



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Olga Bernardo Verpel

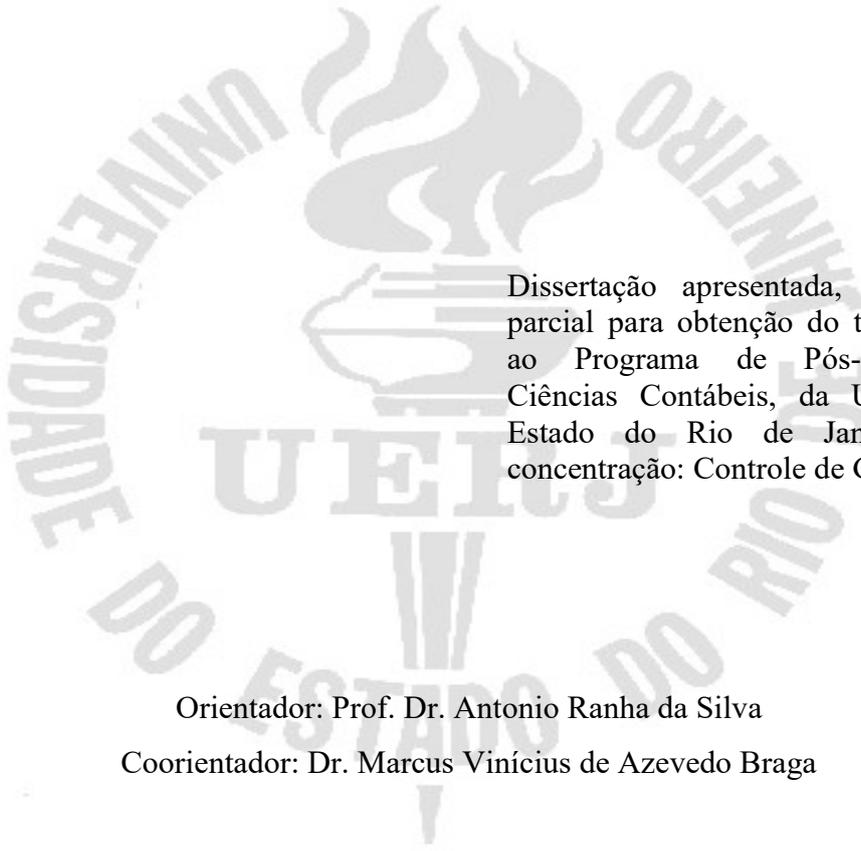
**Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do
Poder Executivo Federal brasileiro: trajetória, diagnósticos e projeções**

Rio de Janeiro

2023

Olga Bernardo Verpel

**Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do Poder
Executivo Federal brasileiro: trajetória, diagnósticos e projeções**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Ranha da Silva

Coorientador: Dr. Marcus Vinícius de Azevedo Braga

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

V551 Verpel, Olga Bernardo.
Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do Poder Executivo Federal brasileiro: trajetória, diagnósticos e projeções / Olga Bernardo Verpel. – 2023.
191 f.

Orientador: Prof. Dr. Antonio Ranha da Silva.
Coorientador: Dr. Marcus Vinícius de Azevedo Braga.
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. 119-130.

1. Serviços de consultoria – Brasil – Teses. 2. Poder executivo – Brasil – Teses. 3. Auditoria interna – Brasil – Teses. 4. Administração pública – Brasil – Teses. I. Silva, Antonio Ranha da. II. Braga, Marcus Vinícius de Azevedo. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. IV. Título.

CDU 65.012.16 : 342.51(81)

Bibliotecária: Regina Souza do Patrocínio CRB7/4954

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Olga Bernardo Verpel

**Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do Poder
Executivo Federal brasileiro: trajetória, diagnósticos e projeções**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 15 de junho de 2023.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Antonio Ranha da Silva (Orientador)

Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Dr. Marcus Vinícius de Azevedo Braga (Coorientador)

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Luciano Pinheiro de Sá

Universidade Federal de Juiz de Fora

Profa. Dra. Mariana Pereira Bonfim

Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2023

DEDICATÓRIA

Aos meus pais pela sabedoria em conduzir minha formação pautada em Deus, na família, na simplicidade e nos estudos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por me guiar até aqui, sustentando-me e cuidando de cada detalhe nesta trajetória.

Aos meus pais, Marlesio Verpel e Maria de Fátima Bernardo Verpel, por terem me mostrado o caminho de Deus e dos estudos, gratidão pelos bons frutos que me proporcionaram colher. Aos meus irmãos Fábio, Cíntia e Vagner por nossa união, sempre presentes e vibrantes. Ao meu noivo Luciano pelo incentivo, apoio e compreensão nos momentos de ausência.

Gratidão ao orientador, Dr. Antonio Ranha, pelos ensinamentos e exemplo de humanidade e profissionalismo ímpares. Ao coorientador, Dr. Marcus Braga, pela disponibilidade, por compartilhar seus conhecimentos e pela confiança em mim depositada. Aos professores membros da banca, Dra. Mariana Bomfim pelas contribuições assertivas e inteligentes e ao Dr. Luciano Pinheiro pela pronta disposição em contribuir com este trabalho.

Aos meus comandantes, Cel Ferreira e Cel Pedrosa, pelo incentivo e apoio irrestrito a esta capacitação. Ao Maj Cardoso, Maj Luís Paulo, Maj Eliezer, Ten Alves de Lima, Ten Roberto e Sgt Wanessa pela amizade e suporte ao longo do curso.

Ao Bruno Dantas, à Dra. Rossana Guerra e ao Sr. Francisco Bessa pela presteza. Por fim, aos colegas de turma do Mestrado 2021 pela parceria nesta caminhada e à professora Dra. Andréa Duque, do PPGCC, minha admiração.

Não fui eu que ordenei a você? Seja forte e corajoso! Não se apavore nem desanime, pois o Senhor, o seu Deus, estará com você por onde você andar.

Bíblia Sagrada, Livro de Josué, capítulo 1, versículo 9.

RESUMO

VERPEL, Olga Bernardo. *Implementação do serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do Poder Executivo Federal brasileiro: trajetória, diagnósticos e projeções*, 2023. 191 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

O serviço de consultoria foi inserido na definição de auditoria interna como mais uma de suas atividades ao lado da avaliação em 1999, pelo *The Institute of Internal Auditors (The IIA)*, mas somente institucionalizada no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal brasileiro (SCI) em 2017, por meio da Instrução Normativa nº 3 da Secretaria Federal de Controle Interno (IN SFC nº 3/2017). Este estudo tem por objetivo analisar o desenvolvimento do serviço de consultoria a cargo da auditoria interna governamental no âmbito SCI a partir da publicação da IN SFC nº 3/2017. A metodologia utilizada nesta pesquisa qualitativa foi a análise de conteúdo sobre os Relatórios anuais com informações relativas às atividades de auditoria interna das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do órgão central, órgãos setoriais e unidades setoriais do SCI, compreendidos no período entre 2017 e 2021; e sobre Relatórios de Consultoria elaborados pela SFC e pela Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (Ciset MD), entre os anos de 2019 e 2022. Os resultados demonstraram que o serviço consultivo foi aderido de forma gradual ao longo dos cinco anos de existência da IN SFC nº 3/2017, havendo ainda UAIG que não relataram a prestação de consultorias. Características próprias do desenvolvimento foram levantadas demonstrando a incipiência dos serviços consultivos; a tendência da demanda por consultoria partir das UAIG; o significativo quantitativo de consultorias realizadas na forma de capacitação por meio de palestras para grupos, de disseminação de orientações técnicas e de respostas a consultas formuladas pela gestão; não adesão e confusões quanto a classificação por tipos consultivos; a presença marcante da atividade de avaliação no desenvolvimento dos serviços de consultoria mais elaborados; predominância de ausência de monitoramento e de divulgação dos benefícios de consultoria; e o tratamento da consultoria em sentido amplo, como qualquer forma de apoio prestado por qualquer pessoa no âmbito das UAIG. Sobre a percepção de agregação de valor da consultoria, foi constatado o seu potencial em contribuir para a melhora dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos, destacando o repasse de conhecimento à Unidade Auditada capaz de agregar valor intelectual imensurável. Pode-se concluir que o serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna do SCI traça sua trajetória ascendente ao lado da atividade de avaliação, porém ainda de forma incipiente, carecendo de maior alinhamento teórico às normas internacionais do *The IIA* para dialogar com os objetivos das Unidades Auditadas e afastar a deturpação dos serviços consultivos a cargo da auditoria interna da informalidade e da aplicação em *lato sensu*.

Palavras-chave: Consultoria governamental. Serviço de consultoria. Assessoramento. Auditoria interna. Administração Pública.

ABSTRACT

VERPEL, Olga Bernardo. *Implementation of the consulting service in the internal audit department of the Brazilian Federal Executive Branch: trajectory, diagnosis and projections*, 2023. 191 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

The consulting service was included in the definition of internal auditing as one of its activities, along with the evaluation in 1999 by The Institute of Internal Auditors (The IIA), but was only institutionalized in the Internal Control System of the Brazilian Federal Executive Branch (SCI) in 2017 through Normative Instruction No. 3 of the Federal Secretariat for Internal Control (IN SFC No. 3/2017). This study aims to analyze the development of the consultancy service for international government auditing within the SCI scope since the publication of IN SFC No. 3/2017. The methodology used in this qualitative research was the content analysis of the planned reports with information on the internal audit activities of the Government Internal Audit Units (UAIG) of the central body, sectoral bodies, and sectoral units of the SCI, comprised in the period between 2017 and 2021; and on Consultancy Reports prepared by the SFC and the Secretariat of Internal Control of the Ministry of Defense (Ciset MD), between the years 2019 and 2022. The results showed that the advisory service was gradually adhered to over the five years of existence of IN SFC No. 3/2017, and the UAIG did not provide consultancy services. Characteristics specific to development were surveyed, demonstrating the incipient nature of advisory services; the trend in demand for consultancy from the UAIG; the significant amount of consultancy carried out in the form of training through lectures for groups, dissemination of technical guidelines and responses to queries made by management; non-adherence and confusion regarding classifying by consultative types; the strong presence of the evaluation activity in the development of more elaborate consulting services; predominance of lack of monitoring and disclosure of consulting benefits; and the treatment of consultancy in the broadest sense, as any form of support provided by anyone within the framework of the UAIG. Regarding the perception of adding value to the consultancy, its potential to contribute to the improvement of governance processes, risk management, and internal controls was verified, highlighting the transfer of knowledge to the audited unit as capable of adding immeasurable intellectual value. It can be concluded that the consultancy service within the scope of the SCI's internal audit traced its upward trajectory alongside the evaluation activity, but still in an incipient way, lacking greater theoretical precision to the international standards of The IIA to dialogue with the objectives of the audited units and remove the misrepresentation of the advisory services from the internal audit burden of informality and application in *lato sensu*.

Keywords: Government consultancy. Consulting services. Advisory. Internal audit. Public administration.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Diferenças entre avaliação e consultoria	35
Gráfico 1 -	Total de serviços de consultoria informados pelas UAIG ao ano	87
Figura 2 -	Conjunto de gráficos consultorias <i>versus</i> avaliações entre os anos 2017 e 2021	91
Gráfico 2 -	Total de serviços consultivos informados pelas UAIG por tipo	104

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Tipos de consultoria	70
Quadro 2 -	Etapas da consultoria	73
Quadro 3 -	<i>Corpus</i> de análise Relatórios de Consultoria	81
Quadro 4 -	<i>Corpus</i> de análise PCPR, RG, RA e RAINT	82
Quadro 5 -	Objetivos das consultorias realizadas	110
Quadro 6 -	Subcategoria treinamento	131
Quadro 7 -	Subcategoria facilitação	138
Quadro 8 -	Subcategoria Assessoramento/aconselhamento	140
Quadro 9 -	Subcategoria não classificadas	142
Quadro 10 -	Subcategoria outras classificações	154
Quadro 11 -	Unidades de registro Relatórios de Consultoria	155

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	H/H efetivos alocados aos serviços de avaliação e consultoria	93
Tabela 2 -	Origem das demandas por serviços consultivos	94
Tabela 3 -	Reclassificação das consultorias segundo o MOT	95

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGU	Advocacia-Geral da União
AI	Auditoria Interna
AIR	Avaliação de Impacto Regulatório
ANAO	Australian National Audit Office
AOC	Avaliação Operacional Consultiva
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
Audin	Unidade de Auditoria Interna Singular
BACEN	Banco Central do Brasil
BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
CAE	Chief Audit Executive
Camex	Câmara de Comércio Exterior
CAPES	Catálogo de Teses & Dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CCIEEx	Centro de Controle Interno do Exército
CCIMAR	Centro de Controle Interno da Marinha
CENCIAR	Centro de Controle Interno da Aeronáutica
CF	Constituição Federal
CGORI	Coordenação-Geral de Orientação Institucional
CGU	Controladoria-Geral da União
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
Ciset	Secretarias de Controle Interno
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
COSO ERM	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Enterprise Risk Management
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior

FRC	Financial Reporting Council
GAO	General Accounting Office
GEAUD	Gerência de Auditoria
GEORI	Gerência de Orientação Institucional
GRCI	Gerências Regionais de Controle Interno
H/H	Homem-Hora
IA-CM	Internal Audit Capability Model for the Public Sector
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
ICAEW	Institute of Chartered Accountants of England and Wales
IFAC	International Federation of Accountants
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IFPP	Framework of Professional Pronouncements
IGF	Inspetorias-Gerais de Finanças
IIA Brasil	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
IIARF	The Institute Of Internal Auditors Research Foundation
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF	International Professional Practices Framework
ISO	International Organization for Standardization
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
KPA	Key Process Areas
LAI	Lei de Acesso à Informação
MD	Ministério da Defesa
MOT	Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal
MRE	Ministério das Relações Exteriores
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público

NLL	Nova Lei de Licitações
OP	Orientação Prática: Serviços de Auditoria
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PCPR	Prestação de Contas do Presidente da República
PNSP	Plano Nacional de Segurança Pública
PNSPDS	Política Nacional de Segurança Pública e Defesa Social
PR	Presidência da República
PRO-Qualidade	Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral da União
RA	Relatório de Atividades
RAc	Relatório de Acompanhamento da Execução de Programa de Governo
RAINT	Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna
RBG	Referencial Básico de Governança
RG	Relatório de Gestão
SCI	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SEC	Securities and Exchange Commission
SECIN	Secretaria Central de Controle Interno
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SOx	Lei Sarbanes Oxley
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
THE IIA	The Institute of Internal Auditors
UA	Unidade Auditada
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	16
1	REFERENCIAL TEÓRICO	20
1.1	Contextualização da auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal brasileiro	20
1.1.1	<u>Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal</u>	22
1.1.2	<u>Auditoria governamental</u>	26
1.1.2.1	Auditoria interna governamental	28
1.1.3	<i>The Institute of Internal Auditors (The IIA)</i>	32
1.1.4	<u>Governança, gestão de riscos e controles internos</u>	38
1.2	Consultoria	43
1.2.1	<u>Contextualização da consultoria empresarial</u>	44
1.2.2	<u>Contextualização da consultoria a partir do <i>The IIA</i></u>	47
1.2.3	<u>Consultoria como função da auditoria interna governamental</u>	51
1.2.3.1	Consultoria como função da auditoria interna no Poder Executivo Federal brasileiro	55
1.2.3.1.1	Independência em consultoria	61
1.2.3.1.2	Adesão ao serviço de consultoria	65
1.2.3.1.3	Tipos de consultoria	68
1.2.3.1.4	Etapas da Consultoria	72
2	METODOLOGIA	78
2.1	Classificação da Pesquisa	78
2.2	Coleta de dados	79
2.2.1	<u>Corpus de análise</u>	80
2.3	Tratamento dos dados	83
3	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	84
3.1	Adesão ao serviço de consultoria pelas UAIG do SCI	84
3.2	Identidade dos serviços consultivos das UAIG do SCI	90
3.2.1	<u>Tipos de serviços de consultoria</u>	95
3.2.1.1	Treinamento	96
3.2.1.2	Facilitação	98

3.2.1.3	Assessoramento/aconselhamento	98
3.2.1.4	Outra denominação	101
3.2.1.5	Não classificados	104
3.3	Potencial agregação de valor dos serviços de consultoria	109
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
	REFERÊNCIAS	119
	APÊNDICE A – Unidades de registro Relatórios anuais	131
	APÊNDICE B – Unidades de registro Relatórios de Consultoria	155

INTRODUÇÃO

Em meio a um ambiente de crescente avanço tecnológico e desmedido acesso a informações, os agentes públicos estão cada vez mais expostos ao controle governamental e social na gerência dos recursos públicos, tendo que prestar contas de suas ações e labutar com um cenário econômico e político constantemente dinâmico.

A intensificação das redes de *accountability*, esta entendida como responsabilização de agentes públicos (BRAGA; CALDEIRA; SABENCA, 2020a) e prestação de contas ao cidadão (CASTRO, 2018), vem a robustecer os mecanismos de responsabilização sobre desvios cometidos por gestores de recursos públicos e a garantir o emprego desses recursos na promoção do bem-estar social.

Pautada nas responsabilidades atribuídas na Constituição Federal de 1988, no Governo Federal brasileiro a Controladoria-Geral da União (CGU) ocupa posição central de relevante interesse público na condução e promoção da *accountability*, atuando por meio de uma estrutura de macrofunções de controle (BRAGA, 2019).

Desde a criação da CGU em 2003, este órgão de controle interno federal adotou predominantemente uma postura de combate à corrupção, através da identificação e punição de agentes responsáveis por desvios (BRAGA, 2019). Resguardada a importância desse viés punitivo aos casos de corrupção, estudos alertam para os potenciais riscos da má gestão, que também pode ser um atrativo para fraudes e irregularidades (OLIVIERI et al., 2018).

Fortalecer a governança, gestão de riscos e controles internos nas organizações públicas tornam-se meios de prevenir o uso indevido do recurso público, seja por atos intencionais ou por erros administrativos, melhorando os produtos finais entregues à população.

Nesse sentido, a auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Federal, capitaneada pela CGU através da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), vem a exercer papel relevante no contexto democrático do país, atuando como agente de Estado junto à governança pública, a fim de contribuir na melhoria das políticas públicas (BRASIL, 2017c).

Agregar valor e melhorar a gestão das organizações é missão delegada à macrofunção auditoria interna (AI) nas normas internacionais do *The Institute of Internal Auditors (The IIA)*, associação profissional internacional considerado a voz global da profissão de auditoria interna (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021).

Como ferramentas para cumprir sua missão, utiliza-se das atividades de avaliação e consultoria (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021). As tradicionais atividades de avaliação, realizadas ao longo de décadas, consolidaram-se como cerne da AI e objeto corriqueiro de estudos acadêmicos. Entretanto poucas pesquisas centraram em explorar o potencial do serviço consultivo desenvolvido pela AI em contribuir com as Unidades Auditadas (SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009; JIANG; MESSIER JR; WOOD, 2019).

O serviço de consultoria tem natureza de assessoria à governança e geralmente surge de demanda identificada pela Unidade Auditada (UA), cujas etapas do serviço são acordadas entre AI e UA (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021). Oficialmente, a consultoria foi inserida como uma função da auditoria interna em 1999, através da reformulação da definição de AI do *The IIA*.

No Brasil, muito embora já houvesse previsão normativa quanto a prestação de assessoramento dos auditores internos aos órgãos auditados desde 1970, somente em 2017 o serviço de consultoria foi formalmente introduzido nos normativos de auditoria interna do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), por meio da Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho, da SFC, Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Do exposto, esta pesquisa pretende responder o seguinte problema: como tem se desenvolvido o serviço de consultoria a cargo da auditoria interna governamental, no âmbito do Poder Executivo Federal brasileiro, a partir da publicação da IN SFC nº 3/2017?

OBJETIVO GERAL

- Analisar o desenvolvimento do serviço de consultoria a cargo da auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Federal brasileiro a partir da publicação da IN SFC nº 3/2017.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analisar o processo de adesão das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal ao serviço de consultoria.
- Identificar características próprias das consultorias realizadas pelas UAIG do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
- Analisar o serviço consultivo desenvolvido pelas UAIG do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal em relação ao seu potencial de geração de valor.

O estudo justifica-se, no aspecto acadêmico, pelo tema “consultoria como função da auditoria interna” ser recentemente introduzido em normativos brasileiros do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) pela IN SFC nº 3/2017 e de não haver estudos anteriores que explorem o seu desenvolvimento em relação à teoria e à prática.

Além disso, o tema tem sido abordado em poucos estudos acadêmicos nacionais e internacionais (MOURA; SOUSA, 2008; SILVA JUNIOR; MARINHO, 2018; SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009; JIANG; MESSIER JR; WOOD, 2019). Ao longo de anos, muito se pesquisou sobre a AI na vertente de avaliação, garantia e apuração, mas poucos estudos trouxeram a consultoria como foco central. Em grande parte, esta aparece de forma residual nas pesquisas sobre a auditoria interna, resumindo-se a pequenos comentários nos textos, como nos estudos que visam a avaliar a capacidade da AI segundo o modelo *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)*. O protagonismo nas pesquisas ainda é da atividade de avaliação.

A aferição do grau de maturidade da gestão de riscos, controles internos e governança das Unidades Auditadas, consultorias prestadas ao governo por empresas ou profissionais independentes e trabalhos de apuração realizados pelas UAIG não serão objetos contemplados pelo presente estudo, dado que ele se detém ao conceito específico de consultoria tratado na IN SFC nº 3/2017, relativo à atividade de auditoria interna governamental. Experiências no âmbito das esferas subnacionais e dos órgãos auxiliares do SCI também não serão objeto de análise.

Visando a alcançar os objetivos estabelecidos, este estudo está estruturado nas seguintes seções: introdução, na qual foi apresentado o tema, o problema, os objetivos, a relevância e as delimitações da pesquisa; seguida do referencial teórico, trazendo a contextualização da auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal brasileiro como arranjo para a introdução do tema consultoria; na sequência é detalhada a metodologia do estudo, seguida da seção de análises e discussão dos resultados obtidos a partir da aplicação da pesquisa; as conclusões e, por fim, a base de referências utilizadas em todo o trabalho.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Para chegar ao tema serviço de consultoria como função da auditoria interna, este referencial teórico percorre uma contextualização histórica da auditoria interna no Poder Executivo Federal brasileiro passando pelas bases da pirâmide sustentadoras da consultoria: interesse público, *accountability*, controle interno governamental e auditoria interna governamental.

1.1 Contextualização da auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal brasileiro

Das evoluções na sociedade e no setor público, a grande e complexa administração pública brasileira passou no último século por reformas administrativas que nem sempre foram exitosas e não acompanharam as tendências internacionais de gestão (CAVALCANTE, 2018).

No entanto, as reformas abriram caminhos na administração pública para maior cobrança por redução de gastos, serviços públicos de qualidade e *accountability*. O que foi impulsionador para um escopo de auditoria voltado para controle de resultados, ao invés da tradicional auditoria de regularidade de atos (BALBE, 2013).

Para além das reformas administrativas, a máquina pública está sujeita também a alterações econômicas e políticas externas que nem sempre são previsíveis, e quando acontecem vêm a colocar em teste a governança e os controles da administração pública, como ocorrido recentemente com a pandemia causada pelo Novo Coronavírus, SARS-Cov-2, que assolou a população mundial no final do ano de 2019.

A pandemia trouxe à tona a importância dos órgãos de controle interno ao adotarem iniciativas inovadoras de *accountability* em resposta à emergência sanitária, a qual, em meio a um ambiente de incertezas e de necessidades de ações emergenciais, aflorou as fragilidades e potencialidades das administrações governamentais (BRAGA; CALDEIRA; SABENÇA, 2020).

Dessas oscilações, a sociedade fica vulnerável diante do possível comprometimento dos seus direitos constitucionais e de políticas públicas essenciais. Ao mesmo tempo, tem em

mãos o poder controlador estabelecido na relação principal-agente, podendo agir por meio de mecanismos de monitoramento visando à melhor gestão dos recursos públicos para garantir o bem-estar social (JENSEN; MECKLING, 1976).

Uma solução natural para os conflitos de agência, gerados da relação principal-agente, é o monitoramento das ações do agente (Estado) e a punição das disfunções comportamentais; sistemas de informações também podem melhorar a relação contratual por meio de maior controle (HOLMSTROM, 1979). Nesse sentido, a *accountability*, tratada a diante, vem a ser um mecanismo importante na governança pública.

O termo *accountability* é discutido por muitos autores em dimensões e óticas variadas, todavia, de forma generalizada, essas discussões cercam medidas para definir atores públicos responsáveis, responsabilizá-los por meio de sanções quando estiverem fora de prumo e permitir nesses acontecimentos a participação dos atores que delegaram atribuições aos agentes públicos (BRAGA; CALDEIRA; SABENÇA, 2020).

Para Castro (2018, p. 435), a *accountability* pode ser compreendida como “a responsabilidade de se prestar contas ao cidadão, das ações desenvolvidas e dos resultados alcançados”. Com relação ao efetivo atingimento deste significado no Brasil, há muito a avançar em termos de mudança cultural da relação entre cidadãos e atores públicos, apesar de já estarmos dando passos nessa direção (CASTRO, 2018).

Condizente às linhas mestras de controle governamental no setor público do presente estudo, adota-se as dimensões de *accountability* de O’Donnell (1998). Segundo o autor, a *accountability* pode ser dividida em dois tipos, *accountability* horizontal e *accountability* vertical.

A horizontal reflete o controle de órgãos governamentais responsáveis por supervisão e sanção de agentes ou de outros órgãos do Estado, devendo os órgãos de controle serem independentes e livres de qualquer interferência política. A *accountability* vertical reflete o controle social, realizado pelo cidadão de maneira organizada ou não sobre aqueles que ocupam função no Estado (O’DONNELL 1998).

Representada pela vertente apenas do controle interno, nos termos da *Constituição da República Federativa do Brasil* de 1988, toma-se a *accountability* horizontal para condução do presente estudo.

O controle externo, também previsto na Constituição Federal de 1988, não será objeto específico de explanação, assim como os sistemas de controle interno dos poderes legislativo e judiciário.

1.1.1 Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

O termo controle não é objeto recente de estudos, e, em uma abordagem arcaica, controles eram usados como forma de monitoramento *a posteriori* em confronto com o planejado. Em conceito mais recente, controle pode ser visto como um ciclo movido pela inserção de informações e obtenção de informações que perpassa pelas fases de planejamento, execução, monitoramento, avaliação e correção da gestão (PETER; MACHADO, 2014).

Nesse ciclo, o controle acontece de forma prévia, concomitante e posterior às ações traçadas no planejamento, a fim de verificar se as ações estão sendo executadas, comparar planejamento com resultados, medir desempenhos, identificar desvios e corrigi-los a tempo de cumprir os objetivos propostos (PETER; MACHADO, 2014).

Atualmente, a estrutura, a organização e as finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) são disciplinadas pelo Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, e pela Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, com suas respectivas alterações (BRASIL, 2017b). Segundo o Decreto nº 3.591/2000, o SCI “prestará **orientação** aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas [...]” (BRASIL, 2000, p. 2, grifo nosso).

O SCI é constituído pela Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema, pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), responsável por executar determinadas funções do órgão central, pelos órgãos setoriais denominados Secretarias de Controle Interno (Ciset) dos Ministérios da Defesa (MD) e das Relações Exteriores (MRE), da Presidência da República (PR) e da Advocacia-Geral da União (AGU), e pelas Unidades Setoriais do Exército, Marinha e Aeronáutica (BRASIL, 2000). Recentemente, em 2021, a autarquia especial Banco Central do Brasil (BACEN) passou a órgão setorial do SCI (BRASIL, 2021d), em virtude de uma ressignificação de sua autonomia.

Adiante serão compilados os acontecimentos significativos na linha traçada pelo Controle Interno até a criação da Controladoria-Geral da União em 2003, permitindo a compreensão de suas raízes.

O tema Controle Interno no Executivo Federal é introduzido formalmente através da Lei 4.320, de 17 de abril de 1964 (BRAGA, 2021). Segundo Castro (2018, p. 301), na Lei 4.320/1964 “ficou claramente definida a separação entre controle interno, exercido pelo

próprio Governo, e o controle externo, cuja responsabilidade caberia ao Congresso Nacional e ao TCU”.

A Lei 4.320/1964, ainda vigente, dispõe que o controle interno exercerá o controle da execução orçamentária de forma prévia, concomitante e posterior, sem prejuízo do controle exercido pelo Tribunal de Contas, mostrando o viés preventivo associado ao controle interno desde sua gênese (BRAGA et al., 2020).

Na Constituição Federal de 1967, o controle externo toma o controle interno do Poder Executivo Federal como sua parte integrante (BRAGA, 2021). Estabeleceu-se ao controle interno a função complementar de apoiar tecnicamente o controle externo (CASTRO, 2018).

Ainda em 1967, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, instituiu as Inspetorias-Gerais de Finanças (IGF) na estrutura dos Ministérios civis como órgãos setoriais de contabilidade, administração financeira e auditoria (BRASIL, 1967). Para Gomes et al. (2013, p.6) este Decreto-Lei “estende a aplicação do controle para a esfera estadual e municipal, ampliando suas funções, ao estabelecer que não está restrito à execução do orçamento [...]. Ademais, coloca o controle como um princípio fundamental a ser cumprido pela administração federal.

A função de controle é transferida do Ministério da Fazenda para o Ministério do Planejamento em 1979. As IGF passam a ser denominadas Secretaria Central de Controle Interno - Secin (CASTRO, 2018). A Secin centralizou a realização de auditorias e trabalhou com seccionais - Cisets (BRAGA, 2021).

O modelo Secin dentro do Ministério do Planejamento contribuiu para um Sistema de Controle Interno centralizado e próximo ao presidente, como o modelo atual (BALBE, 2013), fortalecendo o controle na vertente gerencial (BRAGA, 2021).

Nova reestruturação do Sistema de Controle Interno é estabelecida pelo Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986: extinção da Secin e criação da Secretaria do Tesouro Nacional - STN (BALBE, 2013). O Sistema de Controle Interno volta para o Ministério da Fazenda e tem como órgão central a STN (BRAGA, 2021).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, seu artigo nº 74 estendeu a atuação do controle interno para os poderes Legislativo e Judiciário, ampliando e ratificando o controle interno como princípio, agora com respaldo constitucional (PETER; MACHADO, 2014).

As competências atuais para exercício do controle interno estão na Constituição Federal (CF) de 1988, a qual estabelece as seguintes finalidades para o Sistema de Controle Interno:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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;

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, 1988, p. 59).

A CF/1988 atribui ao controle interno caráter programático, verificação de programas, e o mantém no apoio ao controle externo, atrelado aos anos de controle prévio que era exercido pelo Tribunal de Contas da União sobre as despesas e que fora extinto pela Lei 4.320/1964 (GARCIA, 2011).

Após a Constituição Federal de 1988, foi criada em 1994 a Secretaria Federal de Controle, mantendo as seccionais (Cisets) nos Ministérios (BRAGA, 2021). No ano 2000 houve reorganização da estrutura da Secretaria Federal de Controle e foi incorporado a palavra interno à nomenclatura, passando a Secretaria Federal de Controle Interno - SFC (BALBE, 2013).

A Formalização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal no ciclo de gestão do recurso público federal, com a Secretaria Federal de Controle Interno na posição de órgão central do sistema é formalizado com a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. (BRAGA, 2021).

Ainda em 2001, é criada a Corregedoria-Geral da União como órgão integrante da Presidência da República, com foco em atividades de apuração (BALBE, 2013), haja vista os episódios de escândalos e desvios de recursos públicos à época (BRAGA, 2021).

No ano seguinte, a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno são transferidas para a Corregedoria-Geral da União. A Corregedoria assume as competências de controle interno, auditoria pública e ouvidora-geral. O foco do controle interno em avaliar a execução dos programas governamentais fica prejudicado frente ao direcionamento das demandas da Corregedoria para as atividades de apuração - correição (BALBE, 2013).

A Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003, cria a Controladoria-Geral da União (CGU) em substituição à Corregedoria-Geral da União, mantendo a ligação direta à Presidência da República. A CGU incorporou as competências de auditoria, ouvidoria e corregedoria em definitivo (CASTRO, 2018).

A mudança de Corregedoria para Controladoria-Geral da União marca o início do modelo CGU de controle interno (BALBE, 2013). O controle interno passa do ostracismo à inclusão na agenda pública (BRAGA, 2021), com a CGU priorizando o combate à corrupção através de ações integradas no governo e da busca pela transparência (CASTRO, 2018).

O novo modelo nasce sob influência de um ambiente nacional e internacional de combate à corrupção, conforme trazido pela Convenção Interamericana contra a corrupção da Organização dos Estados Americanos de 1996, com incentivos à participação social, e pela Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, esta assinada em 2003 (BRAGA, 2019).

O número de normativos direcionados ao Controle Interno no setor público entre os anos 2003 e 2016 cresceu de forma significativa, sendo a maior parte da legislação emitida pela CGU. Pode-se citar a aprovação da Lei Anticorrupção, da Lei de Acesso à Informação, a criação de um Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e a criação dos Programas de Integridade na gestão pública (SILVA; ABREU; COUTO, 2018).

O controle público no Brasil está associado ao controle sobre pessoas (fiscalização), legado da conduta político-administrativa de anos (CASTRO, 2018). Desde 2003, com destaque para 2014, em virtude da investigação de corrupção realizada pela Operação Lava Jato, o foco dos órgãos de controle voltou-se para a identificação e punição dos causadores de desvios, alterando significativamente o *ethos* desses órgãos (BRAGA, 2019).

Como consequência, obteve-se o desgaste da imagem do controle e o encapsulamento da sua linha positiva de atuação em apoio à gestão no alcance de objetivos (CASTRO, 2018). Que a corrupção existe e traz impactos negativos sobre as políticas públicas ao comprometer os recursos é um fato, mas, por outro lado, não é apenas a combatendo que alcançaremos a qualidade dos serviços públicos (OLIVIERI et al., 2018).

Nesse sentido, a CGU, para melhor exercer a sua missão institucional, está estruturada em macrofunções que potencializam a atuação na promoção de *accountability*, possibilitando uma melhor integração entre o controle interno e o social. As macrofunções do controle totalizam cinco: ouvidoria, prevenção à corrupção, combate à corrupção, correição e auditoria interna (BRAGA; CALDEIRA; SABENÇA, 2020).

Observa-se que grande atenção é dada ao combate à corrupção. Todavia, estudos demonstram que problemas relacionados à qualidade da gestão têm se sobreposto aos de corrupção nos programas do governo, com impactos igualmente negativos para a população. A má gestão, comumente decorrente de fragilidades administrativas, organizacionais e de qualificação de pessoal, aumenta a probabilidade de fraudes e irregularidades (OLIVIERI et al., 2018), o que tira a tarja de exclusividade do combate à corrupção por meio de

investigação e punição, e mira no alvo de melhorias na gestão pública como mecanismo preventivo.

Como ferramenta para agregar valor à gestão, a macrofunção auditoria interna governamental presta-se bem a esse papel. A auditoria interna atua como *Gardener of Governance*, que age de forma indireta e diligente no crescimento das organizações, a fim de contribuir para a colheita dos resultados esperados pela sua governança (LENZ; JEPPESEN, 2022).

1.1.2 Auditoria governamental

A auditoria inserida no contexto do setor público demonstra sua essencialidade ao proporcionar melhorias a governança, *accountability*, transparência e mudanças rumo ao aprimoramento da gestão. Tudo isso nasce a partir das avaliações e informações independentes sobre os diversos objetos da auditoria governamental fornecidos às partes interessadas, dentre elas a sociedade, os auditados e os próprios órgãos de controle, transparecendo o que ocorre internamente nas organizações públicas (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2022).

O cidadão, outorgante do poder, tem na auditoria o mecanismo para controlar as ações do outorgado (Estado), tendo em vista a confiabilidade, a segurança e a transparência que o processo de auditoria pode conferir sobre os variados objetos que a auditoria pode atuar (MIRANDA, 2013).

No Brasil, dentre as instituições de auditoria governamental, destacam-se em nível federal, o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão que apoia o Congresso Nacional na condução do controle externo e tem na auditoria um dos seus instrumentos para cumprir suas funções regulamentadas (PETER; MACHADO, 2014), e a Controladoria Geral da União (CGU), como órgão de controle interno atuante na auditoria interna do Poder Executivo Federal.

Os padrões atuais internacionalmente reconhecidos para auditoria do setor público são centralizados pela Organização Internacional de Entidades Superiores de Fiscalização (*International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*), composta por 196 países-membros plenos, denominados Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), incluindo o Brasil representado pelo TCU.

A comunicação oficial é realizada por meio dos Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI, conhecidos por *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)*. As *IFPP* reúnem os Princípios INTOSAI (INTOSAI-P), as Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (*International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI*) e a Orientação INTOSAI (*GUID*), a fim de promover a excelência na aplicação da metodologia e apoiar o funcionamento eficaz das EFS no interesse público. As normas da INTOSAI são reproduzidas pelas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

As *ISSAI* classificam as auditorias em financeira, operacional e conformidade, estabelecendo princípios para cada uma. A definição de auditoria no setor público é traduzida segundo a *ISSAI* 100 como:

Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo **sistemático** de obter e avaliar **objetivamente evidências** para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com **critérios** aplicáveis (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2022, p.20, grifo nosso)

O TCU faz uma síntese de conceitos de auditoria propostos por Instituições renomadas internacionalmente e define auditoria nos seguintes termos:

Auditoria é o processo **sistemático, documentado e independente** de se avaliar **objetivamente** uma situação ou condição para determinar a extensão na qual **critérios** são atendidos, obter **evidências** quanto a esse atendimento e **relatar** os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (BRASIL, 2020d, p. 12, grifo nosso)

As palavras em destaque apontam características importantes no conceito que formalizam o processo de auditoria. A sistematização remete a uma série de procedimentos estruturados e orientados em normas para a execução dos trabalhos de auditoria (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002), os quais são documentados detalhadamente para permitir revisões ao trabalho e sustentação das evidências relatadas (BRASIL, 2020d). Sem o rigor metodológico no cumprimento das normas, o trabalho deixa de ser caracterizado como auditoria e passa a uma simples revisão ou estudo da matéria (VIEIRA, 2021).

A objetividade do auditor e a postura independente em relação ao processo e à organização auditados se fazem presentes para afastar a imparcialidade e vieses das análises sobre as situações encontradas na auditoria *versus* os critérios estabelecidos (normas, medidas de desempenho, como deveria ser) e dos julgamentos realizados sobre as evidências encontradas nas análises (BRASIL, 2020d).

Relatar os resultados é a forma de comunicar formalmente por escrito aos interessados predeterminados do processo de auditoria acerca das conclusões alcançadas e de facilitar à Unidade de auditoria no monitoramento das recomendações saneadoras emitidas (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2017).-

1.1.2.1 Auditoria interna governamental

A auditoria interna governamental tem estreita relação com os controles públicos, destacadamente os controles internos, muito em virtude da auditoria interna ser um mecanismo de controle, uma vez que “revisa e avalia a eficiência e adequação dos outros controles existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisões” (CASTRO, 2018, p.336).

A auditoria interna governamental no Brasil tem sua evolução correlacionada à evolução do controle interno. O Decreto nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, criou os órgãos setoriais do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria nos Ministérios Cíveis, as denominadas Inspetorias-Gerais de Finanças (IGF), que segundo o Decreto nº 61.386, de 19 de setembro de 1967, eram compostas por uma divisão de auditoria (BRASIL, 1967). Mais adiante, em 1974, o Decreto nº 74.439, de 21 de agosto, realiza a desconcentração do trabalho das IGF para os estados através das Inspetorias-Seccionais (BRASIL, 1974).

Em 1970 foi publicado o Decreto nº 67.090 o “1º normativo que estabeleceu normas de controle interno e fixou procedimentos de auditoria no âmbito do Poder Executivo Federal” (GARCIA, 2011, p.147). O Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970, estabeleceu para o serviço público federal normas de controle interno e procedimentos de auditoria, caracterizando as IGF como parte do controle interno da União e responsáveis por exercer a fiscalização da exatidão das contas, a correta execução orçamentária, o cumprimento de leis e a salvaguarda de ativos, através de sistemas de administração financeira, da contabilidade e das atividades de auditoria (BRASIL, 1970).

Segundo o Decreto nº 67.090/1970, os procedimentos de auditorias a serem aplicados nos órgãos e entidades da administração federal tinham como objetivos fundamentais a regularidade das receitas e das despesas realizadas; a legalidade de direitos e obrigações; a probidade na administração de bens públicos; a eficiência e correção dos controles

(orçamentários, contábeis, financeiros e operativos); a execução dos programas; as tomadas de contas; o assessoramento aos auditados; e a asseguuração da eficácia do controle externo.

Com a emissão do Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979, as IGF subordinadas a Ministros de Estado tornam-se Secretarias de Controle Interno (Ciset) e perdem a competência para realizar auditorias, a qual passa ser de exclusividade da Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), órgão central e diretamente subordinado Secretaria de Planejamento da Presidência da República (BRASIL, 1979).

Para atuar nas auditorias contábeis e de programas o órgão central contava com Delegacias Regionais de Auditoria, inicialmente dez delegacias, localizadas nos estados de São Paulo, Distrito Federal, Amazonas, Rio de Janeiro, Bahia, Ceará, Minas Gerais, Pernambuco, Pará e Rio Grande do Sul (BRASIL, 1980). Entretanto, auditorias contábeis e revisão de documentos se sobrepuseram as auditorias de programas, que não passaram de previsão normativa (GARCIA, 2011).

A partir do Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, inicia-se o modelo STN/Ciset (BALBE, 2013), pois a SECIN é extinta e substituída pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a qual passa a ser o novo órgão central de controle interno com subordinação ao Ministério da Fazenda. A atividade de auditoria passa a ser de competência das Cisets (BRASIL, 1986).

Os órgãos setoriais tinham, também, por objeto de auditoria as prestações de contas e tomadas de contas, que, após a emissão de parecer quanto à economia dos recursos utilizados, à eficácia e à eficiência na gestão e à irregularidade, submetiam as mesmas ao Ministro de Estado e em seguida eram remetidas ao Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1986).

Nessa época, foi publicada a Instrução Normativa DTN/MF nº 16, de 20 de dezembro de 1991, pioneira em buscar alinhar a auditoria em âmbito federal às normas internacionais. A norma focava em auditorias de avaliação (de programas, de sistemas, de gestão, operacional e especial) e em proporcionar melhorias nos controles internos da gestão por meio da apresentação de subsídios, indo além dos trabalhos contábeis e legalistas (GARCIA, 2011).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a auditoria governamental é definida nos termos de controle externo e controle interno.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, p. 57).

A Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994 criou a Secretaria Federal de Controle responsável pela auditoria, avaliação e fiscalização da gestão, com Unidades seccionais, Cisets (Presidência da República e Ministérios civis) e Unidades regionais (Delegacias Regional de Controle). Dentre as atividades de auditoria estavam a auditoria dos sistemas administrativos como o de contabilidade, pessoal, financeiro e orçamentário. A STN ficou com as atividades de contabilidade e finanças, cabendo ao Ministério da Fazenda a posição de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - SCI (BRASIL, 1994).

Para Garcia (2011), até 1994, a auditoria e contabilidade eram interpretadas como instrumentos das áreas do controle internos relacionados a fiscalização, administração financeira e avaliação da gestão. A partir de 1994, a Secretaria Federal de Controle tem a fiscalização, avaliação e auditoria como suas atividades (GARCIA, 2011).

As Cisets foram perdendo forças ao passar a sua subordinação para a Secretaria Federal de Controle, se antes eram subordinadas aos Ministros, agora passavam a fiscalizá-los. O aumento da expressão das Unidades regionais, para as quais foram descentralizadas as atividades de auditoria, também agravou o quadro, culminando na extinção dessas seccionais no ano 2000 (BALBE, 2013).

O Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, o qual ainda se encontra em vigor, apesar das alterações no texto legal, estabelece que o SCI utilizará da auditoria e fiscalização para cumprir suas finalidades, cabendo à auditoria a avaliação da gestão pública e do uso de recursos públicos por organizações privadas. As auditorias eram realizadas pelo órgão central, à época a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), pelas Secretarias de Controle Interno (Cisets, anteriormente extintas), pelas setoriais das Cisets, pelas Unidades regionais, denominadas Gerências Regionais de Controle Interno (GRCI), e pelas auditorias internas das entidades da administração pública federal indireta (BRASIL, 2000).

No ano seguinte, em 2001, a SFC publicou a Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001, sendo revogada a Instrução Normativa DTN/MF nº 16. A IN SFC nº 1/2001 traz normas para atuação do SCI, a auditoria e fiscalização são postas como técnicas de trabalho para atingir as determinações constitucionais atinentes do Controle Interno (BRASIL, 2001).

Avaliar é posto como principal verbo das atividades precípua listadas a serem realizadas pelo SCI para atingir as suas finalidades. As auditorias foram classificadas em Avaliação da Gestão, Acompanhamento da Gestão, Contábil, Operacional e Especial

(BRASIL, 2001). Após 16 anos em vigor, a IN SFC nº 1/2001, grande influenciadora da SFC do Século XXI, foi revogada pela IN SFC nº 3/2017.

Atualmente, no âmbito do Sistema de Controle Interno do poder Executivo Federal (SCI), a atividade de auditoria interna governamental é capitaneada pela Controladoria-Geral da União (CGU) através da SFC, a qual espelha no governo federal a mesma representatividade da auditoria interna em uma empresa (CASTRO, 2018).

A SFC executa atividades de auditoria interna e coordena as Unidades de Auditoria Interna que compõem o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Como órgãos setoriais do Sistema, tem-se as Secretarias de Controle Interno (Ciset) dos Ministérios da Defesa e das Relações Exteriores, da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União e Banco Central do Brasil; como Unidades Setoriais da Ciset do Ministério da Defesa, tem-se o Exército, a Marinha e a Aeronáutica e como órgãos auxiliares ao Sistema, tem-se as Unidades de Auditoria Interna Singular (Audin) integrantes de autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas (BRASIL, 2017b; BRASIL, 2021d).

A atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal é normatizada por meio do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, publicado pela SFC através da Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017 (IN SFC nº 3/2017), com diretrizes e princípios alinhados com as normas e melhores práticas internacionais de auditoria interna governamental (OLIVEIRA; ARAÚJO, 2021).

Após a publicação do Referencial Técnico, a Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017, aprovou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), destinado a orientar tecnicamente os órgãos e unidades que integram o SCI e as Audin sobre os meios de operacionalizar os conteúdos do Referencial Técnico (BRASIL, 2017c).

No decorrer deste estudo, a CGU/SFC emitiu a Portaria nº 3.307, de 23 de outubro de 2022, que divulgou a Orientação Prática: Serviços de Auditoria (OP), com orientações além das constantes no MOT, no sentido de padronizar a execução no âmbito da SFC e das Controladorias Regionais da União nos Estados, as funções de avaliação, apuração e consultoria (BRASIL, 2022a).

Segundo a IN SFC nº 3/2017, as atividades de auditoria interna governamental são executadas por auditores internos em Unidades denominadas Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG), responsáveis por prestar serviços de avaliação e consultoria às Unidades Auditadas (UA) sob sua abrangência (BRASIL, 2017b).

Os trabalhos de auditoria a serem executados pelas UAIG no ano seguinte ao atual são aprovados pelas Unidades de supervisão técnica, CGU e Ciset, no documento Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e têm o acompanhamento da execução no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), ambos com regularidade anual (BRASIL, 2021a).

No PAINT são informados os trabalhos prioritários de avaliação, consultoria e apuração; o objeto e objetivo da auditoria; período previsto para a execução; número de horas dispendidas; a origem da demanda (solicitação da alta administração, imposição normativa, análise baseada em risco, solicitação de outros órgãos de controle, bem como demais situações motivadoras) e a previsão da distribuição da força de trabalho nas atividades de auditoria, monitoramento, capacitação dos auditores internos, dentre outras atividades inerentes à UAIG (BRASIL, 2021a).

Resguardadas as informações sigilosas de acordo com a previsão legal, tanto o PAINT quanto o RAINTE são documentos que devem ter a sua publicidade garantida (BRASIL, 2021a).

1.1.3 *The Institute of Internal Auditors (The IIA)*

Na seara da auditoria interna, o *The Institute of Internal Auditors (The IIA)*, associação profissional internacional, é considerado a voz global da profissão de auditoria interna, estabelecendo o propósito fundamental, natureza e escopo da auditoria interna.

As informações oficiais promulgadas pelo *The IIA* são organizadas na base conceitual denominada Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*), composta pelo conjunto de normas internacionais (introdução às normas, normas de atributos e de desempenho), princípios fundamentais, código de ética e glossário, os quais representam as orientações mandatórias (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a).

As orientações de implantação da *IPPF* e sobre especificidades são reunidas nas denominadas orientações recomendadas, fornecendo métodos organizados aos profissionais de auditoria interna de todo o mundo (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022b).

No Brasil, as normas internacionais do *The IIA* são traduzidas e divulgadas pelo seu afiliado, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil). A definição de auditoria interna governamental trazida pela IN SFC nº 3/2017 é idêntica à do *The IIA*:

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de **avaliação e consultoria**, criada para **agregar valor** e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de **gerenciamento de riscos, controle e governança** (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021, p. 1, grifo nosso).

As atividades de avaliação e consultoria são definidas pela *IPPF* demonstrando as similaridades entre esses dois ramos de atuação da auditoria interna. Ambas atuam com o propósito de melhorar as práticas e políticas organizacionais com foco na governança, gestão de riscos e controles. Nessa estrada devem manter consigo os atributos característicos de auditoria: independência, objetividade, sistematização e disciplina nos trabalhos.

