisionadas pelo Órgão Central do Scipef. Pelo art. 22 da Lei 10.180/2001, o Órgão Central do Sistema é a SFC. Já o art. 8º do Decreto 3.591/2000 estabelece que o Órgão Central desse Sistema seria a Controladoria-Geral da União. De modo atualizado, o Decreto 8.910/2016 dispõe que o Órgão Central é a CGU. Apesar da aparente incoerência entre esses normativos, o Regimento Interno da CGU (Decreto 8.910/201) esclarece que a SFC, que integra a estrutura da CGU, é a responsável, no âmbito dessa Controladoria, por exercer as atividades de Órgão Central do Sistema. Destarte, o objeto de estudo da presente pesquisa é AAI exercida pelo Órgão Central do Scipef, ou seja, pela CGU por meio da SFC. Ressalte-se, assim, que as atividades que são desenvolvidas fora da SFC, mas no âmbito da CGU, só foram consideradas quando estiveram relacionadas ao apoio ou subsídio das atividades de auditoria interna daquela Secretaria.

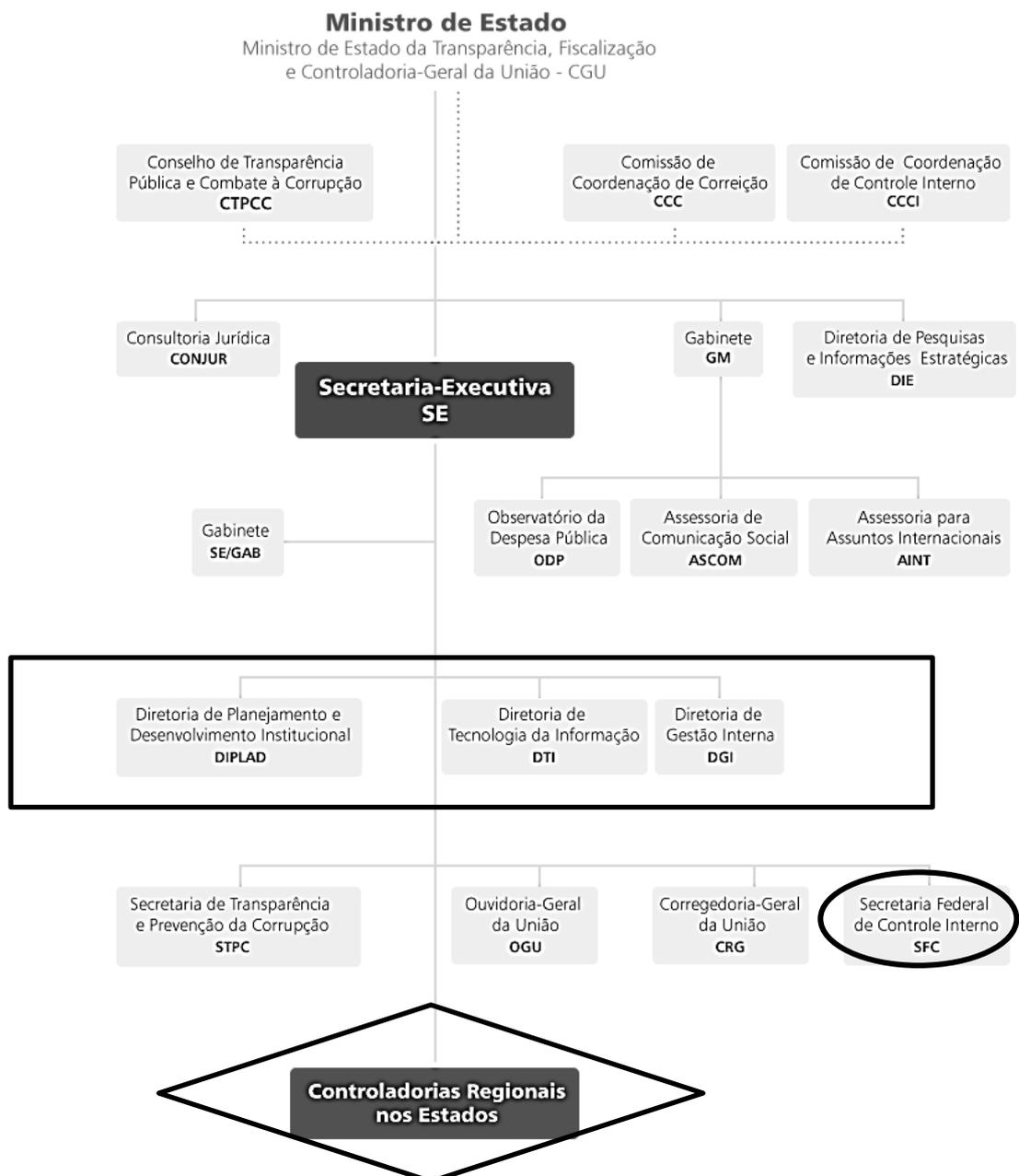
A título de exemplo, observa-se, pela estrutura regimental do Ministério, que algumas das tarefas atinentes à AAI, como a gestão de pessoas e a gestão orçamentária, são coordenadas em parte por uma área externa à SFC – Secretaria Executiva da CGU –, haja vista serem atividades que também subsidiam as outras funções do Ministério, como a de Corregedoria (Corregedoria Geral da União), de Ouvidoria (Ouvidoria Geral da União) e de Transparência e Prevenção da Corrupção (Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção). Em face disso, a pesquisa se concentrou nas atividades que são executadas pela SFC, mas também naquelas que, mesmo executadas externamente, impactam nas atividades operacionais de auditoria interna executadas por essa Secretaria Federal.

Ademais, a Lei 10.180/2001 dispõe que o Órgão Central pode ser subdividido em órgãos regionais (BRASIL, 2001b). Nesse caso, considerando a atual estrutura da CGU, as unidades regionais dessa Controladoria também fariam parte do Órgão Central. Em que pese ser verdade que, no âmbito das atividades de Auditoria Interna, os processos executados e orientados pela SFC são, ou deveriam ser, refletidos em grande medida nos órgãos regionais, essas unidades não foram, especificamente, objeto de coleta de dados, haja vista não integrarem a estrutura da SFC.

A fim de ilustrar o exposto, a figura 10 apresenta o organograma da CGU e destaca: a) com um círculo, a área na qual se concentrou a pesquisa, com coletas de

documentos e realização de entrevista; b) com um retângulo, as áreas em que, mesmo externas à SFC, também foram objeto de coleta de dados documentais, e; c) com um losango, as áreas para as quais os resultados da pesquisa podem ser aplicáveis, ainda que de forma indireta.

Figura 10 - Organograma da CGU



Fonte: Brasil (2017c adaptado)

A escolha dessa delimitação se deve, além da restrição operacional inerente à pesquisa, ao fato de o Órgão Central ser competente para supervisionar tecnicamente todas as atividades de auditoria interna do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001b), inclusive aquelas executadas pelos órgãos setoriais; bem como devido à abrangência de atuação do Órgão Central ser consideravelmente superior à dos órgãos setoriais, mesmo se considerados em conjunto⁷.

4.2 Caracterização da pesquisa

A pesquisa tem natureza qualitativa e foi baseada em um estudo exploratório, operacionalizado a partir da aplicação do Modelo IA-CM do IIARF (2009) e dos subsídios oferecidos pelo modelo CMMI, os quais, como já exposto, focam na qualidade dos processos executados pelas organizações.

4.3 Coleta de dados

A coleta de dados foi realizada em três fases. A primeira preocupou-se em reunir subsídios com gerentes de áreas da SFC responsáveis por processos de auditoria interna, com vistas a validar e, se fosse o caso, adaptar o modelo IA-CM. As últimas duas foram voltadas à coleta de evidências de institucionalização das áreas de processos principais. A primeira delas voltada à coleta de evidências documentais e a segunda voltada a entrevistas com gestores de áreas principais no âmbito da AAI.

A escolha por essas três fases se deveu à sugestão de metodologia presente no próprio modelo. Nessa sugestão, o modelo recomenda a revisão prévia da documentação necessária, seguida pela realização de grupo focal com o principal gerente de auditoria e auditor por ele indicado, além de entrevistas com indivíduos selecionados.

4.3.1 Fase de validação do modelo (1ª fase)

Essa fase foi marcada por encontro com o chefe máximo de auditoria (CAE) da SFC, a fim de expor as pretensões quanto à aplicação do modelo, e pela sensibilização de dirigentes chaves da área de coordenação e planejamento das auditorias, a partir de exposição

⁷ Segundo dados buscados no Portal da Transparência, em 2015, a proporção de recursos submetidos à atuação do Órgão Central ultrapassou 95% do total gasto pelo Governo Brasileiro.

oral sobre o modelo e sobre a proposta do trabalho. Os encontros resultaram em opiniões positivas sobre a importância da aplicação do modelo na SFC, o que confirmou as motivações do trabalho e deu respaldo para sua realização.

4.3.2 Fase de evidenciação documental (2ª fase)

Esta fase consistiu na busca extensiva de normas legais, procedimentos, políticas, orientações, papéis de trabalho de auditorias realizadas, e-mails, relatórios de auditoria etc., com vistas a verificar se as práticas associadas às áreas de processo estudadas estariam institucionalizadas. As atividades essenciais para institucionalização de cada *kpa* foram listadas em uma planilha eletrônica e comparadas com a documentação coletada.

Seguindo a sugestão do modelo, que recomenda a utilização de avaliações sobre a AAI realizadas anteriormente, considerou-se também o resultado do questionário aplicado pelo Tribunal de Contas da União sobre os auditores (TC 011.759-2016-0). Esse resultado foi obtido a partir de e-mail encaminhado por um auditor do Tribunal aos respondentes do questionário.

4.3.3 Fase de evidenciação por entrevistas (3ª fase)

Foram realizadas entrevistas baseadas em roteiros com 9 gerentes ocupantes de funções chaves na SFC. As entrevistas partiram de questões baseadas nas atividades essenciais necessárias à institucionalização dos *kpa*, as quais nortearam a condução dos encontros. Todas foram gravadas e posteriormente transcritas. As entrevistas serviram também para corroborar ou refutar as evidências coletada na 2ª fase, a partir da percepção de dirigentes sobre a institucionalização dos processos abordados pelo modelo.

A escolha por entrevistas baseadas em roteiros pré-concebidos, aplicadas sobre ocupantes de funções chaves, se deveu à sugestão do próprio modelo, validado em organizações de mais de 15 países, além da experiência observada na pesquisa de Rensburg e Coetzee (2016) que, além das revisões de documentos, realizou entrevistas semiestruturadas com quatro funções chaves de auditoria em um Departamento Nacional Sul-Africano, visando obter o seu nível de capacidade à luz do IA-CM.

A realização de entrevistas sobre funções chaves da SFC permitiu que fossem obtidas, além de respostas binárias quanto à implementação ou não de atividades essenciais, a

percepção de auditores sobre um amplo espectro de atividades de auditoria interna no âmbito da AAI em estudo.

4.4 Definição da amostra e corte temporal

A seleção dos entrevistados buscou identificar as funções de gerência que abrangessem competências para a execução e supervisão da maior quantidade de atividades previstas no modelo. Destarte, a partir da estrutura na qual se organiza a SFC, definiram-se áreas chaves das quais se buscariam coletar as informações gerenciais. Foram elas: a) a alta direção da SFC; b) a área de planejamento das auditorias; c) as áreas de capacitação e de gestão da qualidade; d) a área de técnicas e procedimentos e; e) 5 áreas de execução das auditorias.

Com a definição das áreas, foi definido o período sobre o qual estariam limitadas as análises. Uma mudança de gestão na alta direção da SFC – cuja função, à luz do modelo, seria equivalente à de *Chief Audit Executive (CAE)*, ou executivo chefe de auditoria – no início de 2015, levou à definição dessa mudança como marco inicial. O marco final foi definido com uma nova mudança de *CAE* no fim de 2016, restringindo, assim, o período de análise para os anos de 2015 e 2016.

Para a escolha das 5 áreas de auditoria que comporiam a amostra, optou-se por adotar um critério que refletisse sua importância na quantidade de auditorias anuais de contas⁸ realizadas no período de 2015 e 2016 pelas áreas localizadas na estrutura da SFC em Brasília. A escolha por essa linha de atuação se deve ao fato de ser a que possui a maior quantidade de normativos e orientações disponíveis na SFC, inclusive com Manual de execução próprio atualizado anualmente. Assim, considerou-se que é o tipo de trabalho com maior disponibilidade de instrumentos e com maior chance de domínio e institucionalização de suas atividades.

Assim, a partir de consulta ao Sistema que gerencia as auditorias na SFC (Sistema Novo Ativa), selecionaram-se as 5 áreas que mais realizaram auditorias anuais de contas nesse período:

- a) Auditoria em instituições financeiras (CGFIN);
- b) Auditoria em agricultura, pecuária e abastecimento (CGAGR);

⁸ As auditorias anuais de contas são trabalhos realizados pelos órgãos de controle interno dos Poderes da República, visando à emissão do relatório e certificado de auditoria que compõem o processo de tomada e prestação de contas previstos no art. 9º da Lei 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU).

- c) Auditoria em segurança pública (CGSEG);
- d) Auditoria na área da fazenda pública (CGFAZ);
- e) Auditoria na saúde (CGSAU).

A partir dessa seleção, encaminharam-se e-mails para as caixas institucionais dessas unidades, solicitando a participação de servidor com visão gerencial sobre suas atividades. Com exceção da área de agricultura, pecuária e abastecimento, todas as áreas responderam prontamente e indicaram um servidor para as entrevistas.

4.5 Análise dos dados

Os dados coletados foram analisados conforme a técnica da análise de conteúdo. A partir da construção de um *corpus* de informações com a reunião de documentos e resultados das entrevistas, buscou-se classificar as informações nas categorias já definidas pelo modelo de análise.

Realizada a classificação, preocupou-se em analisar os textos documentais e os resultados das entrevistas, visando evidenciar a institucionalização de cada área de processo-chave analisada.

5 ANÁLISES E RESULTADOS

A seguir são apresentadas as análises procedidas nas áreas de processo principal (*kpa*), do nível de capacidade 2 ao 3, que compõem os 6 elementos constitutivos de uma típica auditoria interna no setor público, conforme definido pelo modelo IA-CM. A partir das análises realizadas, concluiu-se pela institucionalização ou não de cada área de processo. Por fim, é apresentada a consolidação dos resultados das análises e o nível de capacidade em que se encontra a AAI executada pelo Órgão Central do Scipef.

5.1 Serviços e função da auditoria interna

5.1.1 Auditoria de Conformidade (nível 2)

O modelo apresenta como objetivo para institucionalização da área de processo principal “Auditoria de Conformidade” o seguinte:

Executar uma auditoria de conformidade e adesão de uma área, processo ou sistema específico às políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos que governam a conduta da área, processo ou sistema objeto da auditoria. (IIARF, 2009, p. 65).

Para o alcance desse objetivo, o modelo apresenta como atividades essenciais, para institucionalização desse tipo de auditoria: a inclusão em regulamento da natureza dos serviços de avaliação fornecidos pela auditoria interna (AI), além do planejamento, a execução e a comunicação dos trabalhos de auditoria.

Quanto à inclusão em regulamento da natureza de avaliação de conformidade, o Decreto 3.591/2000, por meio de seu inciso II, estabelece a “comprovação da legalidade”, ou seja, a verificação da conformidade legal, como finalidade do Scipef (BRASIL, 2000).

No que tange ao quesito planejamento, a partir da análise documental e das entrevistas efetuadas, identificou-se que não há uma estrutura conceitual bem definida e, na prática, o planejamento dos trabalhos de auditoria individuais e as práticas previstas no modelo não são uniformemente realizadas. Em que pese o Manual de Sistema de Controle Interno (BRASIL, 2001a), de modo geral, e algumas orientações específicas para as linhas de atuação Auditoria Anual de Contas (AAC) e Avaliação dos Resultados da Gestão (ARG),

trazerem orientação para a maioria dos itens previstos no modelo⁹, observou-se que não existe um documento consolidado, tal qual um manual geral de auditoria, que consolide os requisitos de planejamento indicados pelo IA-CM, tais como: a) comunicar-se com os gestores; b) identificar os critérios de auditoria (padrões a serem comparados com as situações encontradas); c) documentar a estrutura de controle; d) identificar objetivos, escopo e metodologia; e e) desenvolver um plano detalhado de auditoria. A inexistência dessa consolidação é refletida na falta de uniformidade de entendimento pelos auditores quanto à realização do planejamento. Sobre isso, destacam-se as seguintes afirmações dos gerentes entrevistados:

[...] às vezes a gente se atem mais para aquele planejamento formal, do Ativa, planejamento de prazo, definição das equipes, e não propriamente dos trabalhos em si [...].

...

[...] tem alguns trabalhos em que as equipes já fazem esse planejamento maior, e outros não. (Nesses) a equipe simplesmente pega o trabalho, vai pra campo, define isso lá em campo.

...

[...] a partir dessa dificuldade identificada na fragilidade de nosso planejamento, a gente tentou trabalhar instrumentos que... Na verdade, uma conscientização, que a gente ainda está tocando no nosso planejamento, especialmente para o ano que vem, uma conscientização da necessidade de a gente focar, ter um planejamento mais estruturado, e instrumentos que, de alguma certa forma, orientassem e facilitassem esse planejamento. (ENTREVISTADO 8).

[...] agora, principalmente nesse último exercício, agora com essa matriz de planejamento que o pessoal está trazendo, então a gente já tem iniciado os trabalhos com base já nessa nova metodologia. De sentar aqui e planejar, discutir bastante antes de entrar nas unidades [...]. (ENTREVISTADO 2).

[...] bom, não tem uma forma de planejamento sistematizado para todas as auditorias, depende do tipo de auditoria, do órgão que a gente vai auditar.[...] A gente tem órgãos em que a gente está em uma etapa mais avançada. Por exemplo, a PGFN, em que a gente já fez matriz de risco, de planejamento envolvendo auditoria baseada em risco com base nas áreas de processos. (ENTREVISTADO 4).

[...] a gente usa mais a expertise mesmo das pessoas no dia-a-dia [...] a gente não segue essa Matriz [...].

...

E vai muito da expertise essa questão de padronizar isso. É aquilo que eu te falei, cada caso é um caso. É complicado. A gente não tem isso. Acho que é uma dificuldade, um desafio. [...] A gente vem inclusive tentando fazer *Benchmark* com outras áreas, com outras CG (Coordenações Gerais). (ENTREVISTADO 3).

⁹ A título de exemplo, o Manual de Auditoria Anual de Contas da SFC, na versão de junho de 2016, em seu tópico “6.3. Fase de apuração” prevê a comunicação com os gestores, que inclui a comunicação da natureza e objetivos da auditoria:

“A fase de apuração é iniciada com o encaminhamento de ofício de apresentação, elaborado conforme modelo disponibilizado na intranet, ao dirigente da unidade auditada informando:

a. Natureza e objetivos da ação de controle;[...]” (BRASIL, 2016f, p. 22).

Já a orientação SFC n. 26/2016, em seu anexo II apresenta um modelo de Matriz de Planejamento a ser seguido nos trabalhos dessa Secretaria (BRASIL, 2016g).

Para alguns trabalhos, também há a exigência de produção de um projeto de auditoria, com base em atividades exploratórias e de planejamento (BRASIL, 2015d).

Ao ser questionado sobre se era prática usual a coleta de critérios de auditoria previamente aos trabalhos, o Entrevistado 4 assim respondeu: “[...] acho que, em alguns, sim, em outros, não [...]”.

Já o Entrevistado 2, ao ser questionado se era prática na fase de planejamento a documentação da estrutura de controle das unidades auditadas em sua área, ele assim respondeu: “[...] eu acho que não é prática nossa na fase de planejamento, a não ser que a gente realmente tenha algum foco na estrutura de controles internos da unidade [...]”.

No que se refere à etapa de execução dos trabalhos, O Manual do Scipef estabelece os requisitos básicos de execução de auditoria de conformidade que se alinham com o estabelecido pelo IA-CM (BRASIL, 2001a).

Ademais, as entrevistas com os gerentes de auditoria também demonstraram um alinhamento da execução dos trabalhos com os requisitos previstos pelo IA-CM, em especial quanto à documentação de papéis de trabalho.

Sim, sim! A gente documenta tudo em papéis de trabalho. Também compõem o relatório de auditoria, em ponto específico, os testes que a gente fez e que avaliou positivamente. Por exemplo, os controles internos [...]. (ENTREVISTADO 4).

[...] temos, nos nossos papéis de trabalho, tudo aquilo que a gente entende que é importante para evidenciar o trabalho que a gente está fazendo [...]. (ENTREVISTADO 2).

