

A Contribuição das auditorias de performance da CGU: Um estudo exploratório

Mateus Araujo Feitosa

Orientador: Professor Dr. Luiz Akutsu

Coletânea de Pós-Graduação, v.2 n.15

Auditoria do Setor Público



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA FINANCEIRA

A contribuição das auditorias de performance da CGU: Um estudo exploratório

Mateus Araujo Feitosa

Orientador(a):

Professor Dr. Luiz Akutsu

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Pós Graduação em Auditoria do Setor Público, do Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, como requisito para o título de especialista em auditoria do setor público.

Data de aprovação:

25 / 03 / 2019

Banca examinadora:

Prof. Me. Carlos Antonio Soares de Araujo

Agradecimentos

Aos meus pais, pelo conhecimento que me permitiram construir ao longo dos anos;

À minha amada esposa, por todo apoio durante esse processo;

Aos colegas de trabalho, pela compreensão nos períodos de ausência;

Ao meu orientador, pelos conselhos que enriqueceram esse trabalho;

À CGU e ao TCU, pela valiosa oportunidade de cursar essa Pós-Graduação.

Resumo

O presente trabalho teve como objetivo principal avaliar o nível de contribuição das auditorias de performance da Controladoria-Geral da União - CGU, também chamadas auditorias operacionais, na atuação dos gestores e na melhoria dos processos auditados. Nesse sentido, buscaram-se elementos que permitissem concluir sobre o valor que as auditorias agregam à gestão das políticas e dos programas.

Essa avaliação foi realizada por meio da perspectiva dos auditados. Assim, foram aplicados questionários com servidores públicos que trabalham (ou trabalhavam) em unidades responsáveis por um ou mais processos que foram objeto de exame no âmbito de auditorias operacionais conduzidas pela CGU.

De modo geral, os resultados apontam para uma percepção positiva dos auditados quanto à contribuição das auditorias operacionais da CGU, indicando que há mudanças nos programas auditados em decorrência da atuação do órgão de controle e que essas mudanças geraram melhorias na gestão.

Esse resultado ganha destaque ao compararmos com os trabalhos desenvolvidos em outros países que aplicaram a mesma metodologia. Em todos os casos utilizados como referência, o resultado observado é positivo (realização de mudanças a partir da avaliação de órgãos de controle), mas com pontuação inferior ao constatado nesta pesquisa.

Em que pese o resultado positivo observado, alguns aspectos ainda merecem atenção da CGU, como a exequibilidade/razoabilidade das suas recomendações e a importância da busca por arranjos institucionais e por parcerias com outros órgãos que fortaleçam os efeitos positivos da sua atuação.

Abstract

The main purpose of this study was to evaluate the level of contribution of the Office of the Comptroller General - CGU performance audits, also called operational audits, in the performance of managers and in the improvement of the audited processes. In this sense, we looked for elements that could conclude on the value that audits add to the management of policies and programs.

This evaluation was carried out through the perspective of the auditees. Thus, questionnaires were applied to public servants who work (or worked) in units responsible for one or more of the processes that were the subject of an examination in the scope of operational audits conducted by the CGU.

Overall, the results point to a positive perception by the auditees regarding the contribution of CGU's operational audits, indicating that there are changes in the programs audited as a result of the performance audits and that these changes have led to improvements in management.

This result is highlighted when comparing with the work developed in other countries that applied the same methodology. In all the cases used as a reference, the observed result is positive (changes were observed as a result of the operational audits), but with a score lower than that found in this study.

Despite the positive results observed, some aspects still deserve CGU's attention, such as the feasibility / reasonableness of its recommendations and the importance of seeking institutional arrangements and partnerships with other bodies that strengthen the positive effects of its performance.

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Percepção de mudanças a partir da atuação da CGU	18
Tabela 2 - Relação de mudanças observadas	18
Tabela 3 - Principais benefícios observados a partir da atuação da CGU	19
Tabela 4 - Percepção da qualidade do trabalho da CGU e da atuação dos auditores.....	20

Sumário

1. Introdução	10
2. Referencial teórico	12
3. Método.....	14
4. Resultados e discussão	16
4.1 Percepção de mudanças institucionais a partir das auditorias operacionais da CGU.....	16
4.2 Principais melhorias observadas a partir das auditorias operacionais da CGU.....	18
4.3 Principais fatores observados referentes à atuação dos auditores.....	20
5. Considerações finais.....	22
Referências bibliográficas.....	24

1. Introdução

As crises econômicas mundiais ocorridas nos anos 1970 e 1980 resultaram em aumento do endividamento estatal, dando ensejo, segundo Blonski et al. 2017, a uma crise dos modelos de Estado até então vigentes, forçando uma revisão desses modelos.

