



EIXO 3 – ABORDAGENS INOVADORAS NA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO: CASOS E LIÇÕES APRENDIDAS

O futuro da Auditoria Interna Governamental no mundo da função controle multidimensional

Marcus Vinícius de Azevedo Braga

Auditor Federal de Finanças e Controle do quadro da Controladoria-Geral da União desde 2008, é Doutor em Políticas Públicas (PPED/IE/UFRJ) e realizou estágio pós doutoral no Instituto de Estudos de Saúde Coletiva da UFRJ. Autor de diversos livros e artigos científicos na área de controle governamental, é colaborador habitual com artigos de opinião do Portal Jurídico JOTA (<https://www.jota.info/>), Conjur (<https://www.conjur.com.br/>), Congresso em foco (<https://www.congressoemfoco.com.br>) e Jornal “i” (<https://ionline.sapo.pt/>). Já desempenhou as funções de Auditor-Chefe da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS/MS); da Fundação Biblioteca Nacional (FBN/MinC); do Hospital Universitário Gaffrée e Guinle (Ebserh/UNIRIO/MEC); e atualmente é o Auditor Geral da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (Ebserh).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6009407664228031>

Google Acadêmico:

<https://scholar.google.com.br/citations?user=liOCSoOAAAAJ&hl=pt-BR&oi=ao>

1 INTRODUÇÃO

O presente debate, pautado nas discussões teóricas de O'Donnell (1988), Power & Taylor (2011) e Taylor & Buranelli (2007), em estudos que aqui chamaremos de redes de *accountability*, busca situar a função auditoria interna governamental diante do recente empoderamento de outras funções, modernamente compreendidas como integrantes do controle interno, como: i) Integridade; ii) Ouvidoria; iii) Corregedoria; e iv) Transparência, no âmbito dos órgãos especializados de cada poder, que tem se organizado habitualmente pelo modelo chamado de Controladoria (BRAGA & SANTOS, 2016).

A discussão de Redes de *accountability*, com instituições independentes, mas interdependentes, dado que cada uma depende da outra para completar o processo maior, em um arranjo que requer cooperação por meio das diversas camadas



(POWER;TAYLOR, 2011), aplica-se também no contexto interno as organizações e poderes, em especial por conta das mutações da função controle interno, que se diversificou nas duas últimas décadas.

A forma de interação entre as instituições em uma rede de *accountability* é a chave dos problemas e das soluções, pois enquanto algumas instituições são mais fracas que as outras, essa interação pode suprir lacunas (TAYLOR; BURANELLI, 2007), mas estas também podem ser levadas a competir, e a fricção entre elas pode enfraquecer a estrutura das redes, com atores fortes individualmente, em redes fracas, o que pode dar suporte a comportamentos oportunistas (POWER;TAYLOR, 2011), em uma discussão que se aplica ao fenômeno intraorganizacional.

A discussão se justifica pelo fato de a função auditoria interna ser a mais antiga, a mais tradicional do controle interno e o cenário futuro desta aponta a necessidade de repensar seu papel colaborativo frente a esses outros agentes, agindo em rede, de modo a romper insulamentos na construção de articulações e sinergias que, longe de enfraquecer a auditoria interna no setor público, pode ter o potencial de fortalecê-la.

A metodologia utilizada é a análise documental das legislações nacionais desde 2003, buscando identificar pontos de convergência entre a função Auditoria Interna e as demais funções, propondo espaços de interação em termos práticos no cotidiano, para além de apenas se formarem comitês ou fóruns.

2 CONTROLE INTERNO- UMA TRAJETÓRIA COM APOTEOSE MULTIDIMENSIONAL

A função controle interno no Brasil tem sua gênese formal, positivada, na Lei nº 4.320/1964 e teve uma trajetória complexa nesses mais de sessenta anos, fruto de reflexos dos momentos políticos e das inovações administrativas no cenário nacional, bem como do impacto de escândalos de grande repercussão (LUSTOSA DA COSTA ET AL., 2022).