Ditas similaridades, as diferenças entre os dois tipos de serviços de auditoria são explicitadas nos conceitos de avaliação e consultoria apresentados na *IPPF*:

Os serviços de avaliação envolvem a **avaliação** objetiva das **evidências** pelo auditor interno, a fim de fornecer **opiniões** ou **conclusões** a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros temas. A **natureza** e o **escopo** de um trabalho de avaliação são determinados pelo **auditor** interno. Geralmente, três partes participam dos serviços de avaliação: (1) a pessoa ou o grupo diretamente envolvido com a entidade, operação, função, processo, sistema ou outro tema – o responsável pelo processo, (2) a pessoa ou grupo que realiza a avaliação – o auditor interno, (3) a pessoa ou grupo que utiliza a avaliação – o usuário (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a, grifo nosso).

Os serviços de consultoria são, por **natureza**, de **assessoria** e, geralmente, são realizados a partir da **solicitação específica** de um cliente do trabalho. A **natureza** e o **escopo** dos trabalhos de consultoria estão sujeitos a um **acordo** com o cliente do trabalho. Geralmente, os serviços de consultoria envolvem duas partes: (1) a pessoa ou grupo que oferece a assessoria – o auditor interno, e (2) a pessoa ou grupo que busca e recebe a assessoria – o cliente do trabalho de auditoria. Ao prestar serviços de consultoria, o auditor interno deveria manter a objetividade e não assumir responsabilidade de gestão (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a, grifo nosso).

Enquanto a avaliação trabalha com critérios, evidências e achados para gerar uma manifestação (opinião ou conclusão) a partir de um objeto de análise e de um escopo pré-definido pela auditoria interna baseado em riscos, sem interferência da Unidade Auditada (UA), a consultoria realiza assessoramento qualificado de demanda, normalmente,

identificada pela UA em cima de um escopo de trabalho definido em comum acordo com o demandante. Em conformidade com o MOT, os clientes dos serviços de consultoria e de avaliação serão tratados neste estudo como UA.

Além disso, a *IPPF* diferencia as duas atividades de auditoria interna pela quantidade de partes envolvidas no processo. Para avaliação têm-se três partes: o auditado, o auditor e o usuário da informação produzida; enquanto na consultoria apenas duas, o auditado e o auditor.

Para Anderson et al. (2022) a principal diferença centra-se na emissão de avaliação independente para os usuários interessados (terceiros) proporcionado apenas pela função de avaliação, pois os usuários da informação gerada a partir das consultorias ficam em torno da Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) e da Unidade Auditada (UA).

O MOT levanta como diferença entre as duas vertentes da auditoria interna a maneira como é visto o problema em ambas as atividades. Na consultoria o foco está sobre as soluções possíveis para sanar um problema já identificado, enquanto na avaliação o foco recai em identificar o problema e posteriormente buscar soluções (BRASIL, 2017c).

A Orientação Prática: Serviços de Auditoria (OP) de 2022 sintetizou as diferenças entre avaliação e consultoria a partir da *IPPF*, do MOT e da literatura de outros autores, conforme Figura 1.

Figura 1 – Diferenças entre avaliação e consultoria

	Avaliação	Consultoria
Em que consiste	Exame objetivo de evidências, com o propósito de fornecer à unidade auditada uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.	Assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação, fornecidos com o propósito de adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada.
Partes envolvidas	1. Unidade auditada. 2. UAIG. 3. Pessoa ou grupo que utiliza o resultado da avaliação independente.	1. Unidade auditada (cliente do trabalho). 2. UAIG.
Origem da demanda	Decorre do planejamento realizado pela UAIG com base em riscos, considerados, também, trabalhos oriundos de obrigação normativa.	Decorre de solicitação específica da unidade auditada (embora também possa ser proposta pela UAIG).
Definição de objetivos e de escopo	Realizada pela UAIG, após a análise preliminar do objeto e da avaliação preliminar dos riscos e dos controles.	Estabelecimento da natureza, do objetivo e do escopo pela UAIG e pelo solicitante, na fase inicial do trabalho.
Formato da Comunicação de Resultados	Padronizado.	Pode variar na forma e no conteúdo, de acordo com a natureza do trabalho e as necessidades do cliente.
Monitoramento	O monitoramento das providências adotadas pelo gestor é a regra, sendo realizado a partir das recomendações expedidas pela UAIG.	Pode ocorrer ou não. É definido com o cliente na etapa de planejamento dos trabalhos.
Publicação	Publicação é a regra.	Resultados da consultoria devem ser publicados, com exceção daqueles utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, os quais deverão ter seu acesso ou divulgação assegurados pelo responsável a partir da edição do ato ou da decisão pela unidade auditada, conforme art. 20 do Decreto nº 7.724/2012.

Fonte: CGU/SFC, 2022.

Mesmo havendo distinções entre os serviços avaliativos e consultivos estas não são absolutas. Ambos os trabalhos podem vir a se entrelaçar, como a identificação da relevância de um serviço consultivo a partir de uma avaliação e a inserção de um elemento consultivo nas recomendações do relatório de avaliação (UK, 2010).

Além das distinções tratadas na Figura 1, faz-se mister a diferenciação entre a consultoria praticada pela segunda e terceira linha do Modelo das Três Linhas do *The IIA*, vez que pode vir a causar confusão quanto ao limite de atuação de cada uma.

O *The IIA*, no sentido de apoiar a governança da Organização a atingir os objetivos traçados em conformidade com os interesses dos *stakeholders*, atualizou no ano de 2020 o seu modelo tradicionalmente conhecido das Três Linhas de Defesa, proposto em 2013. O novo Modelo das Três Linhas do *The IIA* 2020 abandona uma denotação de hierarquia entre as linhas e enaltece a definição de responsabilidades e simultaneidade das ações desenvolvidas nas três linhas (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2020).

O novo modelo pretere o uso da expressão “linhas de defesa”, para que não somente o sentido defensivo aos riscos seja focado, mas também englobe as possibilidades de criação de oportunidades advindas da aplicação do Modelo. O Modelo diferencia-se do anterior ao preocupa-se em descrever os papéis das três linhas e ressaltar que as responsabilidades/tarefas podem se relacionar ou serem trabalhadas separadamente, em vez de focar na primeira e segunda linhas como estrutura (EULERICH, 2021).

A engrenagem do novo modelo é composta pelos papéis do Órgão de Governança e de Gestão (primeira ou segunda linha), da auditoria interna (terceira linha) e de avaliação externa adicional, esta condicionada a necessidades regulatórias, da gestão ou da governança (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2020).

Mesmo que o novo Modelo de linhas do *The IIA* tenha flexibilizado desenhar uma estrutura de governança mais personalizada para a organização, a coordenação das atividades relacionadas a governança para que se torne eficiente e eficaz ainda é desafiadora, vez que as possibilidades de combinação e separação de função são vastas, podendo ser um ponto negativo do novo Modelo (EULERICH, 2021).

Se a organização entre as linhas na prática não é tarefa fácil, a abolição do uso da expressão “linhas de defesa” do vocabulário das organizações também é um desafio. Conforme Braga (2022), a Nova Lei de Licitações (NLL), Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, que veio com o propósito de substituir a conhecida Lei nº 8.666/93, gerou alguns conflitos conceituais ao aplicar o Modelo das Três Linhas do *The IIA*.

Dentre esses conflitos, a NLL mantém a antiga nomenclatura de linhas de defesa e preocupa-se em determinar atores para as linhas de defesa e não responsabilidades. Além disso, coloca o controle interno, no seu sentido mais amplo, juntamente com o TCU no rol de atores da terceira linha. Assim, insere o prestador de serviços externo na terceira linha e deixa de referenciar o papel específico de auditoria interna exercido pelo controle interno nessa linha (BRAGA, 2022).

Os limites conceituais entre a segunda e terceira linha também aparecem conflituosos na NLL. A NLL prevê que as partes envolvidas no processo licitatório, agente de contratação, equipe de apoio, comissão de contratação, gestores de contratos e fiscais de contratos, atuem com apoio de “órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno” (BRASIL, 2021c, p. 9) sem especificar se esses órgãos fazem parte da segunda ou terceira linha, o que ficou a cargo do Decreto nº 11.246/2022.

O Decreto nº 11.246/2022, por sua vez, estabelece que o apoio será exercido pelos “órgãos de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade ”

(BRASIL, 2022b, p.5), estabelecendo que será a cargo da segunda linha.

Nessa miscelânea conceitual, o serviço de consultoria exercido pela terceira linha tem seu conceito afetado, deixando de ser valorizado dentro das suas competências normativas. Segundo o Decreto nº 11.246/2022, à segunda linha cabe fornecer informações sobre riscos e sanar dúvidas da gestão (BRASIL, 2022b). No entanto, as duas linhas, segunda e terceira, são passíveis de oferecer assessoramento à gestão quanto a riscos, governança e controles.

Diferenciação é feita com relação à postura independente da auditoria interna ao prestar serviços consultivos, mantendo-se isenta de assumir responsabilidades da gestão e mantendo-se alinhada com objetivos, valores e estratégias da Organização (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

A segunda linha, diferentemente da terceira, não possui independência total da gestão, pois podem participar de suas ações e decisões, fato que reflete no comprometimento da objetividade inerente ao auditor interno:

Os papéis de segunda linha podem incluir monitoramento, assessoria, orientação, teste, análise e reporte sobre assuntos relacionados ao gerenciamento de riscos. Na medida em que fornecem apoio e questionamento àqueles com papéis de primeira linha e participam das decisões e ações da gestão, os papéis de segunda linha fazem parte das responsabilidades da gestão e nunca são totalmente independentes da gestão, independentemente das linhas de reporte e prestação de contas (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2020).

Outro ponto relevante na diferenciação entre segunda e terceira linha é a sistematização e disciplina na abordagem utilizada pela auditoria interna, o que a distingue das demais partes da organização.

O papel consultivo da terceira linha tem ainda a prerrogativa de contribuir para o efetivo funcionamento das linhas de responsabilidades da gestão e da governança, primeiras e segundas linhas, podendo inclusive apoiar na estruturação (BRASIL, 2017b). Essa responsabilidade da UAIG, devem constar no seu estatuto como requisitos mínimos, visto a determinação da Instrução Normativa nº 13, de 6 de maio de 2020, da Secretaria Federal de Controle Interno.

O avanço da consultoria prestada pela auditoria interna no âmbito organizacional traz maior contribuição da função de auditoria perante as pressões externas sofridas pela organização, no entanto os auditores internos sentem a pressão interna organizacional no sentido de exercer tarefas que poderiam ser bem desenvolvidas por uma segunda linha fortalecida (ANDERSON et al., 2017, 2022). Isso vai de encontro à norma internacional 2050, Coordenação e Confiança, que diz:

O chefe executivo de auditoria deveria compartilhar informações, coordenar atividades e considerar depositar confiança no trabalho de outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação e consultoria, para assegurar a cobertura apropriada e minimizar a duplicação de esforços (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

O papel da primeira e segunda linhas dentro da organização deve estar nítido para a administração para que cada membro interno execute sua função com efetividade e permitam que a terceira linha ganhe tempo para planejar e executar consultorias capazes de alcançar pontos que fujam da alçada das duas primeiras linhas e, efetivamente, agreguem valor à organização.

A seção a seguir explorará as áreas prioritárias de atuação do serviço consultivo pelos auditores internos: governança, gestão de riscos e controles internos.

1.1.4 Governança, gestão de riscos e controles internos

No que tange à governança no setor público, esta foi impulsionada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e por diversos normativos nacionais (RAMOS et al., 2021). Dentre eles encontra-se o Referencial Básico de Governança (RBG), emitido pelo TCU, primeira versão em 2013, a ser aplicado por todos os órgãos e entidades da Administração Pública, em que reúne e organiza boas práticas de governança como forma de contribuir com diretrizes para adoção da Governança Pública (BRASIL, 2020d).

Neste referencial, o TCU define de forma sintetizada, baseada em fontes internacionais como o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, *The IIA*, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e *International Federation of Accountants (IFAC)*, a governança pública organizacional como:

A governança pública organizacional compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2020d, p. 36).

O órgão de governança da organização conduz a gestão em direção aos objetivos estabelecidos, e para isso delega responsabilidades, proporciona meios para o cumprimento das ações, analisa as prestações de contas recebidas, presta contas aos *stakeholders*, gerencia

riscos e supervisiona a auditoria interna (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2020).

Particularmente no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016 (IN MPOG/CGU nº 01/16), determinou no âmbito do Poder Executivo Federal a adoção de medidas pelos órgãos e entidades no sentido de implementar, preservar, acompanhar e revisar práticas de governança, controles internos e gestão de riscos, abordando a definição de governança em conformidade com o RBG (BRASIL, 2016).

Em 2017, o Decreto nº 9.203/2017 instituiu a política de governança da administração pública federal, muito inspirado pelo RBG do TCU vigente à época, com princípios, diretrizes, mecanismos e a instituição de programa de integridade pela administração direta, autárquica e fundacional (BRASIL, 2017a).

A estrutura da governança no setor público atua segundo os princípios da integridade, transparência, capacidade de resposta, confiança, responsabilidade, aprimoramento regulatório e prestação de contas (BRASIL, 2017a). A boa governança deve ser construída sobre uma base de honestidade intelectual focada em garantir que as entidades alcancem os resultados pretendidos, agindo sempre em prol do interesse público (IFAC/CIPFA, 2014).

Os benefícios advindos da boa governança giram em torno da tomada de decisão mais segura, do uso eficiente de recursos públicos, da definição clara de responsabilidades, da melhora de desempenho, do combate à corrupção, do fortalecimento do atributo liderança, do aprimoramento da supervisão organizacional e do atingimento de melhores resultados (IFAC/CIPFA, 2014; RAHAYU; YUDI; RAHAYU, 2020).

Para atingir um bom nível de governança não somente a alta administração tem importante papel como agente fomentador da liderança, estratégia e de controles, os demais servidores também são agentes fundamentais para que as diretrizes, normas e princípios sejam cumpridos na organização, porém as ações de governança podem não ser percebidas pelos servidores (RAMOS et al., 2021).

Em contramão, a governança pode ter a implantação efetiva dificultada por fatores internos e externos à Instituição, como deficiências na institucionalização da estrutura de governança, de normativos internos, de capacitação de pessoal, de definição de estratégias, resistência de servidores à adoção de novos modelos, de envolvimento dos servidores, de divulgação de informações internas, de transparência, de confiabilidade das informações, de apoio da alta administração e de influências políticas externas nas decisões organizacionais (RAMOS et al., 2021).

A gestão de riscos na administração pública federal também possui forte influência de normas internacionais, sendo as consideradas de maior relevância as normas emitidas pelo COSO ERM (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Enterprise Risk Management*) e pelo ISO 31000:2009 (*International Organization for Standardization*) (SOUZA et al., 2020).

A partir dessa influência, os órgãos de controle externo (TCU) e de controle interno (CGU) foram os propulsores da disseminação da gestão de riscos no âmbito do Setor Público, através das publicações orientadoras IN MPOG/CGU nº 1/16 e Referencial de Combate à Fraude e Corrupção em 2017, quando passou a ser largamente difundido no Poder Executivo Federal (SOUZA et al., 2020).

Segundo a IN MPOG/CGU nº 1/16, a qual determina a implementação da gestão de riscos pelo Poder Executivo Federal, tendo na figura do dirigente máximo o responsável principal pelo gerenciamento de riscos, a política de risco, risco e tipos de riscos são conceituados como:

- XII - Política de gestão de riscos: declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos;
- XIII - risco: possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade;
- XIV - risco inerente: risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto;
- XV - risco residual: risco a que uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco (BRASIL, 2016).

Cabe trazer à baila, que a obrigatoriedade da abordagem da gestão de riscos no Poder Executivo foi regulamentada apenas em 2016, fato que demonstra o gerenciamento de riscos como instrumento recém-chegado nos órgãos executivos federais, estando a sua aplicação efetiva e generalizada longe de ser atingida (SOUZA et al., 2020).

Nesse processo de implementação da gestão de riscos, não só os normativos e *framework* emitidos pelos órgãos de controle para apoiar a gestão têm papel relevante. Os auditores internos também são protagonistas ao fomentar a gestão de riscos por meio de suas atividades de avaliação e consultoria (SOUZA et al., 2020).

Sem cair em cogestão, o auditor interno tem na consultoria mais uma dimensão para melhorar a gestão de risco nas Unidades Auditadas, seja abordando riscos no planejamento dos serviços consultivos, seja identificando-os durante os trabalhos, seja aplicando os conhecimentos adquiridos nas consultorias:

2120.C2 – Os auditores internos devem incorporar o conhecimento sobre riscos adquirido nos trabalhos de consultoria à sua avaliação dos processos de gerenciamento de riscos da organização (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

Além disso, fatores intraorganizacionais têm potencial poder de alavancar a implementação efetiva da gestão de riscos nas Organizações. Atualmente, ações requeridas pela gestão, como o engajamento dos servidores, quantidade suficiente de pessoal, capacitação de pessoal, mapeamento de processos e equilíbrio das demandas evitando a sobrecarga, são verdadeiros desafios a serem superados na institucionalização da gestão de riscos (ARAÚJO; GOMES, 2021).

No tocante aos controles internos, variados órgãos internacionais se dedicam ao estudo aprofundado dos controles internos das organizações públicas e privadas, como o *INTOSAI*, a *IFAC*, o *COSO*, o *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)* e o *Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)*. Em consequência, normas, manuais, guias e *framework* são divulgados para apoio aos envolvidos nas atividades de controle e tornam-se referências mundiais sobre o tema (MONTENEGRO; OLIVEIRA; LOPES, 2018).

Dentre esses órgãos, chama-se a atenção para o pioneirismo do *COSO* ao publicar em 1992 o guia *Internal Control – integrated framework (COSO-IC ou COSO I)* princípios e práticas sobre controle interno.

De 1992 em diante, o guia passou por alterações, incorporando a gestão de riscos no *COSO II*, ano de 2004, e a versão atual é denominada *COSO ERM – Integrating with Strategy and Performance* – de 2017 (SOUZA *et al.*, 2020).

Os controles internos da gestão não se confundem com o Sistema de Controle Interno previsto na Constituição Federal de 1988, artigo nº 74, haja vista os diferentes objetivos entre os dois controles, destacando que este último é voltado para a auditoria interna, ou seja, para avaliar os controles internos da gestão das Unidades sob sua vinculação (BRASIL, 2016).

Nessa senda, a IN MPOG/CGU nº 1/2016, estabelece a responsabilidade da alta administração em implementar, aperfeiçoar e monitorar os controles internos da gestão, definindo-os como:

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. (BRASIL, 2016, p. 1-2).

A IN MPOG/CGU nº 1/2016 aborda ainda a instituição de controles internos da gestão como tarefa obrigatória e que deve ser constantemente monitorada e revisada, bem como operada por todos os agentes da organização e aplicada em todos os níveis de atividades (BRASIL, 2016).

Para a definição e forma mais adequada de operacionalização dos controles a serem instituídos, deve-se considerar a natureza e a complexidade da organização pública e, indo além, considerar os objetivos almejados e os respectivos riscos envolvidos (BRASIL, 2016).

Assim como em trabalhos de avaliação, os controles internos da gestão também são considerados nos serviços de consultoria de acordo com os objetivos estabelecidos, devendo-se atentar ao longo dos serviços para controles relevantes identificados, bem como contribuir com o conhecimento adquirido em outros trabalhos de auditoria interna.

Conforme disposto na *IPPF*, o serviço de consultoria tem relevante participação na manutenção dos controles internos: “2130.C1 – Os auditores internos devem incorporar o conhecimento sobre controles adquirido nos trabalhos de consultoria à sua avaliação dos processos de controle da organização ” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, p. 11).

Por fim, os controles internos têm ligação direta com a governança e gestão de riscos da organização. Áreas, estas, com atuação entrelaçadas e que são focadas pelos auditores internos na prestação de serviços consultivos.

1.2 Consultoria

O termo consultoria está ligado à auditoria desde os seus primórdios. De acordo com Crepaldi (2019), a auditoria, com origem atrelada à evolução histórica da contabilidade, nasce como uma profissão atribuída ao contador, que a partir da prática da escrituração de transações comerciais na Itália, por volta do século XV, passou a exercer consultoria aos demais mercadores da época com base no seu domínio sobre o assunto.

Algumas palavras se destacam repetidamente na literatura científica e regulatória ao referir-se à consultoria em seu sentido mais amplo. Destacam-se na língua inglesa os termos *advisory*, *advice* e *consulting*, no português, consultoria, assessoria, aconselhamento e orientação. Todas condizentes e vinculadas ao significado da palavra consultoria segundo o dicionário brasileiro da língua portuguesa “1. Ato ou efeito de dar consultas, conselhos, orientações, sugestões. 2. Ação ou efeito de um especialista emitir um parecer técnico ou orientação profissional sobre um assunto de sua especialidade” (MICHAELIS, 2022).

A consultoria é uma atividade de interação ativa entre consultor e gestor na construção de aprendizagem mútua (GONÇALVES; VASCONCELLOS, 1991), com vistas a promover mudanças, identificar oportunidades e atingir os objetivos da organização (KUBR, 2002).

Para Kubr (2002), consultoria pode ser vista sob duas abordagens: uma mais ampla em que é vista como qualquer forma de facilitar ou ajudar a gestão, podendo ser praticada por variadas pessoas, e uma abordagem em que a consultoria é vista como um serviço profissional com numerosas características.

Nessa abordagem profissional, a literatura científica apresenta vastos estudos sobre a trajetória dos serviços de consultoria de gestão praticados por profissionais ou empresas independentes (consultoria externa e consultoria interna empresarial), entretanto pouca e esparsa literatura aborda a consultoria praticada por agentes governamentais.

Faz-se mister trazer a definição de consultoria de gestão com o propósito de identificar particularidades que as diferenciam da consultoria aplicada pela auditoria interna ao setor público:

Management consulting is an independent professional advisory service assisting managers and organizations to achieve organizational purposes and objectives by solving management and business problems, identifying and seizing new

opportunities, enhancing learning and implementing changes (KUBR, 2002, p. 10).¹

A definição é mantida na língua inglesa para que seja possível observar o emprego da palavra *independent* com possível sentido diferente do qual é usada a palavra independente associada aos trabalhos de consultoria praticados pela auditoria interna: ausência de viés, de interferências nos trabalhos. Na consultoria externa, o consultor é atuante na resolução de problemas e na implementação de mudanças na gestão do cliente.

Apesar de não ser o objeto de pesquisa desse trabalho, cabe abordar uma breve contextualização do surgimento e evolução da consultoria de gestão empresarial, externa e interna, a fim de permitir distinções entre a trajetória da consultoria empresarial e da consultoria como função da auditoria interna governamental.

1.2.1 Contextualização da consultoria empresarial

Para Paula e Wood Jr (2008, p.1) “A atividade de consultoria em gestão surgiu no século XIX, acompanhou a evolução da prática e da ideologia do *management*, e sofreu forte impacto do processo de globalização”.

A origem das empresas, que mais tarde viriam a passar por modificações e serem as pioneiras em nível mundial de consultoria, é fixada na Inglaterra e nos Estados Unidos da América (EUA), este de relevância acentuada na formação das características estruturantes do setor (DONADONE, 2003).

Do nascimento das primeiras empresas de consultoria até a década de 1940, a consultoria passou por um processo de legitimação influenciado grandemente pelas alterações no universo contábil, que alterou os normativos sobre impostos e de relacionamento entre empresas e área financeira. O domínio do conhecimento contábil para análises de gestão tributária, de desempenho, de investimento e de rentabilidade moldou a atuação das empresas de consultoria nesse período inicial (DONADONE, 2003).

A expansão em tamanho e complexidade do setor industrial nos EUA marca o primeiro momento do desenvolvimento das consultorias, transição do século XIX para o XX.

¹ O trecho correspondente na tradução é: “A consultoria de gestão é um serviço de consultoria profissional independente que auxilia gerentes e organizações a atingir propósitos e objetivos organizacionais, resolvendo problemas de gestão e negócios, identificando e aproveitando novas oportunidades, aprimorando o aprendizado e implementando mudanças.”

Junto à expansão, os problemas surgidos nas empresas abrem portas para a atuação de profissionais especialistas como contadores, engenheiros e advogados (DONADONE, 2003).

Até a segunda guerra mundial a consultoria de gestão era conhecida por *Management Engineering* (MCKENNA, 1995), em virtude da busca pela oferta de serviços que abrangessem mais de uma especialidade (contabilidade, engenharia e direito), a fim de atender a demanda crescente das empresas (DONADONE, 2003).

As três profissões aproveitaram esse momento de expansão e firmas profissionais ofereceram às empresas consultorias independentes. Assim, os contadores, engenheiros e advogados tiveram grande influência no desenvolvimento das empresas de consultoria à época.

Vindas de um crescimento gradual e vagaroso, na década de 1920 as empresas locais contratavam empresas de consultoria para problemas técnicos limitados, já na década de 1930, motivada por questões políticas, depressão econômica e regulamentação governamental, as consultorias focaram na performance estrutural, financeira e estratégica das empresas (MCKENNA, 1995). Ressalta-se a influência da Lei *Glass-Steagall Banking Act*, de 1933, e da criação da *Securities and Exchange Commission (SEC)*, de 1934.

Cabe destacar que a auditoria externa se tornou notável como profissão durante o século XX, a comercialização de títulos públicos nos EUA alavanca a procura por auditoria e, simultaneamente, a demanda por uniformidade das demonstrações contábeis. Com a crise acionária ocorrida em 1929 nos EUA, fraquezas foram identificadas nos processos contábeis estabelecidos no *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements* e, a partir de então, o desempenho operacional e o conceito de lucro disputaram atenção junto ao balanço nas empresas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Os auditores independentes, já cobrados pelos Estados norte-americanos desde a década de 80 quanto à constância da capacitação profissional, passaram a ser mais exigidos no tocante ao julgamento profissional de questões que extrapolavam o limite das demonstrações contábeis. A reputação dos auditores assentou-se tanto sobre o conhecimento em contabilidade, quanto sobre competitividade empresarial (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

O Congresso americano no sentido de corrigir possíveis problemas que culminaram no *crash* na bolsa de Nova York em 1929, bem como na falência de bancos na década de 1930, aprovou a Lei *Glass-Steagall Banking Act*, dividindo os bancos em comerciais e de investimentos. Os bancos comerciais já não mais podiam atuar como *Management*

Engineering, porém a Lei ainda permitia aos bancos de investimento essa prática (MCKENNA, 1995).

A prerrogativa dos bancos de investimentos continuarem realizando consultorias internas para avaliar condições de financiamento, fusão e compra de empresas cai por terra com a criação simultânea à Lei *Glass-Steagall Banking Act* da *Securities and Exchange Commission (SEC)*. A *SEC* regulou o mercado financeiro e estabeleceu que nas emissões de títulos e nas reorganizações corporativas as opiniões deveriam ser emitidas por consultores externos (MCKENNA, 1995). Assim, os bancos de investimentos não poderiam usar seu *Management Engineering* na validação dessas operações junto às empresas.

Em consequência do cumprimento dos novos normativos, o quantitativo de auditores contábeis independentes aumentou rapidamente (DONADONE, 2003), bem como as firmas de consultoria de gestão rapidamente ocuparam o vácuo deixado pelos bancos para a contratação de consultorias externas na emissão de opinião sobre estudos organizacionais dos clientes bancários (MCKENNA, 1995).

A inserção da consultoria externa no setor público é marcada no contexto da segunda guerra mundial, entre 1939 e 1945. Nesse período, o governo federal americano diante do esforço empregado na guerra, contratou grande número de consultores com o objetivo de dar celeridade à produção civil, acompanhar a rápida expansão da administração pública federal e reorganizar as forças armadas. A inserção dos consultores na administração pública propiciou a troca de conhecimentos entre o setor público e privado, o que acelerou a inovação organizacional (MCKENNA, 1995).

A expansão da consultoria ocorre para além das fronteiras americanas quando na década de 1960 os consultores americanos comercializaram o seu *know-how* para a Europa, uma vez que a legislação sobre a separação dos bancos não foi espelhada em outros países e, por isso, a institucionalização da consultoria ficou restrita aos EUA. A reorganização de bancos pelos consultores, como o do governo da Tanzânia, da Inglaterra e até o banco mundial, foi veículo disseminador das técnicas americanas de gestão para o mundo (MCKENNA, 1995).

No Brasil, além das multinacionais de consultoria, o mercado de consultoria também se formou de pequenas empresas de consultorias locais e por consultorias vinculadas às universidades. As empresas locais eram formadas, em grande parte, por ex-funcionários das multinacionais e por consultores com domínio das diversificadas legislações e setores da economia brasileira, ao passo que as consultorias universitárias aplicavam o conhecimento científico na prática de consultoria (DONADONE, 2012).

O cenário político e econômico do país na segunda metade do século XX vieram a inserir os serviços de consultoria externos no governo brasileiro.

As privatizações das empresas públicas tidas como mecanismo reformador do Estado aproximaram este da gestão das empresas privadas, abrindo portas para as consultorias estratégicas (FARIAS, 2013). Como consequência desse processo, novas empresas de consultoria foram atraídas para o Brasil, com destaque para as europeias (DONADONE, 2012).

Já no contexto da consultoria interna, esta surgiu em empresas nos EUA no início da década de 1950, crescendo na América do Norte e Europa, com o objetivo de que os consultores prestassem serviços para promover maior produtividade dos setores ou produtos da organização, melhoria da gestão. Diante de problemas pontuais que requeressem habilidades especializadas na solução ou que envolvessem mais de uma divisão da empresa, os consultores atuavam sem que fosse necessário sobrecarregar uma linha com o problema em questão e sem ter que despender com contratação de consultores externos (JOHRI; COOPER; PROKOPENKO, 1998).

Para Johri, Cooper e Prokopenko (1998, p.1) a consultoria interna é um aprimoramento da evolução do “*staff concept in management*”, conceito que visa disponibilizar pessoal especializado dentro da empresa para auxiliar o gestor a lidar com problemas, identificação de oportunidades, propor recomendações e apoiar a implementação.

Em 1960 a consultoria interna foi impulsionada pela necessidade de profissionais com variadas experiências, independentes, com dedicação integral ao trabalho consultivo e direcionamento para ações. O crescimento tecnológico e a absorção de um modelo organizacional flexível demandaram por mais consultores internos na década de 1970, fazendo com que o número de consultores aumentasse consideravelmente nas empresas, cerca de 12% do somatório de consultores internos e externos representavam os consultores internos de gestão (JOHRI; COOPER; PROKOPENKO, 1998).

1.2.2 Contextualização da consultoria a partir do *The IIA*

A atuação do auditor interno em atividades além das direcionadas à garantia dos relatórios financeiros possuem registros datados de 1973, durante décadas a expansão do repertório do auditor interno foi motivo de debates (BOU-RAAD, 2000).

A assunção de novas tarefas fora do tradicional trabalho de auditoria interna era uma resposta às pressões geradas por mudanças no ambiente de negócios, como maior espaço para questões sobre governança corporativa, crescente terceirização de operações e o *downsizing*, o que requereu da auditoria interna a revisão das expectativas da profissão (LEMIEUX; KOSIEK, 1989 apud SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009).

Departamentos de auditoria interna eram terceirizados para auditores externos quando havia o entendimento de que não mais adicionavam valor à organização. Relatórios que apontavam sempre os mesmos problemas à administração não a interessavam mais, era necessário inovar para agregar valor (SMITH, 2000).

Assim, na virada do novo milênio a percepção era de que a auditoria interna precisava efetivamente agregar valor para afastar a terceirização e sobreviver (BOU-RAAD, 2000; SMITH, 2000). Para isso, os atributos de conhecimento e experiência próprios do auditor interno eram a chave da virada (BOU-RAAD, 2000).

A trajetória histórica da auditoria interna mais recente e a impulsão da atividade de consultoria interna se entrelaçam. A evolução da profissão auditoria interna contemporânea tem ligação direta com o *The IIA*, Instituto criado nos EUA em 1941, condutor de pesquisas, estabelecimento de padrões, condutas e certificações profissionais em prol do desenvolvimento da auditoria interna (RAMAMOORTI, 2003).

Formalmente, a primeira definição de auditoria interna do *The IIA* data de 1947, elemento integrante da Declaração de Responsabilidade da Auditoria Interna, a qual levou também à definição do seu escopo e objetivo:

A auditoria interna é uma função de avaliação independente estabelecida dentro de uma organização para examinar e avaliar suas atividades como um serviço para a organização. O objetivo da auditoria interna é auxiliar os membros da organização, incluindo os da administração e do conselho, no desempenho eficaz de suas responsabilidades. Para tanto, a auditoria interna fornece análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações sobre as atividades examinadas. O objetivo da auditoria inclui a promoção de controle efetivo a um custo razoável (SAWYERS; SUMNERS, 1973 apud COETZEE; DU BRUYN, 2001, tradução nossa).²

A primeira definição de auditoria interna do *The IIA* a coloca como um serviço apenas de avaliação independente proporcionado internamente à organização, com o objetivo de

² O texto em língua estrangeira é: “Internal auditing is an independent appraisal function established within an organisation to examine and evaluate its activities as a service to the organisation. The objective of internal auditing is to assist members of the organisation, including those in management and on the board, in the effective discharge of their responsibilities. To this end, internal auditing furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel and information concerning the activities reviewed. The audit objective includes promoting effective control at reasonable cost.”

promover controles eficazes, a custo razoável, e auxiliar os integrantes da organização a obterem êxito nas suas responsabilidades, através de análises e avaliações, bem como por meio de emissão de recomendações e conselhos.

Nesse primeiro momento, a ênfase da auditoria interna estava nas movimentações financeiras, em avaliar a sua exatidão (BOU-RAAD, 2000). À medida que a profissão de auditor interno evoluía, revisões eram feitas na Declaração de Responsabilidade da Auditoria Interna, a fim de se adaptar aos novos rumos, porém sem alterar a definição e os objetivos precípuos da auditoria interna (RAMAMOORTI, 2003).

Os auditores internos, no início da década de 1990, eram vistos atuando em diversas frentes, de acordo com as preferências da organização, realizando trabalhos de auditoria financeira, conformidade e operacional; avaliação de desempenho; investigação de irregularidades e fraudes; e consultoria, grande parte com base nos riscos e controles organizacionais (RAMAMOORTI, 2003). Assim, na prática, a definição de auditoria interna já não espelhava a realidade da profissão.

A literatura identifica trabalhos consultivos realizados por auditores internos à época, como por exemplo, o desenvolvimento de estruturas de controle interno no setor bancário (BOU-RAAD; CAPITANIO, 1999), envolvimento em projetos de sistema (RITTENBERG, 1977 apud BOU-RAAD, 2000), *due diligence*, gestão de recursos humanos, gestão estratégica, gestão de projetos, gestão de caixa, gestão de estoque, comunicação com acionistas e outras partes interessadas, planejamento de contingência e recuperação de desastres, desenho e implementação de projetos, estudos de viabilidade, análise de investimento de capital, avaliação do trabalho de auditor e outros profissionais externos, avaliação de negócios, redução de custos, revisão de desempenho de serviços terceirizados, gerenciamento de riscos, gerenciamento de mudanças e governança corporativa (SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009).

As crescentes responsabilidades atribuídas ao auditor interno, associadas às mudanças no cenário corporativo e nas regulamentações, como a *Foreign Corrupt Practices Act*, 1977; *Treadway Commission Report*, 1987; *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*, 1992; *frameworks* de controle interno apresentados pelo Reino Unido, Canadá e África do Sul; alterações nas normas da bolsa de valores de Nova York; resultaram na necessidade de novas pesquisas sobre a profissão, patrocinadas pelo *The IIA* (RAMAMOORTI, 2003).

Do estudo realizado, o *The IIA* publicou o relatório *A Vision of the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing* em 1999 (HASS;

ABDOLMOHAMMADI; BURNABY, 2006), que levou a uma nova definição de auditoria interna como forma de se adequar aos novos desafios da profissão:

A auditoria interna é uma atividade de avaliação e consultoria objetiva e independente, projetada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela ajuda uma organização a atingir seus objetivos, trazendo uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento, controle e governança de riscos (RAMAMOORTI, 2003, tradução nossa).³

A atividade de consultoria pela primeira vez aparece explicitamente na definição de auditoria interna do *The IIA*, formalizando uma prática que já ocorria na rotina da auditoria interna (ANDERSON, 2003; SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009).

Segundo o glossário oficial do *The IIA*, pode-se definir serviço de consultoria como:

Atividades de aconselhamento e serviços relacionados prestados ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e se destinam a **adicionar valor e aperfeiçoar** os processos de **governança, gerenciamento de riscos e controles** da organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração. Exemplos incluem **orientação, assessoria, facilitação e treinamento** (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, p. 20, grifo nosso).

A nova definição, válida até os dias atuais, carrega a auditoria interna de um viés mais proativo e abrangente, expandindo o seu escopo para além do controle, incluindo a gestão de riscos e governança corporativa (HASS; ABDOLMOHAMMADI; BURNABY, 2006), o que conferiu à auditoria interna um papel mais estratégico dentro da organização (COETZEE; DU BRUYN, 2001).

Nos anos 2000 já eram perceptíveis os benefícios da nova função de consultoria designada à auditoria interna “Há um número emergente de organizações que parecem estar percebendo que os auditores internos podem prestar um melhor serviço à administração por meio de seu maior envolvimento nas práticas de negócios”⁴ (BOU-RAAD, 2000, p.190, tradução nossa).

A inclusão da consultoria interna e da nova visão de agregar valor na definição de auditoria interna, muda positivamente a sua imagem perante a administração e partes

³ O texto em língua estrangeira é: “Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”

⁴ O texto em língua estrangeira é: “There are an emerging number of organisations that appear to be realising that internal auditors can render a better service to management through their increased involvement in business practices.”

externas, afastando-a do papel de *watchdog*, o cão de guarda (COETZEE; DU BRUYN, 2001).

Pesquisa realizada com auditores internos no Reino Unido/ Irlanda e Itália demonstra que o serviço de consultoria era visto por esses profissionais com boas perspectivas em relação ao posicionamento, desempenho e potencial da auditoria interna de adicionar valor à organização (SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009).

A auditoria interna até o ano de 2010 era ainda predominantemente voltada para os trabalhos de *assurance* com foco nas ocorrências pretéritas e atuando nos controles da gestão, a fim melhorá-los e de detectar erros e fraudes. A partir de 2010, a auditoria interna evoluiu para realizar mais trabalhos consultivos, porém sem abandonar os trabalhos avaliativos, com um propósito prospectivo em prevenir fraudes e agregar valor à governança e à gestão de riscos, além dos controles internos que já estavam no radar ao longo de anos (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS AUSTRALIA, 2020).

O tempo passou e as pesquisas em auditoria interna se concentraram em temas envolvendo *assurance services*, evidenciando a importância desse serviço na detecção de fraudes e na garantia dos relatórios (JIANG; MESSIER JR; WOOD, 2019). Poucas pesquisas se voltaram para o serviço de consultoria desenvolvido pela auditoria interna (SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009; JIANG; MESSIER JR; WOOD, 2019).

1.2.3 Consultoria como função da auditoria interna governamental

Os padrões do *The IIA* são utilizados como referência por auditorias internas de todo mundo, tanto do setor privado quanto do setor público. As particularidades de cada setor são tratadas separadamente pelas orientações recomendadas suplementares desse Instituto.

A partir da inserção do termo consultoria na definição de auditoria interna do *The IIA* a regulamentação do serviço de consultoria teve como referência as *IPPF*, que abordam sua natureza, escopo de trabalho, as partes envolvidas, as delimitações do trabalho do auditor, a independência e a objetividade dos trabalhos, a relação entre o serviço de avaliação e o de consultoria, as competências necessárias, o zelo profissional, as atribuições do chefe de auditoria, os riscos envolvidos, programas de trabalho, monitoramento, comunicação de resultados e definições.

Apesar do *The IIA* trazer o termo consultoria para a definição de auditoria interna como mais uma de sua função em 1999, essa prática no âmbito governamental também não era totalmente nova, à imagem do que acontecia nas auditorias internas das empresas.

Em 1968 nos EUA, o *General Accounting Office* (GAO), órgão normatizador de auditoria governamental do país (EFS), emitiu orientações sobre auditoria interna para as agências federais com a finalidade de fortalecer e desenvolver a auditoria interna no Governo Federal, orientações estas intituladas *Internal Auditing in Federal Agencies* (UNITED STATES, 1968).

Nessas orientações, a auditoria interna é posta como ferramenta essencial do controle de gestão, com o objetivo geral de auxiliar no cumprimento dos objetivos da gestão, ressaltando que a função principal da auditoria interna é de assessoramento e não apoio operacional:

A auditoria interna é uma função de apoio e assessoria, não uma função operacional de linha. Assim, o auditor interno não deve ter autoridade para fazer ou dirigir mudanças nos procedimentos ou operações de sua agência. Seu trabalho é fazer análises, revisões e avaliações independentes e objetivas dos procedimentos e atividades existentes; relatar as condições encontradas; e, sempre que julgar necessário, recomendar mudanças ou outras ações para consideração dos administradores e funcionários operacionais.⁵ (UNITED STATES, 1968, p. 2, tradução nossa).

O escopo da auditoria interna deveria ir além dos relatórios financeiros e abranger outras operações e atividades, preocupando-se com a economicidade, eficácia e eficiência dessas, com relatórios à administração focados em melhorar a gestão em vez de apenas criticar o que já havia sido feito (UNITED STATES, 1968).

A familiaridade com as rotinas da organização e o alto nível de conhecimento dos auditores internos já eram reconhecidos e os colocavam como agentes capazes de propor melhorias e serem consultados pela administração (UNITED STATES, 1968):

O auditor interno deve ser mantido informado sobre propostas de mudanças importantes em métodos, sistemas e procedimentos, especialmente aquelas que envolvem aplicativos de computador, para que possa **contribuir com sugestões sobre eles antes que sejam colocados em prática**. A consulta entre os técnicos de sistemas/informática e o auditor interno durante a fase de desenvolvimento dos sistemas, ajuda a assegurar que são **estabelecidos controles adequados** e são disponibilizadas pistas de auditoria adequadas no sistema de forma a **evitar**

⁵ O texto em língua estrangeira é: "Internal auditing is a staff and advisory function, not a line operating function. Thus, the internal auditor should not have authority to make or direct changes in his agency's procedures or operations. His job is to make independent and objective analyses, reviews, and evaluations of existing procedures and activities; to report on conditions found; and, whenever he deems it necessary, to recommend changes or other action for the consideration of management and operating officials. "

alterações dispendiosas após a instalação de um novo sistema⁶ (UNITED STATES, 1968, p. 7, grifo nosso, tradução nossa).

A previsão de trabalhos proativos por arte dos auditores internos, à época, denota o viés consultivo da auditoria interna, com o cuidado do legislador em firmar a independência da auditoria interna ao estabelecer maior envolvimento com a gestão “*Não deve ser atribuída ao auditor interno a responsabilidade de desenvolver e instalar métodos, sistemas ou procedimentos*”⁷ (UNITED STATES, 1968, p. 7, tradução nossa).

Glenn (1973 apud BOU-RAAD, 2000) corrobora para a existência de práticas consultivas no âmbito governamental ao identificar a participação de elevado quantitativo de auditores internos governamentais na Austrália no desenvolvimento de novos procedimentos e sistemas da gestão.

O *Australian National Audit Office* (ANAO), instituição superior de auditoria governamental da Austrália, em pesquisa realizada em 1989, verificou uma lacuna entre a perspectiva da gestão de entrega de serviços de auditoria interna e o efetivo trabalho prestado. À auditoria interna caberia o papel de braço direito da gestão, trabalhando como importante fonte de aconselhamento independente, e contribuindo junto com o ANAO nas reformas a serem desenvolvidas e aplicadas no setor público (BARRETT, 1995).

A auditoria interna deveria tornar-se cada vez mais proativa e a consultoria seria uma importante função para adicionar valor à organização, uma vez que, à época, a administração constantemente exigia da auditoria interna serviços consultivos, como apoio para *design* de novos sistemas de Tecnologia de Informação (BARRETT, 1995).

A visão do Auditor Geral do ANAO, em 1995, era que a assessoria qualificada e especializado da auditoria interna seria o meio para superar o desafio enfrentado pelos auditores internos em melhorar o desempenho e agregar valor às organizações públicas, desde que se preservasse a independência da auditoria interna. No entanto, deixou clara a importância da atividade de *assurance*, ressaltando que esta não deveria ser subestimada, mas que se deveria ampliar os horizontes da auditoria interna (BARRETT, 1995).

⁶ O texto em língua estrangeira é: “The internal auditor should be kept informed of proposed major changes in methods, systems, and procedures, particularly those involving computer applications so that he can contribute suggestions on them before they are put into effect. Consultation between the systems/computer technicians and the internal auditor during the systems development phase, helps to assure that adequate controls are established and adequate audit trails are provided in the system so as to avoid costly changes after a new system has been installed.”

⁷ O texto em língua estrangeira é: “The internal auditor should not be assigned the responsibility for developing and installing methods, systems, or procedures.”

No Reino Unido o entendimento era que os auditores internos já praticavam tacitamente serviços consultivos por meio de conselhos e recomendações de auditoria oriundas dos trabalhos de *assurance*, bem como de trabalhos de auditoria sobre desenvolvimento de sistemas significativos para garantir controles efetivos ainda na fase de construção (UK, 2010).

As recomendações feitas em cima de falhas de controle observadas na avaliação podem ser vistas como formas de aconselhamento à administração e, assim, como trabalho consultivo, em virtude do acolhimento das recomendações ser uma prerrogativa do auditado (UK, 2010).

A diferença era que os trabalhos de avaliação com roupagem de consultoria eram normalmente de iniciativa da Unidade de Auditoria, ao passo que os novos serviços consultivos, que ora surgiam, eram de iniciativa da auditada e se encaixariam no planejamento das atividades de auditoria interna para atender a necessidades de gestão e não mais de *assurance* (GREAT BRITAIN, 2010).

O *Institute Of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)* desenvolveu um modelo de avaliação da auditoria interna no setor público denominado *Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM)* que oferece à Unidade de auditoria interna uma estrutura para avaliar a sua capacidade em relação aos padrões e práticas de auditoria interna. Esse modelo avalia o domínio e a institucionalização dos serviços consultivos como pré-requisito para obtenção do nível de capacidade integrado de auditoria interna.

Estruturalmente, o *IA-CM* é visto sob uma matriz de níveis de capacidade (do 1 ao 5: inicial, infraestrutura, integrado, gerenciado e otimização) por elementos da auditoria interna, total de 6: serviços e papel da auditoria interna; gestão de pessoas; práticas profissionais; gestão de desempenho e responsabilidade; relações e cultura organizacional; e estruturas de governança (IIARF, 2017).

Cada nível, com exceção do primeiro, possui certa quantidade de *Key Process Areas (KPA)*, distribuídos pelos seis elementos, os quais precisam estar todos dominados e institucionalizados para que se possa avançar para o nível superior de capacidade de auditoria interna. O serviço de consultoria é um KPA pertencente ao nível 3, integrado, e ao elemento serviços e papel da auditoria interna (IIARF, 2017).

Os tópicos avaliados nos serviços de consultoria referem-se (IIARF, 2017):

a) à previsão em estatuto de auditoria interna da responsabilidade de realizar serviços consultivos, os seus tipos, a prerrogativa do *Chief Audit Executive (CAE)* de estabelecer

técnicas e procedimentos consultivos, bem como de reportar riscos significativos identificados à alta administração da organização;

b) à condução do serviço de consultoria com procedimentos e políticas apropriados;

c) à preservação da independência e objetividade dos auditores, bem como da divulgação do cumprimento desses itens;

d) à revisão de trabalhos consultivos concluídos para verificar:

- a adequação dos procedimentos profissionais conduzidos pelos auditores;

- se o tipo metodológico e de consultoria estabelecidos foram cumpridos;

- se a houve o consentimento da alta administração sobre a abordagem utilizada durante o trabalho e no reporte;

- se a alta administração foi formalmente comunicada que as decisões por ela tomadas a partir dos resultados da consultoria são de sua inteira responsabilidade;

- se a consultoria prestada foi devidamente documentada a fim de suportar as conclusões e recomendações;

- se os resultados do trabalho de consultoria foram claramente comunicados; e

- se houve a indicação clara de que a natureza do trabalho realizado foi consultiva.

As Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) podem a partir de autoavaliação das questões do *KPA* Serviços de Consultoria identificar pontos fortes dos serviços consultivos prestados e as oportunidades de melhorias que devem ser perseguidas para a completa institucionalização da consultoria.

O modelo IA-CM está previsto na Portaria nº 363, de 14 de fevereiro de 2020, para ser utilizado nas avaliações externas no âmbito do Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral da União (PRO-Qualidade), entretanto pode ser aplicado pelas UAIG nas avaliações internas deste Programa de forma suplementar (BRASIL, 2020a).

1.2.3.1 Consultoria como função da auditoria interna no Poder Executivo Federal brasileiro

A atuação preventiva faz parte da essência do controle interno governamental brasileiro, que mesmo com previsão legal na Lei 4.320/1964, gerou discussões ao longo de

anos em comparação ao controle a *posteriori*, também previsto na Lei, quanto ao momento que os órgãos de controle deveriam atuar (LIMA NETO, 2013).

Embora houvesse defensores do controle a *posteriori*, como o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado em 1995 e o Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e Entes de Colaboração, apresentado em 2009 (BRAGA et al., 2020), o controle preventivo, dissociado da imagem de gerar burocracias e ser autorizativo, ganhou força no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - SCI, direcionando as atividades para orientação e correção buscando afastar danos (LIMA NETO, 2013).

O foco era trocar o costumeiro olhar repressivo do controle governamental para o passado e atuar com visão num futuro de melhorias organizacionais (resultados), a partir de um controle prévio e concomitante sobre os controles primários (LIMA NETO, 2013).

