



EIXO 1 – AUDITORIA PÚBLICA CENTRADA NO CIDADÃO

A AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE CUIDADO

Marcus Vinicius 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). Currículo Lattes em <http://lattes.cnpq.br/6009407664228031> e Google Acadêmico em <https://scholar.google.com.br/citations?user=liOCSOoAAAAJ&hl=pt-BR&oi=ao>.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo busca analisar o futuro da Auditoria Interna Governamental frente às mudanças na função controle derivadas da ascensão da agenda anticorrupção nas duas primeiras décadas do Século XXI, com características bem específicas. Busca, também, ponderar que a construção desse futuro passa pela ressignificação do seu papel na agregação de valor a gestão, dentro de uma visão de cuidado, de proteção aos objetivos da gestão, que contemple a gestão de riscos, em especial o foco na qualidade das salvaguardas ou controles internos adotados. Trata-se de abordagem que permitiria um maior diálogo da função controle com a lógica das políticas públicas. Tal discussão se justifica pela necessidade de inserir essa tradicional e relevante função no contexto atual, em um cenário de múltiplas visões da função controle, de revisionismo da ideia de *accountability*, de insulamento frente a gestão e da predominância de discussões comportamentais em relação a questões estruturais da gestão na temática anticorrupção.

A metodologia adotada é a análise documental da legislação nacional afeta a atividade de auditoria interna governamental, produzida a partir do ano 2000, dado que a partir dessa data se tem a gênese das mudanças que pautarão o controle interno nas décadas seguintes, com a finalidade de se propor a ressignificação citada, amparado



nas ideias de Anechiarico & Jacobs (1996); Fukuyama (2018); e Mccubbins & Schwartz (1984), autores que em conjunto relacionam a discussão de auditoria, de corrupção e da relação com os gestores de políticas públicas, sendo este o referencial teórico da presente pesquisa.

2 AS INFLUÊNCIAS RECENTES DO DEBATE DA AGENDA ANTICORRUPÇÃO NA FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A ascensão da anticorrupção na agenda governamental brasileira se deu de forma crescente no Século XXI, e com marcos significativos, como: i) a Convenção sobre o combate da corrupção de funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais da OCDE, concluída em Paris, em 17/12/1997, aprovada por meio do Decreto nº 3.678/2000; ii) a Convenção Interamericana contra a corrupção da OEA, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 152/2002, e promulgada pelo Decreto nº 4.410/2002; iii) em 2003, pela criação da Controladoria-Geral da União-CGU; e iv) a Convenção da ONU contra a corrupção, aprovada pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 348/2005, e promulgada pelo Decreto nº 5.687/2006. Nesse período, dentro da agenda anticorrupção, destaca-se o avanço quantitativo crescente das chamadas Operações Especiais, realizadas pela CGU em conjunto com a Polícia Federal (DPF/MJ) e/ou com o Ministério Público Federal. Segundo Duarte Júnior (2017), no estudo que avaliou as operações especiais, no período entre 2003 e 2016, foram realizadas 247 ações desse tipo, concentradas, sobretudo, na região nordeste do país. O estudo revelou que as operações foram iniciadas a partir de trabalhos da própria CGU, em 39% dos casos; de trabalhos originários da Polícia Federal, em 48%; e por demanda do Ministério Público, em 13% das operações. Tais dados indicam a importância do trabalho, sistemático e regular, de auditoria interna governamental, como fonte de detecção de situações que envolvem o fenômeno da corrupção, em sentido amplo.

O quadro a seguir ilustra o crescimento de operações especiais realizadas pela CGU ao longo do período de 2013-2022:



Quadro I - Quantitativo de Operações Especiais da CGU

Ano	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Quantidade de Op. Especiais	18	21	31	52	68	39	57	93	57	43

Fonte: Site da CGU e construção do autor.

A agenda anticorrupção tem início a partir dos anos 2000 e ganha tração, inclusive junto à opinião pública, nas duas décadas seguintes, em uma discussão de fomento à integridade por meio de planos específicos nas unidades administrativas, de planos nacionais anticorrupção, e de uma visão voltada ao trinômio: prevenção, detecção e remediação de fraudes e atos corruptos (Art. 19, do Decreto nº 9.203/2017 e Inciso I, do Art. 3º, do Decreto nº 11.529/2023), colocando a corrupção na centralidade causal dos problemas das políticas públicas e consequentemente da função controle, como uma resposta institucional a percepção dos problemas dessa natureza ocorridos na época.

Nesse mesmo período, observa-se no governo federal um crescimento na agenda de gestão de riscos e de aproximação da atividade de Auditoria Interna Governamental das práticas internacionais sobre auditoria interna, com destaque para as Instruções Normativas MP/CGU n.º 01/2016, que trata de gestão de riscos; e para a IN n.º 3/2017/CGU, que regula de forma ampla a atividade de auditoria interna, em um debate que se institucionaliza de forma paralela e com pontos de convergência e diálogo com a agenda anticorrupção, pautada na integridade.

