



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA – UFBA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

SÔNIA MARIA MENDES MORAES SILVA

**FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
DO PODER EXECUTIVO FEDERAL: UM ESTUDO SOB A
PERSPECTIVA DAS RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS**

Salvador BA

2018

SÔNIA MARIA MENDES MORAES SILVA

**FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO
DO PODER EXECUTIVO FEDERAL: UM ESTUDO SOB A
PERSPECTIVA DAS RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de mestre em Administração do Programa de Pós-Graduação em Administração, da Universidade Federal da Bahia.

Linha de Pesquisa: Administração Pública e Governança

Orientador: Prof. Dr. Antônio Sergio Araújo Fernandes

Coorientador: Prof. Ms. João Mourão Mendes

Salvador

2018

Escola de Administração - UFBA

S586 Silva, Sônia Maria Mendes Moraes.
Funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal: um estudo sob a perspectiva das relações interorganizacionais / Sônia Maria Mendes Moraes Silva. – 2018.
206 f.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Sergio Araújo Fernandes.

Coorientador: Prof. Ms. João Mourão Mendes.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia,
Escola de Administração, Salvador, 2018.

1. Brasil. Controladoria-Geral da União – Cooperação intergovernamental – Estudo de casos. 2. Administração pública – Relações interorganizacionais – Estudo de casos. 3. Auditoria interna. 4. Gerenciamento de recursos de informação – Avaliação. I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

CDD – 657.458

SÔNIA MARIA MENDES MORAES SILVA

**FUNCIONAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO
PODER EXECUTIVO FEDERAL: UM ESTUDO SOB A PERSPECTIVA DAS
RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS.**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, Escola de Administração, da Universidade Federal da Bahia.

Aprovada em 26 de janeiro de 2018.

Prof. Dr. Antonio Sérgio Araújo Fernandes
Doutorado em Ciência Política pela Universidade de São Paulo
Universidade Federal da Bahia

Profa. Dr^a. Élvia Mirian Cavalcanti Fadul
Doutora em Urbanismo pela Université Paris-Est Créteil Val de Marne (UPEC), França
Universidade Salvador

Prof. Dr. João Mourão Mendes
Mestre em Administração de Empresas pela Fundação Universidade Federal de Rondônia,
UNIR
Controladoria-Geral da União

Profa. Dr^a. Mônica de Aguiar Mac-Allister da Silva, NPGA/EAUFBA
Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia
Universidade Federal da Bahia

Prof. Dr. Ricardo Correa Gomes
Doutor em Gestão Pública pela Aston Business School, Inglaterra
Universidade de Brasília

À minha família, meu maior tesouro.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus e aos meus pais, pelo dom da vida. Sou também imensamente grata à minha família, meus filhos Aline, Alexandre e Igor (filho de coração), pelo carinho e apoio constantes, que me fortaleceram nessa caminhada e por compreenderem minha ausência nesse período, e, em especial, ao meu esposo Sandro, pelo companheirismo, incentivo, atenção e ajuda nos momentos mais difíceis.

Não poderia deixar de agradecer aos colegas da CGU-Regional-RO pelo apoio, estímulo e confiança, e, especialmente, ao Mestre João Mourão Mendes, chefe e coorientador, pelo incentivo e orientação constantes, assim como ao Alexandre e ao Ricardo.

Aos professores e funcionários da UFBA pela atenção sempre dedicada e pela oportunidade do aprendizado, especialmente ao Professor Dr. Antônio Sérgio Araújo Fernandes.

A todos os colegas de curso pela amizade e conhecimentos compartilhados durante esses dois anos, especialmente à Rosemary, ao César, ao Eduardo, à Bruna, à Renata, ao José William e ao Arnaldo.

Agradeço aos dirigentes da CGU por oportunizar a realização deste curso de grande importância para os servidores e para o órgão. E, também, a todos os dirigentes e servidores da CGU e das Instituições Federais de Ensino que colaboraram para a realização desta pesquisa.

Por fim, agradeço ao Prof. Dr. Tomás Daniel Menendez Rodriguez, pela orientação e atenção dispensadas.

Se não acredita em cooperação,
veja o que acontece com um vagão que perde uma roda.

Napoleon Hill (2011, p. 38).

SILVA, Sônia Maria Mendes Moraes. Funcionamento do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal: um estudo sob a perspectiva das relações interorganizacionais. 206 f. 2018. Dissertação (Mestrado) Escola de Administração. Universidade Federal da Bahia 2018.

RESUMO

O Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal está previsto na Constituição de 1988. O Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) exerce diversas funções, incluindo a de auditoria interna do Poder Executivo Federal e a de órgão central, sendo responsável pelas atividades de orientação normativa e supervisão técnica dos demais integrantes do sistema, incluindo as unidades de auditoria interna dos órgãos e entidades da administração pública federal indireta. A atuação dos integrantes do sistema de forma articulada e coordenada é necessária, tendo em vista a multiplicidade de órgãos, a complexidade das atividades e a escassez de recursos para a execução das ações. Esta pesquisa, de natureza qualitativa, utilizando a abordagem estudo de caso, buscou compreender a estrutura e o funcionamento do Sistema Federal de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com base na teoria das relações interorganizacionais. Os resultados do estudo sob a perspectiva de governança de rede e de análise de rede social indicam que o SCI pode ser considerado uma rede complexa, formal, criada com propósitos específicos. Sua estrutura, competências e atividades são normatizadas, dispondo de mecanismos de planejamento, comunicação e avaliação. Contudo, não foram identificados mecanismos de decisão e negociação, nem sistemas de informação de uso comum. Ademais, os mecanismos de comunicação privilegiam a interação formal e a distância. O grau de conectividade da rede como um todo é baixo e não se apresenta uniforme. Além da CGU, as análises revelam outros atores centrais na rede, com destaque para a Associação Nacional dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (Fonai).

PALAVRAS-CHAVE: Sistema de Controle Interno. Auditoria Interna. Relações Interorganizacionais. Mecanismos de coordenação.

SILVA, Sônia Maria Mendes Moraes. Functioning of the internal system of Federal Executive Power: a study from a perspective of interorganizational relations. 206 f. 2018. Dissertation (Master degree) School of Administration. Federal University of Bahia 2018

ABSTRACT

The Internal Control System (SCI) of the Federal Executive Branch is established in the Constitution of 1988. The Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (Ministry of Transparency and Controller General's Office - CGU) has several functions, including the internal audit of the Federal Executive Branch and the central organ, being responsible for the activities of normative orientation and technical supervision of the other members of the system, including the internal audit units of the organs and entities of the indirect federal public administration. The performance of the system members must be articulated and coordinated, considering the multiplicity of organs, complexity of the activities and the scarcity of resources for the execution of the actions. This qualitative research, using the case study approach, sought to understand the structure and functioning of the Federal Internal Control System of the Federal Executive Branch, based on the theory of interorganizational relations. The results of the study from the perspective of network governance and social network analysis indicate that SCI can be considered a complex, formal network, created with specific purposes. Its structure, skills and activities are ruled, making use of planning, communication and evaluation mechanisms. However, decision-making, negotiation mechanisms and common-use information systems were not identified. In addition, the communication mechanisms privilege the formal and distance interaction. The connectivity degree of the whole network is low and does not show itself as uniform. Beyond CGU, the analysis reveal others network central actors, especially National Association of Members of the International Audits of the Ministry of Education (Fonai).

KEYWORDS: Internal Control System. Internal audit. Inter-organizational networks. Coordination mechanisms.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ciclo do controle	23
Figura 2 – Modelos Coso I e Coso II	28
Figura 3 – Modelo de três linhas de defesa	30
Figura 4 – Mapa de orientação conceitual: modo de gerenciamento e formação dos elos	61
Figura 5 – Esquema conceitual analítico	70
Figura 6 – Configuração do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	82
Figura 7 – Modelo de três linhas de defesa adaptado ao SCI.....	86
Figura 8 – Organograma da CGU	88
Figura 9 – Organograma da Secretaria Federal de Controle Interno.....	91
Figura 10 – Distribuição das unidades de auditoria interna do Poder Executivo Federal.....	92
Figura 11 – Opinião quanto à representatividade dos integrantes do sistema na CCCI.....	98
Figura 12 – Contribuição da atuação da CCCI para a integração operacional do SCI.....	100
Figura 13 – Fluxo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint)	119
Figura 14 – Interação prévia à elaboração dos planos.....	127
Figura 15 – Previsão das auditorias compartilhadas no Paint	128
Figura 16 – Acompanhamento sobre a execução das atividades das Audins.....	130
Figura 17 – Interação durante a execução das ações previstas no Raint	131
Figura 18 – Avaliação realizada sobre os documentos resultantes das ações das Audins	132
Figura 19 – Gráfico da rede de relacionamentos ¹	141
Figura 20 – Razões dos relacionamentos – SCI	146
Figura 21 – Razões dos relacionamentos – por região	147
Figura 22 – Razões dos relacionamentos – atores centrais	148
Figura 23 – A importância dos relacionamentos	150
Figura 24 – Frequência dos relacionamentos	150
Figura 25 – Frequência dos relacionamentos – atores centrais	151
Figura 26 – Complementaridade na execução das ações	157
Figura 27 – Compartilhamento de recursos.....	159
Figura 28 – Contribuição dos mecanismos de coordenação adotados no âmbito do SCI.....	159

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferentes termos e definições para governança de rede	58
Quadro 2 – Resumo da tipologia proposta	62
Quadro 3 – Fatores preditores chaves da eficácia das formas de governança de redes	65
Quadro 4 – Modelo de análise	69
Quadro 5 – Etapas da pesquisa	75
Quadro 6 – Quantidade de relatórios analisados	76
Quadro 7 – Competências dos órgãos do SCI do Poder Executivo Federal	83
Quadro 8 – Atribuições da SFC previstas no Decreto 3.591/2000 e no Decreto 8.910/2016 ..	90
Quadro 9 – Atividades realizadas pela CCCI nos exercícios de 2014 e 2015	98
Quadro 10 – Entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal em 2015	104
Quadro 11 – Média de servidores/empregados por unidade de auditoria interna	106
Quadro 12 – Posição hierárquica das Audins das Instituições Federais de Ensino	108
Quadro 13 – Documentos emitidos pelas Audins	117
Quadro 14 – Comparativo do conteúdo do Paint	118
Quadro 15 – Conteúdo do Raint	120
Quadro 16 – Mecanismos de coordenação: normas x referencial teórico	121
Quadro 17 – Relatórios de auditoria emitidos e publicados pela SFC/CGU	125
Quadro 18 – Resumo dos relatórios de avaliação publicados	126
Quadro 19 – Recomendações emitidas pela SFC/CGU	129
Quadro 20 – Recomendações emitidas pela SFC/CGU decorrentes das avaliações	133
Quadro 21 – Densidade geral por região	142
Quadro 22 – Atores centrais por região	142
Quadro 23 – Densidades obtidas por meio da relação <i>core/periphery</i> por região	143
Quadro 24 – Centralidade de grau	144
Quadro 25 – Atores por região com maior centralidade de grau (<i>in-degree</i>)	145
Quadro 26 – Variáveis que apresentaram correlação significativa	161

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Atividades realizadas em conjunto	153
Tabela 2 – Atividades realizadas em conjunto por atividade e integrante do SCI.....	153

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AECI-MEC	Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Educação
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
Aint	Assessoria para Assuntos Internacionais
Ascom	Assessoria de Comunicação Social
Audin	Unidade de Auditoria Interna
CCCI	Comissão de Coordenação de Controle Interno
CGAGR	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Agricultura, Pecuária e Abastecimento
CGATI	Coordenação-Geral de Auditoria de Tecnologia da Informação
CGCIJ	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Justiça e Cidadania
CGDES	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento Social
CGEDUB	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Educação Básica
CGENE	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Minas e Energia
CGEOB	Coordenação-Geral de Auditoria de Obras
CGESC	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Esporte e Cultura
CGESUP	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante
CGETEC	Coordenação-Geral de Auditoria de Estatais dos Setores de Energia e Tecnologia
CGFAZ	Coordenação-Geral de Auditoria da Área Fazendária
CGFIN	Coordenação-Geral de Auditoria de Estatais dos Setores Financeiro e de Desenvolvimento
CGIMA	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Integração Nacional e Meio Ambiente
CGIT	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Indústria, Comércio Exterior, Serviços e Turismo
CGLOG	Coordenação-Geral de Auditoria de Estatais dos Setores de Logística e Serviços
CGMCID	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cidades
CGPETRO	Coordenação-Geral de Auditoria de Estatais dos Setores de Petróleo, Gás e Mineração
CGPLAG	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Planejamento e Gestão
CGPLAM	Coordenação-Geral de Planejamento, Avaliação e Monitoramento
CGPREV	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Previdência
CGPRI	Coordenação-Geral de Prospecção e Inovação
CGPTCE	Coordenação-Geral de Auditoria de Pessoal e Tomada de Contas Especial
CGQUA	Coordenação-Geral de Capacitação e Qualidade
CGSAU	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Saúde
CGTEP	Coordenação-Geral de Técnicas e Procedimentos
CGTIC	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações
CGTRAN	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Transportes, Portos e Aviação Civil
CGTS	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Trabalho, Emprego e Serviços

Sociais Autônomos

CGU	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União
CGU-AC	Controladoria Regional da União no Estado do Acre
CGU-AL	Controladoria Regional da União no Estado de Alagoas
CGU-AM	Controladoria Regional da União no Estado do Amazonas
CGU-AP	Controladoria Regional da União no Estado do Amapá
CGU-BA	Controladoria Regional da União no Estado da Bahia
CGU-CE	Controladoria Regional da União no Estado do Ceará
CGU-ES	Controladoria Regional da União no Estado do Espírito Santo
CGU-GO	Controladoria Regional da União no Estado de Goiás
CGU-MA	Controladoria Regional da União no Estado do Maranhão
CGU-MG	Controladoria Regional da União no Estado de Minas Gerais
CGU-MS	Controladoria Regional da União no Estado do Mato Grosso do Sul
CGU-MT	Controladoria Regional da União no Estado do Mato Grosso
CGU-PA	Controladoria Regional da União no Estado do Pará
CGU-PB	Controladoria Regional da União no Estado da Paraíba
CGU-PE	Controladoria Regional da União no Estado de Pernambuco
CGU-PI	Controladoria Regional da União no Estado do Piauí
CGU-PR	Controladoria Regional da União no Estado do Paraná
CGURB	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cidades
CGU-RJ	Controladoria Regional da União no Estado do Rio de Janeiro
CGU-RN	Controladoria Regional da União no Estado do Rio Grande do Norte
CGU-RO	Controladoria Regional da União no Estado de Rondônia
CGU-RR	Controladoria Regional da União no Estado de Roraima
CGU-RS	Controladoria Regional da União no Estado do Rio Grande do Sul
CGU-SC	Controladoria Regional da União no Estado de Santa Catarina
CGU-SE	Controladoria Regional da União no Estado de Sergipe
CGU-SP	Controladoria Regional da União no Estado do São Paulo
CGU-TO	Controladoria Regional da União no Estado de Tocantins
Ciset	Secretaria de Controle Interno
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
Conjur	Consultoria Jurídica
Coso	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CRG	Corregedoria-Geral da União
CTPCC	Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção
DAE	Diretoria de Auditoria de Estatais
DC	Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle
DE	Diretoria de Auditoria de Políticas Econômicas e de Produção
DEPOG	Coordenação-Geral de Auditoria dos Programas da Área de Planejamento, Orçamento e Gestão
DG	Diretoria de Auditoria de Governança e Gestão
DGI	Diretoria de Gestão Interna

DI	Diretoria de Auditoria de Políticas de Infraestrutura
DIE	Diretoria de Pesquisas e Informações Estratégicas
Diplad	Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional
DPPCCE	Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Pessoal e Benefícios e de Tomada de Contas Especial
DSI	Diretoria de Auditoria de Políticas Sociais I
DSII	Diretoria de Auditoria de Políticas Sociais II
DTI	Diretoria de Tecnologia da Informação
FEI	<i>Financial Executives International</i>
Fonai	Associação Nacional dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação
GSNOR	Coordenação-Geral de Normas e Orientação para o Sistema de Controle Interno
GSNTI	Coordenação do Núcleo de Auditoria em Tecnologia da Informação
IIA	<i>Institute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos)</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
MPF	Ministério Público Federal
NAO	<i>Network Administrative Organization</i>
OGU	Ouvidoria-Geral da União
PAINT	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna
PIC	<i>Public Internal Control Systems</i>
RAINT	Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna
SCI	Sistema de Controle Interno
SE	Secretaria-Executiva
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
STPC	Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	CONTROLE INTERNO	22
2.1.1	As três linhas de defesa	29
2.2	AUDITORIA INTERNA.....	31
2.3	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	37
2.3.1	Evolução do SCI	41
2.4	RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS.....	46
2.4.1	Abordagens	49
2.4.1.1	<i>Perspectiva de análise de redes.....</i>	<i>52</i>
2.4.1.2	<i>Rede como estrutura de governança</i>	<i>56</i>
2.4.2	Tipologias	59
2.4.3	Modelos de governança	63
2.4.4	Mecanismos de coordenação.....	66
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	71
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	74
3.1.1	Análise documental	75
3.1.2	Entrevistas.....	77
3.1.3	Questionários	77
3.1.4	Análise da confiabilidade	79
4	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	80
4.1	ESTRUTURA E COMPETÊNCIAS DO SCI	80
4.1.1	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU).....	87
4.1.2	Órgãos colegiados instituídos por lei	95
4.1.3	Unidades de Auditoria Interna.....	101
4.1.3.1	<i>Órgãos colegiados de natureza associativa</i>	<i>110</i>
4.2	CONFIGURAÇÃO DO SCI NA PERSPECTIVA DAS RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS	111
5	MECANISMOS DE COORDENAÇÃO DO SCI.....	114
5.1	NORMAS E MECANISMOS DE COORDENAÇÃO.....	114
5.2	AÇÕES REALIZADAS PELA SFC/CGU	123
5.3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	134
6	ESTRUTURA DOS RELACIONAMENTOS NO SCI.....	137
6.1	ANÁLISE DAS VARIÁVEIS	137
6.1.1	Tamanho da rede	138
6.1.2	Densidade	139
6.1.3	Centralidade.....	143

6.1.4 Razões dos relacionamentos	146
6.1.5 Intensidade dos relacionamentos	149
6.2 COMPLEMENTARIDADE DE RECURSOS NO ÂMBITO DO SCI	157
6.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS	161
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	166
8 REFERÊNCIAS.....	172
APÊNDICES	187

1 INTRODUÇÃO

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), previsto na Constituição Federal de 1988, é instituído e regulamentado por lei, tendo como órgão central o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), que exerce as funções de auditoria interna, corregedoria, ouvidoria e transparência, prevenção e combate à corrupção. Como órgão central do sistema, a CGU é responsável pelas atividades relativas à integração, orientação normativa e supervisão técnica dos membros do sistema, incluindo as unidades de auditoria interna (Audins) dos órgãos e entidades da administração federal indireta.

A multiplicidade de órgãos e entidades que compõem o sistema, a complexidade das atividades e a materialidade dos recursos sujeitos à fiscalização exigem organização, planejamento e coordenação de esforços para uma atuação eficiente e eficaz.

De acordo com a Lei Orçamentária Anual, o valor total das despesas para o exercício de 2016 foi de 2.953.546.387.308,00 (dois trilhões, novecentos e cinquenta e três bilhões, quinhentos e quarenta e seis milhões, trezentos e oitenta e sete mil e trezentos e oito reais) (BRASIL, 2016a). Em um levantamento prévio, somente no Ministério da Educação existem 110 entidades da administração indireta, as quais estão obrigadas a instituir unidades de auditoria interna em sua estrutura, integrantes do SCI do Poder Executivo Federal, conforme previsto no Decreto 3.591, de 06 de setembro de 2000 (BRASIL, 2000c).

No âmbito da CGU, as atividades tanto de controle interno como as de supervisão técnica das Audins são realizadas por diferentes áreas, distribuídas no Distrito Federal e nos 26 estados da federação. Dessa forma, dentro do próprio órgão central de controle interno já se faz necessário um grande esforço voltado ao planejamento, organização e coordenação, bem como normatização e padronização de procedimentos, objetivando a execução das ações com eficiência e eficácia. Ademais, as Audins são vinculadas a diferentes órgãos e entidades que também atuam em diferentes áreas, executando atividades diversas e com diferentes níveis de complexidade.

Na literatura acadêmica, há estudos realizados por Beuren e Zonatto (2014) que indicam que o controle interno no setor público é campo de investigação importante, considerando as oportunidades de pesquisas acadêmicas existentes nessa área. Os autores sugerem como temas

que necessitam de maior investigação a compreensão da estrutura dos sistemas de controle interno na gestão pública e os fatores que podem contribuir para um ambiente eficaz de controle.

Especificamente, sobre o objeto de análise, os estudos sobre o tema se limitaram a pesquisar de forma isolada a atuação da CGU ou a atuação das Audins das Instituições Federais de Ensino. Exceção se faz em relação aos estudos realizados por Araújo (2007), que pesquisou a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino sobre a atuação da CGU. Segundo Araújo (2007), a atuação da CGU, na percepção dos auditores internos, tem contribuído para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno. Contudo, as análises indicaram a existência de falhas no processo de cooperação e integração do referido órgão central, com impacto no relacionamento com as Audins. Em outro aspecto, o foco dos trabalhos de auditoria realizados pela CGU é percebido como mais formal do que gerencial, portanto, mais direcionada à verificação da conformidade dos atos e fatos com a norma do que à aferição da eficácia e da efetividade na execução das atividades finalísticas das Instituições Federais de Ensino.

Outros estudos tiveram como foco a atuação das unidades de auditoria interna ou a atuação da CGU, como, por exemplos, os produzidos por Linczuk (2013) e Santana (2013), sobre a auditoria interna, e os de Zamboni Filho (2012) e de Nascimento (2013), sobre a atuação da CGU.

No que diz respeito à atuação da CGU, Zamboni Filho (2012) elaborou estudo objetivando avaliar a efetividade das ações realizadas pela CGU no âmbito do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos. Os resultados indicam que os gestores municipais são sensíveis ao tratamento quando o foco da ação são as licitações, mas não quando é a gestão de programas. Na mesma linha, a pesquisa de Nascimento (2013) visou a analisar a relação entre as ações da CGU e o alcance das metas propostas pelo Ministério da Educação para a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (RFEPCT). Os resultados apontaram que o sucesso das avaliações realizadas pela CGU está associado ao planejamento prévio e centralizado dos trabalhos avaliativos no Órgão Central da CGU, elaborado com base em estudo aprofundado sobre a ação de governo a ser avaliada.

Com relação aos estudos voltados para as unidades de auditoria interna, Linczuk (2013) se propôs a avaliar a contribuição da auditoria interna para a efetivação da governança nas universidades públicas federais, concluindo que, embora para 45% das Audins “estimular a

transparência e controle social” não seja uma de suas atribuições declaradas, há relação entre a disponibilização de *links* relativos à governança pública e a existência de unidade de controle interno estruturada. Contudo, a pesquisa concluiu pela necessidade de estruturação e funcionamento das Audins, pois nem todas as instituições pesquisadas possuem unidade de auditoria com estrutura e funcionamento adequados. Já Santana (2013) realizou um estudo de caso sobre o sistema de controle interno do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia “alfa” na perspectiva da eficiência da gestão e concluiu que o controle é visto como uma atividade importante, mas que precisa aprimorar sua atuação em diversos aspectos, entre os quais se destacam: atuação com enfoque preventivo, além do corretivo, objetivando orientar os gestores e oferecer soluções visando ao alcance dos resultados institucionais; estruturar a auditoria interna com recursos materiais, humanos, sistemas, informação e capacitação suficientes para alcançar os seus objetivos; maior integração com os setores da entidade e com os órgãos externos à entidade, entre eles a CGU; implementação de avaliações periódicas do desempenho da unidade de auditoria e do sistema de controles internos da entidade estudada; e necessidade de sistema integrado de informações sobre a atuação da auditoria. O trabalho conclui, ainda, que a supervisão técnica e a orientação normativa da SFC/CGU, apesar de previstas legalmente, são insuficientes.

Nessa mesma linha, mediante estudo de caso, Lima e Carvalho (2013) pesquisaram acerca da interação entre a auditoria interna e os controles internos da própria entidade. As análises apontaram que, na percepção dos servidores públicos da entidade pesquisada, o grau de interação entre a Auditoria Interna e os controles Internos é considerado baixo. Importante destacar que os controles internos aqui referidos são aqueles intrínsecos à gestão da entidade e não os órgãos de controle externos à sua estrutura.

Os estudos apontam, portanto, para a necessidade de uma maior integração entre as Audins e o órgão central do sistema, ressaltando-se que esse fato é expresso ora de forma genérica, decorrente de diversos fatores, ora relacionado diretamente à atuação do órgão central do SCI. Contudo, não se identificou estudo acerca da estrutura e do funcionamento do Sistema de Controle Interno como um todo, envolvendo as unidades da SFC/CGU, as unidades de auditoria existentes em diversos órgãos e entidades e os demais atores do Sistema, como as Assessorias Especiais de Controle Interno nos ministérios e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI). Portanto, busca-se aqui pesquisar a estrutura e o funcionamento do SCI do Poder Executivo Federal, com vistas a responder a seguinte questão: Como a SFC/CGU e as unidades de auditoria interna das Instituições Federais de

Ensino, na qualidade de elementos interdependentes, estão interagindo na realização das atribuições que lhes são comuns e/ou complementares?

No Brasil, estudos relacionados a sistemas responsáveis pela execução de políticas públicas têm sido realizados utilizando a teoria das relações interorganizacionais, que se origina da teoria de redes sociais. São exemplos as pesquisas de Almeida (2013), Avelar (2014), Dias (2015) e Barbosa (2010).

O modelo de gestão em rede tem se difundido em todo o mundo. Para Castells e Cardoso (2006), estrutura em redes constitui uma nova forma de organização, na qual diferentes organizações, com objetivos específicos, estabelecem parcerias para compartilhar recursos, mantendo a sua autonomia e flexibilidade.

Essa prática que se iniciou na iniciativa privada tem ganhado também espaço no ambiente público. Segundo Duarte e Hansen (2010), o tema surge com relevância no setor público, tendo em vista a busca por novos arranjos institucionais, em resposta às constantes mudanças na sociedade e à crescente demanda por serviços públicos mais eficientes e de melhor qualidade.

Identifica-se que a realização de estudos no âmbito da administração pública utilizando a abordagens que envolvem a teoria das redes interorganizacionais tem sido frequente nos últimos anos. Avelar (2014) utilizou essa teoria para identificar os fatores facilitadores e dificultadores, na ótica dos atores participantes do Setor Elétrico Brasileiro, na implementação do Programa Luz para Todos no Estado de São Paulo. Já Almeida (2013) efetuou pesquisa sobre a adoção de modelo baseado na teoria de estruturas policêntricas ou de redes interorganizacionais pela Universidade do Estado da Bahia – UNEB, como ferramenta gerencial no processo de inovação de políticas públicas.

Considerando que SCI do Poder Executivo Federal apresenta características de uma rede interorganizacional, vez que é composto por diversos órgãos e entidades que precisam atuar de forma coordenada e integrada na execução das ações de controle, a presente pesquisa utilizará os conceitos e métodos oriundos da teoria de relações interorganizacionais, tendo como objetivo geral: analisar, com base na teoria das relações interorganizacionais, o funcionamento das relações entre SFC/CGU, as unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino e as outras instâncias no exercício das atribuições que lhes são comuns e/ou complementares; e como objetivos específicos, os seguintes:

1. Identificar a estrutura, as finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e os atores, evidenciando sua configuração e características, em conformidade com a teoria das relações interorganizacionais.
2. Levantar as ações realizadas pela SFC/CGU, na qualidade de órgão central do SCI, identificando as normas emitidas e os mecanismos de coordenação voltados à orientação normativa, integração das ações e à supervisão técnica, que envolvem as etapas de planejamento, execução e avaliação das ações das unidades de auditoria interna; e
3. Analisar as relações que envolvem a atuação da SFC/CGU, das Audins das Instituições Federais de Ensino e das demais instâncias, demonstrando o funcionamento e a correlação entre os mecanismos de coordenação e a complementaridade de recursos e das ações de controle executadas.

Do ponto de vista teórico, este estudo pode servir como referência para futuras pesquisas no âmbito do SCI, de sistemas de controle de outros poderes e/ou esferas de governo, bem como em outras áreas da administração pública. Ademais, justifica-se o presente trabalho uma vez que os resultados da pesquisa poderão contribuir para a identificação de fatores que influenciam negativa ou positivamente o funcionamento do SCI, servindo, portanto, como referência para implementação de melhorias que visem a uma atuação mais eficiente e eficaz do Sistema.

Considerando que um dos objetivos da atuação do SCI é contribuir para a melhoria da gestão pública, para que esta seja capaz de produzir serviços públicos com eficiência e qualidade, a aplicação dos resultados da presente pesquisa pode ter alcance, inclusive, social.

Esta dissertação está dividida em sete capítulos. O primeiro apresenta a importância da pesquisa; o segundo, a base teórica utilizada nos estudos; e o terceiro, a metodologia, descrevendo os procedimentos e as técnicas adotadas para o alcance dos objetivos estabelecidos. O quarto capítulo expõe os resultados relativos ao primeiro objetivo específico da pesquisa, consistindo na identificação da estrutura, das finalidades do SCI e dos atores envolvidos. No capítulo seguinte, são apresentados os resultados relacionados ao segundo objetivo específico, compostos pelos dados obtidos a partir das normas e documentos sobre as ações realizadas pela SFC/CGU, na qualidade de órgão central do SCI. O penúltimo capítulo aborda os resultados das análises referentes à estrutura das relações existentes entre os

integrantes do SCI e ao funcionamento da rede. E, por fim, o sétimo apresenta as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste item, são apresentados conceitos de controle interno, de auditoria, de sistema de controle interno, de redes e de relações interorganizacionais, encontrados na literatura e que foram utilizados para a construção do modelo da pesquisa. Também são abordadas as normas nacionais e internacionais relacionadas à atividade de auditoria interna e ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, demonstrando como esse sistema evoluiu e como se encontra estruturado atualmente.

O capítulo é finalizado com a abordagem sobre relações interorganizacionais e com o modelo de pesquisa, elaborado com base nos conceitos estudados e nas informações obtidas na análise das normas que definem as funções e as estruturas do SCI, da CGU e das unidades de auditoria das Instituições Federais de Ensino.

2.1 CONTROLE INTERNO

Com vistas a distinguir o Sistema de Controle Interno, enquanto unidade organizacional prevista na Constituição Federal de 1988, do sistema de controles internos administrativos, serão confrontados os conceitos de sistema de controle interno sob o aspecto funcional e orgânico.

Inicialmente a função de controle era relacionada apenas às áreas de finanças e contabilidade, cujas atividades eram realizadas a partir de informações e dados por elas fornecidos. Nesse contexto, a atividade de controle consistia basicamente numa verificação *a posteriori* (MACHADO; PETER, 2014). Contudo, as atividades e a definição de controle evoluíram, incorporando funções novas e mais complexas.

No processo administrativo, a função “controle” tem como finalidade medir e avaliar o desempenho e os resultados das ações, tendo, como critérios, padrões previamente estabelecidos, a fim de subsidiar os administradores na tomada de decisões, de modo que estes possam interferir no processo visando a garantir o alcance dos resultados planejados. Nesse contexto, “o resultado final do processo de controle é a informação”, portanto, um subsídio para a tomada de decisão, devendo ser estabelecido um sistema de informações que possibilite constante e efetiva avaliação dos objetivos e metas (OLIVEIRA, 2015, p. 271).

Para Machado e Peter (2014), o controle tem como função verificar a ocorrência dos atos e fatos, a fim de evidenciar se os objetivos propostos foram alcançados, fiscalizar as ações executadas e comparar resultados, além de ser uma importante ferramenta na elaboração do planejamento. O controle também evidencia e indica a ocorrência de erros e desvios, auxiliando na correção de rumos, de modo a assegurar o alcance dos objetivos e metas planejados. Esses autores concluem que o controle corresponde a um ciclo dinâmico que recebe e produz informações constantemente, sendo representado pela figura a seguir:

Figura 1 – Ciclo do controle



Fonte: Machado e Peter (2014, p. 23)

Para os autores, o planejamento é imprescindível para o exercício do controle. Além disso, para ser eficaz, o controle deve exigir medidas de desempenho e ações corretivas.

No âmbito da administração pública, controle interno é considerado um instrumento de democracia, pois possibilita o acompanhamento dos gastos e da execução das ações de governo (CASTRO, 2015).

Os controles na administração pública, segundo Di Pietro (2004) e Castro (2014), podem ser classificados quanto ao órgão que o exercita – controle administrativo, legislativo e judicial; quanto ao momento em que se realiza – controle prévio, concomitante ou posterior; quanto à extensão do controle – controle de legalidade, controle de mérito; e quanto à posição do órgão controlador – interno ou externo.

O controle administrativo, também conhecido como autocontrole, é exercido pela própria administração sobre sua atividade, por iniciativa ou por provocação externa, enquanto o controle legislativo é exercido pelo Poder Legislativo e o judicial, exclusivamente pelo Judiciário (CASTRO, 2014).

Segundo Castro (2014), o controle interno é o exercido pelo próprio órgão ou entidade sobre seus atos, enquanto o externo é o controle executado por órgão que não faz parte da estrutura do ente fiscalizado ou pela sociedade, sendo este conhecido como controle social.

O controle prévio é aquele realizado antes do surgimento do ato, sendo relacionado com as funções autorizativas orientadoras; o concomitante é praticado durante a ocorrência dos atos administrativos; e o controle posterior, após a ocorrência do ato (CASTRO, 2014).

O controle da legalidade tem como finalidade verificar a conformidade dos atos administrativos com a lei e pode ser exercido indistintamente pelos três poderes quando no exercício de suas atividades administrativas. Já o controle do mérito “visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado”; por essa razão, é, em primeira instância, atribuição da administração que pratica o ato (CASTRO, 2014, p. 101)

O conceito de controle interno, tanto no âmbito privado como na área pública, tem evoluído nas últimas décadas em razão do crescimento de sua importância para as organizações, da ampliação e complexidade de suas funções e das mudanças de foco. Di Pietro (2004) define o controle da administração pública como:

[...] o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico (DI PIETRO, 2004, p. 623)

Para Rosa, Lunkes e Wolff (2016), no setor público, a gestão dos controles internos propicia um ambiente eficaz de acompanhamento dos resultados financeiros e econômicos das entidades, permitindo organizar, avaliar e controlar as atividades operacionais, bem como contribuir para a melhoria dos processos gerenciais.

A definição apresentada por Castro (2015) alinha-se à emitida pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), uma das definições mais antigas e disseminadas, segundo a qual:

[...] controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia (CASTRO, 2015, p. 372).

Segundo Castro (2015), o AICPA classificou o controle interno em controles administrativos e contábeis. O primeiro refere-se ao plano de organização e ao conjunto de métodos e procedimentos voltados à eficiência operacional e à obediência às diretrizes

administrativas, relacionando-se apenas indiretamente com os registros contábeis. Enquanto o segundo refere-se ao plano de organização e ao conjunto dos procedimentos voltados, precipuamente, à consistência e à fidedignidade dos registros contábeis.

O controle interno começou a ganhar relevância especial nos últimos vinte anos com a evolução dos conceitos de governança corporativa e com o advento dos modelos de controle interno do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso)*, os quais têm como objetivo garantir padrões mínimos de governança corporativa. Essa evolução foi motivada, principalmente, por crises vivenciadas por grandes corporações públicas e privadas em meio à revelação de casos de fraudes e de corrupção, surgindo um novo marco legal internacional com vistas ao fortalecimento da governança e da proteção ao patrimônio público e dos sócios minoritários nas grandes corporações (RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016).

Em 1985, foi criada nos Estados Unidos a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), com o objetivo de estudar as causas de fraudes em relatórios financeiros e propor medidas para reduzir a sua ocorrência. (TCU, 2009). A Comissão era composta por cinco grandes associações profissionais com sede nos Estados Unidos: *American Accounting Association (AAA)*, *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *Financial Executives International (FEI)*, *The Institute of Internal Auditors (IIA)* e a *National Association of Accountants* (o atual *Institute of Management Accountants – IMA*). No primeiro documento, o Coso enfatizou a relevância dos controles internos na prevenção de fraudes nas demonstrações contábeis, bem como reconheceu a necessidade de desenvolver diretrizes adicionais com vistas à elaboração de um referencial comum (PAREDES, 2013).

Como resultado, o Coso divulgou, em 1992, o modelo denominado *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), atualmente conhecido como Coso I. Esse modelo conceitual tem se propagado e sido utilizado por auditores internos e organizações públicas e privadas de vários países para o desenvolvimento, implementação e avaliação da eficácia dos controles internos.

Organizações internacionais como o AICPA, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) e o IIA revisaram suas normas para incorporar os conceitos do Coso I, segundo o qual controle interno “[...] é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com

respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade” (IIA, 2013b, p. 6).

A definição apresentada reflete alguns conceitos fundamentais, relacionados ao controle interno (IIA, 2013b):

- a) o controle interno é um processo dinâmico e integrado, consistindo de tarefas e atividades contínuas que auxiliam a organizações a atingir objetivos operacionais, de divulgação e de conformidade, tratando-se, portanto, de um meio e não um fim em si mesmo.
- b) não se trata apenas de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, diz respeito a pessoas, suas ações e decisões em cada nível da entidade dentro da estrutura de controle interno.
- c) o controle interno proporciona segurança razoável (não absoluta), para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade.
- d) pode ser adaptado a estruturas organizacionais diversas, sendo aplicável em uma entidade como um todo, em departamentos ou em processos específicos.

A estrutura integrada apresentada pelo Coso I inovou ao trazer uma noção de riscos e ao ampliar o foco do controle interno para além dos objetivos financeiros. Dessa forma, os controles internos passaram a ser vistos como ferramentas de gestão e de monitoramento dos riscos que podem impactar o alcance de objetivos, ampliando o papel do controle interno, que passou a ser considerado um instrumento de gerenciamento de riscos, essencial para a governança corporativa (TCU, 2009).

O modelo é representado por um cubo, que demonstra a integração entre os objetivos, os componentes de controle e a estrutura organizacional, sendo cada um desses itens representado por uma das três faces visíveis. Os objetivos se dividem nas seguintes categorias: operacional, divulgação e conformidade. Os componentes são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento.

Após o advento do Coso I, em decorrência de uma série de escândalos e quebras de negócios ocorridos nos Estados Unidos, que ficaram conhecidos mundialmente (Enron, Tyco, WorldCom entre outros) e que geraram grandes prejuízos a investidores, empregados e outras

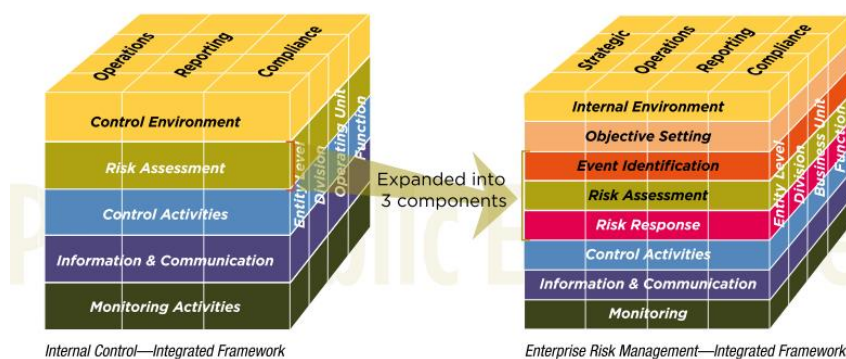
partes interessadas (*stakeholders*), aumentou a preocupação com a governança corporativa e com o gerenciamento de riscos.

Paralelamente, com o aumento da complexidade das organizações decorrente da globalização e do uso de tecnologias de informação, o público externo (*stakeholders*) passou a demandar mais transparência e responsabilidade pela integridade dos sistemas de controle interno que dão suporte às decisões corporativas e de governança das organizações (IIA, 2013b). Como resultado, nos Estados Unidos foi aprovada, em 2002, a Lei Sarbanes-Oxley, conhecida como Lei Sox, que passou a exigir das empresas de capital aberto controles internos mais rígidos e maior responsabilidade dos executivos e dos responsáveis pela elaboração e divulgação dos relatórios financeiros (CASTRO, 2015; COSO, 2007).

Para atender demandas relacionadas à melhoria dos processos de governança corporativa e de gerenciamento de riscos, em 2004 foi publicado o modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), conhecida como Coso ERM ou Coso II. Esse documento incorporou o Coso I aperfeiçoando-o, no sentido de ampliar o alcance dos controles internos, apresentando um enfoque mais aprofundado e, ao mesmo tempo, mais extensivo ao tema gerenciamento de riscos corporativos, e fornecendo diretrizes para o seu aprimoramento, procedimentos e técnicas de aplicação. Segundo o Coso (2007), o gerenciamento de riscos é um processo conduzido no âmbito da organização, voltado para a identificação, análise e administração de eventos que possam afetar o seu desempenho, de modo a manter os riscos em níveis aceitáveis, a fim de garantir o alcance dos objetivos estabelecidos.

Constitui-se, portanto, em uma ferramenta que permite prever e prevenir os riscos relacionados aos processos da organização, que podem impactar o alcance de seus objetivos. Assim, os controles internos passam a ser desenvolvidos e aplicados em função do gerenciamento dos riscos (TCU, 2009; COSO, 2007). Nessa perspectiva, ao modelo Coso I, foi adicionada a categoria de objetivos estratégicos e mais três componentes: fixação de objetivos, identificação de eventos e resposta ao risco. A figura a seguir demonstra as diferenças entre o Coso I e o Coso II:

Figura 2 – Modelos Coso I e Coso II



Fonte: TCU (2017)

O modelo estabelece que o gerenciamento de riscos deve ser realizado em todos os níveis da estrutura da organização, destacando os papéis dos seus membros, responsáveis pela execução das atividades e processos (executores do gerenciamento de riscos), da diretoria executiva, do conselho de administração e da auditoria interna, o que traz a ideia das linhas de defesa, tratada mais adiante. Portanto, as funções e responsabilidades inerentes devem ser distribuídas e comunicadas em todos os níveis da organização. Nesse contexto, o *Internal Control – Integrated Framework* (Coso I) define o controle interno como:

[...] um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: Eficácia e eficiência das operações; Confiabilidade das demonstrações financeiras; Conformidade com leis e regulamentos cabíveis (COSO, 2007, p. 119).

Embora os conceitos apresentados até aqui estejam mais voltados para o contexto das empresas, veremos adiante que eles têm sido adotados no setor público com algumas adaptações. No âmbito internacional, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores), incorporou os conceitos do Coso ao definir controle interno como um processo integrado efetuado pela direção e funcionários de uma entidade, projetado para gerir os riscos e fornecer razoável segurança de que, no cumprimento da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das prestações das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos; e proteção dos recursos contra perdas, mau uso e danos.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), a exemplo de organizações governamentais de diversos países, como Estados Unidos, Reino Unido, Austrália e Canadá, adotam os conceitos e

utilizam o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público. Nesse sentido, a CGU, em conjunto com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, em maio de 2016, publicou a Instrução Normativa Conjunta nº 1, que define a adoção sistemática, pelos órgãos do Poder Executivo Federal, de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança. O documento incorpora os conceitos e a estrutura de controles internos do Coso, apresentando a seguinte definição para controles internos da gestão:

[...] conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b) cumprimento das obrigações de *accountability*;
- c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica (BRASIL, 2016b, p. 14).

Observa-se que ocorreram significativas mudanças no foco dos controles internos, os quais, inicialmente, estavam mais voltados a garantir a fidedignidade das informações e, posteriormente, passaram a abranger os principais objetivos da organização, em termos estratégicos, operacionais, de comunicação e de conformidade com as normas e regulamentos, agora desenvolvidos e mantidos com base em uma gestão de riscos.

2.1.1 As três linhas de defesa

Importante destacar que diferentes atividades relacionadas ao gerenciamento de riscos e controles não são suficientes para o bom desempenho das organizações, sendo necessárias, como já registrado, a definição de funções e responsabilidades específicas e a coordenação eficaz e eficiente dos responsáveis, de modo que não haja duplicidade de controles e, principalmente, lacunas (IIA, 2013a). Nesse sentido, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil publicou, em janeiro de 2013, o modelo denominado “As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles”, que apresenta, de forma clara e objetiva, os papéis e responsabilidades relacionados ao gerenciamento de riscos e controles, com vistas a melhorar a comunicação e contribuir para a sua eficácia.

Para o IIA (2013a, p. 1), “Responsabilidades claras devem ser definidas para que cada grupo de profissionais de riscos e controle entenda os limites de suas responsabilidades e como seus cargos se encaixam na estrutura geral de riscos e controle da organização”. Segundo esse modelo, o gerenciamento eficaz de riscos e controles é composto por funções ou linhas distintas, a saber: funções que gerenciam e têm propriedade sobre riscos, exercidas pelos gerentes operacionais (primeira linha); funções relativas à supervisão dos riscos, exercidas pelos responsáveis pela gestão de riscos e pela supervisão (segunda linha); e funções que realizam avaliações independentes, como a auditoria interna, posicionada na terceira linha (IIA, 2013a). A figura a seguir ilustra o modelo das três linhas de defesa.

Figura 3 – Modelo de três linhas de defesa



Fonte: Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles (IIA, 2013a)

Embora os órgãos de governança e a alta administração não sejam considerados entre as três “linhas” desse modelo, estes são as principais partes interessadas no adequado funcionamento das “linhas”, pois têm o dever e a responsabilidade de prestar contas sobre o estabelecimento dos objetivos da organização e das estratégias adotadas para alcançá-los, incluindo a definição das estruturas e processos de governança para gerenciamentos dos riscos. Já os auditores externos e outros órgãos, externos à estrutura da organização, podem contribuir para o fortalecimento dos controles, estabelecendo requisitos e/ou exercendo uma função independente e objetiva para avaliar o todo ou parte da primeira, segunda ou terceira linha de defesa (IIA, 2013a)

Os auditores externos, órgãos reguladores e outros grupos externos à organização, quando atuam de forma coordenada, podem ser considerados como linhas adicionais de

defesa, com capacidade de fornecer avaliações às partes interessadas da organização, entre elas, os órgãos de governança e a alta administração.

Importante destacar que o controle interno tratado até aqui, quando referenciado como sistema de controles internos, é intrínseco à gestão e não deve ser confundido com o Sistema de Controle Interno previsto no artigo 74 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988b). O primeiro está relacionado a uma função, às atividades e aos meios de exercê-la, portanto, tem caráter funcional. O segundo tem caráter orgânico, pois se refere a uma instituição que tem a “missão constitucional de fiscalizar e avaliar os atos praticados pelos agentes públicos que operam a esfera de poder ao qual ele, o próprio órgão de controle, vincula-se administrativamente” (COELHO, 2016, p. 61). Como forma de distingui-los, adotaremos as nomenclaturas controles internos administrativos ou estrutura de controles internos para o primeiro e SCI para o segundo. De modo similar, há que se fazer distinção entre os controles internos administrativos e a auditoria interna, cuja definição será apresentada adiante.

Destaca-se que a auditoria interna e os órgãos que, legalmente, integram o SCI têm funções comuns e complementares aos sistemas de controles internos administrativos dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, por força da legislação. Considerando o foco da presente pesquisa, serão tratados, a seguir, os conceitos e funções de auditoria interna e do SCI encontrados na literatura e na legislação brasileira.

2.2 AUDITORIA INTERNA

A auditoria é uma técnica milenar que, inicialmente, tinha como finalidade a confirmação dos registros lançados na contabilidade e na arrecadação de impostos. Dessa forma, foi considerada durante muito tempo, por alguns autores, como uma técnica contábil, portanto, relacionada às Ciências Contábeis (CHAVES, 2011). Assim como ocorreu com os conceitos de controle interno, as mudanças ocorridas no mundo das organizações têm contribuído para a evolução do conceito de auditoria.

Segundo Chaves (2011), a auditoria pode ser considerada:

[...] uma técnica que visa analisar se determinados atos e fatos estão consonantes com os critérios preestabelecidos, sustentada em procedimentos específicos, devendo ser relatada a situação encontrada com respaldo em evidências e provas consistentes (CHAVES, 2011, p. 16)

Segundo essa definição, a auditoria amplia sua abrangência e aplicabilidade a outras áreas do conhecimento, mantendo a mesma finalidade, qual seja: avaliar a conformidade de atos e fatos com critérios preestabelecidos (CHAVES, 2011).

Para Miranda (2013), essas definições se aplicam a qualquer modalidade de auditoria. Contudo, dependendo dos objetivos a serem alcançados, do executor e do objeto auditado, a auditoria pode ser classificada em três grupos: privada, independente ou externa; governamental; e interna. Já Chaves (2011) classifica a auditoria em: interna, externa ou independente, governamental, operacional, fiscal, auditoria de sistemas e auditoria médica. Tendo em vista os objetivos da presente pesquisa e que as modalidades de auditoria operacional, fiscal, auditoria de sistemas e auditoria médica podem ser consideradas como subdivisões dos três primeiros grupos, detalharemos as definições de auditoria externa ou independente, governamental e interna.

De acordo com Miranda (2013), a auditoria privada, independente ou externa é:

[...] o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis das empresas privadas em relação a sua adequação aos princípios de contabilidade e legislação específica (MIRANDA, 2013, p. 28).

Já a auditoria governamental é a prática da auditoria no setor público, abrangendo todas as esferas de governo (federal, distrital, estadual e municipal), os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como pessoas jurídicas de direito privado que arrecadam ou gerenciam recursos públicos, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal de 1988 (MIRANDA, 2013).

Para Peter e Machado (2014), a auditoria governamental trata-se de uma atividade de avaliação que visa a comprovar a legalidade e a legitimidade, a adequação dos sistemas de controles internos, bem como dos resultados alcançados quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos. Segundo esses autores, a auditoria governamental, além de compreender a auditoria interna e externa, apresenta duas vertentes: Auditoria Tributária-Fiscal e Auditoria de Gestão Pública. A primeira é realizada pelo poder público sobre o patrimônio privado, objetivando identificar e, se for o caso, corrigir procedimentos relacionados a impostos, taxas e contribuições devidas ao Governo; e a segunda é realizada pelo Estado, objetivando o controle de sua gestão.

A auditoria interna está presente tanto no setor público quanto no privado. Segundo o IIA (2015), auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, projetada para adicionar valor e melhorar as operações de uma

organização, auxiliando-a a alcançar os seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada, visando à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. Essa definição evidencia os avanços e as mudanças ocorridas no papel da auditoria interna, prevendo atividades que contribuem para a tomada de decisão, com vistas a promover melhorias na gestão, fortalecer os controles internos e atuar de forma preventiva. Nesse sentido, a auditoria interna deixa de ser uma atividade com foco somente no passado, auditoria *a posteriori*, para, cada vez mais, dar o suporte necessário para a tomada de decisões que podem impactar o futuro das organizações.

No âmbito da administração pública, Chaves (2011) assevera que a auditoria interna visa a melhor alocação dos recursos públicos, atuando tanto para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão quanto para prevenir essas ocorrências, de forma a garantir o alcance dos resultados almejados. Para o autor, a finalidade da auditoria no âmbito da Administração Pública era definida nos seguintes termos:

[...] comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da Administração Pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido (CHAVES, 2011, p. 21)

Observa-se que, tanto os organismos internacionais como os órgãos e entidades do governo federal brasileiro, responsáveis pela normatização da atividade de auditoria interna no setor público, passaram a utilizar como referência a definição do IIA. Nessa linha, a INTOSAI define auditoria interna como:

[...] o meio funcional pelo qual os gerentes de uma entidade recebem uma garantia de fontes internas de que os processos pelos quais eles são responsáveis estão operando de forma a minimizar a probabilidade de ocorrência de fraude, erro ou práticas ineficientes e não econômicas (INTOSAI, 2004, p 65, tradução nossa).

O TCU e a CGU também adotam, em suas avaliações e na elaboração de normas, o conceito e as diretrizes relacionadas à auditoria interna estabelecidos pelos organismos internacionais que, por sua vez, estão alinhados à definição do IIA. Nesse contexto, a CGU, em conjunto com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, emitiu, em 10 de maio de 2016, a Instrução Normativa Conjunta nº 01 que trata dos controles internos, gestão de risco e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. A referida norma traz, no inciso III do artigo 2º, a seguinte definição de auditoria interna:

III - auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma

organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança (BRASIL, 2016b, p. 14)

A Instrução Normativa Conjunta MP-CGU nº 01/2016 estabelece conceitos, princípios e diretrizes para a estruturação do gerenciamento de riscos e dos controles internos. Nesse contexto, a norma considera a auditoria interna como a terceira linha de defesa na estrutura de gerenciamento de riscos e controles do Poder Executivo Federal, em consonância com as normas e boas práticas internacionais.

Mais recentemente e de forma complementar à IN-MP-CGU nº 01/2016, a CGU publicou a Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, aprovando o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, a qual estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional dessa atividade, além de fornecer uma estrutura básica para o aperfeiçoamento de sua atuação, buscando compatibilizar os conceitos e diretrizes da literatura com a estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, definido na Constituição de 1988, e com as demais normas infraconstitucionais vigentes.