[...] a gente tem essa preocupação aqui. Nos papéis de trabalho, a gente tem essa preocupação de deixar muito claro, dentro do nosso trabalho [...]. (ENTREVISTADO 3).

Quanto à comunicação dos trabalhos, o Manual do Scipef traz critérios e orienta a forma de comunicação dos trabalhos de auditoria interna, além de existir um Manual dedicado a orientar a elaboração de relatórios (BRASIL, 2001a). Outros normativos e orientações internas definem as formas e destinatários das comunicações dos trabalhos. Ademais, existe o Sistema Monitor, que monitora as recomendações expedidas pela SFC e permite interações diretas com os gestores auditados.

Em face do exposto, apesar das ressalvas quanto às atividades de planejamento dos trabalhos de auditoria, observa-se, a partir da análise dos documentos descritos e das entrevistas realizadas, que, de modo geral, são repetíveis as auditorias de conformidade no âmbito da Secretaria estudada, sobretudo por ter sido observada a entrega dos produtos e resultados previstos no modelo, como é o caso do fornecimento de relatórios às partes interessadas, a geração de arquivos de papéis de trabalho e a produção de planos de ação aos gestores, internamente chamados de Plano de Providências Permanente (PPP). Isso leva à conclusão de que o *kpa* em questão está institucionalizado.

5.1.2 Auditoria de Desempenho (nível 3)

Em relação ao *kpa* atinente às auditorias de desempenho, o modelo estabelece como objetivo o seguinte:

Avaliar e relatar a eficiência, eficácia e economicidade das operações, atividades ou programas; ou executar auditoria sobre governança, gestão de risco e controles. A auditoria de desempenho/’*value-for-money*’ cobre todo o espectro das operações e dos processos de negócio, os controles de gestão associados, e os resultados alcançados. A auditoria de eficácia de programas é também chamada de ‘avaliação de programa’. (IIARF, 2009, p. 67).

Nesse caso, o modelo segue a mesma linha da área de processo principal “Auditoria de Conformidade”, apresentando como atividades essenciais a inclusão em estatuto ou regulamento a natureza dos serviços de avaliação fornecidos pela AI, além do planejamento, a execução e a comunicação dos trabalhos de auditoria de desempenho.

Quanto à inclusão em regulamento da natureza de avaliação de conformidade, o Decreto 3.591/2000, por meio de seu inciso II, estabelece a ”avaliação dos resultados” como finalidade do Scipef (BRASIL, 2000).

Já a análise quanto ao planejamento dos trabalhos de auditoria de desempenho segue a mesma linha da realizada na área de processo anterior. Todavia, a não aderência à uniformização dos requisitos previstos no modelo, para o caso das avaliações de desempenho, torna a execução do trabalho com menor probabilidade de ser institucionalizada, sobretudo pela maior complexidade envolvida neste tipo de trabalho, que geralmente envolve o mapeamento de fluxos processuais e a definição clara dos objetivos do objeto auditado para que seja possível a emissão de opiniões consistentes.

Questionados sobre a existência de capacitações de auditores e de base orientativa suficiente na SFC, para a execução de trabalhos de auditoria operacional (de desempenho), os entrevistados revelaram deficiências nesses aspectos, tanto pela afirmação de insuficiência e orientação da Casa, quanto pela inexistência de capacitações em auditoria de desempenho.

Existem manuais, mas não é o suficiente. E além disso, da existência de manuais, a gente precisa capacitar as pessoas. (ENTREVISTADO 4).

Eu acho que a casa, ela tem como tendência seguir esse caminho. Mas eu acho que ela ainda tem um ponto assim, inclusive de manuais. Tanto é que a gente, em alguns trabalhos nossos, a gente utilizou manuais do TCU, por exemplo, de auditoria operacional, para ter um embasamento maior. Mas eu acho que a casa tem caminhado nesse sentido. Ela está se estruturando, ela está criando os manuais e tal, mas acho que ainda há um caminho a percorrer. Então a gente [...] busca fora às vezes.

...

Cada uma (pessoa) aqui tem sua área, tem uma formação diferente, elas meio que se completam. Mas eu acho que esse novo viés, de governança, de gestão de riscos, eu acho que a gente ainda tem um caminho a percorrer. Então a gente depende muito,

às vezes, de iniciativa individual [...] de correr atrás e tentar se capacitar. (ENTREVISTADO 2).

[...] Esse de governança, esse é um desafio. Se alguém perguntar: como é que vocês fizeram? Cadê o planejamento? [...] até a gente tem... até montado. Lá dentro, você lendo o relatório... Mas a gente não tem isso em procedimento. [...]Teria que ter colegas que atuaram.[...] A outra colega [...] (que) participou desse trabalho, ela foi adquirindo isso ao longo. E agora como é que eu vou aplicar isso em outra unidade [...] se esses colegas não tiverem? Esse é o desafio!. (ENTREVISTADO 3).

[...] hoje nós temos uma certa dificuldade de continuar essa sistemática, justamente porque há um desnível na capacitação das pessoas. Alguns se viciaram naquela rotina: recebo um procedimento e vou ter que aplicar. Pronto! Não vou ter que estudar, vou continuar fazendo só a atividade burocrática que acharam que vou fazer. (ENTREVISTADO 7).

Ainda sobre a questão das capacitações, entrevistado da área de Qualidade da SFC relata a deficiência de capacitações que visem o aprimoramento da prática de auditoria, em detrimento da preocupação predominante na Casa de formar especialistas em determinadas áreas.

Talvez a gente tenha a preocupação de formar especialistas quando a gente precisa partir de premissas de formar auditores generalistas, auditores que saibam fazer papéis de trabalho. Que o papel de trabalho tem que registrar todas as análises e não só os problemas. [...] em algum momento, eu acredito que a casa entendeu, institucionalmente mesmo, que nós já temos auditores. [...] Você tem que sempre relembrar conceitos ao longo de toda a vida funcional. Você tem que relembrar os conceitos básicos, as premissas... E isso a gente, em certa medida, perdeu um pouco. (ENTREVISTADO 6a).

Quanto à execução dessas auditorias, as entrevistas demonstraram que são executadas auditorias operacionais pela SFC. Entretanto, a falta de capacitação das equipes e a insuficiência de orientações institucionais limitam a execução desses trabalhos, subordinando-os às habilidades e às iniciativas pessoais dos auditores, que são obrigados a, por conta própria, adquirir competências e requisitos necessários à sua execução.

[...] no NAC (núcleo de ação de controle responsável pelo trabalho) onde eu sou chefe, (eu) vinha mudando um pouquinho a nossa forma, os nossos trabalhos, e eu creio que aqui na coordenação a gente já vem fazendo um pouco disso (auditorias operacionais), e a tendência eu acho que é muito mais fazer trabalhos nesse sentido [...]. (ENTREVISTADO 2).

[...] o foco aqui, nos últimos anos, tem sido avaliar a atividade finalística do órgão. [...] só que a gente não tem uma sistematização de, por exemplo, de aplicação do modelo [*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*] (COSO). A gente não tem isso sistematizado. Fizemos esporadicamente em algumas auditorias, mas não é regra, não é regra. (ENTREVISTADO 4).

No que tange à comunicação do trabalho, a análise é idêntica à realizada no estudo da área de processo principal “Auditoria de Conformidade” acima, demonstrando que são repetíveis os processos relacionados.

Diferentemente do que ocorre com as auditorias de conformidade, a complexidade envolvida nos trabalhos de avaliação operacional torna imprescindível a existência de competências adequadas dos auditores, como a capacidade de realizar um planejamento completo e consistente, e a capacidade de mapear e avaliar os objetivos e os resultados dos

objetos auditados. Ou seja, as auditorias operacionais exigem uma maior capacidade analítica dos auditores, o que as distingue das auditorias de conformidade, geralmente tradicionais e baseadas em cotejamento, geralmente mais simples, de uma situação real com um padrão estabelecido em uma norma, política ou procedimento.

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais (ISSAI 3000/1.2, 2.2, 2004; ISSAI400/4,21, 2001). Além disso, essa modalidade de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica (ISSAI 3000/1.8, 2004). (BRASIL, 2010, p. 13).

Mesmo possuindo uma linha de atuação voltada para Avaliação de Programas de Governo (AEPG), com um arcabouço de orientações que indicam se tratar de auditorias operacionais (BALBE, 2013), os documentos coletados e as entrevistas revelaram que, de modo geral, os auditores não estão preparados para a execução de auditorias sob uma abordagem operacional, o que resulta, na maioria dos casos, em trabalhos tradicionais, de conformidade, mesmo quando a pretensão inicial do trabalho seria uma avaliação operacional. É possível observar essa ênfase aos trabalhos tradicionais em detrimento dos operacionais nos relatórios de avaliação produzidos seguindo a metodologia AEPG. Em face disso, conclui-se que a SFC não institucionalizou a área de processo principal em questão.

5.1.3 Serviços Consultivos (nível 3)

O art. 6º do Decreto 3.591 prevê a possibilidade de que o SCI oriente os gestores públicos nos assuntos que forem de competência desse Sistema (BRASIL, 2000). Todavia, não se localizaram, tanto na principal norma orientativa do Scipef (Manual do SCI), quanto em outros procedimentos da SFC analisados, instruções que definam, minimamente, a execução de trabalhos de consultoria.

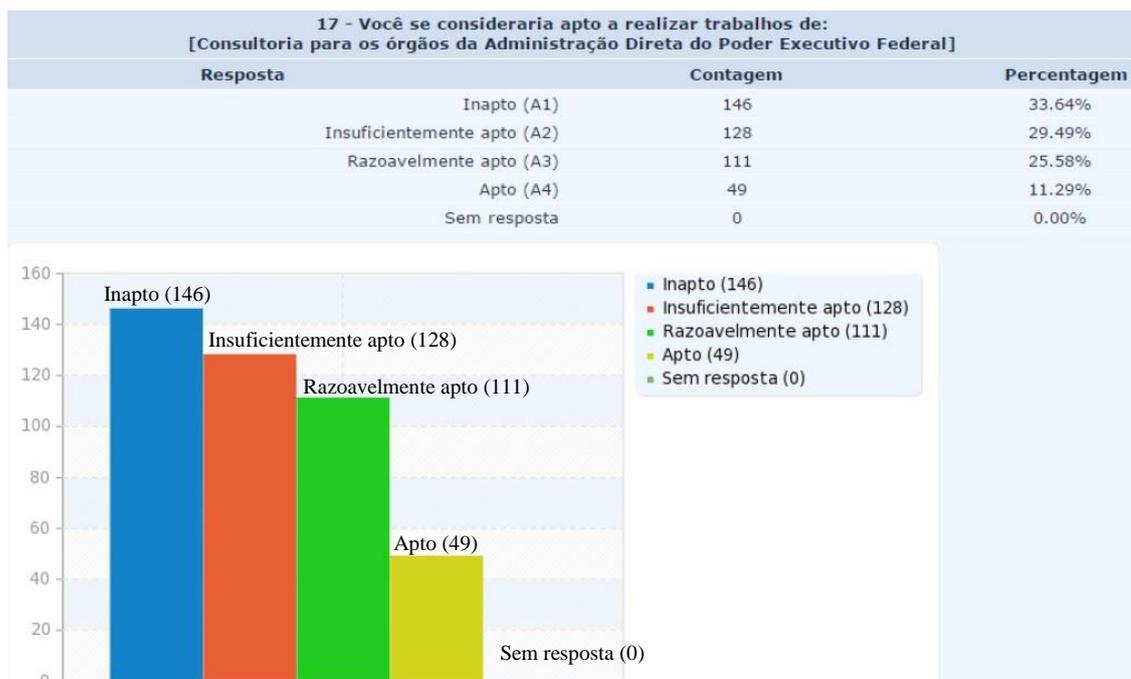
As iniciativas existentes que se aproximam dos trabalhos consultivos previstos no modelo seriam as capacitações de gestores realizadas pela SFC, no âmbito do denominado “Programa Capacita”, além do atendimento pontual de consultas realizadas por gestores sobre assuntos relacionados ao controle interno. Não obstante, as entrevistas e a análise da documentação coletada não revelaram sinais de institucionalização dos serviços consultivos na casa, como a clara autorização em normativo para a realização desses serviços, bem como

orientações documentadas para o desempenho desses serviços, além de treinamento de auditoria interna sobre os tipos de serviços consultivos relevantes.

Em trabalho de levantamento realizado pelo Tribunal de Contas da União, no âmbito do processo TC 011.759-2016-0 (Fiscalis 172/2016), essa Corte corrobora o entendimento acima exposto ao apresentar a visão dos auditores e técnicos da CGU sobre os trabalhos consultivos:

Quanto a um dos papéis mais típicos de uma unidade de auditoria interna, a atividade de consultoria, a grande maioria dos respondentes se considerou ‘inapto’ ou ‘insuficientemente apto’ para a função. Esse resultado confirma as informações coletadas pela equipe de Levantamento em entrevistas com diversas áreas da SFC, que indicaram que a cultura de atuar no papel de consultor ainda não está consolidada na CGU. (BRASIL, 2016e, p. 45).

Figura 11 - Resultado de pesquisa com auditores – trabalhos de consultoria



As situações acima, e considerando ainda as atividades essenciais e os produtos e resultados previstos no modelo¹⁰, leva à conclusão de que a SFC não alcança, de forma sistemática, o seguinte objetivo previsto no modelo do IIA:

Analisar uma situação e/ou fornecer orientação e conselho aos gestores. Os serviços consultivos adicionam valor sem o auditor interno assumir responsabilidade de gestão. Os serviços consultivos são aqueles direcionados a facilitação ao invés de avaliação e incluem treinamento, revisões de desenvolvimento de sistemas, auto

¹⁰ Produto: “Fornecimento de orientação ou aconselhamento aos gestores” (IIARF, 2009, p. 69, tradução nossa).

avaliação de performance e de controles, e aconselhamento. (IIARF, 2009, p. 69, tradução nossa).

5.2 Gerenciamento de pessoas

5.2.1 Pessoas habilitadas identificadas e recrutadas (nível 2)

Para a identificação e recrutamento de pessoas habilitadas, o IA-CM descreve o seguinte objetivo:

Identificar e atrair pessoas com as competências necessárias e habilidades relevantes para executar o trabalho da atividade de AI. Auditores internos qualificados e contratados apropriadamente são mais propensos a fornecer credibilidade aos resultados da auditoria interna. (IIARF, 2009, p. 75, tradução nossa).

Dentre as atividades essenciais associadas a esse objetivo, o IIA destaca a necessidade de se identificar e definir as tarefas específicas de auditoria, bem como os conhecimentos as habilidades e outras competências para sua realização. Esse requisito do modelo se alinha com a previsão normativa para a implantação da gestão por competências na Administração Pública Federal, por meio do Decreto 5.707/2006, que é definida como a “[...] gestão da capacitação orientada para o desenvolvimento do conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias ao desempenho das funções dos servidores, visando ao alcance dos objetivos da instituição” (BRASIL, 2006, não paginado). Não obstante a previsão normativa, o que se observa é que a Administração Pública adota ainda de forma incipiente as medidas de gestão por competências. No âmbito da CGU e SFC, foi executado o projeto de Mapeamento de Competências, realizado por meio de parceria entre aquele Órgão e a Universidade Federal do Pará. Todavia, apesar dos objetivos desse mapeamento irem ao encontro do prescrito no modelo do IIA, a análise documental e das entrevistas indicaram um estágio ainda inicial desse mapeamento, bem como a ausência de documentos que orientassem sua execução de forma permanente, inclusive com a capacitação de pessoas para executar e sustentar essas atividades em toda a Secretaria.

Nessa linha, está a declaração inserta no Termo de Referência para a efetivação da parceria com a UFPA no âmbito do mapeamento de competências, que afirma que em 2008 a CGU iniciou um trabalho de mapeamento de competências, que foi interrompido devido à falta de capacidade do modelo e da inexistência de servidores capacitados para tocá-lo. Apesar de haver sido concluída uma primeira rodada, não se encontraram evidências de que a mencionada gestão está incorporada à cultura organizacional.

As entrevistas também confirmaram que o trabalho de identificação de competência dos auditores não possui garantias de que ele se manterá no tempo. Ao se questionar sobre se havia práticas para mapear as tarefas que são executadas pelos auditores, obteve-se a seguinte resposta:

Ainda não. Isso está sendo feito naquele trabalho de gestão de competências. Cada divisão (subdivisão das coordenações gerais), por coordenação (coordenação geral), teve que relacionar as suas competências e atribuições, e o perfil de servidor que seriam necessários para isso, para cumprir aquelas competências [...]. (ENTREVISTADO 6b).

O modelo destaca ainda a necessidade de se desenvolver descrições para os cargos e posições. Essas descrições, no que tange ao cargo de Auditor Federal de Finanças e Controle, Técnico Federal de Finanças e Controle e dos cargos e posições no âmbito da SFC, são realizadas pela Lei 9.625/1998 e Regimento Interno (Decreto nº 8.109), ou estão espalhadas em normativos ou manuais relativos a atividades específicas, como o Manual de Auditoria Anual de Contas.

Sobre a determinação da remuneração apropriada para as posições no âmbito da AI, também prevista no IA-CM como atividade essencial para institucionalização do *kpa* em estudo, apesar de a Lei nº 11.890/2008 estabelecer a progressão no cargo de Auditor em classes e padrões, com correspondente elevação da remuneração (BRASIL, 2008), não há norma ou política, ou foram observadas práticas, que associem essa evolução à elevação da responsabilidade das posições assumidas.

O modelo impõe ainda a necessidade de um processo de recrutamento válido e credível. Ou seja, justo, aberto e sobre o controle do CAE:

O processo de recrutamento usado pela atividade de AI relaciona especificamente o seu nível de independência porque um elemento fundamental da independência da atividade da AI conta com o auditor individual imparcial, atitude imparcial e falta de danos pessoais a objetividade. (IIARF, 2009, p. 127, tradução nossa).

Quanto a isso, a Constituição Federal e o arcabouço jurídico brasileiro dispõem de uma série de garantias que permitem a realização de um recrutamento válido e justo. Não obstante, ressalva-se que a forma de contratação de auditores da SFC prioriza a avaliação dos conhecimentos dos candidatos, dando pouca atenção à avaliação de suas atitudes e habilidades. Isso é demonstrado, sobretudo, pela previsão legal de apenas avaliar os candidatos a auditor por meio de provas ou provas e títulos (BRASIL, 1998).

O IA-CM estabelece como produto advindo da institucionalização da área de processo principal em questão as “posições de auditoria interna preenchidas com pessoas apropriadamente qualificadas” (IIARF, 2009, p. 75). Em face do verificado nas análises das atividades essenciais, sobretudo pela incipiência da gestão por competências e por não

considerar, no recrutamento, as “atitudes” e “habilidades” dos auditores em conjunto com a avaliação de conhecimentos, observa-se que há lacunas no preenchimento de posições de auditoria na SFC, segundo a visão do modelo, que impede a institucionalização do *kpa* em questão, em que pese ter se observado o domínio de boa parte das atividades relacionadas.

5.2.2 Desenvolvimento profissional individual (nível 2)

Para o *kpa* relativo ao desenvolvimento profissional individual, foi estabelecido o seguinte objetivo: “Assegurar que os auditores internos mantenham e aumentem continuamente suas capacidades profissionais.” (IIARF, 2009, p. 76, tradução nossa).

Para atingir tal objetivo, o modelo estabelece como atividade essencial o estabelecimento de um número de horas de treinamento para cada auditor. Nesse sentido, o manual do Scipef prevê que:

Cada servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve realizar, no mínimo, 40 horas-aula a cada dois anos visando manter-se atualizado no que se refere ao desempenho de suas atividades. Esta capacitação pode incluir cursos formais, seminários, *workshops*, encontros, visitas técnicas, cursos de pós-graduação, cursos à distância, curso de progressão vertical, dentre outros. (BRASIL, 2001a, p. 71).

Não obstante tal previsão, obtivemos evidências de que a exigência não é adotada na prática. É o que deixa assente a seguinte declaração:

Existia um normatizado, que isso nunca foi observado, ninguém nunca colocou isso [...] Gostaria muito que a gente tivesse. Tema IN que fala, mas que simplesmente é uma letra morta. (ENTREVISTADO 6b).

Outra atividade prevista diz respeito a incentivar pessoas a serem membros de associações profissionais. Quanto a isso, há uma seção específica na intranet da CGU, além da existência de uma política interna. Ambas orientam e incentivam a obtenção de certificações (por ex., as certificações CIA). Entretanto, a pesquisa documental e entrevistas demonstraram não haver tal incentivo para o caso de associações profissionais, conforme sugerido pelo modelo.