Nesse contexto, surge o *New Public Management - NPM*, movimento de gestão pública que defende a inserção de princípios da iniciativa privada no setor público, deixando ao agente público um maior espaço de atuação, tendo por contrapartida a existência de mecanismos de controle gerencial mais efetivos. Dessa forma, modelos de gestão empresarial passaram a ser adotados com o objetivo de incorporar na gestão de organizações públicas a eficiência comum à lógica de mercado. (Hood, 1991)

Como instrumento para permitir a avaliação da atuação dos gestores no NPM e para assegurar o *accountability*, ganha protagonismo os trabalhos de auditoria desenvolvidos pelos órgãos de controle. Especificamente, há um destaque para as auditorias operacionais que, segundo a ISSAI 300, consistem em exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

Observa-se, do conceito de auditoria operacional e das inovações trazidas pelo NPM, que esse instrumento pode ser bastante importante para avaliação da performance dos gestores, à semelhança do que acontece na iniciativa privada.

Embora as auditorias de performance tenham, muitas vezes, como foco primário a melhoria nas operações e nos controles das entidades auditadas (Reichborn-Kjennerud, 2015), sua efetividade como instrumento de evolução da administração pública não pode ser desconsiderada (Morin, 2001).

Espera-se que os trabalhos de auditoria operacional efetivamente contribuam com melhorias nos programas e processos auditados, agregando valor à Administração Pública. Essa importância da auditoria operacional é reforçada em períodos de austeridade, onde o retorno à sociedade dos gastos públicos ganha ainda mais relevância e os trabalhos de avaliação feitos pelos órgãos de controle são mecanismos-chave para sua evolução.

Apesar dessa importância e das contribuições que se esperam desse tipo de auditoria, não é incomum as críticas às auditorias operacionais por não levar a mudanças nas entidades auditadas. Na verdade, muitas vezes não é trivial avaliar se melhorias em determinado programa ou na gestão de unidades auditadas decorrem da implementação de recomendações dos órgãos de controle ou se têm como fundamento outros fatores.

Em adição, outra situação complexa refere-se à possibilidade de que determinadas recomendações sejam implementadas, mas não sejam observadas as melhorias pretendidas. Essa possibilidade reforça a lógica de que os órgãos de controle devem dar maior atenção aos efeitos desejados em comparação ao mero atendimento das suas deliberações.

Assim, em que pese esse gênero de auditoria seja realizado há anos, tendo, inclusive, previsão constitucional (art.70 e art. 74, inciso I da CF 88), foram identificados poucos trabalhos acadêmicos que tratam da real contribuição das auditorias para o aumento de performance das unidades e dos órgãos auditados no caso brasileiro, conforme detalhado na revisão bibliográfica.

Dessa forma, motivado pela limitação de informações acerca das reais contribuições das auditorias operacionais, esta pesquisa tem o objetivo de responder as seguintes perguntas:

P1: Qual a percepção do nível de contribuição das auditorias operacionais conduzidas pela Controladoria-Geral da União na atuação dos gestores e nos processos auditados?

P2: Qual a percepção dos gestores sobre a qualidade do trabalho da CGU e da atuação dos auditores?

O trabalho ora apresentado tem enfoque na atuação da Controladoria-Geral da União – CGU, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Uma das linhas de atuação da CGU consiste na avaliação de políticas públicas e de programas de governo, que, em geral, possui enfoque operacional.

Assim, o alcance dos trabalhos de auditoria operacional desenvolvidos pela CGU é examinado sob a perspectiva dos gestores responsáveis por políticas e programas de governo. Foi elaborado um questionário cujas perguntas estavam associadas às duas questões centrais que esse trabalho pretendia responder.

Esse assunto é importante na medida em que buscar colocar luz sobre a real contribuição dos trabalhos dos órgãos de controle sobre a performance das unidades auditadas e quais fatores são destacados pelos gestores auditados. Conforme destacado por Morin (2014), em razão da legitimidade que muitas vezes os órgãos de controle possuem frente aos administrados, sua atuação raramente é questionada quanto à relevância dos trabalhos, à metodologia aplicada e aos resultados obtidos, seja pelos próprios auditores, pelos usuários do resultado dos trabalhos e mesmo pelos órgãos auditados.

Ante o exposto, esse estudo busca contribuir com uma melhor compreensão acerca da influência que as auditorias de performance da CGU possuem na melhoria do desempenho da administração pública.

2. Referencial Teórico

Com o protagonismo do NPM, o desempenho das instituições no setor público passou a ser objeto de debate acadêmico, trazendo à discussão aspectos como a qualidades dos serviços, os custos associados e as efetivas mudanças produzidas.

Soma-se ao crescimento do NPM, as crises fiscais dos últimos 15-20 anos que afetaram diversos países e reforçaram a necessidade de perseguir maior eficiência e efetividade na prestação de serviços públicos, conforme destacado por Pollit e Bouckaert (2004) e Talbot (2010).

Nesse contexto, em adição à visão de que a auditoria é importante para garantia do accountability, passou a ter força o debate sobre outros papéis das unidades de auditoria, com destaque para a avaliação da performance de entidades governamentais.