Mesmo diante dos benefícios do controle prévio, atuante em atingir objetivos e evitar prejuízos, não se pode olvidar da relevância do controle a *posteriori* capaz de agir onde o prévio não atua, cabendo um equilíbrio dos controladores em atuar nos momentos preditivos de impedir erros e nos momentos avaliativos de corrigi-los (BRAGA et al., 2020).

A Lei Anticorrupção nº 12.846 de 2013, o avanço das discussões sobre governança e gestão de riscos no setor público a partir 2016 e, demasiadamente, o avanço tecnológico que permitiu o uso de inteligência artificial na identificação de trilhas de auditoria governamental, contribuíram sobremaneira para o fortalecimento da temática preventiva do controle no governo federal (BRAGA et al., 2020).

As duas vertentes da auditoria interna, avaliação e consultoria, agregam valor à gestão, porém em momentos distintos do ciclo gerencial. A consultoria tem uma abordagem *Ex-ante*, com atuação sobre a fase de elaboração e reformulação de um processo ou política estratégico. Por outro lado, a avaliação tem abordagem *Ex-post*, atuando na fase de execução em meio a um ambiente dinâmico de incertezas (mundo real) que não permite que apenas as salvaguardas *Ex-ante* sejam suficientes para tratar todos os eventos futuros possíveis (BRAGA, 2017). Visão também corroborada por Anderson et al. (2017, 2022), enquanto a avaliação tende a fatos passados, a consultoria tende a um olhar futurista.

De forma implícita no termo “assessoramento”, a consultoria está presente na atividade de auditoria interna governamental no Brasil, exercida por agentes públicos internos à administração pública, desde o primeiro normativo de auditoria do Poder Executivo Federal, o Decreto nº 67.090 de 1970, que a aborda no seu artigo 5º como um objetivo básico da auditoria interna:

VI - Prestar **assessoramento** aos órgãos **auditorados**, visando à **eficiência** dos **controles internos**, de molde a ser obtida a racionalização progressiva de seus programas e atividades; (BRASIL, 1970, p. 7403, grifo nosso).

O mesmo termo assessoramento é utilizado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) em 1991:

Auditoria é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e a avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos pelas organizações (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1991 apud PETER; MACHADO, 2014).

Em 2001, a Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, marco legal que dispôs sobre o funcionamento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, organizou a forma de atuação das unidades de auditorias internas.

A IN SFC nº 1/2001 detinha o foco da auditoria interna na avaliação dos processos e resultados da gestão pública, dispondo da auditoria e fiscalização como técnicas de controle a serem aplicadas nos trabalhos do SCI. Mesmo com o foco em avaliação e apuração, o normativo atribui à auditoria interna a missão de aperfeiçoar os controles internos das Unidades Auditadas através de suas atividades:

VI. apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal (BRASIL, 2001, p. 31).

Se para os integrantes do SCI o apoio à gestão é referenciado de forma sutil, no capítulo X da IN SFC nº 1/2001, maior destaque foi dado ao assessoramento prestado pela auditoria interna das entidades da administração indireta à alta administração da organização, apontando essa característica como a principal dos trabalhos de auditoria e ressaltando que esse assessoramento visava a agregar valor às atividades de gestão.

Outros pontos da IN SFC nº 1/2001 conduzem para um rastro de atuação da auditoria interna em direção a uma maior aproximação com a gestão e de atividades com viés preventivo. O tipo de auditoria classificado como Auditoria de Acompanhamento da Gestão poderia vir a ser um *proxy* do serviço de consultoria que viria a ser formalizado na auditoria interna do Poder Executivo Federal pela IN SFC nº 3/2017.

Nos trabalhos de Auditoria de Acompanhamento da Gestão o objetivo era ter um auditor interno agindo com oportunidade sobre os atos da gestão, a fim de prevenir possíveis

gargalos e identificar oportunidades de melhorias e ou economias ao longo do processo (BRASIL, 2001).

O assessoramento à gestão aparece ainda vinculado às tradicionais auditorias operacionais, com um relacionamento mais aproximado à administração auditada. Apesar das características marcantes do rito de auditoria de avaliação, inclusive com emissão de opinião, a auditoria operacional chama a atenção ao se envolver em discussões de busca por soluções conjuntas com o gestor público (BRASIL, 2014).

De acordo com o Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo, elaborado pela CGU/SFC em 2015, como uma evolução das diretrizes da IN nº 1/2001, diante da minuta do Relatório de Acompanhamento da Execução de Programa de Governo (RAc), os auditores internos deveriam se reunir com os gestores para debater as recomendações propostas e chegarem a uma solução, preferencialmente, conjunta que mitigassem o problema de forma estruturante com nível de detalhamento que facilitasse o acompanhamento (BRASIL, 2014).

Não obstante a palavra consultoria já componha a definição de auditoria interna do *The IIA* desde o ano de 1999, em 2016 a consultoria aparece apenas na definição de auditoria interna da Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016, que trata de governança, gestão de riscos e controles internos no Poder Executivo Federal, mas somente foi oficialmente incluída nos normativos de auditoria interna do SCI no ano de 2017, através da Instrução Normativa SFC nº 3, de 9 de junho de 2017, Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, o qual aborda o assunto de forma ampla.

O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal mantém o alinhamento com a definição do *The IIA* para serviços de consultoria e acrescenta o termo “assessoramento”:

Atividade de auditoria interna governamental que consiste em **assessoramento**, aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Federal, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno governamental assumira qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada (BRASIL, 2017b, p. 35, grifo nosso)

No mesmo ano de 2017, o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional,

determina a finalidade da auditoria interna governamental e as formas de atingi-las, nas quais estão os trabalhos consultivos amparados nos padrões internacionais:

Art. 18 A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente; (BRASIL, 2017a, p.4).

O detalhamento do serviço de consultoria ocorre através do então denominado Ministério da Transparência e da CGU, que mantendo a conformidade com as *IPPF*, publicaram o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), aprovado pela Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017, destinado a orientar tecnicamente os órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal sobre os meios de operacionalizar os conteúdos do Referencial Técnico (BRASIL, 2017c).

A expectativa de operacionalizar a consultoria, no entanto, é frustrada. O MOT aborda normas de atributos e de desempenho sobre consultoria do *The IIA* e poucas diretrizes, estas pautadas nas especificidades do SCI e, grande parte, no livro *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*, quarta edição, do *Internal Audit Foundation*.

A Orientação Prática: Serviços de Auditoria, emitida em 2022, apesar de repetir excertos do MOT sobre os serviços consultivos, traz procedimentos operacionais melhores detalhados, disponibilizando modelos dos documentos Termo de Compromisso, Entendimento do Objeto, Planejamento e Relatório de Consultoria.

Definição de consultoria semelhante à da IN SFC nº 3/2017 é abordada no MOT, entretanto esse Manual faz uso da palavra “respaldar” para caracterizar a finalidade do serviço de consultoria “(...) fornecidos à alta administração com a finalidade de respaldar as operações da unidade.” (BRASIL, 2017c, p.17). Termo este que gera controvérsias diante da natureza de assessoramento da consultoria e da postura de não assumir responsabilidades da gestão (co gestão).

Aproximadamente quatro anos após a IN SFC nº 8/2017, o legislador, sem excluir o respaldar, buscou esclarecer o sentido dessa palavra por meio da Instrução Normativa nº 13, de 16 de maio de 2022, “Têm como finalidade respaldar (apoiar) as operações da unidade e agregar valor à gestão.” (BRASIL, 2020c, p.222). O termo apoiar é mantido na definição

apresentada na OP, contudo ainda se distancia da semântica que o *The IIA* propõe na norma 2010.C1 e na definição de auditoria interna através do verbo melhorar.

O marco legal de inserção da consultoria nas atividades a cargo da auditoria interna no Brasil, no âmbito da administração pública federal direta e indireta, ocorreu através da Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021, que trata a regulação do governo digital, do aumento da eficiência pública e altera outras leis:

Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e **consultoria** de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria;

III - promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais (BRASIL, 2021b, p. 6, grifo nosso).

Apesar de existir uma estrutura regulatória, há ainda uma escassez de estudos acadêmicos, principalmente no Brasil, acerca do tema consultoria interna (MOURA; SOUSA, 2008). Tal afirmação ainda é pertinente nos dias atuais, conforme busca realizada na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD), Catálogo de Teses & Dissertações da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e Google Acadêmico na *internet*.

No CAPES, encontrou-se uma dissertação do ano 2021, da Universidade Federal da Paraíba, que estuda a atividade de consultoria de Unidades de Auditoria Interna das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) com foco nos processos de governança, período de 2020 a 2021 (NOBREGA, 2021).

Por meio do Google Acadêmico localizou-se a pesquisa de Jorge (2022) trazendo o debate sobre critérios objetivos e limites da função consultoria da auditoria interna, a partir de entrevistas e questionários a auditores internos do setor público e privado brasileiro.

Em relação à publicação de livros nacionais que tratem especificamente sobre o serviço de consultoria no âmbito da auditoria interna, verificou-se a existência de apenas uma obra publicada do ano de 2021, voltado para uma abordagem prática a partir da visão do autor

(SANT'ANNA, 2021). Em nível internacional, não foram encontrados livros em que a consultoria seja tratada de forma exclusiva, entretanto é abordada como capítulo integrante das obras sobre auditoria interna juntamente a atividade de avaliação.

1.2.3.1.1 Independência em consultoria

A partir definição de auditoria interna do *The IIA* e da definição do serviço de consultoria do mesmo Instituto, observam-se as duas vertentes da auditoria interna, avaliação e consultoria, compartilhando do mesmo objetivo de agregar valor às organizações, podendo também trabalhar nessa missão de forma conjunta (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

No entanto, a combinação entre essas duas vertentes não é tão fácil e nem óbvia (NOBREGA, 2021; ANDERSON et al., 2022), levando a discussões sobre os limites de cada trabalho para que não haja perda da independência e objetividade inerentes aos serviços de avaliação e consultoria.

A independência está atrelada à atividade de auditoria interna e a objetividade ao auditor interno, caso sejam comprometidas, deve haver comunicação às partes interessadas. Ser independente representa que a auditoria interna não é limitada por condições que venham a impactar na imparcialidade do cumprimento das suas responsabilidades. Ser objetivo é a capacidade de julgamento do auditor de forma imparcial e isenta de conflitos de interesses profissionais e ou pessoais (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017b).

Desde que a auditoria existe, a questão da independência é debatida (MENNICKEN; POWER, 2013) e, desde que a consultoria começou a ser associada ao auditor, as discussões sobre independência intensificaram no mundo acadêmico, como os estudos de Simunic (1984) Jeppesen (1998), Power (2000) e Francis (2006), voltados para a consultoria externa, e os estudos de Bou-Raad (2000) e Selim, Woodward e Allegrini (2009) para consultoria interna.

Um crescimento regulatório e a criação de instituições voltadas para fortalecer a independência do auditor em diversos países marcaram o século XXI, como a Lei Sarbanes Oxley (SOx) de 2002, nos EUA, provocada pelo escândalo da empresa Enron em 2001, que trouxe à tona a relação entre consultoria e auditoria (MENNICKEN; POWER, 2013). Apesar

de ser um problema ocorrido na auditoria externa, causou preocupação ao espelhá-lo na auditoria interna (ANDERSON, 2003).

A SOx trouxe regras voltadas para fortalecer a transparência na divulgação de informações das empresas atuantes na Bolsa de Valores e aumentar a responsabilidade dos agentes da administração e auditores (CREPALDI, 2019), além de restringir atividades não relacionadas ao trabalho de auditoria (MENNICKEN; POWER, 2013).

Entretanto, ao revisar estudos ao longo de 40 anos, Francis (2006) concluiu pela falta de evidências de que serviços de não auditoria, dentre eles a consultoria, acarretam falhas em auditoria, mas concluiu pela existência de evidências de que geram uma percepção negativa para a independência aparente do auditor e por consequências econômicas, demonstradas através da diminuição de valor de ações de empresas que pagam honorários elevados a seus auditores por serviços de não auditoria.

A discussão sobre independência em auditoria ainda é uma constante nos tempos atuais, em virtude do impacto provocado na qualidade da auditoria. Recentemente, o *Financial Reporting Council (FRC)*, autoridade competente para dispor sobre auditoria no Reino Unido, determinou que as *big four (KPMG, Deloitte, EY, e PwC)* de auditoria separem seus serviços de não auditoria das atividades de auditoria até o ano de 2024 (FINANCIAL REPORTING COUNCIL, 2020).

A motivação para essa separação é a melhora da qualidade da auditoria, a partir das suspeitas de comprometimento dessa atividade com os escândalos contábeis de empresas, como a britânica Carillion e a alemã Wirecard (QUICK, 2022).

Além disso, as *big four* estavam cada vez mais com seu braço consultivo em crescimento e a tradicional auditoria correndo o risco de ser comprometida, tirando o foco da auditoria, que é de interesse público, para os elevados honorários de consultoria pagos pelo mesmo cliente de auditoria (MARRIAGE, 2018).

No entanto, as evidências colhidas no estudo de Beardsley, Imdieke e Omer (2022) assim como a pesquisa de Quick (2022), coadunam com Francis (2006) no sentido que não há associação significativa de distorção dos serviços de não auditoria nas firmas de auditoria.

As evidências sugerem que os efeitos positivos e negativos da prestação de serviços de não auditoria se compensam (BEARDSLEY; IMDIEKE; OMER, 2022) e que uma proibição dos serviços de não auditoria seria uma medida rigorosa desnecessária (QUICK, 2022).

Limitar os serviços de não auditoria pode comprometer a qualidade da auditoria, haja vista os benefícios trazidos pelo transbordamento de conhecimentos adquiridos por esses (SIMUNIC, 1984; BEARDSLEY; IMDIEKE; OMER, 2022), em contramão a limitação pode

reduzir os efeitos negativos advindos da relação não linear entre a prestação de serviços de não auditoria e a qualidade da auditoria (BEARDSLEY; IMDIEKE; OMER, 2022).

Níveis muito altos ou muito baixos desses serviços oferecem distorções, o que difere dos serviços oferecidos em nível moderado. Níveis altos (excesso) de serviços de não auditoria podem prejudicar a qualidade da auditoria, causando perda de independência e uma distração dos trabalhos de auditoria (BEARDSLEY; IMDIEKE; OMER, 2022).

Na auditoria interna, a dualidade de atuação do auditor em consultoria e avaliação também gera preocupações à luz da independência (SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009). O GAO, desde 1968, orienta acerca da independência em relação às atividades do auditor interno e ao nível de reporte da auditoria interna, esclarecendo que não cabe ao auditor interno executar tarefas atinentes à administração ao participar da gestão com suas sugestões de melhorias (UNITED STATES, 1968).

A amplitude de atuação da auditoria interna firmada pela nova definição do *The IIA* de 1999, segundo uma abordagem com o objetivo de agregar valor à organização, era vista como uma possibilidade de gerar conflitos em relação à independência e ao comportamento proativo desenvolvido (BOU-RAAD, 2000).

Em pesquisa realizada com auditores internos não governamentais na Itália e no Reino Unido/Irlanda por Selim, Woodward e Allegrini (2009), obteve-se uma percepção mista entre os dois países quanto à independência e a objetividade ao realizar consultorias, na Itália a maioria entendia que não havia grandes influências, enquanto no Reino Unido/Irlanda, a maioria entendia que o serviço consultivo poderia afetar negativamente.

Apesar dessa contradição, era comum a todos os entrevistados que a consultoria não deveria ser uma função separada da auditoria interna e o uso de salvaguardas era adequado para as questões de objetividade, sendo entendido que o auditor interno que realizou determinado trabalho consultivo não deveria estar envolvido em auditorias relacionadas por no mínimo um ano, e que nunca deveriam ser escalados para auditorias de revisão da consultoria prestada (SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009).

Para Bou-Raad (2000), o auditor interno tem potencial de discernir se a atividade a realizar tem capacidade de prejudicar a independência, negar a esse profissional o direito de emitir recomendações baseadas nos seus conhecimentos especializados para adicionar valor à gestão por medo de ferir a independência não seria razoável, seria o mesmo que proibir o auditor de realizar a função de auditoria interna.

Ainda, o auditor interno é um consultor profissional e suas recomendações ficam a cargo da administração adotá-las ou não. Independente da aparente influência que o auditor

possa ter, a responsabilidade pelas decisões tomadas será unicamente da administração (BOU-RAAD, 2000).

O MOT vê a avaliação de um auditor sobre objeto que anteriormente também foi objeto de consultoria prestada por ele como uma ameaça à objetividade do auditor, pois este pode estar menos atento ou crítico a supostas deficiências. Para casos como esse, o próprio manual prevê salvaguardas contra ameaças à objetividade, como propor o afastamento do auditor de avaliações sobre o objeto específico por determinado período, rodízio de auditores e supervisores, inclusão de membros com opiniões críticas divergentes nas equipes, fortalecimento da supervisão e revisão dos trabalhos (BRASIL, 2017c).

Desde que observados aspectos capazes de afetar a objetividade, como a pessoa do auditor e a natureza do serviço consultivo prestado, é possível que a auditoria interna realize trabalho de avaliação em área que anteriormente realizou trabalho de consultoria, conforme norma internacional 1130.A3 (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

Se mesmo diante das salvaguardas houver a possibilidade de comprometimento da objetividade, o trabalho consultivo deverá ser recusado (BRASIL, 2017b) e informado à Unidade auditada, o mesmo ocorre se houver prejuízo à independência (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

O contrário também pode ocorrer, prestar serviço de consultoria em área anteriormente avaliada pela auditoria interna. Em alguns casos a identificação da necessidade de um trabalho consultivo pode nascer de uma atividade de avaliação (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

Como, por exemplo, a avaliação de maturidade da gestão de riscos na fase de planejamento de uma avaliação pode identificar baixa ou inexistência de gestão de riscos, entrando a consultoria como ser um meio para ajudar a Unidade auditada nesse ponto fraco (BRASIL, 2017c).

Diferente da atividade de avaliação em que o auditor pode comprometer a objetividade ao avaliar operação em que foi responsável anteriormente, devendo evitar essa situação, a norma 1130.C1 estabelece que na consultoria não há restrições para que o auditor preste serviço consultivo em operações que foi responsável (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

1.2.3.1.2 Adesão ao serviço de consultoria

Assim como em outras profissões, os auditores internos são norteados por um código de ética profissional e zelam por valores como a proficiência, princípio caracterizado pelo constante desenvolvimento dos conhecimentos e habilidades do auditor com vistas à capacitação de excelência para executar os trabalhos de auditoria (BRASIL, 2017b).

O serviço de consultoria parte desse arcabouço de conhecimentos consolidados na figura dos auditores internos, bem como de outras qualidades inerentes ao auditor, como capacidade de julgamento e de ceticismo profissional, para assessorar a alta administração das Unidades em assuntos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos da gestão (BRASIL, 2017c).

Entretanto, o papel do auditor interno como consultor e catalisador, atuando de maneira preventiva, ainda não está solidificado nas organizações governamentais, mas começando a ser implementado. Conforme estudo realizado com auditores internos governamentais na Indonésia, o auditor ainda desempenha preponderantemente o papel de cão de guarda (*Watchdog*), vigilante e ávido por identificar falhas (RAHAYU; YUDI; RAHAYU, 2020).

O estudo indonésio trouxe ainda observações interessantes ao analisar qual a atividade de auditoria (cão de guarda *versus* consultores) é dominante entre os auditores internos pesquisados (RAHAYU; YUDI; RAHAYU, 2020):

- a) auditores, ao atuarem como consultores, não se desvincularam da postura do cão de guarda;
- b) auditados já reconhecem o auditor no papel de consultor, apesar da maioria o ver como cão de guarda;
- c) nem todas as Unidades pesquisadas prestaram serviços consultivos;
- d) a consultoria nas Unidades de auditoria precisa ser otimizada;
- e) limitações na quantidade de auditores e no grau de capacitação dos mesmos são obstáculos ao avanço do serviço de consultoria;
- f) consultorias por meio de orientação técnica, formação, socialização e oficinas são comumente utilizadas pelos auditores;
- g) os auditores tendem a aguardar a manifestação do auditado para realizar consultorias; e

h) o aprimoramento da relação entre auditores e auditados, com o estabelecimento de confiança e abertura mútuas, a disseminação do novo papel do auditor como consultor aos auditados, bem como comprometimento dos líderes organizacionais são pontos facilitadores para a implementação da função de consultoria.

Em estudo realizado no final do ano de 2017 e início do ano de 2018, quando a IN SFC nº 3/2017 e o MOT eram ainda recentes, analisaram-se as ferramentas de suporte aos controles internos adotadas pelas Auditorias Internas Governamentais nas Universidades Públicas Federais brasileiras para o desenvolvimento de suas atribuições, durante o ano de 2017 (RODRIGUES, 2020).

Verificou-se que das 62 Unidades de Auditoria analisadas “não há a formalização ou não há esta prestação de serviços de consultoria e assessoramento em 45,16% das UAIG” (RODRIGUES, 2020, p. 1). Das formalizações, estas ocorreram por meio de relatórios, memorandos, Sistema Eletrônico de Informação, *e-mail* e reuniões conjuntas, com elaboração de ata e eventual apresentação de slides (RODRIGUES, 2020).

Apesar do registro sobre assessoramento prestado por auditoria interna em Universidades Federais sujeitas a regramento do SCI, crítica pode ser feita no sentido de que a pesquisa teve o termo consultoria avaliado em momento anterior a publicação dos normativos IN SFC nº 3/2017 e MOT que o define e esclarece os pré-requisitos para enquadramento de um trabalho de auditoria interna como consultoria, sendo tratada na pesquisa de forma genérica como atividade de assessoramento.

No mesmo sentido, pesquisa realizada também anterior à publicação dos normativos, para analisar o nível de capacidade da atividade de auditoria interna da SFC, segundo o *IA-CM*, concluiu, dentro das áreas de processos analisadas, que aquela Secretaria não havia institucionalizado os serviços consultivos (SILVA JUNIOR; MARINHO, 2018).

Pesquisa aplicada no ano de 2019 com questões envolvendo os trabalhos de consultoria, avaliação e apuração, ou seja, com a IN SFC nº 3/2017 e o MOT em vigência, coletou através de *survey* dados de 277 servidores da CGU que executavam atividades de auditoria interna e, por entrevista, 11 servidores atuantes como gestor na SFC (OLIVEIRA, 2020).

Dessa pesquisa, concluiu-se que apenas 16% dos auditores internos têm preferência em realizar serviços consultivos, ao passo que 33% preferem serviços de apuração e 51% de avaliação, acreditando que as avaliações, tidas como o carro-chefe da SFC, têm o maior potencial para agregar valor.

A pesquisa repassou, ainda, a percepção dos entrevistados quanto à prática de serviços consultivos, sendo relevante destacar (OLIVEIRA, 2020):

- a) avaliação é preferida porque é algo que já se domina, a consultoria é nova, carecendo de experiência institucional sobre o assunto;
- b) falta disseminação entre os gestores sobre a competência da CGU em prestar consultorias, fato que influencia na execução do serviço;
- c) o sucesso da consultoria depende do esforço do gestor;
- d) em relação à consultoria “a criação da vertente de atuação pode decorrer da insustentabilidade dos modelos de auditoria e de avaliação de conformidades” (OLIVEIRA, 2020, p. 64);
- e) em Brasília, onde se localiza elevada quantidade de órgãos federais, as obrigações mandatórias consomem das Unidades grande fatia da capacidade operacional; e
- f) a consultoria tem tendência a expandir e ocupar o espaço de atividades de avaliação.

Os profissionais atuantes em Brasília tendem a centralizar os trabalhos em avaliação e consultoria, nas regionais predomina trabalhos de apuração. Isso ocorre, em parte, em virtude do histórico regional voltado para combate à corrupção (enaltecendo a imagem institucional) e pelo fato de que na capital os auditores atuam mais próximo dos formuladores de políticas públicas, ao passo que nas regionais estão mais próximos da execução e, conseqüentemente, da apuração (OLIVEIRA, 2020).

Estudo de Nobrega (2021), concluiu que 44,44% das UAIG das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) pesquisadas, por mais que incluam atividades consultivas no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), na prática não as exercem. Jorge (2022) identificou que a maioria das Unidades analisadas pratica consultorias, mas ainda para muitas de maneira desestruturada, sem previsão no planejamento e documentação de suporte.

As contribuições trazidas nesses estudos anteriores levam a uma visão de que, no universo pesquisado, o serviço consultivo a cargo da auditoria interna não está consolidado, havendo a predominância das atividades de avaliação, permanência da percepção dos auditores como *watchdog*, necessidade de maior divulgação dos serviços consultivos à gestão e questionamentos dos auditores sobre a nova função de consultoria da auditoria interna.

1.2.3.1.3 Tipos de consultoria

A *International Professional Practices Framework (IPPF)*, do *The IIA*, aborda que os serviços de consultoria estão relacionados com atividades de aconselhamento prestadas aos clientes, os quais acordam com a auditoria interna (AI) a natureza e o escopo do trabalho, e cita quatro exemplos, orientação, treinamento, facilitação e assessoria, sem rotulá-los como tipos de consultorias e sem detalhar cada exemplo (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

Anderson et al. (2017) adotam três tipos consultivos no livro *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*, produzido pelo *Internal Audit Foundation*, *advisory*, *training* e *facilitative*, considerados de delimitação clara entre si (BRASIL, 2017c; ANDERSON et al., 2017, 2022). Os três tipos também são adotados pela AI do Governo do Reino Unido (GREAT BRITAIN, 2010).

Em trabalho anterior, Anderson (2003) abordou três outros tipos de consultorias, *Assessment services*, *Facilitation services* e *remediation services* baseado em modelo elaborado pelo *Government Audit Training Institute, the Graduate School, the United States Department of Agriculture*.

O Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), com base nos exemplos citados na *IPPF*, apresenta inicialmente quatro tipos de serviço de consultoria: assessoramento, aconselhamento, treinamento e de facilitação. Entretanto, no decorrer do texto, não traz explícito o termo “orientação” e aglutina os tipos assessoramento e aconselhamento, permanecendo três tipos, o assessoramento/aconselhamento, o treinamento e a facilitação, conforme apresentado no livro *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*.

Sant’Anna (2021) considera a orientação um tipo de consultoria e cria um quinto tipo de serviço de consultoria, a conjugada. Esta, de acordo com o autor, se caracteriza por conjugar trabalhos de avaliação com os de consultoria a partir de “uma avaliação do processo de governança, gestão de riscos ou controles e, após, fornece-se o devido aconselhamento visando aprimorar o objeto avaliado”, propondo à Unidade auditada, com base na avaliação realizada, o tipo de serviço de consultoria mais adequado para o caso (SANT’ANNA, 2021, p.30).

Considerar os trabalhos mistos como um novo tipo de consultoria esbarra nas diferenças conceituais e estruturantes entre os tipos de atividades desempenhadas pela AI,

consultoria e avaliação, que aduz a um trabalho de auditoria interna conjugado e não a um novo tipo consultivo. Conforme destacado por Anderson et al. (2022), é relevante comunicar os trabalhos combinados de forma separada em virtude das finalidades e escopos serem diferentes.

A *IPPF* não explicita esse tipo de consultoria conjugada, mas aborda na norma 2220.A2 que caso durante um trabalho de avaliação seja identificada uma possibilidade de serviço consultivo, este deve seguir as formalidades atinentes a consultoria, inclusive com comunicação de resultados (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a). A IN SFC nº 3/2017 nesse ponto, determina a prévia inclusão do serviço no PAINT.

Com relação ao termo orientação, este é oriundo da tradução pelo IIA Brasil dos exemplos consultivos da *IPPF*, no idioma inglês *counsel*, *advice*, *facilitation*, e *training*, sendo *counsel* traduzido para o português como orientação.

Ao lado de *counsel* está a palavra *advice* com significados e traduções de sentidos muito assemelhados, em português esta última é traduzida como assessoria pelo IIA Brasil. *Advisory*, *training* e *facilitative* são os tipos de consultorias encontrados na literatura internacional, *counsel* não é tido como um tipo particular de consultoria.

Assim como tratada internacionalmente, a orientação não é abordada separadamente no MOT, no entanto o autor brasileiro Sant'Anna (2021) traz a orientação como um tipo individualizado de consultoria.

As orientações podem ser emitidas pela UAIG sem prévia requisição dos clientes, apenas baseada na percepção da Unidade de Auditoria acerca da sua necessidade, com o objetivo de divulgar informações relevantes ligadas a controles internos, riscos e governança à administração. Podem ter formas diversas, como elaboração de cartilhas, informativos, compilados de informações sobre determinado tema, a fim de torná-lo de melhor compreensão, com a disponibilização podendo ocorrer por meio eletrônico ou impresso (SANT'ANNA, 2021). Um grande risco de se tornar uma atividade regulamentadora da gestão e até legiferante.

As características levantadas por Sant'Anna (2021) carregam, ainda, o viés educativo e disseminador de novas habilidades e conhecimentos à administração por meio escrito, mostrando similaridade ao tipo de consultoria denominado treinamento abordado adiante.

Cabe salientar que os tipos de consultoria podem ser utilizados de forma individual ou combinados entre si, porém é a UAIG que definirá o melhor tipo de acordo com as especificidades do trabalho requerido pelo cliente (BRASIL, 2017c). Normalmente dentre os tipos combinados há um principal que conduzirá o trabalho (ANDERSON et al., 2022)

Em qualquer um dos tipos de consultoria, a UAIG deve ter clareza quanto à essência do serviço consultivo proposta nas normas de atributos e de desempenho da *IPPF*, e replicada no MOT, dentre elas:

1130.C2 – Caso os auditores internos tenham **prejuízos** em potencial à **independência** ou à **objetividade** em relação aos serviços de consultoria propostos, deve ser feita divulgação ao cliente do trabalho de auditoria antes da aceitação do trabalho de auditoria.

2120.C3 – Ao auxiliar a gestão no estabelecimento ou na melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, os auditores internos **devem abster-se de assumir qualquer responsabilidade de gestão**, de verdadeiramente gerenciar os riscos.

2210.C1 – Os **objetivos** dos trabalhos de consultoria devem abordar os processos de **governança, gerenciamento de riscos e controle** na extensão previamente acordada com o cliente.

2210.C2 – Os **objetivos** dos trabalhos de consultoria devem ser **consistentes** com os **valores, estratégias e objetivos** da organização. (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, grifo nosso).

A IN SFC nº 3/2017 limita os assuntos que podem ser objetos de consultorias no Poder Executivo Federal aos estratégicos da gestão e cita como exemplos desses assuntos a governança, o gerenciamento dos riscos e os controles internos, os quais devem manter o alinhamento proposto na norma 2210.C2 quanto aos valores, as estratégias e aos objetivos organizacionais da Unidade Auditada - UA (BRASIL, 2017b).

Priorizar as estratégias organizacionais permite aos auditores internos maior conhecimento da organização e, conseqüentemente, a responderem mais rapidamente às demandas da alta administração diante do dinâmico ambiente de negócios. É mais uma oportunidade de exibir o valor capaz de ser agregado por meio da consultoria, visto que falhas estratégias podem ser decisivas para causar danos vitais à organização (ANDERSON et al., 2022).

O Quadro 1 apresenta, de forma sintetizada, considerações teóricas relevantes para a seção de análise e discussão dos resultados sobre os três tipos consultivos propostos no MOT.

Quadro 1 – Tipos consultivos (continua)

Tipo	Considerações
Treinamento	<ul style="list-style-type: none"> - Natureza educacional (GREAT BRITAIN, 2010; ANDERSON et al., 2017, 2022); - Voltado para capacitação, seja para grupos, seja individualmente (ANDERSON et al., 2017, 2022); - Na literatura pesquisada não é impositivo a treinamentos presenciais ou digital em que haja um orador (auditor interno), deixando a lacuna de que pode ocorrer de outras formas, como por escrito, desde que mantenha a finalidade educacional; - Exemplos: “a) análise de projetos bem-sucedidos da organização após sua conclusão, utilizando-os como subsídios para outros projetos; b) <i>benchmarking</i> de áreas ou atividades, comparando-as com as de outras organizações do mesmo ramo de negócios (tais como universidades e hospitais públicos)” (BRASIL, 2017c, p. 19); e - Segundo o MOT, pode ser proposto pela UAIG ou pela Unidade Auditada (BRASIL, 2017c).

Quadro 1 – Tipos consultivos (conclusão)

Facilitação	<ul style="list-style-type: none"> - Visa a facilitar discussões com o consultante sobre assuntos relativos à governança, gestão de riscos e controles internos da gestão (BRASIL, 2017c). - Além de capacitar o cliente de consultoria para executar atividades, a AI por vezes necessita se envolver mais no assunto proposto pelo consultante para facilitar o entendimento da gestão sobre questão específica através de discussões (ANDERSON et al., 2017, 2022). - Os auditores internos estão bem posicionados para provocar a administração a uma melhor análise dos seus riscos e controles, facilitando a estruturação e amadurecimento do seu <i>brainstorming</i> sobre um assunto considerado (GREAT BRITAIN, 2010). - Exemplos: participação da AI em <i>workshop</i> debatador de questões envolvendo riscos e controles, participação em situações emergenciais com emissão de conselhos (GREAT BRITAIN, 2010), facilitar uma equipe de força-tarefa incumbida por trabalhos de redesenho de procedimentos e controles, funcionar como elo entre agentes externos à organização (como auditores e fornecedores) e a administração (ANDERSON et al., 2022), “[...] c) facilitar o processo de redesenho de controles e de procedimentos para uma nova área ou processo em transformação ou, ainda, para criação, expansão ou aperfeiçoamento de política pública; d) mediação de discussões [...]” (BRASIL, 2017c, p. 19); - Segundo os exemplos de Anderson et al. (2022), o auditor interno não é o principal condutor do trabalho em questão, ele media duas outras partes ou uma equipe, com uma missão predeterminada, fornecendo assessoramento; e - A Orientação Prática marca o caráter mediador do serviço de facilitação (CGU/SFC, 2022).
Assessoria/aconselhamento	<ul style="list-style-type: none"> - Assessoria é tratada no MOT como sinônimo de aconselhamento e traz definição que serve para todos os outros tipos consultivos. - Destina-se a orientar sobre questões voltadas para governança, gestão de riscos e controles internos da gestão formuladas pela UA, porém que não estejam relacionadas a autorização ou a aprovação de procedimentos ou entendimentos do consultante (BRASIL, 2017c). - Em inglês representado pelo tipo <i>advisory</i> é o que mais se aproxima da atividade de avaliação exercida pela auditoria interna, haja vista os procedimentos de operacionalização terem as fases de planejamento, execução e comunicação mais consistentes, embora nem todas as etapas dentro das fases possam ser necessárias (ANDERSON et al., 2017, 2022; BRASIL, 2017c). - Exemplos: assessoria prestada em desenvolvimento de controles, políticas, procedimentos e sistemas informacionais, em atividades de gestão de riscos e continuidade de negócios; situações emergenciais como a pandemia do COVID-19 (<i>Black Swan Event</i>) (ANDERSON et al., 2022); resposta a perguntas como “a) quais padrões de controle podem ser desenvolvidos para tratamento dos riscos de determinado processo de trabalho? [...] d) quais alternativas no desenho de determinada política pública devem ser avaliadas pela gestão antes de sua implementação?” (BRASIL, 2017c, p. 18); “[...] apoiar a estruturação e o fortalecimento das instâncias de primeira e de segunda linhas de controle da gestão; [...] avaliar implicações e riscos que a implementação de um novo sistema pode trazer” (CGU/SFC, 2022). - As questões exemplificadas no MOT e na OP como consultoria de assessoramento também podem ser desenvolvidas nos tipos treinamento e facilitação, como o apoio à primeira e à segunda linha. A distinção entre os tipos consultivos não se atém às questões, mas sim à forma como o serviço é aplicado.

Fonte: A autora, 2023.

Sant’Anna (2021) pontua diversos aspectos para caracterizar uma consultoria de assessoramento, dentre eles: a) existência de solicitação da Unidade, em regra; b) exige maior grau de conhecimento do auditor; c) período de tempo maior para a execução; d) formalidade de procedimentos; e) todos os outros tipos de consultoria podem ser aplicados no assessoramento; f) resultados mais consistentes e de maior efeito na gestão; g) tipo de consultoria residual; h) não se confunde com assessoria jurídica, que visa a analisar caso

concreto e emite parecer; i) emissão de relatório; e j) apresentação dos resultados em formatos diferentes.

A exigência de maior ou menor grau de conhecimento do auditor e o tempo de execução estão relacionados ao objeto da consultoria, segundo o qual será traçada a melhor forma de aplicação do serviço consultivo para se atingir os resultados esperados. Esse processo possui etapas sistematizadas, as quais serão abordadas a seguir.

1.2.3.1.4 Etapas da Consultoria

As etapas do serviço de consultoria guardam estreita relação com as etapas da atividade de avaliação comumente desenvolvida pelos auditores internos, também sendo dividida em planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento.

As cinco etapas estão detalhadas no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - MOT - com ênfase para a avaliação e, no que couber, os procedimentos deverão ser aplicados à consultoria, haja vista as particularidades dos tipos de consultoria.

Do planejamento ao monitoramento, todas as etapas devem ser supervisionadas sob a responsabilidade geral do responsável pela UAIG, podendo haver delegação dessa competência, com o intuito de assegurar a qualidade dos resultados e o atingimento dos objetivos (BRASIL, 2017b).

Com a publicação da Orientação Prática: Serviços de Auditoria - OP - no final do ano 2022, as etapas dos serviços consultivos, que no MOT eram genéricas, foram mais detalhadas para facilitar a aplicação prática das diretrizes internacionais (*IPPF*) sobre serviços consultivos. Das cinco etapas propostas inicialmente no MOT, a OP acrescentou uma anterior ao planejamento, a etapa de pactuação da consultoria.

No Quadro 2 serão apresentadas as etapas consultivas segundo o MOT e as *IPPF* para embasar as análises de conteúdo dos Relatórios selecionados. Serão abordados também conteúdos da recente OP, apesar desta não ser considerada para análise de conformidade dos Relatórios, é relevante para compreensão da trajetória e estado da arte do serviço de consultoria.

Quadro 2 – Etapas da consultoria (continua)

Etapa	Considerações
Planejamento	<p>- São três as maneiras que a necessidade de um serviço de consultoria chega até a UAIG, por meio dos trabalhos da UAIG que identificam riscos, por solicitação da UA ou por mudanças significativas envolvendo a auditada que requeiram maior atenção da UAIG (ANDERSON et al., 2017, 2022).</p> <p>- Caso a necessidade seja identificada pela UAIG, o MOT coloca como pré-requisito para o trabalho ir adiante a aceitação por parte da UA (BRASIL, 2017c).</p> <p>- Grande parte dos serviços consultivos requeridos pela administração não são incluídos no planejamento do ano A-1 por serem emergentes no ano e de assessoramento imediato (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS AUSTRALIA, 2020). Para atender demandas extraordinárias o PAINT prevê reserva técnica com o intuito de deixar disponível parte da capacidade operacional da UAIG (BRASIL, 2017c).</p> <p>- Em consonância com as normas internacionais para consultoria, o MOT e a OP seguem as normas 1130.C2, 1210.C1, 1220.C1, 2010, 2010.C1 da IPPF como pontos de avaliação para aceitação de serviços consultivos.</p> <p>- Norma 1130.C2 que diz “Caso os auditores internos tenham prejuízos em potencial à independência ou à objetividade em relação aos serviços de consultoria propostos, deve ser feita divulgação ao cliente do trabalho de auditoria antes da aceitação do trabalho de auditoria.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, grifo nosso).</p> <p>- Norma 1210.C1 que diz “ O chefe executivo de auditoria deve recusar o trabalho de consultoria, ou obter assessoria e assistência competentes, caso os auditores internos não possuam o conhecimento, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou de parte do trabalho de auditoria.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, grifo nosso).</p> <p>- Norma 1220.C1 que diz “[...] O custo do trabalho de consultoria em relação aos potenciais benefícios.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, grifo nosso).</p> <p>- Norma 2010 que diz “O chefe executivo de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, grifo nosso).</p> <p>- Norma 2010.C1 que diz “O chefe executivo de auditoria deveria considerar aceitar trabalhos de consultoria propostos, de acordo com o potencial desses trabalhos de melhorar o gerenciamento dos riscos, agregar valor e melhorar as operações da organização. Os trabalhos aceitos devem ser incluídos no plano.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, grifo nosso).</p> <p>- Em complemento, o MOT adiciona a limitação referente à capacidade operacional da AI e os atores que podem solicitar o serviço consultivo, neste último caso somente a alta administração ou colegiado e atores interministeriais com competência para avaliação, monitoramento e fortalecimento de ação governamental (BRASIL, 2017c). O <i>The IIA</i> Austrália destaca ainda a prudência em verificar se o objeto de consultoria não poderia ser solucionado com esforços da própria gestão (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS AUSTRALIA, 2020).</p> <p>- Na OP a formalização do entendimento entre as partes que antes não era intitulada, torna-se Termo de Compromisso.</p> <p>- Esse Termo é obrigatório nos tipos assessoramento e facilitação, no entanto não é exigido para os trabalhos do tipo treinamento. (CGU/SFC, 2022).</p> <p>- A norma internacional 2201.C1 exige no planejamento o entendimento entre as duas partes envolvidas para todos os trabalhos consultivos a realizar “Os auditores internos devem estabelecer um entendimento com os clientes do trabalho de consultoria em relação aos objetivos, ao escopo, às respectivas responsabilidades e a outras expectativas do cliente. Para trabalhos significativos, esse entendimento deve ser documentado” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).</p> <p>- As fases de planejamento do MOT também são aplicáveis ao serviço consultivo.</p> <p>- Pode ser importante para maior entendimento sobre o objeto da consultoria e do ambiente em que este se insere uma avaliação de riscos e controles aos moldes do planejamento de um serviço de avaliação. Como em consultorias que se destinam a aconselhamentos sobre gestão de riscos e controles é relevante que o consultor tenha conhecimento aprofundado sobre os</p>

Quadro 2 – Etapas da consultoria (continuação)

Planejamento	<p>riscos que envolve o objeto e a adequação dos controles estabelecidos em resposta ao apetite de risco da UA (ANDERSON et al., 2017, 2022).</p> <ul style="list-style-type: none"> - A OP chama a atenção para essa possibilidade de desenvolver uma avaliação durante o planejamento da consultoria (CGU/SFC, 2022). - É essencial que eventuais alterações no escopo sejam levadas ao conhecimento da UA e discutidas com a mesma, a fim de verificar a continuidade do trabalho em conformidade com a norma internacional 2220.C1 (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a). - O programa de trabalho consultivo, conforme expresso na norma internacional 2240.C1, pode sofrer variações (forma e conteúdo) para se adequar à natureza do trabalho (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a). O MOT reconhece esse diferencial, mas é através da OP que ficam estabelecidas as informações básicas que devem ter nos Documentos de Planejamento.
Execução	<ul style="list-style-type: none"> - De acordo com o MOT, a execução do trabalho de auditoria requer uma comunicação adequada com a UA (BRASIL, 2017c), podendo todas as formas de comunicação previstas no MOT ser aplicadas ao processo de consultoria (CGU/SFC, 2022). - A comunicação durante a execução dos trabalhos é prevista na norma 2410.C1, de importância fundamental para comunicar resultados parciais, mudanças motivadas por novas informações e urgência de comunicação em razão do tempo escasso para concluir o serviço. A comunicação intermediária dar-se-á de diversas formas, podendo ser formal ou informal, geralmente acontece por comunicação oral, <i>e-mail</i> e teleconferência (ANDERSON et al., 2017, 2022). - O autor Sant’Anna (2021) propõe o uso da expressão Nota de Consultoria para se referir a uma ferramenta para a comunicação parcial dos trabalhos. Levando-se em consideração a finalidade de uma Nota de Auditoria descrita no MOT, utilizada para comunicar situações que requeiram providências imediatas ou saneamento de simples falha formal identificada no decurso do trabalho (BRASIL, 2017c), a expressão pode não ser a mais apropriada para comunicar parcialmente trabalhos consultivos. - O MOT aborda que na elaboração dos papéis de trabalho, se for o caso, constará registrado os entendimentos oriundos dos trabalhos de consultoria (BRASIL, 2017c). - A etapa de execução é caracterizada pela coleta adequada e suficiente de evidências, utilizando de diferentes métodos e técnicas já dominadas nas auditorias de avaliação, gerando registros documentados em papéis de trabalho que serão o suporte para os conselhos voltados para os objetivos da consultoria (ANDERSON et al., 2017, 2022). A OP segue a linha de ação de Anderson et al. (2017, 2022), mas se refere aos conselhos como conclusões, soluções e ações propostas na consultoria (CGU/SFC, 2022). - A abordagem da execução da atividade de auditoria interna pelo MOT é realizada de forma geral, sem pontuar quais os procedimentos que cabem aos trabalhos consultivos, deixando por conta do auditor aplicar as orientações quando entender apropriado. - Apenas é feita uma especificação da execução referente à consultoria quanto faz uma mistura de texto entre as normas internacionais 2120.C1, 2220.C2 e 2440.C2: “[...] devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos da consultoria, a fim de identificar pontos significativos que devam ser considerados e comunicados à alta administração e ao conselho, se houver (BRASIL, 2017c, p. 21). - 2120.C1 que diz “Durante trabalhos de consultoria, os auditores internos devem abordar o risco de forma consistente com os objetivos do trabalho de auditoria e estar alertas à existência de outros riscos significantes.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, p. 11). - 2220.C2 que diz “Durante os trabalhos de consultoria, os auditores internos devem endereçar os controles de forma consistente com os objetivos do trabalho e estarem alertas para pontos significativos de controle.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, p. 13). - 2440.C2 que diz “Durante trabalhos de consultoria, questões de governança, gerenciamento de riscos e controle podem ser identificadas. Sempre que essas questões forem significantes para a organização, devem ser comunicadas à alta administração e ao conselho.” (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, p. 15). - Ao falar sobre a identificação de pontos significativos, o MOT traz uma linha de ação própria ao topar durante os serviços consultivos com ilegalidades ou irregularidades. Nestes casos, a depender da análise da equipe de auditoria, é possível que trabalhos específicos para esses

Quadro 2 – Etapas da consultoria (continuação)

Execução	<p>achados sejam implementados e a consultoria interrompida ou suspensa (BRASIL, 2017c.).</p> <ul style="list-style-type: none"> - A OP enfatiza a questão da interrupção dos trabalhos como um direito assegurado à UAIG (CGU/SFC, 2022). - Nessas situações específicas, em que a equipe de consultoria identifica casos de irregularidades, embora possa haver maior envolvimento entre auditor e auditado no trabalho, o pilar da independência da auditoria interna vem trazer à tona a ilegalidade encontrada, firmando as responsabilidades do auditor e a imparcialidade nos trabalhos típico de auditoria. - No intuito de preservar a objetividade do auditor, torna-se prudente designar equipe diferente da atuante na consultoria para condução dos trabalhos que ora venham a ser implementados com viés apuratório.
Comunicação dos resultados	<ul style="list-style-type: none"> - A forma, o conteúdo e o endereçamento das comunicações que ocorrerão ao longo do trabalho são acordados antes do seu início com a UA, por meio de um plano de comunicações, o qual poderá vir a ser modificado à medida que transcorrer a auditoria (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a). - Para a comunicação final, assim como na intermediária, a OP define que o plano de comunicações seja acordado no Termo de Compromisso e/ou no Documento de Planejamento. - Segundo a norma 2410.C1, a comunicação também variará, em conteúdo e forma, de acordo com a expectativa da Unidade Auditada e a natureza de consultoria escolhida (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a), assim também é posto pela IN SFC nº 3/2017. - O MOT diz não haver um padrão de comunicação engessado principalmente para serviços consultivos dos tipos treinamento e facilitação (BRASIL, 2017c). - As considerações sobre a forma de comunicação no MOT são rasas, assim como na OP. Esta, por sua vez, direciona a comunicação por meio de Relatório para consultorias do tipo assessoramento (CGU/SFC, 2022). - A norma internacional 2440 – Disseminação dos Resultados – dispõe que a comunicação dos resultados pode ocorrer por meio verbal ou escrito. Se verbal, devem ser mantidas evidências da comunicação (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a). - As próprias recomendações ou conselhos emitidos na consultoria são considerados a entrega final do serviço e são tão importantes em serem comunicados quanto nos trabalhos de avaliação. A comunicação final também pode ser mais ou menos formal, podendo ser na forma de <i>e-mail</i>, apresentação oral, memorando e relatório (ANDERSON et al., 2017, 2022). - Tanto o MOT quanto a OP não estabelecem formas de comunicação além do Relatório, mas deixam soltas outras formas de comunicação de livre acordo entre as partes envolvidas na consultoria no momento da assinatura do Termo de Compromisso. - O MOT admite a comunicação oral como um complemento da comunicação escrita para divulgar os resultados dos trabalhos de auditoria, passando o entendimento de que a forma principal de comunicação é a escrita. (BRASIL, 2017c). —No caso da administração pública, além da alta administração da Unidade Auditada e de seus gestores, a sociedade é componente legítimo do rol de interessados nas atividades desenvolvidas pela AI (BRASIL, 2017b). - O MOT alinhado com o proposto por Anderson (2017, 2022) estabelece que a comunicação final seja dirigida à alta administração da Auditada, a qual cabe a decisão de distribuir a outras partes interessadas na comunicação. - No âmbito do SCI, o Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, que regulamenta o acesso à informação no âmbito do Poder Executivo Federal, é tido como base para que o MOT e a OP disponham que as UAIG, de forma geral, devem divulgar os resultados das consultorias realizadas (BRASIL, 2017c). - Exceção é aberta nos casos de informações de acesso restrito, prevista em legislação, ou se a consultoria se encaixar como documento que embasará decisão ou ato normativo (documento preparatório), neste caso a publicidade acontecerá em momento posterior à concretização do ato ou decisão (BRASIL, 2017c). - O acompanhamento pela UAIG da fase de concretização do ato para publicidade da consultoria não é mencionado no MOT e nem na OP.