Ademais, o modelo sugere o controle e documentação de horas de treinamento, além de cursos e prestadores. Ao questionar o entrevistado 6a acerca da existência de uma sistemática para levantar treinamentos, quantidade de horas de curso dos auditores, evidenciou-se que essa ainda não é uma prática adotada na organização sob análise, conforme se observa:

Uma informação gerencial, né? De quem fez o quê, quantas horas, em determinado período. Eu ainda não consigo tirar, porque a gente está começando também. Eu nem tenho base de dados ainda... Poderia fazer, mas, a princípio, não é para fazer

esse tipo de gerenciamento, se o pessoal está sendo treinando ou não. Mas é algo interessante para o futuro a gente pensar. (ENTREVISTADO 6a).

Quanto ao desenvolvimento de relatórios periódicos visando documentar os treinamentos de cada auditor, não há sistema, políticas ou procedimentos que orientem a elaboração desses relatórios. Ademais, os relatórios disponíveis não detalham a situação de cada servidor. A institucionalização do mapeamento de competências, já mencionado, poderá garantir a continuidade dessa atividade.

Na linha do que foi elencado acima, verificou-se que um relevante produto previsto no IA-CM para evidenciar a institucionalização dessa área de processo não está presente. É o caso de “relatórios periódicos de tipos e quantidade de treinamento realizado por cada auditor interno” (IARF, 2009, p. 76, tradução nossa). Apesar de existir uma política anual de capacitações e ter se verificado a recorrência de capacitações relevantes, a SFC ainda não acompanha, de forma sistemática, as necessidades de treinamentos e aqueles efetivamente realizados por cada auditor, o que leva a conclusão de que o *kpa* não está institucionalizado.

5.2.3 Coordenação da força de trabalho (nível 3)

Quanto à institucionalização da área de processo principal relativo à Coordenação da Força de Trabalho, o modelo estabeleceu o seguinte objetivo:

Coordenar o desenvolvimento do plano periódico de auditoria e de serviços para os níveis de recursos humanos autorizados à atividade de AI. Devido ao fato de os recursos serem frequentemente restritos, a atividade de AI precisa usar métodos adequados para definir as prioridades em projetos e serviços programados, de modo a limitar os seus compromissos a uma quantidade ‘factível’ e tipo de projetos e serviços. (IARF, 2009, p. 77, tradução nossa).

O modelo prescreve a necessidade de se estimar a quantidade e o escopo dos serviços necessários para completar o plano de trabalho da AI, bem como a comparação dos recursos requeridos com a quantidade e escopo de trabalho que poderia ser produzido com os recursos humanos disponíveis. Sobre isso, observou-se que tal estimativa e comparação são, ou deveriam ser, realizadas por meio da elaboração do Plano Operacional da SFC, geralmente com periodicidade anual. Não obstante, não existem políticas e procedimentos que orientem a comparação objetiva da quantidade de recursos requeridos *versus* a quantidade de recursos disponíveis. Ao serem questionados sobre como ocorreria a mensuração da quantidade de trabalho que está sendo prevista no plano, em comparação com a força de trabalho e as competências disponíveis, os entrevistados colocaram que essa mensuração é geralmente feita com base no “*feeling*”.

[...] planejamento operacional a gente realiza mais no *feeling* [...]. (ENTREVISTADO 4).

[...] (em relação à mensuração no plano operacional) a gente não utiliza aqui nada que seja formalizado, ou que a casa coloque como algo que tem que se fazer utilizando determinada forma, então a gente faz muito no '*feeling*'. Então a estimativa de quantidade de trabalho que vai ser executado, eu te diria assim, a gente olha não individualmente, mas olha... Vamos colocar uma equipe aqui de 3 pessoas, por exemplo, para executar essa ação de controle. Mas aí, quando eu vou estimar o estoque, eu não estive olhando a capacidade individual. Não acho que seja comum a gente fazer isso aqui. (ENTREVISTADO 2).

Corroborando a percepção desses funcionários a indicação de entrevistado da área de planejamento dos trabalhos da SFC: “Isso talvez seja a parte mais frágil que a gente tem hoje ainda. [...] Hoje isso está muito no *feeling* ainda.” (ENTREVISTADO 1).

O IA-CM entende ainda como importante a utilização de filtros de priorização para estabelecer quais os trabalhos que devem ser realizados considerando a capacidade (quantidade e competências) de pessoal disponível. Quanto a isso, observou-se que existem mecanismos de priorização, sobretudo quando da elaboração do Plano Tático, que prevê a priorização de temas sobre os quais os projetos do Plano Operacional se vincularia. Não obstante, a elaboração do plano operacional não considera as competências (especializações) disponíveis em cada unidade, mas, tão somente, a quantidade de auditores.

Quanto ao produto elencado pelo modelo como resultante da institucionalização do *kpa*, qual seja, “Um Plano de auditoria e de serviços periódico que representa a plena utilização dos recursos orçados/autorizados disponíveis para completar o plano de trabalho” (IIARF, 2009, p. 77, tradução nossa), observou-se que existem esforços nessa linha, mas o plano de auditoria elaborado pela AI em questão não considera, de forma objetiva e quantificada, os recursos disponíveis, conforme já se mostrou nas análises acima.

Em face do exposto, considera-se como não institucionalizado o *kpa* em análise.

5.2.4 Pessoal profissionalmente Qualificado (nível 3)

Objetivou-se o seguinte em relação à área de processo principal atinente ao Pessoal Profissionalmente Qualificado: “Prover a atividade de AI com pessoal profissionalmente qualificado e reter os indivíduos que tenham demonstrado um nível mínimo de competência.” (IIARF, 2009, p. 78, tradução nossa).

O IA-CM destaca a importância de se criar um quadro de competências com progressões na carreira visando efetivamente apoiar o desenvolvimento profissional, além de ressaltar a importância de se estabelecer critérios objetivos para avaliar o desempenho das

equipes e de cada um de seus membros em cada nível da progressão mencionada acima. Quanto a isso, observa-se que o quadro de progressão na carreira previsto na legislação do Serviço Público Federal não se relaciona com as atividades e posições efetivamente exercidas pelos auditores internos. Ademais, a avaliação de desempenho estabelecida na legislação não permite uma avaliação realista e condizente com as atividades efetivamente exercidas pelos servidores. Esses fatos são corroborados, por exemplo, pela antiguidade da Norma que regulamenta esses institutos, editada há mais de 30 anos (Decreto 84.669/1980).

A percepção de gerentes da área de capacitação e qualidade exemplifica com clareza a situação da AI estudada:

A gente não tem ‘encarreamento’. Na verdade, a noção de carreira no serviço público está ligada a [Direção de Assessoramento] (DAS), né? Eu progrido quando eu saio de DAS 1 e chego no DAS 6. Mas, na verdade, a gente deveria ter um ‘encarreamento’. Assim, ao longo da vida funcional, eu entro um auditor júnior e vou adquirindo experiência, vou me capacitando, vou entrando em trabalho cada vez mais complexos, para quando eu for um auditor sênior, eu realmente poder ser um gestor de toda uma área de auditoria. A gente não tem esse ‘encarreamento’ que, no (setor) privado, é muito tranquilo. (ENTREVISTADO 6a).

Ou seja, se eu tenho camaradinho novo, mas que é muito ativo, que é bom que é inteligente e que está disposto, ele vai assumir trabalhos importantes que, às vezes, [...] alguém lá em cima não vai. (ENTREVISTADO 6b).

Não vai ou às vezes não consegue, né? Às vezes não está preparado. (ENTREVISTADO 6a).

O modelo também destaca a necessidade de se produzir um plano de formação/treinamento e desenvolvimento para cada auditor, bem como de se incentivar a participação em associações profissionais e o estabelecimento de programas para garantir que os auditores obtenham certificações fornecidas pelo IIA e outras designações profissionais. Quanto ao primeiro, não foram encontradas evidências que indiquem sua existência. Quanto ao segundo, apesar de haver incentivo, por meio de comunicação na intranet e política para ressarcimento de custos, conforme já mencionado acima, não há um programa que garanta a obtenção das certificações ou o incentivo a associações relevantes. Isso é corroborado pelo resultado do trabalho de levantamento realizado pelo TCU:

Complementarmente, questionou-se sobre a obtenção de certificação em auditoria. Pode-se ver que apenas 2,53% dos respondentes possuem certificação (figura 12).

Figura 12 - Resultado de pesquisa com auditores – certificação

9 - Você possui alguma certificação em auditoria? (você pode marcar mais de uma alternativa nesta questão)			
Resposta	Contagem	Porcentagem	
Não possui; (SQ006)	423	97.47%	
Certified Internal Auditor (CIA) (SQ001)	1	0.23%	
Certified Government Auditing Professional (CGAP) (SQ002)	2	0.46%	
Certified Financial Services Auditor (CFSA) (SQ003)	0	0.00%	
Certification in Risk Management Assurance (CRMA) (SQ004)	0	0.00%	
Certification in Control Self-Assessment (CCSA) (SQ005)	1	0.23%	
Outros Navegar	7	1.61%	

-  CNAI/QTG
-  CISA
-  Auditoria Interna e Externa no ICAT/AEUDF
-  TASA - Trace Anti-Bribery Specialist Accreditation
-  certified professional in corporate compliance and ethics
-  MBA - UFF
-  CISA, CFE

Fonte: Brasil (2016e, p. 9)

Há destaque também, como atividade essencial, para o pagamento de incentivos para desempenhos acima da média. Entretanto, a forma de remuneração por subsídios, estabelecida para a carreira de Finanças e Controle, não permite a concessão desses benefícios (BRASIL, 2016b).

Por fim, o modelo cita como relevante a determinação de um “*mix*” de habilidades e níveis de pessoal com o fim de avaliar se o seu desenvolvimento deve ser interno ou externo. Como já exposto, está em curso o projeto de Mapeamento de Competências da CGU realizado por meio de parceria entre esse órgão e a Universidade Federal do Pará. Todavia, ainda não existem políticas que institucionalizem esse mapeamento e orientem sua execução de forma permanente.

As análises acima corroboradas pela realidade encontrada durante a pesquisa levam à conclusão de que o produto previsto no modelo, qual seja, a existência de “pessoas experientes qualificadas em todas as posições, sejam internas, colaboradoras ou terceirizadas”, não é dominado pela SFC. Portanto, conclui-se pela não institucionalização do *kpa*.

5.2.5 Criação de equipes e competências (nível 3)

Para o *kpa* em tela o modelo estabeleceu o seguinte objetivo:

Desenvolver a capacidade dos membros da equipe para funcionar eficazmente em um ambiente de equipe, começando com foco na equipe de projeto individual. Porque muitas auditorias no setor público cobrem âmbitos que requerem esforço conjunto de uma equipe de auditores para realizá-las, e porque as habilidades necessárias para realizar uma auditoria não são necessariamente as mesmas para trabalhar eficazmente em um ambiente de grupo, competências de equipe adicionais são exigidas. (IIARF, 2009, p. 80, tradução nossa).

Como atividades essenciais para a institucionalização do *kpa*, o IA-CM orienta a introdução: a) de mecanismos de coordenação e comunicação de equipe (reuniões e compartilhamento de dados, por exemplo); b) o desenvolvimento de critérios para comportamentos e práticas de trabalho em equipe, incorporando-os às competências de pessoal; c) a disponibilização de capacitações na área de trabalho em equipe, liderança e comunicação; d) a identificação e atribuição de papéis de líderes em equipes; e) a implementação de recompensas baseadas em equipe; e e) o desenvolvimento de membros da equipe para assumir funções de mudanças, de acordo com as mudanças da organização (IIARF, 2009).

Das atividades listadas, foi observado o funcionamento dos mecanismos de coordenação e comunicação, do desenvolvimento de critérios para comportamentos e práticas, mas sem incorporação às competências individuais, e da identificação e atribuição de papéis de líderes em equipe. Quanto ao primeiro, observou-se que, em geral, as áreas que executam as auditorias estão comprometidas com reuniões periódicas durante o trabalho:

Durante os trabalhos, é praxe eu acompanhar também, participar de reuniões com o gestor. [...] Isso eu participo também, além da chefia de divisão. Porque, como a equipe é muito pequena, a gente precisa de gente até para poder discutir o trabalho, senão fica muito concentrado na mão de uma ou duas pessoas [...]. (ENTREVISTADO 4).

Então vem a idéia, né? De supervisão, do coordenador participar ativamente de todos os trabalhos. É super importante, para que o trabalho tenha andamento, para que a equipe ela consiga melhorar, à medida que, [...] durante o trabalho, a forma de como conduzir, né? (Por exemplo) O que você precisa acrescentar? isso aqui não é importante, isso aqui é mais importante, faltou isso aqui... Então aquilo faz com que a equipe, ela deslancha naquilo, e tem resultado, e se motivem muito mais. (ENTREVISTADO 3).

Quanto ao desenvolvimento de critérios para comportamentos e práticas de equipe, é possível observar exemplos desses critérios em políticas e procedimentos da SFC, como é o caso das atribuições previstas para membros de equipe e coordenadores nas Auditoria Anuais de Contas, além das “Normas Relativas aos Servidores do Sistema de Controle Interno” previstas no Manual do Sistema de Controle Interno (BRASIL, 2001a). Entretanto, esses critérios se limitam ao texto dessas políticas, sem indicativo de que foram incorporados ao rol de competências efetivamente exigidos de cada auditor, o que poderia ocorrer com a institucionalização da gestão por competências, citada anteriormente.

Quanto à atribuição de papéis de líderes em equipes, isso é observado nos trabalhos de auditoria executados, em que são delimitadas as funções de supervisor, coordenador e membro de equipe.

Ressalte-se que, em que pese não haver sido verificada a implementação de uma sistemática de recompensas baseadas em equipe para trabalhos acima da média, existiu, no ano de 2016, uma iniciativa de concurso de relatórios que premiou, ainda que simbolicamente, os três melhores relatórios de auditoria produzidos pela CGU. Também ocorreram capacitações na área

de desenvolvimento de líderes, mas sem indicativo de que se trataria de um programa de treinamento sistemático e que, portanto, se manteria no decorrer do tempo.

Muito embora tenha se verificado a não implementação de algumas das atividades essenciais previstas pelo IIA, a saída (produto) esperada pelo modelo para a institucionalização do *kpa* é observado na SFC: “auditorias e projetos são realizados por um ou mais grupos de indivíduos (equipes de trabalho autogeridas e integradas) que trabalham em conjunto de forma produtiva” (IIARF, 2009, p. 80, tradução nossa). Assim, observa-se que há domínio da área principal pela SFC, mas, em face da ausência de medidas que indiquem que esse produto está inserido na cultura da Secretaria, como a inclusão de critérios de trabalho em equipe no rol das competências de pessoal, por meio de treinamentos sistemáticos e da institucionalização da gestão por competências, não é possível concluir que o *kpa* esteja institucionalizado.

5.3 Práticas profissionais

5.3.1 Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos *stakeholders* (nível 2)

Sobre a institucionalização de planos de auditoria baseado em prioridades da gestão, o IA-CM orienta, como objetivo da área de processo principal: “Desenvolver planos periódicos (anuais ou plurianuais) para os quais serão fornecidas auditorias e/ou outros serviços, baseados em consultas com a gestão e/ou com outras partes interessadas (*stakeholders*).” (IIARF, 2009, p. 88).

Como atividades essenciais para considerar institucionalizado o *kpa*, o IA-CM orienta identificar o universo auditável, ou seja, identificar – e documentar– todas as entidades auditáveis pela AAI, além de selecionar, a partir de consultas com a alta administração, as áreas prioritárias; definir, também em conjunto com a gestão e outros interessados, o período coberto pelo plano e, por fim, definir os trabalhos de avaliação e consultoria necessários para realizar o plano.

Em relação ao universo auditável, a seleção de temas prioritários e a definição do período coberto pelo seu plano de operações, a SFC adotou, a partir da elaboração de seus últimos planos tático e operacional, um trabalho de mapeamento e priorização de temas auditáveis. O processo contou com ampla participação dos auditores, entretanto, sem a participação de atores externos ao Órgão de Auditoria, como o Órgão de Controle Externo ou atores do Governo Central.

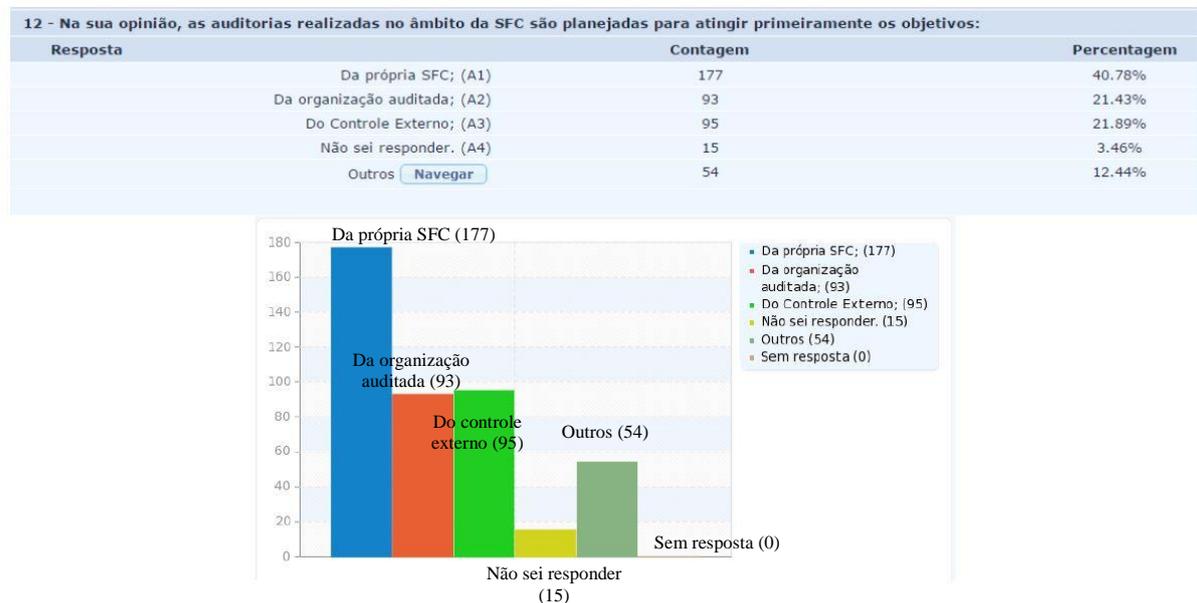
Sobre a participação do Governo Central, isso é corroborado por declaração do entrevistado 5:

[...] A Secretaria (Federal de Controle) tem melhores condições de saber o que é prioridade na educação, o que é prioridade na cultura... Em que medida tudo isso vira prioridade no âmbito do governo, a gente não tem esse exercício. Até porque a gente, por exemplo, não sentou para fazer o plano operacional com o Ministério do Planejamento, e a Casa Civil. Seriam instâncias que teriam esse condão de dizer o que seria prioridade para o Governo. Talvez essa seja uma lacuna que possa ser preenchida [...]. (ENTREVISTADO 5).

A ausência de participação de atores externos na elaboração do plano pode ter reflexo também na percepção dos auditores sobre se os objetivos dos trabalhos estão realmente alinhados com os objetivos das áreas auditadas. Sobre isso, o resultado da pesquisa realizada pelo TCU demonstra o seguinte:

Considerando que a Auditoria Interna deve contribuir para o atingimento dos objetivos da gestão, questionou-se, a seguir, sobre quais objetivos as auditorias da SFC pretendiam atingir, na percepção dos entrevistados. Para 40,78% dos respondentes, os objetivos buscados são os da própria SFC e para 21,89%, os objetivos são os do Controle Externo. Apenas para 21,43% dos respondentes, as auditorias da SFC são planejadas para atender aos objetivos da organização auditada. A percepção aqui manifestada pode indicar uma necessidade de maior aproximação da SFC em relação aos gestores, para que cumpra sua função enquanto Auditoria Interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal. (BRASIL, 2016e, p. 14).

Figura 13 – Resultado de pesquisa com auditores – objetivos das auditorias da SFC



Fonte: Brasil (2016e, p. 14, adaptado).

Ademais, o modelo exige ainda a definição, na elaboração do Plano Operacional, do escopo indicativo de cada trabalho de auditoria, bem como o estabelecimento dos recursos necessários para cada trabalho, sejam humanos, financeiros ou materiais. No caso dos

recursos humanos, o IA-CM prevê ainda a definição do *mix* de competências necessárias para a auditoria (IIARF, 2009).