Nas principais linhas de pesquisa que surgiram sobre o tema, houve uma atenção para o potencial que a auditoria possui para fortalecer os debates sobre políticas públicas, prover assessoramento e/ou consultoria para a alta administração sobre assuntos relevantes, além de ser um instrumento que fornece orientação sobre como a administração pública pode melhorar seu desempenho (Funkhouser, 2011; Lonsdale e Bechberger, 2011; e Wilkins e Lonsdale, 2007).

Apesar do crescimento do debate sobre a importância das auditorias de performance e o fortalecimento do uso desse instrumento no âmbito da administração pública, há poucos trabalhos empíricos na literatura acadêmica sobre o impacto das auditorias operacionais, conforme apontado por Van Looche e Put (2011).

Para o caso brasileiro, pesquisas feitas na base de dados da Scielo (www.scielo.org), da Spell (www.spell.org.br) e da google scholar (<https://scholar.google.com.br/>), com as palavras-chave “auditoria operacional”, “auditoria de performance” e “auditoria de desempenho” retornaram, para trabalhos realizados nos últimos dez anos, quatro pesquisas que tiveram como enfoque examinar a importância da atuação dos órgãos de controle por meio das auditorias de performance. Outros trabalhos tinham o tema “auditoria operacional” como objeto de discussão, mas sem o cerne voltado para o debate acerca da efetiva contribuição dos órgãos de controle a partir dessa linha de auditoria.

Um trabalho que tem alinhamento com esta pesquisa refere-se àquele elaborado por Hedler e Torres (2009), que realizaram uma meta-avaliação das auditorias operacionais (ANOPs) conduzidas pelo Tribunal de Contas da União – TCU, buscando avaliar seus critérios, padrões, validade e confiabilidade dos procedimentos e resultados. Os autores concluíram pela importância das ANOPs como avaliação do contexto e checagem de características dos programas, apontando, todavia, fraquezas relacionadas principalmente à aplicação dos métodos e técnicas da auditoria.

Já De Souza e Massera (2017) buscaram avaliar a influência da auditoria operacional do TCU sobre o Programa Universidade para Todos (Prouni). Nesse caso, três parâmetros foram objeto de análise: a influência exercida por diversos atores nas mudanças; as mudanças concretas adotadas pelos auditados; e a influência que a auditoria teve nessas mudanças. As conclusões foram no sentido de que a mídia e as auditorias tiveram papel relevante nas mudanças, e que essas alterações provenientes da auditoria ocorreram de modo incremental, sem grandes impactos no desenho do Programa.

Em adição, Melo e Paiva (2017) avaliaram os benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública. Nessa pesquisa, utilizaram a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB).

Observa-se, assim, que há um campo importante de pesquisa a ser explorado que busque contribuir com o debate sobre o nível de contribuição dos órgãos de controle brasileiros para a melhoria das políticas públicas.

Quanto às pesquisas internacionais, o que chama atenção é o resultado de alguns dos trabalhos. Reichborn-Kjennerud (2013) realizou pesquisa com 353 servidores na Noruega e concluiu que a maioria dos auditados considera que os relatórios de auditoria são úteis, mas a autora não conseguiu indicar quais mudanças concretas na gestão os relatórios causaram; já um estudo de Blume e Voight (2017) sobre o impacto das Entidades de Fiscalização Superiores – EFS na política fiscal, na produtividade e na eficiência governamental de 40 países não encontrou qualquer relação significativa entre a atuação das EFS e as três variáveis objeto do estudo, o que levou os autores a concluírem que as EFS podem se tornar organizações supérfluas em um cenário de recursos financeiros escassos.

Outro estudo, desenvolvido por Bawole e Ibrahim (2015) a partir de uma revisão de literatura, concluiu que a realização de auditorias de performance levou à melhoria em alguns aspectos do desempenho das instituições públicas, mas que não é objetiva a conclusão de que esses trabalhos levaram à maior eficiência, efetividade ou economicidade dos objetos auditados. Os autores reforçam, ainda, o risco de que essas auditorias podem levar a um ambiente de baixo incentivo à inovação e de controles excessivos.

Os trabalhos de Morin (2014), Desmedt, Morin, Pattyn e Marleen (2017) e Alwardt e Basheik (2017) utilizaram a metodologia que se propõe aplicar neste trabalho e avaliaram o impacto das auditorias operacionais no Canadá, na Bélgica e na Arábia Saudita, respectivamente. De modo resumido, todos os trabalhos concluíram por um impacto moderado dos órgãos de controle nas entidades auditadas, mas não há evidências de contribuições radicais e, não raro, não são identificados impactos na gestão.

Já Raudla, Taro, Agu e Douglas (2016) dividiram a avaliação em duas abordagens, a primeira referente à importância dada pelos auditados aos trabalhos de auditoria operacional e a segunda às mudanças observadas em razão do trabalho. A partir dessa divisão, os autores observaram que 40% dos auditados consideram a auditoria útil, enquanto apenas 21% concordam que o trabalho levou a mudanças nas organizações auditadas.