Quadro 2 – Etapas da consultoria (conclusão)

Monitoramento	<ul style="list-style-type: none"> - Nem todas as comunicações dos resultados são feitas por Relatórios de Consultoria e nem todas as consultorias têm necessidade de gerar monitoramento, esses são pontos divergentes das etapas de consultoria para as etapas desenvolvidas nas avaliações, as quais têm um modelo de comunicação e monitoramento padronizáveis (BRASIL, 2017c). - Monitorar os resultados dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna se relaciona em acompanhar as observações com viés de ação corretiva emitidas à Unidade Auditada nos trabalhos de avaliação e de consultoria. Essas observações são tratadas tipicamente como os resultados do trabalho da AI (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017b). - Nos trabalhos de consultoria, a norma internacional de desempenho 2500.C1 determina que o monitoramento dos resultados será realizado, o que deverá ser acordado é a extensão desse monitoramento com a Unidade Auditada, sem que seja feita menção explícita quanto a possibilidade de trabalhos consultivos que não gerem monitoramento “2500.C1 – A atividade de Auditoria Interna deve monitorar a disposição dos resultados dos trabalhos de consultoria, na extensão previamente acordada com o cliente.(INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, p.16, grifo nosso). - Anderson et al. (2017, 2022) falam sobre serviços de consultoria que não necessitam de monitoramento em virtude dos pedidos realizados pela Unidade Auditada não requererem acompanhamento, e entendem que somente quando aplicável deve ser acordado o monitoramento com o auditado. - Na mesma linha, o MOT entende que a necessidade de monitoramento de serviços consultivos será acordada com a UA na fase do planejamento, levando em consideração os riscos, o valor e o interesse no monitoramento pela UA (BRASIL, 2017c). A OP define que o acordo entre as partes sobre a existência ou não de monitoramento é firmado no Termo de Compromisso antes do início dos trabalhos de planejamento. - O Monitoramento é tido como uma ferramenta da AI para atestar a efetividade dos seus trabalhos e demonstrar às partes internas do processo e à sociedade o valor agregado que é incorporado às UA a partir das atividades de auditoria (BRASIL, 2017c). - O processo de monitoramento inclui definição de prazos, de formas e critérios, comunicação com a Unidade Auditada para recebimento das respostas, avaliação das mesmas, verificação da necessidade de novos testes, conclusões, e <i>feedback</i> sobre o andamento das implementações de recomendações à Auditada (BRASIL, 2017c). - Nos termos da Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020, a qual aprovou a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (IN SFC nº 10/2020), o monitoramento das recomendações “é parte essencial do trabalho das instituições e deve ser entendido como parte do processo para atingimento dos resultados, contabilizados na forma de benefícios” (BRASIL, 2020b, p. 59).
---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: A autora, 2023.

A partir da implementação pela Unidade Auditada das recomendações ou orientações emitidas pela UAIG são observados os possíveis benefícios, refletidos em impactos positivos na gestão (financeiros ou não financeiros), oriundos desse trabalho executado em parceria (BRASIL, 2020b).

A relação emissão de orientação ou recomendação e o ato de implementação marca o nexos causal, uma das condições necessárias para que sejam contabilizados os benefícios. Outra condição requer que a providência do gestor seja adotada ou no exercício atual, ou até dois exercícios anteriores ao atual, independente do período em que foi emitida a recomendação relacionada à implementação (BRASIL, 2020b).

Com a ausência de obrigatoriedade para monitoramento dos trabalhos consultivos, segundo o MOT, a verificação e contabilização dos impactos positivos proporcionados pelo serviço de consultoria realizado deixam de ser apresentados à sociedade e demais interessados internamente ao processo de auditoria.

2 METODOLOGIA

Nesta seção serão apresentadas as ferramentas metodológicas utilizadas e a descrição detalhada e objetiva de como se desenvolveram todas as fases percorridas durante a aplicação da pesquisa, planejamento, coleta e análise dos dados, para que estudos semelhantes possam ser conduzidos e comparados.

2.1 Classificação da pesquisa

Tendo como problema de pesquisa a questão “como tem se desenvolvido o serviço de consultoria a cargo da auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Federal brasileiro, a partir da publicação da IN SFC nº 3/2017?”, a busca pela resposta trilhou uma pesquisa qualitativa, a qual se caracteriza como metodologia exploratória, extratora de percepções a partir de reduzidas amostras (MALHOTRA, 2019).

A consultoria como função da auditoria interna é tema pouco abordado em estudos acadêmicos nacionais e internacionais (MOURA; SOUSA, 2008; SILVA JUNIOR; MARINHO, 2018; SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009; JIANG; MESSIER JR; WOOD, 2019), tal fato aliado a sua recente introdução nos normativos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), por meio da IN SFC nº 3/2017, e à ausência de estudos anteriores que explorem a trajetória e o desenvolvimento da consultoria em relação à teoria e à prática nas UAIG do SCI tornam a pesquisa do tipo exploratória com vistas ao acúmulo e a sistematização de conhecimento (VERGARA, 2016).

As fases de coleta, tratamento e análise de dados seguiram a técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (2016), segundo a qual tem na inferência a ferramenta para ir além das palavras e deduzir de forma lógica o conhecimento.

2.2 Coleta de dados

Com o objetivo de analisar como o serviço consultivo tem se desenvolvido no Poder Executivo Federal brasileiro desde a sua implementação em 2017, através da IN SFC nº 3, a coleta de dados centrou-se em documentos oficiais emitidos pelos membros do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) relacionados a trabalhos de consultoria realizados a partir da referida norma.

Como membros do SCI, o estudo abrangeu os listados no Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, e atualizações, são eles: CGU, representada pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) nos assuntos atinentes a auditoria interna governamental; Secretarias de Controle Interno do Ministério da Defesa (Ciset MD), da Presidência da República (Ciset PR), da Advocacia-Geral da União (Ciset AGU) e do Ministério das Relações Exteriores (Ciset MRE); Exército (CCIEEx); Marinha (CCIMAR); e Aeronáutica (CENCIAR) e, adicionalmente, o Banco Central do Brasil (BACEN), inserido pela Lei Complementar nº 179, de 24 de fevereiro de 2021. Não foram consideradas as UAIG das Controladorias Regionais da União e das Audin dos órgãos auxiliares.

Para limitação do universo de documentos a serem coletados, realizou-se uma leitura flutuante nos documentos disponibilizados na página oficial das UAIG na *internet* e definiu-se como critério homogêneo haver conteúdo divulgado sobre serviços de consultoria prestados (BARDIN, 2016)

Dessa pré-análise, chegou-se aos Relatórios de Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), Relatórios de Gestão (RG), Relatório de Atividades (RA), Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) e Relatórios de Consultoria. Cabe um adendo com relação aos relatórios PCPR, RG, RA e RAINTE no sentido de que estes apresentam uma visão resumida dos trabalhos executados pela auditoria interna em um período delimitado.

A fonte de evidências constituída por documentos oficiais, neste caso do tipo Relatórios, é vista como fonte de dados com alta fidedignidade, entretanto o pesquisador não tem controle acerca de como foi o processo de criação do documento e, por isso, torna-se relevante a sua interpretação e comparação (MARCONI; LAKATOS, 2017).

A interpretação e comparação foram desenvolvidas através da técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (2016), que será detalhada nas seções *Corpus* de análise e Tratamento dos dados.

2.2.1 Corpus de análise

Nesta seção é apresentado o conjunto de documentos que foram selecionados para submissão à análise de conteúdo, sendo denominado *corpus* (BARDIN, 2016), e os critérios utilizados para seleção.

Os Relatórios de Consultoria na seara da CGU, elaborados pela SFC, foram coletados na página institucional dessa Controladoria na *internet*. Em 1º de fevereiro de 2023, a consulta aos relatórios foi realizada na aba Pesquisa de Relatórios com o filtro apenas nos campos Tipo de Serviço, onde foi inserida a palavra consultoria, e Período de Publicação, com a inserção apenas da data limite de 24 de novembro de 2022 (BRASIL, 2023a).

O marco temporal é relativo à publicação da Portaria nº 3.307 em 24 de novembro de 2022, que aprovou a “Orientação Prática: Serviços de Auditoria” (OP), a partir dessa Orientação os Relatórios de Consultoria da CGU passam a seguir o padrão anexo à OP, por isso serão desconsiderados os Relatórios a partir dessa data a fim de permitir a homogeneidade na análise.

A pesquisa ao *site* retornou 22 relatórios, dos quais 5 foram excluídos da análise por se referirem a trabalhos intitulados de avaliação (BRASIL, 2023a). Os 17 Relatórios de Consultoria considerados estão contidos no intervalo entre os anos 2019 e 2022. Para as demais UAIG não foram localizados Relatórios de Consultorias na página do Governo Federal, portal gov.br, nem na página institucional individual.

Com a finalidade de esclarecer se houve a emissão de Relatórios de Consultoria por esses membros do SCI, formulou-se pedido de acesso à informação, amparado na Lei de Acesso à Informação (LAI), por meio da plataforma Fala.BR do Governo Federal. Foram solicitados os Relatórios de Consultoria gerados entre a publicação da IN SFC nº 3/2017 e o término do exercício de 2022. Considerou-se os Relatórios de 2022 por não ter relação com a dependência de data para o fechamento do RAIN 2022, o qual somente foi finalizado em março de 2023.

Em resposta à solicitação, a Ciset MD disponibilizou três Relatórios referentes a atividades de consultoria desenvolvidas nos anos de 2019 e 2022. A Ciset PR e MRE, o novel órgão setorial BACEN, o Exército, a Aeronáutica e a Marinha não produziram Relatórios de Consultorias no período. A Ciset AGU, por ter sido criada em 2021, mas ter entrado efetivamente em operação em 2022, ainda não possui RAIN e Relatórios de Consultoria produzidos.

O Quadro 3, define o *corpus* de análise utilizado na pesquisa referentes aos Relatórios de Consultoria elaborados pela CGU/SFC e Ciset MD.

Quadro 3 – *Corpus* de análise Relatórios de Consultoria

UAIG	Código atribuído	Unidade Auditada	Objeto da Consultoria	Ano da consultoria	Quantidade de Recomendações
SFC	R01	Secretaria Executiva/ Ministério da Justiça e Segurança Pública	Política Nacional de Segurança Pública e Defesa Social (PNSPDS) e Plano Nacional de Segurança Pública (PNSP)	2019	5
SFC	R02	Secretaria de Energia Elétrica/ Ministério de Minas e Energia	Implementação do Guia de Avaliação de Impacto Regulatório (AIR)	2020	0
SFC	R03	Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior/Ministério da Economia	Colegiados da Câmara de Comércio Exterior – Camex	2021	6
SFC	R04	Secretaria de Trabalho/ Ministério do Trabalho e Previdência	Abono Salarial	2022	26
Ciset MD	R05	Hospital das Forças Armadas/ Ministério da Defesa	Fornecimento de alimentação hospitalar	2019	9
Ciset MD	R06	Estado-Maior Conjunto das Forças Armadas/ Ministério da Defesa	Operação Acolhida	2022	10

Fonte: A autora, 2023.

Dos 20 Relatórios de Consultorias coletados, 17 da SFC e três da Ciset MD, o *corpus* de análise foi extraído considerando-se, em cada uma dessas UAIG, o maior número de recomendações finais dos Relatórios por ano de realização da consultoria. Nos casos em que a consultoria englobou dois anos, o último ano foi entendido como o ano de realização da consultoria. Para a SFC no ano de 2020 os Relatórios analisados não emitiram recomendações, entretanto incluiu-se um Relatório para a análise buscando atender o critério de um Relatório por ano.

Com relação aos Relatórios da PCPR, RG, RA e RAINT a coleta foi limitada aos relatórios referentes aos anos de 2017 a 2021, uma vez que o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, IN SFC nº 3/2017, e o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna

Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) entraram em vigor em junho e dezembro de 2017, respectivamente, e limita-se a 2021 em razão do RAINT ser publicado pela UAIG até o final do mês de março do ano seguinte ao que o Relatório se refere.

Os RAINT que não estavam disponíveis para acesso público no site do Governo Federal ou em site oficial da UAIG foram solicitados via Fala.BR. Para os anos de 2017 e 2018 as informações foram verificadas em Relatórios de Atividades ou Relatórios de Gestão, haja vista a transição para implementação do RAINT pautada na Instrução Normativa nº 9, de 9 de outubro de 2018. Apenas o Centro de Controle Interno da Marinha e da Aeronáutica elaboraram RAINT referente ao ano de 2018.

Pelo fato da CGU não elaborar RAINT, buscou-se as informações sobre consultorias a partir da PCPR e dos RG. Todos os Relatórios produzidos referentes os anos de 2017 e 2021 estavam disponíveis no site oficial do governo (BRASIL, 2023b, 2023c).

O Quadro 4 apresenta os Relatórios dos tipos PCPR, RG, RA e RAINT, chamados no estudo de Relatórios de atividades anuais, que foram considerados na análise após as solicitações por meio da LAI.

Quadro 4 – *Corpus* de análise PCPR, RG, RA e RAINT

Vinculação ao SCI	UAIG	Relatório	Exercício de referência	Prestação de consultoria segundo a IN SFC nº 3/2017
Órgão central	CGU/SFC	PCPR	2017, 2018, 2019, 2020 e 2021.	Sim
Órgão central	CGU/SFC	RG	2017, 2018, 2019, 2020 e 2021.	Sim
Órgão Setorial	Ciset/MD	RA	2017 e 2018.	Não
Órgão Setorial	Ciset/MD	RAIN	2019, 2020 e 2021.	Sim
Órgão Setorial	Ciset/PR	RA	2017 e 2018.	Sim
Órgão Setorial	Ciset/PR	RAIN	2019, 2020 e 2021.	Sim
Órgão Setorial	Ciset/MRE	RG	2017, 2018 e 2019.	Não
Órgão Setorial	Ciset/MRE	RAIN	2020 e 2021.	Sim
Órgão Setorial	Ciset/BACEN	RAIN	2021.	Não
Unidade Setorial	CCIMAR	RG	2017.	Não
Unidade Setorial	CCIMAR	RAIN	2018, 2019, 2020 e 2021.	Sim
Unidade Setorial	CCIEx	RG	2017 e 2018.	Não
Unidade Setorial	CCIEx	RAIN	2019, 2020 e 2021.	Sim
Unidade Setorial	CENCIAR	RG	2017.	Não
Unidade Setorial	CENCIAR	RAIN	2018, 2020 e 2021.	Não

Fonte: A autora, 2023.

Ao todo foram analisados 40 Relatórios. Grande parte das informações sobre serviços de consultoria divulgados nos Relatórios da PCPR e RG da CGU/SFC são semelhantes, assim, os Relatórios foram tratados na análise juntos quando as informações eram iguais e destacados quando diferiam.

2.3 Tratamento dos dados

Com o *corpus* de análise definido, iniciou-se a fase de exploração do material com a decomposição dos Relatórios em unidades de registro, que segundo Bardin (2016, p. 134): “É a unidade de significação codificada e corresponde ao segmento de conteúdo considerado unidade base, visando a categorização e a contagem frequencial. A unidade de registro pode ser de natureza e de dimensões muito variáveis”.

O recorte das unidades de registro teve critério semântico por tema, o qual foi desprendido dos Relatórios com base no estudo abordado no referencial teórico, de acordo com pontos específicos da *International Professional Practices Framework (IPPF)* do *The IIA*, IN SFC nº 3/2017 e MOT voltados para serviços de consultoria.

Na sequência, as unidades de registro dos Relatórios anuais foram agrupadas por semelhanças, também com base no referencial teórico, em subcategorias, a fim de pré organizar os dados para se chegar à análise por categorias.

A escolha das categorias de análise visou a atender os objetivos específicos da pesquisa e seguiu os princípios de exclusão mútua entre as unidades de registro, homogeneidade, pertinência ao quadro teórico, objetividade, fidelidade e produtividade (BARDIN, 2016):

- Adesão: a escolha dessa categoria visou a inferir se as UAIG do SCI aderiram a recente vertente de serviços consultivos atribuída à auditoria interna governamental;
- Identidade: a análise buscou extrair as características próprias do serviço de consultoria que vem sendo desenvolvido pelas UAIG do SCI a partir da IN SFC nº 3/2017; e
- Agregação de valor: nesta categoria buscou-se analisar o potencial de geração de valor que os trabalhos de consultoria elaborados pelas UAIG têm demonstrado.

As unidades de registros e subcategorias que embasaram as análises de conteúdo por categorias estão dispostas no Apêndice A.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados das interpretações, inferências e discussões amparadas no Referencial Teórico realizadas sobre as três categorias definidas, com vistas a atingir o objetivo geral e o específico e, conseqüentemente, responder o problema de pesquisa.

3.1 Adesão ao serviço consultivo pelas UAIG do SCI

No mesmo ano de publicação da IN SFC nº 3/2017, a qual trouxe a consultoria como uma novidade para os trabalhos de auditoria interna governamental do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), a realização de serviços consultivos foi registrada nos Relatórios Prestação de Contas do Presidente da República de 2017 (PCPR/2017), executado pela Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, responsável por aprovar a IN SFC nº 3/2017 e o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT), e no Relatório de Atividades de 2017 (RA/2017) da Secretaria de Controle Interno da Presidência da República (Ciset PR).

Aproximadamente três meses após a publicação da IN SFC nº 3/2017, a Ciset PR publicou a Portaria nº 43, em 25 de setembro de 2017, com diretrizes gerais para a execução de serviços de consultoria. Tamanha agilidade foi justificada por essa Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) como experiência em consultoria realizada anteriormente à IN SFC nº 3/2017, na Secretaria Especial do Programa de Parceria de Investimentos.

Registra-se que até a revogação da Portaria nº 43/2017 pela Portaria Ciset/SG/PR nº 20, de 24 de agosto de 2021, a Ciset PR fazia distinção entre serviços consultivos, estes de caráter estratégico em conformidade com a IN SFC nº 3/2017, e consultas técnicas, as quais eram relacionadas a dúvidas técnicas da gestão nas áreas de execução (contábil, financeira, patrimonial, orçamentária e pessoal), gerenciamento (controles internos), licitações e contratos, ouvidoria e correição.

Na mesma linha de consulta técnica, no RA/2018 da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (Ciset MD) foi observado consulta de dúvida da gestão sobre caso concreto de assunto não estratégico, do tipo pode ou não pode fazer, com pronunciamento da

Secretaria sobre o assunto. Não foi considerado como serviço de consultoria característico da IN SFC nº 3/2017.

O pioneirismo das duas UAIG, SFC e Ciset PR, é mantido durante o ano de 2018, vindo somente em 2019 as UAIG Ciset MD, Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) e Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR) informarem sobre a execução de consultorias no seu Relatório anual de atividades e a Secretaria de Controle Interno do Ministério das Relações Exteriores (Ciset MRE) no RAINT 2020.

A normatização interna sobre os serviços de consultoria nas UAIG é recente e ainda está acontecendo. Em manifestação, o CCIEEx informou que a normatização do serviço de consultoria ocorreu no âmbito do Exército em 2021, através da Nota Técnica de Controle Interno nº 01/2021 e o CCIMAR que, já havendo previsão dos trabalhos de consultoria no seu Estatuto, no presente ano de 2023 será divulgado o Manual de Auditoria Governamental com a sistemática de elaboração de Relatórios dos serviços consultivos.

O Banco Central do Brasil (BACEN) não registrou trabalhos de consultoria no seu primeiro Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAIN/2021) como órgão setorial, assim como para a UAIG da Aeronáutica também não houve registros de serviços de consultorias para o período em estudo, embora o Centro de Controle Interno da Aeronáutica (CENCIAR) adote a definição de auditoria interna da IN SFC nº 3/2017 desde o RAIN/2018 e já tenha o serviço de consultoria previsto em Regimento Interno como uma demanda de solicitação específica.

Em resposta à LAI, o Comando da Aeronáutica informou não ter sido demandado por atividades de assessoramento no período entre 2017 e 2022. O mesmo é relatado pela Ciset MRE em resposta a solicitação de Relatórios de Consultoria, informando não ter sido demandada oficialmente por consultorias.

A espera por demanda das Unidades Auditadas (UA), nesses dois casos, convergem com o estudo de Rahayu, Yudi e Rahayu (2020), que aponta para a situação de inércia da auditoria interna (AI) em aguardar a manifestação da UA para realizar serviços consultivos.

A Ciset PR, no primeiro momento, 2017, embora já adotasse a nova definição de auditoria interna da IN SFC nº 3/2017, traz a consultoria como uma de suas responsabilidades ao lado da auditoria, correição e ouvidoria, demonstrando que a recente vertente da consultoria como uma atividade de auditoria interna era pouco compreendida (BRASIL, 2017b).

Em 2018, a Ciset PR faz a adequação teórica no Relatório de Atividades do serviço consultivo, colocando-o dentro do termo auditoria representado na palavra assessoramento e

junto à atividade de avaliação. Em 2019, a estrutura funcional da Ciset PR foi alterada, criou-se uma coordenação geral para consultoria e uma para avaliação, estrutura que no ano seguinte foi extinta no RAIN/2020.

A Ciset MD, que registra mais tardiamente serviços consultivos em seus Relatórios, o primeiro ocorreu no RAIN/2019, também adotou uma gerência separada para avaliação e consultoria, a primeira ficou a cargo da Gerência de Orientação Institucional (GEORI) e a segunda da Gerência de Auditoria (GEAUD), embora também haja registro de consultorias realizadas pela GEAUD.

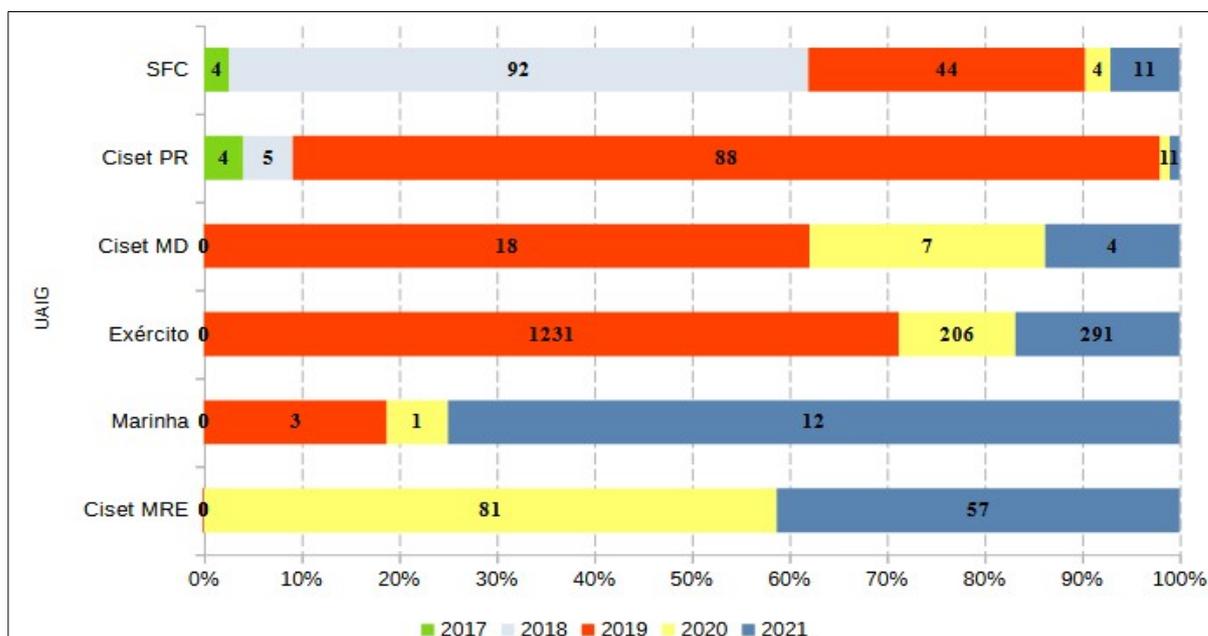
Fazendo-se um paralelo com a consultoria externa, quando a separação da consultoria da auditoria não era vista como pertinente em virtude dos benefícios trazidos pelo transbordamento de conhecimentos adquiridos (SIMUNIC, 1984; BEARDSLEY; IMDIEKE; OMER, 2022), a condução dos serviços consultivos da AI governamental fora da caixa de auditoria contrapõem-se à construção e à aplicação de conhecimento gerado nas consultorias aos trabalhos de avaliação e vice-versa.

Os serviços de consultoria partem dos conhecimentos acumulados nas atividades típicas de avaliação e das qualidades intrínsecas do profissional de auditoria, auditor interno, para assessorar a UA na busca por melhorias na gestão (UNITED STATES, 1968; BOU-RAAD, 2000; BRASIL, 2017b, 2017c; ANDERSON et al., 2017, 2022).

Essa relação entrelaçada entre os dois ramos de atividades de auditoria interna é realçada nas normas internacionais (*IPPF*), ao afirmar o dever de que o conhecimento adquirido sobre riscos e controles internos da gestão em consultorias seja incorporado em avaliações sobre esses temas na UA (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a). A execução de consultorias sem a participação de auditores internos atuantes também em atividades de avaliação descaracteriza a complementaridade de conhecimentos entre as funções da auditoria interna proposta nas normas internacionais do *The IIA*.

O Gráfico 1 ilustra a quantidade de consultorias informadas pelas UAIG nos Relatórios PCPR, RG, RA e RAIN, conforme o caso, entre os anos de 2017 a 2021.

Gráfico 1 – Total de serviços de consultoria informados pelas UAIG ao ano



Fonte: A autora, 2023.

No Gráfico 1 foram consideradas as consultorias informadas nos Relatórios como realizadas, estando ou não previstas no Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, e sem o julgamento crítico da pesquisadora acerca da pertinência da classificação. Para os treinamentos quando não informada a quantidade de eventos, considerou-se a quantidade de temas, cada tema contado como uma consultoria.

Os conteúdos das consultorias informadas no Gráfico 1 estão relacionados em unidades de registro no Apêndice A por subcategorias, contudo cabe esclarecer que as quantidades podem divergir para o Gráfico 1, pois nem todos os Relatórios detalharam o total dos serviços informados.

Em razão disso, a fim de evitar duplicidade, não foram contabilizados os Relatórios de Consultoria levantados no *site* da CGU, uma vez que há razoabilidade de que já estejam contabilizados dentro dos valores totais de serviços de consultoria informados nos relatórios anuais.

Em 2018, a SFC teve um pico na quantidade de consultorias realizadas causado por 79 eventos de capacitação para gestores internos e externos à CGU, classificados como serviços de consultoria, que no ano seguinte caiu para 32 eventos. Nos Relatórios anuais de 2020 e 2021 as capacitações de gestores passam a não ser contabilizadas como consultoria.

Nota-se que no Relatório anual de 2017, a SFC apresenta as capacitações realizadas com distinção de eventos direcionados para o corpo técnico da Secretaria e Regionais e os

voltados para demais servidores. Essa incongruência quanto ao tratamento dispensado às capacitações entre 2017 e 2021 reflete a incipiência do tema consultoria no âmbito da AI, sendo possível questionamentos quantos ao total de capacitações relacionadas como serviços consultivos, uma vez que pode haver também dentre as capacitações consultivas dos anos 2018 e 2019 capacitações voltadas para o corpo técnico interno.

No mesmo sentido, observa-se quantidade elevada de serviços consultivos no RAIN'T da Ciset PR do ano 2019, tendo como maior parte dos serviços informes (40) e comunicações (15) emitidos à gestão pela Coordenação-Geral de consultoria. Nos dois anos seguintes os informes não são mais tidos como atividades de consultoria nos Relatórios anuais.

O *start* para a prestação de serviços consultivos pela Ciset MD e suas Unidades Setoriais Exército (CCIEEx) e Marinha (CCIMAR) ocorreu conjuntamente no ano de 2019, motivada pelo Memorando nº 140/CH GAB MD, emitido em 13 de fevereiro de 2019, pelo Chefe de Gabinete do Ministro da Defesa, documento que materializa a impulsão do Ministro de Estado da Defesa sobre a relevância dos serviços de consultoria e a sua disseminação através da Ciset e Unidades Setoriais (BRASIL, 2019).

Na mesma linha do então recém-publicado MOT, à época, o Memorando coloca a consultoria como um respaldo para as operações das Unidades Auditadas (BRASIL, 2017c). Percebe-se que a indução ao pensamento de cogestão equivocadamente expressado no MOT na palavra respaldar foi replicada na origem das orientações de implementação da consultoria no âmbito do Sistema de Controle Interno do MD.

Sabendo-se que a discussão sobre a independência da auditoria interna em prestar serviços de avaliação e consultoria é antiga nos debates tanto na consultoria externa quanto na interna (SIMUNIC, 1984; JEPPESEN, 1998; BOU-RAAD, 2000; POWER, 2000; FRANCIS, 2006; SELIM; WOODWARD; ALLEGRINI, 2009), o viés de respaldar as operações da gestão trazido pelo MOT pode ter impactado na percepção do auditor interno com relação à independência e à objetividade na prestação de serviços de consultoria, gerando a separação das atividades de avaliação e consultoria em gerências distintas, ou até mesmo criando um escudo para implementação e deslanche do serviço pelos auditores internos.

No primeiro ano em que a Ciset MD, CCIEEx e CCIMAR divulgaram informações sobre consultorias realizadas, o CCIMAR somente informa o quantitativo de horas dispendidos com o serviço (690 horas) sem especificar quais os trabalhos realizados. Assim para composição do Gráfico 1, atribuiu-se através da proporção entre as 690 horas utilizadas em 2019 e 252 horas em 2020, o numeral um (1) para representar os serviços consultivos em 2020 e o numeral 3, aproximação, para o ano de 2019.

O CCIEx destaca-se em termos quantitativos no ano de 2019 por apresentar elevados valores para os de serviços de consultoria do tipo facilitação: 120 facilitações relativas à governança, 305 à gestão de riscos e 782 ao controle interno.

A realização de elevado número de trabalhos consultivos no Exército é viável do ponto de vista da dimensão territorial em que o CCIEx atual, e para tanto conta com o apoio de doze UAIG regionais denominadas Centros de Gestão, Contabilidade e Finanças do Exército (CGCFEx), à época Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx). No entanto, não há detalhamento dos números informados no RAINT que possibilite a análise aprofundada quanto à conformidade com o MOT e as *IPPF*.

A Ciset MRE apesar de informar na página oficial do Governo que não divulga RAINT, disponibilizou via LAI os RAINT dos anos 2020 e 2021, os quais apresentam de forma genérica a realização de consultorias para esclarecimentos sobre dúvidas de legislação e Guia administrativo.

Com exceção da Ciset MRE que informa a realização de consultorias a partir do ano de 2020, no ano de 2020 houve queda considerável dos serviços consultivos prestados por todas as UAIG do SCI em estudo, queda justificada pelas restrições e adaptações dos trabalhos de auditoria interna impostas pela pandemia da Covid-19.

No ano seguinte, 2021, o quantitativo de consultorias volta a crescer, com exceção da Ciset MD que além das dificuldades da pandemia também passou por perda de pessoal na área de consultoria e consequente redução de Homem-Horas.

A adesão ao serviço de consultoria no âmbito do Poder Executivo Federal a partir da publicação da IN SFC nº 3/2017 não contagiou logo de início todas as UAIG do SCI, concentrou-se na SFC e na Ciset PR durante os dois primeiros anos, 2017 e 2018.

Ganhou maior visibilidade pelas UAIG Ciset MD, CCIEx e CCIMAR no exercício de 2019, e pela Ciset MRE em 2020. Das oito UAIG consideradas na análise, seis divulgaram serviços consultivos nos Relatórios anuais, destas seis, somente duas executaram trabalhos de consultorias mais aprofundados utilizando de Relatórios de Consultoria para comunicação final do serviço.

Assim como verificado nos estudos de Rahayu, Yudi e Rahayu (2020) e Nobrega (2021), no SCI também não aconteceu adesão total ao serviço de consultoria, havendo duas UAIG que não relataram serviços consultivos aos moldes da IN SFC nº 3/2017 no período entre 2017 e 2021.

Nos cinco anos em que a consultoria foi analisada, observou-se instabilidade nas UAIG sobre onde encaixar o serviço consultivo na sua estrutura funcional e sobre o que as

UAIG entendiam como serviço de consultoria, ora classificando trabalhos de capacitação e informes como consultorias, ora desconsiderando-os.

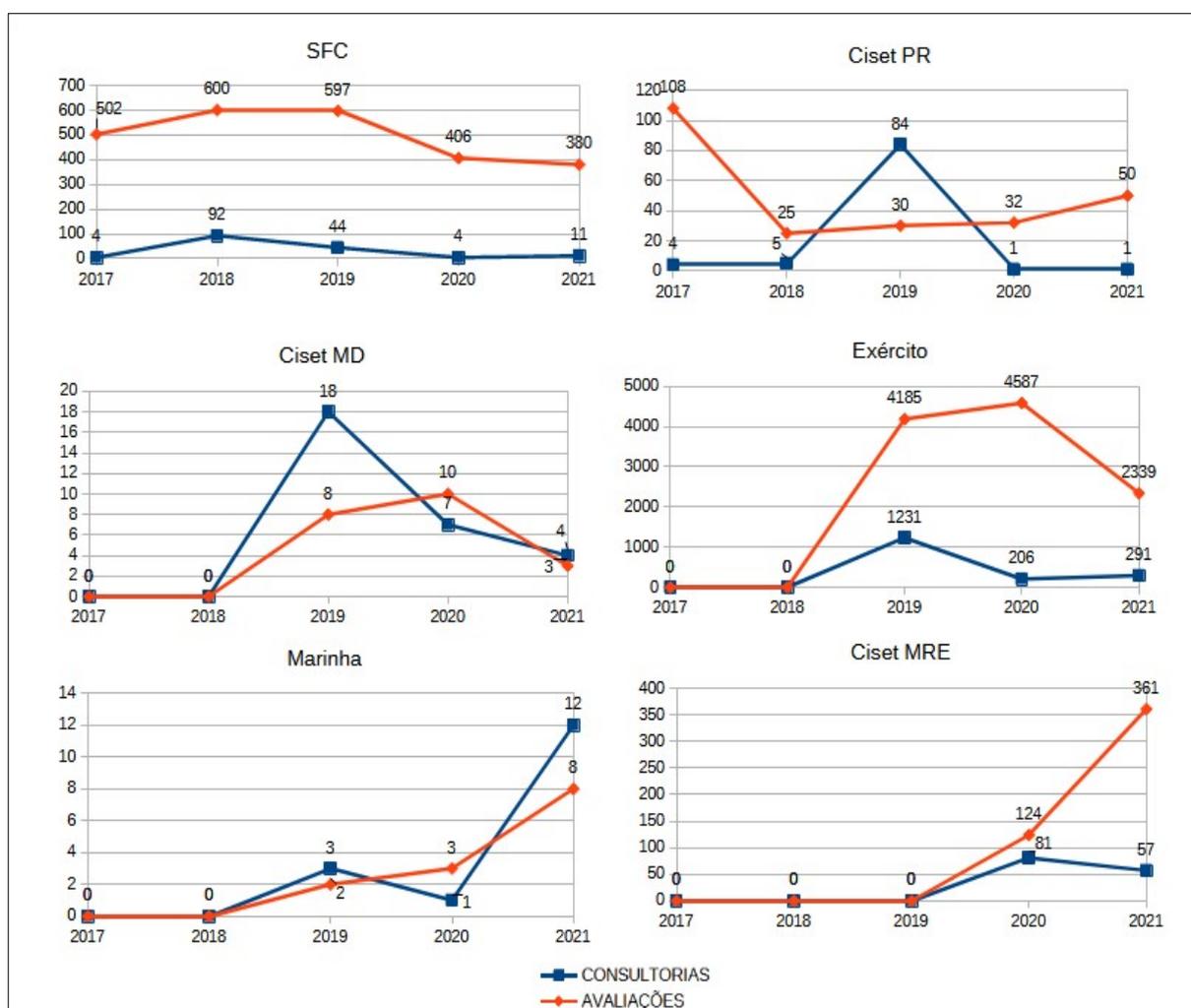
Mesmo havendo a indicação da realização de serviços consultivos pela Ciset PR antes da publicação da IN SFC nº 3/2017, a consultoria no SCI ainda caminha lentamente para sua institucionalização como função da auditoria interna, sendo recente a normatização interna do serviço no Exército, em fase de elaboração na Marinha e ainda sem trabalhos divulgados, oficialmente, nas UAIG da Aeronáutica e do BACEN.

3.2 Identidade dos serviços consultivos das UAIG do SCI

Quando para além dos quantitativos de consultorias realizados por ano, olha-se para a execução das atividades de consultoria ao lado das atividades de avaliação expostas nos Relatórios, as duas vertentes da auditoria interna segundo a definição do *The IIA*, depreende-se que a consultoria ainda constrói sua trajetória ao lado da avaliação, permanecendo a atividade de avaliação o carro-chefe da auditoria interna no Poder Executivo Federal (OLIVEIRA, 2020).

A Figura 2 mostra uma comparação entre as consultorias e avaliações realizadas pelas seis UAIG pesquisadas durante o período de 2017 a 2021, baseada nos Relatórios anuais analisados.

Figura 2 – Conjunto de gráficos consultorias *versus* avaliações entre os anos 2017 e 2021



Fonte: A autora, 2023.

Para levantamento das quantidades de avaliações realizadas pelas UAIG entre 2017 e 2021, considerou-se somente Relatórios PCPR, RG, RA e RAIN, do *corpus* de análise, cujas UAIG apresentaram pelo menos um serviço de consultoria executado.

Foram contabilizadas as avaliações diretamente classificadas pelas UAIG como tal e, para os Relatórios que essa informação não estava resumida de forma clara em quadros, considerou-se as atividades de auditoria interna realizadas que não fossem enquadradas como de apuração, controladoria e supervisão técnica (CGU/SFC, 2022).

Apesar do cenário de predominância de avaliações, nota-se no ano de 2019, para a UAIG da Marinha, Ciset MD e Ciset PR, e no ano de 2021, para a Ciset MD e a UAIG da Marinha, que as informações sobre realização de atividades de consultoria se sobrepõem às de

avaliação, elevando o serviço de consultoria a carro-chefe nesses períodos específicos, conforme apresentado na Figura 2.

Imbricada ao crescimento dos serviços consultivos, surge a discussão sobre a sobreposição de atividades de avaliação da auditoria interna por atividades de consultoria. Essa percepção tida como possível (OLIVEIRA, 2020) aflora o desentendimento sobre as funções que cada vertente exerce dentro da ótica de auditoria interna do *The IIA*.

Elevar a consultoria e diminuir a avaliação segundo uma percepção de que com a consultoria o papel do auditor como cão de guarda, muitas vezes carregado da conotação policialesca, é suavizada para uma imagem positivada juntos à gestão e à sociedade (COETZEE; DU BRUYN, 2001) incorre na possível perda da auditoria como ferramenta de interesse público para avaliação da gestão dos agentes públicos (MARRIAGE, 2018).

Os serviços consultivos têm seu potencial em melhorar os processos da gestão assim como as avaliações, mas segundo as Normas Internacionais de auditoria interna (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a) o envolvimento de terceiro interessado nas informações produzidas nos trabalhos orbita as avaliações, permitindo que as informações extrapolem os muros da organização e deem visibilidade à sociedade sobre a condução dos serviços públicos pelos agentes governamentais.

Dessa forma, a predominância de serviços consultivos fere o condão da auditoria como mecanismo da democracia, devendo-se buscar o equilíbrio entre as duas vertentes da auditoria com vistas a promover a *accountability* horizontal (O'DONNELL 1998). Afinal, cabe lembrar, que a consultoria surge da expertise e conhecimentos do auditor interno angariados das tradicionais atividades de avaliação como um *plus* de contribuição à gestão, e não em substituição à avaliação, haja vista os propósitos distintos entre as duas vertentes.

Da relação entre consultoria e avaliação, observou-se ainda a quantidade de Homem-Hora (H/H) efetivas aplicadas às atividades de avaliação e consultoria conforme apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – H/H efetivos alocados aos serviços de avaliação e consultoria

Relatório/UAIG	H/H efetivas	Consultoria	Avaliação	% Consultorias	% Avaliação
RAINT/2021 BACEN	27.242	0	27.242	0,00%	100,00%
RAINT/2021 Ciset MRE	Não informado.	-	-	-	-
RAINT/2021 Ciset MD	13.183	2.680	10.503	20,33%	79,67%
RAINT/2021 Ciset PR	23.048	80	22.968	0,35%	99,65%
RAINT/2021 Exército	87.567	9.203	78.364	9,17%	78,05%
RAINT/2021 Aeronáutica	Não informado.	-	-	-	-
RAINT/2021 Marinha	17.156	2.296	14.860	13,38%	86,62%

Fonte: A autora, 2023.

Percebe-se que os H/H efetivos alocados às atividades de avaliação são muito superiores às dos serviços consultivos nos RAIN/2021, mesmo para a Ciset MD e UAIG da Marinha em que a consultoria suplantou a avaliação. Isso leva a compreender que os serviços consultivos apresentaram execução mais simples se comparados às avaliações, demandando menos Homem-Hora.

Nessa análise, considerou-se somente o RAIN/2021 em razão da obrigação trazida pela Instrução Normativa SFC nº 5, de 27 de agosto de 2021, para que as UAIG apresentassem o total de Homem-Hora efetivamente usado pela auditoria interna. Nos anos anteriores a informação não é comum a todos os Relatórios. Ademais, foram desconsiderados os relatórios com informações da SFC, pois não há essa informação, e no caso da Aeronáutica e do BACEN a consultoria não foi contemplada no RAIN, somente a avaliação. Para a Aeronáutica e Ciset MRE o total de H/H efetivas não foi detalhado.

Nessa esteira, outro ponto relevante a ser considerado é a tendência apresentada pelas UAIG do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal em originar a demanda por serviços consultivos. A Tabela 2 foi elaborada a partir das informações dos Relatórios PCPR, RG, RA e RAIN constantes no Apêndice A, desconsiderando-se da análise as consultorias que não foram possíveis identificar a origem da demanda, seja por informação direta da UAIG ou por inferência da pesquisadora.

Tabela 2 – Origem das demandas por serviços consultivos

Tipo de consultoria	Total de consultorias	Demandante não identificado	Demandante identificado	Demanda UAIG	Demanda UA	UAIG %	UA %
Treinamento	68	2	66	61	5	92,42%	7,58%
Facilitação	1.678	1.673	5	0	5	0,00%	100,00%
Assessoramento/ Aconselhamento	13	0	13	4	9	30,77%	69,23%
Outra denominação	2	0	2	0	2	0,00%	100,00%
Não classificado	380	13	367	220	147	59,95%	40,05%
Total	2.141	1.688	453	285	168	62,91%	37,09%

Fonte: A autora, 2023.

Quando não expressamente identificado pela UAIG o tipo consultivo, considerou-se para análise como consultorias não classificadas, e quando a denominação sugeriu outro tipo de consultoria, além dos três abordados no MOT, foi incluída na subcategoria Outra denominação.

Da Tabela 2, verifica-se que dos serviços de consultorias de demandante identificado, realizados entre os anos de 2017 e 2021, 62,91% foram provocados pela própria UAIG, apenas 37,09% foram motivados por solicitação da Unidade Auditada (UA).

Vale observar que essa tendência unilateral da auditoria interna em realizar serviços consultivos esbarra na própria definição de consultoria segundo as Normas Internacionais do *The IIA*. A exceção à norma tornou-se a maior parte das vezes, o que geralmente deve ocorrer é a solicitação específica partindo da UA, e esporadicamente ser proposta pela auditoria interna (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a).

Embora a auditoria interna esteja posicionada de forma privilegiada para ter uma visão ampliada da organização (GREAT BRITAIN, 2010), ninguém conhece mais a organização e as necessidades da mesma que não os próprios agentes da administração. O auditor interno não é detentor de todo o conhecimento e nem de verdades absolutas, por isso a consultoria tem por essência a interação entre consultor e gestor na construção de aprendizagem mútuo voltado para as expectativas organizacionais (GONÇALVES; VASCONCELLOS, 1991).

Após análise sobre as consultorias informadas no Apêndice A, segundo a definição do MOT para cada tipo de consultoria, pode-se chegar a uma nova classificação mais realista dos tipos consultivos praticados pelas UAIG do SCI, conforme os dados da Tabela 3.

Tabela 3 – Reclassificação das consultorias segundo o MOT

Tipo de consultoria	Total de consultorias	Demandante não identificado	Demandante identificado	Demanda UAIG	Demanda UA	UAIG %	UA %
Treinamento	250	2	248	243	5	97,98%	2,02%
Facilitação	29	4	25	23	2	92,00%	8,00%
Assessoramento/ Aconselhamento	166	7	159	1	158	0,63%	99,37%
Outra denominação	0	0	0	0	0	0,00%	0,00%
Não classificado	1.696	1.675	21	18	3	85,71%	14,29%
Total	2141	1688	453	285	168	62,91%	37,09%

Fonte: A autora, 2023.

A partir da Tabela 3, verifica-se que as consultorias do tipo treinamento e facilitação têm maior tendência a serem propostas a partir da percepção da UAIG, enquanto o tipo assessoramento/aconselhamento tende a ser solicitado pela alta administração. As consultorias enquadradas como não classificadas foram aquelas em que não foi possível realizar inferência devido à falta de maiores informações no Relatório.

Nas consultorias demandadas pela UAIG, os treinamentos foram caracterizados por atividades de capacitação para grupos de pessoas e disseminação de orientações técnicas em geral e as facilitações por assessoramento prestado em mediações. O assessoramento/aconselhamento demandado pelas UA caracterizou-se por resposta a consultas formuladas pela UA, em maior parte, e por serviços consultivos sobre temas mais aprofundados que geraram Relatórios de Consultorias.

Corroborando com os achados do estudo de Rahayu, Yudi e Rahayu (2020), a realização de consultorias por meio de orientação técnica e capacitação foram mais utilizadas pelas UAIG do SCI, observando-se em menor número as consultorias mais estruturadas e aprofundadas junto às UA, as quais tendem a gerar Relatórios de Consultoria.

3.2.1 Tipos de serviços de consultoria

Nem todos os Relatórios trouxeram os tipos consultivos separados segundo o proposto no MOT: treinamento, facilitação e assessoramento/aconselhamento. Essa distinção não foi adotada pelas pioneiras SFC e Ciset PR em nenhum dos anos analisados e nem pela Ciset

MRE nos anos de 2020 e 2021, já a Ciset MD iniciou fazendo a classificação por tipo em 2019, mas a partir do RAIN/2020 abandonou a prática. Para as Unidades Setoriais do Exército e da Marinha a classificação das consultorias por tipos foi adotada partir de 2019 e permaneceu em todos os RAIN até 2021.

Até este momento, as análises e discussões se deram sobre os dados numéricos extraídos da análise de conteúdo dos Relatórios PRCP, RG, RA e RAIN sem o julgamento sobre a essência do que foi considerado como serviços consultivos e tipos, o que pôde ser observado na Tabela 2.

A partir da análise do conteúdo das informações sobre cada serviço de consultoria relatado pela UAIG no Apêndice A na unidade de registro escopo/assunto e das demais unidades de registros formadas a partir dos seis Relatórios de Consultorias do *corpus* da análise, Apêndice B, identificou-se as características próprias dos tipos consultivos desenvolvidos no âmbito do SCI.

3.2.1.1 Treinamento

Verifica-se que as consultorias do tipo treinamento são predominantemente focadas na disseminação de conhecimentos ocorrendo por meio de elaboração de cartilhas, cursos, estágios, palestras, oficinas e simpósios, alinhados com a função de capacitação associada ao tipo treinamento pelo MOT (BRASIL, 2017c).

Informar, ministrar, orientar, direcionar, fortalecer, disseminar, aperfeiçoar, aprimorar e incentivar são verbos relacionados a este tipo de consultoria, todos, dentro da sua unidade de contexto, se relacionam com a essência educacional do treinamento (GREAT BRITAIN, 2010; ANDERSON et al., 2017, 2022).

Fugindo a essência do serviço de consultoria, a qual engloba prestar serviços às UA (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021), tem-se a contabilização de “Estágio de Auditoria Interna Governamental – Nível Intermediário” (RAIN/2021 Exército) e “Apoio ao Estágio de Auditoria Interna Governamental promovido pelo Centro de Controle Interno do Exército” (RAIN/2021 Marinha). O primeiro tem como público-alvo os auditores internos e o segundo voltado para público que não abarca diretamente as UA sob abrangência da Marinha.

Os demais temas e escopos propostos possuem alguma correlação com, pelo menos, um dos três processos que a consultoria atua: governança, gestão de riscos e controles internos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021). A maior parte das capacitações abordou temas amplos, de interesse comum a diversas UA, e foram realizadas para grupos de UA. Assim, foi possível transmitir e nivelar conhecimentos a um elevado número de gestores.

Em contrapartida, o olhar individualizado para as reais necessidades de treinamento das UA foi observado em apenas quatro treinamentos realizados pela Ciset MD em 2019. Para todos os serviços de consultoria a *IPPF* determina o entendimento entre as partes quanto o que será abordado e as expectativas do cliente quanto ao trabalho (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a), justamente para que a auditoria interna seja cirúrgica e atue sobre os pontos estratégicos da gestão que necessitem apoio para o atingimento dos objetivos da Organização assistida.