Sobre a indicação do escopo indicativo, observou-se que existem iniciativas, ainda que recentes, nesse sentido:

(em relação à indicação de escopo do trabalho) Em 2016 foi bem mais aberto. E a gente identificou alguns problemas do tipo assim: a coordenação propunha um trabalho de AEPG (avaliação da execução de programas de governo), por exemplo, que envolvia meia dúzia de regionais [...]. Aí as regionais, muitas vezes, achavam o tema interessante e diziam que sim. Passava o ano inteiro, ou grande parte do ano, e não havia a descentralização das ordens de serviço. Por que? Porque quando a coordenação pediu trabalhos, ela ainda estava na fase de estudos. O que a gente mudou para 2017? Isso aí foi um diretriz muito forte que a gente escreveu no plano tático: você só vai envolver terceiros, se você já tiver passado por essa fase de estudos.[...] Então você já sabe início e fim (do trabalho), já sabe homem hora e já sabe escopo[...]. Então o que a gente está enxergando agora, acompanhando essa discussão do plano operacional de 2017, é que isso funcionou. As coordenações só estão envolvendo realmente as regionais quando tem mais informações. (ENTREVISTADO 1).

Quanto ao estabelecimento do montante de recursos necessários para cada trabalho, e definição do *mix* de competências, o Entrevistado reforça que, apesar das iniciativas, tais práticas ainda não estão amadurecidas no âmbito da SFC, conforme se verifica:

[...] imagino, na minha avaliação, no plano operacional de 2016 não tinha nenhuma menção relacionada a isso (custos dos trabalhos). E aí, como em 2016 houve essa questão orçamentária muito forte, principalmente agora no final do ano, a gente recebeu algumas demandas, do tipo: [...] do plano operacional de 2016, o que vai gastar e o que não vai? A gente não tem essa informação estruturada hoje. Então, para 2017, o que a gente trouxe? Também não demos um passo muito grande. A gente trouxe só a informação de: quando você estiver propondo trabalho, indique se a execução dele vai ser no setor 1 ou não.

[...].

Isso talvez seja a parte mais frágil que a gente tem hoje ainda (mensuração de recursos para cada trabalho). Há um tempo, [...] a gente trabalhava com as portarias de metas da SFC. Eram todas por HH, por homem hora [...]. No segundo semestre de 2015, houve uma mudança muito grande na forma de enxergar as metas da Secretaria Federal, que a gente passou a olhar então para os produtos entregues. E independente de como você vai alocar as pessoas, então você vai se comprometer a entregar determinados produtos. Nesse sentido, realmente ficou um vácuo. Então hoje, sendo bem objetivo, em 2016, as áreas propuseram produtos para serem entregues, e estão sendo cobrados por esses produtos. Ponto! Para 2017, a gente tentou trazer um pouco mais de informação nesse sentido. Na hora que você vai propor um produto, principalmente se você for envolver um terceiro nesse produto, uma coordenação geral envolvendo uma regional, por exemplo, na sua proposta, você já tem que colocar a data de início e fim, o tempo estimado do trabalho, aí em homem hora, que é a métrica que a gente tem disponível hoje, e existe um campo específico se esse trabalho precisa de alguma competência diferenciada ou não. Por que isso? Pra gente começar a ter um pouco mais de volume de informações, pra estudar como que a gente pode chegar nisso que você perguntou. Como que a gente pode fazer esse estudo. Se o que está sendo proposto está menos ou mais que a capacidade operacional. Hoje isso está muito no *feeling* ainda. (ENTREVISTADO 1).

Como se observa, em que pese não haver domínio sobre estas atividades, há esforços recentes visando institucionalizar a mensuração de custos e a indicação precisa do escopo de cada trabalho.

Por fim, o modelo prescreve que o Plano deve receber a aprovação da alta administração e/ou do Conselho. Quanto a isso, observou-se que o plano é aprovado apenas no âmbito da CGU. Não há validação externa (pela Alta Direção do Poder Executivo Federal) ou garantia de que os recursos necessários à sua efetivação estarão disponíveis. Já no âmbito da CGU, há política que estabelece a necessidade de os planos serem aprovados pela Alta Direção da própria CGU ou SFC.

Considerando as análises acima, observa-se que apesar dos esforços, a SFC implementa apenas parcialmente as atividades essenciais previstas, e entrega apenas parte do produto previsto no modelo como requisito para institucionalização da área de processo, qual seja: “Um plano periódico (anual ou plurianual) de AI e de serviços, baseado em prioridades identificadas pela alta administração dentro da organização e/ou outras partes interessadas” (IIARF, 2009, p. 88, tradução nossa). Ou seja, observa-se que não há consultas à alta administração quanto às prioridades elencadas na elaboração do plano, o que resulta na ausência de domínio e institucionalização do *kpa*.

5.3.2 Arcabouço/Estrutura de processos e práticas profissionais (nível 2)

O IA-CM define o seguinte objetivo para indicar a institucionalização do *kpa*:

Ajudar a facilitar a realização dos trabalhos de auditoria, com independência, objetividade, competência e zelo profissional devidos, previstos no Regulamento Interno/Estatuto de auditoria e na Definição de Auditoria Interna, no Código de Ética e nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (os Padrões). As práticas profissionais e a estrutura de processos incluem as políticas, processos e procedimentos que orientarão a atividade de AI na gestão das suas operações; desenvolvimento de seu programa de trabalho de auditoria interna; e no planejamento, execução e relatórios sobre os resultados das auditorias internas. (IIARF, 2009, p. 90, tradução nossa).

Visando atender a tal objetivo, o modelo prescreve o reconhecimento do caráter obrigatório da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas no Regulamento Interno da auditoria¹¹, além do desenvolvimento de políticas relevantes e orientações gerais para orientar a atividade de AI como um todo, bem como para orientar e documentar a elaboração dos programas de AI, o planejamento, a execução e relatoria dos trabalhos individuais, incluindo o tratamento de papéis de trabalho. Prescreve, ainda, a

¹¹ A Definição de Auditoria Interna, o Código de ética e os Padrões são considerados diretrizes obrigatórias e estão incluídas na Estrutura de Práticas Profissionais Internacionais (IPPF) instituída pelo IIA.

necessidade de implementar os processos necessários para assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria individuais.

Sobre o reconhecimento do caráter obrigatório da Definição, Código de Ética e normas, observou-se que isso não foi efetuado.

No que tange à necessidade de políticas e orientações gerais, observou-se a existência de diversas políticas e orientações relacionadas a diversas áreas, seja de recursos humanos, de gestão da informação, de gestão de recursos financeiros etc. Também se verificou a existência de manual contendo orientações gerais para a elaboração do programa de trabalho de auditoria, bem como a documentação automatizada desses programas, por meio de sistema denominado “Novo Ativa”.

Quanto ao planejamento, execução e relatoria dos trabalhos de auditoria individuais, observou-se que as fases de execução e relatoria são documentadas também por meio desse Sistema. Entretanto, a fase de planejamento é realizada, em sua maior parte, fora desse Sistema, o que não garante a sua documentação e permite que vários trabalhos sejam realizados sem a documentação adequada.

Importante ressaltar também a recente edição da Orientação SFC nº 26, que busca padronizar a elaboração e documentação do planejamento e execução dos trabalhos de auditoria, por meio de matriz de planejamento e matriz de achados (BRASIL, 2016g). Ademais, existem orientações específicas para documentação de papéis de trabalho, no Manual do SCI, além de manual de papéis de trabalho. Também há manual detalhado que orienta a elaboração dos relatórios de auditoria.

Quanto ao estabelecimento de processos visando garantir qualidade aos processos de auditoria, a recente edição de orientação visando a “Reformulação de Relatórios do Controle interno” (Orientação SFC nº 26 já citada) bem como o programa Pro-qualidade (Portaria nº 896, de 9/05/2016) vão na linha de atender a esse quesito.

Em face do exposto e considerando que o modelo estabelece como produtos para institucionalização do *kpa*, um Manual de práticas profissionais para a atividade de AI, além de orientação, metodologia, abordagens padronizadas e processos repetíveis, os quais foram, de modo geral, observados na SFC, conclui-se pela institucionalização do *kpa*.

5.3.3 Planos de auditoria baseados em risco (nível 3)

O modelo do Instituto dos Auditores ensina que, para institucionalização da área de processo principal, o seguinte objetivo deve ser alcançado: “Avaliar os riscos sistematicamente e focar as prioridades do plano periódico de auditoria e de serviços da atividade de AI nas exposições de risco de toda a organização.” (IIARF, 2009, p. 92, tradução nossa).

Sobre a avaliação sistemática de riscos, observou-se que ainda é algo incipiente no âmbito da SFC, uma vez que apenas em 2016 foi emitida norma que orienta a estrutura de gestão de riscos no âmbito do PEF (IN Conjunta CGU/MPOG n. 01, de 10/05/2016) e somente em 2017 foi emitida a política de gestão de riscos da CGU, por meio da Portaria CGU nº 915, de 12/04/2017. O estágio inicial em que se encontra vai ao encontro do relatado em entrevista:

Existem algumas linhas de atuação nossas que são mais avançadas nesse sentido (de avaliação de risco), em outras a gente está trabalhando para isso. Por exemplo, no programa de fiscalização de entes federativos (FEF), a gente já tem uma matriz, uma ferramenta um pouco mais sólida, de seleção de municípios por vulnerabilidade e, conseqüentemente, do escopo a ser visto por cada um desses municípios também. E essa ferramenta a gente está evoluindo ciclo após ciclo. A gente está agora prestes a lançar o quarto ciclo de fiscalização. Já, para outras linhas de atuação, a gente está no processo de amadurecimento e criação dessas Ferramentas. Por exemplo, para a elaboração do plano operacional, que são as atividades mais gerais da SFC, as ações de controle mais *Lato Sensu*, a gente está trabalhando com uma ferramenta para hierarquização dos temas prioritários, a serem tratados ano após ano. Já temos uma primeira versão, que foi rodada para 2017, para o plano tático 2017. Mas temos consciência de que possa ser melhorada, que a gente precisa da informação base das coordenações gerais, que a gente ainda não tem esse mapeamento dos temas para, a partir daí, criar indicadores. Então, para algumas linhas, a gente ainda está muito dependente das informações mapeadas pelas Áreas finalísticas. (ENTREVISTADO 1).

Tendo em vista o exposto, e considerando que não se observou a presença dos produtos elencados pelo modelo para institucionalização do *kpa*, quais sejam, um plano de auditoria baseado em avaliação sistemática de riscos, bem como a comunicação de riscos e controles dentro da organização, conclui-se que não há domínio nem institucionalização do referido *kpa*.

5.3.4 Arcabouço/Estrutura de gestão da qualidade (nível 3)

Para a estrutura de gestão da qualidade, o IIA definiu o seguinte objetivo:

Estabelecer e manter processos para, continuamente, monitorar, avaliar e melhorar a eficácia da atividade de AI. Os processos incluem monitoramento interno contínuo

do desempenho da atividade de AI, bem como avaliações de qualidade periódicas, internas e externas. (IIARF, 2009, p. 93, tradução nossa).

Para alcançar esse objetivo, o IA-CM estabelece a necessidade de se desenvolver políticas, práticas e procedimentos que contribuam para a melhoria contínua da atividade de AI, além manter um programa de garantia e de melhoria de qualidade. Sobre isso, apesar de sua implementação ainda ser incipiente, a gestão de qualidade ganhou corpo na SFC com a criação de uma área específica para tratar o assunto, bem como com a edição da Portaria 896/2016, que criou o Pro-Qualidade, que tem por finalidade:

[...] estabelecer atividades de caráter permanente destinadas a avaliar a qualidade, produzir informações gerenciais e promover ações que visem à melhoria contínua dos processos de trabalho e dos produtos decorrentes das ações de controle empreendidas pelas Coordenações-Gerais e Núcleos de Auditoria da SFC e pelas Unidades Regionais da CGU nos Estados. (BRASIL, 2016c, p. 7).

Outros documentos também orientam a realização de controle de qualidade dos trabalhos, como o Manual de Elaboração de Relatórios de Controle Interno e os anexos da Orientação nº 26/2016, já mencionada.

Ademais, o modelo prevê o desenvolvimento e a documentação dos papéis e as responsabilidades para a realização, revisão e aprovação dos produtos de trabalho de auditoria interna em cada fase do processo de trabalho da auditoria. É possível observar tais atribuições em diversos documentos instituídos pela SFC, como o Manual do Sistema de Controle Interno, o Manual de Auditoria Anual de Contas e a Orientação nº 26 com seus anexos.

Apesar de se ter verificado iniciativas recentes na linha de se manter um efetivo sistema de gestão de qualidade dos trabalhos, algumas atividades essenciais que evidenciariam o pleno funcionamento desse sistema não foram identificadas, como é o caso da existência de sistemas e procedimentos para monitorar e relatar a eficácia do programa de melhoria e garantia da qualidade, bem como o desempenho da atividade de AI. Nesse sistema, estariam inclusas as verificações:

- a) da adequação do Regimento Interno da auditoria, objetivos, políticas e procedimentos;
- b) da adequação da relação de reporte da atividade de AI;
- c) da contribuição para a governança, gerenciamento de riscos e processos de controle da organização;
- d) da conformidade com as leis aplicáveis, regulamentos e normas governamentais ou industriais;
- e) da eficácia das atividades de melhoria contínuas e adoção de práticas de liderança;
- f) se a atividade AI agrega valor e melhora as operações da organização. (IIARF, 2009, p. 93, tradução nossa).

Em que pese o passo inicial ter sido dado, com a recente edição de política de gestão da qualidade mencionada e a criação de área específica na SFC para tratar o assunto, a ausência de implantação das atividades essenciais expostas, somada a não ter se observado a

presença e o funcionamento de um dos principais produtos previstos para que a área de processo seja considerada repetível e sustentável, qual seja, ações de acompanhamento por parte da AAI para garantir a implementação das recomendações para alcançar melhorias e a conformidade com os padrões estabelecidos pelo IIA, conclui-se que não há o domínio nem a institucionalização do *kpa*.

5.4 Gestão de desempenho e *accountability*/responsabilidade

5.4.1 Plano de negócio de auditoria interna (nível 2)

Segundo o IIA, o objetivo para institucionalização de um plano de negócio de auditoria interna passa por “estabelecer um plano periódico para entregar os serviços da atividade de AI, incluindo serviços de apoio e administração, e os resultados esperados.” (IIARF, 2009, p. 100, tradução nossa).

Ademais, orienta a implementação das seguintes atividades essenciais:

- a) Determinar os objetivos e resultados de negócio a serem alcançados pela atividade de AI, levando em consideração o planejamento anual/periódico de auditoria e serviços.
- b) Determinar os serviços de apoio e administrativos necessários para a entrega eficaz da atividade de AI (por exemplo, recursos humanos, materiais e informática).
- c) Preparar cronogramas relevantes e determinar os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos.
- d) Desenvolver o plano necessário para alcançar os objetivos.
- e) Obter aprovação da Alta Administração ou do Conselho para o Plano de Negócios. (IIARF, 2009, p. 100, tradução nossa).

A implementação dessas atividades foi observada principalmente pela edição da Portaria CGU nº 50.223, de 4/12/2015, que define o Planejamento Estratégico da CGU (BRASIL, 2015c). Essa Norma define o plano de negócios da AAI que exerce o Órgão Central do Scipef. Nela estão previstas os objetivos estratégicos em todas as áreas de negócio da CGU – as quais incluem as áreas finalísticas e de apoio à AAI (recursos humanos, materiais, de informática etc.) – bem como a implementação dos planos operacionais anuais necessários para o cumprimento desses objetivos estratégicos.

Outrossim, as entrevistas evidenciaram que há um esforço no Órgão para a efetiva elaboração e execução dos planos elaborados, inclusive com a utilização de sistema de gestão de projetos (utilizando a plataforma *Redmine*), para acompanhamento do alcance dos resultados.

Não obstante, como já tratado acima no *kpa* relativo à elaboração de plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos *stakeholders*, observou-se que o plano é aprovado apenas no âmbito da CGU. Não há validação externa (pela Alta Direção do Poder Executivo Federal) ou garantia de que os recursos necessários à sua efetivação estarão disponíveis. Em face disso, verificou-se que duas atividades essenciais a seguir deixaram, ao menos parcialmente, de estar presentes: “Preparar cronogramas relevantes e determinar os recursos necessários para alcançar os objetivos estabelecidos; Obter aprovação da Alta Administração ou do Conselho para o Plano de Negócios.” (IIARF, 2009, p. 100, tradução nossa).

Quanto à determinação dos recursos necessários para cumprimento do plano, verificou-se que é o principal impeditivo para a não institucionalização do *kpa*, conforme já se viu acima e como afirmado pelo Entrevistado 1: “isso talvez seja a parte mais frágil que a gente tem hoje”.

Em face do exposto e considerando o produto esperado pelo modelo, qual seja, “um plano de negócio que identifique as atividades a serem executadas sobre o período relevante, inclusive todos os recursos necessários”, conclui-se, em que pese haver domínio da maior parte das atividades essenciais previstas, que o *kpa* não foi institucionalizado (IIARF, 2009, p. 100, tradução nossa, grifo nosso).

5.4.2 Orçamento operacional de auditoria interna (nível 2)

Para o Orçamento operacional, o IA-CM previu o seguinte objetivo: “Ser alocado e usar o próprio orçamento operacional para planejar os serviços da atividade de AI.” (IIARF, 2009, p. 101, tradução nossa).

Como atividade essencial para atendimento desse objetivo, o IA-CM prescreve a necessidade de se estabelecer um orçamento realista para as atividades e recursos identificados no plano de negócio da atividade de AI, considerando os custos fixos e variáveis, além de ser aprovado pela alta administração e conselho. Ao ser questionado sobre se o processo ou mecanismo de financiamento para aprovar as necessidades de recursos da SFC é suficientemente independente, o entrevistado 5 relatou o seguinte:

Bom, ele (o mecanismo de financiamento) é suficientemente independente? Não. Agora, que tipo de influência negativa? Na verdade, como a gente ta passando por uma severa crise fiscal, a gente teve problemas em 2015, 2016. Houve o corte orçamentário em 2015, depois no final de 2015 houve uma pequena recomposição. O orçamento de 2016 nasceu do mesmo tamanho, portanto, sem atualização nenhuma, portanto nasceu menor. Por outro lado, é obvio e é claro que a gente

entende que isso não está acontecendo só no órgão de auditoria. Estão acontecendo nos órgãos governamentais de maneira generalizada. E esse é que, talvez, seja o problema. É de forma linear. Então nós não ficamos imunes. Houve uma influência, mas não uma influência assim, de uma mão invisível, maquiavélica, eu não enxergo nesse nível de teoria da conspiração. (ENTREVISTADO 5).

Sobre a aprovação pela alta administração e conselho, verificou-se que a CGU e SFC, assim como os demais Órgãos do PEF, possuem orçamento aprovado anualmente pela respectiva Lei Orçamentária Anual – assim, aprovada pelo Parlamento (conselho) e sancionada pelo Presidente da República (alta direção). Apesar da rigidez inerente ao processo legislativo, as rubricas orçamentárias aprovadas apresentam alguma margem de discricionariedade capaz de permitir, durante a execução, a alocação proposta pelo modelo.

Quanto à vinculação do plano de negócios com um orçamento realista, observou-se que isso ocorre, mas de forma limitada, ou seja, a definição dos montantes orçamentários ocorre em função dos planos, mas não há um detalhamento de custos fixos e variáveis capazes de indicar com precisão a vinculação do plano e orçamento. Isso já foi mencionado acima, quando o Entrevistado 1 indica, para as ações de auditoria, que as atividades relacionadas a essa vinculação ainda não estão amadurecidas no âmbito da SFC.

Quanto à revisão contínua do orçamento, prescrita pelo modelo, para se certificar de que ele permaneça realista, como será melhor detalhado a seguir no *kpa* “Mecanismos de Financiamento”, o processo orçamentário na CGU e na SFC se submete a rígidas regras e diretrizes do Governo Central. As revisões que ocorrem são motivadas, não raramente, para atender às necessidades de contingenciamento de recursos em todo o PEF. Por outro lado, com as limitações impostas pelo Governo, a CGU e SFC tem alguma margem de liberdade para realocar recursos visando tornar o orçamento mais coerente com os planos operacionais aprovados.

Vale ressaltar, também, que a SFC e CGU são órgãos que não possuem a autonomia orçamentária conferida, por exemplo, ao Ministério Público e aos órgãos do Poder Judiciário. Isso implica em diversas restrições na elaboração de seus orçamentos, como a limitação para contratação de pessoal e para despesas de investimento.

Como os produtos previstos para a institucionalização do *kpa* dizem respeito à existência de um orçamento operacional aprovado pela alta direção e conselho, e que seja condizente com as necessidades dos planos operacionais, conclui-se que a área de processo foi institucionalizada, uma vez que tais produtos, ainda que com as ressalvas colocadas acima, estão presentes e em funcionamento no âmbito da SFC.

5.4.3 Relatórios de gestão da auditoria interna (nível 3)

Como objetivo para institucionalização da área de processo principal, o modelo apresenta o seguinte: “Receber e usar informações para administrar as operações cotidianas da atividade de AI, apoiar a tomada de decisões e demonstrar ‘accountability’.” (IIARF, 2009, p. 102, tradução nossa).