As referidas normas trazem para o âmbito do Poder Executivo Federal os mais modernos princípios e conceitos relativos a controles internos, gestão de riscos, auditoria interna e governança, alinhando-se às normas, modelos e boas práticas já adotadas pelos organismos internacionais e aplicadas pelo TCU e pela CGU em suas avaliações.

No contexto dessas normas, a auditoria fornece avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, compreendendo a avaliação da confiabilidade das informações, a eficácia e a eficiência das operações e o cumprimento de leis e normas, com vistas a auxiliar a administração e o conselho de administração a alcançar maior adequação e eficácia no gerenciamento de riscos corporativos da organização (COSO, 2007)

De acordo com o novo Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, o propósito da auditoria interna consiste em “[...] aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*) baseados em risco”. (BRASIL, 2017b, p. 4), sendo que:

17. Os serviços de avaliação compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos

programas de governo e dos orçamentos da União; à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

18. Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada (BRASIL, 2017b, p. 6).

Além disso, a referida norma estabelece que as Audins devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e manutenção do efetivo funcionamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles (sob responsabilidade da primeira e da segunda linha de defesa da gestão), por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação, contribuindo para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam.

Até aqui tratamos dos conceitos de auditoria interna como atividade ou função. Contudo, geralmente, a administração estabelece dentro de sua estrutura organizacional uma unidade de auditoria interna, que compõe o sistema de controle interno para exercer as atribuições atinentes à auditoria interna. A instituição de uma unidade de auditoria interna, como parte do sistema de controle interno de uma organização, é um indicador de que o controle interno é importante para a administração (INTOSAI, 2004).

Segundo o IIA (2013a), instituir uma atividade profissional de auditoria interna deveria ser um requisito de governança para todas as organizações, tanto as de grande e médio porte quanto as pequenas, considerando que estas possuem uma estrutura organizacional menos formal e robusta para garantir a eficácia de seus processos de governança e gerenciamento de riscos e, ainda assim, podem se defrontar com ambientes igualmente complexos.

Unidade de auditoria interna é um departamento ou atividade interna de uma entidade, responsável pela realização de verificações e avaliações dos sistemas e procedimentos, objetivando reduzir a possibilidade de ocorrência de fraude, erros e práticas ineficientes (INTOSAI, 2004).

Para que a auditoria interna alcance os seus objetivos, é necessária uma equipe que atue de forma independente, imparcial, correta e honesta e que esteja vinculada ao mais elevado nível de autoridade dentro da organização, de modo que suas avaliações sejam imparciais e suas propostas sejam objetivas no sentido de corrigir as deficiências reveladas (INTOSAI, 2004). Nesse contexto, para que a auditoria interna possa contribuir para a boa governança e

para o gerenciamento eficaz de riscos e controles, ela precisa ser dotada de condições que promovam sua independência e profissionalismo, sendo considerada boa prática o estabelecimento de unidade de auditoria interna independente, com uma equipe adequada e competente, que:

- a) atue em conformidade com as normas internacionais reconhecidas para a prática de auditoria interna;
- b) esteja vinculada à alta administração, de modo a cumprir com suas responsabilidades de forma independente;
- c) tenha acesso irrestrito à alta administração e aos órgãos de governança (conselhos e comitês); e
- d) possua estatuto ou regulamento próprio, aprovado pelo conselho de administração ou equivalente, definindo o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna, bem como a forma de relacionamento com os conselhos e o acesso a documentos e registros, em conformidade com as normas e boas práticas, aprovado pelo conselho de administração ou equivalente (IIA, 2012; 2013a).

Por meio da Instrução Normativa nº 63/2010, o TCU definiu os órgãos de controle interno como unidades administrativas que fazem parte dos sistemas de controle interno da administração pública federal, que têm, entre outras atribuições, a de verificar a consistência e a qualidade dos controles internos, bem como a de prestar apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal (BRASIL, 2010).

Conforme o Acórdão nº 821/2014 – Plenário da mesma Corte de Contas, as unidades de auditoria interna:

- a) são parte integrante dos Sistemas de Controle Interno dos órgãos e entidades as quais se vinculam, sem com eles se confundirem;
- b) devem ser constituídas como parte integrante da estrutura orgânica dos órgãos e entidades as quais se vinculam, e se reportarem diretamente à alta direção das respectivas organizações, mas gozando de independência para a realização das suas atividades;
- c) têm por atividade precípua a prática de auditoria interna nos órgãos e entidades a que se vinculam (TCU, 2014, p. 3).

A unidade de auditoria interna tem como função assessorar os gestores na definição de estratégias para gestão de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para minimizá-los (TCU, 2009).

No âmbito do Poder Executivo Federal, a auditoria interna de um órgão ou entidade tem como atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles e integra, por força do que dispõe o Decreto 3.591/2000, o Sistema de Controle Interno desse Poder. Contudo, não se confunde com o controle interno da própria entidade (TCU, 2009). Esse posicionamento foi ratificado por meio da Instrução Normativa Conjunta MP-CGU nº 01/2016, nos seguintes termos:

Art. 7º. Os controles internos da gestão tratados neste capítulo não devem ser confundidos com as atividades do Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização (BRASIL, 2016b, p. 15).

Conforme exposto, é importante distinguir os controles internos da gestão, das unidades de auditoria interna e dos órgãos de controle interno que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, tendo em vista suas finalidades, estruturas e peculiaridades. Nesse sentido, o conceito de auditoria interna utilizado nesta pesquisa é o adotado pelo IIA e incorporado às normas e entendimentos emitidos pelo TCU e pela CGU, que regem a atividade de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Federal. Da mesma forma, o conceito de unidade de auditoria interna utilizado como referência é o externado pelo TCU.

2.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Neste item, serão apresentadas as definições e abordagens existentes na literatura acerca do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), elaboradas com base na Constituição Federal de 1988, bem como a evolução do Sistema.

O SCI passou por inúmeras mudanças nas últimas décadas, até alcançar a estrutura atual. Ainda assim, o sistema previsto na Constituição Federal de 88 não possui composição ou formatação definida, o que tem levado a diferentes interpretações e à sua instituição sob diferentes formatos nos diversos entes governamentais existentes nas três esferas de governo (federal, estadual e municipal) e em cada um dos três poderes.

O artigo 74 da Constituição Federal, quando estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter um sistema de controle interno de forma integrada, pode levar à interpretação de que tal integração deve ocorrer de forma horizontal entre os

poderes, ensejando que os controles internos seriam interdependentes e coordenados por um órgão central, comum a dois ou aos três poderes (CASTRO, 2014).

Nos seus estudos, Sousa (2016) adota essa linha de pensamento ao defender que o sistema integrado de controle interno previsto na Constituição de 88 pode constituir-se de um sistema orgânico, formado por representantes dos órgãos centrais de controle interno de cada um dos poderes, e atua de forma integrada como entidade de orientação e supervisão do sistema, abarcando dois ou mais poderes. Contudo, Castro (2014) discorda dessa concepção, tendo em vista que a hierarquia não extrapola os limites do ente governamental ou do poder. Para o autor, a instituição de um sistema nesses moldes violaria o princípio da separação de poderes, uma vez que a existência de um órgão central comum a dois ou mais poderes, funcionando como controlador geral, afetaria o princípio da independência entre os poderes previsto na Constituição. Além disso, o sistema de controle perderia o caráter “interno” previsto no texto constitucional, que lhe é intrínseco.

Nesse sentido, Castro (2014) defende que, seguindo a noção constitucional de estrutura do Estado, que é verticalizada, a composição dos sistemas de controle deve compreender apenas órgãos e entidades de um mesmo poder. Segundo o autor, a expressão “integrada” estaria relacionada ao sistema de freios e contrapesos estabelecido no Estado Democrático de Direito, que tem como objetivo garantir que todas as ações estatais sejam voltadas, precipuamente, ao atendimento do interesse público e, dessa forma, estariam interligadas.

Se num contexto mais amplo, que abrange toda a administração pública (poderes e esferas de governo), há controvérsias acerca da necessária integração entre as diversas instâncias de controle interno, essa questão é pacífica na literatura em geral, quando trata do sistema de controle interno adstrito a cada um dos poderes, bem como na legislação que define a estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, que é foco do presente estudo. Nesse sentido, Castro (2014) define o sistema de controle interno previsto no Artigo 70 da Constituição Federal de 1988, como:

[...] conjunto de órgãos desconcentrados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, principalmente, no que diz respeito à legalidade e eficiência de seus atos (CASTRO, 2014, p. 132).

Seguindo a lógica de um sistema, o SCI é formado por várias unidades (subsistemas) que precisam atuar de maneira harmoniosa, integrada, multidisciplinar, seguindo normas e

preceitos comuns. Assim, o controle interno é parte integrante do Sistema de Controle Interno (CASTRO, 2014).

Nessa mesma linha, estudos do TCU concluíram que o sistema de controle interno previsto constitucionalmente é:

[...] um sistema orgânico, constituído pelas várias unidades técnicas que atuam de forma integrada e sob a orientação normativa e supervisão técnica de um órgão central, sem prejuízo da subordinação ao órgão ou à entidade em cuja estrutura administrativa a unidade esteja integrada (TCU, 2009, p. 7).

Por outro lado, Castro (2014) afirma que a dificuldade em definir a estrutura de controle constitui um dos principais motivos da sua não implementação em grande parte dos entes governamentais brasileiros. Segundo o autor, a estrutura do sistema de controle interno é complexa e inúmeros são os conceitos formatados para delimitar sua abrangência.

A criação, estruturação e implementação de um sistema de controle interno na administração pública é tão importante que, por exemplo, os 28 (vinte e oito) países que compõem a União Europeia instituíram um Compêndio de Sistemas de Controle Interno Públicos (PIC System), cuja última atualização é de 2014. O objetivo é motivar os governos a perceberem o que cada um está fazendo para prover mais e melhores serviços à sociedade, com transparência, economia de custos e redução de riscos. Segundo esse documento, as reformas ocorridas nos últimos 15 anos provocaram mudanças fundamentais para a maioria das 28 administrações públicas e para o ambiente em que estas operam, o que normalmente é designado como o ambiente de controle. Conseqüentemente, ocorreram muitas mudanças na forma como o PIC atua e como é organizado (EUROPEAN UNION, 2014)

Os avanços mais relevantes nas estruturas dos controles internos públicos da Europa resultaram da atenção crescente aos objetivos e à gestão do desempenho, aos riscos e à governança como um todo, incluindo a prestação de contas, bem como a qualidade da entrega de serviços e a eficiência dos gastos. Essas mudanças consistiram na incorporação de padrões internacionais, bases jurídicas claramente definidas e mandatos mais claros para controle, auditoria interna e, quando é o caso, inspeção financeira. O Sistema de Controles Internos Públicos tornou-se parte integral e vital de um sistema de governança moderno, sendo que os profissionais de gestão, de controle de finanças públicas e os auditores internos se tornaram ou estão se tornando uma categoria de profissionais com qualificação formal que participam de programas especiais de treinamento de longo prazo, incluindo a certificação, os quais, às vezes, são fornecidos por institutos externos ao setor público (EUROPEAN UNION, 2014).

Existem duas formas principais de estruturação dos sistemas de controle interno no setor público: centralizada e descentralizada. Quando existe um órgão central e independente das autoridades e entidades controladas, criado especialmente para exercer as funções atinentes ao controle interno, é denominado de sistema de controle interno centralizado. Quando o controle interno é exercido pelos próprios gestores dos órgãos e entidades, o sistema é denominado descentralizado. São exemplos de sistema interno centralizado a *Intervención General de la Administración de Estado* (IGAE) da Espanha e a *Inspection Générale des Finances* de Luxemburgo. Já na Dinamarca, Suécia, Reino Unido e nos Países Baixos, o sistema de controle interno é descentralizado (EUROPEAN UNION, 2014). No Brasil, a estrutura atual do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é centralizada, uma vez que conta com um órgão central, a SFC/CGU, e órgãos setoriais.

Castro (2014) assevera que, de acordo com os conceitos estudados, o SCI comporta, além dos órgãos setoriais de controle interno, uma estrutura central, com funções de orientação, supervisão e coordenação, bem como de outras estruturas necessárias ao cumprimento das funções de controle do ente ou entidade controlado (a). O autor entende que, em virtude da complexidade que envolve a estruturação de um sistema de controle interno, um dos pressupostos fundamentais para que ele seja adequado é a desconcentração, segundo a qual “cada órgão integrante da cadeia de atuação administrativa possui competências e responsabilidades que lhe são próprias, dentro de um contexto sistêmico preestabelecido” (CASTRO, 2014, p. 145)

Dessa forma, não existe hierarquia funcional entre os órgãos e entidades que realizam as funções de controle de forma desconcentrada do órgão central, havendo uma tendência à horizontalização das relações internas do poder ou ente governamental ao qual o controle interno encontra-se vinculado, gerando condições para o surgimento de um ambiente colaborativo, de relacionamento interno razoável e igualitário de diferentes órgãos, que dividem a mesma função e atuam de forma independente, mas voltados a um interesse comum (CASTRO, 2014).

Na concepção de Castro (2014), mesmo em um sistema centralizado, as competências e responsabilidades não estão concentradas em um único órgão, havendo uma divisão de atividades. Assim, para o autor, a sistemática idealizada pela Constituição de 1988 segue esse modelo, no qual a atividade de controle é distribuída entre os diversos órgãos integrantes de uma mesma estrutura de poder ou esfera de governo coordenada por uma unidade central, sem

que haja vinculação hierárquica entre eles, mas apenas uma característica comum, no caso o exercício da função de controle interno (CASTRO, 2014).

A partir das definições de Castro (2014) e do TCU (2009), depreende-se que a intenção do legislador constitucional foi dotar cada um dos Poderes de um sistema de controles internos capaz de trabalhar de modo integrado, gerando sinergia, redução de custos e, assim, contribuindo para a melhor aplicação dos recursos públicos. Nesse sentido, o presente estudo examinará o funcionamento do SCI, utilizando como referência o conceito apresentado pelo TCU, pois este define de forma apropriada o sistema de controle interno enquanto unidade organizacional.

2.3.1 Evolução do SCI

A estrutura atual do SCI do Poder Executivo Federal tem por base a Constituição Federal de 1988. Contudo, para alcançar o modelo atual, o SCI passou por diversas mudanças. Segundo Castro (2015), o controle interno no setor público originalmente era apenas contábil, instituído em virtude da necessidade de uma contabilidade organizada que produzisse informações consistentes acerca da situação financeira, econômica e patrimonial do governo. As medidas resultaram na estruturação da contabilidade pública, com a aprovação do código de contabilidade pública e do regulamento geral de contabilidade em 1922. O arcabouço legal aprovado previa a implantação de técnicas de contabilidade na área pública com padronização de procedimentos, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os níveis, originando-se, então, o controle interno contábil (CASTRO, 2015).

A Constituição de 1946, entre as medidas voltadas ao fortalecimento do controle sobre os atos da administração pública, estabeleceu o controle administrativo, determinando o controle prévio, a ser exercido pelo TCU, sobre os atos de gestão do executivo. Essa medida não se mostrou adequada, uma vez que sobrecarregou o TCU, que não conseguia liberar milhares de autorizações em tempo hábil, comprometendo o desempenho do governo, bem como não contribuiu para a diminuição da corrupção e, ainda, desonerou os administradores públicos do controle sobre os seus próprios atos, dando origem a uma cultura equivocada de que o controle interno não é responsabilidade sua.

A Lei 4.320/64 é considerada um marco na estruturação do controle interno na administração pública brasileira, pois definiu o papel do controle externo, a ser exercido pelo

Congresso Nacional e pelo TCU, e do controle interno, a ser exercido pela própria administração, estabelecendo que a atuação deste envolvesse os seguintes aspectos: a legalidade dos atos que dão origem às receitas, despesas, direitos e obrigações; a responsabilidade pela guarda de bens e valores públicos; e o cumprimento dos programas de trabalho em termos físicos e monetários. Definiu, ainda, que o controle sobre a legalidade dos atos referentes à execução orçamentária seria prévio, concomitante e subsequente (CASTRO, 2015; RIBEIRO; BLIACHERIENE; SANTANA, 2016).

A Constituição Federal de 1967 absorveu as mudanças introduzidas pela Lei nº 4.320/64 e transferiu de forma definitiva o controle prévio dos atos de gestão para o poder executivo, estabelecendo que este deve manter um sistema de controle interno com o objetivo de criar condições para a eficácia do controle externo e, também, para assegurar a regularidade na realização da despesa e da receita, acompanhar a execução dos programas de trabalho e dos orçamentos, avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos (CASTRO, 2015).

O Decreto-Lei nº 200/67 é outra importante referência, pois, além de definir o controle como um dos princípios fundamentais das atividades da administração pública, estabeleceu a sua aplicação em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, segregando-o em três linhas de atuação, quais sejam: a gestão operacional; a supervisão e o monitoramento; e a auditoria interna (BRASIL, 2017).

Para Castro (2015, p. 401), “esse normativo foi o primeiro passo para uma administração gerencial na Administração Pública”, uma vez que concedeu maior autonomia para a administração indireta, objetivando superar a rigidez burocrática da administração direta, o que estimulou o processo de descentralização administrativa. Ademais, instituiu princípios de racionalidade administrativa, tais como: visão sistêmica; planejamento e orçamento; descentralização e delegação de poderes; e controle dos resultados. Segundo o autor, o Decreto-Lei nº 200/67 insere, no âmbito da administração pública, métodos científicos e clássicos típicos de uma administração privada, definindo o controle como uma função administrativa e atribuindo responsabilidades aos administradores.

A Constituição de 1988 tornou as funções do sistema de controle interno mais abrangentes e mais complexas e ampliou a sua instituição aos poderes Legislativo e Judiciário. Para Santos e Braga (2016), a referida Constituição proporcionou avanços ao papel dos órgãos de controle, uma vez que atribuiu competências fundamentais ao TCU para o

exercício de suas funções e fortaleceu os órgãos de controle interno, imprimindo-lhe um viés mais gerencial ao incorporar elementos resultantes das discussões reformistas que aliavam a fiscalização e a avaliação. Adicionalmente, o foco nos resultados, as mudanças na administração pública decorrentes de novas demandas da sociedade em busca de maior participação e de uma atuação mais efetiva do estado, bem como pressões externas, no sentido de combater a corrupção, contribuíram para o fortalecimento do controle interno.

Nesse contexto, o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei nº 101/2000, vem reforçar a relevância do papel dos órgãos de controle externo e interno, impondo a realização de atividades, com vistas a garantir o cumprimento das determinações nela estabelecidas, especialmente quanto:

- I - ao atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (BRASIL, 2000a, s.p.).

Além dessas atividades, a LRF determina que os relatórios de gestão fiscal devem ser assinados conjuntamente pelo controle interno, responsáveis pela administração financeira e pelos titulares dos poderes e órgãos encarregados de sua emissão.

Para Rosa, Lunkes e Wolff (2016, p. 94), o controle interno reveste-se de fundamental importância no âmbito da administração pública, tendo em vista a sua “capacidade de gerar confiança às informações reportadas, de assegurar o cumprimento das leis e regulamentos e trazer efetividade, eficiência e economia às operações”.

Nesse ambiente de mudanças e do surgimento de atribuições mais complexas para o controle interno, foi editada a Medida Provisória nº 480/94, que se transformou, após várias reedições, na Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, a qual instituiu o SCI do Poder Executivo Federal e definiu suas finalidades, de acordo com o previsto no texto constitucional:

- 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 nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 2001a, s.p.).

A regulamentação da Lei nº 10.180/2001, ocorreu antes mesmo de sua aprovação, por meio do Decreto 3.591, de 06 de setembro de 2000, o qual foi editado com base na Medida Provisória nº 2.036-82, de 25 de agosto de 2000, e definiu a estrutura organizacional, as finalidades e competências do SCI, estabelecendo sua composição nos seguintes termos:

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

- I - a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados;
- II - as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;
- III - as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa;
- IV - as Gerências Regionais de Controle Interno (GRCI), nos Estados, como unidades regionais do órgão central (BRASIL, 2000c, s.p.).

Importante destacar que até 5 de fevereiro de 2002, a SFC era vinculada ao Ministério da Fazenda, quando foi transferida para a Casa Civil da Presidência da República, pelo Decreto nº 4.113/2002, e, posteriormente, para a estrutura da Corregedoria-Geral da União, por meio do Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002. O referido órgão, criado por meio da Medida Provisória nº 2143-31, de 2 de abril de 2001, e vinculado diretamente à Presidência da República, incorporou todo acervo técnico e patrimonial da SFC, incluindo o quadro de pessoal, formado pela carreira de Finanças e Controle (BRASIL, 2001b; 2002a; 2002b;). Essas mudanças representaram um grande avanço na estruturação do SCI, tendo em vista o posicionamento do novo órgão de controle interno na estrutura do Poder Executivo Federal, que proporcionou maior independência na execução de suas atividades, bem como o fato de sua estrutura contar com um quadro de pessoal qualificado e experiente e com representação em todos os estados da federação.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 103/2003 alterou o nome da Corregedoria-Geral da União para Controladoria-Geral da União, com o objetivo de adequá-lo às novas funções, conforme registrado na exposição de motivos do referido ato normativo (BRASIL, 2003a). Destaca-se que, enquanto o texto do inciso I do artigo 22 da Lei nº 10.180/2001 não foi alterado até a realização desta pesquisa, permanecendo a Secretaria Federal de Controle Interno como órgão central, o Decreto nº 4.304, de 16/07/2002, anteriormente à Medida Provisória nº 103/2003, alterou diversos dispositivos do Decreto 3.591/2000, inclusive o

órgão central do SCI, que passou a ser a Controladoria-Geral da União (BRASIL, 2000c; 2001a; 2002c; 2003a). O referido ato legal definiu a estrutura do SCI em vigor atualmente, conforme a seguir:

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

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

II - as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais;

III - as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (BRASIL, 2002c, s.p.).

A Medida Provisória nº 103/2003 foi convertida na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, criando a Controladoria-Geral da União vinculada diretamente à Presidência da República, que passou a exercer as funções de controle interno e auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, bem como de ouvidoria, além de atividades voltadas ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal (BRASIL, 2003b). Em virtude das alterações trazidas por essa lei, a CGU passou a ser o órgão central do Sistema de Controle Interno (SCI) e do Sistema de Correição (SCC) do Poder Executivo Federal. Contudo, o Decreto 3.591/2000, prevê que as atividades operacionais inerentes ao papel do órgão central do SCI serão desempenhadas pela SFC (BRASIL, 2000c).

Segundo Olivieri e Balbe (2016), a estrutura e as atividades desempenhadas pela CGU formataram um novo modelo de controle interno no Brasil e no exterior, denominado controladoria-geral, o qual agrega atividades convencionalmente realizadas por órgãos diferentes e faz um esforço no sentido de incorporar essas diversas ações, com o objetivo de promover a integridade do Estado.

Para Santos e Braga (2016, p. 381), as experiências administrativas delinearam esse modelo de controladoria como um "arranjo institucional com potencial para atender às recentes demandas sociais e gerenciais de um órgão de controle interno, de forma integrada". Essa integração resulta da atuação coordenada entre as quatro funções básicas e interdependentes, quais sejam: ouvidoria, auditoria, correição e prevenção; e, principalmente, da troca de informações e conhecimentos que são essenciais para o bom desempenho de cada uma delas.

Esse modelo tem servido como referência para a estruturação de controladorias de estados e municípios no país, sendo também utilizado como referência para a Proposta de

Emenda à Constituição PEC nº 45/2009, que prevê a estruturação do Sistema de Controle Interno da União, dos estados e dos municípios nesses moldes (BRASIL, 2009).

Mais recentemente, contudo, uma crise política e econômica vivenciada no Brasil, envolvendo a destituição da Presidente da República e a assunção ao cargo do então vice-presidente, em maio de 2016, resultou em novas mudanças no SCI. Com o afastamento provisório da Presidente Dilma Rousseff, o Vice-Presidente, ao assumir interinamente o cargo, iniciou uma reforma administrativa, a qual foi concluída posteriormente com a sua permanência no cargo, provocando as seguintes mudanças no SCI:

- a) a Medida Provisória nº 726, de 12 de maio de 2016 extinguiu a Controladoria-Geral da União e criou o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (BRASIL, 2016c). Na conversão dessa medida provisória na Lei nº 13.341, de 29 de setembro de 2016, o nome do órgão foi alterado para Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU) (BRASIL, 2016d); e
- a) a Medida Provisória nº 782, de 31 de maio de 2017, revogou totalmente a Lei 10.683/2003, alterou a nomenclatura do órgão central do SCI para Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, porém, manteve as atribuições e prerrogativas previstas na referida lei de 2003 (BRASIL, 2003b; 2017a);

Com essas medidas, embora tenham sido mantidas as mesmas atribuições e prerrogativas pertinentes ao exercício de suas funções, a CGU perdeu sua posição estratégica vinculada diretamente à Presidência da República, passando a ocupar a mesma posição hierárquica dos demais Ministérios que estão sujeitos à sua atuação, o que vai de encontro às normas e boas práticas internacionais, segundo as quais as unidades/entidades que exercem a função de auditoria interna devem estar vinculadas à alta administração, visando dotar essa instância de controle de maior autonomia e independência no exercício de suas atribuições.

2.4 RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS

Neste item, são abordados os conceitos de redes e de relações interorganizacionais, as tipologias, as principais abordagens utilizadas nos estudos de redes e os modelos de governança. Ademais, como os estudos contemplaram a análise de redes sociais (Social Network Analysis - SNA) e de governança de redes, são também apresentadas as principais

variáveis utilizadas na metodologia SNA e os diferentes mecanismos de coordenação que deram suporte para a elaboração do modelo de análise.

O termo “rede” possui diversos significados e aplicações. Para Wasserman e Faust (1999), a expressão "rede social" refere-se a um conjunto de atores e aos laços entre eles. Segundo Castells e Cardoso (2006), rede é um sistema de nós (atores) interligados. São estruturas abertas que evoluem, aumentando ou diminuindo a quantidade de nós, de acordo com as mudanças necessárias para atingir os objetivos definidos. Esse conceito pode ser aplicado em todas as áreas do conhecimento.

No campo das ciências sociais, compreende um conjunto de pessoas ou organizações interligadas direta ou indiretamente (MARCON; MOINET *apud* BALESTRIN, 2005). Para Olivares (2002), estrutura organizacional em rede é um conjunto de organizações interdependentes, que funciona de forma simultânea, coordenada, equilibrada e integrada. Nessa linha, grandes e pequenas empresas estabelecem parcerias estratégicas em torno de mercados, produtos ou projetos, construindo redes com objetivos específicos que compartilham recursos, aumentam a produtividade e, ao mesmo tempo, mantêm a sua autonomia e flexibilidade (CASTELLS; CARDOSO, 2006).

De acordo com O’Toole (1997), as redes são estruturas de interdependência que envolvem múltiplas organizações ou partes, nas quais uma organização não é formalmente subordinada a outra. As redes diferem das formas puras de mercado e hierarquias, mas podem ser formadas por laços institucionais que incluem vínculos de autoridade, relações de intercâmbio e coalizões baseadas no interesse comum. Já para Grandori e Soda (1995), as redes constituem-se em uma forma “híbrida” ou intermediária de organização das atividades econômicas, em relação às configurações de mercado e hierarquia.

No âmbito governamental, rede é um conjunto de organizações políticas que compartilham a soberania em diversos níveis, adquirindo configurações geográficas e políticas flexíveis. No Brasil, iniciou-se um processo de descentralização vertical e horizontal, de modo que os governos locais e organizações não governamentais participam da gestão das políticas (CASTELLS; CARDOSO, 2006)

Segundo Moura (*apud* AVELAR, 2014), o surgimento de estruturas em redes é o reflexo do esgotamento dos modelos tradicionais de gestão pública. Desse modo, a departamentalização e integração vertical são substituídas pelas estruturas em rede, originando novas formas de relacionamentos entre o Estado e a sociedade, bem como entre as

organizações nas esferas de governo. Contudo, a limitação de recursos humanos e financeiros, aliada a uma maior exigência, por parte da sociedade, demanda dos gestores a busca de soluções criativas para expandir e aprimorar a oferta de serviços públicos. São exemplos dessa situação, os consórcios intermunicipais presentes em diversas regiões do Brasil, o Sistema Único de Saúde (SUS) e o Sistema Nacional de Segurança Pública (Sinasp).

Enquanto, na perspectiva empresarial, as redes são vistas como um processo de mobilização no sentido de gerar conexões solidárias, no âmbito intergovernamental, a complexidade dos sistemas significou um aumento das interrelações em todos os níveis de governo e da sociedade, resultando em um novo modelo de gestão pública. O acesso à informação por parte da população, em função das tecnologias de informação e comunicação, e o processo de democratização contribuíram para uma descentralização das ações governamentais, tanto vertical (envolvendo outras esferas de governo), como horizontal (envolvendo a sociedade).

Para alguns autores o termo *network* (rede) tem sido utilizado com larga frequência e de forma abstrata ou metafórica, e, por essa razão, perdido precisão (GRANDORI; SODA, 1995; MILWARD; PROVAN, 1998; JONES; HESTERLY; BORGATTI, 1986). Nesse sentido, o termo não poderia ser empregado a alguns tipos de alianças, como *joint ventures* e relações baseadas em contratos, por não serem consideradas verdadeiras redes (PROVAN; KENIS, 2007), sendo aplicável apenas aos arranjos interorganizacionais horizontais baseados na cooperação. Desse modo, o termo “rede” não representaria a totalidade dos arranjos organizacionais, tratando-se de uma espécie do gênero “relações interorganizacionais” (BARBOSA, 2010). Nessa linha de pensamento, os arranjos organizacionais identificados em estudos realizados no Brasil, acerca da implementação de políticas públicas, nos quais as interações ocorrem entre os integrantes e uma organização central de forma focalizada, não seriam considerados “redes interorganizacionais”. Observa-se que mesmo os autores que fazem a referida distinção utilizam o termo “rede” para fazer referência a diferentes configurações de arranjos interorganizacionais.

Os diversos estudos revelam que não há um consenso sobre quais formas organizacionais podem ser definidas como redes. No entanto, é possível evidenciar características principais apresentadas por alguns autores, sendo comuns aos diferentes conceitos de redes organizacionais os termos interdependência, flexibilidade e autonomia

(PECI; COSTA, 2002). Assim, no atual estado da arte, não é prudente promover exclusões de algum tipo de arranjo interorganizacional do contexto de redes.

No presente estudo, utilizar-se-á o termo “relações interorganizacionais” para fazer referência às interações ocorridas entre os integrantes do SCI. Contudo, tendo em vista que “[...] a pesquisa em redes organizacionais origina-se diretamente da pesquisa e da teoria de redes sociais [...]” (PROVAN; LEMAIRE, 2012. p. 639, tradução nossa) e que, por essa razão, grande parte dos estudos desenvolvidos que serve como referencial teórico e metodológico para a realização desta pesquisa usa a palavra “rede”, o referido termo será, inevitavelmente, utilizado nas bases de comparação e, até mesmo, para fazer referência ao arranjo organizacional em estudo.

2.4.1 Abordagens

Nas últimas décadas, tem crescido o interesse de estudiosos e pesquisadores sobre estruturas em rede. Os estudos realizados sobre o tema revelam uma multiplicidade de abordagens teóricas, pois incluem conceitos e métodos originados em outros campos de estudos. Pesquisa de autoria de Oliver e Ebers (1998) demonstra essa diversidade de abordagens utilizadas nas pesquisas sobre redes interorganizacionais, dentre as quais se destacam: teoria da dependência de recursos, das redes sociais, teoria institucional e teoria do poder político.

Os estudos realizados por Balestrin, Reyes Junior e Vershoore (2010) mostram que, similarmente ao que ocorre no contexto internacional, é crescente o interesse pelo tema no cenário brasileiro de estudos organizacionais. Com frequência, as revistas e os eventos científicos na área da administração publicam trabalhos que abordam o tema redes interorganizacionais. Segundo os referidos autores, as teorias mais utilizadas no Brasil são: estratégia, dependência de recursos, redes sociais e teoria institucional. Já nos estudos realizados por Puffal Clair e Puffal Daniel (2014), estratégia aparece como a quinta abordagem mais utilizada, dando lugar entre as quatro primeiras à teoria de política e poder, juntamente com as teorias de dependência de recursos, redes sociais e teoria institucional.

Embora a economia industrial tenha sido uma área precursora na utilização de estruturas em rede, de acordo com os estudos citados, não foi uma das mais privilegiadas com as pesquisas realizadas sobre o tema, aparecendo em décimo lugar nos estudos de Oliver e Ebers

(1998) e também de Puffal Clair e Puffal Daniel (2014) e em sexto lugar nos estudos realizados por Balestrin, Reyes Junior e Vershoore (2010). Essas teorias serão detalhadas a seguir.

A teoria sobre dependência de recursos tem como objetivo entender como as organizações, utilizando diversas estratégias, alteram a relação de interdependência, reduzindo suas dependências de recursos materiais (equipamentos) e imateriais (informações) e aumentando seu próprio poder no sistema. Nesse contexto, “as organizações organizam-se em redes para compartilhar ou acessar recursos escassos” (BALESTRIN, 2005, p. 24).

A teoria sobre redes sociais (*social networks*) é utilizada para estudar como os laços sociais ou a posição dos atores poderão afetar o desempenho da rede (ZACAN, 2010), bem como para identificar como as diferentes posições dos atores dentro de uma rede de relacionamentos afetam as suas oportunidades de acesso aos recursos disponíveis na rede (COSER, 2003).

Para alguns autores, a teoria institucional trata a dependência como um conceito central na configuração das redes. Contudo, a dependência não é de recursos materiais, mas sim de legitimação (GRANDORI; SODA, 1995). Segundo esse enfoque, as organizações buscam ganhar legitimidade no momento de participar de uma rede. Esses estudos analisam os mecanismos institucionais pelos quais as relações interorganizacionais são iniciadas, negociadas, desenhadas, coordenadas, monitoradas, adaptadas e terminadas. Contudo, a teoria também é utilizada no contexto de redes, cujas estruturas e funcionamento são definidos em normas, como se observa nos trabalhos realizados por Avelar (2014), sobre as redes interorganizacionais para implementação de programas no Setor Elétrico Brasileiro, e de Almeida (2013), sobre estruturas policêntricas como ferramenta gerencial no processo de inovação de políticas públicas.

A abordagem da economia industrial é utilizada nas pesquisas sobre redes objetivando entender como os diferentes ganhos econômicos de produção explicam a eficiência das redes. Segundo essa abordagem, as organizações buscam reduzir custos ou aumentar receitas ou, ainda, expandir sua atuação em novos mercados (BALESTRIN; VARGAS, 2002).

As teorias sobre estratégia foram aplicadas com o intuito de entender como as relações interorganizacionais afetam as estratégias das organizações e como os resultados das relações interorganizacionais podem impactar na posição estratégica e na vantagem competitiva de cada um dos atores envolvidos (BALESTRIN; VARGAS, 2002).

As diversas perspectivas teóricas devem ser vistas como complementares e não excludentes, uma vez que as estruturas de redes apresentam diferentes arranjos e finalidades, tais como o compartilhamento de recursos, a busca de legitimidade e maior competitividade. Portanto, a utilização de uma única técnica limitaria o estudo ao entendimento de apenas uma parte do fenômeno (BALESTRIN, 2005).

Em outra vertente, de acordo com os estudos desenvolvidos sobre redes, é possível identificar duas principais linhas ou perspectivas distintas e, ao mesmo tempo, relacionadas. (POWELL; SMITH-DOERR *apud* CALMON, 2013): a linha que, com fundamento na sociologia e na teoria das organizações, adota o conceito de redes “como um instrumento de análise para compreender as relações sociais nas organizações, as relações interorganizacionais e a relação das organizações com o ambiente externo a ela” (CALMON, 2013, p. 3); e a que entende redes como uma forma de governança, aplicável principalmente na gestão de sistemas complexos.

Rede como instrumento de análise originou-se a partir da técnica proposta por Jacob Moreno, a qual utiliza como fundamentos as teorias da psicologia social e tem como objetivo descrever e analisar a estrutura dos relacionamentos sociais de pequenos grupos, utilizando-se de um gráfico no qual cada indivíduo era representado por pontos e as relações entre eles por linhas. Estudos posteriores aprimoraram os conceitos e incorporaram instrumentos matemáticos e estatísticos, permitindo a sua adoção em diversas áreas de estudos das ciências sociais, como estudos antropológicos, políticos e organizacionais (CALMON, 2013).

Segundo Provan e Kenis (2008), o funcionamento das redes organizacionais pode ser analisado apenas parcialmente, utilizando a metodologia de análise de redes sociais (SNA), uma vez que o funcionamento é definido como o processo pelo qual determinadas condições da rede conduzem aos resultados almejados. Conforme os autores, essa abordagem diz pouco sobre o funcionamento das redes, porque essas são raramente tratadas como unidade de análise. Em contraste, a abordagem de rede como forma de governança, trata as redes como unidades de análise. Sob esse aspecto, a rede é vista e analisada com base nos mecanismos de coordenação ou de governança. Portanto, essa perspectiva mostra-se valiosa.

Para Baldi e Lopes (2009, p. 1008), é importante distinguir “rede como instrumento de análise” de “rede como estrutura de governança”, pois somente sob a perspectiva de governança não é possível compreender o funcionamento da rede e os resultados que ela sozinha pode produzir. Segundo os autores, “como estrutura de governança, a rede equipara-

se a outras opções estruturais como a decisão por verticalizar ou terceirizar as atividades de uma organização”. Portanto, por mais que a literatura e os estudos de casos empíricos indiquem que a adoção de uma estrutura em redes possibilita a racionalização de recursos, redução de custos e otimização de resultados, para conhecer os efeitos que uma rede específica pode produzir, é necessário empregar uma perspectiva de análise de redes sociais, a fim de compreender quem são os atores envolvidos, de quais recursos esses atores dispõem, quais posições eles ocupam e quais objetivos eles estão buscando alcançar.

Esses posicionamentos denotam que as abordagens podem ser complementares. Provan e Kenis (2007) corroboram essa assertiva, tendo em vista que os autores utilizaram a combinação das perspectivas de análise de rede e de governança nos seus estudos, cujo objetivo é a proposição da adoção de determinadas formas de governança, tendo em vista as contingências fundamentais relativas à estrutura e aos relacionamentos da rede. A combinação das perspectivas de análise de redes sociais e de governança também foi adotada nos trabalhos de Balestrin (2005), Zacan (2010), Barbosa (2010) e Cardoso (2015). Considerando os objetivos deste estudo, serão utilizadas essas duas perspectivas, as quais são detalhadas a seguir.

2.4.1.1 Perspectiva de análise de redes

A teoria de rede social e a metodologia de análise de redes têm atraído interesse significativo dos estudiosos das ciências sociais e comportamentais nas últimas décadas (WASSERMAN; FAUST, 1999). Contudo, esse tipo de abordagem estrutural não se limita ao estudo das relações sociais humanas, estando presente em diversos campos da ciência (FREEMAN, 2004)

Segundo Brass *et al.* (2004), pesquisa em rede abrange uma perspectiva distinta que se concentra nas relações entre os atores, sejam eles indivíduos, unidades de trabalho, organizações ou nações. De acordo com a teoria de rede, os atores são incorporados em redes de relações interligadas que proporcionam oportunidades e restrições ao comportamento. Esta perspectiva difere das perspectivas tradicionais em estudos organizacionais que examinam isoladamente os atores individuais. A diferença é o foco nas relações e em padrões estruturados de interação e não em atores individuais isolados. Os autores definem uma rede como um conjunto de nós e o conjunto de laços que representam algum relacionamento ou

falta de relacionamento entre os nós, os quais representam os atores (indivíduos, unidades de trabalho ou organizações).

Por meio desse tipo de pesquisa, são estudadas alianças estratégicas e colaborações, fluxos de informação (comunicação), afeto (amizade), bens e serviços (fluxo de trabalho) e influência (aconselhamento). Estudos demonstram que utilizando essa perspectiva de rede, os pesquisadores organizacionais conseguiram explicar a variação em resultados organizacionais tradicionais, como satisfação individual, desempenho, estrutura grupal, inovação organizacional e sobrevivência (BRASS *et al.*, 2004).

Segundo Wasserman e Faust (1999), sob o prisma da análise de redes sociais, o ambiente social pode ser expresso como padrões ou regularidades nos relacionamentos entre as unidades que interagem. Os autores se referem à presença de padrões regulares nos relacionamentos como *estrutura* e às quantidades que medem essa *estrutura* como variáveis estruturais.

Existe uma grande diversidade de variáveis ou métricas provenientes da teoria de grafos que pode ser aplicada na análise de redes, dependendo da área do conhecimento a ser estudada. Pacheco Junior (2014) realizou estudos objetivando mapear os principais trabalhos empíricos publicados em conferências e periódicos utilizando as técnicas de SNA (*Social Network Analysis*) em projetos. Nesses estudos, o autor cita, como tradicionais e mais comumente utilizadas nos diversos campos do conhecimento, as seguintes métricas: centralidade de grau; centralidade *betweenness* (grau de intermediação); centralidade global (*closeness*); densidade, cliques, *clustering coefficient* (grau de agrupamento); vazão estrutural; a força dos laços; o tamanho da rede, entre outras.

Para Hanneman e Riddle (2005), o tamanho da rede está relacionado à quantidade de atores que compõe a rede e é fundamental para a estrutura das relações sociais, tendo em vista os recursos e capacidades limitados que cada ator tem para construir e manter laços. Diferenças no tamanho das redes e na forma como os atores estão conectados revelam questões importantes sobre a população. Segundo os autores, o tamanho da rede é uma das variáveis mais críticas em todas as análises sociológicas.

A densidade de uma rede é a razão entre os laços existentes e a quantidade total de laços possíveis. Portanto, a alta densidade indica a facilidade e a rapidez com que as informações se difundem entre os atores (HANNEMAN; RIDDLE, 2005). A densidade é uma das métricas usadas para medir a conectividade dentro de uma rede. A formação e desempenho de uma

rede dependem essencialmente da conectividade, que é a capacidade estrutural de facilitar a comunicação sem ruídos entre seus membros, e da coerência, que consiste na existência de objetivos e interesses compartilhados entre os integrantes da rede (CASTELLS, 1999).

De acordo com Peci e Costa (2002), um dos fatores fundamentais para a manutenção de uma rede interinstitucional é a comunicação, sendo que a sua ausência e, também, de transparência de ações faz com que as organizações da rede se sintam excluídas do processo e a cooperação não acontece. Para os autores,

[...] a comunicação está na base de todos os processos gerenciais e é fator determinante da possibilidade de integração intraorganizacional e interorganizacional, pois permite que as mensagens sejam transmitidas, compartilhadas, compreendidas e internalizadas (PECI; COSTA, 2002 p. 8).

Para Fleury (2002), a existência dos canais de comunicação entre os integrantes das redes é imprescindível para o desenvolvimento de valores e objetivos coletivos, possibilitando a formação de uma teia de interdependências e o crescimento da coordenação interorganizacional, compatível com os interesses da rede, e garantindo o equilíbrio.

Balestrin (2005) chama a atenção para a importância das tecnologias de informação e comunicação – TIC, ressaltando que esses recursos exercem duas funções fundamentais nas redes interorganizacionais: a primeira é fornecer a infraestrutura necessária para suportar o aumento no fluxo informacional; e a segunda é funcionar como um instrumento de coordenação entre os atores da rede. O autor destaca ainda a importância da comunicação pessoal, alertando para o fato de que as interações não devem ser baseadas somente em comunicação eletrônica. A comunicação face a face deve ser privilegiada, pois quanto mais frequente e intensa for essa comunicação, maior a quantidade de conhecimento tácito comunicado.

A centralidade revela o quanto um ator (nó) é central em uma rede. Quanto maior a quantidade de relacionamentos de um ator, maior o grau de centralidade, indicando um potencial de prestígio, poder e influência na rede ou grupo. As principais medidas de centralidade são centralidade de grau ou local, centralidade global (*closeness*) e centralidade de intermediação (*betweenness*) (HANNEMAN; RIDDLE, 2005)

A centralidade de grau ou local é dada pela quantidade de relacionamentos diretos existentes em um nó (ator). A centralidade global ou *closeness* é dada pela distância média de um nó a cada um dos outros nós que estão ligados direta ou indiretamente a ele. Dessa forma, um ator com maior centralidade global tem melhor acesso a todos os demais integrantes da

rede, aos recursos disponíveis e às melhores oportunidades de trocas, enquanto aquele com baixa centralidade global pode estar situado na “periferia” da rede, com acesso restrito aos recursos (HANNEMAN; RIDDLE, 2005). Já a centralidade *betweenness* mede o grau de intermediação de um nó entre dois grupos de uma rede.

Essas medidas de centralidade relacionam-se, consecutivamente, às ideias de grau, proximidade e interação. Os estudos realizados com base nessas métricas indicam que os atores que possuem mais laços dispõem de maiores opções de escolha e oportunidades, tornando-se menos dependentes de outros atores, portanto, mais poderosos. Além disso, funcionam como mediadores dos demais integrantes da rede.

O grau de centralização da rede como um todo é definido com base nas medidas de centralização gráfica de Linton Freeman (um dos desenvolvedores do aplicativo UCINET). Essas medidas foram desenvolvidas com base no grau de centralização de uma rede “estrela”, que é a rede mais centralizada ou mais desigual possível, independentemente da quantidade de atores. Na rede estrela, todos os atores, exceto um, têm centralidade de grau igual a um e a “estrela” (ator central) tem centralidade de grau correspondente ao número de atores menos um (HANNEMAN; RIDDLE, 2005).

As medidas de centralização de Freeman expressam o coeficiente de variação dos valores de centralidade de grau da rede analisada como porcentagem do coeficiente de variação da centralidade de grau de uma rede estrela perfeita, indicando o quanto o coeficiente de centralização da rede analisada se aproxima ou se distancia do coeficiente de centralização do modelo “estrela”.

A intensidade dos relacionamentos é definida pela força dos laços. Segundo Granovetter (1973), a força de um laço é uma combinação da quantidade de tempo, da intensidade emocional, da intimidade (confiança mútua) e serviços recíprocos que caracterizam o laço. Para o autor, os laços fortes envolvem compromissos de longo prazo, enquanto os laços fracos são superficiais e casuais. Quanto maior a frequência das interações, maior o sentimento entre as pessoas e a similaridade entre elas. Assim, além dos elementos citados, a similaridade entre os atores também pode ser um indicativo da intensidade dos relacionamentos. Nos seus estudos, Zacan (2010) avaliou a intensidade das relações da rede de cooperação dos produtores de vinhos finos do Vale dos Vinhedos por meio da identificação de características similares entre os integrantes da rede, tais como: tamanho da empresa, vínculos de parentescos, tipos de produtos e técnica de plantio utilizada.

As interações frequentes ao longo do tempo geram interdependência, aumentam os níveis de comunicação e colaboração recíproca, elevam os níveis de confiança, bem como facilitam a transferência de conhecimento tácito, o que não pode ser assimilado em interações de curto prazo (JONES; HESTERLY; BORGATTI, 1986). Na mesma linha, Hanneman e Riddle (2005) asseveram que os laços também podem ser avaliados por meio da frequência e da reciprocidade, sendo considerados fortes quando envolvem muitos contextos ou diferentes tipos de laços.

Dias (2015) realizou um estudo comparativo entre redes do Brasil e da Espanha, concluindo que a força dos laços, o tamanho, a densidade, a configuração e os mecanismos de coordenação têm influência direta sobre o funcionamento das redes e, por conseguinte, sobre a complementaridade de recursos.

Existem diversas outras métricas utilizadas na análise de redes. Contudo, não se faz necessário detalhar todas elas neste trabalho, uma vez que as métricas utilizadas são o tamanho da rede, a densidade, a conectividade, a centralidade e a força dos laços (intensidade dos relacionamentos). A partir da utilização dessas métricas, é possível analisar as redes sob as diversas dimensões, tais como, comunicação, colaboração e compartilhamento de recursos. Nessa linha, Almeida (2013), nos estudos sobre a formação de estruturas policêntricas como ferramenta gerencial no processo de inovação de políticas públicas, utilizou as seguintes propriedades para análise da rede: conectividade, densidade, multiplicação e expansão; enquanto Balestrin (2005) adotou as seguintes dimensões estruturais para analisar a dinâmica da complementaridade de conhecimentos no contexto das redes interorganizacionais de pequenas e médias empresas: conectividade, coerência e mecanismos de coordenação.

2.4.1.2 Rede como estrutura de governança

Importante ressaltar que a governança de redes interorganizacionais difere da governança corporativa, embora apresente alguns aspectos similares. Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC),

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas (IBGC, 2015, p. 20).

A definição de governança corporativa está relacionada à teoria da agência, segundo a qual o proprietário delega a um agente (administrador) o poder de decisão sobre a

organização; situação que pode dar origem a divergências entre os interesses do agente e do proprietário (principal), gerando conflitos. Desse modo, a governança corporativa teria surgido para auxiliar na superação dos denominados conflitos de agência (IBGC, 2015).

A abordagem de redes como uma forma de governança tem caráter multidisciplinar com forte influência da economia, das políticas públicas e da administração pública (CALMON; COSTA, 2013). Segundo Provan e Kenis (2009), o tema tem recebido considerável atenção dos estudiosos, especialmente como um mecanismo destinado a incentivar a colaboração, a construir capacidade comunitária e a melhorar os resultados para a organização e, também, para os clientes.

A perspectiva de governança aborda tanto os atributos dos atores em rede, como a forma e o conteúdo de suas relações dentro de um contexto institucional particular (OLIVER; EBERS, 1998).

Para Provan e Kenis (2007), na abordagem de rede como forma de governança, a rede é vista como um mecanismo de coordenação ou como “governança de rede”, uma terceira forma de governança, além de mercado e hierarquia. Sob essa perspectiva, a rede é vista como uma unidade de análise. Segundo esses autores, ainda que a rede compreenda um conjunto de interações entre os participantes, o enfoque na governança envolve o uso de instituições e estruturas de autoridade e de colaboração voltados para a alocação de recursos e para coordenar e controlar a ação conjunta da rede como um todo. As interações tratadas sob esse enfoque são distintas das ligações operacionais e incluem ação racional, compartilhamento de informação e programas conjuntos (PROVAN; KENIS, 2007)

Nessa linha, ao tratarem de governança, os autores definem redes como “grupos de três ou mais organizações juridicamente autônomas que trabalham juntas para alcançar não apenas seus próprios objetivos, mas também um objetivo coletivo” (PROVAN; KENIS, 2007, p. 231, tradução nossa). Essas redes podem ser emergentes, oriundas de contratos ou de leis (mandatárias), como é comum no setor público.

A perspectiva de governança aborda tanto os atributos dos atores em rede, como a forma e o conteúdo de suas relações dentro de um contexto institucional particular (OLIVER; EBERS, 1998).

Objetivando oferecer uma nova definição para rede de governança, Jones, Hesterly e Borgati (1997) sintetizaram os diversos conceitos existentes, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 1 – Diferentes termos e definições para governança de rede

Referência	Termo Utilizado	Definição de Governança de Rede
Alter & Hage, 1993	Redes Interorganizacionais	Agrupamentos limitados ou ilimitados de organizações que, por definição, são coletivos não hierárquicos de unidades legalmente separadas.
Dubini & Aldrich, 1991	Redes	Padrões de relacionamento entre indivíduos, grupos e organizações.
Gerlach & Lincoln, 1992	Aliança do Capitalismo	Relações estratégicas e de longo prazo em um amplo espectro de mercados.
Granovetter, 1994; 1995	Grupos de Negócios	Grupos de empresas com ligações formais e/ou informais.
Kreiner & Schultz, 1993	Redes	Colaborações interorganizacionais informais.
Larson, 1992	Formas de Redes Organizacionais	Intercâmbios recorrentes de longo prazo que criam interdependências envolvendo obrigações, expectativas, reputações e interesses mútuos.
Liebeskind, Oliver, Zucker, & Brewer, 1996	Redes Sociais	Coletividade de indivíduos entre os quais ocorrem trocas que são apoiadas somente por normas compartilhadas de comportamento confiável.
Miles & Snow, 1986; 1992	Organizações de Rede	Agrupamentos de empresas ou unidades especializadas coordenadas por mecanismos de mercado.
Powell, 1990	Formas de Organização em Rede	Padrões de troca laterais ou horizontais; fluxos de recursos independentes; linhas de comunicação recíprocas.

Fonte: Adaptado de Jones, Hesterly e Borgatti (1986)

Pesquisa realizada por Oliver e Ebers (1998) concluiu que a perspectiva de governança busca compreender as abordagens teóricas que estudam os mecanismos institucionais pelos quais as relações interorganizacionais são iniciadas, negociadas, desenhadas coordenadas, monitoradas, adaptadas e encerradas. Segundo os autores, os resultados sugerem que a perspectiva de governança em redes interorganizacionais deriva-se de duas teorias: a teoria institucional e a teoria da economia institucional.

A teoria institucional trata da formação de redes interorganizacionais e suas formas, a partir das características do ambiente institucional em que uma rede opera. Os estudos realizados demonstram o quanto certas condições políticas, legais, culturais, industriais e/ou regionais contribuem para o surgimento de redes interorganizacionais e suas formas. Nessa linha, Oliver (1990) sugere seis contingências ou determinantes para a formação de redes ou participação em relacionamentos interorganizacionais: necessidade, assimetria, reciprocidade, eficiência, estabilidade e legitimação institucional.