O quadro sintetiza essa longa trajetória:

Quadro I - Trajetória da função controle interno no Brasil



Década	Marco Legal	Tônica
1960-1970	Lei 4320/1964; DL 200/1967	Estruturação; financeiro; conformidade e orçamentário
1970-1980	Lei 4320/1964; DL 200/1967	Financeiro; conformidade e orçamentário
1980-1990	Dec. 84.362/1979; CF/88;	Conformidade e gerencial
1990-2000	MP nº 480/1994; Dec. 3.591/2000	Unificação; Conformidade e gerencial
2000-2010	Decisão TCU nº 507/2001; Lei 10.180/2001; Dec. 4.410/2002; MP 103/2003; Dec. 5.687/2006; Dec. 5.683/2006; Dec. 5480/2005	Modelo controladoria; Participação social; transparência; prevenção da corrupção; Descentralização municipal; Operações especiais; Aspecto disciplinar; Conformidade e gerencial
2010-2020	Lei nº 12.846/2013; In 03/2017; Dec 9203/2017.; I N 01/2016.; Lei 12813/2013; Dec. 9492/2018; Dec. 9094/2017.	Era da Integridade; Papel regulador; Agenda Anticorrupção; Descentralização municipal; Operações especiais; Governança; Gestão de riscos; Cidadão como usuário de serviços públicos; LGPD; Conformidade; Financeiro e gerencial
2020-2030	Lei nº 12.846/2013; In 03/2017; Dec 9203/2017; IN 01/2016; Lei 12813/2013; Port. 830/2020; Dec. 11529/2023;	Melhoria da qualidade na auditoria; Integridade ampliada & ESG; Descentralização municipal; Operações especiais; Transparência; Papel regulado pela Lei Anticorrupção; Agenda Anticorrupção; Governança; IA

Fonte: Construção do autor a partir de Braga (2016).

Como se vê, a tônica contábil foi hegemônica da gênese até a década de 1990, quando a influência da Reforma do Estado trouxe a discussão gerencial para a pauta, influenciando, inclusive, o texto da Constituição Federal de 1988. Com o advento da Controladoria-Geral da União em 2003, se inaugura uma época de caráter multidimensional, com a agregação de funções em um modelo de controladoria, no qual a função Auditoria Interna se vê ladeada por outras funções no mesmo patamar e com atribuições que dialogam entre si.

Essa trajetória, focada no Poder Executivo Federal, é mimetizada em certa medida pelos órgãos de controle interno estaduais e municipais, destacando-se que esse papel multidimensional gera redes na forma de sistemas estruturantes e que tem representações nos órgãos e entidades dos entes, havendo, por exemplo, uma



auditoria interna em cada empresa pública e autarquia, e um órgão central com funções de auditoria interna de execução e de supervisão dessa rede.

3 A SINERGIA DA AUDITORIA INTERNA COM OS DEMAIS ATORES

Uma matriz tão plural de funções com rebatimento nos órgãos e entidades como sistemas necessita de coordenação entre as funções, para a obtenção de equilíbrio e sinergia. Destaca-se nesse período a ascensão ideia das três linhas (THE IIA, 2020) introduzida em 2013, como integrador da função auditoria interna e os setores especializados de gestão de riscos; e a ideia de Programas de integridade previstos no art. 19 do Decreto Presidencial nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, colocando a integridade como uma função coordenadora das demais funções em um plano articulado de ações.

As funções não têm apenas origens históricas diferentes, mas pressupostos e visões de mundo próprias, havendo a necessidade de se implementar mecanismos de harmonização, de fomento a cooperação e de incentivo à redução de conflitos, para que o controle interno não seja uma instância que impute ao gestor demasiados custos de transação (BRAGA, 2021).

No caso específico do tema desse estudo, a sinergia entre a função Auditoria Interna e as demais funções é algo que se materializa no cotidiano das organizações e pode ser possível visualizar possibilidades a serem estimuladas nessa atuação coordenada no Quadro II:

Quadro II - Possibilidades de interação entre as funções de controle interno

	Audin	CRG	Ouv	Gestão de Riscos	Integridade
Audin	X	Indícios irregularidade	Aspecto sistêmico das demandas	Suficiência dos controles	Diálogo entre a conduta e os resultados



CRG	Mapeamento de riscos	X	Apuração das demandas	Mapeamento de riscos	Diálogo entre a conduta e a responsabilidade
Ouv	Mapeamento de riscos	Indícios irregularidade	X	Mapeamento de riscos	Diálogo conduta e percepção da população
Gestão de Riscos	Mapeamento de riscos	Mapeamento de riscos	Mapeamento de riscos	X	Mapeamento de riscos
Integridade	Diálogo entre a conduta e os resultados	Diálogo entre a conduta e a responsabilidade	Diálogo conduta e percepção da população	Mapeamento de riscos	X

Fonte: Construção do Autor.