Alguns desses trabalhos avançaram no sentido de identificar as mudanças decorrentes de auditorias operacionais. Os trabalhos de Lapsey e Pong (2000), Morin (2004, 2008), por exemplo, apontaram mudanças em regras e regulamentos, na gestão de pessoas, mudanças no planejamento e na gestão de riscos, além da adoção de boas práticas indicadas pelos órgãos de controle.

Mesmo com um campo de pesquisa mais explorado, nos casos internacionais também não foram identificados trabalhos que alcançassem o cenário brasileiro no que tange à contribuição das auditorias operacionais, o que reforça a relevância do trabalho aqui proposto.

Assim, da revisão de literatura realizada, observou-se que ainda não houve trabalhos que tivessem como enfoque a contribuição das auditorias operacionais no Brasil, tendo como perspectiva a opinião dos auditados.

3. Método

A metodologia utilizada neste trabalho teve como base inicial as pesquisas de Morin (2004, 2008). A abordagem consiste na aplicação de questionário junto a servidores públicos que trabalham (ou trabalharam) em unidades responsáveis por um ou mais processos que foram objeto de exame no âmbito de auditorias operacionais conduzidas pela CGU entre 2016 e 2018, de modo a colher a percepção dos auditados acerca da contribuição das auditorias operacionais.

As questões utilizadas partiram do próprio questionário aplicado por Morin (2014), também utilizado por Desmedt, Morin, Pattyn e Marleen (2017) e Alwardt e Basheik (2017). As perguntas elaboradas pela autora tiveram tradução livre para o português

e eventuais ajustes foram feitos quando necessários para adequar a redação ao contexto brasileiro.

Todas as perguntas requereram resposta em uma escala tipo Likert de cinco pontos e se conectaram com os dois constructos que esse trabalho busca avaliar:

- Percepção dos auditados sobre a contribuição das auditorias operacionais para melhorias na gestão e nos processos auditados;
- Fatores que facilitam a percepção acerca da relevância do trabalho do órgão de controle.

O questionário contou com 20 perguntas que buscavam atender os dois constructos apresentados previamente, sendo dividido em 11 questões para o primeiro constructo e 9 para o segundo.

Foram selecionados 125 servidores para aplicação do questionário. O processo de seleção ocorreu por meio das seguintes etapas:

- Levantamento, na página na internet da CGU, dos trabalhos desenvolvidos entre 2016 e 2018 na linha de atuação chamada “Avaliação da Execução de Programas de Governo”, que concentrava, até 2018, os trabalhos de auditoria operacional do órgão;
- Busca, na página dos Ministérios auditados, do contato dos gestores atualmente responsáveis pelos programas e políticas que foram avaliados;
- Contato, por telefone ou e-mail, com os gestores, de modo a confirmar se a unidade é(era) responsável pelo objeto auditado e para solicitar a relação de e-mails das equipes que atuavam nos referidos assuntos;
- O questionário foi inserido em arquivo do Google Forms e enviado à lista de e-mails obtida, com a garantia de que os dados dos respondentes permaneceriam anônimos e seriam utilizados exclusivamente para a proposta do estudo.

Ao final do período de resposta, obteve-se um total de 56 questionários preenchidos por servidores de 14 órgãos distintos. Esse número representa uma taxa de resposta de 44%. Em que pese a limitação no que tange à realização de inferências estatísticas, o quantitativo permite uma visão importante sobre a percepção dos auditados quanto à atuação da CGU em auditorias operacionais.

Destaca-se, ainda, que os resultados parciais já apontavam para um diagnóstico semelhante ao obtido no fim do período de recebimento de respostas, já que foram

monitorados os resultados a partir de quando havia pelo menos 10 questionários respondidos e à medida que foi evoluindo a quantidade de respondentes, os resultados parciais da pesquisa apontavam para um resultado semelhante. Assim, tem-se uma percepção de que o resultado final seria parecido caso houvesse uma amostra maior.

Ainda seguindo a metodologia proposta por Morin (2014), de modo a obter um valor médio de resposta para cada pergunta, foi dada uma pontuação para cada opção de resposta da escala Likert utilizada, partindo do valor 1, quando o respondente discorda totalmente da afirmação feita, e chegando a 5, quando o respondente concorda totalmente com a afirmação.

Esse valor médio foi calculado pela divisão da soma dos valores reportados na pesquisa pelo número total de respostas obtidas:

$$\bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^n X_i}{n},$$

onde X_i é o valor informado pelo respondente i , que está entre 1 a 5 na escala likert e “ n ” é o número respostas obtidas.

A metodologia proposta - utilizando a percepção do gestor quanto à utilidade das auditorias - possui respaldo em outras pesquisas acadêmicas, tendo em vista que, conforme apontado por Reichborn-Kjennerud (2013), a utilidade e a relevância das auditorias operacionais percebida pelos auditados pode ser um indicador melhor do impacto geral da referida linha de trabalho do que buscar elementos para aferir essas melhorias, tendo em vista a dificuldade encontrada em isolar os efeitos dessas mudanças de outros diversos fatores – internos e externos – que influenciam a atuação dos gestores.