Apesar de garantir o alinhamento sobre assuntos estratégicos segundo a IN SFC nº 3/2017, que cita como exemplo desses a governança, gestão de riscos e controles internos, abrindo um leque de possibilidades, não é explicitado se as atividades de treinamento foram executadas por auditores internos nos termos das Normas Internacionais do *The IIA*. Exceção é feita à UAIG da Marinha que registra a participação dos auditores internos nos treinamentos como instrutores.

Essa é uma distinção necessária na caracterização dos serviços consultivos, sabe-se que de acordo com as *IPPF* é possível solicitar assistência competente caso os auditores internos não possuam o conhecimento necessário para tratar do objeto da consultoria (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a), mas essa possibilidade não é a regra.

A SFC, as Ciset e as Unidades Setoriais das três forças armadas têm em suas estruturas organizacionais outras divisões além das que efetivamente executam auditorias de avaliação na figura do auditor interno. A centralização da execução de treinamentos por essas outras partes mais uma vez questiona a essência da consultoria proposta nas normas internacionais relativa à consultoria ser uma atividade de auditoria interna (BRASIL, 2017b).

Treinamentos para capacitação sobre assuntos gerais e relevantes para as UA também podem ser realizados por agentes qualificados que atuem em outras seções da UAIG que não necessariamente a auditoria interna, como Assessoria de Metodologias e Normas, Gerência de Orientação Institucional e Assessoria Técnica. Nestes casos observa-se a prestação de

consultoria no sentido amplo de Kubr (2002), sendo executada por qualquer agente atuante em uma UAIG.

3.2.1.2 Facilitação

O tipo facilitação foi utilizado pelo Exército nos anos de 2019, 2020 e 2021, respectivamente 1.207, 192 e 271 serviços de consultoria de facilitação; pela Ciset MD em 2019, um serviço; e pela Marinha em 2020 e 2021, total de sete consultorias.

Algumas informações apresentadas nos Relatórios foram genéricas, bem como houve ausência de detalhamento dos serviços enquadrados como facilitação. Das informações disponibilizadas, nota-se que a participação em grupos de trabalhos e em reuniões, revisão de atos normativos, orientações diversas à gestão, inclusive presencial e por telefone, e resposta a consultas foram atividades classificadas como consultoria de facilitação.

Esse tipo consultivo é expresso no MOT como facilitador de discussões e de maior envolvimento no assunto da consultoria (ANDERSON et al., 2017, 2022; BRASIL, 2017c), o que o torna abrangente e possível de ser encaixado em diversas situações, inclusive nos tipos treinamento e assessoramento/aconselhamento.

Verificou-se a utilização de verbos pelas UAIG para se referir às consultorias de facilitação que também se encaixam nos outros dois tipos consultivos, como os verbos assessorar e orientar, além da resposta a consultas formuladas pela gestão que caracteriza diretamente o tipo assessoramento/aconselhamento pelo MOT (BRASIL, 2017c).

Observa-se ainda que não fica claro se as consultas são do tipo pode ou não pode fazer, o que poderia acarretar cogestão pela auditoria interna. Dúvida que é levantada a partir da existência de consultas envolvendo direitos remuneratórios e atividades que geram receitas.

3.2.1.3 Assessoramento/aconselhamento

Para o tipo consultivo assessoramento/aconselhamento, apenas duas UAIG fizeram esse enquadramento nos Relatórios anuais, a Ciset MD em 2019 e a Marinha em 2021. As

consultorias registradas nesse tipo (Apêndice A) podem ser identificadas com, pelo menos, um dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Referem-se a respostas de questões formuladas pela UA, conforme definição do MOT, identificadas pelas UAIG como consultas técnicas e orientações consultivas, e, fora dessa linha, aparece a elaboração de compilado de informações.

O que são orientações consultivas é esclarecido pela Ciset MD no RAINIT de 2020 como trabalhos direcionadas a responder consultas de forma conceitual acerca de questões hipotéticas sobre assuntos estratégicos formuladas pela gestão e que não necessitem de trabalhos de campo ou do uso de técnicas de auditoria.

A definição é uma limitação prática criada pela UAIG para balizar os serviços de consultoria e que transparece a busca pela preservação da independência dos serviços consultivos propostos nas diretrizes internacionais e nacionais (BRASIL, 2017c; INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021).

Realizar consultoria sobre assunto hipotético pode funcionar em algumas situações, mas nem sempre dialogará com as reais necessidades da Unidade Auditada em expor situações específicas que requeiram o assessoramento da auditoria interna para subsidiar a tomada de decisão. A preservação da independência deve ocorrer do julgamento da auditoria interna sobre a capacidade do caso concreto prejudicar a independência (BOU-RAAD, 2000), emitindo orientações com adoção de salvaguardas ou rejeitando o trabalho (BRASIL, 2017c).

A Ciset MD faz, ainda, a separação entre assessoramento e aconselhamento. O assessoramento refletiu as orientações consultivas e o aconselhamento o boletim informativo da Secretaria, denominado No Radar, que a partir da assinatura do interessado visa a disseminação de informações à gestão.

Observa-se que o informativo No Radar é elaborado fora da Gerência de Auditoria pela Gerência de Orientação Institucional (GEORI), hoje Coordenação-Geral de Orientação Institucional (CGORI), e que também caberia no tipo treinamento, visto o caráter educativo no próprio verbo utilizado ao se referir ao objetivo do boletim, disseminar.

A partir da análise de conteúdo dos Relatórios de Consultoria, os quais segundo o texto do MOT se enquadram no tipo assessoramento/aconselhamento, dada as etapas da consultoria apresentarem maior consistência com as do processo operacional da vertente de avaliação da auditoria interna (ANDERSON et al., 2017, 2022, BRASIL, 2017c), é possível aprofundar como se tem desenvolvido o serviço de consultoria nesse tipo.

As consultorias registradas por meio de Relatórios de Consultoria foram desenvolvidas apenas em duas UAIG, a SFC e a Ciset MD. Contrariando a percepção de Rahayu, Yudi e

Rahayu (2020) quanto à espera da auditoria interna por manifestação da UA para realizar consultorias, os primeiros Relatórios de Consultoria divulgados pela Ciset MD (2019) e CGU/SFC (2019 e 2020) demonstram que os serviços consultivos inicialmente prestados foram impulsionados pelas UAIG através de reuniões com a UA. As reuniões concluíram, de forma conjunta, que a opção de um serviço consultivo seria mais apropriado à ocasião em relação à avaliação, sendo a solicitação da consultoria formalizada posteriormente pela UA.

Dar o passo inicial junto a Unidade Auditada foi uma forma de trazer à tona a nova vertente de trabalhos da auditoria interna, retirando-a do papel e colocando-a em prática para compreensão das dificuldades e dos benefícios observados durante as etapas do serviço consultivo.

Isso proporcionou às UAIG a desenharem seus próprios procedimentos de ação diante das orientações superficiais sobre serviços consultivos até então dispostas no MOT. Da evolução dos Relatórios da SFC ao longo de 2017 a 2022, observa-se que o R04 elaborado no ano de 2022 tem estrutura mais aproximada do modelo de Relatório de Consultoria proposto pela OP (CGU/SFC, 2022).

Os relatórios R03 e R04 da SFC apresentaram o serviço consultivo com demanda partindo da Unidade Auditada com finalidade de aperfeiçoamento de processos existentes, que para serem atendidos, foi utilizado o rito da atividade de avaliação como ferramenta para emissão de recomendações sobre o objeto da consultoria.

Foram observados elementos de avaliação como critério, achado, recomendação, reunião de busca conjunta de soluções, relatório preliminar, conclusão e monitoramento com manifestação da UA e da auditoria interna. As conclusões emitidas nos Relatórios de Consultoria teceram considerações gerais sobre os achados e recomendações apresentados no corpo do Relatório.

Além das recomendações tidas como entregas finais da consultoria (ANDERSON et al., 2017, 2022), os serviços entregaram produtos elaborados pela equipe de consultoria, a partir de interlocuções com os gestores e outros envolvidos, como fluxo do objeto, detalhamento do processo do objeto, levantamento e avaliação de riscos sem a proposição de medidas para gerenciá-los, pontos de atenção a serem observados, mapeamento de processo, modelo de documentos e possíveis pontos de monitoramento e indicadores.

Quando os serviços de consultoria foram prestados em processos que estavam em fase inicial de implementação, como ocorreu nos Relatórios R01 e R02, a atividade de avaliação com fases bem demarcadas, segundo o MOT, não foram observadas.

No R01 a equipe de consultoria trabalhou com o levantamento de informações (percepções e orçamentos) para compor um diagnóstico situacional do objeto de consultoria, momento em que uma avaliação diagnóstica do objeto é realizada para subsidiar o desenvolvimento dos produtos entregues pela equipe de consultoria. Por outro lado, a consultoria do R02 adotou um estudo de caso para aplicar a própria metodologia de avaliação da Análise de Impacto Regulatório - AIR - e obter um *framework* aplicável às demais políticas públicas do Ministério das Minas e Energia.

A forma de comunicação dos Relatórios R01, R02, R03 e R04, seja durante e ao final dos trabalhos, foram cercadas de formalidades através de relatórios parciais, preliminares e finais, conforme o caso. Além da comunicação escrita, comunicação verbal foi realizada ao final da consultoria do R01 para repasse da memória dos trabalhos, no entanto, mesmo tendo o caráter mais informal de Anderson et al. (2017, 2022) foi gravada, mantendo-se a evidência da comunicação proposta nas normas internacionais (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017b).

A informalidade generalizada no tratamento das etapas dos serviços de consultoria, independente da tipologia utilizada, vem a apequenar o serviço consultivo. O gerenciamento ao nível do atendimento de requisitos formais mínimos sustenta a consultoria para que não venha a ser desabonada como atividade de auditoria interna segundo as normas do *The IIA*, mantendo a abordagem sistemática e disciplinada passíveis de serem revisitadas em papéis de trabalhos.

3.2.1.4 Outra denominação

Nas consultorias classificadas como Outra denominação estão dois trabalhos executados pela Ciset MD no ano de 2019, consultorias identificadas por Avaliação Operacional Consultiva (AOC), que embora não classificadas como do tipo assessoramento carregam a característica desse tipo em ser mais parecida com uma atividade de avaliação da auditoria interna (ANDERSON et al., 2017, 2022; BRASIL, 2017c).

Referenciadas como auditoria de desempenho, a AOC tem as características de serviços consultivos, como a demanda oriunda da gestão, atendimento das prioridades por ela colocadas e pactuação dos serviços entre as partes. De acordo com o RAIN/2020 da Ciset MD a AOC consiste em utilizar:

“[...] técnicas de auditoria de natureza operacional tais como elaboração de matrizes, análises, diagramas e entrevistas, oferecendo um diagnóstico que pode ser revertido para o aperfeiçoamento das atividades gerenciais e operacionais que integram a primeira e segunda linhas de defesa da gestão.” (RAINT/2020 da Ciset MD).

Diferente dos outros trabalhos de consultoria que foram conduzidos pela GEORI, as AOC foram realizadas pela GEAUD e institucionalizadas por meio do Manual de Avaliação Operacional Consultiva, Portaria GEORI/Ciset-MD nº 2.043, de 6 de maio de 2021.

Os Relatórios de Consultorias das AOC analisados foram o R05 e R06, os quais trouxeram características de serviços consultivos, como a demanda pela UA e interação com a equipe administrativa, mas se destacam por características marcantes de trabalhos de avaliação.

No R06 foi possível observar a previsão teórica de combinação entre os tipos de consultoria, a realização de oficinas de facilitação referente ao alinhamento de objetivos estratégicos e de mapeamento de processos exemplifica um trabalho de consultoria predominantemente do tipo assessoramento com a execução de outro tipo consultivo, o treinamento educacional (ANDERSON et al., 2017, 2022; BRASIL, 2017c).

Por outro lado, os Relatórios R05 e R06 elaborados pela Ciset MD utilizaram-se do rito da atividade de avaliação como identificação de questões de auditoria, matriz de planejamento e de achados, situação encontrada, evidências, recomendações e conclusão.

A Análise de documentos, entrevistas, questionários, mapeamento de processos, reuniões com a administração foram técnicas utilizadas nas consultorias no âmbito da Ciset MD. Nestes casos, o mapeamento de processos e demais papéis de trabalho não foram colocados como produtos da consultoria.

Os verbos avaliar e verificar característicos da atividade de avaliação foram empregados para expressar o objetivo do trabalho de consultoria, que ao final foi concluído com a emissão de opinião/parecer da equipe de consultoria sobre o objeto:

“Este trabalho foi realizado no intuito de **avaliar** a gestão e sugerir melhorias nos processos internos do HFA quanto à contratação de serviços de alimentação hospitalar.” (R05, grifo nosso).

“A equipe de auditoria **concluiu** que as alternativas para mudança no **modelo de contratação atual tornaram-se inviáveis**, mostrando que o **modelo existente** ainda é **mais vantajoso** econômico e administrativamente, desde que promovam

melhorias pontuais nos controles da fiscalização e gestão do contrato.” (R05, grifo nosso).

“A presente AOC teve como objetivo prestar consultoria a fim de **verificar em que medida** as estruturas de governança e de gestão de riscos/controles internos da CHELOG/EMCFA-MD, no que concerne à atuação da Secretaria-Executiva de Coordenação de Ações de Assistência Emergencial (SECAAE), contribuem para o alcance dos objetivos da Operação Acolhida.” (R06, grifo nosso).

“Enfim, **as situações acima expostas evidenciam** potenciais riscos no modelo de governança da CHELOG, e conseqüentemente da SECAAE, quais sejam, deixar de construir uma relação de confiança transparente, bem como impactar a qualidade das entregas da Operação Acolhida.” (R06, grifo nosso).

Embora o R05 seja assinado pela equipe de consultoria da UAIG e da UA que interagiu nos trabalhos, de todos analisados o único com essa característica, bem como haja o entendimento de que os serviços consultivos podem utilizar os métodos e técnicas das auditorias de avaliação (ANDERSON et al., 2017, 2022; BRASIL, 2017c), a emissão de opinião e conclusão sobre uma operação da UA convergem com a atividade de avaliação da auditoria interna segundo a definição dada pelas *IPPF* (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a).

O serviço consultivo tem por natureza o assessoramento (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a) à Unidade Auditada para que esta possa concluir sobre a melhor decisão a adotar com base nos subsídios apresentados pela auditoria interna. Assim, as primeiras AOC analisadas revestiram-se em uma auditoria de avaliação com demanda oriunda da UA (GREAT BRITAIN, 2010), que no caso do R05 foi impulsionada pela própria UAIG junto à UA para alavancar a prática de consultoria, entregando entre os produtos finais a própria avaliação realizada.

Percebe-se que os trabalhos de avaliação e consultorias podem ser conduzidos de maneiras muito próximas, muito em virtude da etapa final dos trabalhos passarem pela emissão de recomendações e estas serem de acolhimento segundo prerrogativa do auditado (GREAT BRITAIN, 2010), bem como da realização de consultorias em objetos que já se encontram implementados.

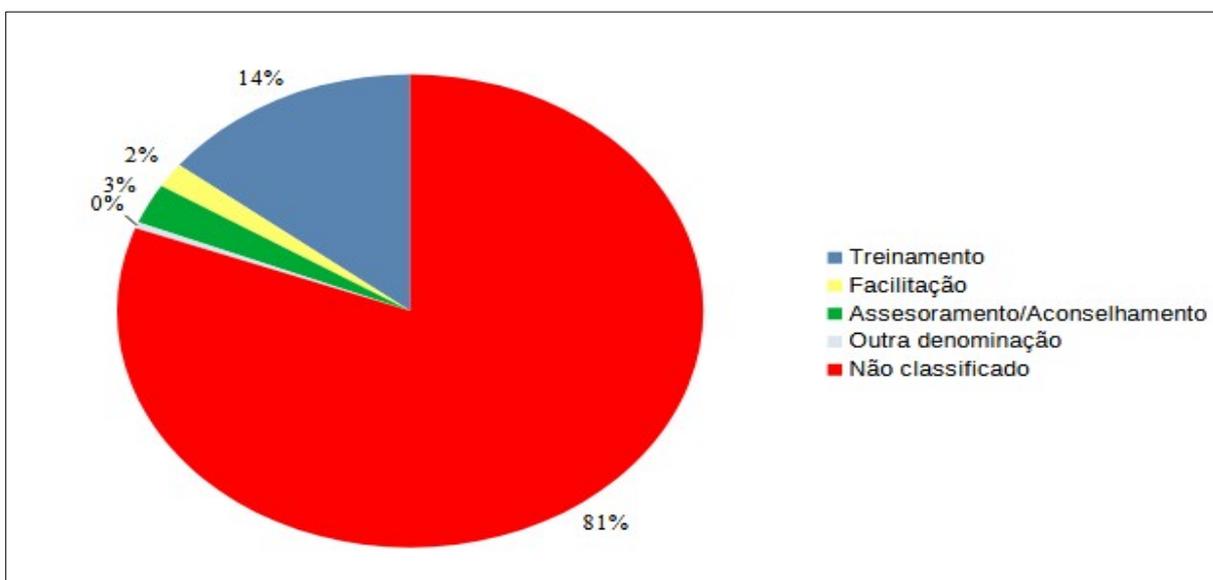
Um cenário de forte aproximação entre avaliação e consultoria pode vir a facilitar a deturpação da atividade de avaliação para o serviço de consultoria, o que passará uma imagem

mais amigável da auditoria interna, o auditor amigo do gestor em oposição ao *watchdog*. Por outro lado, a avaliação praticada na pele da consultoria fica vulnerável devido à flexibilização de monitoramento que é aberta no MOT e, ainda de acordo com o MOT, o serviço poderá vir a ser classificado como documento preparatório, saindo do radar do controle e da transparência pública, vez que a própria *IPPF* endereça o serviço de consultoria a dois polos, UAIG e UA, deixando de fora terceiros interessados.

3.2.1.5 Não classificados

Por fim, tem-se a subcategoria dos serviços consultivos apontados nos Relatórios como consultorias, mas não classificado entre os três tipos consultivos propostos no MOT. Percebe-se que se excluirmos as quantidades referentes às consultorias de facilitação informadas pelo Exército (1.670), uma vez que a quantidade se dispersa das informadas pelas demais UAIG analisadas, obtém-se o Gráfico 2.

Gráfico 2 - Total de serviços consultivos informados pelas UAIG por tipo



Fonte: A autora, 2023.

A partir do Gráfico 2 verifica-se que 81% das consultorias realizadas entre 2017 e 2021 não foram atribuídas a um dos tipos consultivos propostos no MOT. Apesar de não

classificadas, a maioria das descrições, mesmo que sucintas, poderiam ser encaixadas em alguns dos três tipos de serviços consultivos segundo as definições do MOT.

No entanto, percebe-se também que as descrições poderiam se encaixar em mais de um dos tipos, bem como atender aos verbos orientar, facilitar, assessorar e aconselhar como sinônimos:

“Orientação preventiva, na forma de **disseminação** de julgados do Tribunal de Contas da União, Normativos, Notícias e Ferramentas sobre Governança e Gestão.” (RAINT/2020 Ciset MD).

“Fornecer **Aconselhamento** à CHELOG/EMCFA na governança e gestão de riscos orçamentária, financeira e operacional nas ações de enfrentamento ao Covid-19 a cargo do MD (Operação Covid-19).” (RAINT/2020 Ciset MD).

“Nesse sentido, a Ciset tem realizado reuniões com integrantes das unidades ministeriais da Presidência da República, buscando **orientar** tecnicamente sobre a elaboração do mencionado documento. O resultado do trabalho terá reflexos no exercício de 2019, quando se dará a entrega dos documentos ao TCU.” (RA/2018 Ciset PR).

Disseminar informações pode ser compreendido como uma maneira de orientar, assessorar oportunamente e facilitar a gestão no acesso à informação relevante e tempestiva. Fornecer aconselhamento é o mesmo que orientar e assessorar. Orientar, por sua vez, compreende assessorar.

Diferente das Normas Internacionais das Instituições Superiores de Auditoria (*ISSAI*) que preveem os tipos de auditorias financeiras, operacional e conformidade (INSTITUTO RUI BARBOSA, 2022), os quais influenciam os tipos básicos de avaliação do MOT (CGU/SFC, 2022), os tipos de consultoria não são previstos pela *IPPF*. As Normas Internacionais do *The IIA* citam exemplos de ações que se relacionam à natureza de assessoria dos trabalhos consultivos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a). Esses exemplos foram tipificados pelo livro *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*, quarta edição, do *Internal Audit Foundation*, sendo a base para a tipificação imposta pelo MOT.

O engessamento de três tipos consultivos não foi adotado plenamente pelas UAIG do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e, as que adotaram, demonstraram confusões quanto ao enquadramento. As UAIG divulgaram seus trabalhos independente de amarração ao tipo, classificar pode ser uma dificuldade oriunda do fato da descrição de cada tipo pelo MOT ser sucinta e os exemplos dados poderem se encaixar aos demais tipos. Observa-se que não há uma clara definição para as UAIG quanto aos tipos,

diferente do entendimento de Anderson et al. (2017, 2022), replicado pelo MOT (BRASIL, 2017c).

As tipologias não contribuem com a amplitude de serviços que a natureza de assessoramento da consultoria proporciona, não havendo um tipo que exige maior conhecimento do auditor, ou tipo que traga maior efeito, ou tipo residual, conforme entendido por Sant’Anna (2021) no caso das consultorias de assessoramento.

As consultorias vão além da forma, o objeto da consultoria é que determinará a exigência de conhecimentos e a condução dos trabalhos, o importante é conduzir serviços que caracterizem a essência de assessoramento em conformidade com as diretrizes da *IPPF* (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a; 2022a), expressa nos verbos orientar, facilitar, educar, capacitar, aconselhar, recomendar, contribuir, ajudar, apoiar, dentre outros que se encaixem no contexto de melhorar e agregar valor às Unidades Auditadas.

Ponto relevante, ainda, é observar que da mesma forma em que houve trabalhos que fugiram à essência da consultoria dentro dos serviços separados por tipos, nas consultorias não classificadas esse fato também ocorreu:

“Grupo de Trabalho criado na SFC visando apresentar contribuições a **consulta pública** realizada pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (Inmetro), referente ao Programa de Avaliação da Conformidade de Projetos de Engenharia e Obras de Infraestrutura, a denominada Inspeção Acreditada.” (PCPR/2017 e RG/2017, grifo nosso).

“*Malha fina do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)* Foi desenvolvida, em conjunto com o FNDE, a primeira versão da análise automatizada de prestações de contas de programas universais da educação básica. Estes são o Programa Nacional de Alimentação Escolar, o Programa Nacional de Transporte Escolar e o Programa Dinheiro Direto na Escola. Foi um trabalho de consultoria decorrente do **acordo de cooperação técnica** firmado entre a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) em novembro de 2020.” (PCPR/2020 e RG/2020, grifo nosso)

Na primeira transcrição, observa-se a inclusão de trabalho voltado para atender consulta pública, ferramenta de participação social, relacionado como serviço consultivo da auditoria interna em 2017. A utilização de outros mecanismos próprios da administração pública também foram denominados como consultoria, visto a menção de Acordo de Cooperação Técnica firmado entre a CGU e o FNDE.

“*Governança na Administração Pública*

Com o objetivo de aprimorar a governança na administração pública, a atuação da Controladoria se materializou a partir do desenvolvimento de soluções de tecnologia, a exemplo da Ferramenta Análise de Licitações e Editais (**Alice**), que

fornece subsídios para uma atuação preventiva por meio da análise diária e automatizada de editais publicados no Comprasnet; e Implantação do Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores (**Sicaf**) 100% Digital. Houve também a Implementação do **e-Pessoal**, sistema criado pela **parceria firmada entre a CGU e o TCU**, que instituiu malha de informações relativas a aposentadorias e pensões, o que proporcionará, já a partir de 2019, ganhos na análise e melhoria nos gastos públicos.” (PCPR/2018, grifo nosso).

“Compras públicas conduzidas pela ACMD identificadas pelo sistema ALICE.” (RAINT/2021 Ciset MD).

“*Malha Fina de Convênios* No âmbito da atividade de auditoria, no serviço de consultoria, foi desenvolvida em conjunto com área de inteligência mecanismo que **avalia risco na fase de prestação de contas das transferências voluntárias**, representando racionalização do trabalho administrativo de análise de Prestação de Contas. Este desenvolvimento exemplifica a **atuação da CGU** como órgão Central do sistema de Controle Interno do Poder executivo federal, em sua função de agregar valor à gestão.” (PCPR/2018, grifo nosso).

“Painéis da Concessão e Pagamento Previdenciários e Bolsa Família Foram desenvolvidos **instrumentos gerenciais (painéis)** com informações relacionadas ao pagamento de benefícios pelo Governo Federal. A iniciativa fortalece a gestão de riscos do gestor público federal responsável pelas políticas e oportuniza o controle social por permitir a realização de pesquisas sobre os valores pagos e as quantidades de benefícios concedidos.” (PCPR/2019 e RG 2019, grifo nosso).

O sistema ALICE incluído como consultoria é uma ferramenta de avaliação preventiva desenvolvida pela CGU (CGU/SFC, 2022), tal como desenvolveu o Sicaf, o e-Pessoal, mecanismos de avaliação de riscos e painéis públicos de acompanhamento de direitos previdenciários e do Bolsa Família. Mesmo com o condão de gerar benefícios diretos e indiretos para as UA são soluções tecnológicas de suporte aos trabalhos do controle interno como um todo, não fazendo parte de uma demanda individualizada da UA alinhada com as estratégias, valores e objetivos da Organização (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a), mas alinhada com o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

“Rating de Maturidade Regulatória Visando à contribuição para o aumento da participação privada nos investimentos de infraestrutura, principalmente para acesso aos recursos de fundos de apoio a projetos de parcerias público-privadas, foi iniciado pela CGU o projeto de Avaliação da Maturidade Regulatória, **em parceria com o Escritório das Nações Unidas de Serviços e Projetos (Unops)**. O projeto tem como objetivo avaliar a maturidade regulatória dos órgãos públicos em âmbito nacional, de forma a apoiar governos e órgãos reguladores a identificar gargalos e oportunidades na estrutura regulatória e pode contribuir com o processo ascensão do Brasil à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).” (PCPR/2019).

“Monitoramento das avaliações operacionais consultivas 1 e 2/2019.” (RAINT/2020 Ciset MD).

“Realização de levantamento para avaliar a inclusão de atividade na SECAAE no PAINT 2022. Papéis de trabalho no E-aud.” (RAINT/2021 Ciset MD).

“Assessoramento ao Tribunal de Contas da União no monitoramento dos trabalhos do Centro de Coordenação das Operações do Comitê de Crise da Covid-19 (CCOP/Casa Civil), previsto no Processo TC 016.708/2020-2.” (RAINT/2021 Ciset PR, grifo nosso).

Os trabalhos da CGU em parceria com o Escritório das Nações Unidas de Serviços e Projetos é um projeto que não envolve a UAIG e UA em acordo comum para prestação de serviços consultivos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2022a), possui traços de um momento anterior a prestação de um serviço consultivo que poderá vir a ser caracterizado. O mesmo traço é percebido na realização de levantamento pela UAIG para possível inclusão do serviço consultivo no PAINT.

No último exemplo citado, verifica-se que a previsão constitucional de apoio do controle interno ao controle externo (BRASIL, 1988) é compreendida pela UAIG como um trabalho de consultoria de origem em obrigação legal.

Embora tenha sido observada confusão em relação às missões constitucionais dos controles, outra indicação de um serviço consultivo impositivo chama a atenção por fugir ao caráter discricionário dos serviços consultivos até então estudados:

“Proposta de Redução de Passivos de Prestação de Contas

Em **atendimento** às **determinações** do Comitê Executivo do Conselho Nacional para a Desburocratização – Brasil Eficiente, foi apresentada à Casa Civil/PR uma proposta para promover a redução do passivo de prestações de contas relativas às transferências obrigatórias de recursos federais a Estados e Municípios nas ações da Secretaria Nacional de Proteção e Defesa Civil do Ministério da Integração Nacional (Sedec/MI).” (PCPR/2018).

A consultoria pode ser vista como uma decisão discricionária da auditoria interna e da Unidade Auditada em que há liberdade para julgamento profissional quanto à aceitação dos serviços e o comum acordo entre as duas partes no desenho e desenvolvimento do trabalho (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a).

Ao se deparar com uma imposição para execução de serviços consultivos, ainda assim, cabe à auditoria interna a análise de riscos para aceitação dos trabalhos, as salvaguardas necessárias a adotar e a pactuação do serviço com a UA, devendo as limitações identificadas levadas ao conhecimento da autoridade demandante, a fim de preservar a independência e objetividade do serviço de consultoria que será realizado e manter o alinhamento com as demais diretrizes do *The IIA*.

Do exposto na presente seção, verifica-se que a consultoria tratada dessa forma ampla (KUBR, 2002), prestada por qualquer agente da UAIG e como qualquer forma de apoio, desabona o serviço de consultoria nos termos das normas internacionais do *The IIA* como um

serviço de auditoria interna para atender demandas reais de interesse da UA com vistas a contribuir na melhoria dos seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Por outro lado, sobrecarregar os auditores internos com capacitações, consultas técnicas e orientações gerais que poderiam ser conduzidos por outras seções da UAIG, com a finalidade de aumentar números de consultoria, geraria um gargalo às atividades de AI.

A essência do serviço de consultoria contida nas *IPPF* deve ser mantida acesa para que os auditores internos, na condição de terceira linha, utilizem do seu escasso tempo, da sua expertise e conhecimentos adquiridos ao longo de trabalhos de avaliação para executarem trabalhos de consultoria relevantes em que a participação do auditor interno seja crucial e com potencial em contribuir para o atingimento dos objetivos estratégicos das UA.

Assim, para alinhamento à *IPPF*, torna-se relevante a identificação clara nos RAIN T e Relatórios de Consultoria da participação de auditores internos nos serviços consultivos prestados, a justificativa para a origem da demanda caso não parta da UA, o interesse da UA sobre o objeto de consultoria, o alinhamento do objeto aos valores, estratégias e objetivos da UA, o impacto nos processos de governança, gestão de riscos e controles internos, a interação com a UA no desenho e execução do serviço e a demonstração de que a auditoria interna não executou atividades ou tomou decisões que cabiam à gestão.

3.3 Potencial agregação de valor dos serviços de consultoria

Desde a sua oficialização na definição de auditoria interna em 1999, a missão da consultoria é agregar valor às Unidades Auditadas. Assim também era vista na IN SFC nº 1/2001 sob a denominação de assessoramento, na IN SFC nº 3/2017 já na denominação de consultoria e culminando com a determinação legal em agregar valor trazida na Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021.

A expertise em agregar valor vem da experiência com as atividades de avaliação tradicionalmente realizadas pelas auditorias internas, as quais contam com uma sistemática de contabilização dos benefícios gerados a partir do monitoramento das recomendações emitidas pela auditoria interna. A consultoria vem a ser mais uma forma de gerar valor, no entanto sua contabilização se depara com a ausência da obrigatoriedade de monitoramento segundo o

MOT e, mais recentemente, ratificada na Orientação Prática: Serviços de Auditoria (BRASIL, 2017c; CGU/SFC, 2022).

Como fruto desse afrouxamento, observa-se que os Relatórios PCPR, RG, RA e RAINT não têm contabilizado os serviços de consultoria dentre os benefícios oriundos da atividade de auditoria interna governamental. Percebe-se que há uma lacuna no processo de prestação de serviços consultivos, que é justamente demonstrar a razão de ser da consultoria, ou seja, agregar valor às Unidades Auditadas (UA) e transparecer esses benefícios à sociedade, visto o caráter público da atividade governamental.

Dentre os serviços de consultoria analisados nos Relatórios de Consultoria e nos Relatórios de atividades anuais, verificam-se objetivos condizentes com estratégia, valores e objetivos da UA e atuantes sobre processos de governança, gestão de riscos e controles internos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a), conforme seleção do Quadro 5.

Quadro 5 – Objetivos das consultorias realizadas (continua)

Objetivo	Relatório
Assessorar na revisão e no aprimoramento do recém instituído Plano Nacional de Segurança Pública (PNSP).	R01
Assessorar a unidade o poder executivo federal na implementação do Guia de Avaliação de Impacto Regulatório (AIR), desenvolvido pela Casa Civil da Presidência da República, tendo como caso de estudo o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - Luz para Todos (LpT) da Secretaria de Energia Elétrica.	R02
Buscou-se identificar oportunidades de aprimoramento nos controles internos relacionados ao processo de habilitação de beneficiários do Abono Salarial.	R04
Aperfeiçoamento da governança dos colegiados da Câmara de Comércio Exterior (Camex).	R03
Buscar alternativas para mudar o modelo de contratação vigente relacionado ao fornecimento de alimentação hospitalar de refeições para a coletividade enferma e sadia, bem como para promover melhorias no atual modelo.	R05
Verificar em que medida as estruturas de governança e de gestão de riscos/controles internos da CHELOG/EMCFA-MD, no que concerne à atuação da Secretaria-Executiva de Coordenação de Ações de Assistência Emergencial (SECAAE), contribuem para o alcance dos objetivos da Operação Acolhida.	R06
Apresentar sugestões acerca da minuta do Edital de Seleção nº 01/2018, que tem por objeto a seleção de instituição financeira oficial apta a criar, administrar e gerir fundo privado contábil de natureza financeira.	PCPR/2018
Participar em discussões do Programa de Estímulo à Competitividade da Cadeia Produtiva, ao Desenvolvimento e ao Aprimoramento de Fornecedores do Setor de Petróleo e Gás Natural (Pedefor).	PCPR/2018
Auxiliar a Dataprev no levantamento de informações para a identificação de riscos categorizáveis como estratégicos .	PCPR/2018 e RG/2018
Assessorar na etapa de regulamentação do Programa Cartão Reforma, o qual tem por finalidade a redução do déficit habitacional qualitativo do país.	PCPR/2017 e RG/2017

Quadro 5 – Objetivos das consultorias realizadas (conclusão)

Apoiar a tomada de decisão sobre o possível aumento dos limites mínimos de valores para a celebração de instrumentos de Transferências Voluntárias da União.	RG/2021
Aperfeiçoar a sistemática de operacionalização das Propostas de Aquisição de Imóveis (PAI) prevista no art. 23-A da Lei nº 9.636/1998.	PCPR/2021 e RG/2021
Apoiar as partes relacionadas com a resolução de crise , por meio da identificação de riscos associados à atuação da Eletronorte e à segurança energética da região Norte.	PCPR/2021 e RG/2021
Participar de discussão para contribuir com o processo de revisão da Política de Desestatização do Governo Federal.	PCPR/2020
Identificar riscos à Integridade no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais (IFNMG).	PCPR/2020 e RG/2020

Fonte: A autora, 2023.

O foco das consultorias do Quadro 5 sobre assuntos estratégicos, os quais em conformidade com a IN SFC nº 3/2017 são representados por assuntos sobre governança, gerenciamento dos riscos e controles internos, representam elevado potencial dos serviços consultivos em agregar valor às Unidades Auditadas (ANDERSON et al., 2022).

Coadunando com a visão dos autores Hass, Abdolmohammadi e Burnaby (2006), Braga (2017), Anderson et al. (2017, 2022) e Rahayu, Yudi e Rahayu (2020), o Quadro 5 demonstra que as consultorias têm atuado de forma proativa nas melhorias em fase inicial e de revisão dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos, com olhar *ex-ante* e futurista para geração de valor. A participação da auditoria interna em situações de crise no viés consultivo também é observada no PCPR/2021 e no RG/2021 da SFC e vai de encontro as intituladas *Black Swan Event* citadas por ANDERSON et al. (2022).

Dentre os seis Relatórios de Consultoria analisados, o R01, o R03, o R05 e o R06 fizeram o monitoramento das recomendações emitidas, já o R02 não prevê monitoramento e o R04 passa a responsabilidade de monitoramento para o Ministério vinculado à UA. Para os Relatórios R05 e R06 da Ciset MD a contabilização de benefícios não foi identificada nos RAINT seguintes aos serviços consultivos realizados.

Observa-se nestes Relatórios recomendações que possuem potencial capacidade de gerar benefícios se implementadas pela UA, como minuta de alteração de decreto com impacto positivo na governança organizacional (R03) e atualizações no Plano Nacional de Segurança Pública com impacto positivo na estruturação da política pública (R01).

Potencial benefício financeiro pôde ser identificado no R04, durante os trabalhos foram verificados achados relevantes para os quais foram emitidas as seguintes recomendações:

“Recomendação 14 – Reavaliar a situação dos 2.916 trabalhadores que tiveram o pagamento do Abono Salarial aprovado apesar de possuírem indicativo de óbito e/ou de irregularidades no CPF. (Achado 2.5)” (R04).

“Recomendação 18 – Avaliar a situação dos 3.018 trabalhadores que receberam o Abono Salarial, ano-base 2020, em valor superior ao salário mínimo. (Achado 2.7)” (R04).

Embora o R04 tenha pactuado em termo de compromisso no início dos trabalhos que o monitoramento ficaria a cargo do Ministério do Trabalho e Previdência, cumprindo o disposto no MOT quanto ao acordo do monitoramento na fase de planejamento, nesses dois casos o monitoramento pela UAIG da adoção de medidas investigativas e saneadoras pela UA torna passível de reavaliação o acordado no planejamento, haja vista os riscos envolvidos (BRASIL, 2017c). O monitoramento além de registrar os possíveis benefícios financeiros, visaria a monitorar indícios de irregularidades nos pagamentos do Abono Salarial e a mitigação desse risco em processos futuros.

Mesmo em trabalhos de assessoramento a auditoria interna tem responsabilidades sobre as recomendações/assessoramentos, haja vista a condução de seus trabalhos pautados em processo sistemático e disciplinado para suportar as orientações (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2021).

Observa-se que na consultoria o não atendimento de certos aconselhamentos emitidos pela equipe de consultoria pode vir a afetar a efetividade de uma política pública ou acarretar riscos significantes, cabendo à auditoria interna como parte da *accountability* governamental acompanhar, comunicar a alta administração (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 2017a, BRASIL, 2017c) e adotar demais medidas caso a UA assuma os riscos do não atendimento (BRASIL, 2017c).

O R02, considerado uma consultoria piloto da CGU, não emitiu recomendações ao final do trabalho e nem previu no Relatório o monitoramento, mas o próprio Relatório já apresenta benefícios advindos da consultoria, como a contribuição na geração de valor em processo finalístico da Unidade Auditada observados a tempo do fechamento do Relatório de Consultoria:

“O aprendizado da equipe técnica do DPUE propiciou o suporte necessário para a elaboração do Decreto nº 10.221/2020, que instituiu o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica na Amazônia Legal – Mais Luz para a Amazônia (MLA), como solução mais adequada para o atendimento da realidade local da Região Amazônica brasileira.” (R02).

O nexa causal para identificação do benefício de acordo com os requisitos da IN SFC nº 10/2020 (BRASIL, 2020b) se originou das orientações e capacitações realizadas durante o processo de consultoria e se concretizou com a elaboração do Decreto.

O R04, dentre as vinte e seis recomendações, chamou a atenção da UA para uma possível contratação de serviço para análise de risco do abono salarial com conteúdo que não se mostrou efetivo, orientando quanto à reavaliação desse contrato pela administração.

O serviço de consultoria exposto no R01 demonstra relevância ao atuar em uma política pública que já nasceu com fragilidades graves que comprometeriam a prestação do serviço público:

Dentre as conclusões do diagnóstico, destacam-se as seguintes:

a) O PSNP tem falhas relevantes como a dissociação com os instrumentos de planejamento e orçamento do Ministério, governança ampla e complexa e carência de elementos gerenciais mínimos (indicadores e metas, responsáveis).

[...] d) Não há um processo de gerenciamento de riscos aplicado ao PNSP.

Nessa fase inicial, um trabalho de avaliação de desempenho realizado pela auditoria interna ainda não teria tanta relevância em contribuir efetivamente para adicionar valor ao processo quanto a atuação no viés de assessoramento realizada na consultoria (BRASIL, 2017c).

Dessa forma, a consultoria contribuiu com o diagnóstico atual do Plano Nacional de Segurança Pública, PNSP, reuniu e forneceu informações qualitativas relevantes à UA por meio de painel produzido na ferramenta *Power BI* para nortear o estabelecimento de metas, indicadores e riscos; conduziu Oficina de Modelos Lógicos de Programas de Segurança Pública e Defesa Social e consolidou Modelo Lógico para auxiliar na revisão do PNSP; contribuiu com o apontamento de linhas de ação para que as fragilidades iniciais do Plano fossem corrigidas e, por fim, estabeleceu monitoramento por meio de Plano de Ação.

O Plano de Ação abarcou produtos a serem elaborados pela Unidade Auditada a partir do assessoramento realizado pela equipe de consultoria, tais como revisão das informações entregues pela equipe de consultoria, modelo de gerenciamento de riscos, definição de metodologia de avaliação do PNSP, produção de manual orientativo e minuta de atualização do Plano e de instrumentos de cooperação.

Alguns benefícios em potencial indiretamente relatados pelas UAIG puderam ser coletados da análise dos Relatórios de atividades anuais e Relatórios de Consultoria consubstanciados em produtos de fácil identificação para acompanhamento e contabilização dos benefícios, como auxílio no mapeamento de processos, elaboração de minuta de planos e de regimento interno, revisão de portarias, implementação de estruturas de governança.

Por outro lado, percebe-se benefícios das atividades de consultorias capazes de agregar valor implícitos nos Relatórios, como o fomento a discussões sobre temas estratégicos, a transmissão de conhecimentos de caráter educacional e a aplicação dos conhecimentos adquiridos em processos futuros relacionados:

“[...] utilização da **expertise** desse GT para contribuições acerca das discussões regulatórias sobre Política de Conteúdo Local, podendo destravar projetos no setor de óleo e gás, representando, no curto prazo, investimento de R\$ 240 bilhões.” (PCPR/2017 e RG/2017, grifo nosso).

“A **capacitação dos servidores** da equipe do DPUE/MME para realizar avaliações de suas políticas públicas em execução, bem como dar o suporte necessário a avaliações **em outras áreas** do Ministério, por meio da metodologia de AIR, se destaca como grande aprendizado dessa consultoria.” (R02, grifo nosso).

“É importante destacar que as sugestões e as recomendações apresentadas neste relatório podem ser **replicadas**, no que couber, aos demais colegiados da Camex que não foram selecionados para os trabalhos da consultoria.” (R03, grifo nosso).

É possível inferir que somente pela troca de conhecimentos por meio da interação entre auditor e auditado nos serviços consultivos há agregação de valor intelectual à Unidade Auditada e à própria auditoria interna. Independente da recomendação ser implementada, o conhecimento construído ou transmitido contribuiu para ampliar a visão da UA sobre o processo e possibilitar a tomada de melhores decisões em processos e situações futuras relacionadas, valor este agregado imensurável pelas regras da IN SFC nº 10/2020.

Assim, a sistematização do processo de consultoria e a implementação de monitoramento dos resultados são fundamentais para que a nova vertente da auditoria interna no Brasil não seja percebida como uma atividade sem responsabilidades do auditor interno, descompromissada, e vá contra o seu gênesis em demonstrar cada vez mais o valor que os trabalhos realizados por auditores internos agregam às Unidades Auditadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A consultoria inserida na definição de auditoria interna como mais uma de suas atividades ao lado da avaliação é registrada oficialmente em 1999 pelo *The IIA*, Instituto referência mundial em auditoria interna. A consultoria desponta em um contexto que a auditoria interna é demandada a demonstrar seu valor além das atividades tradicionais de avaliação para sobreviver num mercado dinâmico e competitivo. A inclusão da consultoria na definição de auditoria interna em 1999 veio somente a atualizar a teoria com o que já ocorria na prática.

No âmbito dos governos, a consultoria está presente como atividade de auditoria interna voltada para o assessoramento da gestão com registros datando de 1968, nos EUA, e no Brasil, no âmbito do Poder Executivo Federal, escopo desta pesquisa, desde o primeiro normativo de auditoria do Poder Executivo Federal, o Decreto nº 67.090 de 1970, representada no termo assessoramento.

Inicialmente, a previsão de assessoramento prevista no Decreto foi direcionada aos controles internos das Unidades Auditadas, assim permanecendo por décadas. Com a evolução e mudança de paradigma de atuação da CGU para o fortalecimento da atuação preventiva e concomitante com a pauta de fortalecimento da governança e gestão de riscos, em 2016 o termo consultoria, conforme proposto pelo *The IIA*, aparece na definição de auditoria interna através da IN nº 1/2016 e, no ano seguinte, incluído nos normativos de auditoria interna do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) por meio da IN SFC nº 3/2017, Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Nesta esteira, a pesquisa teve como objetivo geral analisar o desenvolvimento do serviço de consultoria a cargo da auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Federal brasileiro a partir da publicação da IN SFC nº 3/2017.

O objetivo geral da pesquisa foi alcançado por meio dos resultados obtidos da aplicação da técnica de análise de conteúdo sobre Relatórios anuais com informações relativas às atividades de auditoria interna das Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) SFC, Ciset BACEN, Ciset PR, Ciset MRE, Ciset MD, CCIMAR, CCIEx e CENCIAR, compreendidos no período entre 2017 e 2021; e sobre Relatórios de Consultoria elaborados pela SFC e Ciset MD, entre os anos de 2019 e 2022. Os principais resultados foram guiados

pelo atingimento dos objetivos específicos, momento em que foram analisados a adesão ao serviço de consultoria, suas características e o potencial em agregar valor.

O processo de adesão aos serviços consultivos pelas UAIG do SCI ocorreu gradualmente ao longo dos cinco anos analisados e ainda encontra-se em andamento, visto não ter sido aderido no âmbito de duas UAIG analisadas. Embora a atividade de avaliação ainda seja a principal, quantidade expressiva de serviços classificados como consultoria foram observados nos Relatórios de atividades anuais, chegando em alguns anos a superar as avaliações realizadas.

Na busca em implementar a novel vertente de consultoria proposta na IN SFC nº 3/2017, verificou-se que, de forma geral, os serviços de consultorias foram impulsionados pelas próprias UAIG, com significativo número de treinamentos educacionais realizados por meio de palestras para grupos, emissão de orientações técnicas e respostas a consultas formuladas pelas Unidades Auditadas.

Em consultorias melhores estruturadas com etapas de planejamento, execução e comunicação definidas, que demandaram maior aprofundamento no objeto e tempo dos auditores internos, comunicadas na forma de Relatório de Consultoria, constatou-se maior afastamento do rito operacional da atividade de avaliação em consultorias cujo objeto estava em fase inicial de implementação, ao passo que para consultorias de aperfeiçoamento de objetos já implementados foi observado a condução do serviço predominantemente na forma de avaliação.

A classificação do serviço de consultoria segundo as tipologias propostas no MOT, treinamento, assessoramento/aconselhamento e facilitação, não foram totalmente aderidas pelas UAIG analisadas, demonstrando que a associação entre o serviço executado e a classificação teórica não é óbvia e de fácil entendimento.

No tocante a agregação de valor, verificou-se que a consultoria assim como as atividades de avaliação têm o seu brilho próprio na agregação de valor às políticas públicas e, conseqüentemente, geração de benefícios à sociedade. No entanto, a contabilização e divulgação dos benefícios oriundos dos serviços consultivos não têm sido expostas nos Relatórios anuais das UAIG, muito em virtude da liberdade quanto à decisão de monitorar trazida no MOT.

Diferente da atividade de avaliação da auditoria interna, em que os benefícios podem ser mais facilmente contabilizados a partir do monitoramento das recomendações, na consultoria, a própria interação auditor e auditado na realização do trabalho já é capaz de agregar valor intelectual imensurável, os quais poderão trazer benefícios futuros além dos

esperados a Unidade Auditada, mas que não se encaixam nas regras de contabilização da IN SFC nº 10/2020.

Observou-se, ainda, que embora haja quantidade significativa de consultorias divulgadas, grande parte fugiu à evidenciação do sentido primário da consultoria, com adaptações e atividades não relacionadas. O serviço consultivo previsto na IN SFC nº 3/2017 tem sido contabilizado no âmbito do SCI, em parte, como qualquer prestação de assessoramento realizada pela UAIG, independente da participação do auditor interno e do direcionamento às necessidades específicas das Unidades Auditadas. A distinção entre consultoria em sentido *lato* e *strictu* para identificar a geração de valor da consultoria praticada pela auditoria interna se faz pertinente em Unidades governamentais que além de atuarem como auditoria interna atuam em outras frentes diversificadas.

O termo consultoria traz enraizado o significado da consultoria externa prestada por empresas privadas, cuja atuação é diretamente sobre a resolução de problemas do cliente, termo que se encontra desgastado por escândalos mundiais. No âmbito da auditoria interna governamental, o termo assessoramento tem melhor repasse da significância da atuação dos auditores como assessores da governança na resolução e prevenção de óbices para consecução dos objetivos organizacionais, sem que para isso incorra em cogestão e preserve a independência e objetividade pilares da auditoria.

Por fim, o serviço de consultoria projeta-se além da mera convergência com os padrões internacionais do *The IIA* para uma função atuante na auditoria interna governamental com benefícios às políticas públicas. A valorização da consultoria pelo órgão central de controle e o alinhamento entre as UAIG e a alta administração das Organizações para o assessoramento sobre assuntos estratégicos fazem a ponte para um futuro promissor de deslanche da consultoria no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Os resultados do estudo levam contribuições teóricas à academia no sentido de ser uma pesquisa pioneira em explorar a trajetória e o desenvolvimento do serviço de consultoria proposto nas Normas Internacionais do *The IIA* no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal brasileiro, tema incipiente no Brasil e de poucos estudos na literatura internacional.