O quadro a seguir ilustra, por meio de marcos normativos, esse movimento de ascensão da gestão de riscos e da Auditoria Interna em paralelo com a discussão de integridade e anticorrupção:

Quadro II-Marcos legais de Gestão de riscos e Auditoria Interna x Integridade (2013-2022)

Ano	Integridade e Anticorrupção	Gestão de riscos e Auditoria Interna
2013	Lei Anticorrupção Lei de Conflito de interesses	COSO ICIF Posicionamento IIA -3 Linhas 1 Ed. Ref .Governança TCU
2014		2 Ed. Ref .Governança TCU
2015	10 Medidas contra a corrupção-MPF Decreto Lei Anticorrupção	



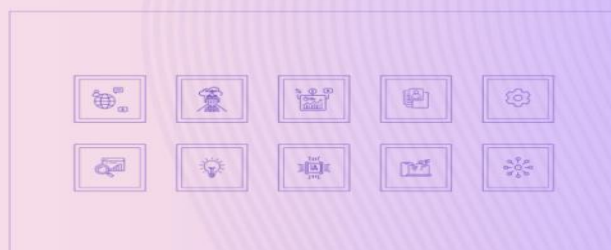
2016	ISO 37001 Antissuborno	Lei das estatais IN 01 MPOG CGU Gestão de riscos Manual Aud. Financeira TCU
2017	Ref. de combate à fraude e corrupção TCU	IN 03 CGU Ref. Audit. Int. Gov. e respectivo Manual Decreto Governança COSO ERM Manual IBGC Gestão de Riscos
2018	Diretrizes OCDE Integridade pública Novas medidas contra a corrupção-FGV Port. 1089/CGU-Programas de Integridade	Atualização ISO 31000 Gestão de Riscos
2019	Decreto Proteção denunciante Cria a Sec. de Combate a corrupção-CGU CGU cria Núcleos regionais de ações especiais	
2020	Plano Nacional Anticorrupção CGU Sistema E-patri	3 Ed. Ref. Governança TCU Posicionamento IIA -3 Linhas CGU-Programa de Qualidade de Auditoria Interna
2021	PNPC-TCU/CGU/ENCCLA Decreto Sistema de Integridade	
2022	Res. Atricon e IRB-Sistema de Integridade Relat. Av. Risco integridade OCDE e CGU	Declaração Conaci sobre posicionamento sobre Aud.

Fonte: Construção do autor.

Observa-se que a agenda de gestão de riscos e auditoria interna ascende até 2018, e no período seguinte a agenda de integridade e de anticorrupção apresenta uma produção mais intensa, coincidindo com o crescimento das operações especiais citadas no Quadro I, o que pode sugerir questões interessantes sobre a influência de uma agenda na outra.

Todo esse cenário aproxima a agenda de Auditoria Interna, pensada tradicionalmente como avaliativa e adicionadora de valor a gestão, como estampado nas normas públicas e privadas que construíram esse conceito, da ideia de instrumento de detecção e até de combate a corrupção, o que se traduz em um foco no achado e no agente, deixando uma lacuna nesse papel originário de prevenção de problemas e de construção de soluções, de foco na governança.

3 A RESSIGNIFICAÇÃO DO CONCEITO DE ADICIONAR VALOR A GESTÃO- UMA VISÃO DE CUIDADO



O amadurecimento da Auditoria Interna Governamental, para além de um paradigma contábil e de conformidade, se dá de forma concomitante ao crescimento da discussão sobre gestão de riscos, sendo os órgãos de controle os principais indutores dessa agenda no Brasil, conforme Souza et Al. (2020), o que fortaleceu a ideia de uma Auditoria Baseada em Riscos (ABR).

Griffiths (2015) traz a ideia de que a auditoria interna baseada em riscos visa fornecer uma opinião ao gestor sobre se os riscos estão sendo gerenciados em um nível considerado aceitável. Ou seja, não é um foco no risco em si, mas como esse está sendo tratado pela gestão, o que pode ser traduzido na suficiência dessas salvaguardas diante dos riscos.

Oliveira (2019) define ABR como uma atuação da Auditoria interna que lhe permita adicionar valor às organizações, a partir de trabalhos direcionados aos principais riscos do negócio. Pode-se inferir que pela influência de uma visão de auditoria detectiva, há possibilidades de se fortalecer uma ideia de que o foco da ABR é identificar o risco, e não como este é tratado.

Tal visão, de proteção da gestão, de avaliação das salvaguardas e de proposição de melhorias, se conecta com a discussão trazida por Fukuyama (2018), na ideia de que a ordem política não é apenas para limitar governos abusivos, em uma visão mais ampla de corrupção, mas sim conseguir que estes entreguem Políticas Públicas eficientes. Um desenho que, segundo modelo dual de McCubbins e Schwartz (1984), diminui a relevância dos chamados “alarmes de incêndio”, pela força de denúncias, para uma visão de “patrulha policial”, pautada por ações sistemáticas e baseadas em risco, que tragam o amadurecimento da gestão refletido pelo fortalecimento de seus controles internos.