Ao ser questionado sobre a existência de relatórios gerenciais no âmbito da SFC, o Entrevistado 1 assim colocou:

[...]A gente tem alguns painéis que foram criados com base nas necessidades [...] Qual foi a estratégia? Aquilo que as pessoas perguntam para gente, pedem como informação num determinado momento: “ó preciso de um relatório assim”, a gente tem adotado a estratégia [...] pra criar um painel para aquilo, para que a área não precise pedir mais para gente, e possa acessar diretamente. Então assim, a gente tem uma grande quantidade de painéis, associados a esse tipo de coisa, demandas que já surgiram e que a gente deu o acesso mais facilitado pra quem normalmente pede esse tipo de demanda. (ENTREVISTADO 1).

Com base nas declarações do gerente acima, e da análise documental, verifica-se que as seguintes atividades, condizentes com o prescrito no modelo, estão sendo implementadas: a) identificação das necessidades de reportes gerenciais para a auditoria interna; b) desenvolvimento relatórios para atender as necessidades de usuários e interessados; e c) fornecimento à gestão da auditoria interna de informações relevantes e relatórios em tempo oportuno e periódico.

Entretanto, o relato do entrevistado revelou lacunas no que tange ao monitoramento e revisão do uso das informações e relatórios gerenciais quanto a sua relevância continuada, em que pese ter deixado assente que isso é algo que deve ser resolvido em breve, como se observa:

[...] Então assim, a gente tem alguns painéis de informações gerais, nesse sentido, daquilo que já foi demandado em algum momento, e tem os painéis de monitoramento das linhas de atuação. Então tem um grande painel de monitoramento do plano operacional. Isso daí é o que a gente usa para dar a resposta pra Secretaria Executiva das aferições trimestrais, que eles buscam para apresentar para esse comitê de gestão estratégica. E tem alguns painéis, relacionados a algumas linhas de atuação, que a gente acompanha mais de perto, como, por exemplo, o do FEF, que, como tem um cronograma, início e fim bem definidos, a gente faz monitoramentos periódicos, e quando a gente vai chegando próximo do final até chega a ser diários, e encaminha [...] para o Diretor, para ele ver o que precisa ser feito [...]. Não tem assim uma diretriz...

A gente até, na gestão anterior, cobrou isso do Secretário e dos Diretores: ‘A gente precisa saber o que vocês querem de informação gerencial pra gente criar aqui [...]’ Não teve tempo de ter essa diretriz, e agora, talvez, tenha que se construir isso, nessa nova gestão. Inclusive tem um projeto[...] chamado ‘SFC em números’, que vai buscar isso... Qual que é a demanda? O que a SFC precisa saber, de forma mais agregada, ou mais gerencial, quais são os clientes? Uma coisa é gerar a informação para o Secretário, outra coisa é para os diretores, outra coisa é para os coordenadores. Então pra tentar entender quais são as demandas, para daí gerar...

Confesso que [...] a gente já esgotou nossa imaginação do que poderia ser produzido. (ENTREVISTADO 1).

Ainda sobre a questão dos relatórios gerenciais, anualmente a CGU e SFC, por força de Lei, deve prestar contas de suas atividades por meio de um Relatório de Gestão a ser encaminhado ao Controle Externo. Esses relatórios são públicos e vão ao encontro da necessidade de se demonstrar *accountability*, conforme prevê o modelo.

Quanto à necessidade de desenvolvimento de mecanismos relevantes de coleta de dados, observou-se que os sistemas Novo Ativa (gerenciamento de ações de controle), CGUProj (gestão de projetos) e SEI (gestão e protocolo de processos administrativos) são relevantes repositórios de informações geradas no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria. Entretanto, há restrições relacionadas aos dados oferecidos por esses sistemas em detrimento das necessidades da SFC.

Com base no exposto, observa-se que a maior parte das atividades essenciais previstas no IA-CM e o produto “uma variedade de relatórios produzidos e fornecidos periodicamente e tempestivamente que contêm informações relevantes confiáveis que a gerência da auditoria interna precisa para cumprir as suas responsabilidades de gestão” estão sob o domínio da SFC (IIARF, 2009, p. 102, tradução nossa). Entretanto, as iniciativas observadas que se alinham ao modelo possuem caráter ainda pouco sistematizado, evidenciando o risco de a produção dos relatórios mencionada ser descontinuada se houver, por exemplo, mudanças em funções gerenciais chaves.

O exposto indica, portanto, a não institucionalização do *kpa*. Todavia, é possível que o *kpa* seja institucionalizado com a organização de processos que garantam a produção contínua de relatórios úteis, econômicos oportunos. A implementação do projeto “SFC em números”, citado pelo Entrevistado 1, parece ir nessa direção.

5.4.4 Informações de custos (nível 3)

O modelo previu o alcance do seguinte objetivo para considerar o *kpa* institucionalizado: “Fornecer informações suficientes do sistema de rastreamento financeiro de forma que a atividade de AI entenda suficientemente as informações de custo para usar e administrar os seus serviços o mais econômica e eficientemente possível.” (IIARF, 2009, p. 103, tradução nossa).

Apesar dos esforços da Administração Federal, sobretudo da Secretaria do Tesouro Nacional, para a implantação do Sistema de Informações de Custos (Portaria STN 157/2011), no âmbito da CGU e SFC, o gerenciamento sistemático dessas informações ainda não é uma realidade. Isso é corroborado pela ausência de sistema de gestão de custos em funcionamento na SFC, bem como as seguintes declarações do entrevistado 1, quando questionado sobre a existência de gestão de custos no planejamento dos trabalhos de auditoria:

Não tem. Mas eu já ouvi, por exemplo, no gabinete da DC, trabalhando informações, aí é sob demanda. Principalmente na questão orçamentária que a gente está vivendo, quanto é que está custando o FEF, o ciclo do FEF? Aí eles vão atrás e conseguem gerar a informação. (ENTREVISTADO 1).

O mesmo é percebido a partir de negativa do Entrevistado 2, quando questionado sobre se é feita mensuração de custos financeiros de cada trabalho.

Em vista do exposto, observou-se que não há domínio sobre as atividades essenciais do modelo e, portanto, que o *kpa* não foi institucionalizado.

5.4.5 Medidas de desempenho (nível 3)

O seguinte objetivo foi estabelecido para institucionalização do *kpa*:

Além dos dados de custo, desenvolver indicadores significativos e medidas que permitam medir e reportar o desempenho da atividade de AI, e frequentemente controlar o seu progresso contra metas visando que os resultados sejam alcançados o mais econômica e eficientemente possível. (IIARF, 2009, p. 104, tradução nossa).

Para atender a tal objetivo, as seguintes atividades essenciais foram definidas pelo

IA-CM:

- a) Identificar o negócio da atividade de AI e objetivos da organização;
- b) Determinar quais operações internas de auditoria devem ser medidas;
- c) Documentar o sistema de gerência de desempenho, identificando:
 - Dados de desempenho a serem coletados.
 - A frequência de coleta de dados.
 - Quem é responsável pela coleta de dados.
 - Controle de qualidade da coleta.
 - Quem gera relatórios de dados de desempenho.
 - Quem recebe os relatórios.
- d) Desenvolver medidas de desempenho (relações de insumo/produto, produtividade).
- e) Estabelecer metas de desempenho.
- f) Usar as informações de desempenho para controlar as operações da atividade de AI e resultados contra objetivos aceitos e ações apropriadas.
- g) Informar o desempenho da atividade de AI aos interessados relevantes e/ou alta administração, se necessário (por exemplo, trimestral/relatório anual na atividade de AI).
- h) Avaliar periodicamente a eficácia de custo, moeda e relevância das medidas de desempenho. (IIARF, 2009, p. 104, tradução nossa).

Como já explicitado acima, o negócio da atividade de AI e os objetivos da organização de auditoria interna estão definidos no arcabouço de planejamento estratégico da CGU.

Entretanto, não foram encontradas políticas ou procedimentos que indicassem a documentação da gerência de desempenho ou o desenvolvimento de medidas de desempenho, como manda o IIA.

Sobre o domínio das demais atividades essenciais, ao ser perguntado sobre se consegue algum tipo de mensuração considerando relações de insumo, produto e tempo, o Entrevistado 1 assim se manifestou:

Com algum esforço até conseguiria. Não fazemos. Não fazemos.
[...] Assim, já se imaginou pegar duas regionais, mais ou menos com o mesmo porte, e avaliar se elas estão entregando mais ou menos a mesma coisa, mas não se avançou nisso por algumas dificuldades, primeiro porque a gente não tem informação efetivamente da força de trabalho que tem lá, das competências, do que ele está usando, o que não está, e segundo por conta da grande diferença entre os trabalhos, de complexidade dos trabalhos, e isso as áreas estão começando a tentar mapear de forma mais estruturada, pelo que a gente colocou agora no plano operacional de 2017, com data de início e fim e tempo estimado. Mas a gente está longe, na minha opinião. A gente está longe de ter essa informação efetivamente útil, vamos dizer assim, de forma útil. (ENTREVISTADO 1).

Em face do exposto, sobretudo das declarações do ocupante de função chave na área de monitoramento das atividades da SFC, não se verificou o domínio das atividades prescritas e, portanto, conclui-se pela não institucionalização da área de processo principal.

5.5 Cultura e relacionamento organizacional

5.5.1 Gerenciamento dentro da atividade de AI (nível 2)

Para essa área de processo, IA-CM definiu o seguinte objetivo:

Focar o esforço de gestão da atividade de AI em suas próprias operações e relações dentro da própria atividade, tais como a estrutura organizacional, gestão de pessoas, a preparação do orçamento e monitoramento, planejamento anual, fornecendo a tecnologia e as ferramentas de auditoria necessárias, e realizando auditorias. As interações com os gestores organizacionais estão focadas em realizar o negócio da atividade de AI. (IIARF, 2009, p. 110, tradução nossa).

Para o alcance desse objetivo, o modelo lista as seguintes atividades essenciais: a) estabelecer formalmente a estrutura organizacional apropriada da AI; b) identificar os papéis (funções) e as responsabilidades dos cargos-chave/principais posições na atividade de AI; c) apoiar as necessidades organizacionais da atividade de AI e as relações de reporte das pessoas no interior da atividade; d) avaliar os requisitos e obter os recursos e ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar,

quanto para realizar o trabalho da atividade de AI; e) administrar, dirigir e se comunicar dentro da atividade de AI; f) incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de AI.

Analisando a estrutura organizacional da SFC, observa-se que sua formalização ocorre atualmente pelo Decreto 8.910/2016, assim como a identificação dos papéis e responsabilidades de cargos chaves.

Quanto ao apoio às necessidades da AI e suas relações de reporte, o fato de o Governo Federal brasileiro adotar um modelo de Auditoria Interna centralizado, ou seja, estruturado em uma organização dedicada a essa função, com gestão e estrutura próprias, indica a implementação desse quesito. O mesmo vale para a obtenção de recursos de apoio às atividades de Auditoria, apesar de estar condicionada à disponibilidade orçamentária controlada pelo Parlamento e pelo Governo Central, conforme já detalhado.

Quanto a administrar, dirigir e se comunicar, bem como encorajar relacionamentos e a comunicação contínua no interior da atividade de AI, essas atividades estão implícitas nas atribuições dos gerentes da SFC. Algumas declarações de um gerente que atuou nos anos de 2015 e 2016 vão ao encontro das necessidades desse quesito:

Eu não tenho dúvida nenhuma quanto à liberdade para administrar, para comunicar e para dirigir sem sombra de dúvidas. [...] É claro que algumas iniciativas precisam do patrocínio do ministro, por exemplo, mas elas não precisam de uma autorização prévia de uma outra autoridade. (ENTREVISTADO 5).

Em face do exposto, e considerando, sobretudo, a forma como se estrutura a AAI exercida pela SFC, com estrutura e recursos próprios, apesar das limitações orçamentárias já detalhadas acima, conclui-se pela institucionalização dessa área de processo principal.

5.5.2 Componente integral da equipe de gestão (nível 3)

O seguinte objetivo foi definido pelo modelo para institucionalização do *kpa*:

Participar das atividades de gestão da organização de alguma forma, como um valioso membro da equipe de gestão. Embora o CAE não realize as responsabilidades da gestão, ele ou ela está incluído nas comunicações e nos fóruns da equipe de gestão e, como um observador (a), é capaz de manter um canal de comunicação com a gerência sênior. (IIARF, 2009, p. 111, tradução nossa).

Para essa área de processo, foi definido que o CAE deve se manter a par das prioridades da gestão e dos processos de negócio variáveis e das novas iniciativas, além disso, a AAI deve se certificar de que:

- a) A alta gestão compartilha os principais planos da gestão da organização e os relatórios de informação com o CAE (por exemplo, planos estratégicos e de negócios, relatórios financeiros);

- b) O CAE compartilha os planos de gestão principais e questões com a equipe da atividade de AI. (IARF, 2009, p. 111, tradução nossa).

Sobre isso, observou-se que a legislação brasileira atribui à SFC competências que vão ao encontro dessas prescrições, como é o caso da verificação da consistência dos dados dos relatórios de gestão fiscal elaborados pelo PEF, bem como a elaboração da Prestação de Contas Anual do Presidente da República (BRASIL, 2000). Para o cumprimento anual dessas competências, o Governo Central realiza o compartilhamento anual de planos e relatórios como Órgão Central do Scipef o qual compartilha com as equipes de auditoria responsável para execução operacional de tais atribuições.

O modelo também orienta que o CAE participe e contribua, conforme o caso, de comitês/fóruns principais de gerenciamento como parte da equipe de gestão da organização, bem como incentive o envolvimento da equipe de auditoria interna em comitês organizacionais principais, conforme o caso. Sobre isso, ao ser questionado sobre a participação da SFC em fóruns do tipo, um ocupante de função chave desse Órgão indicou que houve tal participação e que ela, nos últimos dois anos, foi recorrente.

[...] eu posso dar dois exemplos que, na verdade, é o mesmo exemplo [...]. A iniciativa mais recente, ela deriva de uma iniciativa do ano passado. Nós participamos, no ano de 2015, durante o ano inteiro, do GTAG, que era um grupo de trabalho destinado ao aperfeiçoamento do gasto público. Foi criado por decreto presidencial e tinha o viés fiscal. O que é que eu chamo de viés fiscal? Aquele grupo de trabalho tinha como agenda identificar ralos, ladrões – ladrões não no sentido da corrupção –, desperdícios, programas que poderiam ser otimizados, no ponto de vista de sua execução, e produzir, portanto, o efeito fiscal que era buscado e pretendido pelo governo em 2015. Essa iniciativa ela foi prolongada com outro viés e, em 2016, foi criado o CMAP: Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Desta feita, por meio de uma Portaria Interministerial entre os membros, Casa Civil, Fazenda, Planejamento e CGU, portanto os centros de governo...E uma iniciativa até que se mostrou, na minha opinião, mais eficaz do que o próprio GTAG. O CMAP criado agora, em 2016, começou a se reunir em março, abril, início de abril. Eu acredito que acumula até um conjunto bem considerável de feitos, porque programas importantes acabaram sendo levados para uma discussão... Ele tem operado como uma instância de governança interdisciplinar e intersetorial, onde os centros de governo usam de sua relevância, de seu peso, da sua ascendência sobre os órgãos setoriais, e mobilizam iniciativas que talvez isoladamente o órgão setorial, o ministério A, B, C não adotaria. [...] Não adotaria porque talvez não tivesse a famosa vontade política do fazer, ou porque não se sentiria poderoso o suficiente de levar a termo uma alteração, uma mudança. Enfim, então o CMAP é um comitê importantíssimo do ponto de vista da governança de gestão intersetorial, dentro do governo, e a CGU tem assento no CMAP, tem pautado o CMAP com avaliações feitas por nós, como auditores internos governamentais. Então acho que é um exercício importante... Esses dois exemplos são mais estratégicos. Além desses exemplos, houve participações noutras esferas em grupos específicos, em GTs específicos. Lembro agora, de bate pronto, do GT que estava discutindo a questão da previdência social, do regime geral, do RGPS, do regime geral da previdência, e nós estávamos participando junto com Casa civil, junto com fazenda, junto com planejamento, junto com Ministério da Previdência. Houve um grupo de trabalho interministerial também sobre o Bolsa Família, e nós estávamos participando. Lembro agora de bate pronto desses dois exemplo, mas certamente há outros grupos de trabalho... (ENTREVISTADO 5).

Outrossim, o modelo aqui reitera a necessidade de a alta gestão ser consultada de modo a contribuir para o desenvolvimento dos planos de auditoria interna, bem como de haver a troca de informações desses planos com a gerência sênior. Como já visto em item específico acima, não há, regularmente, essa troca de informações com órgãos que integram o PEF.

Por fim, a atividade de AI deve, segundo o IA-CM, estabelecer uma relação de trabalho e coordenar o trabalho dos auditores externos em nome da gestão. Conforme será melhor detalhado no tópico seguinte, verifica-se que as relações estabelecidas com o Órgão de Controle Externo, no caso o Tribunal de Contas da União, são eventuais e pontuais. Não há uma sistemática que vise à coordenação de trabalhos e a uma comunicação contínua.

Como produto para institucionalização do modelo, o IIA valoriza a participação em fóruns de gestão, como se observa:

O CAE e outros gerentes da alta gestão na atividade de AI participam com a gestão da organização em eventos-chaves da Administração (comitês, fóruns) e recebem todas as comunicações relevantes que são relacionadas à gestão. Participação e comparecimento em fóruns de gestão proporcionam uma oportunidade ao CAE de ser informado sobre os desenvolvimentos estratégicos e operacionais e sobre elevar a um risco de alto nível os sistemas, procedimentos e questões de tipo de controle que estão em um estágio inicial. (IIARF, 2009, p. 111, tradução nossa).

Em face da ênfase dada pelo modelo à participação em comitês e fóruns de gestão, e tendo em vista que esse tipo de participação é algo recorrente na SFC, considera-se que a Secretaria domina, em grande medida, as atividades previstas no modelo. Todavia, por adotar um modelo centralizado de auditoria interna, que, pela própria natureza, dificulta sua aproximação com a gestão, e por possuir capacidade operacional limitada, sobretudo de recursos humanos, esse órgão de auditoria deixa de atuar de forma uniforme em todas as principais organizações do PEF, restringindo sua ação a trabalhos pontuais ou mesmo atuando como atores externos, sem priorizar as necessidades gerenciais das organizações auditadas.

Isso pode ser ilustrado pelos resultados da pesquisa empreendida por Arantes (2016) que observou que, na visão dos gestores, há um interesse maior dos auditores em encontrar problemas em detrimento de buscar avaliar e melhorar a gestão.

O exposto, também corroborado pelas análises contidas nos tópicos precedentes, levou esta pesquisa a concluir pela não institucionalização do *kpa*.

5.5.3 Coordenação com outros grupos de revisão (nível 3)

Para a institucionalização do *kpa* em tela, o IA-CM previu o seguinte objetivo: “Compartilhar informações e coordenar as atividades com outros fornecedores internos e externos de serviços de avaliação e de consultoria para garantir a cobertura organizacional adequada e minimizar a duplicação de esforços.” (IIARF, 2009, p. 113, tradução nossa).

Para o alcance desse objetivo, o modelo definiu que as seguintes atividades essenciais devem ser implementadas: a) identificar os fornecedores relevantes, internos e externos, de serviços de avaliação e de consultoria para a organização; b) identificar as áreas em que partilhar planos, informações e resultados das atividades possa ser benéfico; c) desenvolver processos/mecanismos para compartilhar informações e comunicar e coordenar questões de interesse mútuo; d) articular relações regulares de trabalho com o auditor externo da organização para compartilhar planos e incentivar a complementariedade do trabalho da atividade de AI com a do auditor externo.

Visando analisar a implementação dessas atividades e o alcance do objetivo, questionaram-se entrevistados de áreas chaves da SFC sobre a relação a AAI do PEF com o seu Órgão de auditoria externa, o Tribunal de Contas da União. O Entrevistado 8 indicou que o nível interação com o TCU depende, em grande parte, de iniciativas das áreas da CGU ou do TCU: “eu acho que tanto aqui quanto lá (TCU) fica muito na governabilidade de quem está à frente da área, então a gente tem áreas aqui que trabalham muito próximos, tanto áreas, quanto regionais.”

Esse mesmo ocupante ressaltou, ainda, que, em uma das linhas de atuação da SFC, a Auditoria Anual de Contas, essa interação com o Órgão de Controle Externo está mais consolidada. Destaque-se que essa interação ocorre por motivação legal, de acordo com o mandamento contido no *caput* do art. 19 da Lei 10.180/2001: “O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa [...] a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.” (BRASIL, 2001b, não paginado).