Contribuições práticas também são identificadas, pois o estudo direciona para a necessidade de realinhamento da prestação de consultorias pelas UAIG do SCI para a essência da consultoria proposta na *IPPF* e pode embasar a reavaliação de procedimentos pelas demais auditorias internas das esferas Federal e subnacional, que mimetizam as normas da Secretaria Federal de Controle Interno.

Como limitações da pesquisa têm-se a impossibilidade de generalização dos resultados para as UAIG regionais e para as Unidades de Auditoria Interna Singular do SCI e a inacessibilidade ao Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna da Aeronáutica do ano 2019.

As análises foram realizadas estritamente sobre o que foi apresentado nos Relatórios, podendo haver ausência de informação relevante para melhor esclarecimento dos serviços de consultoria prestados, bem como a realização de outras consultorias que por motivo de sigilo ou caráter preparatório, segundo a legislação vigente, não tenham sido informadas nos Relatórios.

Pesquisas futuras podem avançar no estudo do desenvolvimento do serviço de consultoria segundo a visão dos auditores internos que fizeram parte das equipes de consultorias dos Relatórios de Consultoria estudados, para entender as dificuldades do processo, bem como captar a visão dos gestores que receberam o serviço sobre a agregação de valor gerada na consultoria. A pesquisa pode ainda ser replicada no âmbito dos demais Poderes e na esfera subnacional.

REFERÊNCIAS

ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO (Brasil). Secretaria de Controle Interno. Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em: <https://www.gov.br/agu/pt-br/acesso-a-informacao/auditorias/processo-de-contas-anuais>. Acesso em: 1º fev. 2023.

ANDERSON, U. L. Assurance and consulting services. *In: DEVELOPMENT and Practice Aids. Research opportunities in Internal Auditing*. Flórida: The Institute of Internal Auditors, 2003.

ANDERSON, U. L.; HEAD, M. J.; MAR, S.; RAMAMOORTI, S.; RIDDLE, C.; SALAMASICK, M.; SOBEL, P. J. *Internal Auditing: Assurance and Advisory Services*. 5 ed. Flórida: Internal Audit Foundation, 2022.

ANDERSON, U. L.; HEAD, M. J.; RAMAMOORTI, S.; RIDDLE, C.; SALAMASICK, M.; SOBEL, P. J. *Internal auditing: Assurance & advisory services*. 4 ed. Flórida: Internal Audit Foundation, 2017.

ARAÚJO, A.; GOMES, A. M. Gestão de riscos no setor público: desafios na adoção pelas universidades federais brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 32, n. 86, p. 241-254, 2021.

BALBE, R. S. *Controle interno e o foco nos resultados*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/publicacoes/raint/cronologicos>. Acesso em: 1º fev. 2023.

BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. 3a reimp. da 1ª ed. São Paulo: Edições 70, 2016.

BARRETT, P. J. *Internal Audit: The Auditor-General's Perspective*. 1995. Disponível em: https://www.anao.gov.au/sites/default/files/Barrett_internal_audit%20the_auditor_generals_perspective_1995.pdf. Acesso em: 13 nov. 2022.

BEARDSLEY, E.; IMDIEKE, A.; OMER, T. C. *Too Much of a Good Thing? Evidence of a Nonlinear Association Between Non-Audit Services and Audit Quality*. 2022. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3114395>. Acesso em: 11 out. 2022.

BOU-RAAD, G. Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, v. 15, n. 4, p. 182–187, 2000. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900010322461/full/html>. Acesso em: 10 nov.2022.

BOU-RAAD, G.; CAPITANIO, C. The implications of computer hacking on the internal audit function: a banking industry study. *Internal Auditing*, v. 14, n. 3, p. 36-41, 1999.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. *Auditoria*. Atlas, 2002.

BRAGA, M. V. A. *Consultoria, Avaliação e o Nobel de Economia*. 2017. Disponível em: https://ementario.info/consultoria-avaliacao-e-o-nobel-de-economia/?doing_wp_cron=1630500379.7665739059448242187500 10.09.22. Acesso em: 10 set. 2022.

BRAGA, M. V. A. *Controle, Educação e Custos de transação: análise da atuação da Controladoria Geral da União (CGU) na Política Educacional descentralizada para os municípios, de 2005 a 2014*. 2019. 272 p. Dissertação (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento – PPED) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

BRAGA, M. V. A. Um órgão estratégico de controle interno no Poder Executivo Federal: uma demanda permanente das democracias do século XXI. In: FRRRAZ, L. A.; LOBO, L. M.; MIRANDA, R. F. (coord.). *Controle Interno Contemporâneo*. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 91-113.

BRAGA, M. V. A. *As Três Linhas e a Nova Lei de Licitações*. 2022. Disponível em: <https://conaci.org.br/noticias/as-tres-linhas-e-a-nova-lei-de-licitacoes/> Acesso em: 1 nov. 2022.

BRAGA, M. V. A.; CALDEIRA, D. M.; SABENÇA, S. Z. Inovação em accountability no combate à Covid-19 no Brasil: Uma análise empírica do Controle Interno. *Revista da CGU*, v. 12, n. 22, p. 317-329, 2020.

BRAGA, M. V. A.; CALDEIRA, D. M.; SABENÇA, S.Z; SANTOS, F.B. *Os tempos do controle nos novos tempos*. 2020. Disponível em: <https://conaci.org.br/noticias/os-tempos-do-controle-nos-novos-tempos/>. Acesso em: 25 fev. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988. 140 p.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. *Pesquisa de relatórios*. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios?apenasAbertas=false&exibirColunaPendencias=false&apenasModificadasNosUltimos30Dias=false&colunaOrdenacao=dataPublicacao&direcaoOrdenacao=DESC&tamanhoPagina=15&offset=0&dataPublicacaoFim=2022-11-24&tipoServico=2569&fixos=#lista>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023a.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 363, de 14 de fevereiro de 2020. *Altera o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade da Atividade de Auditoria Interna da Controladoria-Geral da União (PRO-Qualidade)*. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/43537/7/Portaria_363_2020.pdf. Acesso em: 20 out. 2022. 2020a.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. *Prestação de Contas do Presidente da República*. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023b.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. *Relatório de Gestão*. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023c.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Portaria nº 3.307, de 23 de outubro de 2022. Aprova a Orientação Prática: Serviços de Auditoria. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 nov. 2022. Seção 1, p. 91. 2022a.

BRASIL. 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*, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 set. 2000. Seção 1, p. 113.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 nov. 2017. Seção 1, p. 3. 2017a.

BRASIL. Decreto nº 11.246, de 27 de outubro de 2022. Regulamenta o disposto no § 3º do art. 8º da Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, para dispor sobre as regras para a atuação do agente de contratação e da equipe de apoio, o funcionamento da comissão de contratação e a atuação dos gestores e fiscais de contratos, no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 out. 2022. Seção 1, p. 1. 2022b.

BRASIL. Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970. Estabelece normas de controle interno, fixa procedimentos de auditoria para o Serviço Público Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 ago. 1970. Seção 1, p. 7403.

BRASIL. Decreto nº 74.439, de 21 de agosto de 1974. Estabelece normas para o acompanhamento da execução orçamentária pelas inspetorias seccionais de finanças e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 ago. 1974. Seção 1, p. 9462.

BRASIL. Decreto nº 84.362, de 31 de Dezembro de 1979. Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 1979. Seção 1, p. 20136.

BRASIL. Decreto nº 85.234, de 6 de outubro de 1980. Aprova o regulamento do órgão central e dos órgãos setoriais dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 out. 1980. Seção 1, p. 19923.

BRASIL. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 mar. 1986. Seção 1, p. 3634.

BRASIL. 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*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, p. 2348.

BRASIL. Exército. Centro de Controle Interno. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em: <http://www.cciex.eb.mil.br/index.php/en/raint-2019>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023d.

BRASIL. Força Aérea Brasileira. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em: <https://www.fab.mil.br/RAINT/>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023e.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view>. Acesso em: 24 nov. 2022.

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

BRASIL. Instrução Normativa nº 5, 27 de agosto de 2021. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 2 set. 2021. Seção 1, p. 160. 2021a.

BRASIL. Instrução Normativa nº 8, de 6 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 dez. 2017. Seção 1, p. 1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-166. 2017c.

BRASIL. Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020. Aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 abril. 2020. Seção 1, p. 59-60. 2020b.

BRASIL. Instrução Normativa nº 13, de 6 de maio de 2020. Aprova os requisitos mínimos a serem observados nos estatutos das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 maio 2020. Seção 1, p. 222. 2020c.

BRASIL. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 maio 2016. Seção 1, p. 14.

BRASIL. Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e altera a Lei nº 7.116, de 29 de agosto de 1983, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), a Lei nº 12.682, de 9 de julho de 2012, e a Lei nº 13.460, de 26 de junho de

2017. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 mar. 2021. Seção 1, p. 3. 2021b.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 abr. 2021. Seção 1, p. 1. 2021c.

BRASIL. Lei Complementar nº 179, de 24 de fevereiro de 2021. Define os objetivos do Banco Central do Brasil e dispõe sobre sua autonomia e sobre a nomeação e a exoneração de seu Presidente e de seus Diretores; e altera artigo da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 fev. 2021. Seção 1, p. 3. 2021d.

BRASIL. Marinha. Centro de Controle Interno. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/ccimar/RAINT>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023f.

BRASIL. 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*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 abr. 1994. Seção 1, p. 6149.

BRASIL. Ministério da Defesa. Secretaria de Controle Interno. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em: <https://www.gov.br/defesa/pt-br/acao-a-informacao/auditorias-1/planejamento-estrategico-e-operacional-1>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023g.

BRASIL. Ministério da Defesa. Secretaria de Controle Interno. 54ª Reunião da Comissão de Controle Interno do Ministério da Defesa. 2019. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/ciset/atas/ataa_dea_reuniaoa_ccia_md.pdf. Acesso em: 1º fev. 2023.

BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Secretaria de Controle Interno. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em: <https://www.gov.br/mre/pt-br/acao-a-informacao/auditorias/auditorias>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023h.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Portaria nº 1.812, de 13 agosto de 2014. *Aprova o manual da metodologia para avaliação da execução de programas de governo 2015*. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44969/5/Manual_AEPG_2015.pdf Acesso em: 24 nov. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. Secretaria de Controle Interno. *Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em: <https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/composicao/orgaos-especificos-singulares/ciset/planejamento-e-resultados>. Acesso em: 1º fev. 2023. 2023i.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial Básico de Governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020d.

CASTRO, D. P. de. *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 446.

CAVALCANTE, P. Innovations in the Federal Government During the Post-new Public Management Era. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 22, n. 6, p. 885-902, 2018. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/51821/inovacoes-no-governo-federal-durante-a-era-pos-nova-gestao-publica>. Acesso em: 23 ago. 2022.

CODY, Thomas G. *Management consulting: a game without chips*. Consultants Bookstore, 1986.

COETZEE, G. P.; DU BRUYN, R. The relationship between the new IIA Standards and the internal auditing profession. *Meditari Accountancy Research*, 2001. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/10222529200100003/full/html>. Acesso em: 4 out. 2022.

CREPALDI, S. A. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

DONADONE, J. C. “Os hunos já chegaram”: Dinâmica organizacional, difusão de conceitos gerenciais e a atuação das consultorias. Tese (Doutorado em Engenharia) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

DONADONE, J. C. O Mercado Internacional de Consultorias nas Últimas Décadas: Crescimento, Diversificação e Formas de Disputa. REGE. *Revista de Gestão USP*, v. 3, p. 51, 2003.

DONADONE, J. C.; SILVEIRA, F. Z. Da; RALIO, V. R. Z. Consultoria para pequenas e médias empresas: as formas de atuação e configuração no espaço de consultoria brasileiro. *Gestão & Produção*, v. 19, n. 1, pp. 151-171, 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/gp/a/nJ4rVkrN8nytQmR9tT8nVNp/?lang=pt>. Acesso em: 17 set. 2022.

EULERICH, M. *The new three lines model for structuring corporate governance: A critical discussion of similarities and differences*. 2021. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3777392. Acesso em: 1 nov. 2022.

FARIAS, H. C. O papel do BNDES na integração do território brasileiro. *GEOUSP Espaço e Tempo*, v. 17, n. 2, p. 119-133, 2013. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/geousp/article/view/74939>. Acesso em: 25 set. 2022.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL (Great Britain). *Objectives, outcome and regulation*. London, UK. 2020. Disponível em: <https://www.frc.org.uk/getattachment/985d9c2a-8a6d-4c8b-8172-06858edfabab/FRC-Annual-Report-and-Accounts-2020-21.pdf>. Acesso em: 11 out. 2022.

FRANCIS, J. R. Are auditors compromised by nonaudit services? Assessing the evidence. *Contemporary Accounting Research*, v. 23, n. 3, p. 747-760, 2006. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1506/4VD9-AE3K-XV7L-XT07>. Acesso em: 8 out. 2022.

GARCIA, L. M. *Análise do controle interno do Poder Executivo Federal brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*. 2011. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

GLENN, E. J. Internal Audit Practice in Australia. Australian Society of Accountants. 1973 *apud* BOU-RAAD, G. Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, v. 15, n. 4, p. 182–187, 2000. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900010322461/full/html>. Acesso em: 10 nov. 2022.

GOMES, A. O.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; OLIVEIRA, T. E. A institucionalização da Controladoria no âmbito do Poder Executivo Municipal no Estado do Ceará. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 1, p. 36-50, 2013. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/9952/a-institucionalizacao-da-controladoria-no-ambito-do-poder-executivo-municipal-no-estado-do-ceara/i/pt-br>. Acesso em: 8 set. 2022.

GONÇALVES, M. A.; VASCONCELLOS, H. Consultoria. *Revista de Administração de Empresas*, v. 31, p. 91-98, 1991. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/cW77n7CdCPfzDp8YYxRDgyh/?lang=pt>. Acesso em: 27 set. 2022.

GREAT BRITAIN. Treasury. *Good Practice Guidance: the consultancy role of internal audit*. London, 2010. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/public-sector-internal-audit-standards-good-practice-guidance>. Acesso em: 29 out. 2022.

HASS, S.; ABDOLMOHAMMADI, M. J.; BURNABY, P. The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, v. 21, n. 8, p. 835-844, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/02686900610703778>
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900610703778/full/html>. Acesso em: 27 set. 2022.

HOLMSTROM, B. Moral hazard and observability. *The Bell journal of economics*, p. 74-91, 1979.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Research Foundation. *Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: 2017*. IIARF. Disponível em: <https://www.theiaa.org/en/promotions/bookstore/IA-CM/>. Acesso em: 19 out. 2022.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS AUSTRALIA. *Whitepaper Internal Audit Service Catalogue*. 2020. Disponível em: http://www.iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iaa-whitepaper_internal-audit-service-catalogue.pdf?sfvrsn=2. Acesso em: 13 nov. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Definição de Auditoria Interna*. IIA BRASIL. 2021. Disponível em: iiabrasil.org.br. Acesso em: 14 ago. 2021.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Introdução às normas*. IIA BRASIL. 2022a. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/introducao-as-normas>. Acesso em: 25 out. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Modelo das Três Linhas do IIA 2020*. IIA BRASIL. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna (normas)*. IIA BRASIL. São Paulo, 2017a. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Orientações de Implantação: Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna*. IIA BRASIL. São Paulo, 2017b. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-de-implantacao>. Acesso em: 17 maio 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Orientações recomendadas*. IIA BRASIL. 2022b. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-recomendada>. Acesso em: 25 out. 2022.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Procedimentos de Auditoria Interna: organização básica da auditoria interna*. 1991 *apud* PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. *Manual de auditoria governamental 2*. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

INSTITUTO RUI BARBOSA. *Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP): nível dois - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*. Belo Horizonte, 2017. 190 p. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel2.pdf>. Acesso em: 18 out. 2022.

INSTITUTO RUI BARBOSA. *Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP): Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público - NBASP 100*. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/-nbasp-/principios-fundamentais-de-auditoria-do-setor-publico/>. Acesso em: 18 out. 2022.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS; CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY. IFAC/CIPFA. *International Framework: Good Governance in the Public Sector*. Nova York, 2014.

JENSEN, M; MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304405X7690026X>. Acesso em: 24 ago. 2022.

JEPPESEN, K. K. Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, v. 7, n. 3, p. 517–539, 1998.

JIANG, L.; MESSIER JR, W. F.; WOOD, D. A. The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming*, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2882787>. Acesso em: 8 nov. 2022.

JOHRI, H. P.; COOPER, J. C.; PROKOPENKO, J. Managing internal consulting organizations: A new paradigm. *SAM Advanced Management Journal*, v. 63, n. 4, p. 4, 1998.

JORGE, R. R. *O exercício da atividade de consultoria pela Auditoria Interna: critérios e limites de atuação*. 2022. 86 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Governança, Tecnologia e Inovação) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022.

KUBR, M. *Management consulting: A guide to the profession*. 4. ed. Geneva: International Labour Office, 2002.

LIMA NETO, R. L. de. O momento de atuação do controle interno no âmbito do Poder Executivo Federal: reflexões acerca das propostas de Anteprojeto de Lei Orgânica da Administração Pública Federal e entes de colaboração. In: BRAGA, M. V. A (coord.). *Controle Interno: estudos e reflexões*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 151-167.

LEMIEUX, R. N.; KOSIEK, T. M. Understanding the business environment and operations. *Internal Auditing*, v. 4, n. 4, p. 89-93, 1989 *apud* SELIM, G.; WOODWARD, S.; ALLEGRINI, M. Internal auditing and consulting practice: A comparison between UK/Ireland and Italy. *International Journal of Auditing*, v. 13, n. 1, p. 9-25, 2009. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1099-1123.2008.00395.x>. Acesso em: 10 nov. 2022.

LENZ, R.; JEPPESEN, K. K. The Future of Internal Auditing: Gardener of Governance. *The EDP Audit, Control, and Security Newsletter - EDPACS*, v. 66, n. 5. p. 1-21, 2022. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/07366981.2022.2036314>. Acesso em: 13 nov. 2022.

MALHOTRA, N. K. *Pesquisa de Marketing: Uma Orientação Aplicada*. Tradução de Ronald Saraiva de Menezes. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2019.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos de metodologia científica*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARRIAGE, M. *Probe urged into break-up of big four accountants, financial times*. 2018. Disponível em: <https://www.ft.com/content/911e8184-283d-11e8-b27e-cc62a39d57a0>. Acesso em: 11 out. 2022.

MCKENNA, C. D. *The Origins of modern Management Consulting*. Business and Economic History, v. 24, n. 1, 1995. Disponível em: <https://thebhc.org/sites/default/files/beh/BEHprint/v024n1/p0051-p0058.pdf>. Acesso em: 17 set. 2022.

MENNICKEN, A.; POWER, M. Auditing and Corporate Governance. *Oxford Handbooks Online*. 2013. Disponível em: <https://academic.oup.com/edited-volume/38593/chapter-abstract/334659966?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 09 nov. 2022.

MICHAELIS. *Dicionário da língua portuguesa*. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/>. Acesso em: 20 nov. 2022.

MIRANDA, R. F. A. Auditoria governamental: classificação, conceitos e peculiaridades. *In*: BRAGA, M. V. A. (coord.). *Controle interno: estudos e reflexões*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 23-39.

MONTENEGRO, T. M.; OLIVEIRA, L. C. A. M. de; LOPES, M. S. A adequabilidade do controle interno no comando da Aeronáutica: uma percepção endógena. *Innovar: Revista de Ciências Administrativas Y Sociales*, v. 28, n.68, p. 51-66, 2018.

MOURA, A. L. N.; SOUZA, B. C. Analisando o impacto da consultoria interna no setor público. *Revista Economia & Gestão*, v. 8, n. 18, p. 53-71, 2008.

NAKAZATO, C. T. I.; SILVA, M. R.; VICENTIN, I. C. Comunicação dos princípios de governança pública nos portais governamentais das grandes capitais mundiais: uma visão continental. *Revista Capital Científico*, v. 19, n. 4, p. 126-141, 2021. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/6735>. Acesso em: 5 maio 2022.

NOBREGA, P. R. D. *Gestão da educação superior sob a ótica da auditoria: um estudo sobre a adesão às atividades de consultoria pelos órgãos de controle interno*. 2021. 133 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas, Gestão e Avaliação da Educação Superior) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2021.

O'DONNELL, G. Accountability Horizontal e Novas Poliarquias. *Lua Nova: revista de cultura e política*, n. 44. p. 27-54, 1998. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ln/a/jbXvTQR88QggqcdWW6vXP8j/?lang=pt#>. Acesso em: 22 ago. 2022.

OLIVEIRA, P. A. A.; ARAÚJO, F. G. Auditoria Just-in-Time e Gestão de Riscos no Contexto da COVID-19: A Experiência do ICMBio. *Revista da CGU*, v. 13, n. 23, p. 95-105, 2021.

OLIVEIRA, T. C. *Audidores Internos Governamentais da Controladoria-Geral da União: como preferem atuar, de forma didática ou repressiva?* 2020. 119 f. Dissertação (Mestrado em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, Brasília, 2020.

OLIVIERI, C; MARTINELLI, B.; MASSUCATTO, P.; SILVA, C. B. Gestão municipal e corrupção na implementação de programas educacionais federais. *Revista de Administração Pública*, v. 52, n. 1, p. 169-179, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/rFNrTRCLyDcMBCw4XcsYyzR/?lang=pt>. Acesso em: 1 set. 2022.

PAULA, A. P. P. de; WOOD JR, T. Dilemas e Ambiguidades da Indústria do Conselho: um Estudo Múltiplo de Casos sobre Empresas de Consultoria no Brasil. *RAC-eletrônica*, v. 2, n. 2, 2008. Disponível em: https://pesquisa-eaesf.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/wood_-_dilemas_e_ambiguidades_da_industria_do_conselho_um_estudo.pdf. Acesso em: 27 set.

2022.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. *Manual de auditoria governamental 2.* ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POWER, M. *The audit implosion: regulating risk from the inside.* London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales. 2000.

QUICK, R. Can prohibitions of non-audit services and an expanded auditor liability improve audit quality?. *International Journal of Auditing*, v. 26, n. 1, p. 18-22, 2022. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/ijau.12268>. Acesso em: 11 out. 2022.

RAHAYU, S; YUDI; RAHAYU. Internal auditors role indicators and their support of good governance. *Cogent Business & Management*, v. 7, n. 1, p. 1751020, 2020. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/23311975.2020.1751020>. Acesso em: 14 jun. 2022.

RAMAMOORTI, S. *Internal auditing: history, evolution, and prospects.* 2003. Disponível em: https://ecommons.udayton.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1028&context=books_ Acesso em: 4 out. 2022.

RAMOS, K. H. C.; MONTEZANO, L.; PINHEIRO, A. O.; AVELAR, M. C. Percepções de Comitês sobre a Aplicação da Governança Pública Federal. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, v. 14, n. 1, p. 95-119, 2021. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/EeN/article/view/7878>. Acesso em: 6 maio 2022.

RITTENBERG, L.E. Auditor Independence and Systems Design. Institute of Internal Auditors, USA, 1977 *apud* BOU-RAAD, G. Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, v. 15, n. 4, p. 182–187, 2000. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900010322461/full/html>. Acesso em: 10 nov.2022.

RODRIGUES, R. Adoção de Ferramentas de Suporte à Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. *Desafio Online*, v. 8, n. 3, p. 459-481, 2020. Disponível em: <https://desafioonline.ufms.br/index.php/deson/article/view/9865>. Acesso em: 23 abr. 2022.

SALES, E. C. A. S.; PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V.; NASCIMENTO, C. P. S. do. Governança no setor público segundo a IFAC – estudo nas Universidades Federais Brasileiras. *Brazilian Journal of Business*, v. 2, n. 2, p. 1477-1495, 2020.

SANT'ANNA, Diocesio. *Consultoria em auditoria governamental: o que é – para que serve – como fazer.* Belo Horizonte: Fórum, 2021.

SAWYERS, L.B.; SUMNERS, G. Sawyer's Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors. Altamonte Springs, Florida, 1973 *apud* COETZEE, G. P.; DU BRUYN, R. The relationship between the new IIA Standards and the internal auditing profession. *Meditari Accountancy Research*. 2001. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/10222529200100003/full/html>. Acesso em: 4 out. 2022.

SELIM, G.; WOODWARD, S.; ALLEGRINI, M. Internal auditing and consulting practice: A comparison between UK/Ireland and Italy. *International Journal of Auditing*, v. 13, n. 1, p. 9-25, 2009.

SILVA, A. H. C. E; ABREU, C. L. de; COUTO, D. C. F. Evolução do controle interno no setor público: Um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2018.

SILVA JUNIOR, A. F. A.; MARINHO, L. L. C. A institucionalização da atividade de auditoria interna no poder executivo federal. *Revista da CGU*, v. 10, n. 16, p. 842-877, 2018.

SIMUNIC, D. A. Auditing, Consulting, and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*, v. 22, n. 2, p. 679-702, 1984.

SMITH, G. Why internal auditing must change to survive. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, v. 11, n. 4, p. 11-15, 2000. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/1097-0053%28200005/06%2911%3A4%3C11%3A%3AAID-JCAF3%3E3.0.CO%3B2-L>. Acesso em: 16 nov. 22.

SOUZA, F. S. R. N. de; BRAGA, M. V. A.; CUNHA, A. S. M de; SALES, P. D. B. de. Incorporação de Modelos Internacionais de Gerenciamento de Riscos na Normativa Federal. *Revista de Administração Pública*, v. 54, n. 1, p. 59-78, 2020.

UNITED STATES. Government Accountability Office. *Internal Auditing in Federal Agencies*. 1968. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/internalauditing1968.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2022.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VIEIRA, L.M. *Auditoria contábil-financeira no setor público: fundamentos, técnicas e aplicações de acordo com as normas da INTOSAI e do TCU*. Brasília: Gestão Pública, 2021. 384p.

Apêndice A – Unidades de registro Relatórios anuais

Quadro 6 – Subcategoria treinamento (continua)

Unidade de registro/ Análise	Tipo de consultoria informado pela UAIG	Escopo/assunto	Análise: total de consultorias
Relatório - UAIG			
RAINT/2019 Ciset MD	Treinamento – 20 Falhas em Convênios	Ministrar treinamento com o fim de informar os convenientes sobre as possíveis falhas e medidas mitigadoras e atenuadoras, com o objetivo de aperfeiçoar a gestão dos recursos públicos transferidos. Unidade: Secretaria-Geral- Departamento do Programa Calha Norte.	1
RAINT/2019 Ciset MD	Treinamento – 20 Falhas em Gestão Hospitalar	Ministrar treinamento sobre achados pelos órgãos de Controle Externo, bem como interno, no intuito de informar sobre as possíveis falhas e medidas mitigadoras e atenuadoras, com o objetivo de aperfeiçoar a gestão dos recursos públicos alocados. Unidade: Hospital das Forças Armadas.	1
RAINT/2019 Ciset MD	Treinamento Entrevistas Linhas de Defesa	- Produzir série de entrevistas relacionadas a convênios e transferências voluntárias, com o objetivo de esclarecer dúvidas, bem como orientar sobre novos normativos acerca dos temas em Questão. Unidade: Secretaria-Geral- Departamento do Programa Calha Norte.	1
RAINT/2019 Ciset MD	Treinamento Elaboração de Cartilhas	- Orientar e direcionar os gestores na implementação de melhores práticas quanto aos riscos e controles em convênios, que possibilitem o aprimoramento da qualidade de gestão, com a devida transparência. Unidade: Secretaria-Geral- Departamento do Programa Calha Norte.	1

Quadro 6 – Subcategoria treinamento (continuação)

RAINT/2019 Ciset MD	Treinamento - Oficinas Linhas de Defesa	Produzir oficinas relacionadas ao controle interno, visando o fortalecimento e a disseminação de conhecimento para servidores e militares em sua área de atuação. Temas: a) Entendendo Planilhas de Custo: contratação e execução; b) Excelência Organizacional sob a via da gestão de Riscos; c) Boas Práticas na elaboração do termo de referência; d) Boas Práticas na elaboração dos estudos preliminares e Mapas de Risco no Planejamento da Contratação; e) Fundamentos na Pesquisa de preços em compras públicas; f) Estruturação da segunda linha de defesa; g) Gestão de riscos e Controles Internos. Unidade: Ministério da Defesa.	1
RAINT/2019 Ciset MD	Treinamento - Cursos presenciais sob demanda	Incentivar a participação de servidores e militares do MD em cursos de capacitação, como forma de ampliar o conhecimento em temas de interesse da administração pública. Unidade: Ministério da Defesa.	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Análises e Regularizações Contábeis	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Apuração de Dano ao Erário e Tomada de Contas Especial (TCE)	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Conformidade dos Registros de Gestão	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Contratos de Terceirização e a Planilha de Custo da IN SEGES 005/2017	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Curso de Preparação para o Comando, Chefia e Direção (CPCOM)	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Elaboração de Termo de Referência e Projeto Básico	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Encerramento do Exercício Financeiro	1

Quadro 6 – Subcategoria treinamento (continuação)

RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Execução Orçamentária e Financeira	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Fiscalização Administrativa	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Formação de Pregoeiro	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gestão de Recursos do Fundo de Saúde do Exército (FUSEx)	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gestão de Pessoas - Pagamento de Pessoal	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gestão de Riscos	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gestão e Fiscalização de Contratos Administrativos	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gestão Patrimonial	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Licitações e Contratos	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Retenções Tributárias	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Sistema de Acompanhamento de Gestão (SAG)	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP)	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Sistema Tesouro Gerencial	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Suprimento de Fundos e Prestação de Contas	1

Quadro 6 – Subcategoria treinamento (continuação)

RAINT/2019 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Sistema Gerencial de Custos	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Simpósio de Controle Interno 2019	1
RAINT/2019 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Programa de Prevenção de Improriedades e Irregularidades	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Análises e Regularizações Contábeis / Conformidade dos Registros de Gestão	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Apuração de Dano ao Erário / SISADE / Tomada de Contas Especial (TCE)	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gestão de Riscos e Controles na Administração Pública	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Contratações emergenciais relativas ao COVID-19	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Complementação do Curso de Preparação de Comandantes (CPCOM)	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Rotinas da Fiscalização Administrativas e do Setor de Material	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Formação de Pregoeiros e Rotinas de Aquisição, Licitação e Fiscalização de Contratos	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Pagamento de Pessoal / Rotinas do Setor Financeiro	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Sistema de Acompanhamento da Gestão (SAG) / Tesouro Gerencial	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP)	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Fórum de Precificação e Pesquisa de Preço	1

Quadro 6 – Subcategoria treinamento (continuação)

RAINT/2020 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Jornada Administrativa	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Seminário de Encerramento do Exercício Financeiro e de Terceirização de Serviços	1
RAINT/2020 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Visita de Orientação Técnica	1
RAINT/2021 Exército	Informado no tópico de consultoria. Treinamento – Cursos e Estágios	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens	1
RAINT/2021 Exército	Informado no tópico de consultoria. Treinamento – Cursos e Estágios	Fiscalização Administrativa, Setor Financeiro, Almoxarifado, Aprovisionamento	1
RAINT/2021 Exército	Informado no tópico de consultoria. Treinamento – Cursos e Estágios	Ordenador de Despesas	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gerenciamento de Riscos e Controles Internos da Gestão	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Aquisições, Licitações, Contratos e Precificação	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Conformidade de Registros de Gestão	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Pagamento de Pessoal	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Gestão Patrimonial	1

Quadro 6 – Subcategoria treinamento (continuação)

RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Formação de Pregoeiros	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Apuração e Acompanhamento de Dano ao Erário	1
RAINT/2021 Exército	Informado no tópico de consultoria. Treinamento – Cursos e Estágios	Tomada de Contas Especial	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Nova Lei de Licitações e Contratos – Lei nº 14.133/21	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Aplicação de Penalidades nos Contratos Administrativos	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Cursos e Estágios	Estágio de Auditoria Interna Governamental – Nível Intermediário	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Atividade Complementar ao CPCOM	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Prevenção de Impropriedades e Irregularidades	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Semana de Atualização Administrativa	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Simpósio de encerramento do exercício financeiro	1
RAINT/2021 Exército	Treinamento – Congressos e Simpósios	Visita de Orientação Técnica	1

Quadro 6 – Subcategoria treinamento (conclusão)

RAINT/2020 Marinha	Treinamento.	Treinamento, que compreenderam a participação dos auditores internos nos seguintes eventos: Curso Expedito de Atualização para Comandantes, em apoio ao Centro de Adestramento Marques Leão.	1
RAINT/2020 Marinha	Treinamento.	Treinamento, que compreenderam a participação dos auditores internos nos seguintes eventos: Curso Especial de Administração para Diretores e Vice Diretores Designados, em apoio ao Centro de Instrução Almirante Nilton Braga.	1
RAINT/2020 Marinha	Treinamento.	Treinamento, que compreenderam a participação dos auditores internos nos seguintes eventos: Estágios Preparatórios para Futuros Adidos e Auxiliares, em apoio ao Estado-Maior da Armada.	1
RAINT/2021 Marinha	Treinamento.	Treinamento, que compreenderam a participação dos auditores internos como instrutores nos seguintes eventos: Curso Expedito de Atualização para Comandantes, em apoio ao Centro de Adestramento Marques Leão; Curso Especial de Administração para Diretores e Vice Diretores Designados, em apoio ao Centro de Instrução Almirante Nilton Braga; e Estágios Preparatórios para Futuros Adidos e Auxiliares, em apoio ao Estado-Maior da Armada.	1
RAINT/2021 Marinha	Treinamento.	Apoio ao Estágio de Auditoria Interna Governamental promovido pelo Centro de Controle Interno do Exército (CCIEx).	1

Fonte: A autora, 2023 a partir dos dados da pesquisa.

Quadro 7 – Subcategoria facilitação (continua)

Unidade de registro/ Análise	Tipo de consultoria informado pela UAIG	Escopo/assunto	Análise: total de consultorias
Relatório - UAIG			
RAINT/2019 Ciset MD	GEORI - Facilitação - Participação em Grupos de Trabalho e Reuniões	Criar espaço de interação entre pessoas que tratam de um assunto em comum, e em que a visão coletiva estimule e traga resultados positivos para a solução de um problema, criação de normas e outros no âmbito da Administração Pública Federal. Unidade: Ministério da Defesa.	1
RAINT/2019 Exército	Facilitação	Não informado.	1207
RAINT/2020 Exército	Facilitação	Orientações sobre processos de apuração de dano ao Erário, Importação e exportação, licitações e contratos, remuneração e Lei de Acesso à Informação; Orientações a partir da avaliação diária de riscos no Sistema de Acompanhamento de Dano ao Erário (SISADE), da análise do Relatório de Prestação de Contas Mensal (RPCM) e Relatório de Exame de Pagamento de Pessoal (REPP), além de respostas a consultas, orientações diversas e atendimentos presenciais/ telefone ; Orientações sobre execução financeira, controle de receitas, restos a pagar, execução de despesas, gestão patrimonial, TCE e dano ao erário e SISADE; Participação em reuniões do Grupo de Coordenação e Acompanhamento de Licitações e Contratos (GCALC); e Orientações Termo de Execução Descentralizada (TED), gestão de Pessoal e PCA. Resposta a consultas sobre processos licitatórios, direitos remuneratórios , atividades Geradoras de Receita e dano ao erário	192
RAINT/2021 Exército	Facilitação	Não informado.	271
RAINT/2020 Marinha	Facilitação	Consubienciado pela prestação de assessoria ao Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha, pelo Diretor do CCIMAR, durante às reuniões ocorridas no referido exercício.	1
RAINT/2021 Marinha	Facilitação	Apoio técnico e assessoramento prestados ao Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) durante às reuniões ocorridas no referido Exercício.	1
RAINT/2021 Marinha	Facilitação	Participação de auditores internos no Grupo de Trabalho atinente às ações preparatórias ao Plano de Concentração Logística (PCL), em atendimento à demanda da Secretaria Geral da Marinha (SGM).	1

Quadro 7 – Subcategoria facilitação (conclusão)

RAINT/2021 Marinha	Facilitação - Subsídios à revisão de atos normativos e normas internas da MB.	Elaboração de subsídios (proposta) para a atualização da Portaria nº 45/MB, de 24 de janeiro de 2013 (Normas sobre o Sistema de Controle Interno da Marinha), que culminaram na publicação da Portaria nº 18/2021, de 18 de maio de 2021, do Comandante da Marinha. OM interessada: Gabinete do Comandante da Marinha (GCM)	1
RAINT/2021 Marinha	Facilitação - Subsídios à revisão de atos normativos e normas internas da MB.	Elaboração de subsídios que contribuíram para a publicação da Portaria nº 19/2021, de 18 de maio de 2021, do Comandante da Marinha, que aprovou o Estatuto da Unidade de Auditoria Interna da Marinha do Brasil. OM interessada: Gabinete do Comandante da Marinha (GCM).	1
RAINT/2021 Marinha	Facilitação - Subsídios à revisão de atos normativos e normas internas da MB.	Elaboração de subsídios visando a revisão da Circular nº 4/2021, que dispõe sobre Transparência Pública – divulgação de informações da Execução Orçamentária e Financeira das Unidades Gestoras da MB, na Internet. OM interessada: Secretaria-Geral da Marinha (SGM).	1
RAINT/2021 Marinha	Facilitação - Subsídios à revisão de atos normativos e normas internas da MB.	Elaboração de subsídios visando a revisão da Circular nº 29/2021, que orienta às OM quanto às atividades da Assessoria de Controle Interno. OM interessada: Secretaria-Geral da Marinha (SGM).	1

Fonte: A autora, 2023 a partir dos dados da pesquisa.

Quadro 8 – Subcategoria Assessoramento/aconselhamento (continua)

Unidade de registro/ Análise		Tipo de consultoria informado pela UAIG	Escopo/assunto	Análise: total de consultorias
Relatório - UAIG				
RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI - Aconselhamento - No Radar – Logística	Disseminar informações relacionadas à área de Logística, com o fim de auxiliar os trabalhos das áreas de interesse, aperfeiçoando os atos de Gestão.	1
RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI – Aconselhamento - No Radar - Gestão de Pessoas	Disseminar informações relacionadas à área de Gestão de Pessoas, com o fim de auxiliar os trabalhos das áreas de interesse, aperfeiçoando os atos de gestão.	1
RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI – Aconselhamento - No Radar - Orçamento e Contabilidade	Disseminar informações relacionadas à área de Orçamento e Contabilidade, com o fim de auxiliar os trabalhos das áreas de interesse, aperfeiçoando os atos de gestão.	1
RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI – Aconselhamento - No Radar - Governança e Gestão	Disseminar informações relacionadas à área de Governança e Gestão, com o fim de auxiliar os trabalhos das áreas de interesse, aperfeiçoando os atos de gestão.	1
RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI – Assessoramento - Orientação Consultiva	Analisar incidentes de questões suscitadas por Autoridade solicitante, em face de julgados do TCU e posicionamento de Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, de forma a auxiliar na tomada de decisão.	1
RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI - Assessoramento – Orientação Consultiva nº 01/2019 – hipóteses de apostilamento	Abordar questões formuladas pela autoridade solicitando à luz de julgados do TCU e Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, de forma a auxiliar na tomada de decisão.	1
RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI - Assessoramento – Orientação consultiva nº 02/2019 - compensação entre acréscimos e Supressões	Abordar questões formuladas pela autoridade solicitando à luz de julgados do TCU e Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, de forma a auxiliar na tomada de decisão.	1

Quadro 8 – Subcategoria Assessoramento/aconselhamento (conclusão)

RAINT/2019 MD	Ciset	GEORI - GEAUD – Assessoramento – Orientação consultiva nº 03/2019 – aditivação de serviços ao Contrato	Abordar questões formuladas pela autoridade solicitando à luz de julgados do TCU e Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, de forma a auxiliar na tomada de decisão.	1
RAINT/2019 MD	Ciset	GEAUD – Assessoramento – Orientação Consultiva (inadmissibilidade)	Abordar questões formuladas pela autoridade solicitando à luz de julgados do TCU e Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal, de forma a auxiliar na tomada de decisão.	1
RAINT/2021 Marinha		Consultorias de Assessoramento: respostas a Consultas Técnicas formuladas por OM da MB sobre temas relacionados a controles internos	Consulta Técnica visando analisar aspectos de controle interno relacionados ao pagamento de pessoal civil – OM interessadas: CLogMat e DFM	1
RAINT/2021 Marinha		Consultorias de Assessoramento: respostas a Consultas Técnicas formuladas por OM da MB sobre temas relacionados a controles internos	Consulta Técnica visando analisar à publicidade de Ordens de Serviço (OS) de direitos pecuniários decorrentes de atividades de inteligência, no Portal de OS, do CCIMAR – OM interessada: Com8ºDN	1
RAINT/2021 Marinha		Consultorias de Assessoramento: respostas a Consultas Técnicas formuladas por OM da MB sobre temas relacionados a controles internos	Consulta Técnica visando analisar a utilização de documentos digitais na composição do suporte documental de despesas pagas - OM interessadas: DFM e COMRJ	1
RAINT/2021 Marinha		Consultorias de Assessoramento: respostas a Consultas Técnicas formuladas por OM da MB sobre temas relacionados a controles internos	Consulta Técnica visando analisar aspectos relacionados à delegação da responsabilidade de Ordenador de Despesas – OM interessadas: DFM e SVPM	1

Fonte: A autora, 2023 a partir dos dados da pesquisa.

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continua)

Unidade de registro/ Análise Relatório - UAIG	Tipo de consultoria informado pela UAIG	Escopo/assunto	Análise: total de consultorias
PCPR/2017 e RG/2017	Não informado.	Em 2017, de forma preventiva e em parceria com a Casa Civil, os Ministérios das Cidades, do Planejamento, do Desenvolvimento e Gestão e da Fazenda, a CGU prestou consultoria na etapa de regulamentação do Programa Cartão Reforma, o qual tem por finalidade a redução do déficit habitacional qualitativo do país. As contribuições da CGU nessa consultoria permitirão ao Governo Federal executar, em 2018, a mesma meta física de 170 mil famílias com orçamento menor, ou seja, com economia estimada em cerca de R\$ 200 milhões.	1
PCPR/2017 e RG/2017	Não informado.	A SFC instituiu em 2017 vários grupos de trabalho, dos quais destacam-se: 1) Grupo de Trabalho de Regulação para formular diagnóstico de trabalhos relevantes dos órgãos de controle em atividades de regulação econômica, apresentar propostas para disseminar o conhecimento e identificar oportunidades de novos trabalhos de auditoria. Os resultados do GT estão consubstanciados no Relatório Final, que foi encaminhado para os órgãos da administração pública federal, contendo diagnóstico dos problemas da regulação dos setores de infraestrutura, social e financeiro, além de propostas de: <ul style="list-style-type: none"> • agenda interna - realização de estudos comparativos sobre temas específicos: autonomia decisória, orçamento e autossuficiência, transparência; acompanhamento preventivo dos estudos técnicos de empreendimentos, audiências e consultas públicas; e avaliação caso a caso, de temas críticos; e • agenda externa, por meio de propostas de normatização para o incremento da transparência ativa e divulgação de informações de gestão e governança, de regulação da atividade e do mercado, dos estudos/projetos e da execução contratual, além da obrigatoriedade da realização da Análise de Impacto Regulatório (AIR) das decisões regulatórias. Essas propostas visam a melhoria do ambiente de negócios, por meio de reformas regulatórias que proporcionem maior segurança jurídica aos setores regulados, e consequentemente, maior atração de investimentos. Como resultado imediato, destaca-se a utilização da expertise desse GT para contribuições acerca das discussões regulatórias sobre Política de Conteúdo Local, podendo destravar projetos no setor de óleo e gás, representando, no curto prazo, investimento de R\$ 240 bilhões. 	1
PCPR/2017 e RG/2017	Não informado.	Grupo de Trabalho instituído com a finalidade de formular diagnóstico e apresentar propostas com vistas a revisão, a avaliação e ao aperfeiçoamento dos procedimentos, inclusive da legislação vigente, referentes as transferências no âmbito do Poder Executivo Federal, especificamente as modalidades voluntárias e fundo a fundo. O resultado do trabalho foi encaminhado ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão para subsidiar o processo de aprimoramento dessas transferências.	1
PCPR/2017 e RG/2017	Não informado.	Grupo de Trabalho criado na SFC visando apresentar contribuições a consulta pública realizada pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (Inmetro), referente ao Programa de Avaliação da Conformidade de Projetos de Engenharia e Obras de Infraestrutura, a denominada Inspeção Acreditada. O resultado das contribuições foi a publicação da Portaria Inmetro no 367, de 20 de dezembro de 2017, cuja essência e disponibilizar ao mercado mais uma ferramenta, que visa a melhoria da qualidade dos estudos e projetos técnicos desenvolvidos antes da execução, aumentando, por conseguinte, a confiança no mercado de infraestrutura, atraindo mais investidores e disponibilizando melhores serviços a sociedade.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

PCPR/2018	Não informado.	Governança na Administração Pública Com o objetivo de aprimorar a governança na administração pública, a atuação da Controladoria se materializou a partir do desenvolvimento de soluções de tecnologia, a exemplo da Ferramenta Análise de Licitações e Editais (Alice), que fornece subsídios para uma atuação preventiva por meio da análise diária e automatizada de editais publicados no Comprasnet; e Implantação do Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores (Sicaf) 100% Digital. Houve também a Implementação do e-Pessoal, sistema criado pela parceria firmada entre a CGU e o TCU, que instituiu malha de informações relativas a aposentadorias e pensões, o que proporcionará, já a partir de 2019, ganhos na análise e melhoria nos gastos públicos.	1
PCPR/2018	Não informado.	Malha Fina de Convênios No âmbito da atividade de auditoria, no serviço de consultoria, foi desenvolvida em conjunto com área de inteligência mecanismo que avalia risco na fase de prestação de contas das transferências voluntárias, representando racionalização do trabalho administrativo de análise de Prestação de Contas. Este desenvolvimento exemplifica a atuação da CGU como órgão Central do sistema de Controle Interno do Poder executivo federal, em sua função de agregar valor à gestão.	1
PCPR/2018	Não informado.	Fundo de Compensação Ambiental (FCA) Em virtude dos desafios enfrentados pelo Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio) para regulamentar a nova modelagem de gestão de recursos por meio do Fundo de Compensação Ambiental (FCA), a CGU tem realizado contribuições nos aspectos de controle, governança e transparência na gestão e execução dos recursos do referido Fundo. Para tanto, em conjunto com o Ministério Público, a Controladoria apresentou sugestões acerca da minuta do Edital de Seleção nº 01/2018, que tem por objeto a seleção de instituição financeira oficial apta a criar, administrar e gerir o fundo privado contábil de natureza financeira.	1
PCPR/2018	Não informado.	Política de Conteúdo Local (PCL) A CGU, no exercício de 2018, foi convidada a participar das discussões do Programa de Estímulo à Competitividade da Cadeia Produtiva, ao Desenvolvimento e ao Aprimoramento de Fornecedores do Setor de Petróleo e Gás Natural (Pedefor) e apresentou contribuições para o aperfeiçoamento da Política de Conteúdo Local, focando no risco de aprimoramento da PCL sem avaliação prévia e estruturada sobre a política existente e no risco de não seleção de segmentos estratégicos na busca pelo desenvolvimento da cadeia de fornecedores de bens e serviços do setor de Óleo e Gás no Brasil.	1
PCPR/2018	Não informado.	Ateste da Execução das Obras no Centro de Lançamentos de Alcântara/MA Por se tratar de um assunto de alta complexidade técnica e de relevante materialidade, a Agência Espacial Brasileira (AEB) recorreu à consultoria técnica da CGU nas fases de análise do processo de ateste da execução das obras contratadas pela empresa binacional Alcântara Cyclone Space (ACS), originada da parceria entre o Brasil e Ucrânia, para lançamentos de veículos espaciais por meio de cooperação na utilização do Veículo Cyclone-4 no Centro de Lançamento de Alcântara/MA.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

PCPR/2018	Não informado.	Guia de Governança Pública e Guias Práticos de Análises Ex-Ante e Ex-Post A CGU contribuiu na elaboração dos Guias de Governança, de Análise Ex-Ante e de Análise Ex-Post de Políticas Públicas, os quais objetivam orientar e fomentar a utilização de boas práticas nas temáticas trabalhadas. O projeto foi capitaneado pela Casa Civil/PR que, no exercício de 2018, publicou os guias na rede mundial de computadores (http://www.casacivil.gov.br/governanca/avaliacao-de-politicas). O Guia de Governança incentiva a necessidade de as instituições públicas buscarem a retomada da confiança da sociedade; busca maior coordenação das iniciativas de aprimoramento institucional; e visa disseminar a utilidade de se estabelecer patamares mínimos de governança. O Guia de Análise Ex-Ante fomenta a realização de avaliação das propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e a boa prática de aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios. O Guia de Análise Ex-Post demonstra que as avaliações realizadas ao longo da execução da política são instrumentos relevantes para a tomada de decisões – dizendo ao gestor o que aprimorar e, em alguns casos, como fazer –, bem como para a melhor alocação de recursos entre as diferentes políticas públicas setoriais.	1
PCPR/2018	Não informado.	Proposta de Redução de Passivos de Prestação de Contas Em atendimento às determinações do Comitê Executivo do Conselho Nacional para a Desburocratização – Brasil Eficiente, foi apresentada à Casa Civil/PR uma proposta para promover a redução do passivo de prestações de contas relativas às transferências obrigatórias de recursos federais a Estados e Municípios nas ações da Secretaria Nacional de Proteção e Defesa Civil do Ministério da Integração Nacional (Sedec/MI).	1
PCPR/2018	Não informado.	79 eventos de Capacitação. Temas: auditoria, ferramentas de apoio à auditoria, gestão de políticas públicas, contratações públicas, liderança, governança, gestão de riscos e controles internos e outro tema não especificado.	79
PCPR/2018 e RG/2018	Não informado.	Levantamento de informações para identificação de riscos estratégicos na Dataprev Foi realizado na Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (Dataprev) trabalho de consultoria com o objetivo de auxiliar a estatal no levantamento de informações para a identificação de riscos categorizáveis como estratégicos. Com base nas informações apresentadas, foram levantados nove riscos que, apesar de não exaurirem o universo de possibilidades envolvendo os objetivos e as operações da estatal, podem servir de guia para um esforço evolutivo da gestão de riscos da Empresa, bem como para alinhar inicialmente as ações de planejamento de auditorias do controle interno. Em suma, o trabalho pretendeu fomentar a discussão de elementos que podem auxiliar a Dataprev nos esforços de atendimento do que consta no art. 1º da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016, ao orientar que “os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança”. Outro benefício foi a agregação de informações dos esforços da Dataprev para implantar uma estrutura de gerenciamento efetivo de riscos. Como encaminhamento, foi orientado à Dataprev que a instância de segunda camada (área de Governança e Controles Internos) proceda à análise das informações e avalie a possibilidade de incorporá-las aos seus processos em andamento, em especial incrementando a identificação e listagem de riscos existentes e as atividades de monitoramento e tratamento aos mesmos.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