4. Resultados e discussão

4.1 Percepção de mudanças institucionais a partir das auditorias operacionais da CGU

No que tange ao perfil dos respondentes, 41% possuem entre 1 e 5 anos de atuação nos respectivos órgãos, e 28% entre 5 e 10 anos, perfazendo um total de 69% que possuem até 10 anos de experiência no órgão. Esses números estão alinhados com a alta rotatividade de gestores observada na Administração Pública Federal (Lopez,

Bugarin e Bugarin (2014) e Pereira e De Almeida (2017)) e muitas vezes limita a avaliação quanto a mudanças de médio e longo prazo decorrentes do atendimento a recomendações dos órgãos de controle.

A Tabela 1, apresentada a seguir, indica, de modo geral, uma percepção positiva dos auditados acerca da contribuição das auditorias operacionais da CGU, com uma pontuação média de 3,91/5. O resultado demonstra que os gestores implementam mudanças em programas e políticas a partir da avaliação do órgão de controle, evidência de que a atuação da CGU é, de fato, indutora de mudanças nos objetos auditados.

Esse resultado ganha destaque ao compararmos com o resultado de outras pesquisas, a exemplo de Morin (2014) e Raudla, Taro, Agu e Douglas (2016). Nesses casos, o resultado observado é positivo (realização de mudanças a partir da avaliação de órgãos de controle), mas com pontuação inferior ao constatado nesta pesquisa. O trabalho de Morin (2014) obteve um resultado de 3,7/7 ao questionamento se a auditoria agregou valor à gestão, enquanto o de Raudla, Taro, Agu e Douglas (2016) obteve uma pontuação de 3,2/5.

Apenas Alwardt e Basheik (2017) obtiveram uma pontuação semelhante (3.9/5) ao realizar a mesma análise para o caso da Entidade Fiscalizadora Superior da Arábia Saudita.

Quando se questiona a utilidade da auditoria, o resultado cai um pouco, para uma pontuação de 3,71, mas permanece relevante. O resultado permanece relevante ao realizarmos uma análise contemplando a terceira variável da Tabela 1, acerca da concordância com as conclusões da auditoria.

A análise conjunta indica que, mesmo quando não há forte concordância do gestor com as conclusões da auditoria, há uma preocupação em implementar mudanças. Esse resultado vai ao encontro das conclusões de Pfeffer (2003), citado por Morin (2014), ao falar do poder legítimo de certos órgãos em influenciar administradores, que, segundo o autor, é calçada na credibilidade construída. Enquanto os auditores permanecerem na “zona de legitimidade”, há uma tendência para atendimento das suas recomendações, mesmo quando não há total concordância com as proposições.

Por outro lado, Morin (2008) e Justensen e Skaerbaek (2010), tratando do caso das Entidades de Fiscalização Superiores – EFS, argumentam que esse engajamento em atender recomendações mesmo quando não há completa anuência com as conclusões de um trabalho de auditoria decorre do receio de eventual punição pela resistência em atender ao órgão de controle. Assim, não seria o caso de uma legitimidade desses órgãos, mas sim de um poder de punição.

Tabela 1 – Percepção de mudanças a partir da atuação da CGU

Variável	Pontuação média
A unidade efetuou mudanças em razão da avaliação da CGU	3,9
O gestor considerou a auditoria útil	3,7
Houve concordância com as conclusões da auditoria	3,3

No que tange às mudanças observadas, 63% relataram mudanças em normas e regulamentos do objeto auditado em decorrência do trabalho da CGU, e 56% apontaram mudanças em procedimentos internos. Essas mudanças estão alinhadas com melhorias nos controles internos administrativos das unidades, um dos principais focos de atuação da CGU. Destaca-se que era possível a indicação de mais de uma opção de mudança observada, conforme resultados da Tabela 2:

Tabela 2 – Mudanças observadas a partir da atuação da CGU

Mudanças observadas	Pontuação média
Em regras e regulamentos	63%
Em procedimentos internos	56%
No planejamento do programa/política	43%
Aumento da documentação que dá apoio aos atos administrativos praticados	37%
Reporte a outras instâncias	24%
Processo de gestão de riscos	13%
Alterações orçamentárias	8%
Capacitação e treinamento	8%
Não observou mudanças	8%

Outra informação importante refere-se aos 13% de respondentes que apontaram mudanças no processo de gestão de riscos do objeto auditado. Em que pese o número reduzido, o resultado aponta um retorno positivo do esforço recente da CGU em estimular o gerenciamento de riscos no âmbito dos órgãos de Administração Pública Federal, esforço que teve início em 2016, com a publicação da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016.

4.2 Principais melhorias observadas a partir das auditorias operacionais da CGU

Os resultados iniciais, apresentados na Tabela 1, demonstraram que os gestores observaram mudanças a partir da atuação da CGU.