Sobre a interação no âmbito dessa linha de atuação e a carência de coordenação em outras linhas, o Entrevistado 8 assim expôs, ao ser questionado sobre a existência de coordenação de trabalhos com o TCU:

Em contas, existe. Especialmente pra definir quais são as unidades. Uma discussão ali, e do escopo também, que, aí sim, tanto controle interno quanto externo sentam e falam: para mim, o que eu já visualizei de crítico é isso, a gente precisa fazer trabalho nessa área... E há aquele consenso ali em relação ao escopo... Agora, de uma forma sistêmica, por exemplo, o TCU vai ‘estartar’ uma... Acho até provável, que eles até procurem aqui, vai ‘estartar’ uma fiscalização sobre obras. Acho até

provável que ele venha aqui e (nos) procure... [...] na visão do nosso plano tático, e operacional, a gente não teve esse direcionamento de alinhar com eles. Assim, que eu tenha visto, não. Nos termos que a gente fosse definir, tentar casar, ou, por exemplo, se eles já forem fazer uma linha, talvez a gente não precisar replicar esforços ali... E gastar também energia... E se for, vamos fazer de uma forma combinada... Eu não vi esse direcionamento. (ENTREVISTADO 8).

O mesmo entrevistado também negou saber da existência de alguma sistemática de mapeamento de fornecedores externos de auditoria interna.

Em face da documentação analisada e das entrevistas realizadas, observou-se que a SFC domina apenas uma parte das atividades essenciais previstas. Ademais, produto previsto para o *kpa*, qual seja um “processo/mecanismo para compartilhar informações e comunicar e coordenar questões de interesse mútuo” (IIARF, 2009, p. 113, tradução nossa), não está em funcionamento. Assim, conclui-se pela não institucionalização da área de processo principal.

5.6 Estruturas de governança

5.6.1 Canais de reporte estabelecidos (nível 2)

Para este *kpa*, o modelo previu o objetivo voltado a “Estabelecer canais formais de reporte (administrativo e funcional) para a atividade de AI.” (IIARF, 2009, p. 117, tradução nossa).

Uma das atividades essenciais para atingir esse objetivo, segundo o IA-CM, é a elaboração de um estatuto a ser aprovado pela alta administração e/ou conselho, bem como ser divulgado por toda a Organização (IIARF, 2009). Nesse estatuto deveriam ser estabelecidos o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI.

Ao se levantar o arcabouço jurídico em que se sustenta a auditoria interna do Executivo Federal, observa-se que tal atividade essencial está presente. O Capítulo I da Lei 10.180/2001 prevê as finalidades do Scipef, o que se alinha com o propósito requerido pelo modelo. O Capítulo II dessa mesma Lei trata da organização e competências, onde se encontra a responsabilidade da AI estudada. Já autoridade das funções de AI é estabelecida pelo art. 26 da mencionada Lei, que garante o acesso irrestrito dos auditores a documentos, processo ou informação (BRASIL, 2001b). Por se tratar de uma Lei, portanto aprovada pelo Parlamento Brasileiro e tornada pública, tanto na Imprensa Oficial quanto em *sites* na *web*, conclui-se que o estatuto da AAI do PEF atende ao prescrito quanto a aprovação pela alta administração ou conselho, e quanto à divulgação.

Quanto à necessidade de adoção de uma declaração de missão e/ou visão para a atividade de AI, descrito no modelo, observou-se que isso foi suprido pelo mapa estratégico da CGU, instituído pela Portaria CGU nº 50.223, de 4/12/2015, o qual engloba uma declaração de missão para CGU alinhada à sua função de auditoria interna: Promover o aperfeiçoamento e a transparência da Gestão Pública. (BRASIL, 2015e).

O modelo prevê ainda que deve haver uma garantia de que o chefe da AI se reporta administrativa e funcionalmente ao nível da organização, o que permite que as atividades de AI atendam às suas responsabilidades. Entende-se que essa atividade é adequadamente suprida, no que tange ao reporte administrativo, com a subordinação direta da alta direção da CGU ao Presidente da República, conforme prevê a Lei 13.341/2016 (BRASIL, 2016d). Quanto ao reporte funcional, observa-se que o controle externo exercido pelo Parlamento e a possibilidade, conforme previsão constitucional, dessa Instituição convocar ministros do Poder Executivo para prestar esclarecimentos sobre suas atividades suprem a atividade do modelo.

Ademais, o modelo prescreve que o estatuto deve ser regularmente atualizado e aprovado pela alta administração ou conselho. Sobre isso, verifica-se que as normas que regem as atividades do Scipef receberam recentes atualizações, como é o caso da incorporação do Órgão de auditoria do Ministério da Saúde no âmbito do Scipef, além de alterações nas atribuições dos Auditores Federais de Finanças e Controle (Lei 10.180/2001 e Lei 9.625/1998).

Considerando o exposto e que os produtos previstos no modelo estão presentes e em funcionamento, quais sejam a presença de um estatuto definido e de canais de reporte formalmente estabelecidos, conclui-se pela institucionalização da área de processo principal em tela.

5.6.2 Acesso total às informações, ativos, e pessoas da organização (nível 2)

Ao tratar do *kpa* atinente ao acesso a recursos da organização, o IA-CM estabelece como objetivo o fornecimento de “[...] autoridade para a atividade de AI obter acesso a todas as informações, ativos e pessoas que sejam necessárias para executar suas funções.” (IIARF, 2009, p. 119, tradução nossa).

Nesse sentido, o modelo reitera como essencial a inclusão em regimento interno da autoridade para acessar recursos, bem como a formulação de uma política específica que preveja o acesso total, livre e ilimitado aos registros e propriedades, relacionados a qualquer

operação da organização, além de procedimentos que instruem esses acessos e como agir nos casos em que há negativas dos gestores. Como já visto na análise do *kpa* acima, referente aos canais formais de reporte estabelecidos, a autoridade da auditoria interna governamental prevê pleno acesso a processos, documentos e informações, como se observa no texto da Lei 10.180/2001:

Art. 26. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado aos servidores dos Sistemas de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no exercício das atribuições inerentes às atividades de registros contábeis, de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão.

§ 1º O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação dos Sistemas de Contabilidade Federal e de Controle Interno, no desempenho de suas funções institucionais, ficará sujeito à pena de responsabilidade administrativa, civil e penal. (BRASIL, 2001b, p. 2).

Entretanto, observa-se uma limitação nessa concessão que vai de encontro ao previsto no modelo, uma vez que não se permite o acesso pleno a, por exemplo, pessoas e ativos. Ademais, não se localizaram políticas ou procedimentos que detalhem como esse acesso é efetivado, tampouco como proceder nos casos em que há negativa dos gestores em conceder a liberação desses recursos. Considerando que tais políticas e procedimentos consistem no produto esperado pelo modelo para caracterizar a institucionalização do *kpa*, conclui-se, em que pese o domínio de parte das atividades essenciais, pela sua não institucionalização.

5.6.3 Mecanismos de financiamento (nível 3)

Em relação aos mecanismos de financiamento, o modelo de capacidade o IIA orienta o estabelecimento de “[...] um processo de financiamento robusto e transparente que assegura recursos adequados para permitir que a atividade de AI cumpra suas obrigações.” (IIARF, 2009, p. 120, tradução nossa).

Quanto as ações que a AAI deve implementar essencialmente para alcançar tal objetivo, o modelo destaca a necessidade de elaboração de um orçamento, bem como o estabelecimento de um processo ou mecanismo para assegurar que a aprovação de recursos seja transparente e suficientemente independente de influência e ingerência. Sobre isso, como já exposto em tópico específico, observa-se que o processo orçamentário na CGU e na SFC, além de não serem suficientemente independente, se submetem às regras e diretrizes do Governo Central. Ou seja, a definição dos montantes orçamentários para a AAI do PEF é influenciada fortemente pelas diretrizes orçamentária advindas do Ministério do

Planejamento, da Fazenda e da Casa Civil, se distanciando do pretendido pelo modelo. Como resultado, em períodos de maior escassez de recursos, as atividades do Scipef podem sofrer severas limitações. É o caso da situação vivida no período recente, em que houve uma redução no valor total orçado de despesas de custeio do ano de 2015 para 2016 de 0,1%¹², enquanto a inflação do período alcançou a monta de 10,67%¹³.

Em que pese o distanciamento do objetivo central do *kpa*, as limitações orçamentárias vividas pela AAI e os consequentes impactos em suas atividades foram enviados à Alta Administração do Governo Central por meio de expediente específico, conforme se demonstrou na análise documental procedida. Além de evidenciar o exposto no parágrafo precedente, a comunicação mencionada demonstra a prática dessa Auditoria Interna em identificar e comunicar tais limitações, o que se alinha ao prescrito no modelo IA-CM.

Em que pese haver domínio sobre as atividades de identificação das limitações orçamentárias e comunicação à alta direção, observou-se que o produto previsto para o *kpa* não está em funcionamento, pois não se verifica que “um processo de financiamento robusto e transparente é estabelecido para a atividade de AI” e que esse processo “é suficientemente independente da influência da gestão” (IIARF, 2009, p. 120, tradução nossa). Assim, conclui-se pela não institucionalização da área de processo principal em estudo.

5.6.4 Supervisão gerencial da atividade de AI (nível 3)

Para o *kpa* relacionado à supervisão gerencial da AAI, o IA-CM fornece o seguinte objetivo:

Estabelecer um mecanismo/processo dentro da organização para fornecer supervisão e aconselhamento, e revisão dos resultados da atividade de AI para fortalecer sua independência e assegurar-se que uma ação adequada foi tomada. O envolvimento de uma variedade de gerentes nas decisões relacionadas à atividade de AI auxilia a estender o apoio da atividade e o escopo além de um único indivíduo. (IIARF, 2009, p. 121, tradução nossa).

Como requisito para a institucionalização do *kpa*, o modelo coloca a recomendação e contribuição para criação de um mecanismo de supervisão da atividade de

¹² Na Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2016 (Volume I da Lei 13.255/2016) o orçamento previsto referente a custeio (outras despesas correntes) somava R\$ 82.836.496,00, uma redução de 0,1% (BRASIL, 2016h), quando comparado com o valor de R\$ 82.923.032 previsto no orçamento de 2015 (volume I da Lei 13.115/2015) (BRASIL, 2015f).

¹³ Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPC-A) (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE). Inflação correspondente ao período de 01/01/2015 a 31/12/2015, conforme consulta a calculadora cidadão. Cf. BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Calculadora do cidadão**. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAO/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

AI, envolvendo a estruturação de políticas e procedimentos para tanto. Coloca também, para o caso de esse mecanismo ser um comitê gestor, a necessidade de se recomendar atributos aos membros desse comitê, além de auxiliar o desenvolvimento de seu estatuto e prestar serviços de secretariado.

Sobre isso, um gerente da SFC explicou que as iniciativas existentes estão relacionadas à supervisão dessa Secretaria sobre as auditorias internas singulares que integram os órgãos da Administração Indireta, ou relacionadas às assessorias de controle interno que integram os Ministérios.

Existem iniciativas que vinham sendo trabalhadas em um projeto específico chamado 'Dinamização das Auditorias Internas' que visa cumprir o mandamento do decreto 3.591 de que nós devemos fazer a supervisão e a orientação normativa das auditorias, mas nós não estávamos chegando a vislumbrar a criação de um comitê específico. Mas a própria SFC, por meio de seu *Board*, seria, ou funcionaria como essa instância supervisora. O que há [...] em alguns ministérios, há os chamados CTAs, comitês técnicos de auditoria, que na verdade são basicamente o que? A reunião do Assessor de Controle Interno com os dirigentes de auditoria, com os chefes de auditoria interna das (entidades) vinculadas àquele ministério. (ENTREVISTADO 5).

Sobre o projeto de “dinamização das auditorias internas” a que se refere o entrevistado, em documento recente produzido pela SFC, é explicado que se presta a “fomentar a atuação dessas Unidades¹⁴, para que possam adicionar valor aos seus órgãos ou entidades” (BRASIL, 2016i, p. 2). Observa-se, portanto, que as iniciativas, quando presentes, estão relacionadas ao papel do Órgão Central do Scipef enquanto instância supervisora das auditorias internas singulares, não se verificando uma instância que exerceria um papel de supervisão sobre as atividades desse Órgão Central.

Em sua declaração, o gerente questiona ainda se a CCCI não cumpriria esse papel. Entretanto, a Comissão de Coordenação de Controle Interno, instituída pelo art. 23 da Lei nº 10.180/2001 tem “a finalidade de efetuar análises, formular propostas e sugerir procedimentos para avaliação e aperfeiçoamento do controle interno no âmbito do Governo Federal” (BRASIL, 2017d, não paginado), portanto, tem um papel apenas consultivo, e não de supervisão, como prescreve o IA-CM. O próprio gerente concorda em seguida sobre essa Comissão não exercer esse papel de supervisor: “[...] Ela é consultiva. Ela teria que ter seu papel reformulado, pra ser uma instância de *accountability* das auditorias internas.” (ENTREVISTADO 5).

Ademais, o IA-CM prevê que a alta administração da organização seja incentivada a apoiar a independência da AI por meio, por exemplo, da comunicação por toda

¹⁴ Unidades de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal jurisdicionadas ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União.

a organização do mandato da atividade de AI (IIARF, 2009). Quanto a essa atividade, não se verificaram iniciativas que indicassem comunicações provenientes da alta administração do PEF visando reforçar a independência CGU, da SFC ou das atividades que são exercidas por esses órgãos. Também não se verificaram incentivos nesse sentido. Quanto a isso, o Entrevistado 5 assim colocou, quando questionado se houve iniciativas visando ampliar ou reforçar a independência da auditoria interna exercida pela SFC:

[...] Não, não acho que isso tenha ocorrido. Não foram pautas que surgiram nem no CMAP nem nessas agendas para discutir a Lei de finanças que eu comentei, talvez até porque os outros interlocutores, e eu me refiro aí, a começar pelos centros de governo, mas também os ministérios setoriais, talvez eles até já achem que essa independência já está dada [...]. (ENTREVISTADO 5).

Por último, o modelo orienta coordenar o trabalho da atividade de AI e compartilhar resultados e informações relevantes com outros serviços de avaliação e consultivos para a organização. Quanto a essa coordenação e compartilhamento, não se localizaram movimentos que indicassem, por exemplo, um conhecimento ou acompanhamento sistematizado de outros serviços de avaliação que são realizados no PEF, como aqueles conforme já se verificou em item específico acima.

Outrossim, verificou-se que os produtos associados às medidas acima analisadas não foram observados no funcionamento da SFC, quais sejam, um mecanismo de supervisão da AI, políticas e procedimentos que orientem seu funcionamento, bem como processos para coordenar e compartilhar resultados relevantes do trabalho da atividade de AI e de outras fontes contratadas.

Tendo em vista o exposto, conclui-se pela não institucionalização do *kpa* em tela.

5.7 Consolidação das análises: o nível de capacidade da auditoria interna exercida pela SFC

O quadro 1, apresenta a síntese das áreas de processo principal considerados institucionalizados (repetíveis) e aqueles que ainda precisam desenvolver seus processos, ou foram considerados *ad hoc*.

Quadro 1 - Resultado das análises das áreas de processo principal

Níveis estudados / Elementos	Serviços e Função da Auditoria Interna	Gerenciamento de Pessoas	Práticas Profissionais	Gestão de Desempenho e Accountability / Responsabilidade	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 3: não alcançado	Serviços Consultivos: <i>não institucionalizado.</i>	Criação de Equipes e Competências: <i>não institucionalizado.</i> Pessoal Profissionalmente Qualificado: <i>não institucionalizado.</i>	Arcabouço/Estrutura de Gestão da Qualidade: <i>não institucionalizado.</i>	Medidas de Desempenho: <i>não institucionalizado.</i> Informações de custo: <i>não institucionalizado.</i>	Coordenação com outros grupos de revisão: <i>não institucionalizado.</i>	Supervisão gerencial da Atividade de AI: <i>não institucionalizado.</i>
	Auditoria de Desempenho/“Value-for-Money”: <i>não institucionalizado.</i>	Coordenação da Força de Trabalho: <i>não institucionalizado.</i>	Planos de Auditoria baseados em Risco: <i>não institucionalizado.</i>	Relatórios de Gestão da Auditoria Interna: <i>não institucionalizado.</i>	Componente Integral da equipe de gestão: <i>não institucionalizado.</i>	Mecanismos de Financiamento: <i>não institucionalizado.</i>
Nível 2: não alcançado	Auditoria de Conformidade: institucionalizado.	Desenvolvimento Profissional Individual: <i>não institucionalizado.</i>	Arcabouço/Estrutura de processos e práticas profissionais: institucionalizado.	Orçamento operacional de Auditoria Interna: institucionalizado	Gerenciamento dentro da Atividade de AI: institucionalizado	Acesso Total às informações, ativos, e pessoas da organização: <i>não institucionalizado</i>
		Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas: <i>não institucionalizado.</i>	Plano de Auditoria baseado nas Prioridades da Gestão e dos Stakeholders: <i>não institucionalizado.</i>	Plano de Negócio de Auditoria Interna: <i>não institucionalizado.</i>		Canais de reporte estabelecidos: institucionalizado

Fonte: Dados da pesquisa realizada pelo autor.

Segundo o IA-CM:

Alcançar um determinado nível de capacidade envolve o domínio de todos os *kpa* encontrados nos elementos incluídos nesse nível e a garantia de que esses *kpa* sejam institucionalizados dentro da atividade de AI. Institucionalizar *kpa* em um nível estabelece a base das práticas e capacidades do próximo nível. (IIARF, 2009, p. 23, tradução nossa).

Observa-se, com o quadro acima e com a orientação do modelo em uso, que a auditoria interna exercida pela SFC não alcançou o nível de capacidade 2. Isso revela que, à luz do modelo, os seus processos de auditoria são negativamente influenciados pela baixa padronização de suas práticas, por deficiências no desenvolvimento de pessoal, e pela fragilidade do planejamento baseado em medidas de risco e custos, o que compromete a sustentabilidade das atividades ao longo tempo e promove em uma relevante dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores, o que aumenta a possibilidade de interrupção de sua execução em períodos de estresse.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O objetivo central da pesquisa é analisar, à luz do IA-CM, o nível de capacidade em que se encontra a AAI exercida pelo Órgão Central do Scipef, função atualmente exercida pela SFC do CGU. Destarte, buscou-se fundamentar a importância da auditoria interna em âmbito organizacional, suas origens nas práticas de governança das organizações, e a necessidade de ela se manter em níveis razoáveis de qualidade.

Com base nessa fundamentação e no IA-CM, analisaram-se as rotinas e processos de trabalho executados na Secretaria Federal de Controle Interno, a partir da revisão de documentos e entrevistas semiestruturadas. As análises resultaram na confirmação do pressuposto elaborado, segundo o qual a aplicação do IA-CM para o Setor Público permite a identificação de pontos de melhoria nos processos de auditoria interna atualmente desenvolvidos pelo Órgão Central em questão. Por outro lado, a pesquisa não confirmou a hipótese de que a AAI exercida pela SFC teria alcançado o nível de capacidade 2.

A baixa capacidade identificada revela um extenso campo de melhorias a ser perseguido pela AAI exercida pela SFC e vai ao encontro dos resultados de pesquisa realizada pelo IIARF por meio do CBOOK, a qual, a partir de questionários aplicados sobre profissionais de auditoria interna do setor público de 107 países, resultou na constatação de que a maioria das atividades de auditoria interna nesse setor estão localizadas entre os níveis 1 e 2 do modelo IA-CM (MACRAE; Van GILS, 2014).

Não obstante, iniciativas recentes do PEF indicam esforços visando formar a base de uma auditoria interna que cumpra seu papel de efetivamente fortalecer a governança, gestão de riscos e controles na Administração Pública Federal. Exemplos importantes desses esforços residem na publicação da já citada Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, de 10/05/2016, e na recente publicação da Instrução Normativa CGU nº 3, de 9/06/2017. O primeiro normativo, voltado a disciplinar a gestão de riscos, os controles e a governança no PEF, tende a contribuir decisivamente para uma mudança de paradigma na Administração Pública Federal, em linha com o fortalecimento da gestão estratégica e da governança das organizações que compõem esse Poder, a partir da geração de informações e indicadores de riscos que possibilitem maior consistência nas tomadas de decisão. Já o segundo, que aprova o Referencial Técnico da atividade de auditoria interna Governamental do PEF, segue a linha e se vale de forma positiva das consequências dessa mudança, uma vez que busca alinhar a atuação da auditoria interna governamental no âmbito do PEF às melhores práticas e padrões internacionais, sobretudo aqueles fornecidos pelo IIA. Em conjunto com as práticas

inauguradas pela IN CGU/MP 01/2016, o novo referencial técnico trazido pela IN CGU 03/2017, com entrada em vigor a partir de dezembro de 2017, permitirá a atuação de uma auditoria interna mais focada em informações de riscos consistentes, possibilitando uma maior robustez no planejamento e um melhor direcionamento dos trabalhos.