PCPR/2019	Não informado.	Rating de Maturidade Regulatória Visando à contribuição para o aumento da participação privada nos investimentos de infraestrutura, principalmente para acesso aos recursos de fundos de apoio a projetos de parcerias público-privadas, foi iniciado pela CGU o projeto de Avaliação da Maturidade Regulatória, em parceria com o Escritório das Nações Unidas de Serviços e Projetos (Unops). O projeto tem como objetivo avaliar a maturidade regulatória dos órgãos públicos em âmbito nacional, de forma a apoiar governos e órgãos reguladores a identificar gargalos e oportunidades na estrutura regulatória e pode contribuir com o processo ascensão do Brasil à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).	1
PCPR/2019 e RG 2019	Não informado.	Painéis da Concessão e Pagamento Previdenciários e Bolsa Família Foram desenvolvidos instrumentos gerenciais (painéis) com informações relacionadas ao pagamento de benefícios pelo Governo Federal. A iniciativa fortalece a gestão de riscos do gestor público federal responsável pelas políticas e oportuniza o controle social por permitir a realização de pesquisas sobre os valores pagos e as quantidades de benefícios concedidos. As consultas reúnem informações tanto de benefícios previdenciários – como aposentadorias, pensões, benefícios por incapacidade, auxílio maternidade e auxílio reclusão – quanto de benefícios assistenciais relacionados ao Benefício de Prestação Continuada (BPC) e ao Bolsa Família. Os painéis estão disponíveis em http://cgu.gov.br/beneficiosprevidenciarios e http://cgu.gov.br/bolsafamilia .	1
PCPR/2019 e RG 2019	Não informado.	Plano Nacional de Segurança Pública (PNSP) A CGU realizou consultoria ao Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP) para aprimoramento do desenho do Plano Nacional de Segurança Pública (PNSP), resultando na internalização, pelo Ministério, de metodologia para desenvolvimento dos modelos lógicos, para vinculação entre Planejamentos Estratégicos e Orçamentários.	1
PCPR/2019 e RG 2019	Não informado.	32 eventos de Capacitação. Em 2019, a CGU promoveu a capacitação de 776 servidores internos e 2.090 servidores externos à CGU em temas ligados à governança, gestão de riscos e controles internos.	32
PCPR/2020	Não informado.	Evento “Boas Práticas e Desafios para a Implementação da Política de Desestatização do Governo Federal” Em novembro/2020, ocorreram dois dias de discussão para contribuir com o processo de revisão da propriedade estatal. O encontro reuniu entidades disseminadoras de boas práticas, órgãos e entidades públicas envolvidas nos projetos de desestatização e desinvestimento. Participaram também órgãos de controle interno e externo responsáveis por avaliar e fornecer consultoria no âmbito do processo como um todo. O evento também contou com a participação de representantes do Poder Legislativo e Judiciário. Foi na modalidade presencial com 40 participantes e com 8.247 visualizações no canal da CGU no Youtube.	1
PCPR/2020 e RG/2020	Não informado.	Consultoria em Riscos à Integridade no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais (IFNMG). O escopo da consultoria foi a identificação de riscos à integridade aos quais a instituição está sujeita. Concluiu-se que a estrutura de atendimento implantada no setor de Ouvidoria precisa ser aprimorada e necessita adequar-se a diretrizes que assegurem a independência e autonomia do setor. Além disso, definiu-se que a alta administração promovesse a inclusão da área de compras e contratações públicas no Programa de Integridade do Instituto. Ademais, sugeriu-se realizar modificações no texto da minuta do código de ética visando a adequação à nova política de integridade adotada pelo IFNMG.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

PCPR/2020 e RG/2020	Não informado.	Economia, para Apoio nos Acordos com Grandes Fornecedores de TIC O objetivo da consultoria foi prestar apoio técnico para a realização de acordos com grandes fornecedores de soluções de tecnologia da informação do Governo Federal. Concluiu-se que as celebrações de acordos corporativos com grandes fornecedores de soluções de tecnologia da informação se mostram como alternativa mais benéfica para a Administração Pública no sentido de que estabelecem valores máximos para as contratações, mitigando o risco de variações elevadas nos preços contratos pelos órgãos e entidades.	1
PCPR/2020 e RG/2020	Não informado. Dentro do tópico de avaliação	Malha fina do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) Foi desenvolvida, em conjunto com o FNDE, a primeira versão da análise automatizada de prestações de contas de programas universais da educação básica. Estes são o Programa Nacional de Alimentação Escolar, o Programa Nacional de Transporte Escolar e o Programa Dinheiro Direto na Escola. Foi um trabalho de consultoria decorrente do acordo de cooperação técnica firmado entre a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) em novembro de 2020. Destina-se ao intercâmbio de informações e tecnologias para superar os obstáculos do atual modelo de análise de prestações de contas. ACHADOS: O passivo de prestações de contas sem análise referente a esses programas é um total de aproximadamente 297 mil processos. A versão inicial da análise automatizada encontra-se em fase de avaliação. Os benefícios com a sua implantação podem superar a cifra de R\$ 2 bilhões de economia. Ela utiliza critérios de riscos para o processo automatizado, evitando a análise individual manual.	1
PCPR/2021 e RG/2021	Não informado.	Consultoria para a Contratação de Geração Térmica Emergencial no Estado do Amapá O trabalho objetivou o acompanhamento das ações do Governo Federal para contornar a interrupção no suprimento de energia elétrica para o Estado do Amapá (AP) e apoiar as partes relacionadas com a resolução da crise, por meio da identificação de riscos associados à atuação da Eletronorte e à segurança energética da região Norte. Os principais riscos identificados pela CGU referem-se à formalização da participação da Eletronorte para geração térmica e neutralidade financeira; à formalização do apoio da Eletronorte à recuperação inicial da Subestação Macapá (AP); à aceleração da entrada em operação de unidades da Usina Hidroelétrica Coaracy Nunes em manutenção preventiva e à cessão onerosa de equipamentos da Eletronorte e viabilidade dos prazos para devolução. A CGU recomendou ao MME: i) estabelecer procedimentos a serem seguidos caso o Poder Concedente necessite requisitar agentes do setor de energia elétrica, públicos ou privados, para atuar em resposta a situações emergenciais de restrição temporária ao fornecimento de energia elétrica; e ii) avaliar a necessidade de regulamentar, entre outros aspectos, o cadastro das capacidades dos agentes para contribuir nas respostas e as formas de contratação ou requisição e de remuneração (contemplando, se necessário, regras para mensuração de neutralidade de custos e para remuneração do lucro). Acesse o relatório aqui.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

PCPR/2021 e RG/2021	Não informado.	<p>Secretaria de Defesa Agropecuária (SDA/Mapa)</p> <p>A CGU apoiou a Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (SDA/Mapa) sobre o Sistema de Inspeção de Produtos de Origem Vegetal (Sisbi-POV), o qual se encontrava em processo de redesenho. O sistema foi criado para assegurar que as ações de inspeção industrial e sanitária de produtos de origem vegetal sejam realizadas com métodos universalizados e aplicados equitativamente em todos os estabelecimentos inspecionados.</p> <p>No âmbito da consultoria, foram realizadas: duas capacitações para servidores do Mapa e de Órgãos de Defesa Agropecuária Estaduais; o mapeamento do processo de análise de equivalência e adesão dos Serviços de Inspeção Estadual (SIE) ao Sisbi-POV; a facilitação e aperfeiçoamento da análise de contexto dos processos do Sistema (pontos fortes e fracos, além das oportunidades e ameaças), com proposição de ações a partir de metodologia de tomada de decisões multicritérios; e a identificação, análise, avaliação e proposta de tratamento aos riscos do processo de adesão dos SIE ao Sisbi-POV em aderência à Política de Gestão de Riscos e Controles Internos do Mapa. Foram elaborados dois planos de ação, os quais, se implementados, contribuirão para a adesão de entes nacionais ao Sistema, fortalecendo as atividades de inspeção (aumento da capilaridade, melhoria na coordenação e comunicação entre os componentes do sistema, dentre outros). Além disso, permitirão o adequado tratamento dos riscos relacionados, à luz dos normativos do Ministério, contribuindo para a consecução dos objetivos da inspeção de produtos de origem vegetal. Acesse o relatório aqui.</p>	1
PCPR/2021 e RG/2021	Não informado.	<p>Câmara de Comércio Exterior (Camex)</p> <p>A CGU realizou trabalho de consultoria, atendendo solicitação do Ministério da Economia, para apoio ao aperfeiçoamento da governança dos colegiados da Câmara de Comércio Exterior (Camex). O trabalho teve como escopo a integridade da liderança, a segurança da informação, o funcionamento dos colegiados, a gestão de riscos, o monitoramento da estratégia e a transparência. A consultoria entregou diversos produtos, com destaque para os “pontos de atenção” que são linhas de partida para o estabelecimento de medidas de integridade efetivas; o auxílio no mapeamento do processo de emissão e de monitoramento de recomendações; os modelos de plano de trabalho e de relatório de atividades, possíveis objeto de monitoramento e indicadores; os riscos identificados e avaliados para o processo de tomada de decisão na análise dos pleitos de alterações tarifárias; os aspectos a serem considerados pelos colegiados quanto à segurança da informação, entre outros. Acesse o relatório aqui.</p>	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

PCPR/2021 e RG/2021	Não informado.	Proposta de Aquisição de Imóvel (PAI) – Avaliação do Processo e Resultados Iniciais Consultoria com o objetivo de aperfeiçoar a sistemática de operacionalização das Propostas de Aquisição de Imóveis (PAI) prevista no art. 23-A da Lei nº 9.636/1998. A Proposta de Aquisição de Imóveis (PAI) é uma das principais inovações da Lei nº 14.011/2020, que possibilita a aquisição, por qualquer pessoa física ou jurídica, de imóveis que não estejam inscritos em ocupação ou sujeitos ao regime enfiteútico (foreiros à União). A União possui cerca de 700 mil imóveis em todo o território nacional. Desses, cerca de 55 mil estão aptos para venda. O advento do PAI inverte a lógica tradicional dos processos de venda de imóveis da União em que o Governo anunciava a alienação de um imóvel e estabelecia a avaliação de preços de mercado. Agora, o particular (pessoa física ou jurídica) indica à Administração Pública qual imóvel tem interesse e providencia a avaliação de mercado do bem, caso a Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União (SPU) não disponha de avaliação atualizada para aquele bem indicado pelo particular. Para mitigar os riscos identificados, foram feitas recomendações de aperfeiçoamento do processo, por exemplo: ampliação do rol de informações disponibilizadas de forma ativa; estabelecimento de normas de compliance; melhorias na modelagem da operação de venda para a fomentar a transparência e resguardar o interesse da Administração frente à proposta do particular; e aperfeiçoamento dos procedimentos para impedir a alienação de imóveis de interesse público. Acesse o relatório aqui.	1
RA/2017 Ciset PR	Não informado.	Consultoria para o Programa de Parcerias de Investimentos (PPI) Foram realizadas ações destinadas ao assessoramento e consultoria sobre questões voltadas ao controle interno junto aos órgãos com projetos habilitados pelo Conselho do Programa de Parcerias de Investimentos (CPPI), subsidiando os trabalhos da Secretaria do PPI. A atuação preventiva, nesse caso, foi importante para evitar adversidades futuras em relação às inconformidades de atos, além de fortalecer os controles internos dos respectivos órgãos.	1
RA/2017 Ciset PR	Não informado.	Capacitação de gestores Públicos. Ciset/SG-PR organizou, em parceria com a Secretaria de Administração, os eventos “Processo Administrativo Disciplinar” e “Gestão de Riscos”, capacitando o total de 136 gestores federais da Presidência da República, bem como de suas respectivas unidades e entidades vinculadas, da Vice-Presidência da República e da Advocacia-Geral da União.	2
RA/2017 Ciset PR	Não informado.	Normativos e orientações às unidades jurisdicionadas. Cartilha de Aposentadorias e Pensões: Focando em ações preventivas e orientadoras, foi desenvolvida a Cartilha de Aposentadorias e Pensões, com base nas experiências agregadas por meio de avaliações dos atos de aposentadorias e pensões emitidos pelas Unidades Jurisdicionadas da Presidência da República. A Cartilha foi elaborada de maneira didática, organizada com perguntas e respostas, com o objetivo de esclarecer questões conceituais, visando inclusive atender aos gestores públicos iniciantes nos assuntos. Trata-se de um documento orientador, que, apesar de não exaurir os assuntos relacionados ao tema, indica os elementos essenciais que necessitam de atenção por parte dos interessados (servidores e seus respectivos dependentes), assim como dos responsáveis pelas atividades administrativas que resultarão em elementos constitutivos dos atos de aposentadorias e pensões. A publicação ocorreu em dezembro de 2017 e está disponível no site da Secretaria-Geral da Presidência da República.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

RA/2018 Ciset PR	Não informado.	Gabinete de Intervenção na Segurança Pública no Rio de Janeiro: a Ciset/PR destacou um servidor para prestar suporte técnico, <i>in loco</i> , aos processos inerentes às compras públicas necessárias à recuperação da capacidade operativa dos Órgãos de Segurança Pública do Estado do Rio de Janeiro, de sorte que o alcance desse objetivo se sujeite a todas as normas vigentes relacionadas à matéria, com destaque para o Acórdão TCU 1358/2018 - Plenário. 14. A atuação da Ciset consiste em verificar nos processos já formalizados a adequação das aquisições com o Planejamento Estratégico do GIRF; a consistência da justificativa da requisição da compra ou serviço; a definição da especificação e a adequação do orçamento e preço estimado, prestando consultas técnicas à Secretaria de Administração do GIRF. 15. Vale ressaltar que o Orçamento Autorizado para as aquisições do GIRFJ é de R\$ 1,2 bilhão, sendo que até novembro/2018 foram realizados 36 pregões, 1 dispensa e 4 inexigibilidades, totalizando R\$ 562 milhões.	1
RA/2018 Ciset PR	Não informado.	Programa de Integridade da Presidência da República: Em abril de 2018, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU) publicou a Portaria nº 1.089/2018, que regulamenta o Decreto nº 9.203/2017 e estabelece procedimentos para estruturação, execução e monitoramento de programas de integridade em órgãos e entidades do Governo Federal (ministérios, autarquias e fundações públicas). Assim sendo, a Secretaria Geral da Presidência da República, sob orientação desta Ciset, constituiu grupo de trabalho com a finalidade de estruturar os Programas de Integridade da Presidência da República envolvendo a Secretaria Geral, a Secretaria de Governo, o Gabinete de Segurança Institucional e a Casa Civil. 18. Ato contínuo, a Ciset proveu subsídios e orientações técnicas específicas voltada para a adequada e tempestiva implementação e publicação dos Planos de Integridade de suas respectivas pastas. 19. A atuação tempestiva contribuiu para a publicação dos Planos de Integridade da Casa Civil, da Secretaria-Geral e do Gabinete de Segurança Institucional em atendimento ao prazo de 30 de novembro de 2018, estabelecido na Portaria CGU nº 1.089 de 25 de abril de 2018, principalmente em função da ação articulada desta Setorial de Controle Interno junto ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União – CGU.	1
RA/2018 Ciset PR	Não informado.	2.2.3. Análise Prévia de Editais 20. Na busca contínua de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, esta Ciset, por meio dos serviços de avaliação e de consultoria, em parceria com os gestores, analisou 48 editais no montante total de R\$ 286 milhões, dos quais originaram sugestões de melhoria acatadas e implementadas pelos gestores aprimorando os editais de compra e contratações e mitigando os riscos de exposição de imagem da Presidência da República. 21. 22. Neste sentido, foram enviadas aos gestores 15 Notas Técnicas envolvendo um montante de R\$ 160 milhões, que na maioria dos casos suspenderam as contratações com vistas a adoção das medidas necessárias para readequação dos processos.	1
RA/2018 Ciset PR	Não informado.	Orientações técnicas: Outra iniciativa desta Ciset foi a emissão da Orientação técnica para preenchimento da planilha de custos e composição de preços para contratação de profissionais terceirizados. A orientação foi emitida com o intuito de aperfeiçoar as contratações de serviços terceirizados nas unidades vinculadas à Presidência da República.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

RA/2018 Ciset PR	Não informado.	Orientações técnicas: Normativa nº 170, de 19 de setembro de 2018, estabeleceu um novo formato de apresentação do relatório de gestão que compõe o processo de prestação anual de contas, qual seja o modelo de relato integrado, a ser observado pelos gestores da Presidência da República quando da elaboração de seus relatórios relativos à gestão 2018. 2. Nesse sentido, a Ciset tem realizado reuniões com integrantes das unidades ministeriais da Presidência da República, buscando orientar tecnicamente sobre a elaboração do mencionado documento. O resultado do trabalho terá reflexos no exercício de 2019, quando se dará a entrega dos documentos ao TCU.	1
RAINT/2019 Ciset PR	Não informado. – CGCON.	Identificar as estruturas de governança dos órgãos da Presidência da República, identificando fatores críticos de sucesso e oportunidades de melhoria: 4 Relatórios de Levantamento. Os trabalhos permitiram levantamento situacional, das estruturas de governança dos órgãos da Presidência da República, considerando as competências mencionadas em decretos de estruturação, os fatores críticos de sucesso e oportunidades de melhoria, de forma a agregar conhecimento e possibilitar o assessoramento e consultoria aos gestores na estruturação e modernização do modelo de governança existente. O trabalho resultou no documento “Conceitos de centro de governo aplicados à Presidência da República” que consolida o conhecimento sobre os principais conceitos relacionados a centro de governo, com a finalidade de auxiliar as diferentes áreas da Presidência da República na reflexão sobre a sua atuação no contexto do centro de governo brasileiro, contribuindo para, eventualmente, melhorias em processos ou mudanças estruturais no âmbito da Presidência da República alinhadas para o alcance dos objetivos do governo.	4
RAINT/2019 Ciset PR	Não informado. – CGCON.	Auxiliar os gestores na implementação de mecanismos de governança: 8 estruturas implementadas. O assessoramento à gestão contribuiu para a revisão da portaria de governança da Secretaria-Geral da Presidência da República (SGPR); para a elaboração de proposta de Regimento Interno do Comitê de Governança Institucional da SGPR; e para o levantamento dos procedimentos de apuração ou punição de atos de corrupção existentes na Presidência da República para, em colaboração com o Ministério da Justiça, na implementação da Ação nº 09/2019 (Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro – Enccla). O conhecimento adquirido possibilitou auxiliar a gestão na elaboração de respostas a questionário sobre Centro de Governo para composição do Plano Diretor de Governança e Gestão do Estado (PDGGE), cuja elaboração, no âmbito da Presidência da República, foi coordenada pela Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais da Casa Civil (SAAG/CC).	8
RAINT/2019 Ciset PR	Não informado. – CGCON.	Auxiliar os gestores na interlocução, atendimento de demandas e articulação de interesses junto ao TCU. 15 comunicações estabelecidas.	15
RAINT/2019 Ciset PR	Não informado. – CGCON.	Reportar às autoridades competentes as deliberações dos órgãos de controle e outras informações estratégicas de interesse das unidades. 40 informes.	40

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

RAINT/2019 Ciset PR	Não informado. – CGCON.	Orientar os gestores quanto a elaboração dos relatórios de gestão das Unidades Prestadoras de Contas (UPCs) da Presidência da República. Nos últimos anos o Tribunal de Contas da União (TCU) tem requerido o formato de relato integrado no processo de prestação de contas da administração pública. No caso da Presidência da República, cuja composição abrange uma diversidade de órgãos, o formato de relato integrado se mostra um desafio. Nesse contexto, a ação da Ciset/Presidência consistiu em estudar o funcionamento sistematizado da organização para assessor os gestores na construção de um formato de prestação de contas que refletisse, de fato, o funcionamento da Presidência da República, contribuindo para melhorar a sua Prestação de Contas perante o controle externo e a sociedade. 9 UOC orientadas.	9
RAINT/2019 Ciset PR	Não informado. – CGCON.	Auxiliar os gestores na implementação de Programa de Integridade: Vale destacar que embora a meta inicial tenha sido a publicação de quatro planos de integridade, com o amadurecimento do tema pelos estudos desenvolvidos pela equipe, apesar de diferentes produtos finalizados no exercício de 2019, considera-se que as atividades desenvolvidas cumpriram com o objetivo de prestar apoio à alta administração com elementos importantes para a tomada de decisão sobre a matéria, principalmente promovendo a sensibilização para a construção de um programa de integridade único, que alcance todos os órgãos da Presidência da República.	4
RAINT/2019 Ciset PR	Não informado. – CGCON.	Assessorar os gestores na implementação e funcionamento da política de gestão de riscos: A meta inicial consistiu no assessoramento para a construção de política de gestão de riscos para os 4 principais órgãos da Presidência da República (Casa Civil, Gabinete de Segurança Institucional, Secretaria de Governo e Secretaria-Geral). Os estudos para a elaboração das políticas foram iniciados, resultando na proposta para uma política de gestão de riscos de abrangência transversal para a Presidência da República. Contudo, diante das constantes mudanças ocorridas na alta administração dos órgãos da Presidência da República não houve publicação de política, embora o assessoramento tenha sido realizado. Ao longo do exercício também foram iniciados dois trabalhos de assessoramento na temática de riscos organizacionais, mas em função das mudanças ocorridas na alta administração da Secretaria-Geral da Presidência da República e, conseqüente, nas prioridades da gestão, os trabalhos foram descontinuados.	4
RAINT/2019 Marinha	Não informado.	Não informado. Apenas foi informado 690h de consultorias realizadas.	1
RAINT/2020 Ciset MD	Não informado.	Orientação preventiva, na forma de disseminação de julgados do Tribunal de Contas da União, Normativos, Notícias e Ferramentas sobre Logística. Unidade: Administração Central do MD (ACMD).	1
RAINT/2020 Ciset MD	Não informado.	Orientação preventiva, na forma de disseminação de julgados do Tribunal de Contas da União, Normativos, Notícias e Ferramentas sobre Governança e Gestão. Unidade: Administração Central do MD (ACMD).	1
RAINT/2020 Ciset MD	Não informado.	Orientação preventiva, na forma de disseminação de julgados do Tribunal de Contas da União, Normativos, Notícias e Ferramentas sobre Orçamento e Contabilidade. Unidade: Administração Central do MD (ACMD).	1
RAINT/2020 Ciset MD	Não informado.	Orientação preventiva, na forma de disseminação de julgados do Tribunal de Contas da União, Normativos, Notícias e Ferramentas sobre Gestão de Pessoas. Unidade: Administração Central do MD (ACMD).	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (continuação)

RAINT/2020 Ciset MD	Não informado.	Orientação preventiva, na forma de informação direcionada e pontual ao gestor. Unidade: Administração Central do MD (ACMD).	1
RAINT/2020 Ciset MD	Não informado.	Fornecer Aconselhamento à CHELOG/EMCFA na governança e gestão de riscos orçamentária, financeira e operacional nas ações de enfrentamento ao Covid-19 a cargo do MD (Operação Covid-19).	1
RAINT/2020 Ciset MD	Não informado.	Monitoramento das avaliações operacionais consultivas 1 e 2/2019. Unidade: HFA.	1
RAINT/2020 Ciset PR	Não informado.	Segurança da informação. 1 demandada pela Secretaria-Geral.	1
RAINT/2020 Ciset MRE	Não informado.	Durante o ano de 2020, foram solicitados 81 serviços de consultoria por parte dos Postos do Brasil no exterior principalmente para sanar dúvidas relacionadas a aplicação do Guia de Administração de Postos – GAP/2018. [...] Com base nas competências estabelecidas no Anexo da Portaria-MRE nº 212, de 30 de abril de 2008- RISE, a Gerência de Apoio Técnico – GEAT/COAUD realizou 81 ações durante o exercício de 2020 [...].	81
RAINT/2021 Ciset MRE	Não informado.	Durante o ano de 2021, os postos localizados no exterior e demais unidades do ministério solicitaram 57 análises que versaram basicamente sobre dúvidas advindas do Guia de Administração de Postos GAP/2018 e demais legislações.	57
RAINT/2021 Ciset MD	Não informado.	Compras públicas conduzidas pela ACMD identificadas pelo sistema ALICE.	1
RAINT/2021 Ciset MD	Não informado.	Informação ao Gestor.	1
RAINT/2021 Ciset MD	Não informado.	No Radar.	1
RAINT/2021 Ciset MD	Não informado.	Levantamento de normativos, estrutura e funcionamento da Secretaria-Executiva de Coordenação de Ações de Assistência Emergencial (SECAAE). Realização de levantamento para avaliar a inclusão de atividade na SECAAE no PAINT 2022. Papéis de trabalho no E-aud.	1

Quadro 9 – Subcategoria não classificadas (conclusão)

RAINT/2021 Ciset PR	Não informado.	Objeto: Gerenciamento Integrado do Governo: Monitoramento do desempenho das ações prioritárias Objetivo: Assessoramento ao Tribunal de Contas da União no monitoramento dos trabalhos do Centro de Coordenação das Operações do Comitê de Crise da Covid-19 (CCOP/Casa Civil), previsto no Processo TC 016.708/2020-2. Origem da demanda: obrigação legal.	1
RG/2021	Não informado.	Aumento Limites das transferências voluntárias De forma a apoiar a tomada de decisão sobre o possível aumento dos limites mínimos de valores para a celebração de instrumentos de Transferências Voluntárias da União foi realizada análise estatística descritiva dos instrumentos celebrados entre 2018 e 2020, bem como a simulação de 3 cenários em que ocorre a variação dos patamares mínimos. A majoração dos valores mínimos como condicionante para a celebração de instrumentos das Transferências Voluntárias de recursos da União impactará significativamente os Municípios, na medida em que grande parcela das transferências destinadas para esses entes são de valores próximos aos limites mínimos. Adicionalmente, o impacto nesses entes se mostra na representatividade que possuem em relação aos Estados e Organizações Sociais, sendo vigorosamente maior em termos de quantitativo. Com efeito, o aumento dos limites proporcionará uma racionalização burocrática na política pública das transferências voluntárias da União, haja vista a redução da quantidade de instrumentos. Por outro lado, proporcionará também uma maior eficiência alocativa porque evitará a pulverização de recursos em ações de baixa relevância para a União. Dessa forma, o estudo recomenda o aumento do limite. Acesse o relatório aqui.	1

Fonte: A autora, 2023 a partir dos dados da pesquisa.

Quadro 10 – Subcategoria outras classificações

Unidade de registro/ Análise	Tipo de consultoria informado pela UAIG	Escopo/assunto	Análise: total de consultorias
Relatório - UAIG			
RAINT/2019 Ciset MD	Auditoria de Desempenho - Avaliação Operacional Consultiva (AOC)	Avaliação Operacional Consultiva (AOC) compartilhada com a equipe do HFA e decorrente de demanda do HFA relativa ao contrato de alimentação hospitalar, objetivando fornecer subsídios à elaboração de novo contrato.	1
RAINT/2019 Ciset MD	Auditoria de Desempenho - Avaliação Operacional Consultiva (AOC)	Avaliação Operacional Consultiva (AOC) compartilhada com a equipe do HFA e decorrente de demanda do HFA relativa ao contrato de manutenção do SGH, objetivando fornecer subsídios à elaboração de novo contrato.	1

Fonte: A autora, 2023 a partir dos dados da pesquisa.

Apêndice B – Unidades de registro Relatórios de Consultoria

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continua)

Relatório de Consultoria	R01	R02	R03	R04	R05	R06
Unidade de registro						
Solicitante do serviço consultivo	<p>A CGU elaborou uma proposta de serviço de consultoria, com o intuito de assessorar o MJSP sob os aspectos do gerenciamento de riscos e de controles internos referentes à PNSPDS e ao PNSP. Após reuniões realizadas com a Assessoria Especial de Controle Interno (AECI) e com a Secretaria Executiva (SE-MJSP), o MJSP oficializou um pedido de consultoria para a CGU assessorar na revisão e no aprimoramento do atual PNSP. [...] Nesse arcabouço, dentre os meios e instrumentos legalmente previstos, está o Plano Nacional de Segurança Pública (PNSP). Com a sua publicação no final de 2018, a Controladoria-Geral da União, por meio da</p>	<p>Então, após contato prévio e reuniões realizadas entre a Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Minas e Energia - CGENE e a Secretária Executiva do Ministério das Minas e Energia, o Ofício nº 69/2019/SE-MME (SEI 1057242) formalizou a solicitação de orientações para a implementação do Guia de Avaliação de Impacto Regulatório (AIR), desenvolvido pela Casa Civil da Presidência da República, tendo escolhido como caso de estudo o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - Luz 7 para Todos (LpT), em execução desde 2004 e</p>	<p>A Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior – SE/Camex buscou parceria com a Controladoria Geral da União – CGU para a realização de consultoria voltada ao aprimoramento dos processos de governança de comitês e grupos técnicos criados no âmbito da Camex, a fim de auxiliar o mapeamento de pontos críticos e de riscos bem como de propor ações concretas de melhoria da gestão, promovendo ganhos de eficiência, fortalecimento do sistema de conformidade (compliance) e aumento da</p>	<p>A realização da consultoria foi motivada por solicitação formal da STRAB, e foi executada no contexto da implementação de novo sistema de gestão do Abono Salarial, desenvolvido pela Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (Dataprev) e utilizado no processo de identificação de beneficiários do ano-base 2020, que tiveram benefícios pagos no exercício 2022.</p>	<p>Considerando os riscos, materialidade, relevância e criticidade do tema relacionado à contratação de serviços de refeição decidiu-se, conjuntamente com os gestores do HFA, pela realização de uma AOC para respaldar as operações da Unidade com subsídios para a tomada de decisão por parte dos gestores quando da realização da nova licitação. Para tanto, se definiu as seguintes questões de auditoria.</p>	<p>A realização deste trabalho deu-se por solicitação do Chefe de Gabinete do EMCFA, por intermédio do Ofício nº 33400/APOG/CEMCFEA/MCFA-MD (SEI 4408830), tendo originado as Ordens de Serviço nº 2/2022/CGORI/CISET-MD, de 24 de janeiro de 2022 e nº 3/2022/CGORI/CISET-MD, de 29 de abril de 2022, com respaldo no Manual de Avaliação Operacional do Ministério da Defesa1, 1ª Edição de março de 2021.</p>

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Solicitante do serviço consultivo	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Justiça e Segurança Pública, realizou análise preliminar e priorizou um trabalho de auditoria a ser executado durante 2019. Entre as opções de serviço (avaliação ou consultoria), conseguiu-se acordar com a alta administração do MJSP que o segundo tipo de serviço seria o mais adequado para a situação.	sem alterações, em função do conjunto de informações disponíveis sobre o mesmo.	transparência.			
Formalização do entendimento entre as partes	Não destacado.	Posteriormente, foi firmado Termo de Entendimento, previamente acordado entre o Diretor de Auditoria de Políticas de Infraestrutura da SFC e o Secretário Executivo Adjunto do MME, visando atender a necessidade do Ministério em consolidar uma metodologia de avaliação das políticas públicas sob sua responsabilidade de maneira a prover informações gerenciais mais robustas para a tomada de decisões.	O Termo de Compromisso, assinado entre a SE-Camex/ME e a CGU em fevereiro de 2020, teve como escopo determinados aspectos dos mecanismos de governança previstos no Decreto 9.203/2017: integridade (liderança), funcionamento dos colegiados, gestão de riscos e monitoramento (estratégia) e transparência (controles). Foram abordados, também, aspectos da segurança da informação, visto que é importante a governança apoiar as políticas e estratégias das funções de gestão. Os trabalhos da consultoria foram realizados em quatro comitês: Coninv, CAT, Conex e Gecex. Entretanto, alguns aspectos foram tratados para todos os colegiados da Camex.	Registre-se, entretanto, que conforme estabelecido no Termo de Compromisso da consultoria, o MTP estará responsável pela definição e pelo monitoramento de quaisquer ações adotadas em atenção às recomendações; assim, as informações da DTI poderão ser recepcionadas e tratadas internamente pelos gestores do Abono Salarial, visando a adoção das providências cabíveis.	Não destacado.	Não destacado.

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Finalidade da consultoria	[...] consultoria para a CGU assessorar na revisão e no aprimoramento do atual PNSP	[...] orientações para a implementação do Guia de Avaliação de Impacto Regulatório (AIR), desenvolvido pela Casa Civil da Presidência da República, tendo escolhido como caso de estudo o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - Luz para Todos (LpT), em execução desde 2004 e sem alterações, em função do conjunto de informações disponíveis sobre o mesmo.	[...] apoio ao aperfeiçoamento da governança dos colegiados da Camex.	A consultoria teve como objetivo geral subsidiar o aperfeiçoamento do processo de identificação dos beneficiários do Abono Salarial.	Este trabalho foi realizado no intuito de avaliar a gestão e sugerir melhorias nos processos internos do HFA quanto à contratação de serviços de alimentação hospitalar.	A presente AOC teve como objetivo prestar consultoria a fim de verificar em que medida as estruturas de governança e de gestão de riscos/controles internos da CHELOG/EMCFA-MD, no que concerne à atuação da Secretaria-Executiva de Coordenação de Ações de Assistência Emergencial (SECAAE), contribuem para o alcance dos objetivos da Operação Acolhida.
Objetivos relacionados a governança, gerenciamento de riscos e controles internos	[...] consultoria para a CGU assessorar na revisão e no aprimoramento do atual PNSP. [...] O serviço teve como escopo de trabalho o assessoramento das Unidades do MJSP no processo de aprimoramento dos controles internos e do gerenciamento de riscos aplicados à Política e ao Plano Nacional de Segurança Pública.	De sua parte, a CGENE disponibilizou equipe de auditores para executar a consultoria solicitada, pretendendo buscar uma adaptação do framework (metodologia de avaliação) inicialmente disponível no documento Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para a Elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR, desenvolvido pela Casa Civil, como ferramenta de tomadas de decisões gerenciais, aplicando esta	A Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior – SE/Camex buscou parceria com a Controladoria Geral da União – CGU para a realização de consultoria voltada ao aprimoramento dos processos de governança de comitês e grupos técnicos criados no âmbito da Camex, a fim de auxiliar o mapeamento de pontos críticos e de riscos bem como de	Buscou-se identificar oportunidades de aprimoramento nos controles internos relacionados ao processo de habilitação de beneficiários do Abono Salarial.	Este trabalho foi realizado no intuito de avaliar a gestão e sugerir melhorias nos processos internos do HFA quanto à contratação de serviços de alimentação hospitalar.	[...] objetivo prestar consultoria a fim de verificar em que medida as estruturas de governança e de gestão de riscos/controles internos da CHELOG/EMCFA-MD, no que concerne à atuação da Secretaria-Executiva de Coordenação de Ações de Assistência Emergencial (SECAAE), contribuem para o alcance dos objetivos da Operação Acolhida.

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Objetivos relacionados a governança, gerenciamento de riscos e controles internos		<p>metodologia no Programa LpT. Além disso, pretendia-se obter como resultados da Consultoria, a elaboração pelo MME de um relatório consolidando os resultados obtidos pela aplicação da metodologia de AIR (ex-ante e ex-post), bem como a elaboração de minuta de normativo (portaria), contendo orientação de como utilizar a metodologia de avaliação desenvolvida no processo, aplicável a outras políticas públicas no âmbito do Ministério (framework).</p>	<p>propor ações concretas de melhoria da gestão, promovendo ganhos de eficiência, fortalecimento do sistema de conformidade (compliance) e aumento da transparência.</p>			
Objetivos específicos	<p>Não destacado.</p>	<p>De sua parte, a CGENE disponibilizou equipe de auditores para executar a consultoria solicitada, pretendendo buscar uma adaptação do framework (metodologia de avaliação) inicialmente disponível no documento Diretrizes Gerais e Guia Orientativo para a Elaboração de Análise de Impacto Regulatório – AIR, desenvolvido pela Casa Civil, como ferramenta de tomadas de</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>a) Identificação de oportunidades para aperfeiçoamento das regras de negócio implementadas no Sistema do Abono Salarial; b) Identificação de oportunidades para aperfeiçoamento das regras de negócio utilizadas no serviço de Análise de Risco; e c) Verificação da consistência da implementação (eficácia e efetividade) dos controles Estabelecidos.</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Objetivos específicos</p>		<p>decisões gerenciais, aplicando esta metodologia no Programa LpT. Além disso, pretendia-se obter como resultados da Consultoria, a elaboração pelo MME de um relatório consolidando os resultados obtidos pela aplicação da metodologia de AIR (ex-ante e ex-post), bem como a elaboração de minuta de normativo (portaria), contendo orientação de como utilizar a metodologia de avaliação desenvolvida no processo, aplicável a outras políticas públicas no âmbito do Ministério (framework).</p>				
-------------------------------------	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Questões de auditoria</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Considerando os riscos, materialidade, relevância e criticidade do tema relacionado à contratação de serviços de refeição decidiu-se, conjuntamente com os gestores do HFA, pela realização de uma AOC para respaldar as operações da Unidade com subsídios para a tomada de decisão por parte dos gestores quando da realização da nova licitação. O HFA providenciou estudos de viabilidade administrativa, econômico e financeira que considera alternativas (separar coletividade sadia/enferma; licitar por itens; interromper alimentação para a coletividade sadia; criação de rancho</p>	<p>Para a realização dos trabalhos, foi elaborada a Matriz de Planejamento (Sei nº 4784714) com a seguinte questão: Em que medida as estruturas de governança e de gestão de riscos/controles internos da CHELOG/EMCFA-MD, no que concerne à atuação da Secretaria-Executiva de Coordenação de Ações de Assistência Emergencial (SECAAE), contribuem para o alcance dos objetivos da Operação Acolhida? A referida questão deveria ser respondida por meio das seguintes subquestões:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Em que medida o planejamento estratégico, os objetivos, as metas e os indicadores estabelecidos pela CHELOG/EMCFA-MD contribuem para a realização das competências do Ministério da Defesa definidas para a Operação Acolhida? 2. Em que medida a supervisão e o monitoramento da execução do planejamento estratégico, metas e indicadores contribuem para o alcance dos objetivos da SECAAE? 3. Em que medida o planejamento operacional, a execução, o controle orçamentário e a gestão financeira, contábil e patrimonial da SECAAE contribuem para a realização das competências do Ministério da Defesa definidas para a Operação Acolhida? 4. Em que medida a supervisão e o monitoramento, pela SECAAE, da execução dos recursos orçamentários pelas unidades descentralizadas (UG apoiadoras) contribuem para a realização das competências do Ministério da Defesa definidas para a Operação Acolhida?
-------------------------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Escopo	<p>Serviço teve como escopo de trabalho o assessoramento das Unidades do MJSP no processo de aprimoramento dos controles internos e do gerenciamento de riscos aplicados à Política e ao Plano Nacional de Segurança Pública.</p>	<p>Então, após a assinatura do Termo de Entendimento pelo MME e pela CGU, foi elaborado o Plano de Trabalho contendo a dinâmica da consultoria que seria empregada pela equipe de servidores da CGENE junto ao DPUE/MME, bem como as atividades e etapas a serem realizadas, conforme metodologia de AIR, além de estabelecer o cronograma pré-acordado. Essa dinâmica se constituía do levantamento e registro das informações exigidas em cada etapa pela equipe do DPUE/MME, as quais seriam submetidas à equipe de auditoria da CGENE, para avaliação e homologação, concluindo-se as respectivas atividades previstas, bem como as etapas.</p>	<p>O Termo de Compromisso, assinado entre a SE-Camex/ME e a CGU em fevereiro de 2020, teve como escopo determinados aspectos dos mecanismos de governança previstos no Decreto 9.203/2017: integridade (liderança), funcionamento dos colegiados, gestão de riscos e monitoramento (estratégia) e transparência (controles). Foram abordados, também, aspectos da segurança da informação, visto que é importante a governança apoiar as políticas e estratégias das funções de gestão. Os trabalhos da consultoria foram realizados em quatro comitês: Coninv, CAT, Conex e Gecex. Entretanto, alguns aspectos foram tratados para todos os colegiados da Camex. O Termo de Compromisso, assinado em fevereiro de 2020, estabeleceu como escopo o aperfeiçoamento da governança de cinco colegiados: Comitê-Executivo de Gestão –</p>	<p>O escopo do trabalho recaiu sobre o processo de identificação de beneficiários aplicado para o ano-base de 2020, cujos benefícios seriam pagos no ano-calendário de 2022. Foram analisados o Sistema do Abono Salarial e o serviço de Análise de Risco do Abono Salarial, desenvolvido em formato piloto no ano de 2022.</p>	<p>Assim, estabeleceu-se como escopo da auditoria identificar alternativas que alterem o modelo atual de contratação, ou seja, separando em dois contratos (coletividade sadia e enfermos). Além disso, foram estabelecidas alternativas dentro do modelo vigente que possam reduzir custos e melhorar os controles sem prejuízo da qualidade, considerando que o objeto envolve pessoas que se utilizam das refeições fornecidas pelo HFA.</p>	<p>Para a realização dos trabalhos, foi elaborada a Matriz de Planejamento (Sei nº 4784714) com a seguinte questão: Em que medida as estruturas de governança e de gestão de riscos/controles internos da CHELOG/EMCFA-MD, no que concerne à atuação da Secretaria-Executiva de Coordenação de Ações de Assistência Emergencial (SECAAE), contribuem para o alcance dos objetivos da Operação Acolhida? [...] Vale ressaltar ainda que esta AOC teve como escopo a avaliação das estruturas de governança e da gestão de riscos/controles internos da CHELOG e SECAAE, com ênfase na eficiência e eficácia dos seus processos e resultados, [...]</p>
---------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Escopo			Geceex; Comitê de Financiamento e Garantia das Exportações – Cofig; Comitê de Defesa Comercial – CDC; Comitê Nacional de Investimentos - Coninv; e Comitê de Alterações Tarifárias – CAT. Posteriormente, a pedido dos gestores, o Cofig foi substituído pelo Conselho Consultivo do Setor Privado – Conex e o CDC foi retirado em virtude da ausência de seu Decreto de regulamentação.			
Critério	Não destacado.	Não destacado.	Para a execução da consultoria em tela, foram utilizados como subsídios os normativos que tratam da Camex e dos colegiados selecionados, documentos e informações encaminhados pela Subsecretarias de Investimentos e de Estratégia Comercial – Sinve e Strat, da SE-Camex bem como referências, códigos e guias que abordam os temas constantes do Termo de Compromisso. As principais fontes de	Os seguintes documentos forneceram os critérios utilizados no âmbito do serviço consultivo Prestado: [...]	Não destacado.	Não destacado.

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Critério			critérios utilizadas encontram-se no Anexo 1. Em relação à gestão de riscos, foram utilizados como subsídios a Política e o Guia de Gestão de Riscos, bem como o Sistema Ágatha do Ministério da Economia - ME.			
Achado	Não destacado.	Não destacado.	Quanto às reuniões ocorridas em 2021, observou-se que não foram publicadas as datas de cinco das oito reuniões ordinárias e das 5 extraordinárias realizadas pelo CAT neste exercício. Constatou-se que datas previstas para agosto a dezembro/2021 de todos os referidos colegiados já estão no site. [...]	Por fim, apesar da possibilidade de ocorrência de pagamentos indevidos do Abono Salarial, seja por erro ou fraude, não foram identificadas disposições legais ou regulamentos tratando de hipóteses e de procedimentos relacionados à cobrança e ao ressarcimento de valores identificados como indevidos após o pagamento. [...]	2.1 Achados: A licitação separada dos itens alimentação de enfermos e alimentação da coletividade sadia duplica os custos com postos de trabalho. [...] 3.9 Achados nº 2.16: O HFA não possui ferramentas para fiscalizar e controlar os preços da nutrição enteral, parenteral e suplementos.	SITUAÇÃO VERIFICADA: As normas relativas à Operação Acolhida, no âmbito das competências atribuídas a este Ministério, não estão sendo divulgadas por meio de sítio eletrônico mantido pelo MD, em atendimento à Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011). OPORTUNIDADES DE MELHORIA: Manter atualizada a listagem dos normativos relacionados à Operação Acolhida, bem como disponibilizar link referente às fontes de publicação desses documentos, de tal forma que as informações sejam utilizáveis ao aperfeiçoamento de outras ações emergenciais. [...]