Anechiarico e Jacobs (1996), apresenta estudo que traz uma visão panóptica da corrupção, predominante a partir da década de 1970, a partir de uma ideia de justiça criminal, que defende como solução prioritária a vigilância, a investigação e o foco na conduta dos agentes. Tal visão ainda presente na pauta anticorrupção, termina por influenciar a agenda da auditoria interna, vendo esta como um mecanismo detectivo, o que é um reducionismo de seu papel, demandando uma ressignificação do conceito



de adicionar valor a gestão como objetivo precípua da auditoria interna previsto nas normas internacionais.

Faz-se necessário um fortalecimento que atue na dimensão da efetividade, de controles que funcionem, mas que também não sejam onerosos, e ainda, que sejam sustentáveis pela sua legitimidade e executoriedade, adentrando a ciência da construção de bons sistemas de controle interno, preventivos e convergentes com a eficiência da gestão, o que destaca a parceria da auditoria interna com a chamada segunda linha (THE IIA, 2020) e a necessidade de robustecimento desta.

Essa visão coloca o cidadão na equação da auditoria interna, focando na salvaguarda que protege os objetivos da política pública, rompendo uma falsa dicotomia de um controle que puna ou oriente, quando deve estar preocupado em avaliar a salvaguardas diante dos riscos, propondo melhorias, olhando o erro como caminho de melhoria da estrutura de governança.

O termo cuidado, derivado da política de Social, pode parecer inadequado, mas reflete essa ideia protetiva que permeia não só a essência da gestão de riscos, como da Auditoria Interna Governamental, em um resgate da ideia de cuidar da política, assegurando os melhores resultados. Não a toa o termo em inglês *assurance*, relacionado a Auditoria Interna, também traduz a ideia de garantia, confiança e seguro. Apresenta-se um desafio futuro de conciliar o papel da auditoria interna de fortalecer controles, que exige uma aproximação e trabalho conjunto, abordando - inclusive- a função de assessoramento, com uma expectativa e uma influência do ambiente no sentido de se detectar fraudes, sobretudo considerando que esta última foi deslocada de um papel residual para um papel central.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS – PARA ALÉM DA DETECÇÃO

A visão da auditoria interna focada em detectar erros, como uma ação investigativa, de subsídio a ações anticorrupção, pode inibir a atuação original da auditoria interna, gerando uma lacuna, preocupada em destacar a desconformidade e pouco no cuidado com o aprimoramento da gestão, frente a possibilidade de ocorrência de situações similares novamente.



A Auditoria interna existe para gerar confiança, por meio de uma avaliação sistemática e independente dos controles frente aos riscos, que produz diagnósticos de qualidade para que a alta administração busque os ajustes que trarão equilíbrio para todo o sistema de gestão. Pode parecer contraditório, mas nessa visão, quanto mais auditado, melhor, pois gera um escudo de credibilidade.

A fusão da discussão de gestão de riscos com a Auditoria interna materializada na chamada Auditoria Baseada em Riscos-ABR traz vislumbres futuros, podendo ser um instrumento de aprimoramento da qualidade das políticas públicas nos governos, pelo foco na suficiência e eficiência das salvaguardas (controles) adotadas e podendo alçar essa atuação a um patamar estratégico, que convive harmoniosamente com a discussão da agenda anticorrupção, dado que o risco de corrupção, ou de quebra de integridade, é apenas mais um risco dentre os inúmeros que afetam a gestão. Há de se destacar que o risco de corrupção se relaciona à conduta individual de agentes, mas pode ser mitigado por medidas que ataquem as fragilidades nos controles internos existentes.

REFERÊNCIAS

ANECHIARICO, Frank; JACOBS, James B. ***The pursuit of absolute integrity: how corruption control makes government ineffective***. Chicago: The University of Chicago Press, 1996.

DUARTE JÚNIOR, Alonso Pereira. **A CGU e a qualidade da democracia**: uma análise das operações especiais (2003-2016) como mecanismo de combate a corrupção. Porto Alegre, RS: Editora FI, 2017.

FUKUYAMA, Francis. **Ordem e decadência política**: da revolução industrial à globalização da democracia. Rio de Janeiro: Rocco, 2018.

GRIFFITHS, David. ***Three views on implementation***. Version 2.2 [S. l.: s. n.], 2015.

E-book.

Disponível

em:

<https://www.internalaudit.biz/files/implementation/rbiaimplementing.pdf>. Acesso em:

20 jul. 2025.



MCCUBBINS, Mathew D.; SCHWARTZ, Thomas. *Congressional Oversight Overlooked: Police Patrols versus Fire Alarms*. **American Journal Of Political Science**, [s. l.], v. 28, n. 1, p. 165-179, fev. 1984. DOI: 10.2307/2110792. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2307/2110792>. Acesso em: 20 jul. 2025.

OLIVEIRA, Tatiana Freitas de. Avaliação das práticas de auditoria interna da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU sob a ótica da Auditoria Baseada em Riscos. **Revista da CGU**, [s. l.], n. 19, abr./jul. 2019.

SOUZA, Flávio Sergio Rezende Nunes de et al. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista de Administração Pública**, [s.l.], v. 54, n. 1, p. 59-78, jan. 2020. DOI: 10.1590/0034-761220180117.

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.