Cabe ainda destacar as limitações a que esteve sujeita a pesquisa. Embora as conclusões estejam sustentadas em evidências documentais corroboradas por entrevistas, elas podem ter sido, em algum grau, influenciadas pela vivência do autor, que também é auditor interno governamental e atuou durante mais de 5 anos na Secretaria Federal de Controle Interno. Não obstante, além do empenho de manutenção da imparcialidade, as argumentações foram construídas de modo que as conclusões alcançadas se mantenham caso haja repetição do método empregado por outro pesquisador.

Outra limitação consiste na impossibilidade de extrapolação dos resultados para todo o Poder Executivo Federal, sobretudo pela caráter não estatístico da amostra, que se limitou à Secretaria Federal de Controle interno e as áreas da CGU que dão suporte às suas atividades.

Por fim, as conclusões alcançadas se limitam a avaliação dos processos de Auditoria Interna executados pela SFC na visão do modelo IA-CM. Portanto, a pesquisa não permite concluir sobre o grau de adequação das atividades da SFC com base nos normativos brasileiros ou com base em outros padrões de auditoria interna, tampouco sobre o alcance dos objetivos institucionais dessa Secretaria, seja por não estarem nos objetivos da pesquisa, ou seja por não ter havido uma ampla discussão institucional sobre se todas as práticas descritas no modelo e consideradas na pesquisa deveriam ser adotadas pelo Poder Executivo Federal.

A seguir é apresentada a síntese dos resultados das análises efetuadas em cada elemento do IA-CM, com os principais motivos que impediram o alcance do nível de capacidade 2, bem como algumas recomendações e proposta de agenda para que a SFC consiga chegar brevemente nesse estágio e, se for de seu interesse, ao nível de capacidade 3.

6.1 Serviços de auditoria interna oferecidos pela SFC

As análises demonstraram, no que tange ao elemento do modelo que se relaciona aos serviços finalísticos prestados pela SFC, que são sustentáveis os processos acerca da auditoria de conformidade, demonstrando o alcance do nível 2 no âmbito desse elemento. Entretanto, algumas deficiências impediram a institucionalização das áreas de processos

atinentes ao nível de capacidade 3, sobretudo as relacionadas ao planejamento dos trabalhos, à realização de capacitações e ao estabelecimento de políticas e procedimentos institucionais.

Sobre o planejamento dos trabalhos, tanto em auditorias de conformidade quanto em auditorias operacionais, verificou-se a pertinência de adoção de medidas que visassem orientar as equipes de auditoria sobre a completude do planejamento, de forma uniforme, em todos os trabalhos, o que deveria abranger o desenvolvimento de um plano detalhado de auditoria, a documentação da estrutura de controle do objeto auditado, o levantamento dos critérios (padrões) contra os quais seriam comparados fatos reais e, no caso de auditorias operacionais, um adequado entendimento sobre o objeto de auditoria, o ambiente em que está inserido e os objetivos do negócio/política.

Como visto, a deficiência no planejamento foi um fator determinante para se concluir que a área de processo atinente às auditorias operacionais, ou de desempenho, não está institucionalizada. Recomenda-se especial atenção a esse fato, tendo em vista que a evolução dessa modalidade de auditoria ganha relevância se considerarmos o contexto de grave crise institucional em que vive o país atualmente.

A cultura de corrupção instalada no país e amplamente revelada nos últimos meses justifica e reforça uma atuação do controle do Estado brasileiro concentrada na correção e repressão de atos, ou no controle *a posteriori* ou retrospectivo, segundo definição de Lima (2009). Entretanto, os esquemas fraudulentos e atos de malversação jogam luz sobre um grave problema de governança na Administração Pública brasileira. Não se questiona que as ações de controle com um caráter repressivo, além de garantir a punição e a restituição ao Erário, contribuem decisivamente para o fim da cultura da impunidade e para inibir atos futuros, sobretudo pelo seu peso pedagógico. Todavia, por natureza, essas ações são pouco eficazes em identificar e contribuir para o saneamento prévio de, por exemplo, relações conflituosas de interesse entre agentes públicos e entre públicos e privados, de riscos não tratados, de controles mal elaborados ou de ineficiência da gestão pública. Daí a importância das auditorias operacionais, voltadas precipuamente a essa identificação e contribuição, e de se priorizar o seu desenvolvimento, sobretudo com o aperfeiçoamento das competências de seus executores.

Além do planejamento, verificou-se a necessidade de uma melhor orientação institucional acerca do papel de consultoria exercido pela SFC. A inclusão em políticas e procedimentos sobre os limites e os detalhes dos serviços consultivos oferecidos, inclusive sobre questões acerca da manutenção da independência (autonomia técnica) dos auditores

nesses trabalhos, além da elaboração de procedimentos sobre a execução desses serviços, tenderia a atender ao requisito em tela.

As análises também demonstraram necessidades de capacitações das equipes, sobretudo quanto ao planejamento dos trabalhos e quanto a execução de serviços consultivos. SEI (2006, p. 277) inclui como área de processo em seu modelo de maturidade e capacidade o “Treinamento na Organização”. Segundo esse Instituto de Engenharia:

- Um programa de treinamento na organização envolve:
- Identificar as necessidades de treinamento da organização.
 - Obter e fornecer treinamentos para tratar essas necessidades.
 - Estabelecer e manter a capacidade de treinamento.
 - Estabelecer e manter registros de treinamento.
 - Avaliação de eficácia de treinamento.

Treinamento eficaz requer avaliação de necessidades, planejamento, concepção instrucional (*instructional design*) e meios apropriados de treinamento (por exemplo, material para exercícios e software), assim como um repositório de dados para o processo de treinamento. Os principais componentes do treinamento, que é um processo organizacional, incluem um programa gerenciado de desenvolvimento de cursos, planos documentados, pessoal com domínio adequado de disciplinas específicas e outras áreas de conhecimento e mecanismos para medir a eficácia do programa de treinamento.

A área de processo acima, segundo o modelo CMMI, está associada a práticas e metas genéricas, ou seja, são práticas e objetivos a serem buscados por qualquer organização que busque institucionalizar as atividades de treinamento.

6.2 Gestão de pessoas na SFC

A análise das áreas de processos relativos aos níveis 2 e 3 do elemento “Gerenciamento de Pessoas” levou à conclusão de que não há área de processo principal institucionalizada nesse elemento. Observaram-se, por outro lado, oportunidades de melhoria nas áreas de processo analisadas, como é o caso, para a área “criação de equipes e competências”, da institucionalização de recompensas baseadas em equipe para trabalhos acima da média, a exemplo do que ocorreu com o concurso de relatoria realizado em 2016.

Ademais, algumas medidas tenderiam a contribuir para a institucionalização das demais áreas de processo analisadas. A primeira delas, diz respeito à institucionalização da gestão por competências. Apesar de ter sido realizada uma rodada de mapeamento de competências a partir de uma consultoria contratada, não se encontraram evidências de que a gestão por competências continuará a ser executada de forma institucional. Nessa linha, pode contribuir para a institucionalização dessa atividade, segundo orienta SEI (2006), a realização de treinamento de pessoal na área de gestão por competências, o estabelecimento de políticas

e procedimentos organizacionais e estabelecimento de rotinas de planejamento, de controle e monitoramento sobre essa atividade.

É o caso também da efetiva exigência de uma quantidade de horas mínima de treinamento para cada auditor; do incentivo para os auditores fazerem parte associações profissionais, como o IIA; e da documentação, por meio de levantamentos e relatórios gerenciais, das quantidades de horas e os tipos de treinamentos realizados por cada auditor. Poderia haver avanços também na mensuração, a partir da utilização de técnicas qualitativas e quantitativas, das competências e das quantidades de recursos humanos requeridos para a fiel execução do plano operacional de auditoria interna.

6.3 As práticas profissionais adotadas na SFC

Entre as áreas de processo principal dispostas nos níveis 2 e 3 do elemento atinente às práticas profissionais, observou-se a institucionalização de um arcabouço de práticas no âmbito da SFC. Não obstante, a SFC pode optar por aperfeiçoar a execução dessa área de processo aumentando sua aderência às prescrições do modelo. Isso ocorreria a partir do reconhecimento do caráter obrigatório da Definição, do Código de Ética e das Normas de auditoria interna instituídos pelo IIA, e da elaboração de um arcabouço consistente e atual que oriente a realização dos planejamentos dos trabalhos, por meio, por exemplo, de um manual geral de auditoria.

Ademais, foram observadas oportunidades de melhorias na elaboração dos planos de auditoria, que podem ser efetivadas por meio do envolvimento de atores do Órgão de Controle Externo e de órgãos do PEF, sobretudo daqueles que integram o Governo Central (Planejamento, Fazenda e Casa Civil), no processo de elaboração desses planos, além da sistematização de avaliação periódica de riscos sobre o universo auditável, o que envolveria a realização, segundo o IA-CM (IIARF, 2009):

- a) da identificação das entidades de auditoria em que a exposição ao risco é mais elevada;
- b) da determinação da probabilidade de que o risco identificado poderia tornar-se uma deficiência significativa ou penetrante, impactando na realização dos objetivos do objeto auditável;
- c) da identificação das respostas adequadas aos riscos.

Ademais, seria pertinente a implementação de sistemas e procedimentos para monitorar e relatar a eficácia do programa de melhoria e garantia da qualidade, bem como o

desempenho da atividade de AI, além de medidas que visem dar sustentabilidade a esse programa, como a realização de treinamentos com gestores da área de qualidade.

6.4 Desempenho e *accountability* na SFC

Com as análises procedidas nas áreas de processo relativas ao elemento atinente à gestão de desempenho e *accountability*, verificou-se a repetibilidade das atividades de elaboração de um orçamento operacional. Não obstante, possibilidades de melhoria foram observadas, como a necessidade de identificação e vinculação de custos fixos e variáveis nos planos operacionais ao orçamento anual aprovado.

Também foi identificada a necessidade de se obter maior autonomia para revisar seu orçamento. Apesar de ser uma proposta que envolve obstáculos em sua implementação, por depender fortemente de atores e interesses externos, entende-se como uma agenda importante a ser mantida em primeiro plano pela CGU.

Outras medidas abririam caminho para a institucionalização das demais áreas de processo vinculados aos níveis 2 e 3 do elemento em questão. A primeira delas, já mencionada, é a consistente mensuração dos custos fixos e variáveis necessários à implementação dos planos operacionais, bem como o envolvimento do Governo Central na elaboração desses instrumentos de planejamento.

Outrossim, verificou-se a importância de se estabelecer rotinas que envolvam o monitoramento sobre o uso das informações e relatórios gerenciais, para que estes se mantenham úteis e pertinentes, além de ter domínio sobre as informações de custos dos trabalhos da AAI.

6.5 Cultura e o relacionamento da SFC e CGU com os demais órgãos do PEF

O observou-se, entre os 3 *kpa* analisados no âmbito do elemento relativo a cultura e relacionamento organizacional, a institucionalização do “Gerenciamento dentro da atividade de auditoria interna”.

Em relação aos demais *kpa* não institucionalizados, propõe-se, de modo geral, buscar uma maior proximidade com a gestão das organizações auditadas, destacando e capacitando equipes para se dedicarem integralmente a essa função. Isso deveria ocorrer sem perder de vista a necessária independência de suas atividades e os riscos de fraude e de falhas relevantes envolvidos. Agindo assim, a auditoria interna tende a ter maior facilidade em entender as necessidades da gestão e focar em sua melhoria. A institucionalização dos *kpa* relativos à auditoria operacional e às atividades de consultorias certamente ajudariam nessas mudanças.

Quanto à coordenação com outros grupos de revisão, observou-se que uma maior aproximação com o Órgão de Controle Externo – visando articular relações regulares de trabalho e desenvolver processos sistemáticos para compartilhar informações e coordenar questões de interesse mútuo – tenderia a institucionalizar a área de processo principal e mitigar os riscos de desperdícios e ineficácia da atuação dos órgãos de controle em razão da sobreposição de esforços.

6.6 Estruturas de governança relacionadas à AAI exercida pela SFC

Ao se analisar os 4 *kpa* referentes aos níveis 2 e 3 do elemento que delimita as estruturas de governança em que se insere a AAI, observou-se a institucionalização dos canais de reporte da AAI.

Para seguir em prol da institucionalização dos demais *kpa* do elemento, algumas medidas, previstas no modelo, poderiam ser implantadas ou aperfeiçoadas. Uma delas é o acesso total, livre e ilimitado aos registros e propriedades, relacionados a qualquer operação no âmbito de seu universo auditável, além de procedimentos que instruem esses acessos e como agir nos casos em que eles são negados. Outra medida, repise-se, é a busca por uma maior autonomia orçamentária, visando a “um processo de financiamento robusto e transparente” e que seja “suficientemente independente da influência da gestão.” (IIARF, 2009, p. 120, tradução nossa).

Outrossim, verificou-se como importante para o fortalecimento da estrutura de governança na qual a SFC e CGU está imersa a criação de um mecanismo de supervisão da AAI exercida por esse órgão, por meio, por exemplo, de um comitê gestor de auditoria integrado por atores externos, provenientes do Governo Central e da Sociedade Civil, além de definir os atributos de seus membros e desenhar os procedimentos e políticas a serem seguidos.

Outras práticas importantes passíveis de serem aperfeiçoadas são os encontros com a alta direção do PEF visando aumentar a consciência da gestão sobre governança, gestão de riscos, auditoria interna e o valor sobre um ambiente forte de controle, além de ações de comunicação social visando reforçar a independência da AAI exercida pela CGU e SFC.

A coordenação de trabalhos com outros órgãos de controle, desde a elaboração dos seus planos, até a execução de trabalhos em conjunto, também seria uma prática importante a ser aperfeiçoada para a institucionalização dos *kpa* do elemento em questão.

REFERÊNCIAS

ARANTES, R. E. **O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos?** uma análise sob a perspectiva dos gestores federais. Brasília, DF: IPEA, 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR ISO 9000:** sistemas de gestão da qualidade: fundamentos e vocabulário. 2. ed. Rio de Janeiro, 2005.

BALBE, R. da S. **Controle Interno e Foco nos Resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Calculadora do cidadão**. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPUBLICO/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

BARZELAY, M. Central Audit Institutions and Performance Auditing: a comparative analysis of organizational strategies in the OECD. **Governance: The International Journal of Business in Society**, Bingley, v. 10, n. 3, p. 235–260, 1997.

BERLE, A. A.; MEANS, G. C. Property in transition. In: _____; _____; _____. **The Modern Corporation and Private Property**. London: Transaction Publishers, 1932. p. 3-10.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 20.223, de 4 de dezembro de 2015. Aprovar o Planejamento Estratégico da Controladoria-Geral da União - CGU para o quadriênio 2016-2019, conforme Mapa Estratégico anexo a esta Portaria. Brasília, DF, 2015e.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 50.223, de 4 de dezembro de 2015. Aprova o Planejamento Estratégico da Controladoria-Geral da União - CGU para o quadriênio 2016-2019, conforme Mapa Estratégico anexo a esta Portaria. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 dez. 2015c. Seção 1, p. 4. Disponível em: <http://www.lex.com.br/legis_27048230_portaria_n_50223_de_4_de_dezembro_de_2015.aspx>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Controladoria Geral da União. Portaria nº 775, de 26 de abril de 2016. Aprova a versão abril/2016 do Manual de Auditoria Anual de Contas, destinado a orientar as diretorias da Secretaria Federal de Controle Interno e as unidades regionais da Controladoria-Geral da União sobre a organização e forma de execução das auditorias anuais de contas, bem como sobre a interlocução com as unidades prestadoras de contas. Brasília, DF, 2016f.

_____. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Orientação SFC05/2015/DC/SFC/CGU-PR. Diretrizes para avaliação dos resultados da Gestão (ARG). Brasília, DF, 2015d.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 set. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. Decreto nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006. Institui a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e regulamenta dispositivos da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 fev. 2006. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/d5707.htm>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 fev. 2001b. p. 2. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 maio 2003. p. 2. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 11.890, de 224 de dezembro de 2008. Dispõe sobre a reestruturação da composição remuneratória das Carreiras de Auditoria da Receita Federal do Brasil e Auditoria-Fiscal do Trabalho, de que trata a Lei nº 10.910, de 15 de julho de 2004, das Carreiras da Área Jurídica, de que trata a Lei nº 11.358, de 19 de outubro de 2006... **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 dez. 2008. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11890.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Lei nº 13.115, de 20 de abril de 2015. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 abr. 2015f.

Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2013.115-2015?OpenDocument>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Lei nº 13.255, de 14 de janeiro de 2016. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2016. Brasília, DF, 2016h. Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13255-14-janeiro-2016-782268-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 jul. 2016b. p. 111. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13327.htm>. Acesso em: 2 set. 2016.

_____. Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016. Altera as Leis nos 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e 11.890, de 24 de dezembro de 2008, e revoga a Medida Provisória nº 717, de 16 de março de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 set. 2016d. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm>. Acesso em: 5 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.625, de 8 de abril de 1998. Cria a Gratificação de Desempenho e Produtividade - GDP das atividades de finanças, controle, orçamento e planejamento, de Desempenho Diplomático - GDD, de Desempenho de Atividade de Chancelaria - GDC e de Desempenho de Atividade de Ciência e Tecnologia - GDCT, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 abr. 1998. p. 2. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9625.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 abr. 2001a. p. 5.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Competências**. Brasília, DF, 2017c. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/competencias-e-organograma>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI)**. Brasília, DF, 2017d. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/comissao-de-coordenacao-de-controle-interno-ccci>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Operações Especiais**.

Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/acoes-investigativas/operacoes-especiais>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Pesquisa de relatórios**.

Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <<http://sistemas2.cgu.gov.br/relats/relatorios.php>>. Acesso em: 6 jun. 2016.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017e. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 jun. 2017. Seção 1. p. 50.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. **Agenda de autoridades**. Brasília, DF, 2014b. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/sobre/institucional/agenda-de-autoridades/agenda-de-autoridades>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Projeto de dinamização das auditorias internas**. Brasília, DF, 2016i.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Orientação SFC nº 26/2016/DC/SFC/-CGU. Estabelece diretrizes decorrentes do Projeto de Reformulação de Relatórios. Brasília, DF, 2016g.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Portaria nº 896, de 12 de maio de 2016. Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade). Brasília, DF, 2016c. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2016/arquivos/19_13-05-2016.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 mai. 2016a. p. 14.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2. Brasília, DF, 2014a. v. 1. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/entendendo-a-governanca/referencial-de-governanca/>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. Consolidação de Auditorias. FOC. Avaliação da Governança e Gestão de Aquisições na APF. Resultados gerais. Recomendações dirigidas aos órgãos governantes superiores. Arquivamento. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.328/2015 – Plenário (TC-017.599/2014-8). Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Ata nº 37/2015. Brasília, DF, 16 set. 2015a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Levantamento. Governança e gestão das aquisições na administração pública federal. Análise sistêmica das oportunidades de melhoria. Recomendações aos órgãos governantes superiores. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.622/2015. Plenário (TC 025.068/2013-0). Relator: Ministro Augusto Nardes. Ata nº 42/2015. Brasília, DF, 21 out. 2015b. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria Geral de Controle Interno. Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado. **Levantamento Operacional para avaliar a atividade de Auditoria Interna e as competências e condições da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) para realizar Auditorias Financeiras**: em atendimento aos Acórdãos 3.608/2014-TCU-Plenário (TC 016.937/2012-0) e 1.273/2015-TCU-Plenário (TC 020.830/2014-9): TC 011.759-2016-0. Brasília, DF, 2016e.

_____. Tribunal de Contas da União. TMS 6/20010. Gestão e uso de tecnologia da informação (TI). Relatório consolidado. 21 trabalhos, abrangendo 315 organizações públicas federais. Considerações a respeito das contratações de soluções de TI pelo sistema de registro de preços (SRP). Considerações sobre o tema “governança corporativa e governança de TI”. recomendações e determinações. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 1233/2012 – Plenário (TC 011.772/2010-7). Relator: Ministro Aroldo Cedraz. Ata nº 19/2012. Brasília, DF, 23 maio 2012. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

BRUNI, A. L.; SILVA, S. M. DA G. **Controladoria empresarial**: conceitos, ferramentas e desafios. Salvador: EDUFBA, 2010.