O que se buscou, na sequência do questionário, foi colher a percepção dos respondentes se essas mudanças de fato resultaram em melhorias, ou se seriam, na visão desses, dispensáveis ou redundantes.

Como se observa na Tabela 3, a conclusão principal é de que as mudanças realizadas geraram melhorias na gestão, no sentido de que a CGU, como órgão de auditoria interna do Poder Executivo Federal, vem cumprindo com a sua finalidade precípua de agregar valor à gestão, considerando que, segundo o Instituto de Auditores Internos – IIA, a Auditoria Interna tem como missão aumentar e proteger o valor organizacional.

Tabela 3 – Principais benefícios observados a partir da atuação da CGU

Variável	Pontuação média
A partir das mudanças, houve melhorias na gestão	4,0
A auditoria operacional gerou, na equipe responsável pelo programa/política, uma preocupação em prevenir novas ocorrências semelhantes às aquelas verificadas na auditoria.	4,4
A auditoria sobre o programa/política destacou inconsistências que a própria equipe auditada já havia identificado.	4,3
A auditoria atraiu a atenção da alta administração para alguns problemas relevantes	3,7
A auditoria ajudou a fortalecer os controles sobre o programa/política.	4,1
A auditoria contribuiu com um aumento na qualidade das informações utilizadas no processo decisório.	3,5
A auditoria permitiu a avaliação de alguns aspectos do programa/ação que a alta administração não gostaria que fossem avaliados.	1,7

Destaca-se a alta pontuação associada ao aumento da atenção, por parte da equipe gestora, em prevenir situações análogas às aquelas identificadas pela CGU. Esse aspecto dá luz ao efeito preventivo das avaliações. Mesmo nos casos onde a atenção primária do órgão de controle possa se concentrar no aspecto corretivo de fragilidades constatadas, há um efeito secundário de cunho preventivo sobre a atuação dos gestores.

Outro resultado que cabe destacar refere-se à afirmação de que a auditoria ajudou a fortalecer os controles sobre o objeto auditado. Esse resultado se coaduna com as principais mudanças observadas pelos gestores (Tabela 2). O aprimoramento de regras e de procedimentos - principais mudanças observadas – está, em geral, associado com o fortalecimento dos controles.

Por fim, o último item da Tabela 3 indica uma confiança na alta administração¹ por parte dos gestores, em face da baixa pontuação obtida quando foi questionado se foram abordados, na auditoria, aspectos que a alta administração não gostaria que fossem avaliados.

4.3 Principais fatores observados referentes à atuação dos auditores

Quanto à comunicação com os gestores, o resultado do primeiro item da Tabela 4 aponta que há quase um consenso de que a equipe responsável pela auditoria se mostrou aberta ao diálogo. Esse resultado se coaduna com um dos princípios fundamentais da auditoria interna², que consiste em comunicar-se de modo efetivo.

Tabela 4 - Percepção sobre a qualidade do trabalho da CGU e da atuação dos auditores

Variável	Pontuação Média
A equipe de auditoria mostrou-se, durante todo o trabalho, aberta ao diálogo.	4,1
Os auditores demonstraram possuir bom conhecimento do objeto auditado.	4,0
Os aspectos examinados na auditoria eram, de fato, os itens mais relevantes do programa/política auditado.	3,7
As conclusões foram coerentes e alinhadas com a real situação do programa/política.	3,4
As recomendações eram factíveis e podiam ser concretizadas.	3,0
O relatório apresentava com clareza como a equipe de auditoria chegou nas principais conclusões.	3,6
Houve solicitação de outros órgãos (p. ex.: Casa Civil, Ministérios parceiros, TCU, Congresso Nacional) para melhorias na política/programa em razão do resultado da auditoria.	2,5
A imprensa demonstrou interesse nos resultados da auditoria.	2,5
Em razão da atenção da mídia, houve uma maior preocupação interna (alta administração e gestores) em implementar melhorias.	2,8

O mesmo resultado positivo foi apresentado quando questionado acerca do conhecimento que os auditores demonstraram sobre o objeto auditado. Um pré-requisito essencial para uma auditoria operacional consiste em uma visão detalhada sobre o

1 Segundo conceito do Decreto nº 9.203/2017, a alta administração é formada por Ministro de Estado, ocupantes de cargos de natureza especial, ocupantes de cargo de nível 6 do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores – DAS e presidentes e diretores de autarquias, inclusive as especiais, e de fundações pública ou autoridades de hierarquia equivalente.

2 Os princípios fundamentais de auditoria interna constam na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (International Professional Practices Framework -IPP) do IIA.

objeto auditado, de modo que os itens que comporão o escopo da auditoria reflitam um conhecimento qualificado sobre o que se pretende avaliar.

Em conjunto com o item discutido no parágrafo anterior, o terceiro questionamento – se os aspectos examinados eram, de fato, os itens mais relevantes do objeto auditado – há uma diminuição da pontuação, mas ainda com uma predominância de respostas positivas (“concordo parcialmente” e “concordo totalmente”).