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Elaboração dos produtos</p>	<p>A primeira etapa da consultoria consistiu da construção de diagnóstico do atual PNSP. O objetivo foi de consolidar percepções externas (Órgãos Estatais, sociedade civil organizada, dentre outros) e internas (unidades do MJSP) sobre o PNSP. [...] A proposta da Equipe de Consultoria foi elaborar o Modelo Lógico da PNSPDS em nível abrangente (“alto nível”), possibilitando visualizar os relacionamentos dos programas geridos pelo MJSP com os resultados desejados e impactos esperados.</p> <p>Para isso, as seguintes etapas foram executadas e serão detalhadas a seguir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Questionário eletrônico – coleta de problemas, causas e consequências. • Oficina presencial para elaboração de propostas modelos lógicos. • Consolidação de dados pela Equipe de Consultoria. [...] Assim, para o desenvolvimento dos modelos lógicos durante a Oficina, a Equipe de Consultoria elaborou uma árvore de problemas preliminar, consolidando respostas de 27 questionários⁵. [...] Oficina. 	<p>A primeira etapa, abrangendo o Diagnóstico do Problema e o Relatório de Diagnóstico, demandou 2 (dois) meses de reunião, estudo dos manuais e ferramentas, levantamento de documentação e informação sobre o LpT, apresentação da metodologia, desenho da árvore de problemas, principais causas e consequências, finalizando com a validação do relatório de diagnóstico pelos supervisores de ambas as áreas (MME e CGENE).</p> <p>Após a elaboração da árvore de problemas, identificou-se que o problema da política pública (população em áreas rurais sem acesso à energia elétrica) ainda persistia, [...] Identificado o problema, a próxima ação foi a definição dos objetivos (geral e específico), por meio da metodologia de AIR (modelo lógico causal e lógico teórico) para solucioná-lo, cujo Objetivo Geral (impacto) identificado era “População rural com acesso ao serviço público de fornecimento de energia</p>	<p>Além disso, foram realizadas 16 reuniões, com representantes da Sinve, da Strat e do Gabinete da SE-Camex. Os assuntos referentes a cada reunião são apresentados no Anexo 3. [...] Registra-se que no âmbito da Consultoria, a CGU auxiliou o mapeamento do processo de emissão e de monitoramento de recomendações no âmbito do Conex, que se encontram nos Anexos 5 e 6. [...] O monitoramento de tais aspectos pode apontar para uma possível inatividade dos colegiados ou possíveis problemas no funcionamento deles. No Anexo 8, estão detalhadas algumas sugestões de aspectos passíveis de monitoramento. [...] No Anexo 8 estão detalhados alguns indicadores de processo. [...] As principais medidas estabelecidas pela SE-Camex e os principais aspectos a serem considerados pelos colegiados, sugeridos pela</p>	<p>Assim, a partir, principalmente, de interlocuções com os gestores e com a Dataprev, propôs-se representação⁴ gráfica com as principais etapas e atores do processo de identificação do Abono Salarial. A representação, validada pela STRAB, foi disponibilizada aos gestores como um dos produtos da consultoria (Anexo 3 – Fluxo do Abono Salarial). Em que pese a utilidade de representações gráficas para compreensão de processos, tais representações limitam-se a informações sobre o que é feito (etapas) e por quem as atividades são executadas (responsáveis). Assim, a partir do fluxo proposto, foram levantadas informações para detalhamento dos seguintes aspectos relacionados às etapas do processo: responsáveis (quem), momento da realização (quando), insumos necessários (como), motivo da realização (o porquê) e as entregas/resultados esperados. O detalhamento realizado foi registrado em documento disponibilizado aos gestores como um dos produtos da consultoria</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado</p>
---------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------	----------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Elaboração o dos produtos</p>	<p>de Modelos Lógicos – elaboração presencial. Em seguida, foi realizada oficina presencial entre os dias 25 de junho de 2019 e 3 de julho de 2019 (com duração total de seis dias) na Escola Nacional de Administração Pública (ENAP, Campus Jardim). A oficina contou com a participação de 42 representantes6 de todas as Unidades entrevistadas durante o diagnóstico (exceto a SENAPRED/MCidadania, que não enviou representantes). São unidades federais ligadas à execução de políticas públicas da área de segurança pública e defesa social que, em um trabalho conjunto, desenvolveram um total de 42 modelos lógicos aplicados a 26 macroproblemas, tais como alto índice de criminalidade violenta, deficiência de comunicação entre os órgãos de segurança pública, descontinuidade de financiamento de programas governamentais de segurança pública, expansão do crime organizado e desestruturação do sistema penitenciário. [...] Para o segundo grupo, a Equipe de Consultoria realizou reuniões adicionais</p>	<p>elétrica” e, como Objetivo Específico, a “Disponibilização de infraestrutura de energia elétrica para o atendimento dos pedidos de ligação”. [...] A terceira etapa consistiu na revisão conjunta pelas equipes envolvidas dos resultados alcançados decorrentes das análises realizadas pelo DPUE/MME na etapa anterior, concluindo-se pela necessidade de expandir e aprofundar o universo das alternativas de financiamento, bem como a inclusão de análises quantitativas como custo-benefício, multicritérios entre outras. [...] deu-se início à quarta etapa dos trabalhos da consultoria sendo procurados e convidados novos atores a participarem das reuniões (IPEA, ABC-MRE, BNDES dentre outros) para que pudessem contribuir com suas expetises auxiliando a equipe do DPUE/MME e da CGENE/CGU na compreensão e análise das novas alternativas.</p>	<p>consultoria, encontram-se no Anexos 4 e 7. [...] A consultoria auxiliou no mapeamento do processo de emissão e de monitoramento de recomendações no âmbito do Conex, apresentando subsídios para a elaboração de recomendações, e na definição de formas de monitoramento dessas instâncias, com sugestões de modelos de plano de trabalho e de relatório de atividades, possíveis objeto de monitoramento e indicadores.</p>	<p>(Anexo 4 – Detalhamento do Processo do Abono Salarial). A representação do fluxo processual (Anexo 3) e o detalhamento do processo (Anexo 4) foram utilizados para o mapeamento de riscos inerentes às atividades de identificação de beneficiários e de pagamento do Abono Salarial (Anexo 5 – Levantamento de riscos do Abono Salarial). Da análise dos artefatos produzidos durante a consultoria, foram identificados pontos de atenção a serem avaliados pelos gestores, especialmente quanto à possibilidade de aprimoramento de fluxos e/ou regulamentos internos, os quais serão apresentados em sequência.</p>		
-----------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Elaboração o dos produtos</p>	<p>e contou com auxílio de colaboradores do MJSP. Eles auxiliaram nos ajustes e no refinamento dos modelos lógicos. [...] A análise preliminar do PNSP vigente não possibilitou um relacionamento entre os seus objetivos e os objetivos da PNSPDS. Desse modo, a equipe de consultoria apresentou para o MJSP duas alternativas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Manter os objetivos descritos pelo PNSP, mas requerendo uma “tradução” entre eles e os objetivos da PNSPDS. • Inserir no PNSP os objetivos conforme declarados na PNSPDS, desenvolvendo estratégias e ações a partir deles. [...] Outro produto elaborado pela equipe da consultoria foi o painel de informações qualitativas. Ele relaciona informações coletadas nos modelos lógicos, nos projetos e indicadores estratégicos e na carteira de políticas públicas vigentes no MJSP e abrange outros produtos da consultoria. <p>O objetivo desse painel foi aproximar os instrumentos estratégicos do MJSP dos resultados e dos impactos levantados na Oficina de Modelo Lógico, possibilitando visualização rápida e objetiva das ações do PNSP e seus relacionamentos com os instrumentos já existentes no MJSP. [...] Com esse novo 21 painéis, o MJSP poderá validar e revisar todos os dados coletados pela equipe de consultoria, sendo uma fonte de informações importante para a revisão do PNSP.</p>					
-------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--	--	--	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Métodos e técnicas</p>	<p>Para refletir isso, o diagnóstico foi organizado em três partes: • Diagnóstico Situacional (percepção da CGU e de outras entidades sobre o PNSP); • Percepção do PNSP pelos integrantes do SUSP (unidades federais responsáveis por operacionalizá-lo); Orçamento do Ministério da Justiça e Segurança Pública (análise da execução orçamentária dos programas finalísticos do MJSP). Para confecção desse diagnóstico foram utilizados como subsídio: a) Análise da equipe de auditoria da CGU; b) Documentos produzidos por outros órgãos/entidades acerca do PNSP (TCU e</p>	<p>Reuniões foram escolhidas como a principal ferramenta de trabalho a ser utilizada nessa consultoria, acordada entre a equipe de servidores da CGENE e pela equipe técnica do Departamento de Políticas Sociais e Universalização do Acesso à Energia - DPUE da Secretaria de Energia Elétrica- SEE do MME, complementada com outras ferramentas padronizadas e utilizadas nas atividades de auditoria. [...] Diante desse cenário e tendo em vista as discussões em várias instâncias do Governo como no âmbito do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais (CMAP), do Tribunal de</p>	<p>Foi, ainda, utilizada a técnica de benchmarking para verificar o funcionamento de outros órgãos e buscar exemplos de desempenho dos processos analisados. Para tanto, foram realizadas pesquisas nos normativos de 34 colegiados, levantando informações sobre: natureza, finalidade, composição, existência de código de conduta, tratamento de conflito de interesses, sigilo, canal de denúncias, reuniões, deliberações, pautas, atas, entre outras. [...] Além disso, foram realizadas 16 reuniões, com representantes da Sinve,</p>	<p>De forma a avaliar o funcionamento dos controles interno, foram aplicadas técnicas de auditoria assistidas por computador para reexecução de procedimentos de identificação de beneficiários. Ademais, foram realizadas indagações, orais e escritas, e análises documentais para avaliação dos fluxos e dos procedimentos relacionados ao processo de habilitação de Beneficiários.</p>	<p>A metodologia deste trabalho consistiu em reuniões da equipe desta Ciset/GEAUD com os gestores, Ordenador de Despesas e membros da ACI, DCAF e do GT para planejamento da próxima contratação dos serviços de alimentação hospitalar para o levantamento de dados, documentos e preenchimento da Matriz de Planejamento e Achados da AOC. Nenhuma restrição foi imposta ao desempenho do trabalho, executado mediante o exame de</p>	<p>Este trabalho foi realizado em observância com as normas de auditoria interna governamental e a análise abrangeu documentos fornecidos pelos demandantes, bem como pesquisa realizada em sítios eletrônicos, videoconferências e solicitações de auditoria, com vistas à validação das informações obtidas. Para tanto, foram aplicadas atividades de consultoria, em conformidade com o subitem 1.2 do MOT, visando a execução das etapas previstas no Plano de Trabalho da AOC (Sei nº 4784274), quais sejam: <input type="checkbox"/> Análise RECI; <input type="checkbox"/> Análise documental;</p>
----------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Métodos e técnicas</p>	<p>IPEA); c) Dados disponíveis no SIAFI e SIOP; d) Entrevistas estruturadas com todas as unidades federais classificadas como integrantes operacionais do SUSP4.</p>	<p>Contas da União (TCU) e Grupo de Trabalho do MME, bem como o cenário atual da economia impactando as Distribuidoras que o Ministério propôs um estudo de caso sobre o Programa LpT, realizando um novo olhar, seguindo as etapas da Metodologia de AIR (ex-ante e ex-post), visando a identificação do problema, suas principais causas e consequências, identificando e analisando as possíveis alternativas de ações para sua mitigação ou solução, realizando um recorte especial sobre as fontes de financiamento (recursos) das mesmas, para decisão pelos gestores, cujos resultados seriam validados em reuniões e consolidado mediante relatório.</p>	<p>da Strat e do Gabinete da SE-Camex. Os assuntos referentes a cada reunião são apresentados no Anexo 3.</p>		<p>documentos e informações apresentadas.</p>	<p>Aplicação de entrevistas/questionários; <input type="checkbox"/> Mapeamento de processos; e <input type="checkbox"/> Facilitação na autoavaliação de controles internos (oficina preparatória). Além disso, foram realizadas reuniões com integrantes da CHELOG, SECAAEE – Manaus/AM e da FT Log Hum - Boa Vista/RR com o intuito de alinhar conceitos e finalidades do plano de trabalho acordado (SEI 4784274).</p>
----------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	-----------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Trabalho relacionado a avaliação</p>	<p>Dentre as conclusões do diagnóstico, destacam-se as seguintes:</p> <p>a) O PNSP tem falhas relevantes como a dissociação com os instrumentos de planejamento e orçamento do Ministério, governança ampla e complexa e carência de elementos gerenciais mínimos (indicadores e metas, responsáveis). Especificamente sobre a dissociação com os instrumentos de planejamento e orçamento, convém registrar que o PNSP foi concebido no Ministério da Segurança Pública, em 2018. Com a fusão dos Ministérios em 2019 (Justiça e Segurança Pública), esperar-se-ia o alinhamento das ações do PNSP aos referenciais estratégicos (planejamento, orçamento).</p> <p>b) A maior parte das unidades federais de segurança pública não foi consultada formalmente quando da construção do PNSP (embora exista coincidência entre tarefas pelos órgãos e algumas previstas no Plano).</p> <p>c) Há metas e indicadores adotados pelas unidades</p>	<p>[...] o Ministério propôs um estudo de caso sobre o Programa LpT, realizando um novo olhar, seguindo as etapas da Metodologia de AIR (ex-ante e ex-post), visando a identificação do problema, suas principais causas e consequências, identificando e analisando as possíveis alternativas de ações para sua mitigação ou solução, realizando um recorte especial sobre as fontes de financiamento (recursos) das mesmas, para decisão pelos gestores, cujos resultados seriam validados em reuniões e consolidado mediante relatório.</p>	<p>[...] Com relação à seleção de seus dirigentes, os colegiados são formados pelos ocupantes dos cargos descritos nos normativos e por representantes indicados pelos órgãos que os compõem. Apenas o Conex possui representantes da sociedade civil em sua composição. [...] Não foi possível avaliar o exercício da suplência no âmbito desses comitês visto que as atas não identificam os cargos de alguns participantes (Coninv) ou os nomes dos presentes (CAT). Em resposta ao relatório preliminar, encaminhado em 4/10/2021, a Sinve, secretaria executiva do Coninv, relatou que passou a incluir tais informações nas atas desse colegiado. Já a SE-Camex reforçou que a previsão desses requisitos nas atas passou a ser incluída nos regimentos internos de alguns colegiados.[...] Em relação ao CAT, observou-se divergências no</p>	<p>Posto isso, foram realizadas avaliações sobre os seguintes aspectos relacionados à gestão do Abono Salarial:</p> <p>1. O fluxo e a formalização de definições relacionados ao processo de identificação de beneficiários e pagamento do Abono Salarial;</p> <p>2. A definição e a implementação das regras de negócio para identificação de beneficiários do Abono Salarial;</p> <p>3. A definição e a implementação de pesquisas no âmbito do projeto piloto do serviço de Análise de Risco do Abono Salarial.</p>	<p>2.1 Achados: A licitação separada dos itens alimentação de enfermos e alimentação da coletividade sadia duplica os custos com postos de trabalho. [...] 3.9 Achados nº 2.16: O HFA não possui ferramentas para fiscalizar e controlar os preços da nutrição enteral, parenteral e suplementos.</p>	<p>Vale ressaltar ainda que esta AOC teve como escopo a avaliação das estruturas de governança e da gestão de riscos/controles internos da CHELOG e SECAAEE, com ênfase na eficiência e eficácia dos seus processos e resultados, [...]</p>
------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Trabalho relacionado a avaliação	<p>federais de segurança pública não previstos ou sinalizados no PNSP.</p> <p>d) Não há um processo de gerenciamento de riscos aplicado ao PNSP.</p> <p>e) Nos últimos três anos, o percentual do orçamento do Ministério executado em programas finalísticos diminuiu: em 2016, foram liquidados R\$ 2,48 bilhões no Programa 2081 – Justiça Cidadania e Segurança Pública (programa finalístico do Ministério); em 2017, R\$ 1,50 bilhões; em 2018, R\$ 1,17 bilhões.</p> <p>f) A principal estratégia de atuação do MJSP para execução do Programa 2081 é a transferência de recursos para Estados e Distrito Federal – destinados ao reaparelhamento de forças policiais – sem, contudo, existir uma avaliação do quanto esse tipo de aquisição contribui para o atingimento dos objetivos estratégicos das políticas nacionais de segurança pública.</p>		<p>quantitativo de membros, quando se compara os normativos e a portaria de designação dos membros: [...] Constatou-se, em relação ao Coninv: atas sem identificação dos cargos de alguns participantes e da titularidade ou suplência; indicação de representantes que, pelo site, não são titulares nem suplentes, que podem ter votado inclusive; e sem informação dos membros ausentes ou sem substitutos. Quanto ao CAT, observou-se que não constam informações referentes aos nomes dos presentes com respectivos cargos, detalhando os titulares e os suplentes; nomes dos ausentes; nome dos convidados, por exemplo.</p>			
Resultados	<p>RESULTADOS DA CONSULTORIA 11</p> <p>1. Conclusão de Etapa: Diagnóstico do Plano Nacional de Segurança Pública. 11</p>	<p>Como desdobramento e aprendizado decorrente da consultoria, foi criado o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica</p>	<p>RESULTADOS DA CONSULTORIA</p> <p>1. Governança 13</p> <p>1.1. Integridade 13</p> <p>1.2. Funcionamento de Colegiados 15</p>	<p>Diante do exposto, concluiu-se, em relação às regras para cálculo dos dias trabalhados no ano base: a) O Documento de Especificação de Requisitos</p>	<p>De posse das informações levantadas, o testes e verificações evidenciaram que as alternativas para se</p>	<p>Como resultado do atual estudo sobre governança, gestão de riscos e controles internos no âmbito da CHELOG/SECAAE, as oportunidades de melhorias</p>

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Resultados	<p>2. Produto: Oficina de Modelos Lógicos de Programas de Segurança Pública e Defesa Social. 13</p> <p>3. Produto: Inter-relação (causa e efeito) dos objetivos definidos pelo PNSP com os da PNSPDS. 17</p> <p>4. Produto: Relação detalhada de metas e indicadores vinculados a cada um dos objetivos do PNSP. 19</p> <p>5. Reunião de repasse de informações. (Criação de memória do trabalho. Encerramento da consultoria.) 22</p>	<p>na Amazônia Legal – Mais Luz para a Amazônia - MLA, instituído por meio do Decreto nº 10.221/2020, como solução mais adequada para o atendimento da realidade local da Região Amazônica. A opção do Programa de utilizar outras fontes de recursos além da CDE, a serem regulamentadas pelo MME, em conjunto com outros órgãos governamentais, decorreu da capacitação propiciada pela consultoria à equipe técnica do DPUE/MME para aplicar a metodologia de AIR internamente e dar o suporte necessário às etapas de concepção e instituição com sucesso do MLA.</p>	<p>1.3. Gestão de Riscos 27</p> <p>1.4. Monitoramento 27</p> <p>1.5. Transparência Ativa 35</p> <p>2. Segurança da Informação 38</p> <p>3. Lacunas Identificadas 39</p>	<p>apresenta regra de negócio incorreta, a qual, no entanto, não foi utilizada pela Dataprev no processamento: adoção de contagem padrão de 30 dias para meses trabalhados integralmente (página 178, Item 1). Destaque-se, ainda, que a referida regra é conflitante com os exemplos apresentadas nas páginas 179 e 180 do mencionado documento;</p> <p>b) Foi aplicado procedimento sem previsão legal e em desacordo com disposições do Documento de Especificação de Requisitos (páginas 178, Item 3), o que resultou em superestimava dos dias trabalhados para ao menos 218.532 trabalhadores, com impacto no valor do benefício do Abono Salarial ano-base 2020 para 116.841 deles, totalizando R\$ 12.361.794,00 em possíveis pagamentos indevidos (valores estimados);</p> <p>E c) Em virtude da indisponibilidade de dados completos da RAIS no âmbito da CGU, os testes realizados não contemplam todos os procedimentos informados pela Dataprev no documento de requisitos</p>	<p>alterar o modelo de contratação atual (letra “a) mostraram-se inviáveis, conforme encontra-se abordado nos achados 2.1 a 2.5. Assim, restou evidenciado que, no momento, o modelo abordado na letra “b” continua sendo mais vantajoso, levando-se em conta as questões econômicas e administrativas, de acordo com o consignado nos achados 2.5 a 2.16. Os resultados advindos evidenciaram que alterar o modelo vigente é inviável, considerando os aspectos financeiros e administrativos. Assim, restou manter para a próxima contratação, via licitação, o modelo atual de contrato de refeição. Contudo, foram realizadas recomendações ao HFA que visam promover melhorias nos controles do modelo vigente, sobretudo quanto ao</p>	<p>sugeridas foram frutos da análise dos normativos, decretos, resoluções, portarias, que por sua vez geraram questionamentos acerca da prática aplicada à unidade em questão.</p>
-------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Resultados			<p>para o cálculo de dias trabalhados no ano-base. [...] Como resultado da avaliação sobre o fluxo e sobre a formalização de definições relacionados ao processo, verificou-se oportunidade de aprimoramento na gestão do processo de identificação e pagamento do Abono Salarial, em especial devido à ausência de fluxos formalizados e de documentação com detalhamento das responsabilidades e atividades inerentes. Dentre os detalhamentos e/ou regulamentações que poderiam aprimorar a gestão do Abono Salarial, destacam-se (i) a definição de datas de referência/corte para as bases de dados utilizadas; (ii) a definição de prazos para cumprimento de determinadas etapas do processo; (iii) a definição e execução de procedimentos de supervisão/validação pela MTP sobre os resultados do processo de identificação de beneficiários e sobre a folha de pagamentos do Abono Salarial; e (iv) a edição de normativos infralegais tratando sobre</p>	<p>estabelecimento de: indicadores, instrumentos de medição de resultados, capacitações e controle de gêneros extras.</p>	
-------------------	--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Resultados				<p>as regras de verificação da elegibilidade ao Abono Salarial.</p> <p>Quanto à avaliação realizada sobre a definição e a implementação das regras de negócio para identificação de beneficiários no sistema do Abono Salarial, conclui-se, a partir dos testes realizados, que existem erros na definição e na aplicação das regras, com impactos sobre o quantitativo total de beneficiários e sobre os valores pagos aos trabalhadores. Dentre as ocorrências, listadas no Item 2 deste Relatório, destacam-se: a) Há casos de benefícios e de trabalhadores que não foram incluídos na folha de pagamento do Abono Salarial, apesar de constarem como aprovados para pagamentos na base de identificação;</p> <p>b) O Documento de Especificação de Requisitos apresenta regras de negócio incorretas;</p> <p>c) Há regras implementadas em sistema em desacordo com as normas do Abono Salarial e com o Documento de Especificação de</p>		
-------------------	--	--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Resultados				<p>Requisitos;</p> <p>d) Foram identificados casos de trabalhadores que foram inabilitados ao Abono Salarial possivelmente de forma indevida, envolvendo ao menos 142.952 trabalhadores que teriam direito ao Abono Salarial, totalizando um valor estimado de R\$ 127.262.222,00 em benefícios que deixaram de ser pagos;</p> <p>e) Foram identificadas possíveis habilitações e pagamentos indevidos em virtude de erros no processamento realizado pela Dataprev;</p> <p>f) Existem inconsistências entre as informações sobre vínculos utilizadas no processo de identificação do Abono Salarial (RAIS e e-Social) e informações oriundas de outras bases de dados de vínculos. [...] Por fim, quanto à avaliação sobre as pesquisas implementadas no âmbito do projeto piloto do serviço de Análise de Risco do Abono Salarial, os testes realizados indicam que o processo de trabalho está delimitado de maneira a incluir em contratação de novo serviço</p>		
-------------------	--	--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Resultados				<p>validações que deveriam estar incorporadas no serviço de identificação de beneficiários já contratado junto à Dataprev, e que o serviço de Análise de Riscos apresenta baixa efetividade, além de representar risco de sobreposição com atividades incluídas no escopo da contratação para operação do sistema do Abono Salarial. Dentre as situações observadas, destacam-se (i) a existência de linhas de pesquisa sem definição clara sobre possíveis repercussões decorrentes dos achados; (ii) a ocorrência de possíveis irregularidades não identificadas pelas pesquisas realizadas, de acordo com os testes realizados pela CGU; (iii) o risco de sobreposição entre serviços prestados pela Análise de Risco e serviços prestados no âmbito do sistema do Abono Salarial; e (iv) a existência de pesquisas desenvolvidas para correção de erros de processamento que, aparentemente, decorrem da atuação da Dataprev na oportunidade da identificação dos beneficiários.</p>		
-------------------	--	--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Comunicação intermediária	Não destacado.	Não destacado.	A CGU encaminhou relatórios parciais para a Sinve e para a Strat, com informações sobre o Coninv e o CAT, em 29/12/2020 e 16/09/2021, respectivamente. Este relatório final contempla alguns aspectos tratados nos informes parciais, visto que são temas/situações que podem ser replicados em outros colegiados da Camex. Por outro lado, esta Controladoria acordou com a SE-Camex que os resultados dos trabalhos realizados no Conex e no Gecex seriam considerados apenas neste relatório final.	Por meio da Nota Informativa SEI nº 1286/2022/MTP, de 12.09.2022, a Subsecretaria de Políticas Públicas de Trabalho, da Secretaria de Trabalho, apresentou manifestação preliminar do Relatório de Consultoria nº 1107721.	Não destacado.	Não destacado.
Comunicação verbal	5. Reunião de repasse de informações. (Criação de memória do trabalho. Encerramento da consultoria.) Entre os dias 2 e 3 de setembro, a equipe completa de Consultoria (CGU e MJSP), bem como outros participantes do MJSP participaram de dois encontros nos quais foram passados documentos e informações sobre o trabalho como um todo, desde a concepção até o momento	Não destacado.	Não destacado.	Não destacado.	Não destacado.	Não destacado.

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Comunicação verbal	atual. Para auxiliar no resgate de informações futuras do trabalho, os encontros foram gravados em vídeo e constam nos papéis de trabalho da consultoria.					
Produto	<p>2. Produto: Oficina de Modelos Lógicos de Programas de Segurança Pública e Defesa Social.</p> <p>3. Produto: Inter-relação (causa e efeito) dos objetivos definidos pelo PNSP com os da PNSPDS.</p> <p>4. Produto: Relação detalhada de metas e indicadores vinculados a cada um dos objetivos do PNSP. [...] Desse modo, trabalhando em conjunto (equipe mesclada CGU e MJSP), foram desenvolvidos os produtos apresentados neste relatório, dentre os quais destaca-se a consolidação realizada em painel do PowerBI, disponível para uso diretamente nos sistemas do próprio MJSP.</p>	<p>O Relatório de Diagnóstico Luz para Todos, elaborado pelo MME, serviu de base para a avaliação executiva do Programa LpT diante do novo problema detectado quanto ao atendimento às áreas isoladas (remotas), alcançando com sucesso um dos objetivos da consultoria. [...] A capacitação dos servidores da equipe do DPUE/MME para realizar avaliações de suas políticas públicas em execução, bem como dar o suporte necessário a avaliações em outras áreas do Ministério, por meio da metodologia de AIR, se destaca como grande aprendizado dessa consultoria.</p> <p>O aprendizado da equipe técnica do DPUE propiciou o suporte necessário para a elaboração do Decreto nº 10.221/2020, que instituiu o Programa Nacional de Universalização do Acesso</p>	<p>Desse modo, foram entregues como produtos: pontos de atenção que são linhas de partida para o estabelecimento de medidas de integridade efetivas; informações sobre regimentos internos, atas, pautas, quóruns e composição; auxílio no mapeamento do processo de emissão e de monitoramento de recomendações no âmbito do Conex; formas de monitoramento dos colegiados, com exemplos de modelos de plano de trabalho e de relatório de atividades, possíveis objetos de monitoramento e indicadores; dez riscos identificados e avaliados para o processo de tomada de decisão do CAT na análise dos pleitos de alterações tarifárias; aspectos a serem considerados</p>	<p>Assim, a partir, principalmente, de interlocuções com os gestores e com a Dataprev, propôs-se representação gráfica com as principais etapas e atores do processo de identificação do Abono Salarial. A representação, validada pela STRAB, foi disponibilizada aos gestores como um dos produtos da consultoria (Anexo 3 – Fluxo do Abono Salarial). Assim, a partir do fluxo proposto, foram levantadas informações para detalhamento dos seguintes aspectos relacionados às etapas do processo: responsáveis (quem), momento da realização (quando), insumos necessários (como), motivo da realização (o porquê) e as entregas/resultados esperados. O detalhamento realizado foi registrado em documento disponibilizado aos gestores como um dos produtos da consultoria (Anexo 4 – Detalhamento</p>	Não destacado.	Não destacado.

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Produto		<p>e Uso da Energia Elétrica na Amazônia Legal – Mais Luz para a Amazônia (MLA), como solução mais adequada para o atendimento da realidade local da Região Amazônica brasileira.</p>	<p>pelos colegiados quanto à segurança da informação; dezesseis sugestões de aperfeiçoamento; e seis recomendações. [...] Importante destacar que os regimentos internos do Conex e do CAT, assim como o Plano de Trabalho do Conex, foram elaborados enquanto a consultoria estava em andamento e após a elaboração do relatório do Coninv. Dessa forma, os trabalhos conduzidos pela equipe da Camex no CAT e no Conex incorporaram os conhecimentos trazidos pela equipe da CGU e as sugestões de melhoria apontadas no relatório do Coninv. [...] Registra-se que no âmbito da Consultoria, a CGU auxiliou o mapeamento do processo de emissão e de monitoramento de recomendações no âmbito do Conex, que se encontram nos Anexos 5 e 6. [...] É importante destacar que as sugestões e as recomendações apresentadas neste.</p>	<p>do Processo do Abono Salarial). A representação do fluxo processual (Anexo 3) e o detalhamento do processo (Anexo 4) foram utilizados para o mapeamento de riscos inerentes às atividades de identificação de beneficiários e de pagamento do Abono Salarial (Anexo 5 – Levantamento de riscos do Abono Salarial).</p>		
----------------	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Produto			relatório podem ser replicadas, no que couber, aos demais colegiados da Camex que não foram selecionados para os trabalhos da consultoria			
Reunião de busca conjunta de soluções	Não destacado.	Não destacado.	Em 4/10/2021, foi encaminhada a versão preliminar deste relatório para a SE-Camex e, em 28/10/2021, foi realizada reunião de busca conjunta de soluções com a referida unidade para discussão das recomendações propostas. A SE-Camex encaminhou suas considerações em 16/11/2021 que foram contempladas nesta versão definitiva.	A manifestação apresentada não se refere ao conteúdo das análises realizadas pela CGU, enfoca, no entanto, as recomendações propostas pela equipe de consultoria e discutidas com os gestores na reunião de busca conjunta de soluções realizada em 02.09.2022. Em termos gerais, a manifestação da STRAB indica concordância com as recomendações propostas pela CGU. Os aspectos em que houve discordância, por parte da STRAB, foram pontualmente analisados.	Não destacado.	Não destacado.
Responsabilidades da alta administração a partir dos resultados da consultoria	Não destacado.	Não destacado.	Não destacado.	A equipe de consultoria efetuou registros a partir das análises que realizou sobre o processo do Abono Salarial, disponibilizando as informações produzidas à STRAB. Não obstante, cumpre destacar que tais registros não são suficientes para substituir a atuação dos próprios gestores para mapear e documentar o processo, especialmente por possuírem conhecimento mais aprofundado sobre os fluxos e peculiaridades do processo de gestão.	Não destacado.	Não destacado.

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Opiniões ou conclusões</p>	<p>Desse modo, trabalhando em conjunto (equipe mesclada CGU e MJSP), foram desenvolvidos os produtos apresentados neste relatório, dentre os quais destaca-se a consolidação realizada em painel do PowerBI, disponível para uso diretamente nos sistemas do próprio MJSP. Diante do exposto, o trabalho que se encerra foi uma oportunidade mútua de desenvolvimento para os órgãos. Para a CGU, foi possível executar um serviço de extrema complexidade, deixando para o MJSP produtos concretos. Para o MJSP, foi possível enxergar uma forma prática de inserir melhorias nos processos de trabalho relacionados ao PNSP.</p>	<p>Do acima exposto, propõe-se que a atividade de consultoria firmada entre a CGENE/CGU e a Secretaria Executiva do MME seja encerrada, tanto do ponto de vista do MME como da CGU, considerando que tal piloto foi proveitoso para ambos, proporcionando resultados positivos, bem como serviram como experiência e aprendizado aos atores envolvidos sobre a metodologia de Avaliação de Impacto Regulatório da Casa Civil.</p>	<p>[...] Com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento, foram propostas sugestões de aperfeiçoamento e recomendações, com o objetivo de aprimorar a governança dos colegiados. É importante destacar que as sugestões e as recomendações apresentadas neste relatório podem ser replicadas, no que couber, aos demais colegiados da Camex que não foram selecionados para os trabalhos de consultoria..</p>	<p>Quanto à avaliação sobre o fluxo e o grau de formalização das definições relacionados ao processo, verificou-se oportunidade de aprimoramento na gestão do Abono Salarial, em especial devido à ausência de fluxos formalizados e de regulamentação interna detalhando etapas, responsabilidades e atividades inerentes ao processo de identificação de beneficiários. Sobre a avaliação relacionada à definição e à implementação das regras de negócio para identificação de beneficiários no sistema do Abono Salarial, conclui-se, a partir dos testes realizados, que existem erros na definição e na aplicação das regras, com impactos sobre o quantitativo total de beneficiários e sobre os valores pagos aos trabalhadores. Por fim, avaliadas as pesquisas implementadas no âmbito do projeto piloto do serviço de Análise de Risco do Abono Salarial, conclui-se que o referido serviço está delineado de maneira incipiente e apresenta baixa efetividade, além de representar risco de sobreposição com atividades incluídas no escopo da contratação para operação do sistema do Abono Salarial.</p>	<p>A equipe de auditoria concluiu que as alternativas para mudança no modelo de contratação atual tornaram-se inviáveis, mostrando que o modelo existente ainda é mais vantajoso econômico e administrativamente, desde que promovam melhorias pontuais nos controles da fiscalização e gestão do contrato.</p>	<p>Como resultado do atual estudo sobre governança, gestão de riscos e controles internos no âmbito da CHELOG/SECAAE, as oportunidades de melhorias sugeridas foram frutos da análise dos normativos, decretos, resoluções, portarias, que por sua vez geraram questionamentos acerca da prática aplicada à unidade em questão. Enfim, as situações acima expostas evidenciam potenciais riscos no modelo de governança da CHELOG, e conseqüentemente da SECAAE, quais sejam, deixar de construir uma relação de confiança transparente, bem como impactar a qualidade das entregas da Operação Acolhida. Assim, espera-se que as proposições ora apresentadas venham a auxiliar na tomada de decisões da Alta Administração do EMCFA-MD, vindo a constituir o primeiro passo para o alcance de uma boa governança institucional.</p>
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Recomendações	<p>O referido Plano de Ação prevê, de modo geral, as seguintes atividades (detalhadas no próprio documento):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Criação de Grupo de Trabalho com a respectiva indicação de servidores, das diversas áreas envolvidas no PNSP, para dedicação exclusiva ao projeto, coordenando e conduzindo as tarefas necessárias para conclusão da revisão do PNSP. Indicação formal de membro do Grupo de Trabalho para interlocução com a CGU. • Revisão e validação de dados produzidos pela equipe de consultoria. • Execução do cronograma referente à implementação do modelo de gerenciamento 	<p>Não foram emitidas recomendações.</p>	<p>A SE-Camex já iniciou a adoção de medidas de integridade para os colegiados, que estão descritas no Anexo 4. As sugestões feitas pela consultoria para o aperfeiçoamento dessas medidas encontram-se no item Sugestões de Aperfeiçoamento. [...] RECOMENDAÇÕES Secretaria-Executiva da Camex</p> <p>a. Regulamentar o Comitê de Defesa Comercial da Câmara do Comércio Exterior – CDC/Camex.</p> <p>b. Publicar os regimentos internos do CDC, Cofig, Confac e da Camex.</p> <p>c. Instituir Política de</p>	<p>Diante de todo o exposto, foram expedidas recomendações no sentido de que sejam adotadas providências para (i) aprimorar a regulamentação das etapas, responsabilidades e atividades inerentes à gestão Abono Salarial; (ii) estabelecer procedimentos de supervisão sobre os serviços prestados no âmbito do Abono Salarial, especialmente sobre os processamentos realizados pela Dataprev; (iii) corrigir regras de negócio implementadas de forma indevida no sistema do Abono Salarial; (iv) agregar verificações adicionais às regras já implementadas; (v)</p>	<p>Dessa forma, foram realizadas recomendações consultivas no intuito de promover melhorias estruturantes nos controles internos, bem como de redução de custos, sem perda da qualidade existente. [...] Contudo, foram realizadas recomendações ao HFA que visam promover melhorias nos controles do modelo vigente, sobretudo quanto ao estabelecimento de indicadores, instrumentos de medição de</p>	<p>Das análises proferidas, a equipe entendeu os seguintes pontos a serem observados pela unidade: a. Oportunidades de melhoria – Governança: a.1. Manter atualizada a listagem dos normativos relacionados à Operação Acolhida, bem como disponibilizar link referente às fontes de publicação desses documentos, de tal forma que as informações sejam utilizáveis ao aperfeiçoamento de outras ações emergenciais. a.2. Definir formalmente uma esfera de governança para as unidades do EMCFA-MD responsáveis pela Operação Acolhida, considerando-se a</p>
----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Recomendações</p>	<p>de riscos aplicado ao PNSP.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Metodologia de avaliação anual e bienal do PSNP. • Execução do cronograma referente à elaboração do manual destinado aos entes, da minuta dos instrumentos de cooperação, da minuta/proposta de atualização do PNSP e da metodologia de avaliação anual e bienal do PSNP. 		<p>Integridade da Camex considerando as suas especificidades, os seus colegiados - composto por agentes de diversos ministérios - e a sensibilidade de determinados temas tratados nessas instâncias ou justificar sua não instituição.</p> <p>d. Institucionalizar o modelo de relacionamento dos agentes públicos que atuam nos colegiados da Camex com interessados, pessoas e instituições privadas; organizações não governamentais e órgãos e entidades dos governos federal, estadual e municipal. Essa definição compreende, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ criar canais de comunicação institucionais, para prestar informações e resolver dúvidas/problemas; ✓ definir formas de acesso por qualquer tipo de interessado aos tomadores de decisão; ✓ definir procedimentos-padrão 	<p>reavaliar a situação dos trabalhadores identificados em possíveis erros de processamento; (vi) redefinir critérios utilizados nas pesquisas do serviço de Análise de Risco; e (vii) subsidiar o processo de decisão sobre a contratação do serviço de Análise de Risco para o Abono Salarial.</p> <p>[...] Recomendação 14 – Reavaliar a situação dos 2.916 trabalhadores que tiveram o pagamento do Abono Salarial aprovado apesar de possuírem indicativo de óbito e/ou de irregularidades no CPF. (Achado 2.5) [...] Recomendação 18 – Avaliar a situação dos 3.018 trabalhadores que receberem o Abono Salarial, ano-base 2020, em valor superior ao salário mínimo. (Achado 2.7) [...] Recomendação 24 – Considerando que o serviço de Análise de Risco do Abono Salarial possui características inerentes ao processo de identificação de beneficiários, reavaliar a pertinência dessa contratação, em detrimento da incorporação das validações pertinentes no fluxo normal de trabalhista,</p>	<p>resultados, capacitações e controle de gêneros extras.</p>	<p>estrutura organizacional em três linhas da gestão, com suas respectivas atribuições.</p> <p>a.3. Avaliar a conveniência e a oportunidade de prorrogação da vigência da SECAAE e da manutenção da Diretriz Ministerial nº 19/2019, de 18 de novembro de 2019.</p> <p>a.4. Avaliar a conveniência e a oportunidade de revisão dos planejamentos estratégicos da CHELOG e SECAAE, no sentido de confirmar o alinhamento dos objetivos estratégicos das unidades, no que concerne ao OEE14 do EMCFA-MD.</p> <p>a.5. Verificar a possibilidade de buscar junto a AGE/EMCFA-MD, o realinhamento dos planos de gestão da CHELOG e SECAAE ao novo Plano de Gestão do EMCFA-MD, com a redefinição de metas, iniciativas e indicadores de resultados mais direcionados aos produtos/resultados esperados, conforme previsto no inciso II, do art. 3º da IN nº 1/CHELOG/EMCFA-MD, de 04 de fevereiro de 2019. a.6. Alinhar o ordenamento</p>
-----------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Recomendações			<p>para realização de reuniões com interessados bem como rotinas para registro e publicação desses encontros; e</p> <p>✓ divulgar as regras definidas internamente, orientando os membros do colegiado e servidores da SE-Camex como proceder a fim de evitar a interlocução por canais indevidos bem como a antecipação de posições do colegiado.</p> <p>f. Rever a atuação da SE-Coninv, sendo possível estender a avaliação a outros colegiados, a fim de evitar o monitoramento de planos de trabalho pela unidade executora da maioria das ações e a geração do risco de comprometimento da imparcialidade do acompanhamento; caso não seja possível alterar essa estrutura, registrar formalmente que se trata de um risco identificado para o qual a Alta Administração adotou a estratégia de aceitar em um primeiro momento, sem prejuízo de que tal decisão possa ser revista</p>	<p>processamento estabelecido pela STRAB com a Dataprev. (Achados 3 e 3.1 a 3.8)</p> <p>Recomendação 25 – Considerando a Recomendação 24, avaliar a oportunidade de utilizar os serviços de consultoria previstos no Contrato nº 17/2021, que dá sustentação ao sistema do Abono Salarial, para atender a eventuais demandas por desenvolvimento de linhas de pesquisa no âmbito do Abono. (Achados 3 e 3.8)</p> <p>Recomendação 26 – Considerando a Recomendação 24, em caso de contratação do serviço de Análise de Risco do Abono Salarial, envolver, nas discussões para definição de linhas de pesquisa a serem desenvolvidas, outros atores do MTP e entidades vinculadas ao Ministério que possam ter interesse sobre o tema, a exemplo da Secretaria-Executiva, que possui competência de supervisão sobre atividades de prevenção, de detecção, de análise e de combate a fraudes e outros atos lesivos ao patrimônio em matérias relativas à legislação previdenciária ou</p>	<p>de fluxos que envolvam a CHELOG e a SECAA E na supervisão da execução orçamentária e financeira, no tocante à Operação Acolhida, conforme orientado pela Mensagem Administrativa nº 1/2022-APOG/CEMCF A/EMCF A, de 04 de fevereiro de 2022.</p> <p>a.7. Avaliar a viabilidade de divulgação, no sítio eletrônico do EMCFA-MD, de documentos, orientações, relatórios e outras informações que facilitem a padronização e transparência das ações e dos resultados de suas unidades vinculadas, na operacionalização e gerenciamento de ações de natureza emergencial sob responsabilidade do MD.</p> <p>a.8. Fortalecer a unidade responsável pela supervisão (segunda linha de gestão) por meio da revisão dos normativos em que estão incluídas as atribuições das áreas envolvidas na Operação Acolhida, aplicando-se, no que couber, o Princípio da Segregação de Funções, em conformidade à Lei nº 14.133 de 1º de abril de 2021 e à Instrução Normativa nº 1, de 06 de abril de 2001, do</p>

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Recomendações</p>			<p>a qualquer tempo. Subsecretaria de Estratégia Comercial da Secretaria-Executiva da Camex g. Definir e formalizar a composição do CAT, que se encontra divergente quando se compara os normativos (Decreto nº 10.242/20, Resolução Gecex nº 1/20, Resolução Gecex nº 207/21) e na portaria de designação dos membros (Portaria nº 13.243/20).</p>	<p>e do INSS, que possui competência na gestão dos benefícios do Fundo do Regime Geral de Previdência Social e na gestão do CNIS. (Achados 3 e 3.8)</p>	<p>Ministério da Fazenda. a.9. Disseminar, no âmbito da SECAAE, a necessidade de controles detalhados sobre a descentralização, acompanhamento, fiscalização e controle dos recursos orçamentários e financeiros, materiais e serviços destinados ao enfrentamento da emergência, bem como de orientações específicas quanto à prestação de contas, accountability e transparência das ações e resultados da Operação. b. Oportunidade de melhoria – Gestão de riscos e dos controles internos: b.1. Designar unidade para participar de oficinas, com vistas a dar continuidade à estruturação dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos associados, considerando os macroprocessos definidos para as unidades em seus planos de gestão afetos à consecução dos objetivos estratégicos da Operação Acolhida.</p>
-----------------------------	--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Manifestação da UA sobre as recomendações</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não detalhado.</p>	<p>No caso do Gecex, as reuniões extraordinárias têm ocorrido praticamente na mesma frequência das ordinárias. Destaca-se que, em resposta ao relatório preliminar, a SE-Camex informou que as reuniões extraordinárias desse colegiado se deveram quase que exclusivamente para tratar de medidas extraordinárias que estavam sendo implementadas para combater a pandemia da Covid. Isso explica e justifica o fato apontado, entretanto continua sendo importante realizar esse tipo de monitoramento com vistas a identificar eventuais inadequações na periodicidade definida para as reuniões ordinárias dos colegiados. [...]</p>	<p>Por meio da Nota Informativa SEI nº 1286/2022/MTP, de 12.09.2022, a Subsecretaria de Políticas Públicas de Trabalho, da Secretaria de Trabalho, apresentou manifestação acerca da versão preliminar do Relatório de Consultoria nº 1107721.</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>
---------------------------------------------------------	-----------------------	-----------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------	-----------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Análise da AI sobre as manifestações da UA</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não detalhado.</p>	<p>Em resposta ao relatório preliminar, a SE-Camex informou que, apesar de não estar em RI, essa Secretaria sempre dispõe sobre os pedidos de vista em suas atas, inclusive sua motivação. Ademais, e apesar de também não estar disposto no RI, entendem que o retorno da matéria deve ser em reunião subsequente, e sempre alertam aos membros no momento do pedido de vista sobre esse prazo de retorno.</p> <p>Aqui importa registrar que, apesar das boas práticas adotadas pela SE-Camex, o fato de não haver nenhum registro formal desses entendimentos não permitiria eventual cobrança se, em algum caso concreto, o processo não seja restituído na reunião seguinte, por exemplo. [...]</p>	<p>Análise da equipe de auditoria acerca da Recomendação 1: [...]</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>
----------------------------------------------------------	-----------------------	-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------	-----------------------	-----------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

<p>Pactuação de monitoramento</p>	<p>Considerando a data de encerramento da participação da equipe da CGU na consultoria (30/8/2019), o gerenciamento dos produtos iniciados e não concluídos (“em elaboração”), bem como aqueles ainda não iniciados, será migrado para a equipe do MJSP por Plano de Ação a ser monitorado por sistema da CGU, após a aprovação deste relatório final e do próprio Plano de Ação. [...] Dessa forma, no sentido de guiar a execução dos trabalhos e permitir um acompanhamento por parte da CGU, foi pactuado um Plano de Ação prevendo as atividades a serem executadas após o encerramento da participação da equipe da CGU. O referido Plano de Ação prevê, de modo geral, as seguintes atividades (detalhadas no próprio documento):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Criação de Grupo de Trabalho com a respectiva indicação de servidores, das diversas áreas envolvidas no PNSP, para dedicação exclusiva ao projeto, coordenando e conduzindo as tarefas necessárias para conclusão da revisão do PNSP. Indicação formal de membro do Grupo de 	<p>Não detalhado.</p>	<p>O Termo de Compromisso assinado entre a CGU e a SE/Camex prevê a definição de formas de coordenação e monitoramento da atuação e dos resultados alcançados pelos comitês e pelos grupos técnicos/mecanismos de coordenação</p>	<p>Registre-se, entretanto, que conforme estabelecido no Termo de Compromisso da consultoria, o MTP estará responsável pela definição e pelo monitoramento de quaisquer ações adotadas em atenção às recomendações; assim, as informações da DTI poderão ser recepcionadas e tratadas internamente pelos gestores do Abono Salarial, visando a adoção das providências cabíveis.</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>
------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------	-----------------------

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Pactuação de monitoramento	<p>Trabalho para interlocução com a CGU.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisão e validação de dados produzidos pela equipe de consultoria. • Execução do cronograma referente à implementação do modelo de gerenciamento de riscos aplicado ao PNSP. • Metodologia de avaliação anual e bienal do PSNP. • Execução do cronograma referente à elaboração do manual destinado aos entes, da minuta dos instrumentos de cooperação, da minuta/proposta de atualização do PNSP e da metodologia de avaliação anual e bienal do PSNP. 					
Benefícios do serviço de consultoria	<p>Diante do exposto, o trabalho que se encerra foi uma oportunidade mútua de desenvolvimento para os órgãos. Para a CGU, foi possível executar um serviço de extrema complexidade, deixando para o MJSP produtos concretos. Para o MJSP, foi possível enxergar uma forma prática de inserir melhorias nos processos de trabalho relacionados ao PNSP.</p>	<p>A capacitação dos servidores da equipe do DPUE/MME para realizar avaliações de suas políticas públicas em execução, bem como dar o suporte necessário a avaliações em outras áreas do Ministério, por meio da metodologia de AIR, se destaca como grande aprendizado dessa consultoria. [...] O aprendizado da equipe técnica do DPUE propiciou o suporte necessário para a elaboração do Decreto nº 10.221/2020, que instituiu o Programa Nacional de.</p>	<p>[...] Importante destacar que os regimentos internos do Conex e do CAT, assim como o Plano de Trabalho do Conex, foram elaborados enquanto a consultoria estava em andamento e após a elaboração do relatório do Coninv. Dessa forma, os trabalhos conduzidos pela equipe da Camex no CAT e no Conex incorporaram os conhecimentos trazidos pela equipe da CGU e as sugestões de melhoria apontadas no relatório</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>	<p>Não destacado.</p>

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Benefícios do serviço de consultoria		Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica na Amazônia Legal – Mais Luz para a Amazônia (MLA), como solução mais adequada para o atendimento da realidade local da Região Amazônica brasileira. [...] Esta consultoria foi importante também para a CGU, em face dos resultados e aprendizados alcançados, propiciando inicialmente o aperfeiçoamento e fortalecimento interno dessa nova forma de atuação e, posteriormente, sua disseminação no seio da administração federal	do Coninv. [...]			
Benefício potencial.	Outra ação planejada e que compõe o Plano de Ação a ser gerido por equipes do MJSP envolve a produção de três documentos: um manual orientativo para os entes; instrumentos básicos de cooperação entre União e demais entes; uma minuta de atualização do PNSP (juntamente com o Decreto). Para tanto, está em andamento a formação de grupo de trabalho responsável pela confecção dessas propostas, cujo cronograma já está em andamento e supervisionado	No âmbito do MME, após este case, a equipe do DPUE envolvida no trabalho da Consultoria certamente adquiriu a expertise necessária para materializar um “framework” e implementá-lo para outras políticas públicas em execução pelo Ministério, mediante portaria.	Apesar de não existir uma regra específica para quórum de deliberação e, até o momento, a forma escolhida pelo Coninv não ter inviabilizado a aprovação das propostas submetidas ao colegiado, sugere-se avaliar se a previsão de quórum de unanimidade não poderá inviabilizar ou dificultar a tomada de decisões, visto que subordina a vontade de muitos a de um membro. Em resposta ao relatório	O trabalho se mostrou relevante tanto em termos econômicos quanto sociais, haja vista que o aprimoramento dos controles internos pode contribuir para a redução de erros na identificação de beneficiários, mitigando a ocorrência de inclusões e/ou exclusões indevidas.	Os resultados advindos evidenciaram que alterar o modelo vigente é inviável, considerando os aspectos financeiros e administrativos. Assim, restou manter para a próxima contratação, via licitação, o modelo atual de contrato de refeição. Contudo, foram realizadas recomendações ao HFA que visam promover melhorias	Não destacado.

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (continuação)

Benefício potencial.	pela SE-MJSP.		preliminar, a Sinve salientou que, após a consultoria, a Secretaria Executiva do Coninv aprovou junto aos membros do colegiado, ajustes no Decreto, dentre os quais está incluída a mudança do quórum de deliberação de unanimidade para maioria simples. A minuta de Decreto já se encontra em tramitação. É importante destacar que as sugestões e as recomendações apresentadas neste relatório podem ser replicadas, no que couber, aos demais colegiados da Camex que não foram selecionados para os trabalhos da consultoria.		nos controles do modelo vigente, sobretudo quanto ao estabelecimento de: indicadores, instrumentos de medição de resultados, capacitações e controle de gêneros extras.	
Outros serviços consultivos prestados	Não destacado.	Não destacado.	Não destacado.	Não destacado.	Não destacado.	No tocante ao Plano de Gestão da SECAAEE, foram informados, a título de exercício aplicado por ocasião da oficina de facilitação ocorrida no dia 13/04/2022, os objetivos estratégicos OEE 4.1 e OEE 4.2 supracitados, numa tentativa de alinhamento ao OEE14 do EMCFA-MD, com detalhamento a seguir [...] Neste cenário, resta esclarecer que a equipe da

Quadro 11 - Unidades de registro Relatórios de Consultoria (conclusão)

<p>Outros serviços consultivos prestados</p>					<p>CGORI promoveu uma oficina de Mapeamento de Processos, com vistas a identificar a possibilidade de relacionamento dos macroprocessos/processos da CHELOG e SECAAE, considerando as atividades de supervisão e monitoramento do planejamento e execução orçamentária e financeira dos recursos da Operação Acolhida. Os trabalhos foram executados, tendo por base os planejamentos estratégicos do EMCFA-MD, da CHELOG e da SECAAE, bem como plano de gestão da FT Log Hum, acerca dos quais se buscou orientar e incentivar os gestores envolvidos na fase de execução da AOC a identificarem o alinhamento entre seus objetivos estratégicos, metas, indicadores de resultados, macroprocessos e processos decorrentes.</p>
-----------------------------------------------------	--	--	--	--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: A autora, 2023 a partir dos dados da pesquisa.