CHHOTRAY, V.; STOKER, G. Corporate governance. In: _____. **Governance theory and practice: a cross-disciplinary approach**. London: Palgrave Macmillan, 2008.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO (CONACI). **Brasília: IA-CM é apresentado em Workshop “Papo Estratégico”**. 2016. Disponível em: <<http://conaci.org.br/brasil-ia-cm-e-apresentado-em-workshop-papo-estrategico/>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

CROSBY, P. B. Aferidor de capacidade da gerência de qualidade. In: _____. **Qualidade é Investimento**. 4. ed. Rio de Janeiro: José Olympio. 1991.

D’SILVA, K.; RIDLEY, J. Internal auditing’s international contribution to governance. **International Journal of Business Governance and Ethics**, Olney, v. 3, n. 2, p. 113-126, 2007.

DAILY, C. M.; DALTON, D. R.; CANELLA JÚNIOR, A. A. Corporate governance: decades of dialogue and data. **Academy of Management Review**, New York, v. 28, n. 3, p. 371-382, 2003.

DUARTE, G. **Dicionário de administração e negócios**. 4. ed. Fortaleza: KBR, 2011.

EISENHARDT, M. Agency theory: and assessment review. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

EUROPEAN UNION. European Commission. **Compendium of the public internal control systems in the EU Member States**. 2014. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/index.html>>. Acesso em: 3 abr. 2016.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. Separation of ownership and control. **The Journal of Law and Economics**, Chicago, v. 26, n. 2, p. 301-325, 1983.

GRANLUND, M.; TAIPALEENMÄKI, J. Management control and controllership in new economy firms - A life cycle perspective. **Management Accounting Research**, Lakewood Ranch, v. 16, n. 1, p. 21-57, 2005.

HART, O. Corporate governance: some theory and Implications. **The Economic Journal**, Medford, v. 105, p. 678-689, 1995.

HUMPHREY, W. S. **Characterizing the software process: a maturity framework**. 1987. Disponível em: <www.dtic.mil/get-tr-doc/pdf?AD=ADA182895>. Acesso em: 10 mar. 2017.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, New York, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

LIMA, L. H. **Controle externo : teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. 3. ed. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MACRAE, E. A framework for audit evolution: a new capability model identifies the fundamentals needed for effective internal auditing in the public sector. **Internal Auditor**, v. 67, n. 1, p. 68-69, Feb. 2010.

MACRAE, E.; Van GILS, D. **Internal audit capabilities and performance levels in public sector**. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2014.

MAT ZAIN, M.; ZAMAN, M.; MOHAMED, Z. The Effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees. **International Journal of Auditing**, v. 19, n. 3, p. 134-147, 2015.

PIAUÍ. Controladoria Geral do Estado. **Controlador propõe regulamentar metodologia para fortalecer órgãos de CI**. 2016. Disponível em: <<http://www.cge.pi.gov.br/index.php/noticias/noticias-em-destaque/controlador-propoe-regulamentar-metodologia-para-fortalecer-orgaos-de-ci-do-brasil>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

PÖPPELBUS, J.; RÖGLINGER, M. **What makes a useful maturity model?** A framework of general design principles for maturity models and its demonstration in business process management. 2011. Disponível em: <<https://www.econbiz.de/Record/what-makes-useful-maturity-model-framework-general-design-principles-maturity-models-demonstration-business-process-management-r%C3%B6glinger-maximilian/10009138637>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

PRAÇA, S. Se CGU mudar, combate à corrupção regredirá décadas. **Veja**, São Paulo, 28 set. 2015. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/sergio-praca/corrupcao/se-cgu-mudar-combate-a-corrupcao-regredira-decadas/>>. Acesso em: 4 abr. 2016.

QUINTELLA, H. L. M. de M.; ROCHA, H. M. Nível de capacidade e comparação dos PDPs de produtos automotivos. **Produção**, v. 17, n. 1, p. 199-215, 2007.

RENSBURG, J. O. J. van; COETZEE, P. Internal audit public sector capability: a case study. **Journal of Public Affairs**, v. 16, n. 2, p. 181–191, 2016.

ROUSSY, M.; BRIVOT, M. Internal audit quality: a polysemous notion? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Wagon Lane, v. 29, n. 5, p. 714-738, 2016.

SEAGO, J. Defense in depth. **Internal Auditor**, p. 26-31, 2015.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. **The Journal of Finance**, Aldan, v. 52, n. 2, p. 1689-1699, 1997.

SOFTWARE ENGINEERING INSTITUTE (SEI). **CMMI® for Development**. v. 1.2. Pittsburgh, 2006.

_____. **CMMI® for Services: improving processes for providing better services**. v. 1.3. Pittsburgh, 2010.

SOH, D. S. B.; MARTINOV-BENNIE, N. The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. **Managerial Auditing Journal**, Wagon Lane, v. 26, n. 7, p. 605-622, 2011.

SPIRA, L. F.; PAGE, M. Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bingley, v. 16, n. 4, p. 640-661, 2003.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. Altamonte Springs, 2013.

_____. **Implementation Guide 1310: requirements of the quality assurance and improvement program**. 2006. Disponível em: <http://www.iiaweb.it/sites/default/files/imce/pdf/ig1310-2016-12_0.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2017.

_____. **Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. [S. l.], 2012. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013_portuguese.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION (IIARF). **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide**. Altamonte Springs, 2009.

WIDHANTO, H. S. **The three lines of defense model of tomorrow**. 2016. Disponível em: <<https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-3linesofdefencemodel.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

APÊNDICE

APÊNDICE A – ROTEIRO DAS ENTREVISTAS

ÁREA ENTREVISTADA: EXECUÇÃO DAS AUDITORIAS

Serviços de auditoria de conformidade e de natureza operacional

1. Na fase de planejamento de cada auditoria:
 - a. Como é realizada a documentação do planejamento da auditoria? O que contém nesse planejamento?
 - b. Como é feita a comunicação com os gestores?
 - c. Como são identificados os critérios de auditoria?
 - d. Como ocorre a documentação da estrutura de controle das unidades auditadas?
 - e. Na fase de planejamento, como funciona a sistemática para documentação do objetivo, escopo e metodologia da auditoria?
 - f. Como ocorre a elaboração dos procedimentos de auditoria? Quando o procedimento não é previamente elaborado, existe a elaboração na fase de planejamento?
2. Na fase de Execução de cada auditoria:
 - a. Para cada auditoria, como são aplicados os procedimentos previamente elaborados? Existe uma sistemática para documentar a aplicação dos comandos do procedimento?
3. Na fase de comunicação de cada auditoria:
 - a. Poderia descrever como funciona a comunicação dos resultados dos trabalhos?
 - b. Existe um mecanismo para monitorar as recomendações emitidas? Como funciona?
4. Nos últimos dois anos, foram realizados trabalhos que visaram avaliar a eficiência, eficácia, ou efetividade de operações ou programas, ou ainda que visaram avaliar sua governança, controles ou gestão de riscos? Poderia citar exemplos?
5. Existem manuais na casa que orientem a execução desse tipo de trabalho? Que manuais?
6. Considerando que auditorias de natureza operacional requerem determinadas competências dos auditores internos, como conhecimento sobre governança, riscos e controles, bem como sobre como avaliar dimensões de eficiência, eficácia, você considera que os auditores que trabalham em sua área estão, de modo geral, capacitados para executar auditorias dessa natureza?
7. Se sim, eles receberam capacitação específica ou adquiriram o conhecimento por conta própria?

Coordenação da Força de Trabalho

8. Você adota alguma sistemática para estimar o volume de serviços que seria necessário para completar o planejamento para um determinado período, considerando sua força de trabalho e competências disponíveis?

Pessoal Profissionalmente Qualificado

9. É adotado na sua área alguma uma sistemática para dar incentivos para desempenhos de auditores acima da média? Se sim, há políticas ou procedimentos estabelecendo como ocorre?

Criação de Equipes e Competências

10. A gerência da área realiza reuniões periódicas com as equipes que estão realizando auditoria? Se sim, essas reuniões são orientadas por políticas ou procedimentos, ou são realizadas por iniciativa própria?

Plano de Auditoria baseado nas Prioridades da Gestão e dos Stakeholders

11. Como é feito a identificação das entidades auditáveis na organização e documentação do universo da auditoria?
12. Vocês costumam consultar os gestores para identificação de áreas prioritárias a serem auditadas? Como é feito?
13. Quando da elaboração do plano operacional, já é possível conhecer os objetivos e escopo da auditoria? Como é feita essa indicação?
14. Como é determinado a força de trabalho e as competências necessárias para a conclusão do plano?
15. Como é determinado o montante de recursos financeiros e materiais necessários para a execução do plano?

Plano de auditoria baseado em riscos

16. Como é feita a avaliação de riscos nas entidades auditadas, com vistas a atualizar o plano operacional?

Relatórios de Gestão da Auditoria Interna

17. Existem relatórios gerenciais periódicos que são exigidos pelos superiores para avaliar o desempenho da sua área? Poderia citar exemplos?

Componente integral da equipe de gestão

18. Como ocorre a troca de informações com os gestores sobre o plano de auditoria?
19. Como ocorre a identificação e gerenciamento de outros órgãos de avaliação que atuam sobre as entidades auditáveis?

ÁREA ENTREVISTADA: PLANEJAMENTO DAS AUDITORIAS

Coordenação da Força de Trabalho

1. Como ocorre a comparação entre aquilo de deverá ser executado, indicado no plano operacional, com a força de trabalho e competências de pessoal disponíveis? Há um mecanismo?
2. Quando se observa que os recursos disponíveis são insuficientes para cumprir o plano, o que é feito? Como é feita a priorização?

Plano de Auditoria baseado nas Prioridades da Gestão e dos Stakeholders

3. Como é feito a identificação das entidades auditáveis na organização e documentação do universo da auditoria?
4. Vocês costumam consultar os gestores para identificação de áreas prioritárias a serem auditadas? Como é feito?
5. Quando da elaboração do plano operacional, já é possível conhecer os objetivos e escopo da auditoria? Como é feita essa indicação?
6. Como é determinado a força de trabalho e as competências necessárias para a conclusão do plano?
7. Como é determinado o montante de recursos financeiros e materiais necessários para a execução do plano?
8. Como é obtida a aprovação do plano pela alta Administração do Poder Executivo Federal (Presidente, Casa Civil, Planejamento, etc.)?

Plano de auditoria baseado em riscos

9. Como é feita a avaliação de riscos nas entidades auditadas, com vistas a atualizar o plano operacional?

Orçamento operacional de Auditoria Interna

10. Como é feita a elaboração do orçamento operacional para a execução das atividades previstas no plano operacional da SFC? O plano operacional da SFC tem vinculação direta com o orçamento aprovado do Poder Executivo?

Relatórios de Gestão da Auditoria Interna

11. Como são identificadas as necessidades de elaboração de relatórios gerenciais relacionados à execução do plano de auditoria?
12. Como é feita a coleta de dados para subsidiar os reportes gerenciais? Poderia dar exemplo de mecanismos?
13. Existem relatórios gerenciais que são fornecidos periodicamente à Direção da SFC? Poderia citar exemplos?

Informações de Custos

14. Como são identificados e gerenciados os custos operacionais dos trabalhos de auditoria?

Medidas de Desempenho

15. Como vocês determinam o que será medido e monitorado?
16. Existe documentação de um sistema de gestão de desempenho que preveja, por exemplo:
 - a. dados de desempenho a serem coletados.
 - b. a frequência de coleta de dados.
 - c. quem é responsável pela coleta de dados.
 - d. controle de qualidade da coleta.
 - e. quem gera relatórios de dados de desempenho.
 - f. quem recebe os relatórios.
17. Quais as medidas de desempenho existentes? (por ex. Relações de insumo/produto/tempo etc.)
18. Como é realizada a avaliação dos custos envolvidos com a manutenção dessas medidas de desempenho?

Gerenciamento dentro da Atividade de AI

19. Como é feita a avaliação para se determinar as necessidades de contratação ou aquisição de novos recursos para realização ou gerenciamento de auditorias?

Componente Intergral da equipe de gestão

20. Como é sistemática adotada para a consulta à alta administração do Poder Executivo Federal sobre questões estratégicas, quando da elaboração dos planos de auditorias?

ÁREA ENTREVISTADA: TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS

Serviços de auditoria de conformidade, de natureza operacional e de consultoria

1. Na fase de planejamento de cada auditoria:
 - a. Como ocorre a comunicação com os gestores?
 - b. Como ocorre a identificação dos critérios de auditoria? Há procedimentos para isso?
 - c. A estrutura de controle da unidade auditada é documentada? Como ocorre? Há procedimentos?
 - d. Há a identificação clara do objetivo da auditoria, escopo e metodologia? Como ocorre? Há procedimentos?
 - e. Para cada auditoria, há o desenvolvimento de um plano de execução detalhado? Como ocorre? Há procedimentos?

2. Na fase de Execução de cada auditoria:
 - a. Para cada auditoria, são aplicados os procedimentos previamente elaborados? Como ocorre?
 - b. A aplicação de cada procedimento é uniformemente documentada por todos, mesmo que a aplicação de um comando não gere um achado negativo? Como/Por quê?

3. Na fase de comunicação de cada auditoria:
 - a. Que mecanismos existem para se realizar a comunicação final dos resultados dos trabalhos?
 - b. Como ocorre o monitoramento das recomendações emitidas? Como funciona?

4. Existe orientação institucional suficientemente detalhada para a adequada e uniforme execução de auditorias operacionais? Poderia citar exemplos?

5. Considerando que auditorias de natureza operacional requerem determinadas competências dos auditores internos, como conhecimento sobre governança, riscos e controles, bem como sobre como avaliar dimensões de eficiência, eficácia, você considera que os auditores dispõem de um arcabouço técnico e normativo suficiente para a execução desses trabalhos no âmbito da SFC?

6. Existem políticas e procedimentos que orientem a aceitação, planejamento, execução e comunicação de trabalhos de consultoria pela SFC (trabalhos de aconselhamento e capacitações)?

Arcabouço/Estrutura de processos e práticas profissionais

7. Existem orientações escritas (manuais) relacionados à necessidade:
 - a. documentar os processos existentes para a elaboração de procedimentos?
 - b. documentar os processos para planejar, executar e relatar os resultados dos trabalhos de auditoria individuais, incluindo a comunicação com a gerência?
 - c. documentar os papéis e as responsabilidades para a realização, revisão e aprovação de cada fase do produto de trabalho?

Componente integral da equipe de gestão

8. A atividade de AI estabelece uma relação de trabalho e coordena o trabalho dos auditores externos em nome da gestão?

Coordenação com outros grupos de revisão

9. Existe sistemática, descrita em políticas ou procedimentos, para:
 - a. Identificar os fornecedores relevantes, internos e externos, de serviços de avaliação e de consultoria para os órgãos do PEF?
 - b. Identificar as áreas em que partilhar, com outras auditorias, planos, informações e resultados das atividades possa ser benéfico?
 - c. compartilhar informações e comunicar e coordenar questões de interesse mútuo?
 - d. Articular relações regulares de trabalho com o TCU para compartilhar planos e incentivar a complementariedade do trabalho dos órgãos?

Acesso Total às informações, ativos, e pessoas da organização

10. Existem procedimentos que definam e detalhem:
 - a. O acesso formal de registros, propriedades físicas e pessoal, relacionados a qualquer operação dos órgãos federais?
 - b. As ações a serem adotadas quando o gestor decide não divulgar documentos necessários aos trabalhos de auditoria interna?

ÁREA ENTREVISTADA: GESTÃO DA QUALIDADE

Arcabouço/Estrutura de processos e práticas profissionais

1. Os processos necessários para assegurar a qualidade dos trabalhos de auditoria individuais foram implementados e estão em funcionamento?

Arcabouço/Estrutura de Gestão da Qualidade

2. As políticas e procedimentos existentes definem os papéis e as responsabilidades para a realização, revisão e aprovação dos produtos de trabalho de auditoria interna em cada fase do processo de trabalho da auditoria?
3. Um programa de garantia e de melhoria de qualidade, que inclua monitoramento interno contínuo, bem como avaliações periódicas da qualidade, internas e externas, foi implementado e está em funcionamento?
4. Existem sistemas e procedimentos sendo executados para monitorar e relatar no programa de garantia e de melhoria de qualidade?
5. Existem sistemas e/ou processos para acompanhar a implementação das recomendações feitas para melhorar a eficácia e o desempenho da atividade de AI e sua conformidade com as Normas?

ÁREA ENTREVISTADA: ALTA DIREÇÃO

Criação de Equipes e Competências

1. Existem mecanismos para identificar e atribuir papéis (funções) de liderança da equipe para indivíduos selecionados, com funções, responsabilidades e autoridade?
2. Existem recompensas baseadas em equipe para realizações de sucesso?

Gerenciamento dentro da Atividade de AI

3. Você entende que o Secretário tem a liberdade e as ferramentas adequadas para administrar, dirigir e se comunicar dentro da SFC?
4. Existe uma sistemática para incentivar os relacionamentos e encorajar a comunicação contínua e construtiva dentro da atividade de AI? Você entende que essa sistemática tende a se manter, independente de quem for o Secretário?

Componente Integral da equipe de gestão

5. Como o SFC mantém-se a par das prioridades do Governo e dos processos de negócio do PEF e de novas iniciativas?
6. A alta gestão do Poder executivo compartilha, de forma sistemática, os principais planos da gestão e os relatórios de informação com o SFC (por exemplo, planos estratégicos e de negócios, relatórios financeiros)?
7. Existe sistemática para compartilhar esses planos de gestão principais e questões com a equipe da atividade de AI?
8. A alta gestão da SFC ou da CGU, ou mesmo os servidores, participam e contribuem, conforme o caso, de comitês/fóruns principais de gerenciamento como parte da equipe de gestão do Poder Executivo Federal? Poderia citar exemplos?

9. Como ocorre a troca de informações relativas aos planos e às atividades da AI com a Alta Administração do Poder executivo e dos ministérios?

Mecanismos de Financiamento

10. Você entende que hoje o processo/mecanismo para aprovar as necessidades de recurso das atividades da SFC é transparente e suficientemente independente de influências políticas negativas?
11. Existe sistemática para levantar o impacto de limitações de recurso e comunicar esse impacto à alta administração do Poder Executivo?

Supervisão gerencial da Atividade de AI

12. Existe algum mecanismo para fornecer supervisão e aconselhamento às atividades de auditoria interna governamental executadas pela SFC, como um comitê de auditoria interna no Poder Executivo Federal, com poderes de supervisão e decisão?
13. É frequente e sistemática a ocorrência de encontros com a alta direção do Poder Executivo visando aumentar a consciência da gestão sobre governança, gestão de risco, auditoria interna e o valor de um ambiente forte de controle?
14. Houve iniciativas que buscaram incentivar apoio da alta administração para a independência da atividade de AI por meio, por exemplo, da comunicação por toda a organização da independência e benefícios de se colaborar com as atividades de AI? Poderia citar exemplos?

ANEXO

ANEXO A - MODELO IA-CM EM UMA PÁGINA

	Services and Role of IA	People Management	Professional Practices	Performance Management and Accountability	Organizational Relationships and Culture	Governance Structures
Level 5 – Optimizing	IA Recognized as Key Agent of Change	Leadership Involvement with Professional Bodies Workforce Projection	Continuous Improvement in Professional Practices Strategic IA Planning	Public Reporting of IA Effectiveness	Effective and Ongoing Relationships	Independence, Power, and Authority of the IA Activity
Level 4 – Managed	Overall Assurance on Governance, Risk Management, and Control	IA Contributes to Management Development IA Activity Supports Professional Bodies Workforce Planning	Audit Strategy Leverages Organization's Management of Risk	Integration of Qualitative and Quantitative Performance Measures	CAE Advises and Influences Top-level Management	Independent Oversight of the IA Activity CAE Reports to Top-level Authority
Level 3 – Integrated	Advisory Services Performance/Value-for-Money Audits	Team Building and Competency Professionally Qualified Staff Workforce Coordination	Quality Management Framework Risk-based Audit Plans	Performance Measures Cost Information IA Management Reports	Coordination with Other Review Groups Integral Component of Management Team	Management Oversight of the IA Activity Funding Mechanisms
Level 2 – Infrastructure	Compliance Auditing	Individual Professional Development Skilled People Identified and Recruited	Professional Practices and Processes Framework Audit Plan Based on Management/ Stakeholder Priorities	IA Operating Budget IA Business Plan	Managing within the IA Activity	Full Access to the Organization's Information, Assets, and People Reporting Relationships Established
Level 1 – Initial	Ad hoc and unstructured; isolated single audits or reviews of documents and transactions for accuracy and compliance; outputs dependent upon the skills of specific individuals holding the position; no specific professional practices established other than those provided by professional associations; funding approved by management, as needed; absence of infrastructure; auditors likely part of a larger organizational unit; no established capabilities; therefore, no specific key process areas					