Dois questionamentos que merecem atenção referem-se à anuência dos gestores com os resultados da auditoria e, principalmente, com a contribuição das recomendações.

Com relação à anuência com as recomendações, há duas hipóteses opostas que merecem ser ponderadas. A primeira refere-se ao efetivo risco de os auditores, ao emitirem sua opinião, considerarem aspectos estritamente de conformidade (cumprimento dos objetivos legais da política, por exemplo), sem incluir na análise questões práticas relacionadas à realidade com a qual o gestor se defronta e que, muitas vezes, não foi antecipada pelo legislador. Nesse caso, pode-se ter uma tendência de concluir negativamente sobre determinados itens examinados, sem ponderar esforços já empreendidos pelos responsáveis pelo programa/política, mas cujos resultados podem ter sido limitados por fatores alheios ao trabalho dos gestores.

A segunda hipótese consiste na possibilidade de o resultado obtido pelo questionário ter esbarrado em uma restrição inerente ao uso da opinião de gestores. Ao apoiar as conclusões do trabalho na opinião de auditados, é necessário partir da premissa de que não é possível obter uma conclusão que não possua algum viés, já que, muitas vezes, há uma tendência do gestor discordar de críticas pelo motivo do próprio respondente ser o responsável primário pelo objeto auditado. Nesse caso, a auditoria teria chegado a conclusões corretas, mas que não seriam anuídas pelos gestores.

Em ambas as hipóteses citadas nos parágrafos anteriores, é pouco provável conseguir corroborar as conclusões da pesquisa a partir de outras fontes de informação, de modo a aferir qual das situações acima é aplicável. Por esse motivo, o resultado da pergunta 4 deve ser visto com cautela, mas deve ser considerado no bojo das respostas da pesquisa.

Com relação ao questionamento se as recomendações eram factíveis e podiam ser concretizadas, novamente defronta-se com a necessidade de os auditores irem além do texto de leis e normas que regem o objeto auditado.

Para que uma recomendação efetivamente contribua com a melhoria da gestão e que as mudanças pretendidas agreguem valor, é essencial ter bom conhecimento da realidade do programa/política, dos desafios que os gestores encontram e dos agentes públicos e privados que, de alguma forma, influenciam os resultados. Assim,

ter-se-ia uma tendência de se emitir recomendações que tenham maior potencial de contribuição, por estarem coerentes com a realidade observada, mais do que com a letra das normas que a regulamentam.

A baixa pontuação associada ao interesse de outros órgãos da Administração Federal pelo resultado da auditoria aponta para uma necessidade de maior articulação intra-governamental, já que a abrangência das políticas e programas avaliados demandam, muitas vezes, atuação coordenada do órgão gestor com outras unidades e mesmo esferas governamentais.

Assim, o resultado aponta para um necessário fortalecimento dos arranjos institucionais que formam a base das políticas públicas e que, muitas vezes, vão além do órgão auditado, abrangendo órgãos do Centro de Governo, da área econômica e outros que atuam no objeto auditado.

Quanto ao resultado acerca do interesse da mídia pelo resultado das auditorias, muitas vezes o produto de um trabalho dessa natureza não possui revelações que possam ser exploradas pela mídia. Assim, há pouco interesse da mídia nessa natureza de trabalho, havendo uma atenção maior no resultado de trabalhos de natureza investigativa.

5. Considerações Finais

O presente trabalho teve como objetivo principal avaliar o nível de contribuição das auditorias operacionais da CGU por meio da perspectiva dos auditados. Assim, foram aplicados questionários com servidores públicos que trabalham (ou trabalharam) em unidades responsáveis por um ou mais processos que foram objeto de exame no âmbito de auditorias operacionais conduzidas pela CGU.

De modo geral, os resultados apontam para uma percepção positiva dos auditados quanto à contribuição das auditorias operacionais da CGU, indicando que há mudanças nos programas auditados em decorrência da atuação do órgão de controle e que essas mudanças geraram melhorias na gestão. A pontuação obtida indica que há situações onde mesmo quando não há concordância dos auditados com as conclusões da auditoria, há um esforço no sentido da implementação das recomendações propostas.

Apesar do resultado positivo observado, alguns aspectos merecem atenção da CGU na busca por uma maior contribuição dos seus trabalhos, a exemplo da exequibilidade/razoabilidade das suas recomendações, que obteve pontuação mediana, e a importância da busca por arranjos institucionais e por parcerias com outros órgãos que fortaleçam os efeitos positivos da sua atuação.

Algumas limitações no resultado do trabalho referem-se à taxa de não-respostas ao questionário aplicado, algo que restringe a extrapolação dos resultados da pesquisa para o total da população analisada, além do enfoque exclusivo na CGU, o que limita a avaliação acerca da atuação dos órgãos de controle do país como um todo.