Seja na estrutura de controladoria ligada ao centro de poder, seja na estrutura de governança no âmbito de cada órgão ou entidade, o Quadro II indica possibilidades de atuação coordenada que preservem a autonomia e a identidade de cada função, mas que possibilite a execução de projetos transversais, que maximizem as possibilidades dessas funções.

Os riscos de falta de cooperação e de surgimento de conflitos sempre se materializam na coordenação de funções com relativa autonomia, mas a proposição de interação cotidiana do Quadro II, que pode ser customizada e aprimorada, pode ser um caminho para uma atuação mais harmônica.

Temas como prevenção do assédio, promoção da transparência, aprimoramento da governança de projetos prioritários e atuação após escândalos, são exemplos onde essa lógica pode ser aplicada, o que demanda da função auditoria interna uma visão que não seja insulada, que se veja em uma rede de atuação, mantendo as suas áreas de atuação tradicionais.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS: O FUTURO DA AUDITORIA PÚBLICA NESSE CONTEXTO



A função Auditoria Interna Governamental por ser a mais antiga, e hegemônica em grande parte da trajetória da função controle interno, pela sua própria natureza, continua tendo relevância nesse contexto multidimensional, em especial pela necessidade ainda presente de: i) avaliar independentemente a suficiência dos controles; ii) mitigar a assimetria informacional; iii) aprimorar os processos e programas; iv) produzir informação fidedigna e qualificada para a gestão; e de v) dar respostas rápidas e efetivas diante de escândalos.

Entretanto, a ascensão e o robustecimento das outras funções do controle interno, como como: i) Integridade; ii) Ouvidoria; iii) Corregedoria; e iv) Transparência, além de demandar mecanismos e práticas de coordenação entre estas em rede, aponta a necessidade de reformulação na função auditoria interna, prevendo que as suas ações sistemáticas se alimentem de insumos derivados dessa sinergia, e que seus produtos, seus relatórios, sejam vocacionados para o consumo por esses atores, como exemplificado no Quadro II.

Ao longo dessa trajetória evolutiva do controle interno no Brasil, é difícil crer em um retrocesso nessa visão multidimensional, que parece estar sedimentada, o que traz para a função auditoria interna, além dos avanços no sentido do alinhamento as políticas públicas e foco no cidadão, a percepção de que está inserida em uma rede de atores interdependentes, fugindo do insulamento ou do conflito, construindo composições que perfazem um jogo de ganho mútuo, em especial para o incremento da qualidade dos serviços públicos entregues ao cidadão.

5 REFERÊNCIAS

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; SANTOS, Franklin Brasil. Do paradoxo a efetividade: a controladoria pública como um instrumento de um estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown (Org.). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 375-392.



BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **Vale quanto Pesa**: um estudo sobre os impactos do controle na gestão. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. A trajetória do Controle Interno do Poder Executivo Federal de 1964 a 2014: uma breve análise institucional desses 50 anos. **Síntese**: Revista da Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 11, n. 12, p.100-115, jan. 2016. Semestral.

LUSTOSA DA COSTA, Frederico José; CALDEIRA, Daniel Matos; BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Possíveis correlações entre os escândalos de corrupção e as mudanças no sistema de *accountability* no Brasil: perspectivas para o novo. In: ENCONTRO DA ANPAD, 46., set. 2022. **Anais...** [S. l.: s. n.], 2022. p. 2177-2576. Disponível em: <https://anpad.com.br/uploads/articles/120/approved/93963474edfd08f1f1e7244f663b4708.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2025.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* Horizontal e Novas Poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, 1998.

POWER, Timothy Joseph; TAYLOR, Matthew MacLeod (Org.). ***Corruption and democracy in Brazil: the struggle for accountability***. Notre Dame: University of Notre Dame Press, 2011.

TAYLOR, Matthew; BURANELLI, Vinicius C. "*Ending Up in Pizza: accountability as a Problem of Institutional Arrangement in Brazil*". **Latin American Politics and Society**, [s. l.], v. 49, n. 1, p. 59-87, 2007.

THE IIA (THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS). **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/>. Acesso em: 20 jul. 2025.