A teoria da economia institucional e as abordagens estratégicas se preocupam em como moldar as relações de rede e organizá-las, para que os atores obtenham acesso e utilizem, da melhor forma possível, os recursos disponíveis, de modo a reduzir sua dependência e

melhorar a sua posição competitiva. Os estudos que empregam esta abordagem teórica são focados nos recursos e em suas características e, muitas vezes, conceituam os laços da rede em termos organizacionais, contratuais ou de propriedade (OLIVER; EBERS, 1998).

Carnaúba *et al.* (2012) desenvolveram uma pesquisa com o objetivo de identificar, na literatura existente, os elementos constituintes da governança de redes interorganizacionais (funções e componentes) e, a partir desses achados, propor uma definição conceitual para tal constructo. Segundo os autores, há consenso quanto às seguintes funções da governança de redes: coordenação, controle das transações entre os atores, promoção da cooperação entre os participantes, bem como adaptação das redes às contingências. Com relação aos componentes da governança de redes interorganizacionais, os autores identificaram estrutura, autonomia/hierarquia, mecanismos sociais, mecanismos formais, processo decisório, seleção de participantes e poder de barganha. Assim, segundo a definição conceitual proposta:

A governança de redes interorganizacionais se constitui no processo responsável por coordenação e controle de transações inter firmas, orientado para cooperação e capacidade de adaptação da rede, sendo composta por uma estrutura que envolve dimensões de hierarquia, autonomia, processo decisório e seleção de participantes (CARNAÚBA *et al.*, 2012, p. 268).

Carnaúba *et al.* (2012) destacam que tanto os mecanismos sociais quanto os formais são relevantes para a governança de redes, sendo que a importância de cada espécie de mecanismo para a governança pode variar de uma rede para outra. Os mecanismos sociais estão relacionados à reputação, ao acesso restrito e às sanções sociais coletivas, enquanto os formais são os contratos, as normas e os procedimentos.

Para o alcance dos objetivos desta pesquisa, faz-se necessária a utilização dessas abordagens, visando a identificar a forma ou tipo da rede em estudo, o modelo de governança e os mecanismos de coordenação utilizados para gerenciar os relacionamentos e o acesso aos recursos disponíveis. Nesse sentido, serão abordadas a seguir as formas ou tipologias de redes, os modelos de governança e os instrumentos de coordenação.

2.4.2 Tipologias

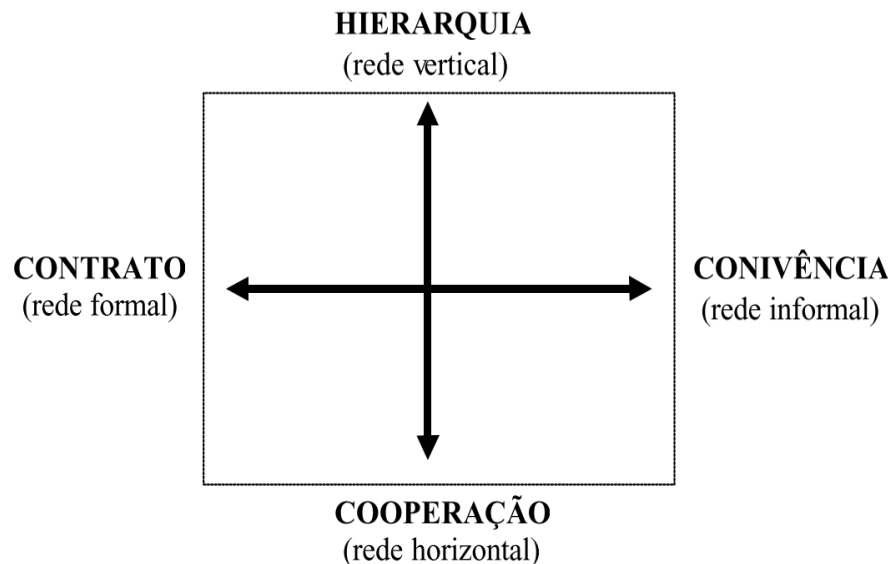
Existe uma diversidade tão grande de tipos de redes interorganizacionais que causa confusão de entendimento (BALESTRIN, 2005). Por meio da análise de diversos estudos, Grandori e Soda (1995) propõem, de acordo com o grau de formalização, centralização e mecanismos de cooperação, os seguintes tipos:

- a) **redes sociais:** redes nas quais as relações são puramente sociais, não havendo contratos formais que regulem os relacionamentos. Elas podem ser subdivididas em redes sociais simétricas e redes sociais assimétricas. Nas redes sociais simétricas, não há centralização de poder. Todos os integrantes têm a mesma capacidade de influência. As redes interorganizacionais, por exemplo, frequentemente, são de caráter exploratório, nas quais a troca de informações confidenciais apresenta alto potencial, porém, o valor econômico é desconhecido. Já as redes sociais assimétricas têm como característica a presença de um agente central (centralização de poder). Na maioria das vezes, são redes de coordenação de interdependência vertical ou transacional, ligadas através de contratos. Contudo, esses contratos servem apenas para especificar os termos de troca de bens e serviços e não para a organização da relação entre os membros.
- b) **redes burocráticas:** são redes cujo modo de funcionamento é formalizado por contrato de troca ou associação. Neste caso, o contrato especifica a relação organizacional entre as partes aliadas, bem como os termos de troca de bens e serviços. Estas também se subdividem em redes burocráticas simétricas e redes burocráticas assimétricas. Os autores destacam, como exemplo de redes burocráticas simétricas, as associações comerciais, que têm sido tradicionalmente utilizadas para fornecer serviços comuns a diversas organizações de setores semelhantes. Como exemplos mais comuns de redes burocráticas assimétricas, são citadas as redes de agências, de licenciamentos e de franquias.
- c) **redes proprietárias:** quando empresas integrantes estabelecem uma nova empresa. É uma forma de rede formal ou burocrática que, além disso, se baseia em um compromisso entre os proprietários. Os direitos à propriedade dos integrantes são definidos em contratos formais com cláusulas específicas. Essas operações podem ter propósitos exclusivamente financeiros. Também podem ser subdivididas em redes proprietárias simétricas e redes proprietárias assimétricas. As redes proprietárias simétricas, normalmente, são utilizadas para regulação de atividades de pesquisa e desenvolvimento (P&D) e em indústrias de alta tecnologia (*joint venture*), enquanto que as redes proprietárias assimétricas consistem em operações entre um investidor e uma empresa parceira e envolvem um fator de risco.

As relações interorganizacionais podem apresentar diferentes formas e em diversos contextos (BALESTRIN, 2005; CASTELLS, 2005; VARGAS, 2002). Objetivando melhor

entendimento sobre a diversidade de tipologias de redes interorganizacionais, Marcon e Moinet (*apud* BALESTRIN, 2005) elaboraram um gráfico denominado de “mapa de orientação conceitual”, o qual, a partir de quatro quadrantes, indica as principais dimensões que fundamentam a estruturação das redes:

Figura 4 – Mapa de orientação conceitual: modo de gerenciamento e formação dos elos



Fonte: Balestrin (2005, p. 28)

De acordo com o mapa, o eixo vertical está relacionado com a natureza dos elos existentes entre os atores da rede, podendo representar uma relação de cooperação (rede horizontal) ou uma relação de hierarquia (rede vertical). Por outro lado, o eixo horizontal representa o nível de formalização da rede, podendo retratar uma convivência (rede informal, como amizade, por exemplo) ou uma relação estabelecida por meio de contrato (rede formal). Importante destacar a possibilidade de se encontrar um tipo particular de arranjo de rede em cada um dos diversos pontos do quadrante, o que evidencia as muitas possibilidades de diferentes tipologias de redes (BALESTRIN, 2005).

As tipologias abordadas até aqui envolvem os aspectos de formalização, direcionalidade e poder. Hoffmann, Molina-Morales e Martínez-Fernández (2007) apresentaram como resultados de trabalhos empíricos um resumo de tipologias que acrescenta uma quarta característica: a localização. Segundo os autores, de acordo com essa característica, as redes podem ser dispersas ou aglomeradas. Redes dispersas são aquelas, cujos membros se localizam em diferentes áreas territoriais, portanto, distantes uns dos outros e, mesmo assim, se relacionam e realizam trocas, superando as distâncias. Segundo esses autores, são redes

tipicamente verticais formadas por empresas, com escopo na produção de bens e serviços. Já as redes aglomeradas territorialmente são caracterizadas por relacionamentos que vão além daqueles puramente comerciais. A partir dos seus estudos, os autores apresentaram o seguinte resumo de tipologias:

Quadro 2 – Resumo da tipologia proposta

Indicadores	Tipologias
Direcionalidade	Vertical Horizontal
Localização	Dispersa Aglomerada
Formalização	Base contratual formal Base não contratual
Poder	Orbital (centralização de poder) Não orbital (poder descentralizado)

Fonte: Hoffmann; Molina-Morales; Martínez-Fernández (2007, p. 110)

Nas abordagens de redes envolvendo o setor público ou entidades sem fins lucrativos, Provan e Kenis (2007) citam as “*goal-directed networks*” (redes direcionadas a objetivos). Essas redes, diferentemente das redes “acidentais”, são criadas com um propósito específico, seja por aqueles que participam da rede (emergentes) ou por mandato (leis, normas) e se desenvolvem em boa medida por meio de esforços conscientes para construir coordenação.

Segundo Provan e Lemaire (2012), redes criadas por mandato são frequentes no setor público, em que agências governamentais desempenham um papel relevante na iniciação da formação de redes. Entretanto, mesmo iniciadas e financiadas por entidades governamentais, para que a rede seja verdadeiramente eficaz, há necessidade de um esforço coordenado e, em algum momento, ela deverá ser capaz de operar por meio dos esforços cooperativos e colaborativos das organizações que compõem a rede.

Nesse contexto, é importante destacar que, embora seja possível caracterizar o Sistema de Controle Interno, objeto deste estudo, como uma rede burocrática, tendo em vista que a sua estrutura e o seu funcionamento estão previstos em normas, há uma gama de atividades que não dependem exclusivamente de previsão normativa. O efetivo funcionamento desse sistema ou rede de controle, visando ao atingimento dos objetivos, depende de ações das unidades integrantes que vão além do mero cumprimento das normas.

Estudos revelam que o adequado funcionamento de uma rede depende da combinação de suas características estruturais com o modelo de governança e os respectivos mecanismos de coordenação adotados (PROVAN; KENIS, 2007).

2.4.3 Modelos de governança

A atuação de organizações em redes tem crescido muito nas últimas décadas, sendo essas estruturas reconhecidas por estudiosos e profissionais como uma forma de governança multiorganizacional. Para Provan e Kenis (2007), tanto no setor público quanto no privado, a coordenação de rede apresenta vantagens como a melhoria da aprendizagem, maior eficiência na utilização dos recursos, maior capacidade para planejar e resolver problemas complexos, maior competitividade e melhores serviços para clientes e usuários. Segundo esses autores, em muitos casos, a rede não é uma entidade legal, não havendo obrigatoriedade de governança. Contudo, nas redes direcionadas a objetivos, faz-se necessária alguma forma de governança, “para garantir que os participantes se envolvam em ações coletivas e de apoio mútuo, que o conflito seja resolvido e que os recursos da rede sejam adquiridos e utilizados com eficiência e eficácia” (PROVAN; KENIS, 2007, p. 231, tradução nossa). De fato, no serviço público, a regra é a formalidade nos interrelacionamentos, como, por exemplo, a celebração de acordos de cooperação técnica.

Verschoore (2006, p. 58) diferencia coordenação de governança, sendo que a primeira compreende a ação de “colocar em ordem os elementos de um sistema e fazê-los agir juntos”, enquanto governança pode ser entendida como a “orientação dos elementos em uma forma organizada de buscar um objetivo predeterminado”.

Provan e Kenis (2007) definiram três formas de governança em rede, a saber: Governança Compartilhada, Organização Líder e Organização Administrativa da Rede (*Network Administrative Organization* – NAO). Cada forma tem características estruturais que, dependendo dos atributos da rede (confiança, número de participantes, consenso de objetivos e necessidades da rede), podem ser mais ou menos adequados para o seu funcionamento e para o alcance dos resultados almejados. Contudo, não há um modelo totalmente superior aos demais.

A Governança Compartilhada ou Participante é a forma mais simples e mais comum. Nesse modelo, a rede é governada pelos próprios membros sem uma entidade de governança distinta. A governança pode ser formal, por meio de reuniões de representantes organizacionais designados, ou mesmo informal, mediante a ação daqueles que têm interesse no sucesso da rede. A efetividade da rede depende do envolvimento e do comprometimento dos participantes, pois são eles próprios os responsáveis pelo gerenciamento de relações e

operações internas da rede, bem como por relações externas (PROVAN; KENIS, 2007). Dessa forma, a governança é altamente descentralizada. Contudo, pelo fato de envolver muitos ou todos os membros da rede, quando a rede se torna grande e mais complexa, pode se tornar ineficaz e até mesmo inviável. Nesse caso, o adequado é a mudança para o modelo de Organização Líder ou Organização Administrativa de Rede (PROVAN; LEMAIRE, 2012).

No modelo de governança “Organização Líder”, as principais atividades da rede e decisões-chave são coordenadas por um único integrante. Assim, a governança de rede torna-se altamente centralizada, com poder assimétrico. Essa forma de governança normalmente ocorre em relações verticais, nas quais há uma grande organização com maior poder em relação às demais. No setor privado, ocorre especialmente quando há, de um lado, um único ator poderoso, que pode ser um grande comprador/fornecedor/financiador, e, de outro, várias empresas menores e mais fracas (fornecedor/comprador / receptor de recursos) (PROVAN; KENIS, 2007).

O modelo de organização líder também aparece no setor público, sendo o papel da organização líder normalmente exercido por uma agência governamental, que coordena a rede, sendo que, muitas vezes, ela própria fomenta a criação da rede e/ou financia (PROVAN; KENIS, 2007). Os estudos realizados no Brasil demonstram, com frequência, a presença desse modelo nos arranjos organizacionais voltados à implementação de políticas públicas, como, por exemplos, os estudos: de Avelar (2014), sobre redes interorganizacionais para implementação de programas no setor elétrico brasileiro; de Barbosa (2010), sobre a implementação de programas públicos federais; e de Leite (2010), sobre a estrutura de governança da rede de políticas públicas do setor saneamento.

Nas redes horizontais multilaterais, o modelo de governança “organização líder” pode ocorrer quando uma organização dispõe de recursos e legitimidade suficientes para desempenhar um papel de liderança (PROVAN; KENIS, 2007).

De acordo com Provan e Kenis (2007), o papel da organização líder pode ser definido pelos próprios membros da rede ou por meio de mandato (obrigatório), por agentes financiadores externos ou por lei. Uma desvantagem desse modelo é a possibilidade de a organização líder priorizar a sua própria agenda, em detrimento da agenda da rede, bem como de poder facilmente dominar os outros membros da rede, causando ressentimento e resistência. Ademais, em virtude de a organização líder concentrar as atividades de coordenação da rede, há a possibilidade de os membros da rede perderem o interesse pelas

metas da rede como um todo e se concentrarem em seus próprios interesses, prejudicando a viabilidade da rede.

No modelo de governança “Organização Administrativa de Rede (*Network Administrative Organization* – NAO), a rede é coordenada ou governada por uma organização externa criada especificamente para esse fim. A NAO pode ser uma entidade governamental, ou uma organização sem fins lucrativos, mesmo quando os membros da rede são empresas com fins lucrativos, ou ainda um único indivíduo. Pode, ainda, ser criada por meio de mandato (obrigatória) ou pelos membros da rede e ter como finalidades: aumentar a legitimidade da rede; lidar com problemas únicos e complexos e questões em nível de rede; e reduzir a complexidade da governança compartilhada (PROVAN; KENIS, 2007).

Estudos têm demonstrado que o funcionamento e o desempenho de uma rede dependem de sua estrutura e de como se dá a sua formação. De acordo com os estudos de Provan e Kenis (2007), a escolha bem-sucedida de uma forma de governança depende de quatro contingências estruturais e relacionais fundamentais, quais sejam: a confiança, o tamanho (número de participantes), consenso de objetivos e a natureza da tarefa (especificamente, a necessidade de competências de nível de rede). Dessa forma, os autores relacionaram essas propriedades de redes aos três modelos de governança, demonstrando quais os níveis adequados para que a rede seja eficaz. O quadro a seguir demonstra as relações propostas pelos autores:

Quadro 3 – Fatores preditores chaves da eficácia das formas de governança de redes

Forma de Governança	Confiança	Número de Participantes	Consenso de Objetivos	Necessidades de Competências em Nível de Rede
Governança Compartilhada	Alta densidade	Poucos participantes	Alto	Baixo
Organização Líder	Baixa densidade, altamente centralizada	Número moderado de participantes	Moderadamente baixo	Moderado
Organização Administrativa de Rede (NAO)	Densidade moderada, NAO monitorada pelos membros	De moderado para muitos	Moderadamente alto	Alto

Fonte: Adaptado de Provan e Kenis (2007, p. 237)

Observa-se, por exemplo, que na forma de governança compartilhada o ideal é que a rede seja formada por poucos participantes, que haja alta densidade de confiança entre os eles

e elevado nível de consenso de objetivos para que a rede tenha um bom desempenho. Na forma de governança organização líder, o número de participantes é maior (moderado), o nível de confiança também é moderado e o consenso de objetivos é moderadamente baixo. O entendimento é que, à medida que o número de participantes aumenta, que a confiança se torna menos densamente distribuída em toda a rede, que o consenso de metas da rede diminui e aumenta a necessidade de competências no nível da rede, formas mediadas de governança em rede, como organização líder e NAO, tendem a se tornar mais eficazes do que a forma de governança compartilhada (PROVAN; KENIS, 2007).

Outra abordagem acerca da governança em redes é apresentada por Albers (2010). Para o autor, similarmente às empresas, os sistemas de governança das alianças podem ser vistos como sistemas organizacionais constituídos de uma estrutura formal estática (sua estrutura de governança) e de componentes dinâmicos usados para organizar os fluxos dentro dessas estruturas, ou seja, os mecanismos ou instrumentos de governança da aliança. A estrutura formal estrutural aborda a forma como a aliança é gerenciada, organizada e regulada, incluindo as regras e regulamentos formalmente fixados, sendo concebida nas dimensões de centralização, especialização e formalização. A centralização define em que nível hierárquico estão concentradas as decisões e os aspectos relevantes da rede. A especialização está relacionada à existência de posições ou unidades específicas para gerenciar ou executar tarefas relacionadas à aliança como um todo. A formalização refere-se ao grau em que regras e regulamentos são pré-definidos para diferentes contingências. Quanto ao aspecto instrumental, a governança inclui mecanismos de coordenação, de controle e incentivos.

Após a abordagem das bases teóricas acerca das propriedades de rede de cunho mais estrutural, serão tratados a seguir os mecanismos de coordenação, que constituem variáveis instrumentais ou operacionais.

2.4.4 Mecanismos de coordenação

Os mecanismos de coordenação nas redes interorganizacionais são importantes para articular e conduzir as ações dos integrantes no sentido de alcançar os objetivos acordados. Coordenação “consiste em configurar as relações entre os participantes na busca por harmonização e sincronização de interesses, assim como por soluções para os conflitos que podem surgir” (ROTH *et al.*, 2012, p. 118).

A coordenação é estabelecida por meio de mecanismos utilizados na relação interorganizacional, tais como o acordo mútuo, a supervisão dos atores e a padronização de processos e resultados (ALBERS, 2010). Os mecanismos de controle têm como objetivo monitorar e avaliar o desempenho dos atores individuais em relação aos resultados esperados. Já os mecanismos de incentivo têm por finalidade apoiar as funções de coordenação e monitoramento, por meio de incentivos ou recompensas materiais ou imateriais, visando mudar o comportamento de um agente para atingir objetivos preestabelecidos.

Grandori e Soda (1995), ao definirem rede como um modo de organizar atividades econômicas interfirmas, por meio da coordenação e cooperação, elencaram os seguintes mecanismos de coordenação: mecanismos de comunicação, de decisão e de negociação; mecanismos de coordenação e controle social; unidades e funções responsáveis pela interação e integração; assessoria comum; relações de hierarquia e autoridade; sistemas de planejamento e controle; sistemas de incentivos, de seleção e de informação; suporte público e infraestrutura. Considerando os objetivos e o escopo desta pesquisa, serão detalhados a seguir os mecanismos de comunicação; decisão e negociação; assessoria comum; relações de hierarquia e autoridade; sistemas de planejamento e controle; sistemas de incentivo e de informação:

1. Mecanismos de comunicação: são essenciais para estabelecer e manter a comunicação entre os membros da rede. A frequência da comunicação é importante para manter a cooperação de longo prazo. Balestrin (2005) destaca o papel relevante dos recursos de informação para a conectividade entre os atores da rede. Segundo o autor, as Tecnologias de Informação e Comunicação – TIC possuem dois papéis fundamentais nas redes interorganizacionais: o de proporcionar uma infraestrutura para suportar o aumento do fluxo informacional e o de funcionar como mecanismos de coordenação entre os atores.
2. Mecanismos de decisão e negociação: são necessários para formar e manter alianças e são os menos onerosos. Por essa razão, tais mecanismos estão sempre presentes nas redes, juntamente com os mecanismos de comunicação. Para Barbosa (2010, p. 44), esses mecanismos são espaços “destinados a negociação, compartilhamento de informações e decisões conjuntas”, como, por exemplos, colegiados, comitês ou conselhos;

3. Assessoria comum: caracteriza-se pela presença de uma estrutura de coordenação central formada por um membro ou um grupo específico e especializado (GRANDORI; SODA 1995);
4. Relações de hierarquia e autoridade: são mecanismos baseados em relações hierárquicas (supervisão) e de controle (planejamento e programação formal) utilizados como mecanismos de coordenação;
5. Sistemas de planejamento e controle: são instrumentos utilizados para manter a coordenação das ações por meio do estabelecimento de metas e objetivos comuns, bem como do controle de resultados.
6. Sistemas de incentivo: são mecanismos utilizados para motivar os membros da rede a alcançar os objetivos estabelecidos. É exemplo de incentivo o compartilhamento de lucros, bem como do direito de propriedade nas redes de pesquisa e desenvolvimento.
7. Sistemas de informação: considerado importante mecanismo de integração vertical e horizontal intra e interorganizacional. A tecnologia da informação tem papel fundamental nas redes em virtude da redução de custos nas comunicações, bem como porque pode ser utilizada como um mecanismo de coordenação autônomo.

Na revisão de literatura, foram identificados estudos sobre relações interorganizacionais, nos quais foi analisada a relação entre os mecanismos de coordenação e o funcionamento da rede. Nessa linha, Dias (2015) relacionou como atributos essenciais que influenciam o funcionamento da rede interorganizacional, ou seja, da complementaridade de recursos, os mecanismos de coordenação, o tamanho, a força dos laços, a densidade e a configuração das redes. Os mecanismos de coordenação utilizados nos seus estudos foram: de comunicação; de decisão e negociação; de controle e coordenação social; unidades e funções; assessoria comum; relações de autoridade e hierarquia; sistemas de planejamento e controle; sistemas de incentivo; sistemas de seleção; sistemas de informação; e apoio público e infraestrutura. O autor concluiu que as razões determinantes para a formação das redes, os mecanismos de coordenação, o tamanho, a força dos laços, a densidade e a configuração das redes influenciam o seu funcionamento, ou seja, a complementaridade de recursos.

Barbosa (2010) realizou pesquisa objetivando compreender a coordenação interorganizacional no processo de implementação de programas públicos federais no Brasil. Para tanto, também relacionou as propriedades (estrutura/configuração, mecanismos de coordenação) com o desempenho das redes estudadas na implementação dos respectivos

programas públicos, utilizando os mesmos mecanismos de coordenação abordados por Dias (2015). Os estudos de Barbosa (2010) concluíram que os mecanismos de decisão e negociação, sistemas de planejamento e de informação são relevantes para o sucesso da rede, sendo que, isoladamente, nenhum deles é suficiente.

Balestrin (2005) estabeleceu como dimensões estruturais relacionadas ao funcionamento das redes a conectividade, a coerência e os mecanismos de coordenação.

O modelo de análise deste trabalho foi elaborado com base nos conceitos de controles internos, de auditoria interna, de relações interorganizacionais e de governança de redes e na metodologia de análise das redes sociais aplicada ao estudo das Relações Interorganizacionais. Ademais, utilizou-se como referência as conclusões de Balestrin (2005), Barbosa (2010) e Dias (2015) no sentido de que os mecanismos de coordenação, o tamanho, a força dos laços, a densidade e a configuração das redes influenciam no seu funcionamento, ou seja, na complementaridade de recursos. Dessa forma, foi elaborado o seguinte modelo, objetivando analisar a estrutura e o funcionamento das relações interorganizacionais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

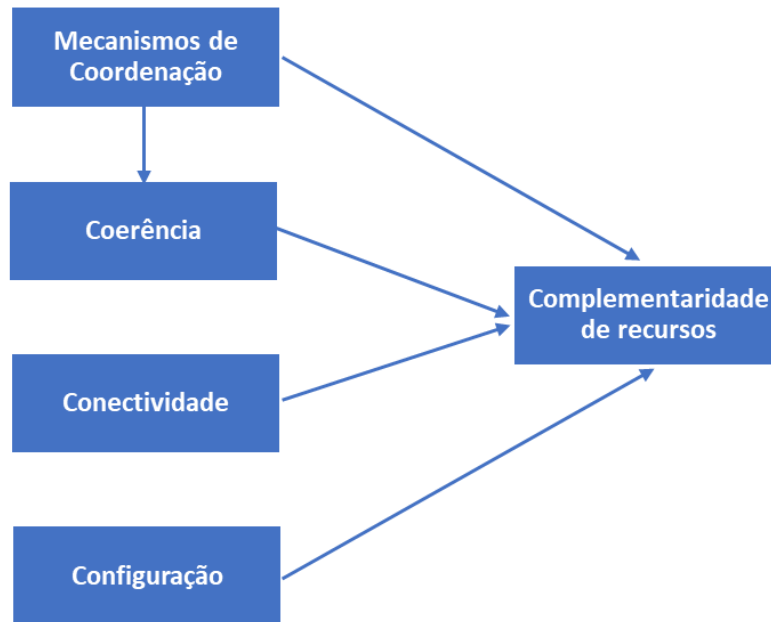
Quadro 4 – Modelo de análise

Conceito	Dimensões	Variáveis de 1º nível	Variáveis de 2º nível	
Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal	Estrutura	Finalidades e competências		
		Integrantes (atores)	Estrutura	
			Atribuições	
			Quantidade de servidores	
		Normas e procedimentos		
Instâncias colegiadas				
Relações interorganizacionais	Mecanismos de coordenação	Sistemas de planejamento		
		Controle e avaliação	Orientação	
			Acompanhamento da execução	
			Avaliação	
		Mecanismos de comunicação	Mecanismos formais e informais	
	Mecanismos de decisão e negociação	Espaço para negociação de metas e objetivos		
	Sistemas de Informação	Sistemas de uso comum		
	Conectividade	Tamanho		
		Densidade		
		Centralidade		
		Motivos do relacionamento		
	Coerência	Intensidade das relações		Importância dos relacionamentos
				Frequência dos relacionamentos
				Objetivos e metas comuns
				Atividades realizadas em conjunto
Complementaridade	Ações			
	Recursos			

Fonte: Elaborado pela autora com base no referencial teórico apresentado

Utilizando como referência os estudos realizados por Balestrin (2005) e Dias (2015), foi desenvolvido o seguinte esquema conceitual analítico:

Figura 5 – Esquema conceitual analítico



Fonte: Adaptado de Balestrin (2005) e Dias (2015)

Com base no estudo efetuado sobre a literatura de controles internos, auditoria interna e o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como de redes e de relações interorganizacionais, foram selecionados os elementos teóricos relacionados à estrutura institucional do Sistema de Controle Interno e ao funcionamento do sistema, com vistas a identificar e analisar os atributos da rede formada pelo SCI (configuração, mecanismos de coordenação, conectividade e coerência) e a relação entre esses atributos e a complementaridade de recursos. Para tanto, foram definidos os procedimentos metodológicos apresentados no capítulo a seguir.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa é predominantemente qualitativa de natureza descritiva, utilizando a abordagem estudo de caso. Para Vergara (2005), as pesquisas qualitativas caracterizam-se pela subjetividade, pela descoberta e utilização de amostras intencionais, selecionadas em função da tipicidade ou da acessibilidade, diferentemente das pesquisas quantitativas, nas quais predominam a objetividade e a utilização de amostras com base em critérios estatísticos. Vieira e Zouan (2004) compartilham desse entendimento ao expressarem que a pesquisa qualitativa se baseia, principalmente, em análises qualitativas e por não fazer uso de instrumentos estatísticos.

Segundo Roesch (1999), a pesquisa qualitativa e seus métodos de coleta e de análise de dados são apropriados para uma fase exploratória de dados, enquanto para Cooper e Schindler (2011), esse tipo de pesquisa visa a atingir um entendimento mais aprofundado de uma situação ou sobre um fenômeno específico. No mesmo sentido, Flick (2009, p. 24) assevera que “em pesquisa qualitativa os objetos não podem ser reduzidos a simples variáveis, mas sim representados em sua totalidade, dentro de seus contextos cotidianos”. Portanto, os campos de estudo não refletem situações criadas ou produzidas artificialmente, mas sim interações que ocorrem no dia a dia dos sujeitos.

Para Vieira e Zouan (2004), o fato de serem utilizadas técnicas quantitativas para a realização de algumas análises de dados qualitativos, por si só, não modifica a natureza de uma pesquisa qualitativa. A combinação de diversos métodos ou de métodos quantitativos e qualitativos é denominada triangulação (COOPER; SCHINDLER, 2011). Embora a triangulação tenha sido concebida inicialmente com o objetivo de alcançar a validade dos resultados, essa visão foi modificada. Dessa forma, a combinação de métodos e teorias passou a ter como foco principal o alcance de uma análise mais abrangente do objeto em estudo (VERGARA, 2005). Nesse sentido, as metodologias qualitativas e quantitativas passam a ser vistas como complementares e não concorrentes. Seguindo essa linha, embora esta pesquisa seja predominantemente qualitativa, far-se-á uso de métodos qualitativos e quantitativos.

A pesquisa é descritiva, pois tem como objetivo analisar o funcionamento das relações entre os integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Para Gil (2002, p. 42), a pesquisa é descritiva quando tem como finalidade a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações

entre variáveis”. O autor cita como exemplos de pesquisa descritiva aquelas que têm como objetivo estudar as características de determinado grupo, o nível de atendimento dos órgãos públicos de uma comunidade, as condições de habitação de seus habitantes, entre outros. Portanto, tais exemplos coadunam com esta pesquisa, já que os seus objetivos levam à identificação das características do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como do seu funcionamento. Ademais, um dos objetivos estabelecidos prevê a análise da relação entre as variáveis referentes aos mecanismos de coordenação e a complementaridade, o que contribui para a caracterização da pesquisa como descritiva.

A abordagem adotada na realização da pesquisa é o estudo de caso. Segundo Yin (2010), a escolha da abordagem de pesquisa deve levar em conta o tipo de questão da pesquisa, o controle do pesquisador sobre os eventos reais e o tempo em que ocorre o fenômeno em estudo. Nessa linha, o autor considera adequado o estudo de caso quando: a) as questões de pesquisa são “como” e “porque”; b) o pesquisador possui pouco ou nenhum controle sobre os eventos; e c) o fenômeno é contemporâneo e se insere no contexto da vida real. Considerando que a presente pesquisa preenche os três critérios, justifica-se a sua utilização. Essa abordagem é usada para realização de estudos acerca de fenômenos individuais, grupais, sociais e organizacionais e quando as questões de pesquisa exigirem uma descrição ampla e profunda de um fenômeno específico (YIN, 2010, p. 24). Esses critérios também são atendidos, pois o objeto de estudo é o fenômeno das relações interorganizacionais, cuja análise se dará sobre as relações entre o órgão central do SCI do governo federal e as Audins das Instituições Federais de Ensino e as demais instâncias integrantes do sistema. Além disso, a revisão de literatura demonstra que existem poucos estudos relativos à estrutura e ao funcionamento do Sistema de Controle Interno.

A pesquisa trata de fenômeno específico envolvendo diversos atores, de modo que a análise de uma amostra não possibilitaria entender o funcionamento como um todo, o que a caracteriza como qualitativa. Contudo, serão utilizadas técnicas qualitativas e quantitativas, considerando que a metodologia adotada combina métodos e técnicas relativas às perspectivas de análise e de governança de redes, bem como a quantidade e a dispersão espacial das unidades que compõem o SCI.

Para Cooper e Schindler (2011), para dotar a pesquisa de uma maior qualidade percebida, pode-se combinar métodos quantitativos e qualitativos, realizados simultaneamente ou sequencialmente. Embora os resultados da presente pesquisa sejam apresentados num

mesmo momento, as técnicas qualitativas, necessariamente, foram aplicadas antes das técnicas quantitativas, como a análise documental, objetivando identificar as regras que definem a estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A unidade de análise é a estrutura das relações entre a SFC/CGU, as unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino e as demais instâncias integrantes do SCI. Segundo Balestrin (2005), os três elementos principais para entender a dinâmica de funcionamento de uma rede são o nível de conectividade, a coerência interna e os mecanismos de coordenação utilizados na governança entre os atores. A conectividade está relacionada ao nível de interação entre os atores da rede que, nesta pesquisa, é analisada por meio da metodologia de análise das redes sociais. Normalmente, os estudos de redes completas sob essa perspectiva não utilizam "amostras" no sentido convencional do termo. Há uma tendência de incluir nos estudos todos os atores de uma população, ainda que esta seja parte de uma população maior. Uma forma utilizada é uma rede composta por um segmento, selecionado dentro de uma rede maior (HANNEMAN; RIDDLE, 2005).

Quanto aos instrumentos, Carrington, Scott e Wasserman (2005) afirmam que levantamentos de dados (*survey*) e questionários para análise de redes inteiras são extensivamente usados em estudos de redes e podem utilizar vários formatos de resposta para obtenção dos dados: nominais (dicotômicas, frequentemente denominadas escolhas sociométricas), ordinais e ordenação (*ranking*). Nessa linha, nos estudos de Zacan (2010), Cardoso (2015) e Barbosa (2010), identificou-se o uso simultâneo de diferentes escalas e de tratamento de dados, objetivando contemplar a análise sociométrica (relações existentes entre os atores) e o funcionamento dos mecanismos de coordenação. Essa alternativa faz-se necessária na presente pesquisa, tendo em vista que o modelo de análise adotado combina técnicas relativas à perspectiva de análise de redes e de governança, objetivando uma visão mais ampla da estrutura das relações interorganizações que compõem o Sistema de Controle Interno.

No que se refere aos procedimentos, a partir das variáveis estabelecidas no referencial teórico, definiu-se as seguintes técnicas: análise de documentos, entrevistas semiestruturadas e um questionário (*survey*). Os documentos (leis, normas, planos e relatórios) foram obtidos nas páginas dos órgãos e entidades na *internet*; as entrevistas foram realizadas pessoalmente; e os questionários foram aplicados por meio eletrônico, utilizando o aplicativo *LimeSurvey*.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Para obtenção dos dados das unidades de auditoria interna (Audins) das Instituições Federais de Ensino, utilizou-se como ponto de partida levantamento realizado pela SFC/CGU (CGTEP). Segundo esse levantamento concluído em outubro de 2016, existem 226 unidades de auditoria interna, distribuídas nas diversas áreas de governo e respectivos órgãos e em todo o território nacional. A partir desse levantamento, foi possível identificar que a área de governo com maior concentração de unidades de auditoria interna é de educação, com 110 unidades. Desse total, 101 são vinculadas a Instituições Federais de Ensino.

Com base nesses dados e considerando a existência de Instituições Federais de Ensino em todas as unidades da federação, optou-se por escolher as Audins vinculadas a essas entidades, tendo em vista que, embora a natureza da pesquisa e a abordagem escolhida (estudo de caso) não permitam inferências, um maior conjunto de unidades com uma distribuição mais ampla possibilita uma compreensão mais acurada da estrutura e do funcionamento do SCI.

Adicionalmente, destaca-se que as unidades técnicas estaduais da CGU (as Controladorias regionais) realizam as atividades de supervisão técnica e interação com as Audins de todas as áreas de governo. Assim, a estrutura e a sistemática relativa à atuação dessas unidades na área de educação são as mesmas para as demais, o que dá mais consistência aos resultados da pesquisa, tendo em vista o seu objetivo. Além disso, contribuiu para a escolha dessas unidades de auditoria interna a prática já adotada por elas no sentido de divulgarem na *internet* os documentos relacionados à sua atuação (planos e relatórios de auditoria interna), o que refletiu na acessibilidade aos dados e informações durante a realização da pesquisa.

Dessa forma, as análises contemplaram as 101 unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino; a Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante (CGESUP) da SFC/CGU, responsável pela supervisão técnica de auditoria na área de educação superior e profissionalizante; as Controladorias Regionais da CGU, denominadas nesta pesquisa de CGU-Regionais, que atuam nos 26 estados da federação; a CCCI; a Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Educação (AECI-MEC); e a Associação Nacional dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (Fonai).

Considerando os objetivos propostos e o escopo dos estudos, foram definidas as seguintes etapas para realização da pesquisa:

Quadro 5 – Etapas da pesquisa

Etapa	Atividades Previstas	Instrumento de Coleta/ Fonte	Técnica de Tratamento	Objetivos Específicos
1	1.1 Levantamento sobre a estrutura do SCI, da CGU e das Audins	Documentos/ normas	Análise documental	1
	1.2 Análise dos documentos referentes às estruturas e atribuições			
	1.3 Delineamento da pesquisa			
	1.4 Elaboração de texto referente ao resultado das análises			
2	2.1 Obtenção e organização dos documentos sobre execução das ações	Documentos / relatórios	Análise documental	2 e 3
	2.2 Realização de entrevistas	Entrevistas	Análise de conteúdo	
	2.3 Realização do pré-teste do questionário	Questionário	SNA/Correlação de Spearman	
	2.4 Compilação e análise do pré-teste do questionário			
	2.5 Aplicação do questionário			
3	3.1 Análise dos documentos sobre execução das ações	Documentos / relatórios	Análise documental	2 e 3
	3.2 Análise das entrevistas	Entrevista	Análise de conteúdo	
	3.3 Análise do questionário aplicado	Questionário (<i>survey</i>)	SNA/Correlação de Spearman	
4	4.1 Consolidação das análises realizadas			
	4.2 Elaboração do capítulo referente às análises realizadas			

Fonte: Elaborado pela autora

3.1.1 Análise documental

Segundo Bardin (2012, p. 51), a análise documental permite o tratamento de informações contidas em documentos e visa “dar forma conveniente e representar de outro modo essa informação, por intermédio de procedimentos de transformação”, facilitando o acesso ao observador para obter o máximo de informação com o máximo de pertinência.

Nessa linha, a análise de documentos foi dividida em duas etapas, conforme detalhamento a seguir.

A primeira etapa, referente ao objetivo 1 da pesquisa, foi realizada de acordo com o Roteiro de Análise F1.1, constante do Apêndice A, e contemplou o exame da legislação que instituiu e regulamentou o Sistema de Controle Interno como um todo, os estatutos e regimentos internos das Instituições Federais de Ensino que instituíram e regulamentaram as

respectivas unidades de auditoria interna, bem como outros documentos que continham informações sobre os integrantes do sistema. O resultado dessa análise está detalhado no Capítulo 4 desta dissertação.

A análise documental referente à segunda etapa está relacionada aos objetivos 2 e 3 da pesquisa e tem como objetivo identificar:

- a) as avaliações realizadas pela SFC/CGU e as recomendações emitidas. Para tanto, foram analisados os relatórios emitidos pela SFC/CGU referentes à avaliação dos Planos Anuais de Auditoria Interna (Paints) e dos Relatórios Anuais de Atividades da Auditoria Interna (Raints), de acordo com o Roteiro de Análise F2.1, constante do Apêndice B;
- b) as similaridades entre os integrantes dos sistemas. Para atingir esse objetivo, foram analisadas as normas, realizadas entrevistas com representantes da SFC/CGU, bem como aplicado um questionário aos titulares das unidades da SFC/CGU e das Audins, objetivando identificar objetivos comuns entre os integrantes do SCI e a existência de agenda comum; e
- c) as atividades de auditoria realizadas em conjunto pela SFC/CGU e as Audins, nos exercícios de 2015 e 2016. Para obtenção dessas informações, foram extraídos os dados pertinentes do Sistema de produção da SFC/CGU, denominado Novo Ativa, mediante autorização do órgão, bem como realizada pesquisa na página do órgão na *internet*, buscando os relatórios publicados. Essas informações foram cotejadas com as obtidas por meio da aplicação de questionário fechado e das entrevistas.

À exceção do relatório relativo ao Projeto Dinamização das Auditorias Internas e dos dados do Sistema ATIVA, todos os demais documentos foram obtidos na página das entidades na *internet*. Nesse sentido, foram pesquisados os Paints e os Raints para aferir a sua emissão e a correspondente avaliação por parte da SFC/CGU. Contudo, não foi possível a obtenção de todos os documentos referentes às 101 instituições. O quadro a seguir demonstra os documentos obtidos e analisados.

Quadro 6 – Quantidade de relatórios analisados

Relatório	2015	2016	Total
Paint	55	59	114
Raint	59	50	109
Relatório da CGU	16	10	32

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos documentos pesquisados

3.1.2 Entrevistas

Para Cassel (2009), a entrevista é talvez a mais utilizada de todas as técnicas de coleta de dados, apresentando-se de muitas formas e tamanhos e tem uma relevante história dentro da pesquisa organizacional. Os pesquisadores utilizam a entrevista para obter dados objetivos e, principalmente, subjetivos, uma vez que os dados objetivos podem ser obtidos também através de fontes secundárias, enquanto que os dados subjetivos, por estarem relacionados com os valores, as atitudes e as opiniões dos sujeitos, só podem ser obtidos por meio da entrevista (BONI; QUARESMA, 2005).

Na presente pesquisa, as entrevistas tiveram como objetivo obter informações sobre as diretrizes e ações relacionadas às atividades de supervisão técnica e à integração entre o órgão central e os demais membros do SCI, em especial as unidades de auditoria interna, bem como a percepção de dirigentes e conhecedores do sistema sobre a sua atuação, enquanto órgão central, os fatores que dificultam uma maior integração entre os membros do sistema, a composição e atuação da CCCI. Dessa forma, foram realizadas cinco entrevistas com dirigentes e ex-dirigentes da SFC e técnicos da CGU que possuem experiência e conhecimentos relacionados ao funcionamento e à atuação da CGU e das unidades de auditoria interna, sendo utilizados os roteiros de entrevistas constantes dos Apêndices C, D e E. As informações obtidas por meio das entrevistas foram cotejadas com os resultados da análise documental e da aplicação do questionário.

A forma de entrevista utilizada foi a semiestruturada, que combina perguntas abertas e fechadas, possibilitando ao entrevistado discorrer sobre o tema proposto, seguindo, contudo, o direcionamento estabelecido pelo entrevistador, para que os objetivos propostos sejam alcançados (BONI; QUARESMA, 2005). Todas as entrevistas foram realizadas pela autora pessoalmente.

3.1.3 Questionários

O questionário aplicado foi dividido em duas partes: a primeira parte destina-se à análise das relações entre os integrantes do SCI (objetivo 3), utilizando o método *Social Network Analysis* (SNA); a segunda parte visa a obter informações acerca do funcionamento dos mecanismos de coordenação, especificamente sobre as ações realizadas pela SFC/CGU

quanto à orientação normativa e supervisão técnica nas etapas de planejamento, execução e avaliação, bem como sobre a CCCI, instância colegiada do SCI (objetivo 2).

Para tratamento dos dados da primeira parte do questionário, foi utilizado o aplicativo UCINET 6.0, baseado no método SNA, a partir de cálculos, matrizes e gráficos. Para análise da segunda parte, além de estatísticas descritivas, tais como soma, frequência e média, utilizou-se o método não paramétrico (coeficiente de Spearman), para cálculo da correlação entre o funcionamento dos mecanismos de coordenação, a conectividade e o compartilhamento de recursos.

Segundo Chaves e Lira (2006), o coeficiente de correlação de Spearman é um método de correlação derivado do coeficiente de correlação linear de Pearson, aplicável quando as variáveis são ordinais ou dicotômicas, em vez de intervalares ou contínuas. Segundo os autores, é o coeficiente mais antigo e o mais conhecido para calcular o coeficiente de correlação entre variáveis mensuradas em nível ordinal, também denominado de coeficiente de correlação por postos de Spearman.

Para aplicação do questionário, foi utilizado o aplicativo *LimeSurvey* (Apêndice G). Os questionários foram enviados aos titulares das Audins das 101 Instituições Federais de Ensino, aos Superintendentes Regionais da CGU nos 26 estados da federação, bem como ao Coordenador-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante (CGESUP).

Em razão do formato das respostas da primeira parte do questionário, que requer a inserção da lista dos atores (organizações) pesquisados, e da quantidade de organizações, segregou-se essa parte do questionário por região, de modo que, para os respondentes de organizações localizadas na região norte, por exemplo, só apareciam as instituições e as da CGU-Regionais dos estados da região norte, além da CGESUP, da CCCI, da AECI-MEC e do Fonai, os quais eram mostrados para todos os respondentes indistintamente. Após a aplicação do questionário, as respostas foram consolidadas para permitir a análise da rede como um todo por meio das matrizes e do cálculo das variáveis. Para análise da primeira parte do questionário, utilizou-se o aplicativo UCINET e da segunda parte, o SPSS e o *Excel*.

3.1.4 Análise da confiabilidade

A validade de um instrumento de medição é o aspecto mais importante para avaliar a sua efetividade, ou seja, quando mede aquilo a que se propõe. Portanto, o instrumento precisa ser confiável para ser válido (ALMEIDA; SANTOS; COSTA, 2010). Segundo Hora, Monteiro e Arica (2010), a confiabilidade de um instrumento diz respeito à ausência de erros aleatórios, o que significa que, caso seja repetida a sua aplicação, serão obtidos os mesmos resultados. De acordo com os autores, embora validade e confiabilidade não tenham o mesmo significado, a ausência de um mecanismo formal para aferir se uma escala é válida ou não leva muitos pesquisadores a considerar a validade da escala pelo seu nível de confiabilidade (HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010).

Para aferir a confiabilidade do questionário utilizado nesta pesquisa, empregou-se o coeficiente alfa de *Cronbach*, o qual é muito aplicado no meio acadêmico (ALMEIDA; SANTOS; COSTA, 2010; HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010; MATTHIENSEN, 2011). O coeficiente de *Cronbach* foi calculado com base nos resultados obtidos no pré-teste, realizado no período de 14 a 28 de junho de 2017.

Na realização do pré-teste, foram respondidos dez questionários, obtendo-se um resultado para o Alfa de *Cronbach* geral de 0,90. Embora não haja consenso entre os pesquisadores acerca da interpretação da confiabilidade de um questionário, obtida a partir do valor do coeficiente de *Cronbach*, o valor de 0,70 é considerado como mínimo aceitável na literatura existente (ALMEIDA; SANTOS; COSTA, 2010; HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010; MATTHIENSEN, 2011). O pré-teste teve como objetivo, também, obter uma avaliação do instrumento por parte dos respondentes, de maneira que eles pudessem indicar a necessidade de eventuais adequações. Contudo, não houve alteração significativa no instrumento, decorrente da realização do pré-teste.

4 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Neste capítulo serão apresentados os resultados das análises realizadas com vistas ao atendimento do objetivo 1 da pesquisa, que consiste na identificação da estrutura, das finalidades do SCI e dos atores, evidenciando sua configuração e características, em conformidade com a teoria das relações interorganizacionais.

Para identificar a estrutura e finalidades do SCI, foram analisadas as leis e normas que o instituíram e o regulamentaram, bem como efetuadas pesquisas na literatura acerca de sua origem e evolução até chegar à estrutura atual.

Nesse sentido, inicia-se por uma explanação sobre a estrutura, finalidades e competências do sistema como um todo e, posteriormente, são abordadas a estrutura e competências dos atores envolvidos, instâncias colegiadas e normas internas emitidas pela CGU. Ao final, apresenta-se a configuração do SCI em conformidade com a teoria das relações interorganizacionais.

4.1 ESTRUTURA E COMPETÊNCIAS DO SCI

Destaca-se, de início, que o período de encerramento da presente pesquisa coincidiu com um momento de grande instabilidade no contexto político brasileiro, como já registrado, que tem desencadeado inúmeras reformas administrativas que afetam também o SCI. Nesse contexto, o estudo buscou identificar a estrutura e as competências do SCI e dos seus integrantes nos diversos dispositivos legais, destacando-se entre eles a CF de 1988, a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), o Decreto nº 3.591/2000, a Lei nº 10.180/2001, a Lei nº 12.527/2011 (LAI), a Lei nº 12.846/2013, a Medida Provisória nº 782, de 31 de maio de 2017, convertida recentemente na Lei nº 13.502, de 1º de novembro de 2017, que revogou a Lei nº 10.683/2003 (BRASIL, 1988b; 2000a; 2000c; 2001a; 2003b; 2011; 2013; 2017a; 2017c).

Além da SFC/CGU (órgão central), dos órgãos setoriais (Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa) e das unidades setoriais (da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa), o Decreto nº 3.591/2000 estabelece que os Assessores Especiais de Controle Interno nos Ministérios prestarão apoio ao órgão central do SCI em matérias relacionadas às atividades de controle interno, bem como prevê a instituição de unidades de auditoria interna nas entidades da Administração Pública Federal indireta (BRASIL, 2000c).

Dessa forma, tal decreto estabelece que as entidades da Administração Pública Federal indireta “deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle” (BRASIL, 2000c). Além disso, instituiu que essas unidades:

- a) devem ser vinculadas ao conselho de administração ou equivalente ou ainda ao dirigente máximo, na ausência das referidas instâncias na estrutura da entidade;
- b) ficam sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do SCI, em suas respectivas áreas de jurisdição;
- c) deverão apresentar ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiverem jurisdicionadas, para efeito de integração das ações de controle, o planejamento de suas ações para o exercício seguinte; e
- d) deverão examinar e emitir parecer sobre a prestação de contas anual e tomadas de contas especiais da entidade.

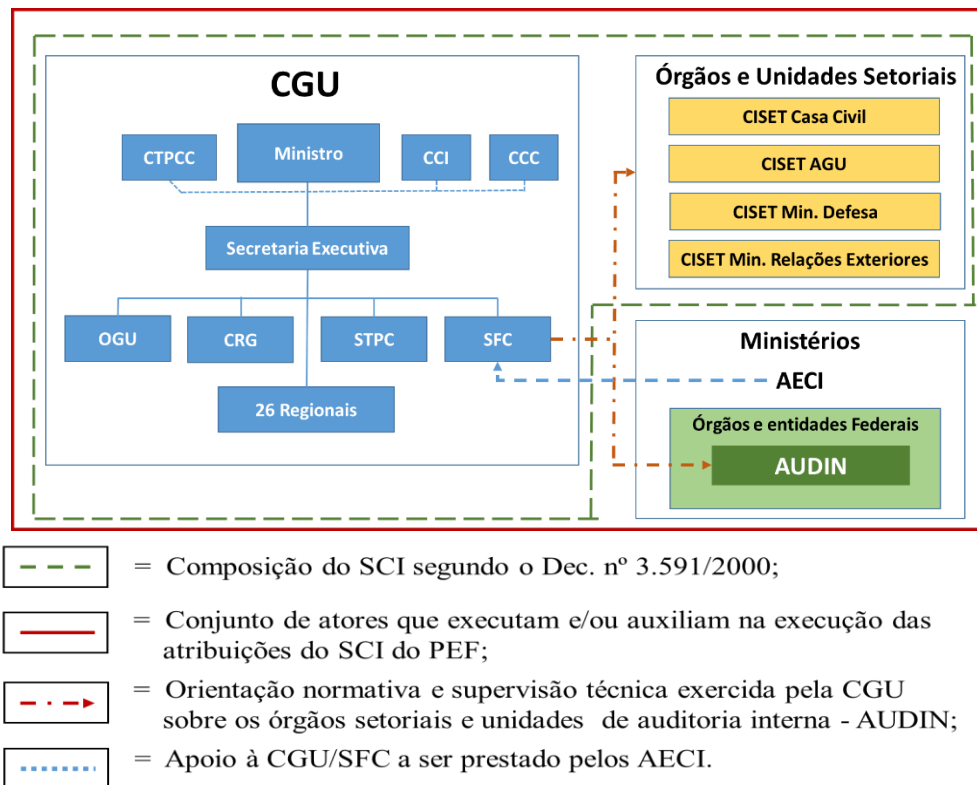
A determinação contida na alínea “a” guarda conformidade com as normas e práticas internacionais estudadas no embasamento teórico e tem como objetivo dotar as Audins de maior independência na realização de suas atribuições. Outra medida que contribui para a independência das Audins e para a boa governança das entidades diz respeito à obrigatoriedade de o dirigente máximo das entidades submeter à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e da CGU, a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de auditoria.

Assim como as Audins, os órgãos setoriais também estão sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central e devem apresentar, anualmente, o planejamento de suas atividades para o ano subsequente ao referido órgão, para efeito de consolidação.

Na estrutura, figuram como órgãos colegiados, o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção (CTPCC), instituído pela Lei nº 10.683/2003 e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), instituída pela Lei nº 10.180/2001 (BRASIL, 2003; 2001a). Como ambos são vinculados à CGU, o detalhamento acerca da composição e competências dessas instâncias será tratado no subitem seguinte.

Com base nessas informações e de acordo com o arcabouço legal em vigor, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal apresenta a seguinte configuração:

Figura 6 – Configuração do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



Fonte: Elaborada pela autora com base na legislação

De acordo com o Decreto nº 3.591/2000, compete à CGU, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, desempenhar as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, exceto daqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais (BRASIL, 2000c).

As competências relacionadas à função de órgão central do SCI, previstas no Decreto nº 3.591/2000, são as seguintes:

Art. 11. Compete à Secretaria Federal de Controle Interno:

I - propor ao Órgão Central a normatização, sistematização e padronização dos procedimentos operacionais dos órgãos e das unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

II - coordenar as atividades que exijam ações integradas dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com vistas à efetividade das competências que lhe são comuns;

III - auxiliar o Órgão Central na supervisão técnica das atividades desempenhadas pelos órgãos e pelas unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

IV - consolidar os planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta (BRASIL, 2000c, s.p.).

O inciso X prevê a avaliação de desempenho das unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta federal, que é extensiva somente aos órgãos setoriais, embora a Lei nº 10.180/2001 tenha atribuído tal competência a todos os órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno. De acordo com o referido normativo e considerando suas peculiaridades, as atribuições previstas nos incisos I a IV e as relativas à verificação da consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal e à elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República, previstas respectivamente nos incisos VII e VIII, são privativas da SFC, não sendo estendidas aos órgãos setoriais e unidades regionais ou descentralizadas, como ocorreu com as atribuições previstas nos incisos IX a XXV (BRASIL, 2000c; 2001a).

Além das atribuições já mencionadas e das previstas nos incisos V, VI e XI, que dizem respeito ao planejamento, coordenação, controle e avaliação das atividades do próprio órgão de controle interno, as demais são referentes a competências previstas na Constituição Federal, na LRF e Lei nº 10.180/2001, conforme demonstra o quadro a seguir:

Quadro 7 – Competências dos órgãos do SCI do Poder Executivo Federal

Art. 11 do Decreto nº 3.591/2000	Origem	Competência/atribuição ¹	Órgão de Controle
Inciso IX	Inciso III, do artigo 74 da CF 88; inciso IV do artigo 24 da Lei 10.180/2001	III - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.	SFC e Órgãos Setoriais (CISSET)
Incisos XII, XIII, XIV e XV	Incisos II, III, IV e V da LC nº 101/2000.	Verificar o cumprimento dos dispositivos da LRF, no que se refere à: a) observância dos limites e das condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; b) adoção de medidas para o retorno da despesa total com pessoal ao limite de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei Complementar nº. 101, de 2000; c) adoção de providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos limites de que trata o art. 31 da Lei Complementar nº. 101, de 2000; d) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos;	SFC, unidades regionais ² e Órgãos Setoriais (CISSET)
Incisos XVI, XVII, XVIII, XXII, XXIII e XXIV	Incisos I, II e IV, do artigo 74 da CF 88; incisos I, II, III, VI e VIII do artigo 24 da Lei 10.180/2001	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. IV - apoiar o controle externo no exercício de sua	SFC, unidades regionais ² e Órgãos Setoriais (CISSET)

Art. 11 do Decreto nº 3.591/2000	Origem	Competência/atribuição¹	Órgão de Controle
		missão institucional.	
Inciso XIX	Inciso V do artigo 24 da Lei 10.180/2001	V - fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União.	SFC, unidades regionais ² e Órgãos Setoriais (CISSET)
Inciso XXV	Inciso VII do artigo 24 da Lei 10.180/2001	VII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis.	SFC, unidades regionais ² e Órgãos Setoriais (CISSET)
Incisos XX e XXI	Inciso XI do artigo 24 da Lei 10.180/2001	XI - criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.	SFC, unidades regionais ² e Órgãos Setoriais (CISSET)
Notas:			
¹ Texto da norma mais antiga ou resumo.			
² As Unidades regionais são denominadas Controladorias Regionais da União, nos decretos que regulamentam a estrutura da CGU (Decretos nº 4.785/2003, 5.683/2003, 8.109/2013 e 8.910/2016 em vigor).			

Fonte: Brasil (1988b; 2000c; 2001a; 2000a).

Conforme se pode observar, são aplicáveis aos órgãos setoriais do SCI, no âmbito de suas jurisdições, as mesmas competências atribuídas à SFC nos incisos IX a XXV do artigo 11 do Decreto nº 3.591/2000. Cabe, ainda, aos referidos órgãos: assessorar o Vice-Presidente, bem como os titulares das pastas sob sua jurisdição nos assuntos relativos ao SCI; apoiar o órgão central do SCI na elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República; encaminhar ao órgão central os planos de trabalho das Audins das entidades a eles jurisdicionadas; orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos relativos ao controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas; e dar suporte à supervisão ministerial e ao controle externo nos assuntos de sua competência; subsidiar a verificação da consistência do Relatório de Gestão Fiscal. (BRASIL, 2000c)

Às Controladorias Regionais são aplicáveis as mesmas atribuições previstas para a SFC nos incisos XI a XXV do artigo 11 do Decreto nº 3.591/2000, além daquelas que lhes forem delegadas ou estabelecidas no regimento interno. O decreto prevê ainda que a CGU contará com o apoio dos Assessores Especiais de Controle Interno nos ministérios, incumbidos de:

- I - assessorar o Ministro de Estado nos assuntos de competência do controle interno;
- II - orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- III - submeter à apreciação do Ministro de Estado os processos de tomadas e prestação de contas, para o fim previsto no art. 52 da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992;
- IV - auxiliar os trabalhos de elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República;

- V - acompanhar a implementação, pelos órgãos e pelas unidades, das recomendações do Sistema de Controle Interno e do Tribunal de Contas da União;
- VI - coletar informações dos órgãos da jurisdição, para inclusão de ações de controle nos planos e programas do órgão central do Sistema, com vistas a atender às necessidades dos ministérios. (BRASIL, 2000c, s.p.)

Observa-se que as atividades previstas para os Assessores Especiais de Controle Interno nos ministérios nos incisos I, II, IV e V são correlatas às exercidas por outros integrantes do SCI e que a atividade prevista no item VI visa, ao mesmo tempo, a auxiliar o órgão central do Sistema de Controle Interno no planejamento das suas ações e a atender aos interesses do nível estratégico do governo, considerando que a atuação do órgão central do sistema abrange a aplicação de recursos públicos federais e a execução de programas e projetos, por órgãos e entidades públicas, de outras esferas de governo (estadual e municipal), bem como por entes privados.

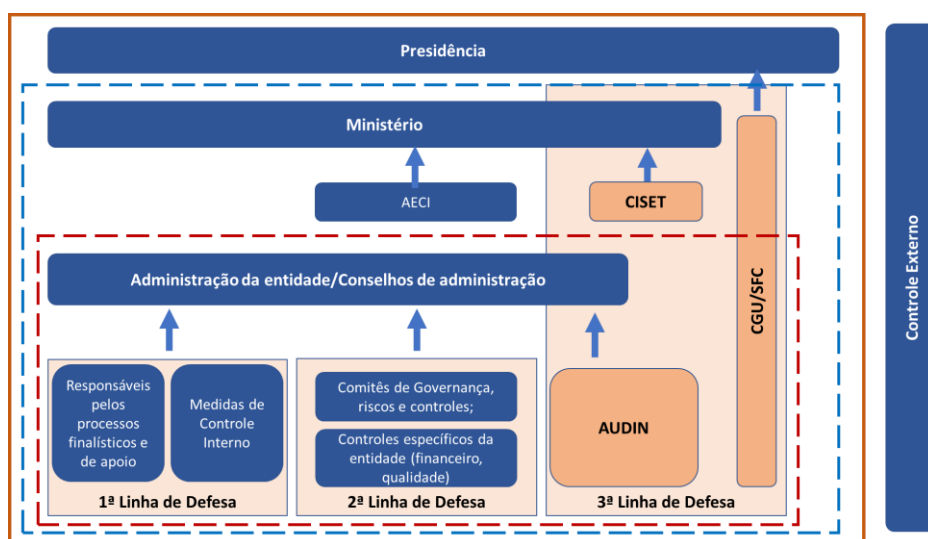
Importante ressaltar que na estrutura de cada um dos ministérios foi criada uma Assessoria Especial de Controle Interno, ou seja, em vez de um Assessor Especial, os ministérios passaram a dispor de uma Assessoria Especial de Controle Interno para exercer as competências previstas na legislação.

Segundo estudo do TCU, a SFC, devido à sua posição na estrutura organizacional do Governo Federal, “constitui auditoria interna em relação ao Poder Executivo e externa em relação aos demais órgãos e entidades por ela auditados” (TCU, 2009, p. 7). Corroborando esse entendimento, a CGU aprovou, em 9 de junho de 2017, o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, definindo que a atividade de auditoria interna é exercida pelas “Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG)” que compõem o SCI, quais sejam: Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estrutura do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU); e Secretarias de Controle Interno (Ciset) e respectivas unidades setoriais (BRASIL, 2017b).

O citado referencial buscou a convergência entre a legislação federal que trata da estruturação e atribuições dos órgãos e entidades que compõem o SCI e as normas e boas práticas internacionais relacionadas às atividades de auditoria interna, de forma a alcançar as finalidades estabelecidas na Constituição Federal de 1988. Para tanto, utilizou um novo enfoque que se baseia na governança, gerenciamentos de riscos e controles internos, com vistas a auxiliar as organizações no alcance de seus objetivos.

Nesse contexto, as Audins dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta, nele denominadas “auditorias internas singulares (Audin)”, são unidades auxiliares ao SCI e devem atuar de maneira integrada com o referido sistema, objetivando adicionar valor e melhorar as operações de uma organização (BRASIL, 2017b). Portanto, a SFC e as Cisets estão posicionadas na terceira linha de defesa, por exercerem a função de auditoria interna governamental de forma “concorrente e integrada” com as unidades de auditoria internas (Audin) dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2016b; 2017b). A figura, a seguir, demonstra a estrutura apresentada no Referencial Técnico da CGU, segundo o modelo das três linhas de defesa

Figura 7 – Modelo de três linhas de defesa adaptado ao SCI



Fonte: Elaborada pela autora com base no modelo das três linhas de defesa (IIA, 2013a) e legislação que regulamenta o SCI

É importante registrar que a Instrução Normativa CGU nº 03/2017, revogou a Instrução Normativa SFC nº 01/2001, que aprovou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e que estava em vigor nos exercícios de 2015 e 2016, portanto, durante o período de realização desta pesquisa (BRASIL, 2001c; 2017b). Contudo, as normas publicadas recentemente não alteraram a estrutura do SCI, mas apenas aplicam o modelo de três linhas de defesa à estrutura já existente. Ademais, os conceitos nelas incorporados já vinham sendo aplicados pelo TCU e pela CGU em suas avaliações, gerando recomendações aos órgãos e entidades auditados, no sentido de buscarem a convergência com essas normas, conceitos e boas práticas.

Considerando-se que a SFC e as Controladorias Regionais exercem a função de auditoria interna de forma concorrente com as Audins, assume-se que há uma sobreposição de função, o que vai de encontro às normas internacionais, especialmente ao modelo de gerenciamento de riscos e controles do Coso e ao modelo das três linhas de defesa, adotados internacionalmente e incorporados na norma, pois afetam a eficiência dos controles internos.

O exercício em comum da função de auditoria interna pela SFC/CGU e pelas Audins foi ratificado nas entrevistas realizadas, sendo apontado que, embora as Audins não sejam legalmente previstas como integrantes do SCI, essas entidades compõem o referido sistema sob o ponto de vista funcional, visto que exercem funções comuns às dos membros do sistema previstos na legislação, conforme trecho de entrevista: “De fato, as unidades de auditoria interna fazem parte do sistema, porque é só olhar para as competências do artigo 74 da Constituição Federal que eu enxergo [...] o que uma unidade de auditoria interna faz” (Entrevistado C2).

Importante ressaltar que, além da função de auditoria interna, a SFC/CGU exerce diversas outras funções que não executadas pelas Audins. Ademais, mesmo a função de auditoria interna exercida pela SFC/CGU é muito mais ampla, visto que abrange todo o Poder Executivo Federal e não apenas um órgão ou entidade.

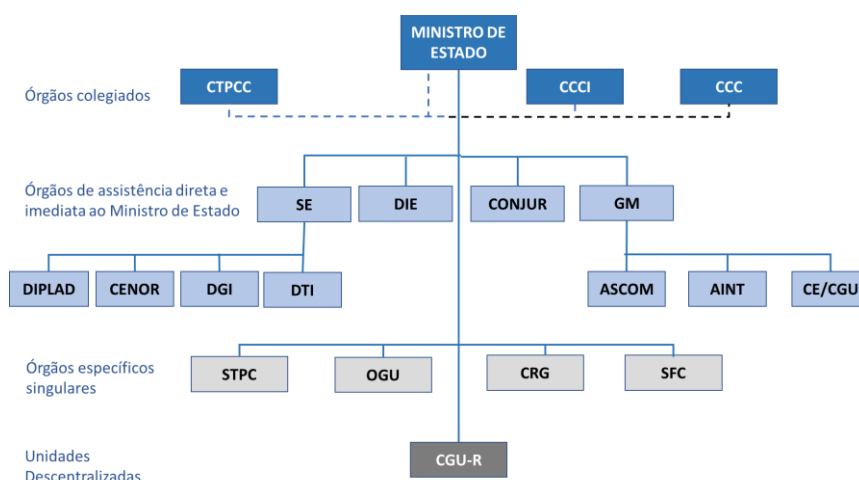
4.1.1 Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU)

Conforme já registrado, as competências e a estrutura da CGU são tratadas em outros normativos, além da Lei nº 10.180/2001 e do Decreto nº 3.591 (BRASIL, 2001a; 2000c). Nesse sentido, convém registrar que a Lei nº 12.527/2011, conhecida como a Lei de Acesso à Informação (LAI), bem como a Lei nº 12.846/2013, conhecida como a Lei da Empresa Limpa ou Lei Anticorrupção, adicionaram novas atribuições à CGU (BRASIL, 2011; 2013). Recentemente, a estrutura da CGU foi alterada por meio da Lei nº 13.502, de 1º de novembro de 2017, que revogou a Lei nº 10.683/2003, do Decreto nº 8.910/2016 e da Portaria-CGU nº 677, de 10 de março de 2017, que aprovou o regimento interno da CGU, sendo que o decreto e a portaria aglutinaram, em boa medida, as competências previstas nas leis anteriormente citadas (BRASIL, 2017d; 2003b; 2016e; 2017a). Por outro lado, não houve grandes alterações na macroestrutura do órgão. De acordo com esses normativos, a macroestrutura da CGU integra:

- a) os órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado: Gabinete (GM); Consultoria Jurídica (CONJUR); Secretaria-Executiva (SE); e Diretoria de Pesquisas e Informações Estratégicas (DIE):
- b) os órgãos específicos singulares: Secretaria Federal de Controle Interno (SFC); Ouvidoria-Geral da União (OGU); Corregedoria-Geral da União (CRG); e Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC);
- c) as unidades descentralizadas: Controladorias Regionais da União nos Estados, também responsáveis pelas atividades finalísticas, sendo uma em cada estado da federação; e
- d) os órgãos colegiados (BRASIL, 2017d; 2016e; 2017a).

A figura a seguir demonstra a estrutura da CGU de acordo com a Lei nº 13.502/2017, o Decreto nº 8.910/2016 e o regimento interno (BRASIL, 2017d; 2016e):

Figura 8 – Organograma da CGU



Fonte: Elaborada pela autora com base no Decreto nº 8.910/2016 e na Portaria nº 677/2017

Segundo o artigo 66 da Lei nº 13.502/2017, constituem áreas de competências da CGU “providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal” (BRASIL, 2017d). Nesse sentido, a lei estabelece, em linhas gerais, as atribuições do órgão, contemplando as quatro macrofunções. Já o Decreto nº 8.910 de 2016 define de forma detalhada as atribuições de cada uma das áreas responsáveis pelas referidas funções. Considerando os objetivos da pesquisa, o detalhamento da estrutura e da divisão de atribuições no âmbito da CGU será restrito às áreas finalísticas, que incluem a Secretaria

Federal de Controle Interno (SFC), a Ouvidoria-Geral da União (OGU), a Corregedoria-Geral da União (CRG), a Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC) e as Controladorias Regionais da União nos Estados, sendo que as competências da OGU, CRG e STPC serão apresentadas de forma resumida e as atribuições da SFC, das CGU-Regionais e da CCCI serão melhor detalhadas.

Nesse contexto, verifica-se que cabe à STPC a realização de atividades relacionadas à formulação, coordenação e fomento à implementação de ações voltadas à prevenção da corrupção e à promoção da transparência, do acesso à informação, da conduta ética, da integridade e do controle social na administração pública federal (BRASIL, 2016e).

Por sua vez, a OGU tem, entre outras, as seguintes atribuições: realizar a coordenação técnica das atividades de ouvidoria no Poder Executivo Federal e sugerir a expedição de atos normativos e de orientações; receber e analisar denúncias, reclamações, solicitações, elogios, sugestões e pedidos de acesso à informação direcionados à CGU e encaminhá-los, conforme a matéria, ao órgão ou à entidade competente; monitorar, para fins estatísticos, a atuação das ouvidorias federais no tratamento das manifestações recebidas; e atender demandas relativas à Lei de Acesso à Informação (BRASIL, 2016e).

A CRG tem como atribuições as atividades correcionais e de responsabilização administrativa de entes privados. Nesse sentido, é incumbida de determinar ou instaurar procedimentos disciplinares ou de responsabilização administrativa contra servidores, empregados públicos e entes privados; fiscalizar a efetividade da aplicação das leis de responsabilização administrativa de servidores, empregados públicos e entes privados; analisar as representações e as denúncias apresentadas contra servidores, empregados públicos e entes privados; instruir procedimentos disciplinares e de responsabilização administrativa de entes privados, com recomendação de adoção das medidas ou sanções pertinentes; entre outras. A CRG exerce também o papel de órgão central do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2016e).

Quanto à SFC, comparando-se as competências previstas no artigo 11 do Decreto nº 3.591/2000 com as definidas no artigo 10 do Decreto nº 8.910/2016, observa-se um alinhamento entre os normativos, uma vez que, exceto as atividades de cunho administrativo interno e as relativas ao fomento do controle social que no Decreto nº 8.910/2016 são atribuições de outras áreas da CGU, identificaram-se apenas as diferenças apresentadas no Quadro 8:

Quadro 8 – Atribuições da SFC previstas no Decreto 3.591/2000 e no Decreto 8.910/2016

Artigo 11 do Decreto nº 3.591/2000	Artigo 10 do Decreto nº 8.910/2016
IV - consolidar os planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta;	VII - avaliar o desempenho e supervisionar a consolidação dos planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da administração pública federal indireta;
X - avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;	
IX - exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.	não previsto
não previsto	XIX - determinar a instauração de tomadas de contas especiais e promover o seu registro para fins de acompanhamento;
não previsto	XXI - promover capacitação nas áreas de controle, auditoria e fiscalização, sob a orientação da Secretaria-Executiva;
não previsto	XXIII - apoiar, no âmbito de suas competências, as comissões de negociação de acordos de leniência.

Fonte: Decretos nº 3.591/2000 e nº 8.910/2016 (BRASIL, 2000c; 2016e)

Com relação ao inciso VII do artigo 10 do Decreto nº 8.910/2016, embora tenham sido juntadas as atividades relativas à avaliação de desempenho e à consolidação dos planos de trabalho das Audins, no Decreto nº 3.591/2000 (inciso IV do artigo 11), a competência da SFC é “consolidar os planos” (BRASIL, 2000c), enquanto no Decreto nº 8.910/2016 é “supervisionar a consolidação dos planos” (BRASIL, 2016e). Portanto, embora o tema seja o mesmo, as atividades são diferentes. Vale dizer que o planejamento da presente pesquisa foi realizado antes da edição do Decreto nº 8.910/2016. Dessa forma, um dos exames previstos visa a identificar o processo de planejamento dos trabalhos das Audins, incluindo a consolidação dos planos, cujos resultados serão apresentados no capítulo seguinte.

Com relação aos incisos XIX e XXI do Decreto nº 8.910/ 2016, tratam-se de atividades já realizadas há algum tempo pela SFC e que são decorrentes de outras atribuições já registradas, mostrando-se salutar sua inclusão no rol de atribuições do órgão. No que se refere ao inciso XXIII do referido decreto, trata-se de atribuição oriunda da Lei nº 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção (BRASIL, 2016e; 2013).

Dessa forma, evidencia-se que a única atribuição prevista no Decreto nº 3.591/2000 e que não consta no Decreto nº 8.910 é a constante do inciso IX do primeiro normativo, referente ao controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União, sendo mantidas todas as demais, conforme demonstrado no quadro acima.

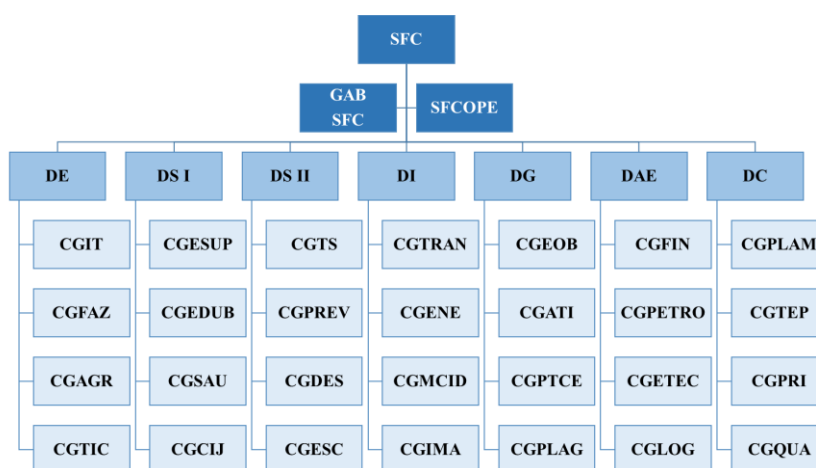
Com relação às Controladorias Regionais, também não houve grandes alterações. No nível dos decretos, o mais recente define que as atribuições das regionais devem ser

estabelecidas em regimento interno e ser exercidas pelas referidas unidades sob subordinação hierárquica da Secretaria Executiva (SE) e sob a supervisão técnica das unidades centrais. Segundo o Regimento Interno, cabe às Controladorias Regionais, entre outras atribuições, “[...] executar as atividades aprovadas pela SE, em função das demandas das demais unidades da CGU, definidas na portaria de metas e estabelecidas em ordens de serviço ou em outra forma de demanda” (BRASIL, 2017a, p. 65).

Conclui-se, portanto, que a reestruturação ocorrida praticamente no encerramento desta pesquisa não trouxe mudanças na macroestrutura e nas competências do SCI e nem da CGU que possam comprometer o alcance dos objetivos planejados.

Dessa forma, para o cumprimento de suas atribuições, a SFC está estruturada conforme demonstra a figura a seguir:

Figura 9 – Organograma da Secretaria Federal de Controle Interno



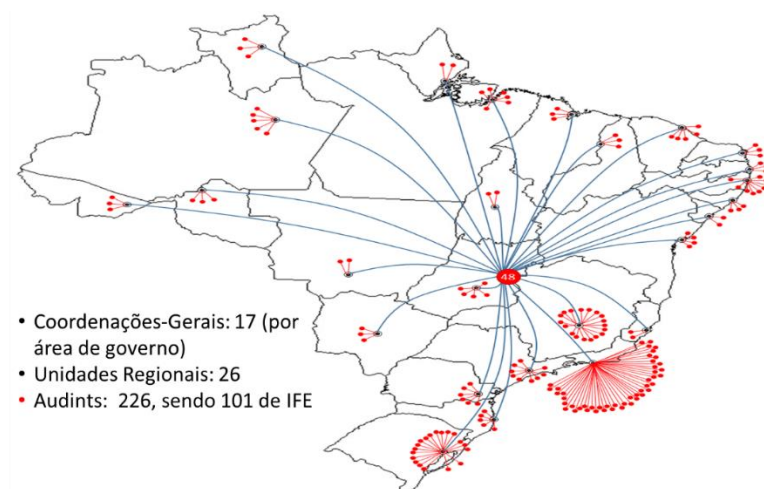
Fonte: Elaborada pela autora com base no regimento interno aprovado pela Portaria nº 677/2017 (BRASIL, 2017a)

Conclui-se, para os fins deste estudo que, em resumo, compete à Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) desempenhar as funções operacionais de competência do órgão central do sistema, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, exceto daqueles jurisdictionados aos órgãos setoriais (BRASIL, 2000c). Portanto, estão sob a responsabilidade da SFC as atividades de auditoria interna, bem como as relativas à orientação normativa, à supervisão técnica dos demais integrantes do SCI, à coordenação das atividades que exijam ações integradas e à consolidação dos planos de trabalho das unidades de auditoria interna dos órgãos e entidades da administração pública federal indireta.

No que se refere à consolidação dos planos, considerando a divergência entre o regimento interno vigente e o Decreto nº 3.591/2000, será adotado o que está previsto no decreto, ou seja, que a SFC/CGU é responsável pela consolidação dos planos de auditoria (BRASIL, 2000c; 2017a).

Nos estados, compete às Controladorias Regionais o desempenho das atividades aprovadas pela Secretaria-Executiva, em virtude das demandas das demais unidades da CGU (SFC, CRG, OGU e STPC). Dessa forma, as ações de controle planejadas no âmbito das Coordenações-Gerais da SFC, que incluam atividades a serem realizadas nos estados, são executadas pelas Controladorias Regionais. Por conseguinte, as atividades de supervisão e orientação técnica das Audins dos órgãos e entidades com sede nos estados da federação, bem como as interações com esses órgãos são, via de regra, realizadas pelas regionais, sob demanda e supervisão da correspondente Coordenação-Geral, segundo o ministério ao qual se vincula o órgão. Dessa forma, as atividades relativas à orientação normativa, supervisão técnica e integração das ações de controle são executadas por unidades diferentes, sendo 17 coordenações-gerais, situadas no Distrito Federal, e as 26 Controladorias Regionais nos estados. A figura a seguir demonstra a distribuição das unidades de auditoria interna no país, sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica da SFC/CGU.

Figura 10 – Distribuição das unidades de auditoria interna do Poder Executivo Federal¹



Fonte: Elaborada pela autora a partir dos dados disponibilizados pela CGTEP/CGU e normativos internos da CGU

¹ Excluídas as unidades de auditoria interna dos órgãos e entidades vinculadas ao Ministério da Defesa e das Relações Exteriores.

No caso das Instituições Federais de Ensino, a Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante (CGESUP)² é a responsável pela coordenação e supervisão, tanto das ações de auditoria das instituições quanto das relacionadas à supervisão técnica e à consolidação dos planos, sendo essa coordenação a demandante e a supervisora de todas as ações realizadas pelas CGU-Regionais no âmbito das Instituições Federais de Ensino.

De acordo com o regimento interno aprovado pela Portaria CGU nº 677, de 10 de março de 2017, essa coordenação conta com uma estrutura organizacional composta por um Coordenador-Geral e três chefes de divisão (BRASIL, 2017a). Segundo entrevistas realizadas, uma das divisões é responsável pelo relacionamento de trabalho entre a CGESUP e as CGU-Regionais, fornecendo o suporte, emitindo ordens de serviço, esclarecendo dúvidas, revisando relatórios e homologando as ordens de serviço de todas as ações demandadas às regionais, relativas às Instituições Federais de Ensino. Essa mesma divisão é também responsável pelas ações de auditoria da Secretaria de Ensino Superior do MEC (Sesu). Uma segunda divisão é responsável pelas ações relacionadas às entidades sediadas em Brasília: Fundação Universidade de Brasília (Fub); Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e outras. E uma terceira divisão é responsável pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) e os hospitais vinculados a ela, além do Financiamento Estudantil (Fies) e da Secretaria Executiva do MEC.

Já as regionais apresentam quatro estruturas distintas, conforme descrito a seguir:

- a) Controladorias Regionais dos estados do Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio Grande do Sul e São Paulo: um Superintendente, quatro chefes de serviço e mais três funções gratificadas (FG);
- b) Controladorias Regionais dos estados do Acre, Alagoas, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia,

² A Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante (CGESUP) passou a ter essa denominação com base no regimento interno aprovado por meio da Portaria nº 677, de 10 de março de 2017, sendo que anteriormente teve as seguintes denominações: Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Educação – DSEDU I; e Coordenação-Geral da Área de Educação Superior – CGEDUS, utilizada no período de aplicação dos questionários e entrevistas.

Santa Catarina, Sergipe e Tocantins: um Superintendente, dois chefes de serviço, sendo que os estados do Acre, Rondônia e Tocantins possuem três funções gratificadas (FG) e os demais quatro;

- c) Controladoria Regional do Estado do Rio de Janeiro: um Superintendente, um Superintendente Adjunto, oito chefes de serviço e mais duas funções gratificadas;
- d) Controladorias Regionais dos estados do Amapá e Roraima: um Superintendente, e cinco funções gratificadas, não havendo nenhum chefe de serviço.

Para execução de suas atividades, a CGU conta com um quadro de pessoal formado, principalmente, por servidores da carreira de Finanças e Controle, criada por meio do Decreto-Lei nº 2.346, de 23 de julho de 1987 (BRASIL, 1987). A carreira é composta por dois cargos: um de nível médio, o Técnico Federal de Finanças e Controle (TFFC); e um de nível superior, o Auditor Federal de Finanças e Controle (AFFC).

De acordo com o Relatório de Gestão, a CGU contava, no final de 2016, com um total de 2.238 servidores, sendo que, desse total, 1.937 são servidores da carreira Finanças e Controle. Segundo o Relatório de Gestão de 2015, a lotação autorizada para a carreira de Finanças e Controle é de 5.014 servidores. Tomando-se esse dado como referência e os dados de lotação efetiva registrados nos Relatórios de Gestão de 2015 e 2016, verifica-se que a lotação efetiva nesses exercícios representava menos de 50% da lotação autorizada, sendo que não houve concursos no período (CGU, 2017a).

Com base nos dados disponíveis no Portal da Transparência, foi possível identificar a lotação dos servidores em exercício na CGU nas diversas áreas, considerando todos os cargos, inclusive os servidores requisitados de outros órgãos. De acordo com esses dados, o quantitativo de servidores na SFC/CGU (Brasília) é de 466, enquanto o somatório de todas as Controladorias Regionais é de 1.170, sendo que a média por regional é de 45 e a mediana, 44 servidores, havendo unidades com apenas dez servidores (CGU, 2017c). Ressalta-se que, nas Controladorias Regionais, os mesmos servidores realizam todas as atividades da CGU e não apenas as demandadas pela SFC.

No que se refere aos recursos de tecnologia da informação, a CGU conta com uma diretoria responsável pelas atividades de coordenação, planejamento, controle de qualidade, homologação de soluções/demandas e gestão de contratos de TI, bem como dispõe de diversos sistemas de informação utilizados diretamente nas atividades finalísticas do órgão. Quanto às atividades de auditoria, os principais sistemas utilizados são: o Sistema de

Planejamento e Execução das Atividades de Controle Interno – Novo Ativa, empregado para o planejamento e a execução de Ordens de Serviço de Auditoria e de Fiscalização; e o Sistema Monitor, usado para o monitoramento das recomendações emitidas pela CGU às diversas unidades gestoras (CGU, 2017a).

O sistema Novo Ativa condensa todas as informações que envolvem as atividades de auditoria e fiscalização, tais como: cadastro de procedimentos utilizados; dados do planejamento e da execução, envolvendo períodos de realização; dados dos servidores que executam as ações; quantidade de homens x horas despendidos; registros dos resultados; relatórios e papéis de trabalho; e dados dos processos de revisão, de homologação e de publicação dos relatórios.

4.1.2 Órgãos colegiados instituídos por lei

Fazem parte do SCI, dois órgãos colegiados, o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção (CTPCC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), sendo ambos presididos pelo titular da CGU, Ministro de Estado da Transparência e Controladoria-Geral da União, órgão responsável pelo funcionamento das referidas instâncias (BRASIL, 2000c; 2003c).

O CTPCC é um órgão colegiado e consultivo, vinculado à CGU, que tem como finalidade “sugerir e debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão da administração pública, e estratégias de combate à corrupção e à impunidade” (BRASIL, 2003c, p. 4).

O Colegiado é composto por vinte conselheiros representantes das autoridades do Poder Executivo Federal (além do Ministro da CGU, os representantes da AGU, da Comissão de Ética Pública da Presidência da República e dos ministérios da Justiça, das Relações Exteriores, da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão), do Ministério Público da União (MPU), do TCU e da sociedade civil organizada. Este conselho não será objeto de estudo mais detalhado por não ser o foco do presente trabalho (BRASIL, 2003c).

Já a CCCI é o órgão colegiado com função consultiva do SCI do Poder Executivo Federal, composto:

- I - pelo Ministro de Estado do Controle e da Transparência, que a presidirá.
- II - pelo Secretário-Executivo da Controladoria-Geral da União;
- III - pelo Secretário Federal de Controle Interno;
- IV - pelo Chefe da Assessoria Jurídica da Controladoria-Geral da União;
- V - pelo Coordenador-Geral de Normas e Orientação para o Sistema de Controle Interno;
- VI - por um Secretário de órgão setorial de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- VII - por um Assessor Especial de Controle Interno em Ministério; e
- VIII - por dois titulares de unidades de auditoria interna da administração pública federal indireta (BRASIL, 2000c, s.p.).

Na atual composição da Comissão, além dos representantes da CGU, fazem parte do colegiado os titulares das auditorias internas da Petrobras e da Casa da Moeda, o Assessor Especial de Controle Interno do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e o Secretário de Controle Interno do Ministério das Relações Exteriores (CGU, 2017b).

A CCCI tem, entre outras, as seguintes competências: efetuar estudos e propor medidas visando a promover a integração operacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; homogeneizar as interpretações sobre procedimentos referentes às atividades a serem exercidas pelo SCI; propor metodologias para avaliação e aperfeiçoamento das atividades do SCI; e efetuar análise e estudo de casos propostos pelo Ministro de Estado do Controle e da Transparência, com vistas à solução de problemas relacionados com o controle interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2000c).

Segundo o Decreto nº 3.591/2000, as propostas formuladas pela CCCI deverão ser submetidas à análise e à aprovação pelo Ministro de Estado do Controle e da Transparência para posterior publicação (BRASIL, 2000c).

Portanto, embora de caráter consultivo, a atuação da CCCI tem como objetivos principais promover a integração operacional do SCI, bem como homogeneizar entendimentos. Contudo, como se pode observar, dos nove componentes da CCCI, cinco são representantes da CGU e os demais, segundo a norma, são indicados e designados pelo titular da CGU, após a anuência do titular do respectivo órgão ou entidade. Dessa forma, além do referido colegiado não dispor de uma maior representatividade dos demais integrantes, como é o caso das Audins e das Assessorias de Controle Interno dos Ministérios, a escolha dos seus representantes é feita também pelo titular da CGU.

De acordo com as entrevistas realizadas, foram apresentados diferentes posicionamentos sobre a representatividade dos integrantes na CCCI. Um dos entrevistados entende que, como

se trata de um conselho consultivo e não deliberativo, as entidades do sistema estão adequadamente representadas na CCCI, conforme trechos de entrevista transcritos a seguir:

Eu entendo que, como é um conselho consultivo e não deliberativo, [...] se bem escolhidos os representantes. [...] estão representadas. Eu acho que a gente pode até discutir, mas sempre lembrando que é consultivo e não deliberativo (Entrevistado C1).

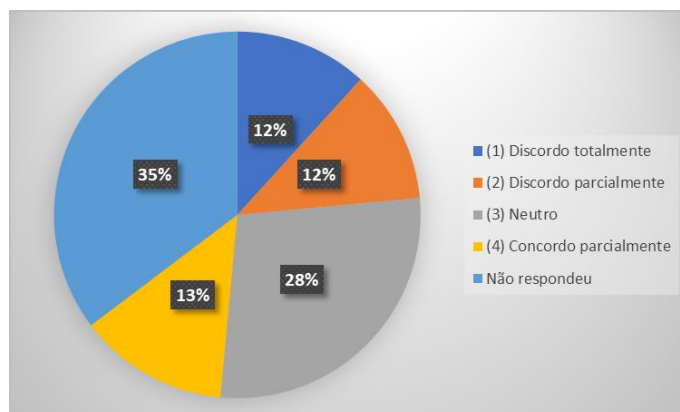
Outro entrevistado entende que deveria haver uma maior representação na CCCI das unidades de auditoria interna, bem como das Assessorias Especiais de Controle Interno, como apontam os trechos a seguir:

Então vou arriscar aqui a minha resposta. Caberia talvez uma revisão sim. Temos 226 auditorias internas e temos dois auditores internos na CCCI. É pouco. Um Assessor Especial de Controle Interno, que aí talvez, fazendo por analogia é um Assessor Especial de Controle Interno em 20 e dois auditores internos em 226. E tem uma super-representação da própria SFC. Não da SFC, na verdade da CGU. Porque tem até um equívoco na minha opinião. Eu entendo que o ministro e até talvez Secretário Executivo não deveriam fazer parte da CCCI. Ou pelo menos o Ministro não deveria. [...] O secretário Federal de controle eu não tenho dúvida, aliás eu acho que ele deve ser o coordenador da CCCI. Tenho dúvida se precisaria ter o chefe da assessoria jurídica da CGU (Entrevistado C2).

Um terceiro posicionamento externado foi no sentido de que a CCCI precisaria ser dotada de uma estrutura capaz de criar canais de comunicação que estimulasse os integrantes do sistema a apontarem sugestões de temas para discussão e estudos no âmbito da Comissão, bem como de gerenciar todo o processo de recepção, consolidação, organização de pautas e apresentação dos resultados alcançados em decorrência do que foi proposto. Dessa forma, haveria uma maior participação dos integrantes do sistema, ainda que eles não fizessem parte da composição da Comissão.

De acordo com os resultados do questionário aplicado aos titulares da CGESUP (DF), das Controladorias Regionais e das Audins das Instituições Federais de Ensino, apenas 13% dos respondentes concordam parcialmente que os integrantes do SCI e as Audins estão adequadamente representados na Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), sendo que 24% discordam total ou parcialmente, 28% marcaram a opção “neutro” e 35% não indicaram nenhuma das alternativas, informando textualmente que não tinham conhecimento da composição da referida comissão ou não tinham conhecimento “suficiente para fazer afirmações sobre o assunto”, conforme demonstra a figura a seguir:

Figura 11 – Opinião quanto à representatividade dos integrantes do sistema na CCCI



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Com relação à atuação da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), o exame da documentação obtida aponta que a CCCI somente foi instalada em 10 de setembro de 2014, data de registro da primeira reunião. Além dessa, foram identificadas, no período pesquisado, mais cinco reuniões, realizadas em 27/11/2014, 28/04/2015, 24/08/2015 e 14/12/2015, nas quais se discutiram assuntos que resultaram em deliberações e ou normas acerca de procedimentos inerentes às atividades do SCI, conforme resumo no quadro a seguir:

Quadro 9 – Atividades realizadas pela CCCI nos exercícios de 2014 e 2015

Reunião	Tema	Deliberação/decisão/encaminhamento	Instrumento
1ª e 2ª	Regimento interno	Discussão e aprovação do Regimento interno	Regimento aprovado
1ª e 2ª	Benefícios da atuação do Controle Interno	Os órgãos do SCI devem adotar sistemática de quantificação e registro dos benefícios do Controle Interno, visando apurar os impactos positivos da implementação das suas recomendações pelos gestores públicos.	Deliberação CCCI nº 01/2014
1ª e 2ª	Interação com os gestores	Deverá ser adotada a prática de reunião de busca conjunta de soluções pelos órgãos do SCI, inclusive unidades de auditoria interna nas ações de controle desenvolvidas, exceto quando for requerido o tratamento sigiloso.	Deliberação CCCI nº 02/2014
1ª, 2ª e 3ª	Alterações dos normativos sobre Raint e Paint	Criação de um grupo de trabalho para apresentar estudos e propor alterações nos normativos	Ata da Reunião; IN 24/2015
1ª e 2ª	Irregularidade na Certificação de Contas Anuais	Estabelecimento de diretrizes e critérios a serem adotados pelos órgãos do SCI na deliberação sobre a irregularidade das contas de cada agente público integrante do rol de responsáveis de um processo de contas anual.	Deliberação CCCI nº 03/2014
1ª e 2ª	Atuação do SCI sobre as operações de crédito realizadas por Instituições Financeiras federais a agentes não jurisdicionados	Definição da abrangência da atuação do SCI sobre as operações de crédito realizadas por Instituições Financeiras federais para agentes não jurisdicionados	Deliberação CCCI nº 04/2014
3ª e 5ª	Papel do Assessor Especial de Controle Interno	Criação de grupo de trabalho para apresentar propostas sobre o papel do Assessor Especial de Controle Interno.	Portaria 1.482, de 05/06/2015; relatório final;

Reunião	Tema	Deliberação/decisão/encaminhamento	Instrumento
			proposta de normativo
4ª e 5ª	Art. 10, inciso III do Decreto 3.591/2000	Criação de grupo de trabalho para apresentar um mapeamento da integração das funções Ouvidoria, Controle Interno, Correição e Transparência nos órgãos e, posteriormente, um estudo da integração do SCI com os demais sistemas do Ciclo de gestão.	Ata da Reunião
5ª	Revisão pelos pares nas unidades de auditoria interna	Criação de grupo de trabalho objetivando propor metodologia de autoavaliação das auditorias internas à luz das normas do IIA.	Ata da Reunião

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos documentos disponíveis na página da CGU na internet

Não foram encontrados documentos que demonstrem a realização de reuniões no exercício de 2016, embora de acordo com o regimento aprovado, a Comissão deveria se reunir a cada quatro meses. Por um lado, registra-se que 2016 foi um ano de grande instabilidade para o órgão, quando, em virtude da crise política vivenciada no país, houve duas trocas do titular da pasta. Esse fato, por certo, contribuiu para que a CCCI ficasse sem funcionar por um período. Por outro lado, desde a edição do Decreto nº 3.591/2000, passaram-se quatorze anos até a instalação e o início do funcionamento do referido colegiado. Dessa forma, desde a sua instituição legal (2000), a CCCI funcionou efetivamente durante pouco tempo.

Nas entrevistas realizadas, foram confirmadas as informações acerca da data de instalação e do funcionamento da CCCI. Quando solicitada a opinião dos entrevistados sobre a contribuição da CCCI para promover a integração operacional do SCI e o aperfeiçoamento de suas atividades, há indicação de que, no período em que funcionou efetivamente, a Comissão trouxe contribuições para a melhoria do sistema. Contudo, o funcionamento da Comissão depende da estabilidade da SFC/CGU e da iniciativa dos seus representantes. Os trechos das entrevistas, a seguir transcritos, confirmam essas informações:

Entrevista C1:

[...] eu diria que parte das recomendações estão na nova instrução normativa, daquilo que eles propuseram. [...] principalmente, no caso do grupo de trabalho de assessores e no grupo de trabalho das auditorias internas. [...] Então, diante desse dado, eu diria que o maior problema foi a instabilidade da própria CGU (Entrevistado C1).

Entrevista C2:

Na CCCI a gente sempre dependeu, na minha opinião, de uma maior estabilidade da SFC. Tanto é que, em 2015, nós estávamos num momento de maior estabilidade e conseguimos chamar três reuniões no ano, entre 2014 e 2015. Quando entra 2016, a

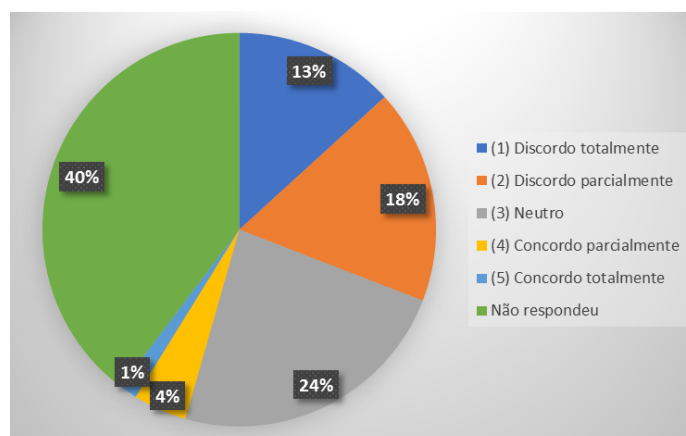
turbulência não só no país, mas com a turbulência localizada dentro da CGU, não houve uma reunião da comissão. Então, assim, ela está contribuindo? Quando ela consegue se reunir, trabalhar, eu acho que ela contribui. Mas ela depende.... ela padece desse problema. [...] O modelo de governança da CCCI depende muito da SFC (Entrevistado C2).

Para um dos entrevistados, contudo, a Comissão não tem funcionado de modo a atingir os objetivos previstos legalmente, conforme trecho a seguir:

Eu acho que ela tem as competências legais. Ela tem as condições de dar a contribuição. Agora nós não estamos... nós não movimentamos esse colegiado no sentido de que ele traga esses benefícios. Na minha visão, faltam os estudos; falta construir uma agenda que seja participativa, agregadora; que a gente consiga trazer as contribuições (Entrevistado C3).

Já os resultados da aplicação do questionário, em relação à assertiva “na sua opinião, a atuação da CCCI tem contribuído de forma satisfatória para a integração operacional dos membros do Sistema de Controle Interno, incluindo as auditorias internas”, são os apresentados na figura a seguir:

Figura 12 – Contribuição da atuação da CCCI para a integração operacional do SCI



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Observa-se que apenas 5% dos respondentes marcaram as alternativas “Concordo totalmente” ou “Concordo parcialmente”, sendo que 24% indicaram a alternativa “neutro” e os demais discordam ou não responderam a questão. Alguns daqueles que não responderam declararam, textualmente, desconhecimento da atuação do colegiado.

Os resultados apresentados apontam que grande parte dos respondentes não tem conhecimento sobre a composição da CCCI e, para a 24% deles, os órgãos integrantes do SCI e as Audins não estão adequadamente representados no referido colegiado. Ademais, apenas 5% dos respondentes concordam que a CCCI tem contribuído de forma satisfatória para a integração operacional do SCI.

4.1.3 Unidades de Auditoria Interna

Conforme já mencionado, a finalização da presente pesquisa coincidiu com um momento de grandes mudanças, tanto na estrutura organizacional do SCI quanto nas normas emitidas pelo órgão central de controle interno. Nesse sentido, considerando que a Instrução Normativa/CGU nº 03/2017 foi editada recentemente, substituindo a Instrução Normativa nº 01/2001, neste estudo, foram consideradas as normas vigentes durante a realização da pesquisa, relacionando-as com as normas recentes, quando pertinente (BRASIL, 2017c; 2001c).

Em conformidade com o Decreto nº 3.591/2000, as entidades da Administração Pública Federal indireta deverão organizar a respectiva unidade de auditoria interna, vinculada ao conselho de administração ou equivalente, com o suporte necessário de recursos humanos e materiais, objetivando fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle (BRASIL, 2000c).

A Instrução Normativa SFC nº 01/2001, que define diretrizes, princípios e conceitos, reproduz as diretrizes estabelecidas no Decreto 3.591/2000 quanto à estrutura e finalidades, detalhando-as e definindo atividades específicas (BRASIL, 2001c; 2000c). A referida IN define como finalidades básicas das Audins fortalecer a gestão, racionalizar as ações de controle e prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, destacando, ainda, que:

O fortalecimento da gestão consiste em agregar valor ao gerenciamento da ação governamental, contribuindo para o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e os orçamentos da União no âmbito da entidade, a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência da gestão (BRASIL, 2001c, p. 75).

A racionalização das ações visa a eliminar atividades de auditoria em duplicidade e, ao mesmo tempo, gerar atividades que preencham lacunas por meio de um conjunto de ações articuladas. Em linhas gerais, a instrução normativa prevê que as atividades da unidade de auditoria interna tenham como principal característica o assessoramento à alta administração e sejam similares àquelas exercidas pelos órgãos/unidades integrantes do SCI. Entretanto, por ser restrita e estar inserida na estrutura organizacional da entidade, deverão incluir ações específicas e tempestivas.

Nesse contexto, além das atividades já enunciadas, destacam-se:

- a) orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno;
- b) examinar e emitir parecer prévio sobre as contas anuais da entidade e sobre as tomadas de contas especiais;
- c) propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, bem como a melhoria dos existentes;
- d) acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/unidades do SCI e do TCU;
- e) comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares que causaram prejuízo ao erário, órgãos de controle interno e externo, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas no âmbito da entidade; e
- f) elaborar o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício seguinte, bem como o Relatório Anual de Atividade da Auditoria Interna, a serem encaminhados ao órgão ou à unidade de controle interno a que estiver jurisdicionado, nos prazos estabelecidos.

Para o desenvolvimento adequado de suas atividades, a norma prevê que os órgãos e unidades do SCI deverão dispor de recursos materiais, tecnológicos e organizacionais indispensáveis, tais como: manuais/roteiros de procedimentos; legislação e normas básicas aplicáveis aos exames; computação eletrônica de dados (sistemas, acesso à *internet*, redes locais), visando a otimizar suas ações e a tornar mais eficaz o processo de consolidação de informações e comunicação dos resultados; e equipamentos em geral.

É importante ressaltar que, embora a IN SFC nº 01/2001 tenha sido revogada pela IN CGU nº 03/2017, enquanto a primeira trata das atividades do SCI como um todo, a segunda cuida especificamente da atividade de auditoria interna. Buscando a convergência com as normas internacionais, a IN CGU nº 03/2017 estabelece como propósitos da atividade de auditoria interna governamental “aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco” (BRASIL, 2017c, p. 6). Além disso, as auditorias internas governamentais visam ao aprimoramento das políticas públicas e da atuação das organizações.

Observa-se que as finalidades, em sua essência, são as mesmas, ou seja, agregar valor por meio de assessoramento, avaliação e aconselhamento. Contudo, essas atividades passam a ser realizadas com base em risco. Nesse sentido, a norma incorpora conceitos de riscos e governança. Há, também, uma ênfase acerca da responsabilidade dos gestores no estabelecimento, manutenção, monitoramento e aperfeiçoamento dos controles internos da gestão. Assim, a norma incorpora o modelo das três linhas de defesa do IIA, posicionando a auditoria interna governamental como a terceira linha de defesa. A norma trata, ainda, dos princípios e requisitos éticos relacionados às atividades de auditoria interna, do gerenciamento e da operacionalização das atividades de auditoria interna.

Portanto, considerando que, por ocasião do levantamento dos documentos e informações acerca das Audins, a IN/CG nº 03/2017 ainda não estava em vigor, nas análises foram utilizadas como referência as diretrizes previstas no Decreto nº 3.591/2000, na IN nº 01/2001, nas determinações do TCU e nas recomendações voltadas ao alinhamento da estrutura e da atuação das Audins às normas nacionais e internacionais.

As principais fontes de informações foram documentos e normas disponíveis nas páginas das entidades na *internet*, dados e normas divulgados pelo TCU e informações disponibilizadas pela CGU, especialmente o diagnóstico das unidades de auditoria interna elaborado a partir de um levantamento efetuado pela CGTEP entre 2015 e 2016, no âmbito do Projeto Dinamização das Auditorias Internas.

Assim, passamos a detalhar neste item a quantidade de unidades de auditorias internas, como elas estão posicionadas na estrutura organizacional das entidades às quais estão vinculadas, bem como as atribuições e a quantidade de servidores.

De acordo com a Decisão Normativa TCU nº 146, de 30 de setembro de 2015, que definiu os órgãos e entidades da administração pública federal, cujos dirigentes máximos estavam obrigados a apresentar o relatório de gestão referente ao exercício de 2015, havia um total de 255 entidades da administração indireta no Poder Executivo Federal, sendo 23 vinculados à Presidência da República, Ministério da Defesa e Ministério das Relações Exteriores, cujas unidades de auditoria estão sob a supervisão das unidades setoriais, e 232 vinculadas aos demais ministérios, cujas Audins estão sob a supervisão técnica da SFC/CGU, conforme demonstra o quadro a seguir (BRASIL, 2015):

Quadro 10 – Entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal em 2015

Natureza Jurídica	SFC¹	Setoriais	Total
Autarquia	110	2	112
Consórcio Público	1	0	1
Empresa Pública	22	5	27
Fundação	39	3	42
Fundo	21	2	23
Organização Social	6	0	6
Sociedade de Economia Mista	33	11	44
Total Geral	232	23	255

¹ Foram excluídos da lista constante da norma do TCU os Serviços Sociais Autônomos (Sistema S) e os Conselhos de Profissão.

Fonte: Elaborado pela autora, a partir da DN-TCU nº 146/2015

No âmbito do Ministério da Educação, foram identificadas 111 entidades da administração indireta, sendo que 104 são Instituições Federais de Ensino. Contudo, as análises realizadas contemplaram apenas 101 delas, uma vez que se tomou por base o cadastro das Audins existente na SFC/CGU.

Até a edição do Decreto nº 3.591/2000, apenas as empresas públicas, as sociedades de economia mista e algumas autarquias e fundações, no âmbito da administração indireta do Poder Executivo Federal, tinham em suas estruturas unidades de auditoria interna (BRASIL, 2000c). A grande maioria das entidades da administração indireta, especialmente as autarquias e fundações, começou a estruturar suas Audins em função do referido decreto. Embora esse normativo legal já tenha sido editado há dezessete anos, muitas unidades de auditoria interna dessas entidades não estão estruturadas de acordo com o decreto e nem com as normas e boas práticas internacionais de auditoria interna, conforme estudos realizados até recentemente.

O próprio TCU realizou uma ação objetivando conhecer a estrutura e o funcionamento das unidades de auditoria interna, avaliar, identificar eventuais deficiências e verificar a aderência das suas estruturas, procedimentos e atividades às normas e boas práticas, nacionais e internacionais, de auditoria interna e de governança, bem como às orientações do TCU, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e da CGU (BRASIL, 2014a). A pesquisa abrangeu vinte unidades, sendo três do poder judiciário e 17 da administração indireta do Poder Executivo Federal, das quais oito são instituições de ensino. Embora o trabalho tenha contemplado entidades do Poder Judiciário, uma análise pormenorizada do Relatório do TCU permitiu segregar os resultados relativos às unidades pertencentes ao poder executivo, que serão detalhados a seguir.

A avaliação realizada pelo TCU apontou, em diversas entidades, o descumprimento ao Decreto nº 3.591/2000 quanto ao posicionamento hierárquico, submissão da nomeação, designação e exoneração dos dirigentes das Audins aos Conselhos de Administração e à CGU. Ressalta-se que, além de descumprimento normativo, tal situação compromete o grau de independência da unidade de auditoria interna, de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Interna (BRASIL, 2014a).

Quanto à estrutura de recursos humanos e logísticos, o relatório do TCU conclui pela insuficiência de recursos humanos em dez unidades de auditoria interna, todas do poder executivo. No que se refere à adequabilidade técnica do quadro de pessoal, somente duas unidades declaram o quadro como adequado. As demais apresentam insuficiência de servidores com qualificação nas áreas de engenharia, tecnologia da informação e economia (BRASIL, 2014a).

A natureza predominante das ações realizadas pelas unidades de auditoria, segundo o relatório do TCU, é a verificação da conformidade dos atos e fatos com as normas. Já as áreas de atuação, consideradas mais tradicionais, são as de licitações e contratos, de pessoal, orçamentária e financeira. Nesse sentido, o relatório conclui que o perfil das unidades é “[...] bastante clássico e, portanto, distante do perfil preconizado pela INTOSAI, que valoriza mais a gestão de riscos, tecnologia da informação e indicadores de gestão [...]” (BRASIL, 2014a).

O TCU também constatou: ausência de formalização das normas técnicas e regulamentos utilizados nas auditorias; dificuldades operacionais para as auditorias internas compor as equipes de fiscalização; falta de comunicação formal das fiscalizações executadas pelas auditorias internas; incompatibilidade dos períodos de execução das auditorias com a complexidade dos trabalhos, com o risco, a relevância e a materialidade dos objetos fiscalizados; e a ausência de reunião de abertura e de encerramento das atividades de auditoria (BRASIL, 2014a).

A SFC/CGU, além dos trabalhos de avaliação, efetuou um levantamento de informações sobre as Audins, concluído no segundo semestre de 2016, do qual participaram 191 unidades, com o objetivo de obter um diagnóstico acerca dessas unidades, incluindo: o posicionamento das Audins na estrutura das entidades às quais se vinculam; disponibilidade de pessoal, recursos orçamentários, de tecnologia de informação e materiais; e atividades desenvolvidas, formalização de procedimentos e relacionamento com a CGU. Desse levantamento, participaram Audins de 107 entidades vinculadas ao Ministério da Educação, sendo 101 de

Instituições Federais de Ensino. Contudo, os resultados demonstrados no relatório envolvem todas as Audins da administração indireta, exceto as da Presidência da República, Ministério da Defesa e Ministério das Relações Exteriores.

Os resultados obtidos pela SFC/CGU são semelhantes aos do TCU. Segundo o Relatório emitido, das Audins que participaram do levantamento, 28% não estão vinculadas nem ao Conselho de Administração nem ao dirigente máximo do órgão ou entidade, o que contraria o disposto no Decreto nº 3.591/2000 e as normas internacionais de auditoria interna. O percentual de Audins que não possui normativo próprio também é de 28% dos participantes. Quanto à disponibilidade de recursos, 32% indicaram insuficiência de recursos humanos, tecnológicos, instalações e materiais, bem como recursos necessários para a capacitação da equipe e ausência de orçamento próprio. A insuficiência quantitativa e qualitativa de humanos foi a mais indicada. Nesse sentido, “o levantamento revelou uma média de 16,7 servidores ou empregados alocados nas unidades de auditoria interna” (CGU, 2016, p. 5). Entretanto, esse quantitativo varia bastante de uma unidade para outra. O quadro a seguir demonstra a média de servidores ou empregados por segmento:

Quadro 11 – Média de servidores/empregados por unidade de auditoria interna

Segmento	Média de servidores/ empregados
Bancos	197,83
Institutos (exceto Institutos federais de Ensino)	38,9
Empresas e Cias nacionais	30
Autarquias fazendárias (Bacen, CVM, Susep, Casa Moeda)	18,75
Cias energéticas e Centrais Elétricas	8,33
Hospitais federais	8
Agências	6,7
Cefets e Institutos federais de Ensino	6,25
Universidades e fundações universitárias	4,99
Demais fundações (exceto universidades)	4,6

Fonte: Diagnóstico elaborado pela SFC/CGU sobre as unidades de auditoria interna (CGU, 2016, p. 6)

Como se pode observar, as instituições financeiras, empresas e companhias nacionais apresentam as maiores médias, enquanto as Instituições Federais de Ensino estão entre as que apresentam as menores médias de todos os segmentos. Das 101 Instituições Federais de Ensino que apresentaram informações, 53,46% possuem até cinco servidores, sendo que algumas são compostas por um único servidor. Importante destacar que, das seis Instituições Federais de Ensino, cujas unidades de auditoria interna apresentam 10 ou mais servidores,

cinco são institutos, as quais, no geral, foram criadas mais recentemente do que as universidades federais. Uma explicação pode ser o fato de que muitos institutos federais foram criados após a edição do Decreto nº 3.591/2000, portanto, já incluíram em suas estruturas originárias a unidade de auditoria interna.

No que diz respeito à qualificação, 69% dos respondentes consideram “adequada, a melhorar”, 10, 5%, insuficiente, sendo que os demais consideram suficiente (15,7%) e “de excelência” (4,7%) (CGU, 2016). Portanto, aproximadamente 80% revelam necessidade de aprimorar a qualificação dos seus servidores/empregados.

É importante ressaltar que grande parte dessas Instituições Federais de Ensino tem abrangência estadual, possuindo *campi* em diversos municípios e, por vezes, movimentam grandes volumes de recursos. Além disso, essas instituições têm grande relevância para o desenvolvimento social, científico e até econômico. Esses fatores justificam a instituição e manutenção de uma unidade de auditoria interna, que tenha capacidade de exercer adequadamente as suas atribuições, assessorando os gestores, para que os objetivos da organização sejam alcançados.

Quanto às necessidades de recursos tecnológicos, segundo o Diagnóstico da SFC/CGU, apenas 23,6% dos participantes informaram dispor de *software* específico para execução e acompanhamento de suas atividades, contra 76,4% que não possuem tal sistema. Situação similar ocorre em relação ao uso de ferramenta de Tecnologia da Informação – TI para coleta e cruzamento de dados na realização de análises das informações, em que somente 23,6% informaram dispor desse tipo de recurso. Tais ferramentas são essenciais para o alcance da eficiência, da eficácia e da qualidade na execução das atividades de auditoria.

Considerando que esses levantamentos incluem todas as Audins da administração indireta do Poder Executivo Federal, buscou-se identificar as atribuições, o nível de normatização e a posição das Audins das Instituições Federais de Ensino nas estruturas das entidades às quais se vinculam, por meio da análise dos normativos disponíveis nas páginas dessas entidades na *internet*.

No levantamento das normas que instituem as unidades de auditoria interna, observou-se que não há um padrão. Algumas estão previstas no estatuto e no regimento geral, outras são instituídas por meio de normativos distintos, tais como regimento interno da reitoria, portarias, resoluções específicas, os quais, muitas vezes, não guardam consonância com a norma que define a estrutura da entidade à qual está vinculada a Audin.

Nesse sentido, localizaram-se os estatutos de 97 Instituições Federais de Ensino e os regimentos internos de 94. Da análise, identificou-se que, em 53 (54,63%) desses documentos, há a previsão de uma unidade de auditoria interna na estrutura da entidade; em outras 11 entidades, tal previsão consta do regimento geral e não do estatuto; e em 33 (34,02%) não há previsão de auditoria interna, nem no estatuto nem no regimento geral, sendo que para 14 dessas 33 não foram localizados quaisquer documentos prevendo e/ou regulamentando a unidade de auditoria interna. As demais, no total de 19, foram instituídas por meio de outros normativos, sendo que, em alguns casos, foi identificado apenas o regimento interno da unidade de auditoria.

Buscou-se identificar a vinculação hierárquica da unidade de auditoria interna, a previsão de suas finalidades e competências nas normas internas das instituições, bem como a existência de regimento ou regulamento e de manual específico da unidade de auditoria interna. Para esta análise, consideraram-se todos os normativos localizados, ainda que não fosse o estatuto ou regimento geral.

Quanto à vinculação hierárquica, identificou-se que mais da metade das Audins está vinculada à reitoria e não ao conselho superior da instituição, conforme prevê a legislação e preconizam as normas e boas práticas internacionais para as atividades de auditoria interna. Foram verificadas, ainda, inconsistências na definição dessa vinculação entre os próprios normativos de algumas instituições, sendo que, por vezes, um normativo prevê vinculação da unidade de auditoria interna à reitoria, por exemplo, e outro ao conselho. Ademais, em algumas instituições não foram localizados quaisquer normativos que instituem ou regulamentem a auditoria interna. Os resultados das análises estão sintetizados no quadro a seguir:

Quadro 12 – Posição hierárquica das Audins das Instituições Federais de Ensino

Posição hierárquica da auditoria interna	Quantidade	Percentual
Vinculada ao dirigente máximo (Reitor)	52	53,06%
Vinculada ao Conselho Universitário	11	11,22%
Vinculada ao Conselho Superior	8	8,16%
Vinculada ao Conselho Curador, de Administração ou de Diretores	11	6,12%
Vinculada a outros conselhos	1	6,12%
Não definida ou não identificada	15	15,31%

Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise dos estatutos e regimentos gerais e outros normativos internos das Instituições Federais de Ensino

Como se pode observar, somente 30% das unidades de auditoria interna estão vinculadas aos conselhos superiores das instituições, considerando-se os conselhos Superior, Universitário, de Administração, Curador e Diretor.

Com relação às finalidades e competências das Audins, verificou-se que na maioria dos estatutos e regimentos gerais não há qualquer previsão. Da análise dos 97 estatutos e regimentos gerais, identificou-se que somente 40 (41,24%) tratam das finalidades das Audins, em conformidade com as normas gerais de auditoria e do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e apenas seis tratam das competências. As finalidades, quando previstas, são condizentes com as previstas nas normas gerais e no manual do sistema, sendo as mais recorrentes as seguintes: fortalecer a gestão, assessorar a alta administração, agregar valor à gestão, racionalizar as ações de controle e prestar apoio aos órgãos de controle.

No que se refere à estrutura, encontrou-se apenas uma unidade de auditoria interna, cuja estrutura está definida no regimento geral da instituição.

Como grande parte das Audins é vinculada à reitoria, suas competências e estrutura, em geral, são regulamentadas por meio do regimento interno da reitoria, e, em alguns casos, somente no regimento interno da própria unidade de auditoria interna. Nesse sentido, verificou-se que, em 58 (57,42%) das 101 instituições analisadas, há regimento ou regulamento específico da unidade de auditoria interna, sendo que para as demais não foi localizado o referido documento. Contudo, os regimentos específicos não foram analisados no âmbito desta pesquisa.

Quanto à existência de manual relativo às atividades de auditoria foram identificadas apenas oito (7,92%) instituições, cujas unidades de auditoria interna dispõem do referido documento. Ressalta-se que, conforme as datas de aprovação dos referidos documentos, todos foram editados entre 2015 e 2017 e apresentam um certo alinhamento com as normas que regulamentam as atividades de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Federal e com as normas internacionais. Denota-se, assim, que essas unidades estão em fase de estruturação de suas normas internas e, ao mesmo tempo, de convergência às normas e práticas internacionais.

Importante ressaltar que há possibilidade de existirem mais unidades de auditoria interna que possuam os referidos documentos. Contudo, nas buscas realizadas nas páginas da *internet* das instituições, foi localizado apenas o quantitativo aqui expresso.

Os resultados das análises, entretanto, demonstram um baixo grau de normatização das unidades de auditoria interna. A própria instituição da auditoria interna como parte da estrutura das Instituições Federais de Ensino é precária, sendo que este seria o primeiro passo para estruturar tais unidades, pois todas as demais medidas de gestão para o seu funcionamento, como alocação de pessoal, orçamento, espaço físico e instalações, dependem dessa iniciativa, principalmente em se tratando de serviço público.

4.1.3.1 Órgãos colegiados de natureza associativa

Importante registrar que, no âmbito das unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino, identificou-se ainda a Associação Nacional dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (Fonai), integrada pelos servidores ativos e inativos ou ocupantes de funções gratificadas das unidades de auditoria interna ou equivalentes das Instituições Federais vinculadas ao Ministério da Educação.

A entidade tem, entre outros, os seguintes objetivos: congregar os servidores das Audins das entidades vinculadas ao MEC, com a finalidade de promover estudos e debates sobre questões pertinentes ao controle interno; prestar apoio técnico; e apresentar sugestões aos órgãos integrantes do SCI sobre métodos e técnicas de auditoria, visando ao aprimoramento da atividade de auditoria interna (FONAI, 2014). Podem fazer parte da Associação todos os servidores que comprovem a condição de integrante das unidades de auditoria interna das Instituições Federais vinculadas ao MEC, mediante adesão e pagamento de taxa de anuidade.

A entidade originou-se do Fórum Nacional das Auditorias Internas do MEC (Fonai), que é realizado desde 1994, sendo instituída, em 2014, na forma de associação. A partir de então, o evento é denominado FonaiTec – Capacitação Técnica dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação, sendo que no exercício de 2017 foram realizadas a 46ª e 47ª edições. Todos os materiais produzidos para os eventos são disponibilizados para as unidades de auditoria, portanto, compartilhados mesmo com aqueles que eventualmente não participam de alguns desses eventos. A entidade, nesse sentido, tem contribuído para a capacitação, disseminação de conhecimentos e procedimentos, bem como para o compartilhamento de boas práticas no âmbito das unidades de auditorias internas do Ministério da Educação, o que foi confirmado tanto nas entrevistas realizadas, quanto nos questionários respondidos pelos representantes dessas unidades.

4.2 CONFIGURAÇÃO DO SCI NA PERSPECTIVA DAS RELAÇÕES INTERORGANIZACIONAIS

A análise do funcionamento do Sistema de Controle interno do Poder Executivo Federal foi efetuada utilizando-se a teoria das relações interorganizacionais, sob duas perspectivas: análise de redes sociais; e de governança. Na análise sob a perspectiva da governança, buscou-se identificar a origem o SCI, como está estruturado (desenho/configuração), qual o modelo de governança adotado e como é gerenciado, ou seja, quais são os mecanismos de coordenação utilizados para gerenciar os relacionamentos, o acesso aos recursos disponíveis na rede e o alcance dos objetivos comuns.

Nessa linha, com base na análise documental, verificou-se que a instituição e a composição do SCI são formalmente previstas em legislação específica, a qual, além das finalidades e competências dos membros, estabelece diretrizes gerais acerca dos vínculos, dos relacionamentos entre eles e do funcionamento do sistema como um todo. Dessa forma, o SCI pode ser considerado uma rede formal ou burocrática (BALESTRIN, 2005; GRANDORI; SODA, 1995; HOFFMANN; MOLINA-MORALES; MARTÍNEZ-FERNÁNDEZ, 2007; VARGAS, 2002), criada com propósitos específicos ou direcionada a objetivos (PROVAN; LEMAIRE, 2012).

O SCI é composto por diversas organizações, que possuem finalidades e competências comuns, sem que haja uma vinculação hierárquica entre elas. Essa composição inclui a SFC/CGU, órgão central do sistema; os órgãos setoriais de controle interno, representados pelas Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa; e as unidades setoriais representadas pelas unidades de controle interno dos comandos militares do Ministério da Defesa. Além disso, figuram no sistema os Assessores Especiais de Controle Interno nos Ministérios, transformados em Assessorias Especiais de Controle Interno, e as unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta, ainda que não listados expressamente nas normas como integrantes.

O órgão central (SFC/CGU) é responsável pela orientação normativa e supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema, incluindo as Audins das entidades da administração indireta, bem como pela consolidação dos planos e coordenação das atividades que exijam ações integradas dos membros do SCI, com vistas à efetividade das competências que lhe são comuns (BRASIL, 2000c).

Na estrutura do SCI, há uma instância colegiada de caráter consultivo, a CCCI, que é instituída por lei e tem como competências a realização de estudos e a apresentação de propostas visando à integração operacional do SCI e ao aperfeiçoamento das atividades do SCI. O colegiado é composto, predominantemente, por representantes da CGU, sendo que os representantes dos demais integrantes do sistema são indicados e designados pelo titular da CGU. As entrevistas apontam que a composição da CCCI concentra muitos representantes da SFC/CGU. Desse modo, o seu funcionamento depende muito do órgão, de sua estabilidade e da ação dos seus representantes na Comissão.

A análise documental demonstrou que a referida Comissão foi instalada somente em 2014 e funcionou efetivamente nos exercícios de 2014 e 2015, não sendo encontradas evidências do seu funcionamento nos exercícios anteriores a 2014 e nem em 2016. Essas informações também foram confirmadas nas entrevistas realizadas. Portanto, no período de efetivo funcionamento, a Comissão foi produtiva, propondo melhorias aos processos de trabalho do SCI. Contudo, considerando o tempo de sua instituição legal, funcionou efetivamente durante pouco tempo.

Além da CCCI, não se observou outra instância institucionalizada, de iniciativa ou coordenada pelo órgão central do sistema, que oportunize espaços de discussão e negociação para a tomada de decisão, definição de metas e objetivos comuns e avaliações conjuntas.

Nas análises realizadas, foi identificada a Associação Nacional dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (Fonai), de iniciativa dos servidores das unidades de auditoria interna das entidades vinculadas ao MEC, que tem, entre outros, o objetivo de congregar os referidos servidores com a finalidade de promover o estudo e o debate das questões pertinentes ao controle interno, como já mencionado. Por meio do Fonai, os representantes das unidades de auditoria interna estabelecem uma agenda comum de eventos voltados à capacitação dos servidores, realização de estudos e trocas de conhecimentos e experiências.

Os estudos revelam que não há uma vinculação hierárquica entre o órgão central e os demais integrantes do sistema, visto que cada uma delas faz parte de uma instituição autônoma distinta. Adicionalmente, existem funções e objetivos comuns que geram interdependências de atividades e de recursos (especialmente informações). Contudo, de acordo com as normas, os órgãos setoriais e as Audins estão sujeitos à orientação normativa e supervisão técnica do órgão central, havendo, portanto, uma relação de subordinação dos

órgãos setoriais e das unidades de auditoria interna em relação ao órgão central do SCI, a SFC/CGU.

As características da forma de governança do SCI, segundo o referencial teórico, são compatíveis com o modelo “organização líder”, no qual a rede é coordenada por um dos integrantes que possui mais poder que os demais. Há, portanto, uma centralização da governança da rede e uma assimetria de poder, imprimindo ao SCI características de uma rede predominantemente vertical e assimétrica (PROVAN; KENIS, 2007). No setor público, o papel da organização líder, frequentemente, é exercido por uma agência governamental que coordena a rede, no caso específico, a SFC/CGU.

5 MECANISMOS DE COORDENAÇÃO DO SCI

Neste capítulo, são apresentados os resultados obtidos a partir dos levantamentos de campo, que visam ao alcance do objetivo 2 e trazem os dados sobre as ações realizadas pela SFC/CGU, na qualidade de órgão central do SCI, voltadas à orientação normativa, integração das ações e à supervisão técnica, que envolvem as etapas de planejamento, execução e avaliação das ações das Audins. Dessa forma, são apresentadas as normas, emitidas os mecanismos de coordenação e as ações efetivamente executadas.

5.1 NORMAS E MECANISMOS DE COORDENAÇÃO

As principais normas emitidas pela SFC/CGU, com vistas a exercer a orientação normativa e supervisão técnica sobre a atuação das Audins, são a Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001, que foi revogada pela Instrução Normativa nº 03, de 9 de junho de 2017, e as normas relacionadas ao planejamento, à execução e ao acompanhamento das atividades de auditoria interna especificamente (BRASIL, 2001c; 2017c). As normas em vigor no período abrangido por esta pesquisa são as seguintes:

- a) Instrução Normativa SFC nº 01, de 06 de abril de 2001, que aprovou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, vigente até 9 de junho de 2017 (BRASIL, 2001c);
- b) Instrução Normativa CGU nº 07, de 29 de dezembro 2006, que estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas (Paint) das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2007a);
- c) Instrução Normativa SFC nº 01, de 03 de janeiro de 2007, que estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (Raint) (BRASIL, 2007b);
- d) Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015, que dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (Paint), os trabalhos de auditoria realizados pelas Audins e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (Raint) (BRASIL,

2015). Essa norma substituiu a IN CGU nº 07/2006 e a IN CGU nº 01/2007. Considerando a data de edição da norma, o exercício de 2016 foi um ano de transição, tendo em vista que alguns Planos ainda foram elaborados com base na norma anterior. Dessa forma, a norma passou a ser efetivamente aplicada a partir do exercício de 2017; e

- e) Portaria CGU nº 915, de 29 de abril de 2014, que define critérios e procedimentos relativos à nomeação ou designação e exoneração dos titulares das unidades de auditoria interna a ser submetida à CGU pelo dirigente máximo da entidade (BRASIL, 2014b).

A IN SFC nº 01/2001 tem como finalidade definir conceitos e diretrizes gerais, bem como estabelecer normas e procedimentos aplicáveis ao SCI do Poder Executivo Federal. Nesse sentido, define as finalidades, a organização, as competências, os tipos de atividades, objetivos, a forma de planejamento e de execução das ações de controle, bem como o relacionamento com as Audins das entidades da Administração Indireta Federal (BRASIL, 2001c).

Segundo essa norma, as atividades do SCI estão divididas nas seguintes categorias: atividades precípuas, atividade de apoio ao controle externo, atividade de orientação, atividades subsidiárias e atividades complementares. As atividades precípuas compreendem aquelas destinadas ao atingimento das finalidades básicas. A atividade de apoio ao controle externo consiste no fornecimento de informações e dos resultados das ações no âmbito do SCI. As atividades subsidiárias visam a subsidiar: o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, a cargo do Presidente da República; a supervisão ministerial; o aperfeiçoamento da gestão pública; e os órgãos responsáveis pelas ações de planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e administração federal, no ciclo de gestão governamental. As atividades complementares compreendem, entre outras, a elaboração da prestação de contas do Presidente da República, ações de fomento ao controle social, a análise de processos de pessoal e a avaliação das Audins (BRASIL, 2001c).

A IN SFC nº 01/2001 traz como técnicas de controle a serem aplicadas na realização de suas atividades a auditoria e fiscalização. As atividades de auditoria, no âmbito do SCI, podem ser executadas diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do sistema (forma direta), em conjunto com outros órgãos ou instituições públicas ou privadas,

sendo coordenadas pelo SCI (compartilhadas) ou por empresas de auditoria externa (terceirizadas) (BRASIL, 2001c).

Os principais produtos decorrentes da atividade de auditoria são os relatórios compostos dos resultados dos exames executados, tendo como destinatários o órgão ou entidade auditada, bem como, dependendo da finalidade e dos resultados da auditoria, outras instâncias, a exemplo do ministério ao qual o órgão ou entidade está vinculado, do TCU e de outros órgãos de controle.

No que se refere às atividades de supervisão técnica das Audins, identificam-se as seguintes atividades específicas:

- a) apreciação dos atos de nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular da unidade de auditoria interna das entidades da administração indireta;
- b) apreciação e consolidação dos planos de trabalho das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal; e
- c) avaliação das unidades de auditoria interna.

Os procedimentos relacionados à apreciação dos atos de nomeação e exoneração dos titulares das Audins são definidos na Portaria nº 915/2014. Essa norma define as situações impeditivas para a aprovação da indicação ao cargo de titular das Audins, os documentos e informações a serem apresentadas à SFC/CGU quando da indicação, bem como os prazos previstos (BRASIL, 2014b).

Segundo a Portaria nº 915/2014, as entidades da administração indireta deverão comunicar à SFC/CGU qualquer alteração relativa ao titular da Audin, em até sessenta dias da ocorrência do fato. Por outro lado, a SFC/CGU deve apresentar manifestação sobre a indicação para nomeação/proposta de exoneração, em até vinte dias, a partir do recebimento dos documentos, por meio de Parecer aprovado pelo Secretário Federal de Controle Interno e submetido ao Ministro da CGU (BRASIL, 2014b). A aprovação da indicação pela SFC/CGU é condição necessária para o início do exercício das atividades do titular da unidade de auditoria interna, em conformidade com o Decreto nº 3.591, de 2000 (BRASIL, 2000c).

Quanto à avaliação das Audins, há previsão de duas formas: uma a ser realizada pelo órgão central do SCI anualmente, classificada como uma atividade complementar, que consiste em avaliar o desempenho dessas unidades, visando a comprovar se estão adequadamente estruturadas, realizando suas funções de acordo com os respectivos planos de

trabalho e observando o estabelecido nas normas; e outra a ser efetuada por outras unidades de auditoria interna, a cada três anos, denominada avaliação pelos pares (BRASIL, 2001c).

O capítulo X da IN SFC nº 01/2001 é inteiramente dedicado às Audins da administração indireta. Contudo, em virtude da amplitude da norma e de os aspectos relativos à definição, finalidade, competências, estrutura e vinculação hierárquica já terem sido tratados nos itens anteriores, aqui serão analisados somente os itens que envolvem o planejamento, a execução, o acompanhamento e a avaliação das atividades das Audins (BRASIL, 2001c).

A norma prevê entre as finalidades da auditoria interna a racionalização das ações e o apoio ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. A racionalização das ações consiste em eliminar atividades de auditoria em duplicidade, bem como em gerar atividades de auditoria que preencham lacunas, mediante pauta de ações articuladas, com vistas a otimizar a utilização dos recursos humanos e materiais disponíveis. Já o apoio ao SCI refere-se tanto à disponibilização de informações sobre os resultados dos trabalhos realizados quanto à execução de trabalhos específicos demandados pelo órgão central. Para tanto, a norma define diretrizes sobre o planejamento, a execução, o acompanhamento e a avaliação das atividades das Audins. Nesse sentido, a norma prevê a emissão por parte das Audins dos seguintes documentos, nas etapas de planejamento, execução e avaliação dos trabalhos (BRASIL, 2001c):

Quadro 13 – Documentos emitidos pelas Audins

Planejamento	Documento:	Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint)
	Finalidade:	Conhecer e acompanhar as atividades planejadas
	Conteúdo:	Programação dos trabalhos de auditoria da entidade supervisionada
	Periodicidade:	Anual
Execução	Documento:	Relatório de Auditoria das Audins
	Finalidade:	Subsidiar os órgãos e unidades do SCI de informações
	Conteúdo:	Resultados obtidos na realização das atividades das Audins
	Periodicidade:	De acordo com as atividades executadas
Avaliação	Documento:	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (Raint)
	Finalidade:	Avaliar o desempenho da unidade de auditoria interna.
	Conteúdo:	Relato das atividades de auditoria realizadas durante o ano, contendo: quantitativo dos recursos humanos e financeiros utilizados; total de auditorias realizadas; eficácia dos resultados obtidos; eventuais pendências existentes; e solicitações ou sugestões necessárias ao melhor desempenho das atividades
	Periodicidade:	Anual

Fonte: Elaborado pela autora a partir da IN nº 01/2001 (BRASIL, 2001c)

Os procedimentos relativos a essas atividades são detalhados por normas complementares. Até o exercício de 2015, as atividades relativas à elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas (Paint), bem como a elaboração do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (Raint) eram realizadas com base na IN CGU nº 07/2006 e na IN nº 01/2007. Em 17/11/2015, essas normas foram substituídas pela IN nº 24/2015 (BRASIL, 2007a; 2007b; 2015). Tal norma inovou ao definir que a elaboração do Paint e a execução das atividades de auditoria tivessem por base, além do planejamento da entidade auditada, a estrutura de governança, o programa de integridade, o gerenciamento de riscos corporativos e os controles existentes, incorporando, inclusive, o modelo Coso de controles internos. Nesse sentido, essa norma inicia o processo de convergência entre as normas de auditoria interna do Poder Executivo Federal e as normas internacionais. O quadro a seguir demonstra os itens mínimos a serem abordados no Paint.

Quadro 14 – Comparativo do conteúdo do Paint

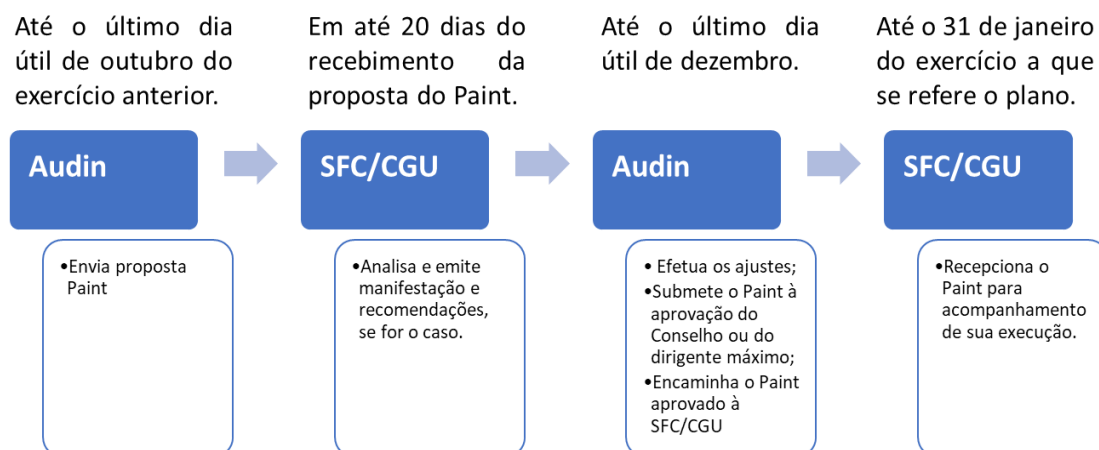
IN CGU nº 07/2006	IN nº 24/2015
Não previsto	I - relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados, classificados por meio de matriz de risco, com a descrição dos critérios utilizados para a sua elaboração;
I - ações de auditoria interna previstas e seus objetivos;	II - identificação dos macroprocessos ou temas constantes da matriz de risco, a serem desenvolvidos no exercício seguinte, considerando o prazo, os recursos disponíveis e os objetivos propostos; e
II - ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade	III - estimativa de horas destinadas às ações de capacitação e participação em eventos que promovam o fortalecimento das atividades de auditoria interna.

Fonte: Elaborado pela autora com base na IN CGU nº 07/2006 e na IN nº 24/2015

Observa-se que, de acordo com a nova norma, a Audin deve apresentar, além da programação das ações referentes ao exercício, a relação dos macroprocessos ou temas passíveis de ações de auditoria, classificados com base na matriz de riscos.

Com relação ao fluxo de aprovação do Paint a IN nº 24/2015 não trouxe grandes alterações, exceto quanto aos prazos para a SFC/CGU apresentar a manifestação prévia sobre a proposta do Plano, que passou de 20 para 15 dias, e o prazo para encaminhamento da versão final aprovada do Paint ao órgão central (SFC/CGU) ou aos órgãos setoriais, conforme o caso, que passou de 31 de janeiro do exercício a que se refere o plano para o último dia útil do mês de fevereiro. A figura apresentada adiante demonstra, de forma resumida, o fluxo de elaboração e de aprovação do Paint (BRASIL, 2015).

Figura 13 – Fluxo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint)



Fonte: Instruções Normativas CGU nº 07/2006 e nº 24/2015

Caso a SFC/CGU não se manifeste no prazo estabelecido, a Audin deve dar prosseguimento às medidas necessárias à aprovação do Paint por parte do Conselho de Administração ou do titular da entidade. A norma prevê que o não atendimento, por parte da Audin, às recomendações emitidas pelo órgão central ou setorial deve ser justificado.

Com relação ao acompanhamento das ações previstas no Paint, a IN CGU nº 07/2006 previa o encaminhamento dos relatórios, contendo os resultados de cada uma das auditorias realizadas aos respectivos órgãos de controle interno, em até sessenta dias após sua edição (BRASIL, 2007a). Já a IN CGU Nº 24/2015 prevê que a Audin apenas informe, aos órgãos de controle interno, a conclusão do relatório de auditoria em até trinta dias de sua edição, sendo que os órgãos de controle podem requisitar os referidos relatórios a qualquer tempo (BRASIL, 2007b).

Segundo essa IN de /2015, as Audins deverão apresentar, mensalmente, ao Conselho de Administração ou equivalente ou ainda ao dirigente máximo da organização, relatório gerencial sobre a situação das recomendações emitidas pela própria auditoria interna, pelo Conselho Fiscal, pelo Conselho de Administração e pelos órgãos de controle interno e externo, sendo que os referidos relatórios devem ficar à disposição dos órgãos de controle.

Ao final do exercício, as Audins deverão elaborar e enviar, ao órgão central ou aos órgãos setoriais, conforme o caso, o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (Raint), contendo o relato das atividades de auditoria desenvolvidas durante o ano. A referida IN alterou tanto o prazo para apresentação do Raint, que passou de 31 de janeiro do ano seguinte ao de referência para o último dia útil do mês de fevereiro, quanto o seu conteúdo. O quadro seguinte apresenta um resumo do conteúdo do Raint, de acordo com as duas normas.

Quadro 15 – Conteúdo do Raint

Descrição	IN 01/2007	IN 24/2015
Descrição das ações de auditoria interna realizadas	Inciso I do artigo 4º.	Inciso I do artigo 5º
Informações sobre as recomendações ou determinações emitidas pelos órgãos de controle interno e externo, implementadas ou não pelo órgão ou entidade, incluindo, no caso de não implementação, as justificativas pertinentes e os prazos para implementação	Inciso II do artigo 4º; Incisos I, II e III do artigo 6º.	Inciso VII do artigo 5º
Relato gerencial sobre a gestão de áreas essenciais da unidade, bem como de fatos que prejudicaram o seu desempenho, com base nos trabalhos realizados	Inciso III do artigo 4º.	Não previsto
Avaliação dos controles internos administrativos da entidade, relatando as fragilidades identificadas e os aperfeiçoamentos implementados ¹	Inciso III do artigo 7º.	Inciso II do artigo 5º
Ações decorrentes de demandas recebidas por meio da ouvidoria, bem como de denúncias recebidas diretamente ²	Incisos IV e V do artigo 6º.	Inciso III do artigo 5º
Relação dos trabalhos de auditoria previstos no Paint não realizados ou não concluídos, com as justificativas para a sua não execução e, quando aplicável, com a previsão de sua conclusão	Não previsto.	Inciso IV do artigo 5º
Fatos relevantes de natureza administrativa ou organizacional com impacto sobre a auditoria interna	Inciso IV do artigo 4º; Incisos I do artigo 8º.	Inciso V do artigo 5º
Descrição das ações de capacitação realizadas	Inciso V do artigo 4º; Incisos II e III do artigo 8º.	Inciso VI do artigo 5º
Descrição dos benefícios decorrentes da atuação da unidade de auditoria interna ao longo do exercício	Não previsto.	Inciso VIII do artigo 5º
¹ A IN CGU nº 24/2015 prevê uma análise sobre o grau de maturidade dos controles internos, com identificação das áreas que apresentaram falhas relevantes. ² A IN CGU nº 24 prevê a descrição, de forma genérica, das ações não previstas no Paint, enquanto a IN nº 01/2007, prevê a descrição de ações decorrentes de demandas da ouvidoria e/ou de denúncias.		

Fonte: Elaborado pela autora a partir das normas

Embora na norma mais recente as informações requeridas estejam dispostas de forma distinta da norma anterior, em essência, o conteúdo do Raint não sofreu grandes alterações, sendo que a principal mudança é o foco dos trabalhos de auditoria que passa a ser nos riscos que podem prejudicar o alcance dos objetivos da organização e nos controles internos utilizados para mitigar esses riscos. Assim, a conformação das informações do Raint busca traduzir os resultados dessa atuação. Nesse sentido, em vez de prever no conteúdo do Raint um relato gerencial sobre a gestão de áreas essenciais, estabelece uma análise sobre o grau de maturidade dos controles internos, com identificação das áreas que apresentaram falhas relevantes. Adicionalmente, define a inserção de informação sobre ações previstas no Paint e não realizadas ou não concluídas, as justificativas pertinentes e os prazos previstos para conclusão, bem como a descrição dos benefícios decorrentes da atuação da unidade de auditoria interna, de modo a refletir a efetividade de sua atuação.

Os resultados das ações realizadas pela SFC/CGU, incluindo a apreciação prévia do Paint e as avaliações das Audins, são registrados e comunicados por meio de relatórios de auditoria, os quais são publicados na página da CGU na *internet*.

Nas análises efetuadas nas principais normas emitidas pela SFC/CGU, identificaram-se orientações relativas às atividades das unidades de auditoria, as principais ações relacionadas à orientação e à supervisão técnica exercidas pela SFC/CGU, os procedimentos referentes ao planejamento, à execução, ao acompanhamento das atividades realizadas pelas Audins, bem como à avaliação da atuação dessas unidades pela SFC/CGU.

A complexidade e abrangência do SCI, decorrentes da diversidade de órgãos e entidades e da dispersão em todo o país, requerem um esforço de coordenação, para que o sistema funcione de forma integrada e alcance as suas finalidades.

Nos estudos realizados, foi possível evidenciar os mecanismos utilizados nas atividades de supervisão exercidas pela SFC/CGU e nos relacionamentos estabelecidos com as Audins e relacioná-los com os mecanismos de coordenação definidos no modelo de análise, a partir dos estudos de Albers (2010), Balestrin (2005), Grandori e Soda (1995), Dias (2015) e Barbosa (2015), quais sejam: sistemas de planejamento, de controle e avaliação e mecanismos de comunicação. Na realização dessas análises, obteve-se o seguinte resultado:

Quadro 16 – Mecanismos de coordenação: normas x referencial teórico

Mecanismos de coordenação	Descrição
Sistemas de planejamento	Processo de elaboração e aprovação do Paint
Controle e avaliação	Orientações contidas na IN SFC nº 01/2001 e IN CGU nº 03/2017
	Processo de acompanhamento da execução das atividades realizadas pelas Audin (emissão de relatórios)
	Avaliação da atuação das Audin, incluindo a execução das ações previstas no Paint
	Apreciação e aprovação das indicações para nomeação ou designação dos titulares das Audins
Mecanismos de comunicação	Paint; Raint; relatórios de auditoria emitidos pela SFC/CGU, contendo os resultados das avaliações; solicitações de auditoria; e ofícios
Mecanismos de decisão e negociação	Não foi identificado um espaço institucionalizado para negociação de metas e objetivos comuns (agenda comum)
Sistemas de Informação	Não foram identificados sistemas de uso comum, exceto aqueles que atendem o Poder Executivo Federal como um todo, cujos dados são utilizados na realização das ações

Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise das normas

Como se pode observar, não foram identificados mecanismos que proporcionem a negociação, compartilhamento de informações e decisões conjuntas sobre definição de uma

agenda comum, de forma a contribuir para a integração das ações prevista no Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000c).

Registra-se que na IN nº 07/2006 havia previsão de realização periódica, por parte dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, de eventos de integração e treinamento destinados aos funcionários das unidades de auditoria interna, como uma atividade a ser regulamentada em normativo específico (BRASIL, 2007a). Contudo, não se identificou regulamento que trate do referido assunto.

Ademais, não foram identificados sistemas informatizados de uso comum, específicos para a realização das atividades de auditoria interna. De acordo com as entrevistas realizadas, algumas unidades de auditoria interna compartilham aplicativos usados na realização dos trabalhos de auditoria (planejamento, execução, elaboração de relatórios e organização dos papéis de trabalho). Contudo, esse compartilhamento depende da iniciativa e da disponibilidade por parte das próprias Audins, não havendo nenhuma ação estruturada que fomenta e que coordene o uso e o compartilhamento desses sistemas. Dessa maneira, os sistemas de uso comum são aqueles comuns a todos os órgãos do Poder Executivo Federal, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e outros, cujos dados são utilizados como insumos para a realização do planejamento e das atividades de auditoria interna.

Em uma das entrevistas realizadas, foi apontada a ausência de um sistema específico para as atividades de auditoria, no âmbito do SCI, diferentemente do que ocorre em outros órgãos que dispõem de sistemas específicos, que são utilizados tanto para os registros da atividade em si como para a comunicação entre os órgãos integrantes do Sistema. Foram citados como exemplos o SIAFI, do Sistema de Contabilidade Federal, e o SIAPE, do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal. Segundo o entrevistado, a comunicação feita a partir de sistemas específicos como esses é diferente da comunicação realizada por outro meio, como o *e-mail*, por exemplo. Segundo o entrevistado, é uma comunicação rápida, efetuada num ambiente específico, portanto, não concorre com outras, constituindo-se em um padrão de comunicação diferenciado que aproxima e estabelece um vínculo mais forte e frequente entre os integrantes do sistema. Esse posicionamento foi corroborado por outro entrevistado, que indicou a falta de um sistema adequado de comunicação como um dos itens que mais dificulta a integração entre o órgão central e as unidades de auditoria interna, bem como revelou a necessidade de melhoria nesse sentido.

5.2 AÇÕES REALIZADAS PELA SFC/CGU

Conforme se verificou nas normas, as principais atividades relacionadas à supervisão técnica executadas pela SFC/CGU, enquanto órgão central do SCI, são as seguintes: apreciação dos atos de nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular da unidade de auditoria interna das entidades da administração indireta; apreciação e consolidação dos planos de trabalho e avaliação das Audins.

Com vistas a verificar como a realização das atividades relativas à integração e à supervisão técnica, que envolve as etapas de planejamento, execução e avaliação das ações das Audins, ocorre na prática, foram efetuados o levantamento e a análise dos relatórios contendo os resultados das avaliações executadas pela SFC/CGU sobre o Paint e o Raint (atuação da Audin), bem como foi aplicado um questionário aos titulares das unidades da SFC/CGU e das Audins. Os resultados dessas análises foram cotejados com as informações obtidas nas entrevistas realizadas.

Em entrevista, o Coordenador-Geral da CGESUP (E1) confirmou que a supervisão técnica exercida pelo órgão central sobre as Audins se dá, principalmente, por meio das atividades de avaliação do Paint e do Raint, os quais refletem a atuação dessas unidades. De acordo com as informações obtidas na entrevista, não há consolidação dos planos, nem dos resultados das ações realizadas pelas Audins, conforme trecho transcrito adiante:

[...] as minhas unidades aqui como unidade de controle interno executora, eu tenho total noção de como elas vão trabalhar e qual é o planejamento delas. Agora, em termos das unidades de auditoria interna que estão nos Estados, eu não tenho essa consolidação. Não tenho essa ciência, justamente pelo relacionamento ser direto com a unidade de controle executora (Entrevistado E1).

Também não há estabelecimento de agenda comum ou mesmo de diretrizes acerca de temas ou áreas para atuação de todas as Audins, sendo que fica a cargo de cada CGU-Regional avaliar as áreas/temas sobre as quais as Audins devem atuar. Iniciativas voltadas à consolidação de planos, estabelecimento de uma agenda comum e ações integradas com as auditorias internas de forma sistematizada são consideradas inviáveis, devido à estrutura da própria CGU e às diferenças de estrutura existentes entre as Audins, uma vez que algumas são melhor estruturadas e, por isso, possuem maior capacidade de resposta, enquanto outras não possuem estruturas adequadas e, por conseguinte, a capacidade de resposta não permite a condução de determinadas atividades.

Embora haja previsão de ações integradas entre a SFC/CGU e as Audins, essas ações não são realizadas de forma sistematizada, ficando a cargo de cada Unidade de Controle da SFC/CGU, de acordo com trechos da entrevista transcritos a seguir:

Isso acaba ficando muito a cargo de cada regional, dependendo muito do relacionamento que tem com cada auditoria interna, da capacidade de trabalho e de resposta de cada auditoria interna. Têm algumas melhores... mais bem estruturadas, outras menos estruturadas.

[...]

Então há uma integração nesse sentido, de compartilhar quais os trabalhos que estão sendo realizados, para não haver um retrabalho (Entrevistado E1).

Dessa maneira, as ações integradas ocorrem de forma esporádica, mediante a identificação de trabalhos já realizados pelas Audins com objetivos similares, fazendo com que as equipes da SFC/CGU reduzam o escopo dos exames previstos para as suas ações, de modo a utilizar os resultados do trabalho efetuado pela Audin como insumo ou complemento. Portanto, essa complementaridade depende da unidade da SFC/CGU que está executando o trabalho e da avaliação dos resultados das ações efetivadas pelas auditorias internas, sendo que, em muitos casos, não há um planejamento prévio e conjunto de tais atividades.

As atividades de apreciação das indicações para assunção do cargo de titular das Audins da área da educação são centralizadas na Assessoria da Diretoria Social I da SFC/CGU, à qual a CGESUP está vinculada. Importante destacar que essa atividade poderia dar suporte à atualização do cadastro das unidades de auditoria mantido pela Coordenação-Geral de Técnicas e Procedimentos (CGTEP). Contudo, em virtude de esse cadastro não ser sistematizado, não é atualizado tempestivamente.

O levantamento dos documentos relativos às avaliações realizadas pela SFC/CGU consistiu na busca efetuada na página da CGU na *internet* (endereço: <https://auditoria.cgu.gov.br/>), destinada à publicação dos relatórios de auditoria e fiscalização emitidos pelo órgão, utilizando os seguintes critérios de pesquisa: período de publicação: 01/01/2014 a 31/08/2017; ministério: Ministério da Educação; e palavras-chave: “auditoria interna”. Cabe ressaltar que, embora o corte temporal inicialmente definido tenha sido 2015 e 2016, o período da pesquisa dos relatórios foi ampliado, tendo em vista a possibilidade de as avaliações do Painel serem efetuadas antes do exercício a que se refere o plano, a eventual demora na publicação dos relatórios e o pequeno número encontrado inicialmente.

Obteve-se um total de 39 relatórios de avaliação, sendo que nove foram descartados porque não se referiam ao período definido para a pesquisa, ou seja, aos exercícios de 2015 e 2016, e quatro por serem relatórios concernentes a entidades que, embora fossem vinculadas

ao MEC, não eram Instituições Federais de Ensino. Assim, restaram 26 relatórios de avaliação das Audins, que atendiam ao escopo definido para a pesquisa. O quadro a seguir apresenta o quantitativo de relatórios resultantes da apreciação prévia do Paint e da avaliação das Audins (análise do Raint), referentes aos exercícios de 2015 e 2016, publicados pela SFC/CGU e analisados neste trabalho.

Quadro 17 – Relatórios de auditoria emitidos e publicados pela SFC/CGU

Sigla Entidade	UF	Avaliação com relatório publicado ¹			
		Proposta Paint 2015	Proposta Paint 2016	Execução Raint 2015	Execução Raint 2016
IFB	DF				
IFES	ES		X	X	
IFSERTAO-PE	PE			X	
UFPE	PE			X	
UFPR	PR		X		
IFPR	PR				
UTFPR	PR				
UFCSPA	RS	X	X		
UFPEL	RS	X			
UNIPAMPA	RS	X	X		
FURG	RS	X	X		
IFRS	RS	X	X		
IFSUL	RS	X	X		
IFFAR	RS	X	X		
UFSM	RS	X			
UFRGS	RS	X	X		
UNIFESP	SP			X	
IFSP	SP		X	X	
UFT	TO			X	
IFTO	TO			X	

¹ Relatórios de auditoria emitidos e publicados pela SFC/CGU que tratam da análise prévia do Paint e da avaliação das Audins das Instituições Federais de Ensino.

Fonte: Elaborado pela autora com base nos relatórios publicados pela CGU

Conforme se pode observar, a quantidade de relatórios publicados pela SFC/CGU, resultantes da apreciação prévia do Paint e da avaliação da atuação das Audins das Instituições Federais de Ensino, referentes aos exercícios de 2015 e 2016, é baixa. O percentual de relatórios publicados é inferior a 10% ao ano, considerando-se as 101 Instituições Federais de Ensino analisadas na presente pesquisa, sendo que para o exercício de 2016 não foi identificado nenhum relatório de avaliação da atuação das Audins. O quadro 18 apresenta o quantitativo de relatórios publicados e os percentuais, considerando as 101 instituições analisadas.

Quadro 18 – Resumo dos relatórios de avaliação publicados

UF	Avaliação com relatório publicado				Total
	Proposta Paint 2015	Proposta Paint 2016	Execução Raint 2015	Execução Raint 2016	
DF					0
ES		1	1		2
PE			2		2
PR		1			1
PR					0
RS	9	7			16
SP		1	2		3
TO			2		2
Total	9	10	7	0	26
Percentual	8,91%	9,90%	6,93%	0,00%	25,74%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos relatórios publicados pela SFC/CGU

Esses dados podem refletir a mudança de estratégia adotada pela SFC/CGU a partir do exercício de 2015, conforme informações colhidas nas entrevistas realizadas, no sentido de fazer um rodízio das entidades no que diz respeito às avaliações do Paint e do Raint, em vez de efetuar a avaliação em todas as entidades auditadas anualmente, o que reduziu a quantidade de avaliações efetuadas pela SFC/CGU. Essa medida foi adotada tanto em função da capacidade operacional da SFC/CGU, quanto por considerar que, em alguns casos, tal prática se torne pouco efetiva, tendo em vista que algumas auditorias internas são bem estruturadas, têm capacidade e maturidade para propor um planejamento e realizar suas atividades adequadamente, enquanto outras não. Portanto, essa estratégia permitiria a realização das ações com base em uma avaliação de risco das unidades supervisionadas.

Outro fator a considerar para a pequena quantidade de relatórios publicados é a possibilidade de terem sido realizadas mais avaliações, além das identificadas, mas que os respectivos relatórios não tenham sido publicados, considerando que o processo de publicação destes estava em fase de implementação no período da pesquisa.

Nos levantamentos efetuados não foram identificados relatórios de auditorias realizadas de forma conjunta, entre unidades da SFC/CGU e as Audins das Instituições Federais de Ensino, as denominadas auditorias compartilhadas.

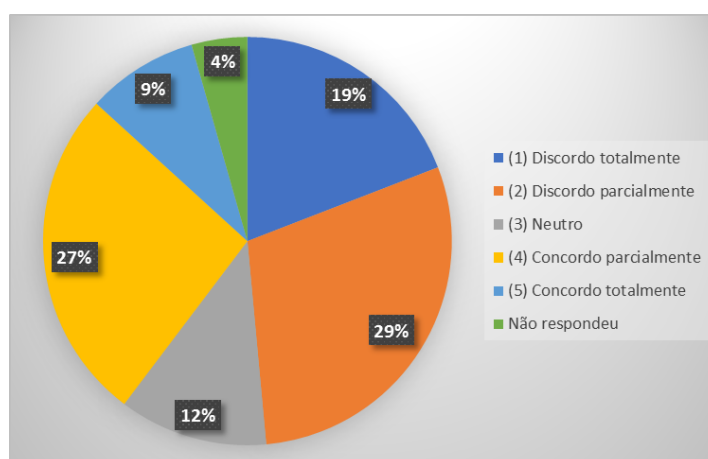
O fluxo referente à análise do Paint, via de regra, segue o previsto na norma e apresentado no item 4.3 deste trabalho. Contudo, verificou-se que por ocasião da análise prévia do Paint, na maioria dos casos, a SFC/CGU emite uma Solicitação de Auditoria com pedido de informações e/ou explicações e com as recomendações de ajustes do Paint, ou um Relatório de Auditoria Preliminar com os resultados das análises e as respectivas recomendações, concedendo um prazo para que a Audin se manifeste sobre o atendimento ou

não das recomendações, apresentando, se for o caso, uma versão ajustada do Paint. Com base nas manifestações da Audin, a SFC/CGU emite o relatório de auditoria definitivo e a Audin, por sua vez, dá prosseguimento às medidas de aprovação do Paint no âmbito de sua Instituição.

Portanto, de acordo com os registros constantes dos relatórios, as interações entre a SFC/CGU e as Audins ocorrem por ocasião da análise prévia do Paint, de maneira formal e a distância, sendo que os meios de comunicação utilizados são o próprio Paint, o Relatório de Auditoria emitido pela SFC/CGU, ofícios e solicitações de auditoria. Dessa forma, não se identificou registros de reuniões ou interações presenciais visando à discussão e/ou negociação relacionada ao estabelecimento das ações a serem realizadas por cada uma das partes (Audin e SFC/CGU) ou em conjunto.

Nesse sentido, acerca da assertiva “Na elaboração do planejamento (Paint), há interação prévia entre SFC/CGU e Auditorias Internas visando ao estabelecimento de objetivos e metas comuns”, constante do questionário aplicado, dos 68 respondentes, 36% concordam, pelo menos parcialmente, com essa afirmação, enquanto o somatório dos que discordam, parcial ou totalmente, é de 48%, indicando que, em boa parte das unidades da SFC/CGU, não há uma prática de interação prévia ao planejamento, com o objetivo de organizar uma agenda comum. A figura 14 mostra os resultados obtidos.

Figura 14 – Interação prévia à elaboração dos planos



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Sobre a inclusão no planejamento das auditorias a serem realizadas de forma compartilhada, dos 68 respondentes, 37% concordam, parcial ou totalmente, enquanto 31% discordam. A figura a seguir apresenta a composição das respostas dos entrevistados.

Figura 15 – Previsão das auditorias compartilhadas no Paint



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Ressalta-se que 31% não discordam e nem concordam acerca da inclusão das auditorias compartilhadas no planejamento. Esse resultado está relacionado ao fato de que no período pesquisado não houve ações compartilhadas, considerando que 24 (35,29%) dos 68 respondentes informaram que não executaram auditorias compartilhadas no período ou nunca realizaram atividade dessa natureza. Ademais, guarda coerência com o resultado da análise documental que demonstrou não ter havido auditorias compartilhadas com as Audins das Instituições Federais de Ensino no período de 2015 e 2016. Por outro lado, nove (13,24%) dos 68 respondentes afirmaram textualmente que as auditorias compartilhadas, quando realizadas, são definidas pela SFC/CGU e informadas no decorrer do exercício ou quando do início dos trabalhos. Desse modo, não são planejadas em conjunto e nem incluídas no Paint. Contudo, verifica-se que parte dos respondentes (37%) indica que as auditorias compartilhadas são inseridas no Paint.

Os resultados das análises apontam que as auditorias compartilhadas, apesar do seu potencial de contribuição, tanto em termos de eficiência e efetividade como em relação à oportunidade de trocas de conhecimentos e informações, não são uma atividade frequente e nem adequadamente estruturada.

No que concerne ao escopo das análises realizadas pelas equipes da SFC/CGU, a apreciação prévia do Paint consiste em verificar a conformidade do documento com a norma emitida pela SFC/CGU, bem como a quantidade e pertinência das ações previstas, tendo em vista a criticidade e relevância dos temas/áreas a serem auditados e a sua relação com os objetivos estratégicos e metas da instituição à qual a Audin é vinculada.

No que se refere às recomendações emitidas pela SFC/CGU em decorrência da análise prévia do Paint, verificou-se que, no geral, visam: à adequação da apresentação do Paint aos termos da norma, por meio da complementação ou ajuste das informações sobre as ações previstas; à inclusão de ações inicialmente não previstas pela respectiva unidade de auditoria interna; bem como à substituição.

Registra-se que somente em quatro dos 19 relatórios analisados não foram emitidas recomendações. O quadro seguinte demonstra a frequência por tipo de recomendação.

Quadro 19 – Recomendações emitidas pela SFC/CGU

Objetivo da recomendação	Qtde. de Relatórios	Percentual
Adequação à norma	5	26,32%
Incluir ações não previstas pelas Audins	12	63,16%
Substituição	1	5,26%
Outras recomendações	7	36,84%

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos Relatórios de Auditoria publicados pela SFC/CGU

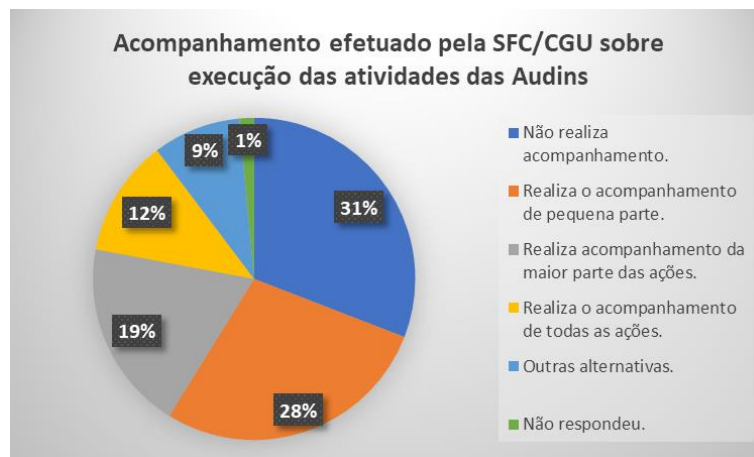
Como se pode observar, em 12 (63,16%) dos 19 relatórios de auditoria analisados, relativos à análise prévia do Paint, continham recomendações visando à inclusão de ações não previstas pelas Audins. No que se refere ao atendimento dessas recomendações, identificou-se que, em 75% dos relatórios analisados, as recomendações emitidas foram atendidas parcial ou integralmente.

Quanto às ações realizadas pela SFC/CGU relativas ao acompanhamento da execução das ações, conforme a análise documental e as entrevistas, o acompanhamento consiste na emissão dos relatórios de cada uma das ações executadas pelas Audins à SFC/CGU, sendo que não há necessariamente uma avaliação desses documentos à medida que eles são recebidos. A avaliação, em geral, é feita quando do recebimento do Paint, ou seja, após o encerramento do exercício. Contudo, algumas CGU-Regionais realizam a avaliação da atuação das Audins próximo ao encerramento do exercício (nos meses de novembro e dezembro). Ademais, verificou-se que as CGU-Regionais fazem um controle do recebimento dos relatórios de cada uma das ações, no sentido de aferir se as Audins encaminham os relatórios dentro do prazo estabelecido na norma.

No questionário aplicado, buscaram-se informações sobre a amplitude do acompanhamento da execução das ações das Audins e sobre o nível de interação entre a SFC/CGU e essas unidades durante a execução, ou seja, no período entre a aprovação do

Paint e a emissão do Raint. Os resultados relacionados ao acompanhamento da execução das ações efetuado pela SFC/CGU são apresentados na figura 16.

Figura 16 – Acompanhamento sobre a execução das atividades das Audins

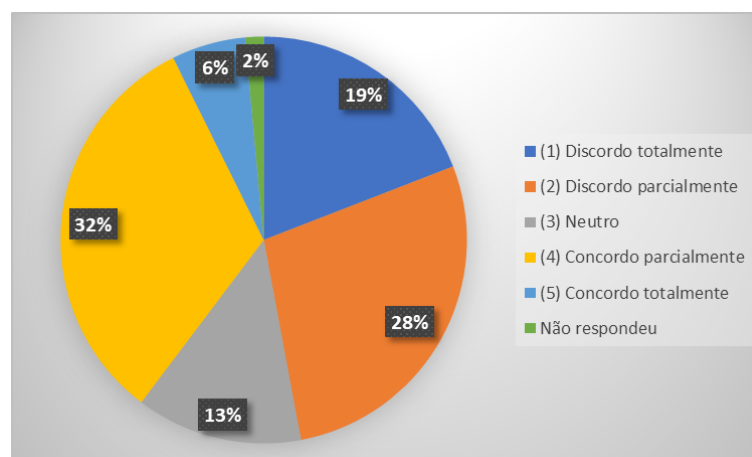


Fonte: Elaborada pela autora a partir do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Como se pode observar, dos 68 respondentes, 21 (31%) informaram que a SFC/CGU não realiza acompanhamento da execução das ações, 28% que realiza de pequena parte, 19% da maior parte das ações e 12% que efetua o acompanhamento de todas as ações. Portanto, para 59% dos respondentes, a SFC/CGU executa o acompanhamento das ações das Audins em alguma medida. Esses dados demonstram que, em grande parte do sistema, é realizado o acompanhamento da execução das ações. Os respondentes que marcaram a opção “outras alternativas” informaram textualmente que o acompanhamento se dá por meio do envio dos relatórios de cada uma das ações executadas ou por meio da avaliação do Raint.

Com relação à assertiva “Durante a execução das ações do PAINT há interação entre as auditorias internas e a CGU, objetivando a troca de informações, orientações, *feedback* das ações de acompanhamento procedidas”, os resultados apresentados constam na figura 17.

Figura 17 – Interação durante a execução das ações previstas no Raint



Fonte: Elaborada pela autora a partir do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

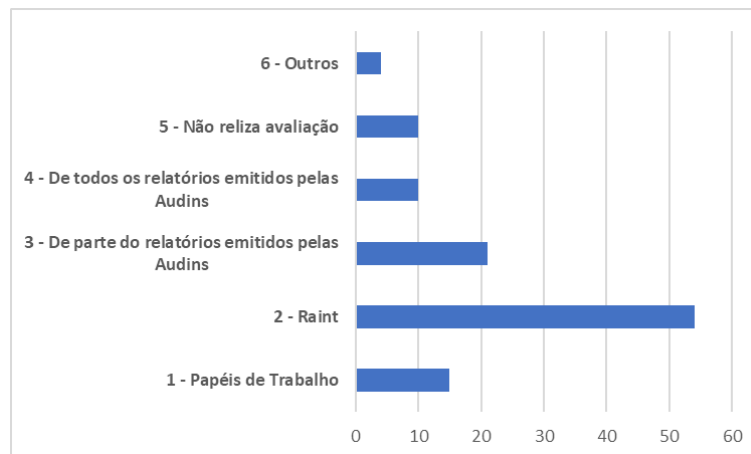
Verifica-se que o somatório dos que concordam com a assertiva alcança 38%, enquanto que o total dos respondentes que discordam é de 47%, demonstrando que, segundo a maior parte dos respondentes, não há interação entre a SCF/CGU e as Audins durante a execução das ações previstas no Paint. Nesse sentido, alguns respondentes informaram textualmente que não existe essa interação e que as únicas informações disponibilizadas pela SFC/CGU às Audins são as constantes dos documentos formais (relatórios e Plano de Providência), acrescentando que não são repassadas às Audins orientações, modelos de papéis de trabalho, *feedback*, informações e/ou instruções técnicas relacionadas a procedimentos aplicáveis na execução de auditorias específicas. Esse resultado, de certo modo, conflita com o anterior, tendo em vista que se há acompanhamento da execução, naturalmente deveria haver algum tipo de interação.

Os dados apresentados indicam que o envio dos relatórios das ações realizadas pelas Audins é efetuado de acordo com a norma. Contudo, não há uma padronização quanto aos procedimentos adotados pela SF/CGU, a partir do recebimento desses relatórios. Considerando os resultados da análise documental e do questionário aplicado, algumas unidades da SFC/CGU efetuam o controle do recebimento e a análise desses documentos, enquanto outras não. Importante ressaltar que o simples envio dos relatórios pelas Audins, sem que haja uma análise desses documentos e o respectivo *feedback*, não pode ser considerado um acompanhamento efetivo.

A avaliação das Audins é realizada, principalmente, com base nas informações constantes do Paint e do Raint, embora haja também indicação de avaliações sobre os demais relatórios emitidos pelas Audins. Os resultados do questionário aplicado, no que se refere à

avaliação efetuada pela SFC/CGU sobre os trabalhos realizados pelas Audins, indicam no mesmo sentido, conforme demonstra a figura a seguir:

Figura 18 – Avaliação realizada sobre os documentos resultantes das ações das Audins



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

A avaliação efetuada quando do recebimento do Raint consiste em:

- a) avaliar a atuação da Audin visando a: aferir a aderência das atividades executadas com as previstas no Paint; verificar o grau de aderência do planejamento das atividades da Audin em relação às fragilidades apontadas na avaliação de riscos; examinar quais as atividades de assessoramento à alta administração são realizadas pela Audin e suas contribuições para a melhoria da gestão; aferir o grau de monitoramento e acompanhamento das recomendações emitidas às instituições pelos órgãos de controle interno e externo; e a verificar a adequabilidade, integridade e rastreabilidade dos papéis de trabalho.
- b) avaliar a estrutura da Audin, verificando: o seu grau de independência; a posição no organograma ou na estrutura hierárquica; a quantidade de auditores; as instalações; e a quantidade e qualidade dos equipamentos de informática.

Contudo, na análise dos sete relatórios de auditoria publicados pela SFC/CGU, observou-se que, na maioria deles, a avaliação destinou-se a verificar: a aderência das atividades executadas com as previstas no Paint; o monitoramento e acompanhamento das recomendações emitidas às instituições pelos órgãos de controle interno e externo; e a adequabilidade, integridade e rastreabilidade dos papéis de trabalho. Somente em um dos relatórios, há registro de avaliação da estrutura da unidade de auditoria interna. A impropriedade mais recorrente é o não cumprimento do Paint. Ademais, foram identificadas

impropriedades relacionadas ao monitoramento e acompanhamento das recomendações emitidas às instituições pelos órgãos de controle interno e externo, bem como aos papéis de trabalho. Nessa linha, as recomendações emitidas visam a corrigir essas impropriedades, conforme demonstra o quadro a seguir:

Quadro 20 – Recomendações emitidas pela SFC/CGU decorrentes das avaliações

Aspecto avaliado	Objetivo da recomendação	Qtde.
Remessa de Relatórios à CGU	Aprimorar o controle de envio de relatórios à CGU, visando a cumprir os prazos	1
Execução das ações previstas no Paint	Aprimorar os controles referentes ao monitoramento da execução do Paint, com vistas a priorizar as ações de auditoria mais relevantes em casos de imprevistos	4
	Comunique à CGU o cancelamento ou alterações das ações previstas no Paint e os motivos	1
Papéis de trabalho	Aprimorar os procedimentos relacionados à preparação, revisão, organização e arquivamento dos papéis de trabalho	2
Definição de escopo	Aprimorar os procedimentos relativos à definição do escopo das ações de auditoria, bem como ao respectivo registro	2
Realização dos exames/ emissão de recomendações	Aprimorar os procedimentos adotados na realização dos exames de auditoria, visando a identificar as causas primárias das ocorrências identificadas e emitir recomendações que as elimine	1
Acompanhamento das recomendações	Aprimorar os procedimentos e mecanismos de monitoramento e acompanhamento das recomendações emitidas pelos órgãos de controle interno e externo	2
Estrutura da Audin	Dotar a Audin de equipamentos de informática necessários à execução de suas atividades	1
	Formalizar plano de capacitação para os servidores da unidade de auditoria interna	1
	Estruturar a Audin com recursos humanos adequados ao exercício de sua missão institucional	1
Atividades exercidas pela Audin não compatíveis com suas atribuições	Excluir da responsabilidade da unidade de auditoria interna atividades típicas de gestão	1
Total		17

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos Relatórios de Auditoria publicados pela SFC/CGU

Observa-se que as recomendações têm como objetivo a melhoria da estrutura e da atuação das Audins, contemplando diversos aspectos e etapas das atividades desenvolvidas, sendo que grande parte visa a aprimorar o monitoramento da execução das ações previstas no Paint, considerando que esse foi o foco principal das avaliações registradas nos relatórios examinados. As recomendações relativas à estrutura decorrem, principalmente, das informações trazidas pelas próprias Audins, ao justificarem a inexecução de ações previstas no Paint.

Similarmente ao que ocorre na apreciação do Paint, as interações entre a SFC/CGU e as Audins, por ocasião da avaliação do Raint, são, predominantemente, formais e a distância, sendo que os principais mecanismos de comunicação são o próprio Raint, o Relatório de Auditoria emitido pela SFC/CGU, ofícios e solicitações de auditoria. Ademais, o tratamento

dispensado às Audins pela SFC/CGU é muito similar ao dado aos demais órgãos auditados pela SFC/CGU, ou seja, as avaliações são realizadas com base em documentos fornecidos pela Audin, os resultados das análises são comunicados por meio de um relatório, para que a Audin se manifeste, e, em seguida, são emitidos os relatórios finais com as recomendações.

5.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados das análises apontam que a rede formada pelo SCI, no geral, apresenta um grau razoável de normatização. A estrutura, as competências, as diretrizes gerais quanto às principais atividades são definidas em norma. Contudo, não foram identificados mecanismos de decisão e negociação e nem sistemas de informação de uso comum. Os sistemas de planejamento e de avaliação não preveem interações presenciais e nem espaços de discussão e compartilhamento de informações. Desse modo, não se evidenciou a definição de uma agenda comum entre o órgão central (SFC/CGU) e os demais integrantes do sistema, ou mesmo entre os integrantes, sob a coordenação do órgão central.

Os mecanismos de comunicação, em todas as etapas, privilegiam a interação formal e a distância. Nesse contexto, as avaliações são realizadas, principalmente, com base nos documentos emitidos pelas Audins e os resultados comunicados por meio dos relatórios, não sendo identificada a execução de avaliações conjuntas. Por fim, não foram identificadas evidências relacionadas à avaliação pelos pares, prevista na IN SFC nº 1/2001, sendo que na IN CGU nº 3/2017 esse tipo de avaliação não foi previsto (BRASIL, 2001c; 2017c).

As ações compartilhadas e/ou complementares não são executadas de forma sistemática e, de acordo com o questionário aplicado, muitas vezes não são incluídas no Paint. Assim, a realização de ações integradas ou compartilhadas ocorre de forma esporádica e/ou localizada. Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 03/2017 apresenta avanço quando define que o órgão central e os órgãos e unidades setoriais devem considerar, conforme o caso, o planejamento das Audins como insumo para elaboração do seu plano de auditoria interna, e que este deve ser levado ao conhecimento das Audins. Contudo, esse procedimento ainda é insuficiente para a efetiva integração.

Nas entrevistas realizadas, há concordância no sentido de que os mecanismos de coordenação utilizados pela SFC/CGU são insuficientes para promover uma ação integrada entre o órgão e as unidades de auditoria interna. Os trechos das entrevistas transcritos a seguir evidenciam essas informações:

Então, nesse caso, para mim, é claro que é totalmente insuficiente, porque na realidade envolve uma parte da estrutura, que é um problema deles, envolve uma parte de conscientização, mas também uma parte de capacitação (Entrevistado C1).

Binariamente, eu vou responder não. Não é suficiente. Até para compatibilizar com o que eu falei antes acerca da possibilidade e da oportunidade de aprimoramento que há (Entrevistado C2).

Eu acho que não. Veja bem o porquê. Do ponto de vista prático e legal, nós temos uma norma que exige um plano anual de auditoria, com remessas periódicas de relatórios ou do andamento. Algumas fazem isso, outras não fazem, [...], mas nós mesmos não participamos efetivamente, ou porque não temos condições operacionais ou porque estamos muito distantes dos órgãos. Não ajudamos a construir juntos esse planejamento que eles nos apresentam. [...] E isso se dá por quê? Porque, como o órgão de controle, nós sempre tivemos uma carência muito grande de pessoal (Entrevistado C3).

Os mesmos entrevistados indicam que essa situação decorre de diversos fatores, sendo apontados como principais: a estrutura tanto da SFC/CGU como das Audins que não dispõe de capacidade operacional suficiente para o atendimento de suas demandas; mecanismos de comunicação inadequados ao estabelecimento de uma comunicação direta e permanente com os integrantes do sistema; falta/insuficiência de capacitação; e o fato de, em virtude de a SFC/CGU ser um órgão relativamente novo, ter havido uma concentração de esforços, na maior parte do tempo, no sentido de estruturar e organizar o próprio órgão, além de atender outras demandas que se mostraram mais prioritárias, como as atividades de controle relativas à administração direta.

Esse fato, embora justificada a conjuntura que envolve a estruturação da SFC/CGU, guarda consonância com a teoria sobre modelo de governança “organização líder”, segundo a qual uma das desvantagens desse modelo é a possibilidade de a organização líder priorizar a sua própria agenda, em detrimento da agenda da rede como um todo (PROVAN; KENIS, 2007).

De acordo com os estudos de Provan e Kenis (2007), a eficácia de uma rede depende da combinação da forma de governança com quatro contingências estruturais e relacionais fundamentais, que são a confiança, o tamanho (número de participantes), consenso de objetivos e a natureza da tarefa (especificamente, a necessidade de competências de nível de rede). Segundo esses estudos, para a forma de governança organização líder, a confiança pode ter baixa densidade e ser altamente centralizada, denotando alto nível de confiança na organização líder; o número de participantes deve ser moderado; o consenso de objetivos deve ser moderadamente baixo; e a necessidade de competências em nível de rede, moderado.

Avaliando o SCI com base nesses fatores, observa-se que: i) o SCI possui um grande número de integrantes, se considerarmos os órgãos e unidades setoriais e as Audins; ii) embora existam objetivos comuns definidos pelos dispositivos legais, não se identificou o estabelecimento de agendas comuns, nem em nível nacional, nem em nível local; iii) a necessidade de competências em nível de rede pode ser considerada de moderada a alta, devido às competências exigidas tanto para a realização das ações quanto para a coordenação do sistema, tendo em vista a sua complexidade e abrangência; e iv) por fim, nas entrevistas, o nível de confiança entre a SFC/CGU e as Audins foi manifestado como baixo, embora esse atributo não tenha sido objeto de avaliação no presente estudo.

Segundo Granovetter (1973), o nível de confiança está relacionado com a intensidade dos relacionamentos, ou seja, com a frequência das interações, tempo de duração e proximidade, sendo que, nos estudos realizados, identificou-se que, além de serem predominantemente formais e a distância, as interações não são frequentes, se restringindo, em muitos casos, ao cumprimento das normas.

De um modo geral, os mecanismos de coordenação visam a minimizar as limitações impostas pela configuração da rede e favorecer o seu funcionamento. Nesse sentido, os mecanismos de decisão e negociação são importantes e têm por objetivo proporcionar o compartilhamento de informações e decisões conjuntas (BARBOSA, 2010). Esses mecanismos poderiam favorecer a definição de agenda comum, contribuindo para a integração das ações prevista no Decreto nº 3.591/2000, por meio da realização de ações complementares ou mesmo conjuntas (compartilhadas) de forma sistematizada (BRASIL, 2000c).

Os estudos realizados por Balestrin (2005) e Barbosa (2010) indicam que os mecanismos de decisão e negociação e os sistemas de informação, além dos sistemas de planejamento são relevantes para o adequado funcionamento da rede. Os sistemas de informação, segundo Balestrin (2005) e Grandori e Soda (1995), são importantes instrumentos, tanto para o armazenamento, tratamento e fluxo das informações quanto na coordenação da rede, pois favorecem uma conexão direta e permanente entre os atores, fortalecendo os laços e aumentando o nível de confiança. Nesse sentido, o funcionamento da rede e o seu desempenho poderia ser aprimorado por meio da implementação desses mecanismos de coordenação.

6 ESTRUTURA DOS RELACIONAMENTOS NO SCI

Este capítulo aborda como estão estruturadas as relações que envolvem a atuação da SFC/CGU, das unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino e das demais instâncias, utilizando-se a metodologia de análise de redes sociais, para demonstrar o funcionamento da rede. É apresentada, também, a correlação entre os mecanismos de coordenação e a complementaridade de recursos.

6.1 ANÁLISE DAS VARIÁVEIS

Para realização da análise da estrutura das relações entre os integrantes do SCI, foi aplicada a metodologia Social Network Analysis – SNA, a qual consiste em solicitar aos participantes (atores) que indiquem as relações mantidas com os integrantes de sua rede de relacionamentos, bem como atributos desses relacionamentos, tais como natureza, razão, grau de importância, frequência, entre outros (HANNEMAN; RIDDLE, 2005). A partir dos dados colhidos, são gerados gráficos, que demonstram os relacionamentos existentes ou a ausência deles, e calculados os valores das variáveis ou métricas estruturais. As variáveis definidas a partir do referencial teórico são o tamanho, densidade, centralidade e a intensidade dos relacionamentos. As análises foram realizadas utilizando o aplicativo UCINET 6, criado por Borgatti, Everett e Freeman (2002).

Considerando o tamanho da rede formada pelo SCI, a análise seguiu o recorte da pesquisa, sendo efetuada em parte ou num segmento da rede, no caso específico, formada pelo conjunto das unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino, as unidades do órgão central do SCI (a CGESUP e as CGU-Regionais), o Fonai, a AECI-MEC e a CCCI. Dessa forma, foi utilizada a primeira parte do questionário aplicado, composta de três questões, apresentando para cada uma delas a lista dos integrantes do SCI, conforme já descrito. As questões solicitavam que cada participante indicasse, a partir da lista, com quais outros integrantes do sistema a entidade à qual está vinculado se relaciona, qual a razão predominante, a frequência e a importância do relacionamento.

Vale ressaltar que, apesar da delimitação, a lista ainda permaneceu muito extensa, por contemplar as 101 Audins das instituições de ensino, as 26 CGU-Regionais, a CGESUP, a AECI-MEC, a CCCI e o Fonai, totalizando 131 integrantes. A opção foi dividir a rede em cinco redes menores, cada uma correspondente a uma região do país, sendo a relação dos

integrantes composta pelas unidades de cada região, adicionando-se a CGESUP, a AECI-MEC, a CCCI e o Fonai.

Essa alternativa, embora possa trazer alguma limitação para os resultados, considerou as maiores possibilidades de relacionamentos entre os integrantes. Por exemplo, há grande possibilidade de todos os integrantes do SCI, inclusive as Audins, se relacionarem com a CGESUP, a AECI-MEC, a CCCI e o Fonai, independentemente da localização. Por outro lado, como a supervisão técnica das Audins nos estados é exercida pelas CGU-Regionais, há pouca probabilidade, por exemplo, de uma Audin de um estado manter relacionamento com a CGU-Regional de outro estado. A lógica é que seu relacionamento seja mais frequente com a CGU-Regional do seu estado. Quanto aos relacionamentos entre as Audins, considera-se que haja maior possibilidade de existência de relacionamentos com outras localizadas mais próximas, por isso a divisão por regiões. Ao final, as respostas foram consolidadas, visando a obter uma única matriz dos relacionamentos e calcular as métricas previstas no modelo.

Registra-se, ainda, que o questionário não foi enviado para a AECI-MEC, para a CCCI e para o Fonai, embora tenham sido incluídos na lista.

6.1.1 Tamanho da rede

O tamanho da rede está relacionado à quantidade de atores que a compõem, sendo uma das principais métricas utilizadas na análise da estrutura das relações de redes (HANNEMAN; RIDDLE, 2005). Estudos indicam que o tamanho combinado com outros atributos tem influência direta sobre o funcionamento da rede, ou seja, sobre a complementaridade de recursos (DIAS, 2015; PROVAN; KENIS, 2007).

Nos estudos iniciais, identificou-se que a rede formada pelo SCI é composta por 315 integrantes (atores), sendo: 17 coordenações-gerais e 26 CGU-Regionais vinculadas ao órgão central do SCI (SFC/CGU); quatro órgãos e três unidades setoriais; 37 Assessorias Especiais de Controle Interno vinculadas aos ministérios, excluídos os da Defesa e das Relações Exteriores (à época); 226 Audins; e dois órgãos colegiados, a CCCI, instituída por lei, dentro da estrutura do SCI, e o Fonai, entidade de natureza associativa, instituída por iniciativa dos auditores internos das entidades vinculadas ao MEC. Ressalta-se que as unidades da CGU foram consideradas como atores distintos, por atuarem em diferentes áreas e localidades e, em decorrência disso, estabelecerem relacionamentos com diferentes grupos de unidades de auditoria interna. Destaca-se ainda que, assim como existe o Fonai, instituído por iniciativa

dos auditores internos das entidades vinculadas ao Ministério da Educação (MEC), nos demais ministérios, há outras instâncias colegiadas específicas que, no entanto, não foram identificadas por não fazer parte do escopo desta pesquisa.

Conclui-se, portanto, que o SCI constitui-se em uma rede de controle interno de grandes proporções, o que, por si só, aumenta o seu nível de complexidade e, conseqüentemente, a necessidade de uma estrutura de governança e de mecanismos de coordenação que minimizem as limitações impostas pela configuração da rede e viabilizem a interação, as trocas de recursos, a resolução de conflitos e o atingimento dos objetivos estabelecidos para a rede como um todo, ou seja, o seu adequado funcionamento (ALBERS, 2010; ROTH *et al.*, 2012; VERSCHOORE, 2006).

6.1.2 Densidade

Segundo Hanneman e Riddle (2005), a densidade de uma rede é a razão entre os laços existentes e a quantidade total de laços possíveis, sendo uma das métricas utilizadas para medir a conectividade.

O cálculo da densidade da rede em estudo, composta por 131 atores, foi efetuado a partir das respostas do questionário aplicado, sendo que houve respostas de 68 titulares das Audins e das CGU-Regionais. Dessa forma, foi calculada a densidades da rede como um todo e dos subgrupos, obtidos por meio da divisão dos atores por região do país, no total de cinco, sendo Centro-Oeste, Norte, Nordeste, Sul e Sudeste.

A densidade geral encontrada, utilizando-se a matriz sociométrica e o aplicativo UCINET, é de 0,038, o que significa a existência de fato de 3,8% do total de relacionamentos possíveis. Em que pese não se tenha obtido respostas de todos os atores da rede em análise, a densidade apresentada é considerada baixa. De acordo com o referencial teórico, esse índice resulta de uma série de atributos conjunturais e instrumentais já identificados no SCI por meio da análise documental e das entrevistas realizadas, cujos resultados estão registrados nos itens anteriores, destacando-se, nesse sentido, o próprio tamanho da rede, a dispersão dos atores, os mecanismos de comunicação utilizados (predominantemente formais e a distância), a ausência de espaços de interação e de sistemas informatizados de uso comum, sendo que não existe um canal direto e ágil de comunicação que favoreça a transmissão, compartilhamento, compreensão e internalização das informações (BALESTRIN, 2005; CASTELLS, 2005; FLEURY, 2002; PECI; COSTA, 2002).

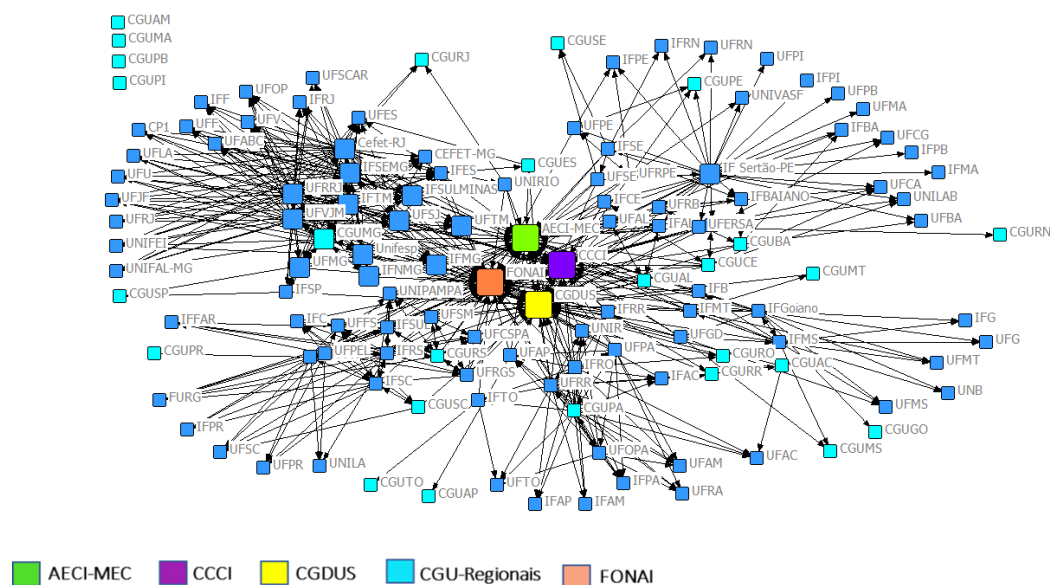
Utilizando-se a função *core/periphery* (núcleo/periferia) do aplicativo UCINET, foi possível identificar os atores que são mais centrais, ou seja, que possuem maior quantidade de laços com os demais atores da rede, e aqueles que, por apresentar poucas ligações com os demais atores, situam-se na periferia. Nesse sentido, observou-se que o núcleo dos relacionamentos é composto pelos seguintes atores:

- a) Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante (CGESUP);
- b) Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI);
- c) Associação Nacional dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação (Fonai);
- d) Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Educação (AECI-MEC);
- e) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sertão Pernambucano (IF Sertão-PE);
- f) Controladoria Regional da União no Estado de Minas Gerais (CGU-MG);
- g) Fundação Universidade Federal de São João Del Rei (UFSJ);
- h) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais (IFMG);
- i) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais (IFNMG);
- j) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais (IFSEMG);
- k) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais (IFSULMINAS);
- l) Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro (IFTM);
- m) Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG);
- n) Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM);
- o) Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM);
- p) Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca (Cefet-RJ);
- q) Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro (UFRRJ); e
- r) Universidade Federal de São Paulo (Unifesp).

Importante ressaltar que não participaram como respondentes do questionário a CGEDUS ou CGESUP, a CCCI, o Fonai e a AECI-MEC, entretanto, são indicados por grande parte dos respondentes. Além desses quatro, destacam-se em quantidade de ligações: treze auditorias internas de instituições localizadas na região sudeste, sendo dez no estado de

Minas Gerais, duas no estado do Rio de Janeiro e uma no estado de São Paulo; e uma na região nordeste, estado de Pernambuco. O destaque do estado de Minas Gerais, em parte, decorre da elevada concentração de unidades de auditoria interna, bem como do fato de o Presidente do Fonai ser oriundo do Estado, considerando que o Fonai também se destaca em quantidade de ligações. A figura a seguir demonstra o gráfico formado pelas ligações existentes na rede.

Figura 19 – Gráfico da rede de relacionamentos¹



¹Rede formada pelas Audins das Instituições Federais de Ensino, unidades da SFC/CGU e demais instâncias.

Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGEDUS ou CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Quanto às CGU-Regionais dos estados do Amazonas, do Maranhão, da Paraíba e do Piauí que aparecem isoladas, deve-se ao fato de que não houve respostas dos seus representantes e elas também não foram citadas por integrantes da rede que responderam ao questionário.

Verifica-se, a partir dessa análise, que a densidade no núcleo da rede é de 0,40, ou seja, as ligações efetivamente existentes correspondem a 40% do total possível. Esse valor é dez vezes maior que a densidade geral do sistema. A densidade do centro com a periferia (0,070) e da periferia com o centro (0,067) apresentam valores próximos, demonstrando uma certa reciprocidade entre os atores, enquanto a densidade entre os atores da periferia, de 0,018, apresenta-se ainda menor que a densidade geral da rede.

Na análise por região do país, os valores de densidade aumentam. Nesse contexto, a região Sul se destaca por ter a maior densidade geral, as regiões Centro-Oeste, Norte e Sudeste apresentam valores similares, enquanto a densidade da região nordeste mostra-se significativamente inferior às das demais regiões, conforme demonstra o quadro a seguir.

Quadro 21 – Densidade geral por região

Região	Densidade Geral	Percentual
Centro Oeste	0,16	16%
Nordeste	0,07	7%
Norte	0,15	15%
Sudeste	0,17	17%
Sul	0,22	22%

Fonte: Elaborado pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Segregando-se o grupo que apresenta maior quantidade de ligações, por meio da função *core/periphery* (núcleo/periferia) do aplicativo UCINET, identificou-se os atores centrais em cada região, conforme demonstra o quadro a seguir:

Quadro 22 – Atores centrais por região

Região	Atores Centrais
Centro Oeste	CGESUP, IFGoiano, IFMS, UFGD, IFMT
Nordeste	CGESUP, Fonai, AECI-MEC, CGU-AL, CGU-CE, IFAL, UFAL, UFRB, UFCE, IFSertão-PE, UFRPE
Norte	CGESUP, Fonai, CGU-PA, UFAP, UFOPA, UFPA, IFRO, IFRR, UFRR
Sudeste	Fonai, AECI-MEC, CGU-MG, IFMG, IFSEMG, IFTM, UFVJM, Cefet-RJ, UFRRJ, Unifesp
Sul	CGU-RS, UFPEL, UNIPAMPA, IFRS, IFSUL, UFSM, FRGS, IFSC, UFFS

Fonte: Elaborado pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Observa-se, quanto às unidades da SFC/CGU, que a Coordenação-Geral da SFC (CGESUP) é figura central em três regiões (Centro-Oeste, Norte e Nordeste), juntamente com pelo menos uma CGU-Regional, exceto na Região Centro-Oeste, na qual nenhuma CGU-Regional apresenta centralidade nas relações estabelecidas. Esse fato pode ser resultante da maior proximidade geográfica com a CGESUP, situada em Brasília-DF. O Fonai, além de aparecer como um ator central na análise da rede como um todo, também está presente em três das cinco regiões, enquanto a AECI-MEC aparece em duas e a CCCI não figura como ator central em nenhuma das regiões. Curiosamente, na Região Sul, região com maior densidade geral, não aparecem os atores centrais identificados na rede como um todo, conforme resultados já apresentados, quais sejam: CGESUP, CCCI, Fonai e AECI-MEC. Esse fato demonstra que os fatores que proporcionam os relacionamentos na referida região não dependem desses atores, mas de integrantes da própria região.

Os valores das densidades dados pela função *core/periphery* (núcleo/periferia), assim como os da densidade geral, apresentam-se superiores aos da rede como um todo, indicando uma maior coesão entre os atores centrais dessas subredes. O quadro a seguir mostra os valores das densidades apresentadas, considerando os relacionamentos entre os atores centrais e entre eles e os periféricos.

Quadro 23 – Densidades obtidas por meio da relação *core/periphery* por região

Região	Densidade Geral	Densidade Centro	Densidade Centro/Periferia	Densidade Periferia/Centro	Densidade Periferia/Periferia
Centro Oeste	0,16	0,55	0,47	0,05	0,02
Nordeste	0,07	0,36	0,13	0,06	0,02
Norte	0,15	0,49	0,33	0,06	0,03
Sudeste	0,17	0,64	0,55	0,07	0,02
Sul	0,22	0,57	0,46	0,04	0,07

Fonte: Elaborado pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Verifica-se que a densidade nos núcleos centrais das regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul é superior a 0,5, ou seja, os relacionamentos efetivamente existentes são superiores a 50% da quantidade possível, o que denota um razoável nível de coesão nesses grupos. Nessas regiões, os valores da densidade centro/periferia são próximos de 0,5. Contudo, a densidade periferia/centro apresenta valores bem inferiores, demonstrando que não há reciprocidade nos relacionamentos. A ausência de reciprocidade revela fraqueza e instabilidade dos laços, portanto, vulneráveis à ruptura. A ausência de reciprocidade também é um indicativo de assimetria de poder ou de hierarquia (HANNEMAN; RIDDLE, 2005).

6.1.3 Centralidade

Nesta análise, foram efetuados cálculos da centralidade de grau ou local dos atores, bem como o grau de centralização da rede como um todo. Segundo Hanneman e Riddle (2005), a centralidade de grau resulta da quantidade de relacionamentos de um ator. Um elevado grau de centralidade pode revelar prestígio, poder e influência na rede.

O quadro a seguir apresenta os 20 atores com maior centralidade de grau ou local de entrada e de saída, calculado por meio do aplicativo UCINET, a partir das respostas do questionário.

Quadro 24 – Centralidade de grau

Entidade	Grau de Saída	Proporção grau de saída	Entidade	Grau de Entrada	Proporção grau de entrada
IFSEMG	35	0,269	Fonai	54	0,415
UFVJM	35	0,269	AECI-MEC	49	0,377
IFTM	35	0,269	CGESUP	47	0,362
Cefet-RJ	35	0,269	CCCI	26	0,2
UFRRJ	35	0,269	CGU-MG	10	0,077
IF Sertão-PE	31	0,238	UFES	9	0,069
IFRS	21	0,162	IFNMG	8	0,062
UFRR	20	0,154	IFSEMG	7	0,054
CGU-PA	20	0,154	CGU-RS	7	0,054
CGU-MG	19	0,146	IFMG	7	0,054
UFPEL	19	0,146	IFES	7	0,054
Unifesp	17	0,131	UFMG	7	0,054
IFRO	16	0,123	CEFET-MG	7	0,054
IFGoiano	14	0,108	UNIFEI	7	0,054
IFMS	13	0,1	UFJF	7	0,054
CGU-RS	12	0,092	UFV	7	0,054
UFSM	12	0,092	UFABC	7	0,054
IFSUL	12	0,092	UFVJM	6	0,046
UFOPA	11	0,085	UFFS	6	0,046
IFSC	10	0,077	UFSJ	6	0,046

Fonte: Elaborado pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

O grau de centralidade de saída (*out-degree*) revela os relacionamentos que o próprio respondente assinalou ter com outros integrantes da rede e indica influência, enquanto o grau de centralidade de entrada (*in-degree*) demonstra as ligações informadas por outros integrantes da rede em relação a determinado ator e indica proeminência ou prestígio (HANNEMAN; RIDDLE, 2005). Nesse sentido, os seis atores que informaram as maiores quantidades de relacionamento com outros integrantes da rede foram: IFSEMG, Ufvjm, IFTM, Cefet-RJ, UFRRJ e IFSertão-PE. Já os seis atores que tiveram maior quantidade de ligações informadas por outros integrantes foram o Fonai, seguido da AECI-MEC, CGEDUS ou CGESUP (SFC/CGU), CCCI, CGU-MG e Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Considerando que o questionário não foi respondido por representantes do Fonai, da AECI-MEC, da CGEDUS ou CGESUP (SFC/CGU) e da CCCI, não se tem como avaliar a reciprocidade em relação a esses atores.

Dos atores que aparecem no centro dos relacionamentos, considerando a centralidade de grau de entrada (os mais citados por outros), as unidades da SFC/CGU (CGESUP e CGU-Regionais), a AECI-MEC e o CCCI são as que têm papéis centrais e específicos definidos em legislação. Portanto, o fato de aparecerem no núcleo dos relacionamentos não traz grandes

surpresas. Ainda assim, entre os vinte atores com maior quantidade de relacionamentos indicados por outros integrantes, figuram apenas três unidades da SFC/CGU, sendo que os demais, além dos já citados, são predominantemente auditorias internas de Instituições Federais de Ensino da região sudeste.

O Fonai também tem um papel central, de cunho mais cooperativo, por se tratar de uma associação instituída pelos próprios auditores internos das entidades vinculadas ao MEC, o qual promove dois eventos nacionais por ano, com o objetivo de disseminar e compartilhar conhecimentos, métodos e boas práticas relacionadas às atividades de auditoria interna, sendo que a associação dos auditores é voluntária e condicionada ao pagamento de anuidade. No caso do Fonai, os resultados indicam que a entidade ocupa posição de prestígio na rede, pois é citada por grande parte dos seus integrantes que respondeu o questionário.

Quando analisados os subgrupos formados pelas regiões do país, esses mesmos atores ocupam posições centrais na rede, conforme dados do quadro 25.

Quadro 25 – Atores por região com maior centralidade de grau (*in-degree*)

Posição	Centro-Oeste	Nordeste	Norte	Sudeste	Sul
1	CGESUP	Fonai	Fonai	Fonai	Fonai
2	AECI-MEC	AECI-MEC	CGESUP	AECI-MEC	AECI-MEC
3	Fonai	CGESUP	AECI-MEC	CGESUP	CGESUP
4	CCCI	CCCI	CCCI	CGU-MG	CGU-RS
5	UFMS	IFBAIANO	UFAM	UFES	UFFS
6	UFMT	UFCA	UFAP	IFNMG	UNIPAMPA

Fonte: Elaborado pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Como se pode observar, quando analisados os subgrupos por região, o Fonai, a AECI-MEC e a CGESUP (SFC/CGU) são os atores mais indicados pelos respondentes, sendo que o Fonai aparece em primeiro lugar em quatro regiões, ocupando, inequivocamente, a posição de ator central. A CCCI, apesar de sua pouca atuação e de muitos respondentes afirmarem desconhecer o seu papel, aparece no centro da rede de três regiões, enquanto as CGU-Regionais aparecem em duas, seguidas de Instituições Federais de Ensino.

Quando analisado o grau de centralização da rede como um todo, com base nas medidas de centralização gráfica de Linton Freeman, que indicam o quanto uma rede é centralizada e o grau de homogeneidade/heterogeneidade entre os seus integrantes, obtém-se o índice de 23,38% para a centralização de saída (*out-centralization*) e 38,11% para a de entrada (*in-centralization*). Esses dados guardam conformidade com as características gerais da rede e com os demais dados já apresentados, segundo os quais poucos atores têm elevado grau de

centralidade, por se relacionarem com todos os outros integrantes ou com a maior parte deles, enquanto muitos integrantes possuem poucos relacionamentos, mas, em geral, mantêm relacionamentos com os atores centrais.

6.1.4 Razões dos relacionamentos

Na mesma questão em que se solicitou aos respondentes informarem os órgãos e entidades com as quais se relacionam para tratar de assuntos referentes ao Sistema de Controle Interno, foi requerido que indicassem, também, as razões do relacionamento, entre as seguintes alternativas: 1 – obrigatória (estabelecida por norma ou decorrente de demanda prevista em lei); 2 – agenda comum (relativa à definição de metas e objetivos comuns, negociação, avaliação, entre outros); 3 – compartilhamento de recursos (informações/conhecimentos/ metodologias/recursos de TI); 4 – cooperação (execução de ações em conjunto); 5 – outros. A figura a seguir apresenta os resultados obtidos.

Figura 20 – Razões dos relacionamentos – SCI



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

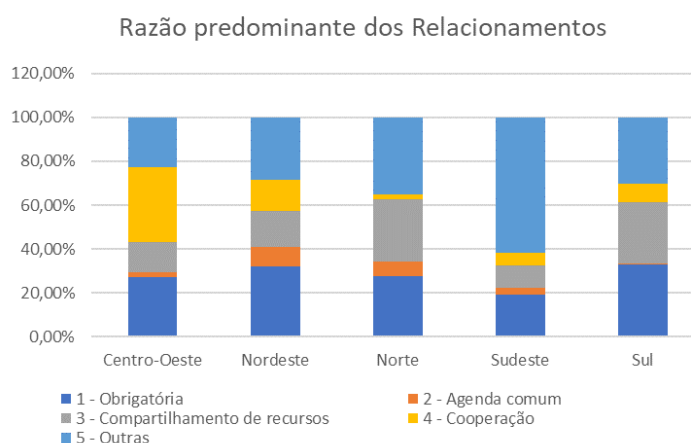
Verifica-se que a maior parte dos respondentes marcou a alternativa 5 (outras) para as razões dos relacionamentos. Embora poucos dos que assinalaram essa alternativa tenham especificado qual a razão, a maior parte deles, indicou “demandas” da Coordenação-Geral da SFC/CGU e da AECI-MEC como o motivo para tal resposta. Foram apresentadas outras razões, como troca de informações e conhecimentos sobre as atividades de auditoria interna, que se enquadraria na alternativa 3 (compartilhamento de recursos), e, também, amizade.

A razão obrigatória aparece em segundo lugar, demonstrando que grande parte dos relacionamentos é decorrente de obrigações legais ou de demandas provenientes de outras entidades, as quais, normalmente, têm prerrogativa legal para tanto. O compartilhamento de recursos aparece em terceiro lugar, seguido de cooperação e agenda comum.

Desse modo, os resultados apontam que, embora existam ligações baseadas no compartilhamento de recursos, cooperação e agenda comum, as razões predominantes dos relacionamentos são a obrigação legal e demandas de órgãos incumbidos legalmente de realizá-las. Contudo, o dado que mais chama a atenção é o fato de a “agenda comum” ser a razão menos apontada, considerando que os atores do SCI possuem competências e objetivos comuns.

Quando analisados os dados por região, quanto à razão dos relacionamentos, foram obtidos os seguintes dados:

Figura 21 – Razões dos relacionamentos – por região

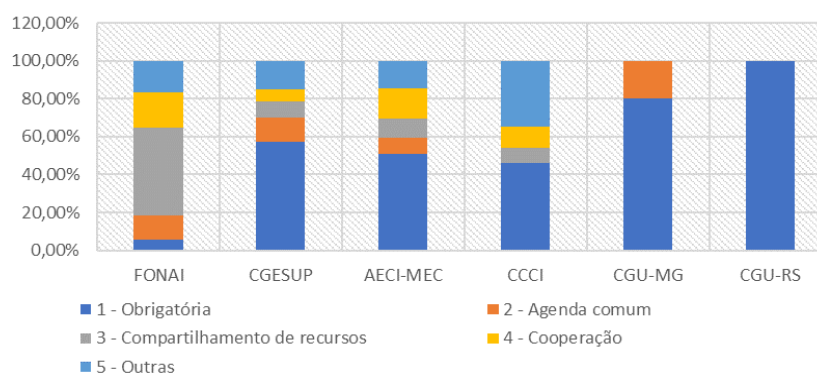


Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

O gráfico demonstra que muitos respondentes indicaram a alternativa 5 (outras), declarando textualmente outras razões, conforme já explicitado. Quanto às demais alternativas apontadas, analisando-se os dados por região, é possível verificar que a proporção das razões compartilhamento de recursos, agenda comum e cooperação aumenta, indicando maior incidências de interações baseadas em outras razões, além da obrigatoriedade, o que revela relacionamentos de caráter horizontal entre os atores. Contudo, os relacionamentos baseados nessas razões são decorrentes, em grande medida, da atuação do Fonai, conforme demonstram

os resultados da análise, considerando-se os quatro atores com maior grau de centralidade, apresentados na figura a seguir.

Figura 22 – Razões dos relacionamentos – atores centrais



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das unidades de auditoria interna de 101 Instituições Federais de Ensino

Quanto ao Fonai, observa-se que a razão predominante dos relacionamentos é o compartilhamento de recursos, seguido de cooperação e agenda comum. A soma desses dados supera 70% das respostas apresentadas. Os principais recursos compartilhados aqui são conhecimentos e informações, conforme levantamento de informações sobre as atividades desenvolvidas pela entidade. Embora os dados apresentados sejam condizentes com a natureza da entidade, surpreendem por indicar que o Fonai tem prestígio perante as unidades de auditoria interna, pois participa da construção de uma agenda comum, ainda que seja mais voltada para a capacitação, promove encontros semestrais, regularmente, e possui um canal de comunicação direto com essas unidades, o que não ocorre com o órgão central instituído por lei.

Com relação às unidades da SFC/CGU, representadas no gráfico pela CGESUP, CGU-MG e CGU-RS, verifica-se que a razão predominante dos relacionamentos é “obrigatória”, sendo indicadas também, ainda que em pouca proporção, agenda comum, compartilhamento de recursos e cooperação nos relacionamentos envolvendo a CGESUP, bem como agenda comum quando se trata da CGU-MG. Nos relacionamentos que se referem à CGU-RS, a razão é 100% obrigatória, de acordo com os respondentes. Embora guarde conformidade com o papel definido legalmente para o órgão, as interações baseadas somente no cumprimento de

obrigações geram assimetria de poder e favorecem o aparecimento de conflitos, que podem dificultar a eficácia da atuação do SCI e o alcance dos propósitos definidos na legislação.

Similarmente às unidades da SFC/CGU, a razão predominante dos relacionamentos existentes entre os membros do SCI e a AECI-MEC é obrigatória, ou seja, está relacionada ao cumprimento de norma legal, sendo indicadas também as razões agenda comum e cooperação. Esse resultado condiz com o papel legal definido para o ator, que tem como principal finalidade prestar apoio ao órgão central de controle interno, o que demanda interação com os gestores e Audins das entidades vinculadas ao MEC, bem como com o órgão central de controle interno.

Quanto à CCCI, grande parte dos respondentes indicou as opções 1 (obrigatória) e 5 (outras), sendo que muitos dos que marcaram a última opção declararam, textualmente, desconhecer a CCCI. Esse resultado é consistente com as demais informações levantadas sobre a atuação da CCCI. Contudo, o resultado referente aos relacionamentos baseados na obrigatoriedade demonstra-se inconsistente, uma vez que não se vislumbraram nos estudos obrigações atribuídas aos integrantes do Sistema de Controle Interno junto à CCCI, além daquelas previstas para os membros efetivos da comissão, sendo que nenhum deles respondeu o questionário, o que pode indicar que os respondentes que marcaram essa opção também desconhecem o papel da CCCI.

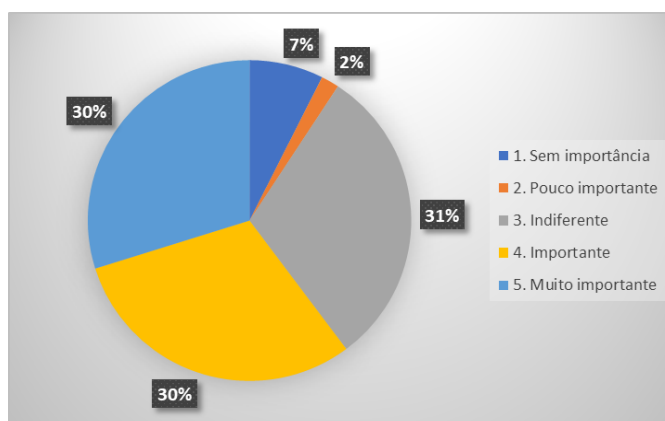
6.1.5 Intensidade dos relacionamentos

Conforme o referencial teórico, a força dos laços é uma combinação de diversos fatores tais como a frequência dos relacionamentos, intensidade emocional, reciprocidade e similaridades (GRANOVETTER, 1973; HANNEMAN; RIDDLE, 2005).

Para avaliar a intensidade dos relacionamentos, foram consideradas neste estudo a importância e a frequência dos relacionamentos, a existência de objetivos e interesses comuns e a realização de atividades em conjunto.

Com relação à importância dos relacionamentos, no questionário aplicado, solicitou-se aos participantes que indicassem qual a importância dos relacionamentos por eles estabelecidos com os outros integrantes do SCI, por meio das seguintes alternativas: (1) sem importância; (2) pouco importante; (3) indiferente; (4) importante; e (5) muito importante. A figura a seguir indica os resultados obtidos.

Figura 23 – A importância dos relacionamentos

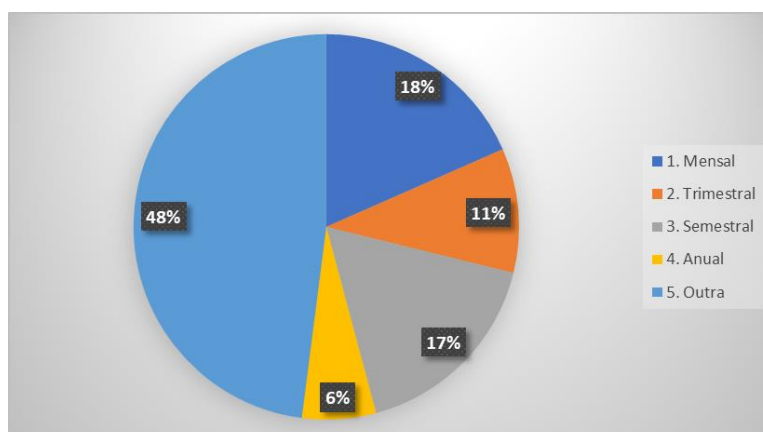


Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Observa-se a partir do gráfico que 60% dos relacionamentos indicados pelos respondentes são considerados importantes ou muito importantes, sendo que apenas 9% são tidos como sem importância (2%) ou pouco importantes (7%). Verificou-se, entretanto, que para 30% dos relacionamentos foi indicada a alternativa 3 (indiferente). Essas respostas estão associadas a relacionamentos mantidos com entidades de estados diferentes do estado do respondente. Portanto, os resultados demonstram que a maior parte dos relacionamentos estabelecidos é considerada importante ou muito importante para os atores.

Com relação à frequência dos relacionamentos, foi solicitado aos participantes que indicassem qual a frequência dos relacionamentos por eles estabelecidos com os outros integrantes do SCI, por meio das seguintes alternativas: (1) mensal; (2) trimestral; (3) semestral; (4) anual; e (5) outra. A análise das respostas apresentadas está sintetizada na figura a seguir.

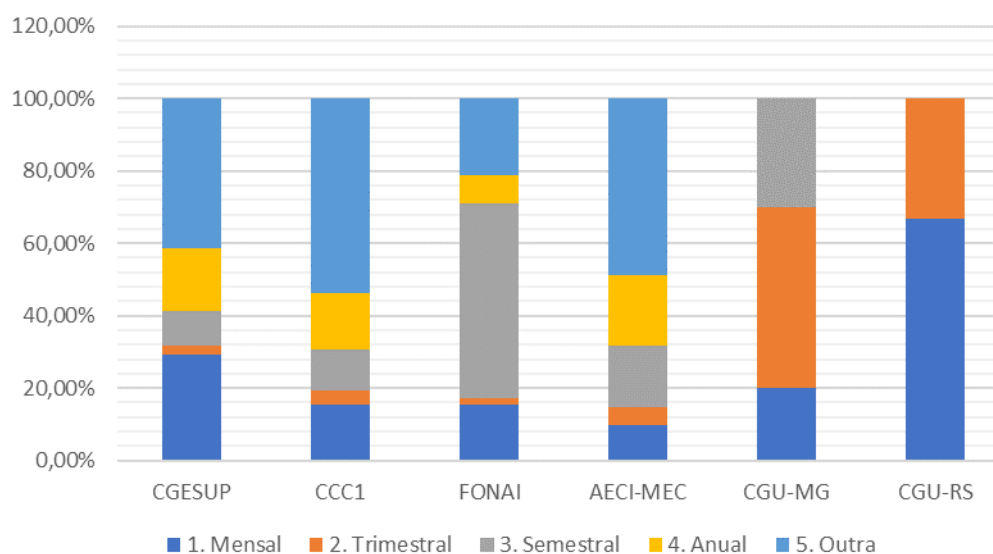
Figura 24 – Frequência dos relacionamentos



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Com base nesses dados, verifica-se que 48% indicaram a alternativa 5 (outra), sendo que muitos desses respondentes afirmaram, textualmente, que os relacionamentos ocorrem de forma esporádica, por meio de demandas, ou que não há interação. Para os demais relacionamentos indicados, a frequência se divide, predominantemente, em mensal, trimestral e semestral. As interações mensais possivelmente estejam relacionadas, em grande parte, às interações entre as CGU-Regionais e a CGESUP, enquanto as semestrais se referem às interações das Audins, promovidas pelo Fonai, por ocasião dos eventos realizados com essa periodicidade, e, também, decorrentes da atuação da SFC/CGU quando das avaliações do Paint e do Raint, considerando que uma ocorre, normalmente, no primeiro semestre de cada exercício e a outra, no segundo. A fim de se obter uma visão mais detalhada, analisou-se a frequência dos relacionamentos referentes aos seis atores centrais, obtendo-se os seguintes resultados:

Figura 25 – Frequência dos relacionamentos – atores centrais



Nota: Percentual do total de relacionamentos indicados.

Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Por meio do gráfico, é possível visualizar melhor como estão distribuídas as frequências entre os seis atores centrais. Observa-se que a alternativas 5 (outra), com maior percentual, está distribuída, predominantemente, entre a unidade central da SFC/CGU (CGESUP), com 41,46%, a CCCI (53,85%) e a AECI-MEC (48,78%), para as quais muitos respondentes indicaram, textualmente, que os relacionamentos ocorrem de forma esporádica, em função de demandas, ou que não há interação.

Excluindo-se essa alternativa, nos relacionamentos com a CGESUP, prevalecem os mensais (29,27%), seguidos dos anuais (17,07%), sendo que, como já destacado, os mensais estão, em grande parte, relacionados às interações mantidas com as CGU-Regionais, que também fazem parte do órgão central, enquanto os anuais são relacionados às avaliações do Paint e do Raint, conforme informações colhidas nas entrevistas, nas análises dos documentos e em outras questões do questionário aplicado. Já com a AECI-MEC, prevalecem as interações anuais (19,51%), seguidas das semestrais (17,07%). A frequência anual, provavelmente, resulta do processo de prestação de contas anual, que não é objeto deste estudo. Quanto à CCCI, as frequências mensal e anual (15,38%) se sobressaem, sendo que esses relacionamentos foram indicados tanto por unidades da SFC/CGU, quanto pelas Audins das Instituições Federais de Ensino. Quanto ao Fonai, a maior frequência apontada é semestral (53,85%), corroborando os dados resultantes da análise documental, relativos aos eventos realizados com essa periodicidade.

Observa-se que o perfil dos relacionamentos mantidos com as CGU-Regionais diferencia-se dos demais atores centrais. Primeiro, porque não foram indicadas as alternativas 5 (outra) e nem 4 (anual) para nenhuma dessas unidades. Segundo, por apresentar predominância de interações com frequência mensal e semestral, demonstrando, portanto, serem estas mais frequentes, sendo que na CGU-RS aparecem somente as frequências mensal e trimestral. Esses dados associados aos resultados relativos às densidades apresentadas para as regiões sudeste e sul, que tiveram os maiores índices para essa variável, indicam maior conectividade entre os atores dessas regiões. Por outro lado, os contextos identificados nas interações com esses atores são menos diversificados quando comparados com os demais, conforme demonstrado por meio das análises das razões dos relacionamentos, uma vez que para CGU-MG as razões identificadas são “agenda comum” e “obrigatória”, enquanto que para a CGU-RS apenas a razão “obrigatória”. Nesse sentido, se, por um lado, a maior frequência das interações com esses atores aponta para uma maior intensidade dos relacionamentos, por outro, a falta de diversidade de contextos indica em sentido contrário.

Para análise das atividades realizadas em conjunto, foi solicitado aos participantes do questionário aplicado que indicassem atividades realizadas em conjunto com outros integrantes do SCI, sendo elencados cinco tipos de atividades mais a opção “outros”. Tendo em vista a grande quantidade de Audins e de CGU-Regionais, essas unidades foram consideradas em dois grupos, a saber: SFC/CGU-Regional, a fim de que os respondentes informassem as atividades realizadas em conjunto com qualquer CGU-Regional ou grupo

formado por essas unidades; e Audins, para que os respondentes indicassem as atividades executadas em conjunto com qualquer Audin ou grupo composto por essas unidades. Assim, a lista do questionário contemplou os seguintes integrantes: CGU-Regional (Controladorias Regionais); SFC/CGU-Brasília (CGESUP); Audins (unidades de auditoria interna); Fonai; e AECI-MEC. Importante registrar que dos 68, apenas cinco informaram que sua entidade não executa atividades em conjunto com os demais integrantes.

As atividades realizadas em conjunto com maior frequência foram eventos de capacitação/treinamento para os auditores, avaliação das ações e definição de diretrizes, metas e objetivos comuns, conforme demonstra a tabela 1:

Tabela 1 – Atividades realizadas em conjunto

Tipos de atividades em conjunto	Frequência absoluta	Frequência relativa
Definição de diretrizes, metas e objetivos comuns	64	20,19%
Atividades de auditoria	33	10,41%
Avaliação das ações realizadas.	66	20,82%
Eventos de capacitação/treinamento para os auditores	99	31,23%
Eventos de capacitação/treinamento para outros servidores das instituições envolvidas	46	14,51%
Outras	9	2,84%
Total	317	100,00%

Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Na análise das atividades em conjunto, considerando a frequência por ator do SCI, observou-se que os integrantes com maior frequência de atividades realizadas em conjunto foram: CGU-Regional, que representa todas as CGU-Regionais, com 122 (38,49%); o Fonai, com 70 (22,08%); e Audins, que representa todas as unidades de auditoria interna, com 59 (18,61%). A tabela a seguir demonstra as frequências por integrante ou grupo de integrantes para cada uma das atividades realizadas em conjunto.

Tabela 2 – Atividades realizadas em conjunto por atividade e integrante do SCI

Tipos de atividades em conjunto	Frequência	Atividades realizadas em conjunto com:				
		CGU-Regional	SFC/CGU-Brasília	Audins	Fonai	AECI/MEC
Definição de diretrizes, metas e objetivos comuns	Freq. Absoluta	22	16	13	8	5
	Freq. Relativa	18,03%	33,33%	22,03%	11,43%	27,78%
Atividades de auditoria (auditorias compartilhadas)	Freq. Absoluta	15	4	7	4	3
	Freq.	12,30%	8,33%	11,86%	5,71%	16,67%

Tipos de atividades em conjunto	Frequência	Atividades realizadas em conjunto com:				
		CGU-Regional	SFC/CGU-Brasília	Audins	Fonai	AECI/MEC
	Relativa					
Avaliação das ações realizadas	Freq. Absoluta	34	12	11	5	4
	Freq. Relativa	27,87%	25,00%	18,64%	7,14%	22,22%
Eventos de capacitação/treinamento para os auditores	Freq. Absoluta	28	10	17	42	2
	Freq. Relativa	22,95%	20,83%	28,81%	60,00%	11,11%
Eventos de capacitação/treinamento para outros servidores das instituições envolvidas	Freq. Absoluta	21	5	9	10	1
	Freq. Relativa	17,21%	10,42%	15,25%	14,29%	5,56%
Outros	Freq. Absoluta	2	1	2	1	3
	Freq. Relativa	1,64%	2,08%	3,39%	1,43%	16,67%
Total	Freq. Absoluta	122	48	59	70	18
	Freq. Relativa	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

O resultado demonstra que são executados de forma conjunta todos os tipos de atividades elencadas e por todos os atores, em maior ou menor grau. Esse dado é considerado positivo, considerando que a realização de atividades em conjunto proporciona um ambiente de trocas de informações e conhecimentos, além de favorecer a aproximação entre as partes envolvidas.

Quanto à análise referente às atividades envolvendo cada um dos atores, o fato de as CGU-Regionais e as Audins apresentarem as maiores frequências para o total das atividades realizadas em conjunto não surpreende, porque, além dessas unidades serem em maior número, estão representadas, entre as opções, por um grupo, sendo que o grupo Audins representa todas as 101 unidades de auditoria interna e o grupo CGU-Regional, todas as 26 CGU-Regionais. Dessa forma, considerando que 127 atores constantes da matriz geral de relacionamentos foram citados ao menos uma vez pelos 68 respondentes, se compararmos as frequências apresentadas para o Fonai (70) e para a SFC/CGU-Brasília (48) com as frequências dos grupos Audins (59) e CGU-Regional (122), facilmente concluiremos que, efetivamente, as frequências das atividades realizadas em conjunto com o Fonai e com a SFC/CGU-Brasília são superiores às frequências de cada uma das Audins e das CGU-

Regionais. Portanto, os resultados apontam que tanto o Fonai como a SFC/CGU-Brasília executam, no geral, atividades em conjunto com os demais atores, com maior frequência.

Analisando-se os tipos de atividades realizadas em conjunto, verificou-se que as relacionadas à definição de diretrizes, metas e objetivos comuns, envolvendo a CGU-Brasília, foram respondidas em grande parte por respondentes das CGU-Regionais (13). O mesmo ocorre em relação à atividade de avaliação das ações realizadas. Esse dado demonstra que grande parte dessas atividades é executada entre as unidades da CGU-Brasília e as Controladorias Regionais, portanto, adstritas ao próprio órgão. O resultado relativo à definição de diretrizes, metas e objetivos comuns envolvendo as CGU-Regionais, cuja frequência foi de 18,03%, guarda conformidade com os demais resultados do questionário, bem como da análise documental, os quais demonstram que, no geral, não há estabelecimento de objetivos e metas de forma compartilhada. A partir dos demais dados apresentados, pode-se concluir que algumas CGU-Regionais estabelecem uma interação na fase de planejamento, a fim de discutir as ações a serem realizadas, e outras não, restringindo-se, nesses casos, à análise do Paint e manifestação formal acerca dos resultados dessa avaliação.

As atividades de auditoria realizadas em conjunto, denominadas “auditorias compartilhadas”, apresentaram a menor frequência entre todas as atividades, exceto a alternativa “outras”, o que corrobora os resultados das demais análises, especialmente da documental na qual não foram identificadas atividades de auditoria compartilhada realizadas nos exercícios de 2015 e 2016. O que surpreende nesses resultados é a indicação de atividades de auditoria executadas em conjunto com o Fonai, ainda que com uma frequência de 5,71%, tratando-se, portanto, de um fato novo.

As atividades de avaliação das ações executadas apresentam frequência de 20,82%, em relação ao total das atividades, e envolvem, predominantemente, as CGU-Regionais, cuja frequência é de 34 (51,5% em relação aos demais atores). Essas atividades, em parte, se referem à avaliação do Paint e da execução das atividades nele previstas (avaliação do Raint). De acordo com os registros nos relatórios de avaliação da SFC/CGU, analisados neste estudo, não se trata, exatamente, de uma atividade realizada em conjunto, mas de uma atividade executada pela SFC/CGU sobre a atuação das Audins. Contudo, a julgar pela frequência apresentada para este item do questionário, os respondentes consideraram como atividade conjunta, o que é positivo e pode denotar que, em alguns casos, seja de fato realizada em conjunto, embora não fique registrado nos relatórios emitidos pela SFC/CGU.

Por fim, destaca-se, de forma positiva, a frequência relativa à realização de eventos de capacitação/treinamento para auditores, que representa 31,23% de todas as atividades. Com relação aos atores envolvidos, os que apresentam maior frequência são o Fonai (42), seguido das CGU-Regionais (28) e das Audins (17). Essas atividades também aparecem com frequências menores para os demais atores. Os eventos de capacitação destinados a outros servidores das instituições envolvidas também aparecem como atividades executadas em conjunto envolvendo, predominantemente as CGU-Regionais, o Fonai e as Audins.

Os resultados demonstram que, em boa medida, são realizadas atividades em conjunto, especialmente aquelas voltadas à capacitação e treinamento dos auditores e dos demais servidores das instituições envolvidas. Essas atividades são executadas com maior frequência com o Fonai, seguido das unidades da SFC/CGU e das Audins. Contudo, as atividades relativas às auditorias compartilhadas, que representam uma boa oportunidade de interação, de trocas de informações e de conhecimentos, apresentam a menor frequência entre todas as atividades.

Mediante a análise documental, verificou-se que existem objetivos e interesses comuns entre os diversos atores. Contudo, embora alguns respondentes tenham indicado a existência de atividades voltadas à definição de diretrizes, objetivos e metas comuns, essa prática, no que diz respeito ao planejamento das ações que envolvem as Audins e a SFC/CGU, não foi confirmada por meio das entrevistas, dos exames documentais e de outros itens do próprio questionário, quando perguntado de forma específica. Também não foram identificados espaços destinados à discussão e negociação voltadas à definição de uma agenda comum. Segundo as entrevistas, tal prática não ocorre, principalmente, em função da estrutura inadequada de recursos humanos, tanto da SFC/CGU quanto das Audins, o que parece um paradoxo, visto que o investimento de pessoal para elaboração de um planejamento integrado, por certo, favoreceria a integração das ações e o melhor aproveitamento dos recursos na etapa de execução. Portanto, os resultados indicam que, embora existam objetivos comuns, no geral, não há definição de uma agenda comum entre o órgão central (SFC/CGU) e as Audins, ocorrendo de forma esporádica e localizada.

6.2 COMPLEMENTARIDADE DE RECURSOS NO ÂMBITO DO SCI

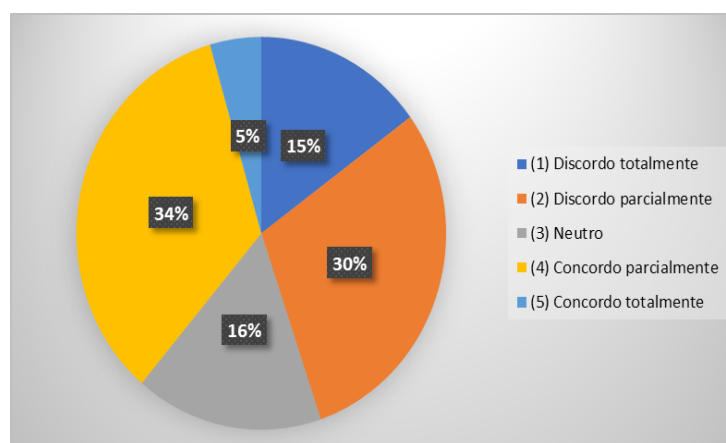
Adicionalmente às análises da configuração do SCI, da estrutura dos relacionamentos e dos mecanismos de coordenação existentes, foi efetuada a análise de correlação de Spearman entre os mecanismos de coordenação e a complementaridade de recursos e ações.

Essa análise foi realizada com base nas respostas apresentadas no questionário aplicado aos titulares das unidades da SFC/CGU e das Audins acerca dos processos de planejamento, de acompanhamento e de avaliação das ações das Audins, bem como da existência de complementaridade entre as unidades da SFC/CGU e as Audins. Foram também utilizados os dados referentes à opinião dos respondentes quanto à contribuição dos mecanismos de coordenação para: a atuação coordenada e integrada entre a SFC/CGU e as Audins; a troca de conhecimentos, experiências e metodologias entre os auditores envolvidos; e a melhoria da qualidade dos trabalhos.

Considerando que os resultados da aplicação dos questionários referentes aos mecanismos de coordenação já foram demonstrados em separado, apresentam-se, a seguir, os resultados relativos à complementaridade e ao compartilhamento de recursos.

Com relação à complementaridade na execução das ações, a figura seguinte demonstra os resultados apresentados pelos respondentes em relação à assertiva: “Há complementaridade na realização das ações de controle, de forma que a CGU, na execução de suas atividades, utiliza os resultados dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna e vice-versa, evitando o retrabalho”.

Figura 26 – Complementaridade na execução das ações



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

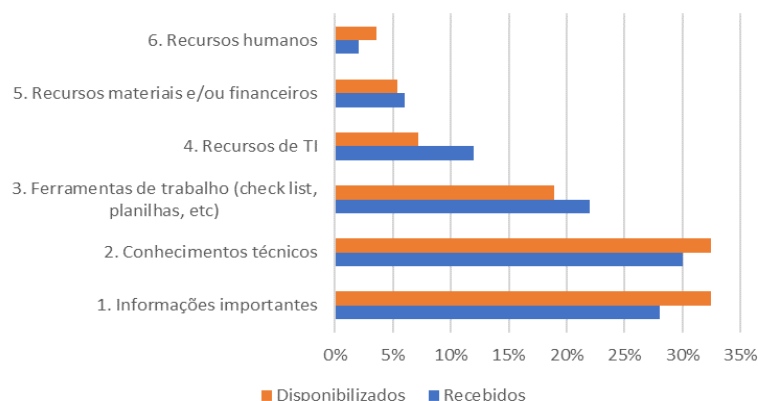
A figura demonstra que 15% dos respondentes discordam parcialmente e 30% totalmente que há complementaridade na realização das ações de controle; 16% não concordam e nem discordam; e 39% concordam ao menos parcialmente. Os resultados indicam uma polarização, sendo que existe complementaridade para uma parte e para outra não.

Com relação ao compartilhamento de recursos, foi apresentada uma lista com as alternativas descritas a seguir, devendo ser indicado se a entidade representada pelo respondente disponibilizou ou recebeu:

- a) informações importantes para realização de ações de controle;
- b) conhecimentos técnicos, experiências e boas práticas;
- c) ferramentas de trabalho (*check list*, planilhas, procedimentos de auditoria, outros);
- d) recursos de tecnologia da informação;
- e) recursos materiais e financeiros (para realização de ações/eventos, por exemplo);
- f) recursos humanos; e
- g) outro:

Dos 68 respondentes, 67,64% informaram que compartilharam recursos próprios com outras entidades, indicando ao menos uma das alternativas dadas, enquanto 32,35% não selecionaram nenhum dos recursos listados, mostrando que não compartilharam com outras entidades. Quanto ao recebimento dos recursos a título de compartilhamento, 69,11% dos respondentes indicaram ter recebido ao menos um dos recursos listados de outras entidades, enquanto 29,48% sinalizaram não ter recebido recurso algum. Esse dado demonstra, por um lado, que há um razoável grau de compartilhamento entre as entidades representadas pelos respondentes, embora haja uma boa parcela que informou não compartilhar recurso algum. Esse resultado pode estar associado aos diferentes níveis de relacionamento apresentados pelos integrantes da rede, conforme demonstrado, de modo que aqueles que possuem maior quantidade de relacionamentos, ou seja, maior conectividade dentro da rede, têm mais acesso aos recursos disponíveis e desenvolvem colaboração recíproca, corroborando o entendimento contido no referencial teórico dos diversos autores (BALESTRIN, 2005; BARBOSA, 2010; DIAS, 2015; GRANOVETTER, 1973; JONES; HESTERLY; BORGATTI, 1997). O detalhamento da frequência por tipo de recurso está demonstrado na figura a seguir.

Figura 27 – Compartilhamento de recursos

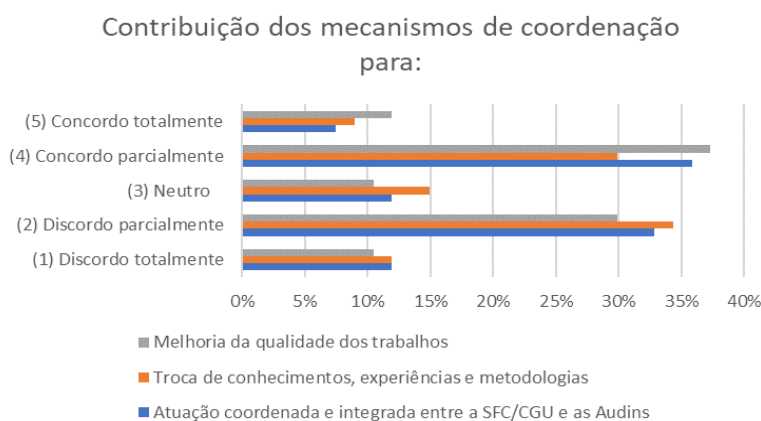


Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Observa-se que os recursos compartilhados com maior frequência são Informações importantes (1), Conhecimentos técnicos (2) e Ferramentas de trabalho (3), o que é compatível com a natureza das atividades desenvolvidas pelos integrantes da rede. Contudo, verificou-se que os recursos de tecnologia da informação (TI) são pouco compartilhados, embora sejam muito utilizados.

No que diz respeito à avaliação dos respondentes quanto à contribuição dos mecanismos de coordenação atualmente adotados para a atuação coordenada e integrada entre a SFC/CGU e as Audins, a troca de conhecimentos, experiências e metodologias entre os auditores envolvidos, bem como para a melhoria da qualidade dos trabalhos, os resultados são apresentados na Figura 28:

Figura 28 – Contribuição dos mecanismos de coordenação adotados no âmbito do SCI



Fonte: Elaborada pela autora a partir da consolidação do questionário aplicado aos titulares das CGU-Regionais, da CGESUP e das Audins de 101 Instituições Federais de Ensino

Similarmente à análise referente à existência de complementaridade na realização das ações de controle, o grupo de respondentes mostrou-se dividido. Nesse sentido, excluindo-se os 10% que indicaram a alternativa 3 (neutro), aproximadamente a metade concorda, ao menos parcialmente, que os mecanismos de coordenação adotados pela SFC/CGU contribuem de forma satisfatória para a atuação coordenada e integrada entre a SFC/CGU e as Audins, para a troca de conhecimentos, experiências e metodologias e para a melhoria da qualidade dos trabalhos, enquanto a outra metade discorda, ao menos parcialmente.

Para analisar a correlação entre os mecanismos de coordenação, o compartilhamento de recursos, a complementaridade na execução das ações de controle e as avaliações dos respondentes quanto à contribuição dos mecanismos de coordenação, foi utilizado o coeficiente de correlação de Spearman. Segundo Lira e Neto (2006), esse coeficiente é aplicável quando as variáveis são ordinais ou dicotômicas, em vez de intervalares ou contínuas. Portanto, considerando que as variáveis utilizadas são, predominantemente, nominais, utilizou-se esse coeficiente na análise de correlação. A tabela de correlação encontra-se no Apêndice H.

Os resultados da análise indicam que a variável referente à interação entre as unidades da SFC/CGU e as Audins, durante a execução das ações dessas unidades (C6), está moderadamente relacionada com a complementaridade na realização das ações de controle (C7), apresentando coeficiente de Spearman de 0,52, com $p < 0,0001$.

A variável C6 também está moderadamente relacionada com as variáveis relativas à percepção dos respondentes acerca da contribuição dos mecanismos de coordenação para a atuação coordenada e integrada entre a SFC/CGU e as Audins (C12-A1); a troca de conhecimentos, experiências e metodologias entre os auditores envolvidos (C12-A2); e para a melhoria da qualidade dos trabalhos (C12-A3).

Adicionalmente, a variável referente ao planejamento de metas e objetivos comuns (C3) está relacionada com a variável C6 (interação entre as unidades da SFC/CGU e as Audins durante a execução das ações), ainda que com um coeficiente considerado fraco (0,461 com $p = 0,000$).

O quadro a seguir, sintetiza os valores das correlações apresentadas entre as variáveis:

Quadro 26 – Variáveis que apresentaram correlação significativa

Pares de variáveis	C3 e C6	C6 e C7	C6 e C12A1	C6 e C12A2	C6 e C12A3
Coefficiente	0,461	0,519	0,560	0,638	0,549
Valor-p	0,000	< 0,0001	< 0,0001	< 0,0001	< 0,0001

Fonte: Elaborado pela autora

Os resultados apontam correlação positiva entre as ações de planejamento de objetivos e metas comuns e as interações durante a execução desse planejamento, bem como entre a interação e a complementaridade na realização das ações. Considerando que o planejamento de metas e objetivos comuns está associado à coerência existente entre os atores da rede, bem como aos mecanismos de coordenação (sistema de planejamento e espaços decisão e negociação), e que as interações estão relacionadas à conectividade, os resultados encontrados são compatíveis com o modelo teórico conceitual adotado, segundo o qual a coerência, a conectividade e os mecanismos de coordenação apresentam relação com a complementaridade, ou seja, com o funcionamento da rede.

6.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da análise da estrutura dos relacionamentos que envolvem a atuação da SFC/CGU, as Audins das Instituições Federais de Ensino e as demais instâncias, conclui-se que, em relação ao tamanho, a rede formada pelo SCI pode ser considerada grande e complexa, tendo em vista a quantidade e multiplicidade dos atores envolvidos, demandando, portanto, uma estrutura de governança e de coordenação que favoreça a criação de um ambiente de interação, integração, trocas de recursos, bem como o atingimento dos objetivos definidos.

No que diz respeito à densidade dos relacionamentos, ou seja, à conectividade, verificou-se que, em se tratando da rede como um todo, é baixa, apresentando um índice de 0,038, numa escala de 0 a 1, o que significa que os laços efetivamente existentes correspondem a 3,8% do total de laços possíveis. Se considerarmos que a análise contempla apenas uma parte da rede, a tendência é que o valor da densidade seja ainda menor na rede como um todo.

No núcleo central da rede, que concentra os atores com maior quantidade de relacionamentos, esse índice sobe para 40%, considerado razoável, de acordo com os estudos utilizados como referência nesta pesquisa (COSER, 2003). A análise da densidade do centro com a periferia (0,070) e da periferia com o centro (0,067) apresentam valores próximos, demonstrando uma certa reciprocidade entre os atores, enquanto a densidade entre os atores da periferia, de 0,018, mostra-se ainda menor que a densidade geral da rede, o que revela um baixo índice de interação.

Quando avaliados, os subgrupos formados a partir da segregação da rede por região do país, nota-se que o índice de densidade aumenta, sendo que as regiões Sul e Sudeste apresentam os maiores valores, de 0,22 e 0,17, respectivamente. Nessa análise, os valores de densidade nos núcleos das redes são significativamente superiores aos da rede como um todo. Esses resultados demonstram, por um lado que, em redes menores ou formadas por integrantes mais próximos, a densidade aumenta. Por outro lado, quando se compara a densidade do núcleo com a da periferia, verifica-se que a rede apresenta um razoável grau de desigualdade entre os integrantes, em termos de quantidade de relacionamentos (ligações).

Na análise da centralidade de grau, dada pela quantidade de relacionamentos diretos existentes para um ator (nó), observou-se que o núcleo dos relacionamentos é composto pelos seguintes atores: CGESUP, CCCI, Fonai, AECI-MEC, IF Sertão-PE, CGU-MG, UFSJ, IFMG, IFNMG, IFSEMG, IFSULMINAS, IFTM, UFMG, UFTM, UFVJM, Cefet-RJ, UFRRJ e Unifesp. Nesse sentido, além dos atores presumidamente centrais, como as unidades da SFC/CGU, o Fonai e a AECI-MEC, aparecem, também, diversas auditorias internas das Instituições Federais de Ensino, predominantemente, do Estado de Minas Gerais, indicando que esses atores se destacam dos demais, em nível de interações. Foi possível observar, ainda, que, tanto na análise da rede como um todo quanto dos subgrupos correspondentes às regiões do país, o Fonai ocupa a posição de ator central no SCI, aparecendo em primeiro lugar, no geral, e em quatro regiões, na segunda análise. Na sequência, estão a AECI-MEC, a CGESUP, a CCCI e as CGU-Regionais CGU-MG e CGU-RS. Ressalta-se que, apesar de sua pouca atuação, conforme os resultados dos exames documentais, a CCCI aparece no centro dos relacionamentos em três regiões.

O grau de centralização da rede como um todo, com base nas medidas de centralização gráfica de Linton Freeman, indica um razoável grau de centralização de entrada (38,11%) e o grau de centralização de saída mais baixo (23,38%). Esses dados apontam para a existência de

um razoável grau de centralização da rede como um todo e desigualdade entre os atores da rede, ratificando os demais resultados já apresentados, especialmente os referentes à centralidade de grau.

Em relação às razões dos relacionamentos, a análise da rede como um todo demonstrou que predominam as razões “demandas”, sendo estas oriundas principalmente das unidades da SFC/CGU e da AECI-MEC, e a “obrigatória”, ou seja, decorrentes do cumprimento de normas. Na sequência, aparecem as razões “compartilhamento de recursos”, “cooperação” e “agenda comum”, sendo esta a razão menos apontada. Na análise da rede segregada por região, observa-se que aumenta a proporção de relacionamentos baseados no “compartilhamento de recursos”, “agenda comum” e “cooperação”, especialmente nas regiões Nordeste e Centro-Oeste, ainda que existam as de natureza obrigatória. Os resultados da análise, tomando como referência os seis atores mais centrais, indicam que nos relacionamentos que envolvem as unidades da SFC/CGU, a AECI-MEC e a CCCI a razão predominante é “obrigatória”, sendo que, no caso da CGU-RS, 100% dos respondentes apontaram essa razão para os relacionamentos estabelecidos. Já em relação ao Fonai, a razão predominante dos relacionamentos é o “compartilhamento de recursos”, seguido de “cooperação” e “agenda comum”.

No caso da SFC/CGU e da AECI-MEC, embora esses resultados sejam condizentes com os papéis definidos legalmente para os órgãos, as interações baseadas somente no cumprimento de obrigações geram assimetria de poder e favorecem o aparecimento de conflitos, o que, aliado à ausência de vinculação hierárquica, pode dificultar a atuação coordenada integrada e, por conseguinte, a eficácia e eficiência do sistema.

Quanto ao Fonai, os principais recursos compartilhados são conhecimentos e informações, conforme levantamento de informações sobre as atividades desenvolvidas pela entidade. Esses dados associados aos demais já apresentados demonstram que a entidade tem prestígio perante as unidades de auditoria interna, sendo reconhecida por grande parte dos respondentes. Ademais, participa da construção de uma agenda comum voltada para a capacitação, desenvolvimento e troca de conhecimentos, bem como promove encontros semestrais e possui um canal de comunicação direto com essas unidades.

Quanto à intensidade dos relacionamentos, os resultados indicam que os laços existentes entre as Audins e o Fonai e entre as Audins e as CGU-Regionais mostram-se mais fortes em

relação aos demais, tendo em vista a maior frequência dos relacionamentos e das atividades realizadas em conjunto, em conformidade com as definições de Jones, Hesterly e Borgatti (1986). Contudo, os relacionamentos entre as Audins e as unidades da SFC/CGU, especialmente as CGU-Regionais, são baseados, primordialmente, no cumprimento de obrigações legais, o que gera assimetria de poder, com tendência à geração de conflitos. Além disso, a definição de objetivos e metas comuns não é realizada de forma sistematizada, ou seja, quando existe, ocorre de forma localizada e esporádica, o que dificulta uma maior integração na realização das ações. Dessa forma, o SCI dispõe de fatores que favorecem o fortalecimento dos laços entre os seus integrantes, dependendo, para isso, do aprimoramento dos mecanismos de coordenação, especialmente relacionados à criação de espaços para discussão e negociação, sistema de planejamento e mecanismos de comunicação.

Com relação à complementaridade, os resultados das análises indicam um razoável grau de diversidade no funcionamento da rede, dependendo do grupo de atores ou mesmo da região geográfica, guardando coerência com os demais resultados apresentados, especialmente a densidade e a intensidade dos relacionamentos. Nesse sentido, no que se refere ao compartilhamento de recursos, mais de 65% dos respondentes indicaram que já disponibilizaram ou receberam algum recurso de outros integrantes do SCI, sendo que os recursos mais compartilhados são informações, conhecimentos técnicos e ferramentas de trabalho; e os menos compartilhados são os recursos humanos.

No que diz respeito à realização de ações complementares, aproximadamente metade dos respondentes concorda que há complementaridade na realização das ações, enquanto a outra metade discorda. Resultado similar foi obtido quanto à avaliação dos respondentes sobre a contribuição dos mecanismos de coordenação, atualmente adotados, para a atuação coordenada e integrada entre a SFC/CGU e as Audins, para o compartilhamento de recursos e para a melhoria da qualidade dos trabalhos.

Quanto às análises de correlação entre as variáveis correspondentes aos mecanismos de coordenação e à complementaridade, os dados demonstraram correlação significativa (positiva), ainda que com um coeficiente fraco, entre a variável relativa ao planejamento de objetivos e metas comuns (C3) e a correspondente à interação durante a etapa de execução das ações (C6). Por sua vez, a variável correspondente à interação durante a etapa de execução das ações apresenta correlação moderada com a variável correspondente à complementaridade na realização das ações de controle (C7). A variável C6 também mostrou correlação

moderada com as variáveis relativas à percepção dos respondentes acerca da contribuição dos mecanismos de coordenação para a atuação coordenada e integrada entre a SFC/CGU e as Audins; para a troca de conhecimentos, experiências e metodologias entre os auditores envolvidos; e para a melhoria da qualidade dos trabalhos.

Portanto, os resultados apontam correlação positiva entre as ações de planejamento de objetivos e metas comuns e as interações durante a execução desse planejamento, bem como entre a interação e a complementaridade na realização das ações, o que guarda coerência com o modelo teórico conceitual adotado, segundo o qual os mecanismos de coordenação e a conectividade apresentam relação com a complementaridade, ou seja, com o funcionamento da rede.

Nesse sentido, o estabelecimento de agenda comum depende de mecanismos de decisão e negociação, que promovam espaços de discussão, compartilhamento de informações e tomada de decisão. Contudo, por um lado, não foram identificados mecanismos de decisão e negociação coordenados pela SFC/CGU e o sistema de planejamento não prevê espaços de discussão e/ou o planejamento compartilhado, não havendo, portanto, definição de agenda comum entre o órgão central e as unidades de auditoria interna. Por outro lado, existe uma agenda comum, voltada para a realização de eventos de capacitação, entre as unidades de auditoria interna, promovida e coordenada pelo Fonai, da qual a SFC/CGU participa como convidada e/ou apoiadora.

As interações estão relacionadas com a conectividade que, por sua vez, depende da existência de mecanismos de comunicação e de sistemas de informação que favoreçam uma comunicação fácil e sem ruídos. Conforme os estudos realizados por Barbosa (2010), os sistemas de informação são relevantes para o adequado funcionamento da rede, além dos mecanismos de decisão e negociação e dos sistemas de planejamento. Entretanto, não foram identificados sistemas de informação de uso comum. Ademais, os mecanismos de comunicação, adotados no âmbito do SCI, são formais e a distância, não favorecendo, portanto, uma comunicação rápida e permanente.

Por fim, as análises das correlações entre as variáveis referentes aos mecanismos de comunicação e de avaliação (controle e avaliação) e a complementaridade apresentaram correlação positiva fraca, ainda que significativa, não sendo possível tirar conclusões a partir desses dados.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo se destinou a verificar como o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), as unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino e as outras instâncias estão interagindo na realização das atribuições que lhes são comuns e/ou complementares.

Para operacionalizar o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

1. Identificar a estrutura, as finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e os atores, evidenciando sua configuração e características, em conformidade com a teoria das relações interorganizacionais;
2. Levantar as ações realizadas pela CGU, na qualidade de órgão central do SCI, identificando as normas emitidas e os mecanismos de coordenação voltados à orientação normativa, integração das ações e à supervisão técnica, que envolvem as etapas de planejamento, execução e avaliação das ações das unidades de auditoria interna; e
3. Analisar as relações que envolvem a atuação da CGU, das unidades de auditoria interna das Instituições Federais de Ensino e das demais instâncias, demonstrando o funcionamento e a correlação entre os mecanismos de coordenação e a complementaridade de recursos e das ações de controle executadas.

Atendendo ao primeiro objetivo específico, os estudos realizados permitiram descrever como está estruturado o SCI, suas finalidades e competências, identificando-se os seus integrantes (atores) e os vínculos entre eles, previstos normativamente. A partir das análises efetuadas e do referencial teórico, conclui-se que o SCI pode ser considerado uma rede formal ou burocrática (BALESTRIN, 2005; GRANDORI; SODA, 1995; HOFFMANN; MOLINA-MORALES; MARTÍNEZ-FERNÁNDEZ, 2007; VARGAS, 2002), criada com propósitos específicos ou direcionada a objetivos (PROVAN; LEMAIRE, 2012).

O SCI é composto por diversas organizações que possuem finalidades e competências comuns, sem que haja uma vinculação hierárquica entre elas. Como órgão central, tem-se a Controladoria-Geral da União, a quem compete, além das atribuições de órgão executor das atividades específicas de controle interno do Poder Executivo Federal, as funções de

orientação normativa e de supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema, incluindo-se as unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta.

Prosseguindo na estrutura do Sistema, há uma instância colegiada de caráter consultivo, instituída por lei, a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), composta, predominantemente, por representantes da CGU. Sua atuação é voltada para a realização de estudos e consequente apresentação de propostas, visando à integração operacional do SCI e ao aperfeiçoamento de suas atividades. Contudo, o presente estudo revela que a Comissão funcionou efetivamente apenas nos exercícios de 2014 e 2015.

Conta-se ainda com outra instância de caráter associativo na rede que é a Associação Nacional dos Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação – Fonai, de iniciativa dos servidores das Audins das entidades vinculadas ao MEC, que tem, entre outros, o objetivo de congregar esses servidores, a fim de promover o estudo e o debate das questões pertinentes ao controle interno na área da educação.

Portanto, constitui-se em uma rede considerada complexa, tendo em vista a quantidade de integrantes, a abrangência de sua atuação, a diversidade de órgãos e entidades e a dispersão em todo o país.

Com relação ao segundo objetivo, constatou-se que existe uma base normativa referente às atividades de auditoria interna, demonstrando, em tese, o exercício da supervisão técnica por parte da SFC/CGU, sendo identificados como mecanismos de coordenação o processo de planejamento, os mecanismos de comunicação e de avaliação. Contudo, constatou-se que os mecanismos de comunicação privilegiam a comunicação formal e a distância. Ademais, não foram identificados mecanismos que proporcionem a negociação, compartilhamento de informações e decisões conjuntas, nem definição de uma agenda comum que contribua para a integração prevista no Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000c). Também não foram encontrados sistemas informatizados de uso comum, específicos para a realização das atividades de auditoria interna, que favoreçam uma comunicação rápida e permanente e que auxiliem na coordenação do sistema como um todo.

Segundo as entrevistas realizadas, há concordância no sentido de que os mecanismos de coordenação utilizados pela CGU são insuficientes para promover uma ação integrada entre o órgão central (SFC/CGU) e as unidades de auditoria interna e que essa situação decorre, principalmente, da capacidade operacional incompatível com as demandas, tanto por parte da SFC/CGU como das unidades de auditoria interna. Outro aspecto é o fato de a SFC/CGU ser

um órgão relativamente novo e, em razão disso, houve uma concentração de esforços no sentido de estruturar e organizar o próprio órgão.

As ações relativas à supervisão técnica consistem, principalmente, na avaliação do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint) e do Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (Raint), realizadas, normalmente, no início e no final de cada exercício, com base nos documentos emitidos pelas Audins. Portanto, em geral, há interação na etapa de planejamento das ações das Audins e na de avaliação. Entretanto, os resultados das análises dos documentos e dos questionários revelaram que essas interações são, predominantemente, formais e a distância, utilizando como meio de comunicação os próprios planos e relatórios. Desse modo, há pouca interação presencial. Quanto ao acompanhamento da execução, o exame documental apontou que não há uma padronização, ocorrendo em alguns estados e em outros não.

Os resultados das análises demonstraram que as avaliações são efetuadas unilateralmente pela SFC/CGU sobre a proposta do Paint e a atuação da Audin (Raint), não sendo identificadas avaliações conjuntas que permitam uma reflexão acerca das ações realizadas e dos resultados obtidos, com vistas ao aprimoramento dos processos e da atuação do sistema como um todo.

Quanto ao terceiro objetivo, a análise da estrutura dos relacionamentos mostrou que a densidade da rede como um todo é baixa, o que significa que há pouca conectividade entre os seus integrantes. Importante registrar que o presente estudo contemplou apenas uma parte do Sistema, considerando o órgão central (CGU), as auditorias internas das Instituições Federais de Ensino e os demais atores da área da Educação. Tendo em vista que as unidades de auditoria interna, que fizeram parte deste estudo, são vinculadas a entidades de uma mesma área (educação) e possuem características similares, há uma tendência da densidade dessa parte da rede ser maior do que a densidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal como um todo, o que aponta para um índice de conectividade muito baixo.

Num outro sentido, esse quadro melhorou quando a rede foi segregada por região, apresentando um grau de conectividade mais elevado, sendo os maiores valores de densidade identificados foram os das regiões Sul e Sudeste. Importante ressaltar que a densidade aumenta sensivelmente, quando se considera apenas os atores centrais. Nessa perspectiva, quando analisada a rede como um todo, a densidade aumenta para 40% e, por região, o menor valor apresentado é 36% e o maior é de 64%. Esse resultado indica um razoável grau de

desigualdade entre os atores da rede no que diz respeito à quantidade de relacionamentos mantidos, o que reflete em diferentes níveis de oportunidades e acesso aos recursos disponíveis na rede. Dessa forma, os atores com maior grau de conectividade são a CGESUP (CGESUP), CCCI, Fonai, AECI-MEC, IF Sertão-PE, CGU-MG, UFSJ, IFMG, IFNMG, IFSEMG, IFSULMINAS, IFTM, UFMG, UFTM, UFVJM, Cefet-RJ, UFRRJ e a Unifesp. Portanto, além dos atores presumidamente centrais, como as unidades da SFC/CGU, o Fonai e a AECI-MEC, aparecem, também, diversas auditorias internas das Instituições Federais de Ensino, predominantemente do Estado de Minas Gerais.

Tanto na análise da rede como um todo como dos subgrupos correspondentes às regiões do país, o Fonai ocupa a posição de ator central, mostrando-se um ator que tem prestígio dentro da rede, aparecendo em primeiro lugar, no geral, e em quatro regiões, na segunda análise. Na sequência, aparecem a AECI-MEC, a CGESUP, a CCCI e as regionais CGU-MG e CGU-RS. Ressalta-se que, apesar de sua pouca atuação, conforme os resultados dos exames documentais, a CCCI posiciona-se no centro dos relacionamentos em três regiões.

Quanto ao grau centralização da rede, os resultados indicam um razoável grau de centralização e de desigualdade entre os atores, ratificando os demais dados já apresentados, especialmente os relativos à densidade e centralidade.

No que se refere à intensidade dos relacionamentos, os estudos demonstram laços mais fortes entre as Audins e o Fonai e entre as Audins e as CGU-Regionais, em relação aos demais integrantes, tendo em vista a maior frequência dos relacionamentos e das atividades realizadas em conjunto, em conformidade com as definições de Jones, Hesterly e Borgatti (1986).

Quando analisada a rede como um todo, as razões predominantes dos relacionamentos são “demandas”, principalmente oriundas da AECI-MEC e das unidades da SFC/CGU, e “obrigatória”. Segregando-se a rede por região, observa-se um aumento na proporção das relações baseadas no compartilhamento de recursos, agenda comum e cooperação nas regiões Centro-Oeste e Nordeste. Os resultados da análise, tomando como referência os seis atores mais centrais, indicam predominância da razão “obrigatória” nos relacionamentos que envolvem as unidades da SFC/CGU, a AECI-MEC e a CCCI, sendo que no caso da CGU-RS, 100% dos respondentes apontaram essa razão para os relacionamentos estabelecidos. Já em relação ao Fonai, o compartilhamento de recursos, a cooperação e a agenda comum apresentam as maiores frequências. Esses dados mostram-se compatíveis com os papéis dos

atores envolvidos, cabendo ressaltar, no caso da SFC/CGU e da AECI-MEC, que os relacionamentos baseados unicamente no cumprimento de obrigações geram assimetria de poder, com tendência à geração de conflitos, dificultando os processos de cooperação e de complementaridade na realização das ações com vistas ao alcance dos objetivos comuns.

Com relação ao compartilhamento de recursos, mais de 65% dos respondentes dos questionários informaram que receberam ou disponibilizaram recursos a título de compartilhamento com outros integrantes. Os recursos compartilhados com maior frequência são “informações”, “conhecimentos técnicos” e “ferramentas de trabalho”, que são recursos estratégicos, considerando a natureza das atividades desenvolvidas pelos integrantes da rede. Contudo, verificou-se que o recurso tecnologia da informação (TI), embora também muito utilizado, é pouco compartilhado. Registra-se que o compartilhamento dos recursos “conhecimentos técnicos” e “informações” é associado, principalmente, aos relacionamentos que envolvem os atores centrais Fonai e as CGU-Regionais.

Quanto à complementaridade na realização das ações, para uma boa parcela dos respondentes ela existe, para outra não. Esse resultado pode estar associado ao fato de as ações integradas e o estabelecimento de agenda comum não serem realizados de forma sistemática em toda a rede. Nesse sentido, seria interessante um aprofundamento dos estudos visando a avaliar o nível de complementaridade especificamente.

Por fim, os resultados das correlações demonstraram correlação positiva entre as variáveis relativas ao planejamento de metas e objetivos comuns e as interações durante a execução das ações, bem como entre as variáveis referentes às interações durante a execução das ações e a complementaridade. Esses resultados são coerentes com o modelo teórico conceitual adotado, segundo o qual os mecanismos de coordenação (sistema de planejamento), a coerência (metas e objetivos comuns) e a conectividade (interações) apresentam relação com a complementaridade, ou seja, com o funcionamento da rede.

Contudo, as correlações entre as variáveis referentes aos demais mecanismos de coordenação (comunicação e avaliação) e à complementaridade, que demonstra o funcionamento da rede, apresentaram-se fracas, ainda que significativas, não sendo possível tirar conclusões a partir desses dados. Mesmo assim, os demais resultados, confirmam que os atributos da rede, ou seja, a estrutura, o modelo de governança e os mecanismos de coordenação influenciam no funcionamento da rede.

Como limitações, registram-se a dificuldade na aplicação do questionário para a análise de redes sociais em redes com muitos integrantes, mesmo dispondo de recursos tecnológicos, bem como os limitados conhecimentos de estatística e de operacionalização dos sistemas necessários aos cálculos correspondentes por parte da pesquisadora. Ademais, não foi possível realizar todas as entrevistas planejadas inicialmente, devido à dificuldade de acesso aos representantes das entidades selecionados. Ressalta-se, contudo que tais limitações não prejudicaram o alcance dos objetivos estabelecidos na pesquisa.

Como sugestão de pesquisas, no mesmo campo do controle interno, seria interessante a realização de estudos comparativos relativos ao funcionamento do Sistema de Controle Interno entre as diferentes regiões ou, até mesmo, entre os estados que apresentam os maiores e os menores níveis de interação. Dentro dessa mesma linha, poderiam ser efetuados estudos sobre as unidades de auditorias interna de outros setores do Poder Executivo Federal, assim como sobre a estrutura e atuação dos órgãos setoriais do SCI e das Assessorias Especiais de Controle Interno. Outro aspecto interessante a ser estudado é o nível de confiança entre os integrantes do sistema, fator que influencia no funcionamento da rede e que não foi contemplado nesta pesquisa.

8 REFERÊNCIAS

- ACEVEDO, C. R.; NOHARA, J. J. **Monografia no curso de administração**: guia completo de conteúdo e forma – inclui normas atualizadas da ABNT, TCC, TGI, trabalhos de estágio, MBA, dissertações. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ABREU, A. F.; CÂNDIDO, G. A. **Os conceitos de redes e as relações interorganizacionais**: um estudo exploratório. 2000. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2000/ORG/2000_ORG783.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2016.
- ALBERS, S. Configurations of Alliance Governance Systems. **Schmalenbach Business Review**, v. 62, p. 204–233, July, 2010. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/46530198_Configurations_of_Alliance_Governance_Systems. Acesso em: 4 abr. 2017.
- ALMEIDA, B. J. M.; SILVA, A. G. Integração das teorias explicativas da auditoria no modelo de accountability de Laughlin: análise teórica e empírica. **Contabilidade e Gestão**, Lisboa, nov. 2013. n. 14, p. 43-102. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/cg14_c.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2016.
- ALMEIDA, D.; SANTOS, M. A. R. DOS; COSTA, A. F. B. Aplicação do coeficiente Alfa de Cronbach nos resultados de um questionário para avaliação de desempenho da saúde pública. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, **3., 2010**, São Carlos. **Anais eletrônicos ...** São Paulo-SP: Associação Brasileira de Engenharia de Produção (ABEPRO), 2010. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STO_131_840_16412.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2017.
- ALMEIDA, R. J. L. **A formação de estruturas policêntricas como ferramenta gerencial no processo de inovação de políticas públicas**: o caso da Universidade do Estado da Bahia – UNEB. Cruz das Almas: Universidade Federal do Recôncavo da Bahia – UFRB, 2013. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufrb.edu.br/bitstream/123456789/898/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O-%20GPSS-RODRIGO%20ALMEIDA.pdf>>. Acesso em: 17 mai.2016.
- ARAÚJO, F. S. **Controle interno no Poder Executivo Federal**: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU). Recife: Universidade de Brasília; Universidade Federal da Paraíba; Universidade Federal de Pernambuco; Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2007. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/3314/1/2007_FabiodaSilvaAraujo.pdf>. Acesso em 6 out.2015.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**: Informação e Documentação: Citações em Documentos: apresentação. Rio de Janeiro, 2002.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS SERVIDORES INTEGRANTES DAS AUDITORIAS INTERNAS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO – FONAI-MEC. **Estatuto Social**. João Pessoa, 2014. 29 p.

AVELAR, A. B. A. **Redes interorganizacionais para implementação de programas no setor elétrico brasileiro**: estudo de caso do Programa “Luz Para Todos” no Estado de São Paulo. São Caetano do Sul: Universidade Municipal de São Caetano do Sul - USCS, 2014. Disponível em: <http://www.uscs.edu.br/posstricto/administracao/dissertacoes/2014/pdf/DISSERTACAO_A_LINE_BENTO_A_AVELAR.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2016.

BALBE, R.S. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

_____. Controle interno no Brasil: uma visão histórica. In: BLIACHERIENE, A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Cap. 2, p. 37-60.

BALESTRIN, A. **A dinâmica da complementaridade de conhecimentos no contexto das redes interorganizacionais**. 2005. 2014 f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/4324>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

BARBOSA, S. C. T. **Implementação de programas públicos federais**: caráter da coordenação interorganizacional. 2010. 203 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília, Brasília, 2010. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/841>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Almedina Brasil, 2012.

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, set/out. 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v48n5/04.pdf>>. Acesso em: 03 out. 2015.

BONI, V.; QUARESMA, S. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Em Tese**, v. 2, n. 3, p. 68-80, 2005. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/viewFile/%2018027/16976>>. Acesso em: 25 mai. 2017.

BRAGA, M.V.A. Dos galhos à raiz – a percepção das irregularidades e a atuação do controle interno. In: BLIACHERIENE, A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Cap. 9, p. 161-178.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 5 out. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm>. Acesso em: 4 out. 2016.

_____. Decreto-Lei nº 2.346, de 23 de julho de 1987. Cria, no Ministério da Fazenda, os cargos que especifica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jul. 1987. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2346.htm>. Acesso em: 4 out. 2016.

_____. Lei nº 9.625, de 7 de abril de 1988. 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, 8abr. 1988. 1988a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9625.htm>. Acesso em: 5 out. 2015.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. 1988b.

_____. Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994. Organiza e disciplina os Sistemas de Controle Interno e de Planejamento e de Orçamento do poder Executivo e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 abr. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/480.htm> Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 mai. 2000. 2000a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 5 out. 2015.

_____. Medida Provisória nº 2036-82, de 25 de agosto de 2000. 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, 26 ago. 2000. 2000b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas/2036-82.htm>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. 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. 2000c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. 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. 2001. 2001a. Disponível em: Acesso em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 03 out. 2015.

_____. Medida Provisória nº 2143-31, de 2 de abril de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 abr. 2001. 2001b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2001/2143-31.htm>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Instrução Normativa nº 01. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília,

DF, 6 abr. 2001. 2001c. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. Decreto nº 4.113, de 5 de fevereiro de 2002. Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 fev. 2002. 2002a. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4113.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002. Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça que especifica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28mar. 2002. 2002b. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4177.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto no 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jul. 2002. 2002c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4304.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. Medida Provisória nº 103, de 1 de janeiro de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 jan. 2003. 2003a. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/103.htm>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. 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 mai. 2003. 2003b. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683compilado.htm>. Acesso em: 5 out. 2015.

_____. Decreto nº 4.923 de 18 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 dez. 2003. 2003c. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4923.htm>. Acesso em: 3 out. 2016.

_____. Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas da Controladoria Geral da União, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jan. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D5683.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. Instrução Normativa Nº 07, de 29 de dezembro 2006. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 2 jan. 2007. 2007a. Disponível em:

<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_07_2006_alterada_2009.pdf>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. Instrução Normativa Nº 01, de 3 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 4 jan. 2007. 2007b. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-cgu-sfc-01-2007.pdf>>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição PEC nº 45 de 2009. Acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/93534>>. Acesso em: 07 jun. 2017. Texto Inicial

_____. Instrução Normativa nº 63/2010, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 set. 2010. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2016.htm>>. Acesso em: 15 mai.2016.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 5 out. 2015.

_____. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 ago. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm>. Acesso em: 5 out. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão Nº 821/2014 – TCU – Plenário. Relatora ministra Ana Arraes. Brasília, DF, 2 abr. 2014. 2014a. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?numeroAcordao=821&anoAcordao=2014>>. Acesso em: 15 mai.2016.

_____. Portaria CGU nº 915, de 29 de abril de 2014. Define critérios para nomeação ou designação do titular da unidade de auditoria interna a ser submetida à Controladoria-Geral da União – CGU pelo dirigente máximo da entidade. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 abr. 2014. 2014b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>>. Acesso em: 15 jun.2016.

_____. Decisão normativa nº 146, de 30 de setembro de 2015. Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2015, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>>. Acesso em: 15 jun.2016.

_____. Instrução Normativa Nº 24, de 17 de novembro de 2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2015. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-cgu-sfc-01-2007.pdf>>. Acesso em: 3 out. 2015.

_____. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 jan. 2016. 2016a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13255.htm>. Acesso em: 25 mai. 2016.

_____. Instrução Normativa Conjunta nº 1. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. 10 mai. 2016. 2016b. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 mai. 2016. 2016b. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Medida Provisória nº 726, de 12 de maio de 2016. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 mai. 2016. 2016c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/mpv/mpv726.htm>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. 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. 2016. 2016d. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13341.htm>. Acesso em: 14 jun. 2017.

_____. Decreto nº. 8.910, de 22 de novembro de 2016. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores – DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo – FCPE. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 nov. 2016. 2016e. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8910.htm>. Acesso em: 14 jun. 2017.

_____. Medida Provisória nº 765, de 1 de dezembro de 2016. Altera a remuneração de servidores de ex-Territórios e de servidores públicos federais; reorganiza cargos e carreiras, estabelece regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jan. 2016. 2016f. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Mpv/mpv765.htm>. Acesso em 4 jun. 2017.

_____. Portaria nº 677, de 10 de março de 2017. Aprova o Regimento Interno do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 mar. 2017. 2017a. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/regimento-interno-cgu-2017.pdf>>. Acesso em 4 jun. 2017.

_____. Medida Provisória nº 782, de 31 de maio de 2017. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 mai. 2017. 2017b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv782.htm>. Acesso em: 4 jun. 2017.

_____. Instrução Normativa nº 3. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. 9 jun. 2017. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 jun. 2017. 2017c. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2017.

_____. Lei nº 13.502, de 1 de novembro de 2017. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios; altera a Lei nº 13.334, de 13 de setembro de 2016; e revoga a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e a Medida Provisória nº 768, de 2 de fevereiro de 2017. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 nov. 2017. 2017d. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13502.htm>. Acesso em: 15 nov. 2017.

BRASS, D. J.; GALASKIEWICZ, J.; GREVE, H. Taking stock of networks and organizations: a multilevel perspective. **Academy of Management Journal**, v. 47, n. 6, p. 795-817, 2004. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/234021385_Taking_Stock_of_Networks_and_Organizations_A_Multilevel_Perspective>. Acesso em: 4 abr. 2017.

CALMON, P.; TRINDADE, A. M. C. Redes e governança das políticas públicas. **Revista de Pesquisa em Políticas Públicas**, nov. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.unb.br/index.php/rp3/article/view/9126>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

CARDOSO, F. M. C. B. **Capital social, inovação, e spin-off nos clusters**: um estudo sobre a influência da estrutura e natureza do capital social no setor de tecnologia da informação no Brasil e Espanha. 2015. 256 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade da Universidade de Brasília. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/22904>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

CARRINGTON, P. J.; SCOTT, J.; WASSERMAN, S. **Models and methods in social network analysis**. New York: Cambridge University Press, 2005. Disponível em: <<https://ler.amazon.com.br/>>. Acesso em: 3 mai. 2017.

CASSEL, C. Interviews in organizational research. In: _____. **Handbook of organizational research methods**. London: Sage, 2009. p. 500-515.

CASTELLS, M. A sociedade em rede. In: _____. **A sociedade em rede**. São Paulo: Editora Paz e Terra S.A., 1999. p. 402-455.

_____. **A sociedade em rede**. 8ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2005.

_____; CARDOSO, G. (Org.) **A sociedade em rede**: do conhecimento à ação política. São Paulo: Imprensa Nacional, Casa da Moeda de Portugal, 2006. Disponível em: <

http://cies.iscte-iul.pt/destaques/documents/Sociedade_em_Redde_CC.pdf >. Acesso em: 3 mai. 2016.

CARNAÚBA, A. A. C.; BOAVENTURA, J. M. G.; TELLES, R.; REZENDE, J. Governança de redes interorganizacionais. **FACEF Pesquisa – Desenvolvimento e Gestão**. v.15, n. 3, p. 255-271, 2012. Disponível em: <<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa/article/viewFile/548/512>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, R.P.A. **Sistema de controle interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CHAVES, R.S. **Auditoria e controladoria no setor público**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

COELHO, J.E.X. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE, A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Forum, 2016. Cap. 3, p. 61-73.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Sumário Executivo. Audibra – Coso. 2007. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

COSER, F. M. **Relações interorganizacionais e estruturas institucionais**: um estudo no espaço social de videira. 2003. 340 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UFPR_df51fe3a65c07247b034259ed5e161a7>. Acesso em: 3 nov. 2016.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIAS, C. N. **Complementaridade de recursos no desempenho da inovação**: um estudo comparativo Brasil-Espanha no setor de pesquisa agropecuária. 2015. 393 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/19329/3/2015_CleudsonNogueiraDias.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2017.

DUARTE, A. L. P.; HANSEN, P. B. Redes interorganizacionais no setor público: análise da produção acadêmica no Brasil de 2000 a 2009. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/eor1141.pdf>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

EUROPEAN UNION. **Compendium of the public internal control systems in the EU Member States**. 2014. 2ª ed. Disponível em: <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/files/assets/basic-html/page2.html>. Acesso em: 25 mai. 2016.

FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATIONS – FERMA; EUROPEAN CONFEDERATION OF INSTITUTES OF INTERNAL AUDITING – ECIIA. **Audit and Risk Committees: News from EU Legislation and Best Practices**. 2014. Disponível em: http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2014/10/ECCIA_FERMA_Brochure_v8_HD1.pdf. Acesso em: 26 mai. 2017.

FLEURY, S. O desafio da gestão das redes de políticas. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002, Lisboa. **Anais eletrônicos...** Lisboa: CLAD, 2002. Disponível em: [<http://siare.clad.org/wwwsiare/wwwi32.exe/\[in=continua.in\]/>](http://siare.clad.org/wwwsiare/wwwi32.exe/[in=continua.in]/>). Acesso em: 25 mai. 2016.

_____. Redes de políticas: novos desafios para a gestão pública. **Revista Administração em Diálogo**, São Paulo, nov. 2005. Disponível em: [file:///C:/Users/SANDRO/Downloads/671-1596-1-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/SANDRO/Downloads/671-1596-1-PB%20(1).pdf). Acesso em: 25 mai. 2016.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Arned, 2009.

FORTINI, C.; IVANEGA, M.M. **Mecanismos de controle interno e sua matriz constitucional: um diálogo entre Brasil e Argentina**. Belo Horizonte: Forum, 2012.

FREEMAN, L. **The development of social network analysis**. Vancouver: Empirical Press Vancouver, 2004.

FURASTÉ, P. A. **Normas técnicas para o trabalho científico**. 17. Ed. Porto Alegre: Dáctilo Plus, 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

GIL, A. L.; ARIMA, C. I.; NAKAMURA, W. T. **Gestão: controle interno, risco e auditoria**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GLOCK, J.O. **Sistema de controle interno na administração pública**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

GONÇALVES, S. R.; MENDES, L. R. S. O controle na administração pública: o papel da auditoria interna em uma instituição federal de ensino superior de Minas Gerais. **Cadernos Zygmunt Bauman**, v. 5, n. 9, p. 2-24, 2015. Disponível em: <http://www.periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/bauman/article/view/3808/1930>. Acesso em: 3 jun. 2017.

GRANDORI, A.; SODA, G. Inter-firm network: antecedents, mechanisms and forms. **Organization Studies**, Milan, v. 16, n. 2, 1995. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Anna_Grandori/publication/246495728_Inter-firm_Networks_Antecedents_Mechanisms_and_Forms/links/55bf91e208aec0e5f447625e.pdf. Acesso em 26 out. 2015.

GRANOVETTER, M. The strength of weak ties. **The American Journal of Sociology**, v. 78, n. 6, p. 1360-1380, 1973. Disponível em: <https://sociology.stanford.edu/sites/default/files/publications/the_strength_of_weak_ties_and_exch_w-gans.pdf>. Acesso em 3 abr. 2017.

HANNEMAN, R. A.; RIDDLE, M. **Introduction to Social Network Methods**. Riverside-CA: University of California, Riverside, 2005. Disponível em: <http://faculty.ucr.edu/~hanneman/nettext/Introduction_to_Social_Network_Methods.pdf>. Acesso em 3 abr. 2017.

HILL, N. **A lei do triunfo**. 33 ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 2011.

HOFFMANN, V. E.; MOLINA-MORALES, F. X.; MARTÍNEZ-FERNÁNDEZ, M. T. Redes de empresas: proposta de uma tipologia para classificação aplicada na indústria de cerâmica de revestimento. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 1, p. 103-127, 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552007000500006>. Acesso em 2 mai. 2017.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 1973, p. 85-103, 2010. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Henrique_Da_Hora/publication/233793375_Confiabilidade_em_Questionarios_para_Qualidade_Um_Estudo_com_o_Coeficiente_Alfa_de_Cronbach/links/02bfe51006a53d1de3000000.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Perfil dos Estados e dos Municípios Brasileiros**. 2014. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/2014/>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo-SP: IBGC, 2015. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Publicacoes/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2017.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (normas)**. IIA. 2012. Disponível em <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/IPPF/standards2013_portuguese.pdf>. Acesso em 21 abr. 2017.

_____. **Controle Interno: Estrutura Integrada – Sumário Executivo**. IIA – Coso. 2013. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2017.

_____. **Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. 2013. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_opt.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2017.

_____. Declaração de Posicionamento do IIA: **As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. 2013. Disponível em: http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento2_opt.pdf. Acesso em 08 jun. 2017.

_____. **Definição de auditoria interna**. 2015. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>. Acesso em: 20 mai. 2015.

INTOSAI. Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. 2004. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm. Acesso em: 08 jun. 2016.

JONES, C.; HESTERLY, W. S.; BORGATTI, S. P. A General theory of network governance: exchange conditions and social mechanisms. **Management Science**, v. 22, p. 911-945, 1997.

LEITE, M. C. B. **Avaliação da estrutura de governança da rede de políticas públicas do setor saneamento por meio da utilização de métodos multicritérios de apoio à tomada de decisão**. 2010. 216 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Ciência da Informação da Universidade de Brasília, Brasília, 2010. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/7632>. Acesso em: 4 abr. 2017.

LIMA, G. C.; SANTOS, J. Interação entre auditoria interna e os controles internos para a efetiva manutenção do sistema de controle: uma investigação baseada na percepção dos servidores públicos. **Estudo e Debate**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 1, p. 55-70, 2013. Disponível em: <http://www.meep.univates.br/revistas/index.php/estudoedebate/article/viewFile/465/433>. Acesso em: 1 out. 2015.

LINCZUK, L. M. W. **Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades públicas federais**. Curitiba: Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, 2012. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br:8080/jspui/handle/1/381>. Acesso em: 07 out. 2015.

LIRA, S. A.; NETO, A. C. Coeficientes de correlação para variáveis ordinais e dicotômicas derivados do coeficiente linear de pearson. **Ciencia y Engenharia/ Science and Engineering Journal**, v. 15, p. 45-53, 2006. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/cieng/article/view/529/489>. Acesso em: 2 mai. 2017.

LOPES, F. D.; BALDI, M. Redes como perspectiva de análise e como estrutura de governança: uma análise das diferentes contribuições. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 5, p. 1007-1035, 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v43n5/v43n5a03.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2016.

MAFFEI, J. L. **Curso de auditoria: introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MATTHIENSEN, A. Uso do coeficiente alfa de Cronbach em avaliações por questionários. **Publicações da Embrapa Roraima**, v. 1, n. 2011, p. 1-31, 2011. Disponível em: <https://www.infoteca.cnptia.embrapa.br/bitstream/doc/936813/1/DOC482011ID112.pdf>. Acesso em: 3 mai. 2017.

MILWARD, H. B.; PROVAN, K. G. Measuring network structure. **Public Administration**, v. 76, p. 387-407, 1998. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-9299.00106/pdf>>. Acesso em: 3 mai. 2017.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Projeto dinamização das auditorias internas**: diagnóstico. Brasília, 2016. 16 p.

_____. **Relatório de gestão: exercício 2016**. Brasília, 2017. 2017a. 187 p. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/auditorias/arquivos/2016/relatorio-de-gestao-cgu-2016.pdf>>. Acesso em: 3 out. 2017.

_____. **Lista com os integrantes da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI)**. Brasília, 2017. 2017b. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/comissao-de-coordenacao-de-controle-interno-ccci/composicao>>. Acesso em: 3 jun. 2017.

_____. **Portal da Transparência**: servidores civis e militares do poder executivo federal - por órgão de exercício do servidor. Brasília, 2017. 2017c. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/servidores/OrgaoExercicio-ListaServidores.asp?CodOrg=59000>>. Acesso em: 2 mai. 2017.

MIRANDA, R. F. de A. Auditoria governamental: classificação, conceitos e peculiaridades. In: BRAGA, M.V.A. **Controle interno**: estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013. Cap. 2, p. 23-39.

NASCIMENTO, L. P. **Relação entre as contribuições da CGU e o alcance das metas propostas pelo Ministério da Educação para a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (RFEPCT)**. 2013. 192 f. Dissertação (Mestrado) – Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca (ENSP). Disponível em: <<http://157.86.8.70:8080/certifica/bitstream/icict/2293/2/0000090.pdf>>. Acesso em: 1 out. 2015.

OLIVARES, Jose Enrique Louffat. Negociação para configurar o desenho da estrutura organizacional em rede. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 9, n. 3, jul./set. 2002. Disponível em: <<http://www.regeusp.com.br/arquivos/v9n3art2.pdf>>. Acesso em: 3 mai. 2016.

OLIVER, A. L.; EBERS, M. Networking network studies: an analysis of conceptual configurations in the study of inter-organizational relationships. **Organization Studies**, v. 19, n. 4, p. 549-583, jul. 1998. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Amalya_Oliver/publication/247734245_Networking_Network_Studies_An_Analysis_of_Conceptual_Configurations_in_the_Study_of_Inter-Organizational_Relationships/links/546e52960cf2bc99c2155359.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2016.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVIERI, C.; BALBE, R.S. Desenvolvimento institucional do controle interno brasileiro: construção político-institucional e aliança entre políticos e burocratas. In: BLIACHERIENE,

A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Cap. 4, p. 75-91.

O' TOOLE, J. L. Trating networks seriously: pratical and research-based agendas in public administration. **Public Administration Review**, v. 57, n. 1, p. 45-52, 1997. Acesso em: <http://www.jstor.org/stable/976691?origin=crossref&seq=1#page_scan_tab_contents>. Acesso em: 3 abr. 2017.

PACHECO JÚNIOR, J. C. **Análise de redes sociais em projetos: um mapeamento sistemático**. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2014. Disponível em: <<http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/11541/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20Jos%C3%A9%20Claudemir%20Pacheco%20J%C3%BAnior.pdf?sequence=1&isAllo wed=y>>. Acesso em: 30 nov. 2015.

PAREDES, L. P. M. A evolução dos controles internos como uma ferramenta de gestão na administração pública. In: BRAGA, M.V.A. **Controle interno: estudos e reflexões**. Belo Horizonte: Fórum, 2013. Cap. 1, p. 13-22.

PECI, A.; COSTA, F. J. L. **Redes para implementação de políticas públicas: obstáculos e condições de funcionamento**. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMNISTRAÇÃO – EnANPAD, 26., 2002, Salvador. **Anais...** Salvador-BA: ANPAD, 2002. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2002/POP/2002_POP1778.pdf>. Acesso em: 3 mai. 2016.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PROVAN, K. G.; KENIS, P. Modes of network governance: structure, management, and effectiveness. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 18, n. 2, p. 229-252, 2007. Disponível em: <https://www.academia.edu/17974405/Modes_of_Network_Governance_Structure_Management_and_Effectiveness>. Acesso em: 25 mai. 2018.

_____; LEMAIRE, R. H. Core concepts and key Ideas for understanding public sector organizational networks: using research to inform scholarship and practice. **Public Administration Review**, v. 72, n. 5, p. 638-648, 2012. Disponível em: <http://www.readcube.com/articles/10.1111%2Fj.1540-6210.2012.02595.x?r3_referer=wol&tracking_action=preview_click&show_checkout=1&purchase_referrer=onlinelibrary.wiley.com&purchase_site_license=LICENSE_DENIED>. Acesso em: 4 abr. 2017.

PUFFAL, D. P.; PUFFAL, C. W. A evolução do campo de estudos de redes interorganizacionais: uma análise de publicações internacionais das relações entre empresas. **Revista Brasileira de Gestão e Inovação**, v. 1, n. 3, jan./abr, 2014. Disponível em: <<http://www.uces.br/etc/revistas/index.php/RBGI/article/viewFile/2621/1642>>. Acesso em: 3 mai. 2016.

RIBEIRO, R.J.B.; BLIACHERIENE, A.C.; SANTANA, J.L. Considerações sobre formas, processos e isomorfismo nas estruturas de controle interno da Federação Brasileira. In:

BLIACHERIENE, A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Cap. 1, p. 25-36.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, F.S.; LUNKES, R.J.; WOLF, M.J. Conceitos e fundamentos de controle interno para gestão pública. In: BLIACHERIENE, A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Cap. 5, p. 93-108.

ROTH, A. L.; WEGNER, D.; ANTUNES JÚNIOR, J. A. V. Diferenças e inter-relações dos conceitos de governança e gestão de redes horizontais de empresas: contribuições para o campo de estudos. **Revista de Administração**, São Paulo, jan./ fev./ mar. 2012. Disponível em: <http://www.rausp.usp.br/busca/artigo.asp?num_artigo=1451>. Acesso em: 5 mai. 2016.

SANTANA, P. M. F. R. **Sistema de controle interno**: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão. Lavras: Universidade Federal de Lavras, 2013. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/3314>>. Acesso em: 1º out. 2015.

SANTOS, S. B.; BRAGA, M. V. A. Do paradoxo à efetividade: a controladoria pública como instrumento de um estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In: BLIACHERIENE, A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Cap. 20, p. 375-392.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. 6ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUSA, R.G. A Eficácia dos sistemas de controle interno a partir do modelo de monitoramento do COSO. In: BLIACHERIENE, A.C.; BRAGA, M.V.A.; RIBEIRO, R.J.B. **Controladoria no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Cap. 17, p. 317-341.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Critérios gerais de controle interno na Administração Pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?numeroAcordao=821&anoAcordao=2014>>. Acesso em: 15 mai.2016.

VARGAS, L. M. Evidências teóricas para a compreensão das redes interorganizacionais. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2., 2002, Recife. **Anais do Observatório da Realidade Organizacional**. Recife: ANPAD, 2002. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnEO/eneo_2002/2002_ENEO46.pdf>. Acesso em: 3 mai. 2016.

VERGARA, S. C. **Método de pesquisa em administração**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VERSCHOORE, J. R. O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil. **RAC**, Curitiba, v. 14, n. 3, art. 4, mai./jun. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rac/v14n3/v14n3a05.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. **Redes de cooperação interorganizacionais**: a identificação de atributos e

benefícios para um modelo de gestão. 2006. 253f. Tese (Doutorado) – Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/6567/000531847.pdf?sequence=1>>.

Acesso em: 4 abr. 2017.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. (Org.). **Pesquisa qualitativa em administração**. 1. ed. São Paulo: FGV, 2004.

WASSERMAN, S.; FAUST, K. Social network analysis in the social and behavioral sciences. In: _____. **Social network analysis: methods and applications**. New York: Cambridge University Press, 1999. Cap. 1, p. 3-27. Disponível em:

<[https://books.google.com.br/books?hl=pt-](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=CAm2DpIqRUIC&oi=fnd&pg=PR21&dq=Social+network+analysis:+methods+and+applications&ots=HwHmwcWFQf&sig=7xhHw2C2kEqxFiytxCTBdhgG4pM#v=onepage&q=Social%20network%20analysis%3A%20methods%20and%20applications&f=false)

[BR&lr=&id=CAm2DpIqRUIC&oi=fnd&pg=PR21&dq=Social+network+analysis:+methods+and+applications&ots=HwHmwcWFQf&sig=7xhHw2C2kEqxFiytxCTBdhgG4pM#v=onepage&q=Social%20network%20analysis%3A%20methods%20and%20applications&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=CAm2DpIqRUIC&oi=fnd&pg=PR21&dq=Social+network+analysis:+methods+and+applications&ots=HwHmwcWFQf&sig=7xhHw2C2kEqxFiytxCTBdhgG4pM#v=onepage&q=Social%20network%20analysis%3A%20methods%20and%20applications&f=false)>.

Acesso em: 3 abr. 2017.

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

ZACAN, C. **Redes de cooperação: um estudo de relações interorganizacionais na Associação dos Produtores de Vinhos Finos do Vale dos Vinhedos (APROVALE)**. 2010. 288 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília, Brasília, 2010. Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/6567/000531847.pdf?sequence=1>>.

Acesso em: 4 abr. 2017.

ZAMBONI FILHO, Y. B. **Avaliando o avaliador: Evidências de um Experimento de Campo sobre as Auditorias da CGU**. 2012. 166 f. Tese (Doutorado) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10163/TESE%20vers%C3%A3o%2021%20OUT%202012.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 1º out. 2015.

APÊNDICES

APÊNDICE A	Roteiro de análise de Documentos F1.1
APÊNDICE B	Roteiro de análise de Documentos F2.1
APÊNDICE C	Roteiro de entrevista F 2.2.1
APÊNDICE D	Roteiro de entrevista F 2.2.2
APÊNDICE E	Roteiro de entrevista F 2.2.3
APÊNDICE F	Mensagem de apresentação da pesquisa
APÊNDICE G	Questionário (<i>survey</i>) a ser aplicado nas unidades de auditoria interna, bem como nas 26 unidades regionais e na Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante, ambas da SFC/CGU, sendo um questionário por unidade/entidade.
APÊNDICE H	Tabela de correlação

APÊNDICE A – Roteiro de análise de Documentos F1.1

1. Quais as funções e finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – SCI?
2. Quais são os atores que compõem o SCI?
3. Quais as atribuições gerais e a missão da CGU?
4. Existem instâncias colegiadas, que congregue representantes de todos os atores ou grupo de atores? Qual a sua composição? Quais as suas funções e atribuições? Como são escolhidos os representantes dos membros?
5. Quais as atribuições de cada membro do SCI (ator)?
6. Quais as diretrizes gerais quanto à estrutura, atribuições e funcionamento das unidades de auditoria interna?
7. Como a CGU está estruturada para exercer o seu papel?
8. Quantos e quais órgãos possuem Unidades de Auditoria Interna?
9. Qual a distribuição das unidades de auditoria: geográfica (por estado), natureza jurídica da entidade a que está vinculada?
10. Quais as áreas da CGU responsáveis pelas atividades de orientação e supervisão técnica?
11. Quais os fluxos, procedimentos e documentos de comunicação e consolidação previstos nas normas, objetivando a interação entre a CGU e as unidades de auditoria interna nas etapas de planejamento, execução e comunicação/consolidação?

APÊNDICE B – Roteiro de análise de Documentos – F2.1

1. Quantos relatórios de avaliação da atuação das auditorias internas foram emitidos nos exercícios de 2015 e 2016?
2. Quais as unidades de auditoria interna avaliadas?
3. Qual o objetivo das avaliações?
4. Quais os objetos de recomendações contidas nas análises dos Pains realizadas pela CGU (forma de apresentação; inclusão/exclusão de atividades/programa/processo; distribuição de homens x horas)?
5. Quais os objetos de recomendações contidas nas análises dos Raints realizadas pela CGU?
6. Quais unidades de controle realizaram auditorias compartilhadas e qual a quantidade realizada nos exercícios de 2015 e 2016?
7. Quais atividades foram realizadas em conjunto (área de atuação do governo, unidades auditadas, foco dos exames)?

APÊNDICE C – Roteiro de entrevista F2.2.1

1. Identificar quais são os interesses e objetivos comuns às unidades de auditoria interna e à CGU na visão dos dirigentes;
2. Identificar qual a percepção quanto à atual forma de atuação e quanto à necessidade de maior integração objetivando a racionalização de recursos e maior efetividade do sistema como um todo;
3. Identificar quais os fatores, na visão da direção, dificultam uma maior articulação/integração entre as unidades de auditoria interna e a CGU;
4. Identificar as expectativas da direção da CGU em relação a medidas a serem adotadas no âmbito do Projeto Dinamização das auditorias internas, considerando o resultado do diagnóstico concluído em outubro de 2016;
5. O entendimento em relação ao compartilhamento de recursos da CGU com outros integrantes do SCI, sugeridos pelas unidades de auditoria, registrados no Relatório relativo ao Projeto Dinamização das Auditorias Internas emitido em outubro de 2016;
6. A visão da direção sobre a atual composição da CCCI, no que se refere à adequada representatividade dos integrantes do Sistema de Controle Interno;
7. A visão da direção sobre a atuação da CCCI, considerando as seguintes competências legais:

I - efetuar estudos e propor medidas visando promover a integração operacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

II - homogeneizar as interpretações sobre procedimentos relativos às atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

III - sugerir procedimentos para promover a integração do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com outros sistemas da Administração Pública Federal;

IV - formular propostas de metodologias para avaliação e aperfeiçoamento das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal; e

V - efetuar análise e estudo de casos propostos pelo Ministro de Estado do Controle e da Transparência, com vistas à solução de problemas relacionados com o Controle Interno do Poder Executivo Federal. (Decreto nº 3.591/2000 e alterações posteriores).

APÊNDICE D – Roteiro de entrevista F 2.2.2 (Projeto de Dinamização das auditorias internas)

1. Identificar quais eram as expectativas relativas ao Projeto de Dinamização das Auditorias Internas;
2. Quais as principais dificuldades encontradas na condução do Projeto;
3. Identificar se a execução do Projeto está de acordo com o previsto inicialmente;
4. Identificar as expectativas em relação às medidas a serem adotadas no âmbito do Projeto Dinamização das auditorias internas, considerando o resultado do diagnóstico concluído em outubro de 2016.

APÊNDICE E – Roteiro de Entrevista F 2.2.3

1. Identificar como está estruturada a área responsável pela coordenação e supervisão das atividades de auditoria na área de educação;
2. As ações voltadas ao alinhamento das ações da CGU e das auditorias internas para o atingimento de objetivos e interesses comuns;
3. Identificar quais as ações realizadas objetivando promover integração das ações das unidades de auditoria interna àquelas realizadas pela CGU, tais como: indicação prévia à elaboração dos Pains de ações estratégicas e/ou criticidades para nortear a elaboração destes;
4. Identificar quais as ações realizadas objetivando promover a consolidação dos planos de trabalho e, posteriormente, dos resultados dos trabalhos realizados pelas diversas unidades da CGU e das AI das entidades.
5. Identificar ações de supervisão técnica realizadas pela CGU em relação às AI: Em quais etapas; periodicidade; qual o meio utilizado; que tipo de ação. (Acompanhamento das ações; emissão de orientações; fornecimento de informações; revisão dos procedimentos adotados, revisão de relatórios).
6. Identificar quais os fatores, na visão da direção, dificultam uma maior articulação/integração entre as unidades de auditoria interna e a CGU e o que poderia ser feito para aprimorar essa interação;

APÊNDICE F – E-MAIL DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

Caro (a) {FIRSTNAME},

Eu, Sônia Maria Mendes Moraes Silva, Auditora Federal de Finanças e Controle do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU, na qualidade de aluna de mestrado do Núcleo de Pós-Graduação em Administração (NPGA) da Universidade Federal da Bahia, solicito sua colaboração para responder ao presente questionário.

Título da Pesquisa: "Funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal: Um Estudo sob a Perspectiva das Relações Interorganizacionais"

Descrição da Pesquisa: A pesquisa tem por objetivo analisar, com base na teoria das relações interorganizacionais, o funcionamento das relações entre CGU, as unidades de Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino e as outras instâncias no exercício das atribuições correlatas e/ou complementares.

Para tanto, solicito sua colaboração para responder ao questionário, parte integrante da pesquisa, disponível no *link* a seguir:

{SURVEYURL}

Ressalte-se que esta pesquisa é de cunho acadêmico e os dados são sigilosos, não ocorrendo a divulgação do nome da entidade ou do respondente.

Gostaria de contar com sua contribuição.

Atenciosamente,

SONIA MARIA MENDES MORAES SILVA

(sonia.silva@cgu.gov.br)

APÊNDICE G – Questionário

DADOS GERAIS:

Data da aplicação: ___/___/___	Início: _____	Fim: _____
--------------------------------	---------------	------------

Dados do Órgão/Entidade	
Órgão/Entidade: _____	
Departamento/Coordenação/Unidade: _____	
UF: _____	
Dados do respondente:	
Cargo: _____	Tempo de exercício no cargo atual: _____
Função: _____	Tempo de exercício na entidade: _____

Seção 1:

- Indique a região do país na qual seu órgão/entidade está situado: (B1)
 - () Centro-Oeste
 - () Norte
 - () Nordeste
 - () Sul
 - () Sudeste
- Informe, a partir da lista, as entidades com as quais essa Unidade de Controle Interno se relaciona, indicando a razão predominante do relacionamento, conforme as opções indicadas: (B2-B6)

Razões do Relacionamento: (pode indicar mais de um motivo para cada entidade)							
1. Obrigatória - estabelecida por norma ou decorrente de demanda prevista em lei.							
2. Agenda comum - relação decorrente de acordo, para definição de metas e objetivos comuns, negociação, avaliação, entre outros.							
3. Compartilhamento de recursos - (informações/conhecimentos/metodologias/recursos de TI);							
4. Cooperação - Execução de ações em conjunto.							
5. Outros: _____							
Item	Instituições/Órgão/entidade	Motivos do Relacionamento					
		1	2	3	4	5	6
1	Unidade Regional da CGU no Estado de sua entidade						
2	CGU - Coordenação-Geral da Área de Educação (Brasília)						
3	Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI)						
4	Fonai - Fonai - Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do MEC						
5	Assessoria de Controle Interno do MEC (AECI-MEC)						
6	Auditoria Interna: Universidade Tec. Federal do Paraná						
7	Auditoria Interna: Fund. Universidade Federal de Pelotas						
8	Auditoria Interna:						
9	Auditoria Interna:						

Razões do Relacionamento: (pode indicar mais de um motivo para cada entidade)							
1. Obrigatória - estabelecida por norma ou decorrente de demanda prevista em lei.							
2. Agenda comum - relação decorrente de acordo, para definição de metas e objetivos comuns, negociação, avaliação, entre outros.							
3. Compartilhamento de recursos - (informações/conhecimentos/metodologias/recursos de TI);							
4. Cooperação - Execução de ações em conjunto.							
5. Outros: _____							
Item	Instituições/Órgão/entidade	Motivos do Relacionamento					
10	Auditoria Interna:						
11	Auditoria Interna:						
12	Auditoria Interna:						
13	Auditoria Interna:						
14	Auditoria Interna:						
15	Auditoria Interna:						
16	Auditoria Interna:						
17	Auditoria Interna:						
18	Auditoria Interna:						
19	Auditoria Interna:						
20	Auditoria Interna:						
21	Auditoria Interna:						
22	Auditoria Interna:						
23	Auditoria Interna:						
24	Auditoria Interna:						
25	Auditoria Interna:						
26	Outra:						
27	Outra:						
28	Outra:						

- 3) Indique a frequência com que essa Unidade de Controle Interno mantém contato com as demais entidades, com as quais se relaciona: (B7-B11)

Frequência dos relacionamentos: (indicar apenas um tipo de frequência para entidade)							
1. Mensal							
2. Trimestral							
3. Semestral							
4. Anual							
5. Outra _____							
Item	Instituições/Órgão/entidade	Frequência dos relacionamentos					
		1	2	3	4	5	6
1	Unidade Regional da CGU no Estado de sua entidade						
2	CGU - Coordenação-Geral da Área de Educação (Brasília)						
3	Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI)						
4	Fonai - Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação						
5	Assessoria de Controle Interno do MEC (AECI-MEC)						
6	Auditoria Interna:						
7	Auditoria Interna:						
8	Auditoria Interna:						
9	Auditoria Interna:						
10	Auditoria Interna:						

Frequência dos relacionamentos: (indicar apenas um tipo de frequência para entidade)						
1. Mensal						
2. Trimestral						
3. Semestral						
4. Anual						
5. Outra _____						
Item	Instituições/Órgão/entidade	Frequência dos relacionamentos				
11	Auditoria Interna:					
12	Auditoria Interna:					
13	Auditoria Interna:					
14	Auditoria Interna:					
15	Auditoria Interna:					
16	Auditoria Interna:					
17	Auditoria Interna:					
18	Auditoria Interna:					
19	Auditoria Interna:					
20	Auditoria Interna:					
21	Auditoria Interna:					
22	Auditoria Interna:					
23	Auditoria Interna:					
24	Auditoria Interna:					
25	Auditoria Interna:					
26	Outra:					
27	Outra:					
28	Outra:					

- 4) Indique o grau de importância dos relacionamentos que essa Unidade de Controle Interno mantém com as entidades, com as quais se relaciona. (B12-B16)

Importância do relacionamento:						
1. Sem importância						
2. Pouco importante						
3. Indiferente						
4. Importante						
5. Muito importante						
Item	Instituições/Órgão/entidade	Importância dos relacionamentos				
		1	2	3	4	5
1	Unidade Regional da CGU no Estado de sua entidade					
2	CGU - Coordenação-Geral da Área de Educação (Brasília)					
3	Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI)					
4	Fonai - Associação Nacional dos Servidores Integrantes das Auditorias Internas do Ministério da Educação					
5	Assessoria de Controle Interno do MEC (AECI-MEC)					
6	Auditoria Interna:					
7	Auditoria Interna:					
8	Auditoria Interna:					
9	Auditoria Interna:					
10	Auditoria Interna:					
11	Auditoria Interna:					
12	Auditoria Interna:					
13	Auditoria Interna:					

Importância do relacionamento:						
1. Sem importância 2. Pouco importante 3. Indiferente 4. Importante 5. Muito importante						
Item	Instituições/Órgão/entidade	Importância dos relacionamentos				
		1	2	3	4	5
14	Auditoria Interna:					
15	Auditoria Interna:					
16	Auditoria Interna:					
17	Auditoria Interna:					
18	Auditoria Interna:					
19	Auditoria Interna:					
20	Auditoria Interna:					
21	Auditoria Interna:					
22	Auditoria Interna:					
23	Auditoria Interna:					
24	Auditoria Interna:					
25	Auditoria Interna:					
26	Outra:					
27	Outra:					
28	Outra:					

- 5) Informe os meios de comunicação utilizados nas interações, quando existentes, entre essa Unidades de Controle Interno e as demais entidades com as quais se relaciona. Marque um X na linha-coluna correspondente. (B17)

Mecanismo de comunicação	Com CGU-Regional	Com SFC/CGU-Brasília	Com Audins	Com Fonai	Com AECI/MEC
Formais à distância (remessa de documentos, relatórios)					
Informais à distância (mensagens eletrônicas, telefone)					
Reuniões/encontros presenciais formais					
Reuniões/encontros presenciais informais					
Reuniões realizadas a distância (videoconferências)					
Outros: _____					

Caso tenha marcado "Outros" especifique e/ou comente: (B18)

- 6) Indique os tipos de atividades realizadas em conjunto, nos exercícios de 2015 e 2016, entre a sua entidade e as demais. Marque um X na linha-coluna correspondente. (B19)

Tipos de atividades em conjunto	Com CGU-Regional	Com SFC/CGU-Brasília	Com Audins	Com Fonai	Com AECI-MEC
Definição de diretrizes, metas e objetivos comuns	20	20	20	20	20
Atividades de auditoria (auditorias compartilhadas)	20	20	20	20	20
Avaliação das ações realizadas	20	20	20	20	20
Eventos de capacitação/treinamento para os auditores	20	20	20	20	20
Eventos de capacitação/treinamento para outros servidores das instituições envolvidas	20	20	20	20	20
Outros:					

Caso tenha marcado "Outros" especifique e/ou comente: (B20)

Seção 2:

Considerando as práticas adotadas nos exercícios de 2015 e 2016, responda as seguintes questões:

- 7) Indique os meios de comunicação utilizados para o relacionamento entre as unidades de auditoria e a SFC/CGU nas etapas de planejamento, execução e avaliação das ações realizadas pelas Auditorias Internas. Marque um X na linha-coluna correspondente. (C1)

Mecanismos de comunicação	Planejamento	Execução	Avaliação
Formais à distância (remessa de documentos)			
Informais à distância (mensagens eletrônicas, telefone, sistemas informatizados)			
Reuniões/encontros presenciais formais			
Reuniões/encontros presenciais informais			
Reuniões realizadas a distância (videoconferências)			
Outros: _____			

Caso tenha marcado "Outros", especifique e/ou comente: (C2)

- 8) Na elaboração do planejamento, há interação prévia entre CGU e Auditorias Internas visando ao estabelecimento de objetivos e metas comuns. (C3)

(1) Discordo totalmente

- (2) Discordo
 - (3) Neutro
 - (4) Concordo
 - (5) Concordo totalmente
- 9) As ações a serem realizadas de forma compartilhadas, quando existentes, são inseridas no Paint: (C4)
- (1) Discordo totalmente
 - (2) Discordo
 - (3) Neutro
 - (4) Concordo
 - (5) Concordo totalmente

Quanto à execução das ações:

- 10) Quanto ao acompanhamento da execução das atividades de auditoria interna, a SFC/CGU: (C5)
- (1) Não realiza o acompanhamento da execução
 - (2) Realiza o acompanhamento de pequena parte, priorizando as ações mais importantes
 - (3) Realiza o acompanhamento da maior parte
 - (5) Realiza o acompanhamento de todas as ações
 - (6) Outra: _____
- 11) Durante a execução das ações do Paint há interação entre as auditorias internas e a SFC/CGU, objetivando a troca de informações, orientações, *feedback* das ações de acompanhamento procedidas. (C6)
- (1)Discordo totalmente
 - (2)Discordo
 - (3)Neutro
 - (4)Concordo
 - (5)Concordo totalmente
- 12) Há complementaridade na realização das ações de controle, de forma que a SFC/CGU, na execução de suas atividades, utiliza os resultados dos trabalhos realizados pela Auditoria Interna e vice-versa, evitando o retrabalho. (C7)
- (1)Discordo totalmente
 - (2)Discordo
 - (3)Neutro
 - (4)Concordo
 - (5)Concordo totalmente

Quanto à avaliação dos trabalhos da auditoria interna: (múltipla escolha)

- 13) Quanto aos trabalhos realizados pela auditoria interna, a SFC/CGU realiza a avaliação: (C8)
- (4) de todos os relatórios de auditoria emitidos ao longo do ano (Valor atribuído = 40)
 - (3) de parte dos relatórios emitidos ao longo do ano (Valor atribuído = 20)
 - (2) Do Raint (Valor atribuído = 30)
 - (1) dos papéis de trabalho (Valor atribuído = 10)
 - (5) não realiza avaliação (Valor atribuído = 0)
- 14) A SFC/CGU se utiliza de indicadores para realizar a avaliação dos trabalhos realizados pela auditoria interna. (C9)
- (1) Discordo totalmente
 - (2) Discordo
 - (3) Neutro
 - (4) Concordo
 - (5) Concordo totalmente
- 15) Indique os recursos compartilhados entre essa Unidade de Controle Interno e as demais entidades do SCI, indicando os recursos disponibilizados e/ou recebidos. (C10)

Item	Descrição	Disponibilizou	Recebeu
1	Informações importantes para realização de ações de controle		
2	Conhecimentos técnicos, experiências e boas práticas		
3	Ferramentas de trabalho (<i>check list</i> , planilhas, procedimentos de auditoria, outros)		
4	Recursos de tecnologia da informação		
5	Recursos materiais e financeiros (para realização de ações/eventos, por exemplos)		
6	Recursos humanos		
7	Outro: _____		

Caso tenha marcado "Outros" especifique e/ou comente (C11):

- 16) Na sua avaliação, os mecanismos de coordenação adotados pela SFC/CGU, tais como normas, procedimentos, sistema de planejamento, mecanismos de comunicação, controle e avaliação, que envolvem as atividades de planejamento, orientação e supervisão técnica: (C12)
- (1) Discordo totalmente
 - (2) Discordo
 - (3) Neutro
 - (4) Concordo
 - (5) Concordo totalmente

Assertivas	1	2	3	4	5
são suficientes para que haja uma atuação coordenada e integrada entre a SFC/CGU e as unidades de auditoria					

Assertivas	1	2	3	4	5
interna.					
contribuem de forma satisfatória para troca de conhecimentos, experiências e metodologias entre os auditores envolvidos.					
contribuem, de forma satisfatória, para a melhoria da qualidade dos trabalhos.					
há potencial para uma maior integração e ampliação do compartilhamento de recursos.					

17) Indique os principais fatores que, na sua opinião, dificultam uma ação mais integrada entre a SFC/CGU e as unidades de auditoria interna: (C13)

1. Escassez de servidores na CGU
2. Escassez de servidores nas unidades de auditoria interna
3. Qualificação insuficiente dos servidores da CGU
4. Qualificação insuficiente dos servidores das auditorias internas
5. Falta de um planejamento integrado que estabeleça objetivos e metas comuns
6. Acesso limitado a sistemas e informações por parte das auditorias internas
7. Escassez ou falta de recursos logísticos (equipamentos, sistemas, outros)
8. Falta de um canal de comunicação institucionalizado.
9. Problemas de autonomia das unidades de auditoria interna.
10. Outros.

18) Dentre as ações relacionadas a seguir, assinale aquelas que você considera de maior relevância para o aprimoramento da atuação conjunta da SFC/CGU e das Unidades de Auditoria Interna. Escolha, no máximo 5 alternativas. (C14)

- () Ações de capacitação/fóruns de debates/ compartilhamento de experiências e boas práticas
- () Ações que promovam maior interação nas etapas de planejamento, execução e avaliação
- () Execução de auditorias compartilhadas
- () Planejamento integrado com definição de metas e objetivos comuns
- () Realização de encontros/reuniões sistemáticas
- () *Feedback* sobre o Raint e ações realizadas pelas auditorias internas
- () Compartilhamento de informações que possam auxiliar outros auditores (CGU, Auditorias Internas) na realização dos seus trabalhos
- () Compartilhamento de metodologias de trabalho
- () Compartilhamento de ferramentas e recursos de tecnologia da informação

- () Canal de consulta institucionalizado
- () Padronização de normas e procedimentos das unidades de auditoria interna (manuais)
- () Avaliação sistemática das unidades de auditoria interna
- () Utilização, pela CGU, dos trabalhos das unidades de auditoria interna

Seção 3 – Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI):

- 19) Na sua avaliação, os integrantes do SCI e as unidades de Auditoria Interna estão adequadamente representados na Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI). (D1)
- (1) Discordo totalmente
 - (2) Discordo parcialmente
 - (3) Neutro
 - (4) Concordo parcialmente
 - (5) Concordo totalmente
- 20) Na sua opinião, a atuação da CCCI tem contribuído de forma satisfatória para a integração operacional dos membros do Sistema de Controle Interno, incluindo as auditorias internas. (D2)
- (1) Discordo totalmente
 - (2) Discordo
 - (3) Neutro
 - (4) Concordo
 - (5) Concordo totalmente

APÊNDICE H – TABELA DE CORRELAÇÃO

Matriz de correlação (Spearman):															
		C1-COM PLAN	C1-COM Av.	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C10	C12-A1	C12-A2	C12-A3
Varáveis															
C1-Mec Com Plan	1	0,455	0,398	0,397	0,253	0,103	0,184	0,091	-0,019	-0,175	0,177	0,221	0,056	0,096	0,004
C1-Mec Com Exec.	0,455	1	0,520	0,046	0,221	0,197	0,213	-0,053	0,061	-0,181	0,197	0,214	0,237	0,167	0,148
C1-Mec Com Av.	0,398	0,520	1	0,259	0,391	0,259	0,167	-0,036	0,338	-0,038	0,147	0,168	0,277	0,263	0,256
C3.	0,397	0,046	0,259	1	0,453	0,354	0,461	0,402	0,198	0,310	0,166	0,271	0,290	0,305	0,248
C4.	0,253	0,221	0,391	0,453	1	0,191	0,324	0,181	0,010	0,177	0,282	0,016	0,389	0,418	0,344
C5.	0,103	0,197	0,259	0,354	0,191	1	0,354	0,296	0,450	0,257	0,130	0,101	0,450	0,348	0,353
C6.	0,184	0,213	0,167	0,461	0,324	0,354	1	0,519	0,191	0,474	0,470	0,271	0,560	0,638	0,549
C7	0,091	-0,053	-0,036	0,402	0,181	0,296	0,519	1	0,122	0,398	0,190	0,026	0,414	0,507	0,429
C8	-0,019	0,061	0,338	0,198	0,010	0,450	0,191	0,122	1	0,347	0,076	0,012	0,202	0,261	0,356
C9	-0,175	-0,181	-0,038	0,310	0,177	0,257	0,474	0,398	0,347	1	0,280	0,064	0,518	0,513	0,508
C10-Rec Disp.	0,177	0,197	0,147	0,166	0,282	0,130	0,470	0,190	0,076	0,280	1	0,146	0,407	0,349	0,306
C10-Rec. Recebido	0,221	0,214	0,168	0,271	0,016	0,101	0,271	0,026	0,012	0,064	0,146	1	0,136	0,296	0,221
C12[A1].	0,056	0,237	0,277	0,290	0,389	0,450	0,560	0,414	0,202	0,518	0,407	0,136	1	0,782	0,741
C12[A2].	0,096	0,167	0,263	0,305	0,418	0,348	0,638	0,507	0,261	0,513	0,349	0,296	0,782	1	0,915
C12[A3].	0,004	0,148	0,256	0,248	0,344	0,353	0,549	0,429	0,356	0,508	0,306	0,221	0,741	0,915	1
C12[A4].	0,020	0,260	0,078	-0,101	0,106	-0,080	0,083	0,016	-0,121	0,079	0,147	-0,016	0,250	0,145	0,095
D1. 19.	-0,029	-0,077	-0,049	0,196	0,086	0,391	0,185	0,288	0,118	0,224	0,168	0,295	0,178	0,194	0,124
D2. 20.	0,139	-0,055	-0,067	0,118	0,154	0,221	0,150	0,132	0,035	0,104	0,126	0,373	0,232	0,222	0,151

Os valores em negrito são diferentes de 0 com um nível de significância $\alpha=0,05$

p-valores:	C1 - COM		C1 - COM PLAN	C1 - COM Av.	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C10	C10	C12-A1	C12-A2	C12-A3
	C1 - COM	C1 - COM															
Variáveis																	
C1-Mec Com Plan	0	0,000	0,001	0,042	0,414	0,141	0,469	0,883	0,162	0,157	0,077	0,657	0,444	0,972			
C1-Mec Com Exec.	0,000	0 < 0,0001	0,717	0,077	0,116	0,088	0,674	0,630	0,149	0,116	0,087	0,057	0,183	0,238			
C1-Mec Com Av.	0,001	< 0,0001	0	0,038	0,001	0,183	0,777	0,006	0,766	0,243	0,180	0,026	0,035	0,039			
C3.	0,001	0,717	0,038	0	0,000	0,004	0,001	0,113	0,012	0,185	0,030	0,019	0,014	0,046			
C4.	0,042	0,077	0,001	0	0,127	0,009	0,150	0,936	0,158	0,023	0,900	0,001	0,005	0,005			
C5.	0,414	0,116	0,037	0,127	0	0,004	0,017	0,000	0,039	0,300	0,421	0,000	0,005	0,004			
C6.	0,141	0,088	0,183	0,009	0,004	0	< 0,0001	0,126	< 0,0001	< 0,0001	0,029	< 0,0001	< 0,0001	< 0,0001			
C7	0,469	0,674	0,777	0,001	0,150	0,017	< 0,0001	0	0,001	0,130	0,835	0,001	< 0,0001	0,000			
C8	0,883	0,630	0,006	0,936	0,000	0,126	0,331	0	0,005	0,546	0,924	0,107	0,036	0,004			
C9	0,162	0,149	0,766	0,158	0,039	< 0,0001	0,001	0,005	0	0,024	0,612	< 0,0001	< 0,0001	< 0,0001			
C10-Rec Disp.	0,157	0,116	0,243	0,023	0,300	< 0,0001	0,130	0,546	0,024	0	0,245	0,001	0,005	0,013			
C10-Rec. Recebido	0,077	0,087	0,180	0,030	0,900	0,421	0,835	0,924	0,612	0,245	0	0,280	0,017	0,077			
C12[A1].	0,657	0,057	0,026	0,001	0,000	< 0,0001	0,001	0,107	< 0,0001	0,001	0,280	0	< 0,0001	< 0,0001			
C12[A2].	0,444	0,183	0,035	0,014	0,001	< 0,0001	< 0,0001	0,036	< 0,0001	0,005	0,017	< 0,0001	0	< 0,0001			
C12[A3].	0,972	0,238	0,039	0,005	0,004	< 0,0001	0,000	0,004	< 0,0001	0,013	0,077	< 0,0001	< 0,0001	0			
C12[A4].	0,876	0,037	0,534	0,400	0,526	0,511	0,902	0,335	0,533	0,241	0,902	0,045	0,247	0,451			
D1. 19.	0,820	0,543	0,699	0,117	0,493	0,001	0,140	0,348	0,073	0,180	0,017	0,155	0,120	0,322			
D2. 20.	0,270	0,664	0,598	0,347	0,219	0,076	0,234	0,781	0,407	0,318	0,002	0,063	0,075	0,229			

Os valores em negrito são diferentes de 0 com um nível de significância alfa=0,05