No que tange às oportunidades de aprofundamento de alguns aspectos avaliados neste trabalho, uma combinação do questionário aplicado com algumas entrevistas com gestores pode dar maiores detalhes acerca da percepção dos gestores à atuação da CGU. Outra possibilidade consiste em complementar os exames iniciados a partir da opinião dos auditados com o nível de implementação das recomendações emitidas aos órgãos participantes da pesquisa. Conforme apontado por Leeuw (2011), a atenção dos auditados à efetiva implementação das deliberações dos órgãos de controle é uma informação importante quanto à efetividade das auditorias, em que pese não se possa ter uma “crença cega” (blind faith) de que o atendimento das recomendações, por si só, leva a melhorias na gestão.

Referências Bibliográficas

ALWARDAT, Yousef Ali; BASHEIKH, Abdullatif Mohamed. The Impact of Performance Audit on Public Administrations in Saudi Arabia: An Exploratory Study. *International Journal of Business and Management*, v. 12, n. 12, p. 144, 2017.

BAWOLE, Justice Nyigmah; IBRAHIM, Mohammed. Contesting claims on measuring performance in the public sector using performance audits: Evidence from the literature. *Public Organization Review*, v. 16, n. 3, p. 285-299, 2016.

BLONSKI, Fabiano et al. O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 1, n. 1, p. 15-30, 2017.

BLUME, Lorenz; VOIGT, Stefan. Supreme audit institutions: supremely superfluous? A cross country assessment. ICER Working Paper n. 03. International Centre for Economic Research 2007.

DESMEDT, Ella et al. Impact of performance audit on the Administration: a Belgian study (2005-2010). *Managerial Auditing Journal*, v. 32, n. 3, p. 251-275, 2017.

DE SOUZA, Fábio Jacinto Barreto; MASSERA, Marcela. A influência das auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União no Programa Universidade para Todos (PROUNI). *Revista de Políticas Públicas*, v. 21, n. 1, p. 113-132, 2017.

HEDLER, Helga Cristina; TORRES, Cláudio Vaz. Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União. 2009.

HOOD, C. A Public Management for All Seasons' Public Administration Vol. 69. 1991.

ISSAI 300 – Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores. Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. Disponível em http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_300_Portugues.pdf.

JUSTESEN, Lise; SKÆRBÆK, Peter. Performance auditing and the narrating of a new auditee identity. *Financial Accountability & Management*, v. 26, n. 3, p. 325-343, 2010.

KELLS, Stuart. The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, v. 21, n. 4, p. 383-396, 2011.

LAPSLEY, I.; PONG, C. K. M. Modernization versus problematization: value-for-money audit in public services. *European Accounting Review*, v. 9, n. 4, p. 541-567, 2000.

LEEuw, Frans L. 11. On the effects, lack of effects and perverse effects of performance audit. *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*, p. 231, 2011.

LOPEZ, Felix; BUGARIN, Maurício; BUGARIN, Karina. Rotatividade nos cargos de confiança da administração federal brasileira (1999-2012). 2014.

MELO, G. J. P.; PAIVA, S. B. Benefícios Potenciais da Auditoria Operacional para a Administração Pública: A Percepção dos Auditores do TCE/PB. RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia, v. 16, n. 1, p. 353-380, 2017.

MORIN, Danielle. Influence of value for money audit on public administrations: looking beyond appearances. Financial Accountability & Management, v. 17, n. 2, p. 99-117, 2001.

MORIN, Danielle. Measuring the impact of value-for-money audits: a model for surveying audited managers. Canadian Public Administration, v. 47, n. 2, p. 141-164, 2004.

MORIN, Danielle. Auditors general's universe revisited: An exploratory study of the influence they exert on public administration through their value for money audits. Managerial Auditing Journal, v. 23, n. 7, p. 697-720, 2008.

MORIN, Danielle. Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011). Managerial Auditing Journal, v. 29, n. 5, p. 395-426, 2014.

PEREIRA, Elaine Danielle Guedes; DE ALMEIDA, Carlos Alano Soares. ROTATIVIDADE DE PESSOAL NO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL BRASILEIRO: breve revisão da literatura.

PFEFFER, Jeffrey. Power and Influence, em Porter, L., Angle, H.L. e Allen R.W. Organizational Influence Processes. Cap. 1, p. 15-32. 2003.

POLLITT, Christopher; BOUCKAERT, Geert. Public management reform: A comparative analysis. Oxford University Press, USA, 2004.

RAUDLA, Ringa et al. The impact of performance audit on public sector organizations: The case of Estonia. Public Organization Review, v. 16, n. 2, p. 217-233, 2016.

REICHBORN-KJENNERUD, KRISTIN. Political accountability and performance audit: the case of the auditor general in Norway. Public Administration, v. 91, n. 3, p. 680-695, 2013.

TALBOT, Colin. Theories of performance: Organizational and service improvement in the public domain. Oxford University Press, 2010.

VAN LOOCKE, Eddy; PUT, Vital. The impact of performance audits: A review of the existing evidence. Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government, p. 175-208, 2011.

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável