

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA

**O CONTROLE INTERNO COMO APOIO À GESTÃO
DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS? Uma análise sob a
perspectiva dos gestores federais**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

RODRIGO ELOY ARANTES

BRASÍLIA-DF

2016

RODRIGO ELOY ARANTES

**O CONTROLE INTERNO COMO APOIO À GESTÃO
DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS? Uma análise sob a
perspectiva dos gestores federais**

Dissertação apresentada ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento, área de concentração em Economia, para a obtenção do título de Mestre.

Prof. Dr. Roberto Rocha Coelho Pires

BRASÍLIA-DF

2016

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA

Arantes, Rodrigo Eloy

A662c O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos? :
uma análise sob a perspectiva dos gestores federais. – Brasília :
IPEA, 2016.
105 f. : il.

Dissertação (mestrado) – Instituto de Pesquisa Econômica
Aplicada, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e
Desenvolvimento, área de concentração em Economia, 2016

Orientação: Roberto Rocha Coelho Pires

Inclui Bibliografia.

1. Administração Pública. 2. Gestão Pública. 3. Controle.
4. Auditoria. 5. Brasil. Controladoria-Geral da União. 6. Brasil.
I. Pires, Roberto Rocha Coelho. II. Instituto de Pesquisa
Econômica Aplicada. III. Título.

CDD 352.35

RODRIGO ELOY ARANTES

**O CONTROLE INTERNO COMO APOIO À GESTÃO
DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS? Uma análise sob a
perspectiva dos gestores federais**

Dissertação apresentada ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento, área de concentração em Economia, para a obtenção do título de Mestre.

Defendida em 17 de maio de 2016

COMISSÃO JULGADORA

Profa. Dra. Luseni Maria Cordeiro de Aquino – IPEA

Prof. Dr. Fábio Costa Morais de Sá e Silva – IPEA

Prof. Dr. Roberto Rocha Coelho Pires

BRASÍLIA-DF

2016

Pelo Criador; por você, Thati; aos meus pais e irmãos. Pelo o que está, pelo o que passou e, principalmente, pelo o que virá.

AGRADECIMENTOS

Dedicar-se a um projeto implica em se ausentar em outras áreas. Agradeço à minha esposa pela compreensão nessa fase, pelo apoio constante e pelos incentivos nos momentos de maior dificuldade. Aos meus pais, irmãos, parentes e amigos pela confiança que sempre depositaram em mim. Aos amigos e colegas de trabalho pela vivência diária e pelo aprendizado conjunto sobre os desafios do país.

Agradeço ao professor Roberto Pires por compartilhar um pouco do seu conhecimento, pela extrema qualidade da orientação e pela dedicação durante todo o processo e aos demais pesquisadores do IPEA que me brindaram com críticas e sugestões valiosas sobre universo de pesquisas em políticas públicas.

Lista de Abreviaturas

AAC – Auditoria Anual de Contas
AECI – Assessor Especial de Controle Interno
AEPG – Avaliação da Execução de Programas de Governo
AGU – Advocacia-Geral da União
ARG – Acompanhamento dos Resultados da Gestão
BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD – Banco Mundial
CF/88 – Constituição Federal de 1988
CGU – Controladoria-Geral da União
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
EG – Experimentalist Governance
Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IN – Instrução Normativa
INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MCid – Ministério das Cidades
MI – Ministério da Integração Nacional
MinC – Ministério da Cultura
MJ – Ministério da Justiça
MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MS – Ministério da Saúde
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NPM – New Public Management
PCPR – Prestação de Contas da Presidência da República
PF – Polícia Federal
SFC – Secretaria Federal de Controle Interno
TCE – Tomada de Contas Especial
TCU – Tribunal de Contas da União

Lista de Quadros

Quadro 01 – Modelo analítico proposto
Quadro 02 – Amostra de Relatórios de AEPG publicados em 2015
Quadro 03 – Amostra de Relatórios de AAC publicados em 2015

Resumo:

O fortalecimento dos órgãos de controle da administração pública brasileira observado nos últimos anos revela a necessidade de se aprofundar nos estudos sobre como esses órgãos atuam e de que forma eles afetam o funcionamento da burocracia. Esse estudo consiste em uma pesquisa qualitativa acerca do relacionamento entre gestores públicos e servidores da Controladoria-Geral da União, utilizando de percepções dos gestores para estruturar um modelo analítico que busca sintetizar os principais fatores que permeiam essa relação. Segundo esse modelo, a forma como o gestor interpreta a atuação do órgão de controle varia de acordo com o contexto onde se desenvolve essa relação, as características do gestor (experiência e posição hierárquica) e a atuação do auditor. Numa análise mais detalhada, é possível identificar situações e práticas que contribuem para que o órgão de controle atue de forma efetiva no aprimoramento da gestão. Por outro lado, são identificadas situações que distorcem esse propósito, fazendo com que o controle se torne um obstáculo para a gestão.

Palavras-Chave: Administração Pública; Controle; Gestão.

Abstract:

Recent growth of control agencies in Brazilian bureaucracy show the necessity to study how these agencies work and how they affect public management. The present study is a qualitative research about the relationship between government employees and auditors of Office of General Control (Controladoria-Geral da União). It proposes a model to analyze the mains factors that condition the relationship between auditors and public managers. According to this model, the way that government employees perceive control agencies and their effects on management depends on the context, the managers' professional characteristics (experience and hierarchical position), and on the behaviors of the auditors. This study shows the situations that turn the control agency in a tool for the improvement of public management. Conversely, this research also uncovers situations in which the performance of control agencies is amiss, which turn them into a obstacle to public management.

Keywords: Government; Control Agency; Public Management

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
Capítulo 1 - RELAÇÕES DE REGULAÇÃO: REFERENCIAL PARA A ANÁLISE DAS RELAÇÕES ENTRE GESTORES PÚBLICOS E AGENTES DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE	14
Capítulo 2 – O CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL	21
Ferramentas e Estratégias de Atuação da SFC	23
O Fluxo das Ações de Controle	26
Capítulo 3 – MODELO DE ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES ACERCA DA ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO: PREMISSAS, VARIÁVEIS E HIPÓTESES	28
Premissas do Modelo Analítico	29
Contexto Relacional	30
Estratégia de atuação adotada pela CGU	31
Interação entre regulado e regulador	31
Maturidade Institucional do Órgão Auditado	33
Características do Gestor	33
Atuação do Auditor	35
Relacionamento Interpessoal	36
Conhecimento sobre a Unidade Auditada	36
Qualidade dos Trabalhos e Monitoramento das Recomendações	37
Síntese do Modelo	41
Capítulo 4 – METODOLOGIA DE PESQUISA	42
Definição da Amostra	42
Contato com os Entrevistados	44
Técnicas de Pesquisa	45
Capítulo 5 – RESULTADOS: INTERPRETAÇÕES DOS GESTORES ACERCA DA CGU	47
Percepções Gerais dos Gestores Federais Acerca da Atuação da CGU	47
Aliados, ameaças ou obstáculos	47
Evolução histórica da CGU	48
A importância do contato rotineiro	49
Variações nos comportamentos dos auditores	51
A importância das formalidades	53
Desconforto entre os servidores	54
Fomento à cultura de controle	58
Controle da política ou controle da gestão	59
Relacionamento bilateral	60
Aspectos Negativos na Relação com a CGU	61
O interesse em encontrar irregularidades	61
Encontrar problemas <i>versus</i> apontar soluções	63
Entendimentos da CGU sobre os limites de atuação do gestor	66
Viés punitivo das fiscalizações	68
O problema do retrabalho	70
Intempestividade dos encaminhamentos	73
Controle concomitante e controle <i>a posteriori</i>	74
O esforço para atender	75
A Função da CGU Pela Ótica do Gestor	75
A CGU como controle primário das transferências	76

Visão de fora	78
Mapa de prioridades	78
Ingerências políticas	80
Segurança técnica e jurídica	81
Orientação normativa	82
Subsídio para alterações nas políticas públicas	83
Atestado de boa-fé	84
Considerações Sobre Aspectos Institucionais	85
Variações quanto à maturidade do órgão	85
O controle como prioridade da gestão	87
O controle das atividades-meio	88
Centralização das demandas de controle	90
A importância do AECI	92
CONCLUSÕES	95
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	102

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a Controladoria-Geral da União (CGU) tem sido reconhecida pela população e dentro da Administração Pública como um órgão do governo federal responsável por ações de combate à corrupção. Nesse sentido, Avritzer (2016) classifica a CGU, o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Polícia Federal (PF) como instituições de controle criadas pelo Estado brasileiro a partir de 1988 e que têm desempenhado um importante papel na limitação da corrupção. Contudo, a própria Constituição Federal de 1988, assim como os demais normativos e os Planos Estratégicos do Órgão, indicam que o combate à corrupção é um dos efeitos da atuação da CGU, mas não necessariamente representa seu principal objetivo como órgão de Estado, principalmente quando se trata da função de controle interno.

Nesse contexto, a atuação da CGU como órgão de controle interno tem a principal finalidade de promover o aperfeiçoamento e a transparência da gestão pública por meio da avaliação e do controle das políticas públicas e da qualidade dos gastos. Para atingir esse objetivo, é necessário que o órgão de controle exerça o papel de assessoramento da gestão, provendo subsídios para a sua melhoria constante e para o fortalecimento do ambiente interno das organizações públicas. Essa forma de atuação se contrapõe, em certos momentos, à atuação eminentemente punitiva que o órgão adota diante de desvios e malfeitos com recursos públicos. Dessa forma, a consolidação do controle interno como atividade essencial para o funcionamento da administração pública exige o debate acerca da dualidade das ações de controle, que devem incorrer em atos punitivos quando necessários, mas que devem ser úteis para o aprimoramento da gestão.

Por isso é importante que todos agentes envolvidos na gestão pública reconheçam o órgão de controle interno como uma ferramenta de apoio, não somente como mais uma instância punitiva da burocracia. Contudo, percebe-se que existem lacunas de pesquisas voltadas a avaliar essa relação entre gestão e controle a partir dessa perspectiva, uma vez que os estudos tendem a abordar mais diretamente a questão do combate à corrupção. Dessa forma, a presente pesquisa se originou da necessidade de identificar qual é a percepção dos gestores federais acerca da influência do controle interno na gestão das organizações controladas.

Como base teórica para analisar percepções dos gestores públicos, esse estudo considera que o auditor exerce a função de regulador dos atos desses gestores, originando uma relação de

regulação entre esses atores. Isso significa que as ações de controle têm como objetivo verificar se as condutas dos gestores são realizadas de acordo com critérios estabelecidos em leis, em normativos internos ou em arcabouços teóricos acerca da gestão pública. Com isso, a interação entre gestores e auditores pode ser analisada como uma relação de regulação, inserindo o objeto desse estudo no debate sobre as diferenças entre os modelos de dissuasão (*deterrence*) e de conformidade (*compliance*) e permitindo a reflexão sobre como as diferentes abordagens influenciam na forma como o gestor interpreta o controle.

A partir disso, foi elaborado um modelo analítico que contempla os principais fatores que podem influenciar na forma como o gestor interpreta a atuação do órgão de controle, incluindo aspectos institucionais e pessoais dos atores envolvidos. O objetivo desse modelo é indicar as situações práticas que podem potencializar a atuação do controle interno como ferramenta de aprimoramento da gestão.

Tendo como base os fatores desse modelo analítico, foi realizada uma pesquisa qualitativa destinada a avaliar, de forma aprofundada, como gestores federais interpretam a atuação da CGU. Para tanto, foi definida uma amostra tendo como base os relatórios de auditoria anuais de contas e de avaliação da execução de programas de governo publicados pela CGU no ano de 2015, tendo sido entrevistados gestores de ministérios que tiveram pelo menos um relatório de cada uma dessas modalidades publicado. Dessa forma, foram entrevistados doze agentes públicos com perfis diferentes e que atuam em unidades com características diferentes.

As entrevistas foram do tipo semiestruturadas, o que permitiu aos entrevistados abordarem uma ampla relação de aspectos relacionados à interação entre gestão e controle. Ainda assim, foi possível identificar situações comuns às entrevistas e que se amparam no modelo analítico proposto. Isso fundamenta o argumento de que a forma como o gestor interpreta a atuação do controle interno depende da estratégia de controle adotada, do nível de interação entre gestor e auditor, da maturidade do órgão auditado, da experiência e posição hierárquica do gestor e de aspectos relacionados à atuação do auditor.

Além disso, as informações trazidas pelos entrevistados são utilizadas para indicar uma série de aspectos que permeiam a relação entre gestor e auditor. São apresentadas as críticas mais comuns dos gestores acerca da CGU e as formas como o gestor utiliza dos trabalhos realizados pelo controle interno para aprimorar a gestão.

Esse estudo possui cinco capítulos, além dessa introdução e da conclusão. No primeiro capítulo é abordado o referencial teórico que sustenta a análise da interação entre gestor e auditor em um contexto de relação de regulação. No capítulo seguinte são abordados aspectos relacionados ao funcionamento da CGU necessários para a compreensão sobre como o órgão de controle pode impactar na gestão dos órgãos públicos. No terceiro capítulo consta a construção teórica do modelo analítico destinado a analisar as percepções do gestor acerca da atuação do órgão de controle. No capítulo seguinte há o detalhamento da metodologia de pesquisa adotada. O quinto capítulo consolida as principais conclusões extraídas das entrevistas, divididas em percepções gerais dos gestores, aspectos negativos dessa relação, formas como os trabalhos realizados pelo órgão de controle podem contribuir para a gestão e aspectos relacionados ao contexto relacional. Por fim, a conclusão retoma a análise dos elementos do modelo analítico proposto a partir das informações coletadas nas entrevistas e indica questões para possíveis pesquisas futuras.

CAPÍTULO 1 - RELAÇÕES DE REGULAÇÃO: REFERENCIAL PARA A ANÁLISE DAS RELAÇÕES ENTRE GESTORES PÚBLICOS E AGENTES DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE

As relações entre regulados e reguladores no contexto das organizações burocráticas têm configurado como objeto de estudos em diferentes áreas e perspectivas. Diversas pesquisas se propõem a compreender a dinâmica de interações entre os agentes envolvidos em processos regulatórios e a identificar de que forma as regras, as competências e as instituições existentes afetam as condutas destes agentes. Esse tipo de abordagem ganha destaque a partir dos anos de 1980 num cenário onde a ascensão do neoliberalismo em diversos países da Europa, da América do Norte e da América Latina provocou o aumento das atividades de regulação estatal no que ficou conhecido como “renascença regulatória” (Pires, 2008). O fortalecimento da atuação regulatória do Estado na economia surge como um modelo de governança alternativo ao modelo interventor e burocrático tradicional (Farias e Ribeiro, 2002), com a finalidade de assegurar, por meio da limitação dos graus de liberdade, que o comportamento dos agentes se enquadre em padrões predefinidos (Fiani, 1998).

Numa concepção ampliada, a atuação do Estado como agente regulador não se limita à função de interventor na atividade econômica e alcança diversos segmentos das relações sociais, sendo que a origem desse tipo de regulação se confunde com a origem do próprio Estado. Em teorias clássicas da função estatal, tais como o Leviatã (Hobbes, 1651) e o Contrato Social (Rousseau, 1762), a soberania do Estado se justifica pela necessidade de se garantir a segurança e o bem-estar coletivo por meio da limitação das liberdades individuais. Nesses modelos o Estado detém legitimidade para atuar como regulador das relações sociais na busca pela conformidade dos comportamentos diante das regras estabelecidas.

Outras abordagens mais recentes consideram a existência de processos regulatórios entre agentes privados. De acordo com a teoria da agência (Jensen e Meckling, 1976), as organizações são gerenciadas por pessoas, denominadas agentes, que recebem a delegação de competências daqueles que detém interesses no seu desempenho, denominados principais. Nesse modelo, a relação entre agentes e principais tende a ser conflituosa, o que exige a instituição de mecanismos de governança destinados a alinhar os interesses de ambos e a assegurar a conformidade das condutas dos agentes. A teoria da agência justifica a regulação das atividades realizadas dentro das organizações sem a participação do Estado como agente

regulador. Nesses casos, o controle é exercido por atores internos ou externos à organização que possuem a competência de avaliar a conformidade das condutas e dos procedimentos internos em relação aos normativos existentes e adotar as medidas cabíveis nos casos de desvios.

Tanto nos casos de regulação envolvendo agentes públicos como nos casos de relações entre agentes privados, diversos estudos buscam interpretar as possibilidades de atuação dos reguladores e como essas variações se refletem no comportamento dos agentes regulados. Paschoal (2012) indica que os principais instrumentos das atividades regulatórias são as regras e as sanções. De acordo com o autor, as regras podem ser definidas como exigências para que os seres humanos pratiquem ou se abstenham de praticar certos atos independentemente de sua vontade. No que se refere às sanções, o autor destaca que estas podem assumir o papel de punição ou de premiação e “devem sempre se referir a um evento passado e ser entendidas como sanção por aquele que as recebe”. Nesse sentido, o autor questiona, ainda que reconhecendo que não há resposta certa ou errada, se é mais efetivo punir ou premiar. Em outras palavras, se busca debater se a indução de comportamento por meio da punição é mais eficaz do que por meio da ajuda e persuasão.

Essa reflexão foi abordada no estudo de Reiss (1984), onde o autor identifica e classifica dois modelos de controle por meio da análise histórica do funcionamento dos departamentos de polícia dos Estados Unidos: modelo de dissuasão (“*deterrence*”), também denominado modelo punitivo, e modelo de conformidade (“*compliance*”). O autor destaca que, no início, os departamentos de polícia correspondiam a uma fusão das funções de investigação, vigilância e policiamento. Com o passar do tempo houve uma separação dessas funções, cabendo às patrulhas de polícia realizar a apreensão de criminosos e a prevenção de crimes – funções de vigilância e policiamento – enquanto que a investigação e solução das matérias penais ficaram a cargo de grupos de elite dentro do governo. O autor defende que essa separação de funções foi acompanhada por uma mudança de paradigma acerca da atuação dos departamentos de polícia, sendo que até o século XIX a atuação das polícias era enfatizada na manutenção da ordem e da paz por meio de atividades educativas e, com o passar dos tempos, essas funções foram se tornando residuais em detrimento das atividades voltadas à apreensão de infratores e à coleta de evidências.

Essa mudança de paradigmas pode ser verificada por meio da análise das prisões efetuadas. Inicialmente, o policial só podia prender alguém devido a um crime cometido na sua presença

(flagrante) ou com mandados de prisão. Com o surgimento da doutrina de apreensão baseada na probabilidade, o poder discricionário do policial se expandiu e as prisões passaram a dominar as atividades nos departamentos de polícia. Com isso, até mesmo o treinamento dos policiais passou a ter foco exagerado em prisões, apreensões e investigações, sendo que as funções de manutenção da paz e da ordem foram deixadas de lado. Em resumo, essa mudança de paradigma indica que ao longo do tempo os departamentos de polícia dos Estados Unidos adotaram o modelo de dissuasão (“*deterrence*”) em detrimento do modelo de conformidade (“*compliance*”).

Ao longo do artigo, o autor descreve como essa alteração de foco afeta o poder discricionário dos agentes de polícia e compara os dois modelos quanto às estratégias e táticas de negociações e de intervenções nas situações cotidianas, sugerindo, como conclusão, que um modelo misto (dissuasão e conformidade) é a estratégia mais eficaz para induzir a aplicação das leis.

Com base nos modelos de controle propostos por Reiss, Pires (2008) analisa os motivos que levam os reguladores a se comportarem de forma mais rígida (punitivo) ou mais flexiva (educativa) por meio da análise da atuação discricionária dos auditores fiscais do trabalho no Brasil. De acordo com o autor, o modelo de dissuasão pressupõe que haverá conformidade das ações de determinado agente quando a probabilidade e o custo da punição superam os benefícios advindos da não-conformidade. Nesse caso, os fiscais procuram identificar todas as irregularidades possíveis e aplicar as penas previstas para cada uma delas. Por sua vez, o modelo de conformidade surge como crítica aos impactos negativos do modelo punitivo, onde os fiscais devem interpretar o espírito da lei, priorizando os avisos e a conscientização em detrimento da punição. O autor ressalta que não há consenso sobre qual dos dois modelos acarreta melhores resultados em termos de promoção e manutenção da conformidade e defende que o alcance da conformidade sustentável depende da conciliação dos interesses antagônicos no processo regulatório e da combinação da estratégia de coerção com estratégias pedagógicas.

Em outro artigo, Pires (2011) identifica variações no comportamento dos fiscais de acordo com variações nas formas de organização do trabalho de fiscalização. Para tanto, o autor analisa a discricionariedade dos fiscais do trabalho conforme características de dois modelos de gestão adotados na administração pública: o New Public Management (NPM) e o Experimentalist Governance (EG). No modelo NPM a organização do trabalho é baseada na

definição de metas e na aferição dos resultados, enquanto que o modelo EG pressupõe a divisão de tarefas nas organizações a partir da existência de relações entre agentes e principais na administração pública. A partir dessa análise, o autor identifica que a melhoria no desempenho dos agentes não depende somente do sistema de incentivos fornecidos, exigindo revisões constantes nas metas e medidas instituídas e redefinições dos mecanismos e procedimentos relacionados às rotinas de trabalho.

Nessa linha, existem trabalhos que abordam o papel desempenhado pelos reguladores dentro das organizações burocráticas e a percepção dos demais agentes acerca de sua atuação. Nielsen e Nelson (2000) identificaram que, dependendo das circunstâncias, os consultores internos da área jurídica constroem diferentes percepções acerca do papel desempenhado por eles próprios dentro das grandes organizações. Os autores verificaram que os consultores jurídicos podem exercer o papel de policiais, onde sua atuação se restringe à apreciação das questões legais; de conselheiros, combinando conselhos legais e de gestão; ou de gestores, dando prioridade às questões de gestão em detrimento das análises legalistas. Nesse contexto, o fortalecimento do papel de gestores dos consultores internos é uma tendência recente que pode levar a uma mudança de paradigma dentro das organizações, fazendo com que as consultorias externas deixem de exercer a função de conselho geral para atuar em casos específicos de litígios judiciais. Como obstáculos para essa mudança de paradigma, os autores destacam que os consultores internos possuem apego às suas imagens legalistas e são subordinados às prerrogativas gerenciais, uma vez que se esforçam para evitar conflitos com os executivos.

Outra tipologia acerca do papel exercido pelos reguladores dentro de uma organização foi proposta por Silbey e Gray (2014). Trata-se de um estudo etnográfico realizado com profissionais de diferentes níveis que atuam no setor de transporte terrestre (caminhões), na indústria e em centros de pesquisas com o objetivo de analisar a relação de tais atores com os agentes reguladores de cada setor. Uma das principais contribuições do estudo é a identificação de três tipos de percepções que os atores organizacionais têm em relação à atuação dos reguladores. Nesse contexto, os atores organizacionais podem perceber os reguladores como aliados, como ameaças ou como obstáculos.

Na percepção como aliados, os reguladores são vistos como agentes que buscam alcançar o interesse público por trás da regulação. A interpretação como ameaça ocorre quando o regulador busca o cumprimento das regras independentemente dos esforços e das intenções

dos atores organizacionais, enquanto que a percepção do regulador como obstáculo representa um cenário onde a atividade regulatória não serve para obter a conformidade com a lei, tampouco para auxiliar na busca pelo interesse público.

Os autores identificaram que as percepções quanto à atuação dos reguladores variam não somente entre as diferentes organizações, mas também dentro de cada organização. Nesse sentido, os fatores que influenciam as diferentes percepções são o conhecimento, a posição hierárquica e o nível de interação do ator organizacional com o regulador, independentemente da estrutura da organização.

A aplicabilidade da tipologia de Silbey e Gray (2014) pode ser percebida no trabalho de Pires e Cardoso (2011), onde os autores debatem acerca da necessidade de o controle na administração pública atuar como aliado e não como obstáculo para o alcance dos objetivos do Estado. Ao discorrer acerca das tensões entre o controle burocrático e a gestão de políticas públicas no Brasil, os autores defendem a premissa de que o controle não pode ser um fim em si mesmo, mas sim um elemento do processo de aperfeiçoamento contínuo da atuação estatal. Desse modo, são discutidas duas alternativas de reformas da relação entre controle e gestão, sendo a primeira relacionada ao fortalecimento do planejamento governamental como ferramenta para a harmonização do controle e da gestão em função do desenvolvimento nacional. Já a segunda alternativa diz respeito ao surgimento de novas formas de controle que se aproximem da condição de instrumento auxiliar para o processo decisório, em detrimento das ações essencialmente punitivas.

Ainda sobre o controle na administração pública, Araújo (2007) analisou a percepção dos auditores internos das universidades federais acerca da atuação da Controladoria-Geral da União (CGU) como órgão central do sistema de controle interno do poder executivo federal e identificou que existem variações significativas nessas percepções.

Nesse contexto, a literatura revela a existência de duas estratégias regulatórias antagônicas que se diferenciam de acordo com o comportamento do agente regulador, sendo que uma possui viés punitivo (*deterrence*) e outra se baseia na atuação do regulador como indutor para que o agente regulado atue em conformidade com os normativos e com os padrões esperados (*compliance*). Os estudos indicam que existem três tipos de fatores que influenciam na escolha da estratégia de regulação a ser adotada.

O primeiro grupo de fatores diz respeito às características do agente regulado (Silbey e Gray, 2014). De acordo com esse entendimento, fatores como a posição hierárquica e o conhecimento acerca da organização, influenciam na forma como os agentes regulados percebem os agentes reguladores. Os autores argumentam que os agentes com maior autonomia e com maior conhecimento acerca da sua área de atuação, medido com base no seu nível de instrução formal, tendem a perceber a atuação regulatória de forma mais positiva. Dessa forma, esse grupo de fatores considera informações pessoais do agente regulado, independentemente da existência da ação regulatória.

Outro grupo de fatores que influenciam as relações entre regulado e regulador se refere ao contexto relacional em que o processo regulatório se desenvolve (Pires e Cardoso, 2011; Pires, 2011). Isso revela a influência de fatores que não dizem respeito diretamente aos agentes existentes no processo regulatório. Tratam-se das características das organizações envolvidas, tais como o modelo de gestão da organização, a maturidade institucional e o objeto de trabalho das organizações reguladas.

Por fim, há estudos que indicam que o modelo de regulação adotado depende da discricionariedade do próprio agente regulador (Nielsen e Nelson, 2000; Pires, 2008). Nesse entendimento, as características e os comportamentos dos agentes reguladores são fatores que influenciam no relacionamento com os agentes regulados. Enquanto que o primeiro grupo de fatores citados se refere às características pessoais do agente regulado, esse grupo se refere ao comportamento dos agentes reguladores, tais como o conhecimento acerca do objeto regulado e seu relacionamento interpessoal com os demais agentes envolvidos no processo.

Como ponto comum, os estudos convergem no entendimento de que não há, dentre os modelos de *deterrence* e de *compliance*, uma estratégia regulatória melhor que a outra (Reiss, 1984 e Pires, 2008). Busca-se, assim, a construção de modelos híbridos que considerem todos os fatores que influenciam a relação regulatória a fim de definir os níveis de punições e de incentivos adotados. Por haver variações nos modelos de regulação, as pesquisas demonstram que há variações também na percepção dos agentes acerca da importância e da efetividade do processo regulatório (Silbey e Gray, 2014; Araújo, 2007; Nielsen e Nelson, 2000).

A partir desse arcabouço, supõe-se que as relações existentes entre servidores do órgão de controle interno e gestores públicos federais, tidas como relações de regulação, sofrem influência de fatores relacionados ao contexto relacional, às características dos gestores e ao comportamento dos auditores. Com isso, os diferentes tipos de interações existentes são

percebidos de formas diferentes entre os agentes envolvidos. A identificação de quais desses fatores possuem mais influência sobre a relação entre regulador e regulado possibilita a análise quanto à adequabilidade da atuação do controle interno na busca da sua missão institucional.

CAPÍTULO 2 – O CONTROLE INTERNO NO PODER EXECUTIVO FEDERAL

A Controladoria-Geral da União (CGU) é um órgão vinculado à Presidência da República cujo objeto de atuação é a defesa do patrimônio público e a promoção da transparência da gestão. Atualmente, a CGU é composta por quatro unidades finalísticas que atuam de forma articulada entre si, desenvolvendo atividades relacionadas à apuração de responsabilidade administrativa dos servidores públicos (Corregedoria-Geral da União), à prevenção da corrupção na administração pública (Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção), à supervisão técnica das ouvidorias do Poder Executivo Federal (Ouvidoria-Geral da União) e à fiscalização e avaliação da gestão da administração pública federal (Secretaria Federal de Controle Interno).

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) exerce as atividades de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, conforme art. 74 da Constituição Federal de 1988 (CF/88). De acordo com o referido dispositivo, cada poder da república deve instituir um sistema de controle interno, que atuará de forma integrada com os demais, com as seguintes finalidades:

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.

De acordo com o Planejamento Estratégico da CGU para os anos de 2016 a 2019, a missão do órgão é promover o aperfeiçoamento e a transparência da gestão pública, bem como a prevenção e o combate à corrupção, por meio da avaliação e controle das políticas públicas e

da qualidade do gasto. Isso demonstra que o apoio à gestão dos órgãos da administração pública é uma função primordial para a CGU no contexto da sua missão institucional. Num primeiro momento, as funções de aperfeiçoamento da gestão e combate à corrupção podem parecer antagônicas sob a ótica do gestor público. Isso porque o aperfeiçoamento da gestão denota uma atuação contributiva do auditor em relação à atuação do gestor público, enquanto que o combate à corrupção remete a uma situação de conflito entre ambos.

Numa análise mais ampla, essa dualidade de papéis exercidos pela CGU não se contrapõe à função maior de agência de controle interno do poder executivo federal. O que determina qual é o papel desempenhado pelo órgão de controle é a conduta dos agentes responsáveis pela aplicação dos recursos públicos. Quando não houver fragilidades significativas nos sistemas de controles dos órgãos públicos, a CGU não deve atuar de forma a emitir recomendações. Caso a estrutura de controles internos administrativos apresente fragilidades, a CGU deve assumir a função de promover o aperfeiçoamento da gestão pública por meio da emissão de recomendações destinadas a melhorias nos controles internos. Por outro lado, os servidores da CGU devem adotar uma postura mais punitiva quando os trabalhos de auditoria e de fiscalização indicarem a ocorrência de desvios oriundos do comportamento irregular dos agentes públicos, e não somente de fragilidades nos sistemas de controle.

Para o alcance das finalidades do sistema de controle interno, a SFC faz uso de técnicas de controle aplicadas à gestão pública. Nesse sentido, as diretrizes, os princípios e os conceitos que norteiam a atuação da SFC no desempenho das suas competências constitucionais foram definidos pela Instrução Normativa SFC nº 01, de 6 de abril de 2001 (IN 01/2001). A IN 01/2001 estabelece a base conceitual que suporta as atividades realizadas no âmbito da SFC, ainda que as denominações, as estratégias e a extensão dos trabalhos sofram variações ao longo do tempo, conforme necessidades políticas e operacionais. Nesse sentido, a atuação da SFC como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é baseada na realização de auditorias e fiscalizações sob diferentes enfoques conforme o resultado esperado para cada abordagem.

A auditoria consiste na avaliação da gestão pública mediante a confrontação entre a situação verificada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Em outras palavras, a auditoria tem o objetivo de avaliar se as situações existentes estão em conformidade com as regras e com as boas práticas de gestão. Já a fiscalização é uma técnica de controle que visa atestar se determinado objeto existe, se corresponde às especificações estabelecidas e se atende à

finalidade para a qual foi criado. As auditorias e as fiscalizações são consideradas espécies do gênero ações de controle, e representam as principais ferramentas utilizadas no âmbito da SFC para o alcance dos seus objetivos.

2.1. FERRAMENTAS E ESTRATÉGIAS DE ATUAÇÃO DA SFC

A IN 01/2001 define cinco tipos de abordagens das auditorias, em consonância com arcabouço conceitual internacional de auditoria do setor privado, são elas: avaliação da gestão; acompanhamento da gestão; auditoria contábil; auditoria operacional; e auditoria especial. As estratégias de atuação da SFC são definidas considerando as abordagens técnicas estabelecidas na IN 01/2001 e as competências institucionais do controle interno. Nesse contexto, existem diferentes linhas de atuação da SFC que visam alcançar os objetivos do órgão a partir da utilização de ferramentas conceituais existentes, conforme detalhado a seguir.

Auditoria Anual de Contas (AAC) – A AAC guarda relação com a abordagem denominada na IN 01/2001 como “avaliação da gestão”. Esse tipo de estratégia é a principal atuação da SFC como apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, conforme inciso IV do art. 74 da CF/88. Por meio da AAC a CGU se insere no processo de prestação e julgamento das contas dos gestores públicos feito pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme inciso II do art. 71 da CF/88. O processo de julgamento das contas anuais tem início com a elaboração, pelos próprios gestores, do Relatório Anual de Gestão da unidade, contendo informações acerca dos resultados alcançados pela unidade no exercício. Após a entrega do Relatório de Gestão, a CGU realiza a auditoria anual de contas com o objetivo de emitir parecer acerca da regularidade da gestão, servindo de subsídio para o julgamento das contas dos gestores pelo TCU. Nesse sentido, a AAC possui um viés pessoal, uma vez que o objeto de avaliação é a conduta dos gestores públicos ao longo do exercício.

O escopo da AAC é definido anualmente pelo TCU e obedece um padrão aplicável às demais unidades jurisdicionadas semelhantes. O relatório, o certificado de auditoria e o parecer do controle interno – peças elaboradas pela CGU na AAC – possuem formato padronizado e devem ser submetidos ao TCU dentro do prazo estipulado. Apesar do processo de prestação de contas possuir prazos definidos, os trabalhos relacionados à AAC extrapolam o período

compreendido entre a apresentação do Relatório de Gestão e o envio das contas ao TCU. É comum a realização de auditorias ao longo de todo o exercício visando subsidiar a compreensão dos auditores acerca da gestão da unidade e dos atos executados pelos gestores públicos.

Avaliação da Execução de Programas de Governo (AEPG) – Essa metodologia visa avaliar a execução dos programas federais, o alcance dos objetivos e a adequação quanto à gestão das políticas. Trata-se da efetivação do objetivo expresso no inciso II do art. 74 da CF/88, que diz respeito à avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e da execução dos programas de governo. Essa metodologia se baseia na abordagem denominada auditoria operacional, também chamada de auditoria de desempenho. Diferentemente da AAC, o principal objeto de avaliação da AEPG não é a conduta dos agentes públicos no exercício da função, mas sim os resultados alcançados pela execução da política avaliada em face dos objetivos do programa.

Acompanhamento dos Resultados da Gestão (ARG) – Consiste num conjunto de ações de controle realizadas ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de atuar de forma imediata sobre os atos e seus efeitos sobre a unidade controlada. Essa estratégia se baseia na abordagem denominada na IN 01/2001 como auditoria de acompanhamento da gestão e se caracteriza por subsidiar a opinião expressa pela CGU na AAC. Por meio do ARG, a CGU se aproxima do cotidiano da unidade examinada, possibilitando a avaliação de procedimentos e de rotinas internas adotados na unidade. Além disso, o ARG é utilizado para acompanhar procedimentos administrativos realizados na unidade, tais como licitações e contratações pontuais.

Ações de Controle Descentralizadas – Essa frente de atuação consiste na realização de ações de controle pontuais sobre a aplicação de recursos de origem federal por Estados e Municípios e é a que mais se aproxima das auditorias especiais definidas na IN 01/2001. A principal característica desse tipo de abordagem é que a ação de controle é realizada em unidades estaduais ou municipais, tais como secretarias e prefeituras, mas o destinatário final do trabalho permanece sendo o gestor federal da política. Nesses casos, a constatação de eventuais irregularidades cometidas por gestores locais acarreta o encaminhamento do relatório às instâncias competentes para a apuração de responsabilidade dos agentes, tais como Ministério Público e Tribunais de Contas. Numa análise mais ampla, as ações de controle descentralizadas podem resultar em recomendações pontuais para que o gestor

federal adote medidas corretivas ou sancionatórias ou em recomendações estruturantes para a melhoria da gestão das políticas descentralizadas.

O desencadeamento das ações descentralizadas pode ocorrer de diferentes formas. A principal delas é a partir de demanda de outros órgãos de controle, tais como polícias e Ministério Público. Nesses casos, tais órgãos solicitam à CGU a realização de auditoria e fiscalização para subsidiar inquéritos, apurações e investigações.

Além disso, as ações descentralizadas podem ocorrer por demanda da própria CGU, conforme diferentes estratégias adotadas pela direção do órgão. A principal delas é o Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos (sorteio), onde a seleção dos municípios fiscalizados é feita de forma aleatória. Essa metodologia contribuiu para a divulgação acerca da atuação da CGU em todo o território nacional e para a disseminação do caráter pedagógico do controle na administração pública, uma vez que gestores de pequenos municípios passaram a perceber a existência de um sistema descentralizado capaz de responsabilizá-los pelos atos praticados. A partir de 2014, após a realização de 39 etapas do programa de sorteio, a CGU deu início a uma mudança nos critérios de seleção dos municípios. Nessa nova abordagem, os municípios são selecionados conforme fatores de criticidade e o escopo das ações de controle é definido conforme as peculiaridades do ente avaliado.

Auditoria de Recursos Externos – A CGU realiza auditorias sobre os contratos de empréstimos e de cooperação técnica firmados entre a União e organismos internacionais, tais como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o Banco Mundial (BIRD). Essas ações consistem principalmente em auditorias contábeis onde a CGU assume a função de auditoria independente dos contratos firmados, conforme exigência dos organismos financiadores.

Convém destacar que existem outras atividades realizadas no âmbito da SFC que não se enquadram nessas estratégias, tais como a elaboração da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), a auditoria de Tomada de Contas Especiais (TCE), a análise de processos de pessoal e a avaliação das unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta. Além disso, busca-se a integração das diferentes frentes de atuação da SFC em função do alcance dos objetivos institucionais. Nesse sentido, é comum, por exemplo, que a estratégia da AEPG compreenda a realização de ações de controle descentralizadas, e que os resultados do ARG sejam utilizados nas auditorias anuais de contas.

2.2. O FLUXO DAS AÇÕES DE CONTROLE

As ações de controle realizadas pela SFC são deflagradas a partir da geração de ordens de serviço específicas que devem conter, dentre outras, informações acerca da unidade examinada, do período de exame, dos servidores envolvidos e das questões de auditoria ou de fiscalização que devem ser respondidas ao fim dos trabalhos. As ordens de serviço podem ser geradas a partir de obrigações legais, de demandas internas ou de demandas de outros atores, tais como polícia federal, ministério público, parlamentares ou cidadãos.

As ordens de serviço servem para orientar a atuação das equipes de fiscalização ou de auditoria bem como para inibir obscuridades quanto aos trabalhos realizados. Ao receber uma ordem de serviço, a equipe de auditoria ou de fiscalização inicia o planejamento da ação de controle, que consiste no levantamento preliminar de informações necessárias viabilizar a execução dos trabalhos em campo. Via de regra, o escopo, os objetivos e os métodos da ação de controle são apresentados aos gestores após o planejamento e antes do início dos trabalhos de campo, salvo em casos específicos em que o sigilo é imperioso. Essa apresentação se dá por meio de reuniões que contam com a participação da equipe de auditores e de representantes da unidade examinada e normalmente é condição para o início dos trabalhos de campo.

Durante os trabalhos de campo, a equipe de auditores tem a prerrogativa de se instalar na unidade examinada e de requisitar quaisquer processos, documentos ou informações existentes no órgão, conforme art. 26 da Lei nº 10.180/2001. Ao fim dos trabalhos de campo a equipe elabora um relatório para cada ordem de serviço executada, contendo as respostas para as questões de auditoria ou de fiscalização e o detalhamento de eventuais falhas encontradas. O relato das falhas deve ser baseado em evidências documentais produzidas ou coletadas durante os trabalhos de campo, sendo que tais evidências devem ser arquivadas em processos específicos que recebem o nome de papéis de trabalho.

Para cada falha, impropriedade ou irregularidade encontrada, a equipe de auditoria deve propor recomendações destinadas a combater as causas da situação relatada. Antes da conclusão da ordem de serviço é realizada uma reunião entre os auditores e os gestores auditados com o objetivo de discutir a viabilidade das recomendações propostas.

Após a conclusão da ordem de serviço, a CGU dá início ao monitoramento das recomendações emitidas. Nessa etapa, são realizadas atividades destinadas a verificar a adoção de providências, por parte dos gestores da unidade examinada, destinadas a sanar as causas dos fatos relatados, a recomposição de valores ou a responsabilização de agentes, quando cabível. O monitoramento de uma recomendação se encerra com o seu pleno atendimento ou com o seu cancelamento, seja pela perda do objeto ou pela inconveniência de se manter o acompanhamento.

CAPÍTULO 3 – MODELO DE ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES ACERCA DA ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO: PREMISSAS, VARIÁVEIS E HIPÓTESES

A regulação é um processo que consiste no estabelecimento e na implementação de regras para o funcionamento equilibrado de um sistema, de acordo com determinados objetivos públicos (Di Pietro, 2004 apud Moreira, 1997). Segundo Pessoa (2003), o objetivo da regulação é conformar a atuação de pessoas e de instituições. Na mesma linha de raciocínio, Przeworsky (2001) recorre à teoria da agência ao indicar que o objetivo da regulação é induzir o comportamento dos agentes de acordo com os interesses do principal, e que o sucesso da regulação depende do desenho das instituições que regulam essas relações.

Nesse contexto, verifica-se que a definição de regulação está ligada à questão do comportamento dos agentes e que as relações entre regulado e regulador são significativamente complexas e permeadas por uma série de fatores que influenciam no comportamento de cada um. Não faltam exemplos de situações de variação da percepção do agente regulado em relação ao regulador. Um jovem motorista, por exemplo, tende a perceber um agente de trânsito de forma mais negativa que um motorista experiente; Um agente da vigilância sanitária que faz vistorias em um restaurante tende a ser percebido de formas diferentes pelo dono do estabelecimento e pelo funcionário do caixa; Uma patrulha de polícia também é percebida de formas diferentes numa ronda na periferia e numa ronda em bairro nobre.

Esses mesmos exemplos indicam que diferentes percepções tendem a gerar diferentes comportamentos por parte do agente regulado, o que revela a importância de se identificar quais são os fatores que de fato influenciam nessa percepção. É certo que o motorista experiente deve se comportar de forma diferente do jovem motorista em uma abordagem no trânsito, que o dono do estabelecimento terá comportamento diferente do seu funcionário durante a vistoria da vigilância sanitária e que os moradores da área nobre tratarão a polícia de forma diferente dos moradores da periferia. E, dessa forma, a regulação terá efeitos diferentes em cada um desses casos.

O mesmo se aplica à relação entre a CGU e os gestores públicos, uma vez que existem diferentes fatores que influenciam nessa relação e que favorecem ou comprometem o alcance

dos objetivos do controle interno. O objetivo desse capítulo é discorrer sobre tais fatores, oferecendo um modelo que permita analisar a percepção dos gestores federais acerca da atuação do órgão de controle a partir de três grupos de fatores organizados conforme referências na literatura existente: o contexto relacional, as características do gestor e a forma de atuação do auditor.

3.1. PREMISSAS DO MODELO ANALÍTICO

O modelo proposto no presente estudo foi desenhado tendo como base as conclusões de trabalhos anteriores indicados no referencial teórico. Trata-se da indicação dos principais fatores que influenciam na percepção dos gestores públicos acerca da atuação do órgão de controle interno. O modelo permite a análise individualizada de cada um dos fatores, identificando as situações onde essa relação tende a ser mais colaborativa. Nesse contexto, o modelo foi pensado sobre cenários onde o órgão de controle interno atua como uma ferramenta de auxílio à gestão pública e somente terá validade se observadas as duas premissas detalhadas a seguir.

A primeira premissa é de que os fatores indicados no modelo somente serão relevantes na análise da relação entre auditor e auditado se houver interesse comum entre os agentes envolvidos. Dessa forma, tanto o auditor como o auditado devem se pautar no princípio da boa-fé e conduzir os trabalhos na busca pelo aprimoramento da gestão pública. Isso indica que o modelo não é aplicável quando há desvios de conduta de algum dos agentes envolvidos. Em outras palavras, os fatores que compõem o modelo analítico apresentado podem não ser adequados para analisar a relação entre gestores públicos e a CGU nos casos em que esse órgão atua de forma eminentemente punitiva.

A outra premissa para a validade do modelo diz respeito à possibilidade de se promover melhorias na gestão do órgão auditado. Parte-se do princípio de que a atuação do órgão de controle interno como órgão de assessoramento da gestão pode levar à adoção de medidas que combatam os problemas e as dificuldades enfrentados pelo gestor público. Para que se configure essa premissa, é necessária a existência de duas condicionantes. A primeira é de que o órgão auditado não seja perfeito, ou seja, de que existam gargalos gerenciais que impactam no funcionamento da unidade.

Levando-se em consideração que o órgão não é perfeito, a outra condicionante diz respeito à possibilidade de se implementar melhorias para os problemas existentes. Nesse caso, a atuação do controle interno somente se justifica se os problemas encontrados puderem ser atacados por meio de medidas ao alcance dos gestores públicos. Trata-se do entendimento de que é possível buscar a melhoria contínua a gestão.

Dessa forma, o modelo analítico apresentado a seguir se baseia no entendimento de que o auditor e o auditado têm o interesse em comum de buscar o aprimoramento da gestão pública e de que ambos entendem que é possível promover melhorias constantes na gestão dos órgãos auditados.

3.2. CONTEXTO RELACIONAL

A literatura indica que fatores relacionados ao contexto onde a relação se desenvolve podem influenciar a percepção dos agentes regulados acerca do regulador. Entende-se por contexto relacional, no âmbito do presente trabalho, o conjunto de regras e normas que moldam o funcionamento das organizações e que determinam, em certo grau, o comportamento dos agentes que compõem tais organizações. A ideia central é de que o órgão de controle não atua de forma uniforme perante todos os tipos de unidades submetidas às suas ações de controle. Existem variações decorrentes do volume de recursos financeiros envolvidos, da criticidade da atuação do órgão, dentre outros fatores detalhados em ponto específico desse trabalho. A partir disso, buscou-se identificar como o contexto relacional afeta na percepção dos gestores federais acerca da atuação da CGU. No que diz respeito ao grupo de fatores denominado contexto relacional, são analisados aspectos relacionados à estratégia de atuação adotada pela CGU, ao funcionamento do órgão auditado e ao nível de interação entre eles.

3.2.1. Estratégia de atuação adotada pelo órgão de controle

No exercício da função de órgão de controle interno do poder executivo federal, a CGU realiza auditorias e fiscalizações de diferentes formas. Existe uma variabilidade de estratégias

de atuação que vão desde a apuração pontual de eventuais desvios até a avaliação sistemática de uma política pública, conforme abordado em capítulo específico do presente estudo.

São diversos os fatores que influenciam na forma como a CGU realiza as ações de controle no órgão público. Um desses fatores é a quantidade de recursos financeiros gerenciados pela unidade e a forma como esses valores são executados. Nesse contexto, a CGU realiza ações de controle voltadas a avaliar a qualidade do gasto público principalmente nas unidades que gerenciam mais recursos, sendo que nas unidades com pouca ou nenhuma execução financeira a atuação do controle interno terá como foco principalmente as práticas de gestão e outros aspectos não financeiros.

Além disso, a forma como a unidade gerencia seus recursos também influencia na estratégia de atuação adotada pelo órgão de controle. Nesse sentido, as ações de controle voltadas a avaliar uma política que realiza transferências de recursos a estados e municípios serão diferentes daquelas voltadas a avaliar aquisições realizadas pelo próprio gestor federal. Nos casos de transferências, serão realizadas fiscalizações voltadas a avaliar a atuação do gestor local, enquanto que na execução direta o foco é a legalidade dos procedimentos executados pelo gestor federal.

Isso indica que o aspecto financeiro é importante para determinar como e com que intensidade o controle atua. Em decorrência disso, argumenta-se que a percepção dos gestores federais acerca da atuação do controle varia conforme a estratégia de atuação adotada, sendo que a relação entre esses atores tende a ser mais conflituosa nas unidades que gerenciam um grande volume de recursos financeiros e nos casos em que há descentralização na execução desses recursos.

3.2.2. Interação entre regulado e regulador

Conforme identificado por Silbey e Gray (2014), o nível de interação com o regulador pode influenciar a percepção do regulado. No caso prático, preconiza-se que a interação entre os auditores e os gestores das unidades examinadas deve ser constante, de modo a alinhar o entendimento de ambos quanto à função do órgão de controle interno.

Dessa forma, o auditor adquire conhecimento acerca do funcionamento da unidade, o que permite o aprimoramento dos trabalhos de auditoria realizados. Além disso, a atuação da CGU como órgão de apoio à gestão somente será efetiva se contar com a aceitação dos próprios gestores. Isso porque não cabe ao órgão de controle realizar atos de gestão, mas tão somente recomendar que estes sejam adotados pelos gestores.

Por isso é importante que exista interação entre gestores e auditores e que não se configure uma relação conflituosa. Afinal, os interesses devem ser são harmônicos, salvo em casos de desvios de conduta em qualquer das partes.

Essa interação, contudo, não deve ameaçar a independência necessária para a realização dos trabalhos de auditoria. De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC PA 290), a independência pode ser ameaçada devido ao relacionamento longo ou próximo com o auditado, tornando o auditor solidário aos interesses dele.

Esse paradoxo demonstra que o relacionamento interpessoal entre auditor e auditado é uma variável importante quando se avalia a efetividade dos trabalhos de auditoria. No presente objeto de estudo, presume-se que, sob a perspectiva do gestor, a interação constante e cordial favorece a percepção do controle interno como ferramenta de apoio à gestão.

Importante destacar que o nível de interação depende da quantidade de ações de controle realizadas na unidade. Nesse sentido, determinadas unidades são mais demandadas pelo órgão de controle porque são consideradas mais críticas, seja pelo volume de recursos envolvidos, pelos riscos inerentes às atividades desempenhadas, pelo histórico de problemas na unidade, dentre outros aspectos.

Dessa forma, existem unidades que praticamente não têm contato com o órgão de controle, enquanto que outras são submetidas a um grande volume de ações de controle. Isso indica que o gestor da unidade com grande interação tende a perceber a atuação do controle interno de forma distinta daquele que não sofre interferência da CGU no seu trabalho.

Além disso, existe uma perspectiva subjetiva que afeta o nível de interação entre regulado e regulador, independentemente da quantidade de ações de controle realizadas. Isso porque tal interação não se limita aos períodos de trabalhos de campo, envolvendo também o acompanhamento sistemático da gestão e o monitoramento das recomendações. Dessa forma, o nível de interação também depende da discricionariedade de ambas as partes, que podem

optar por relacionamentos mais ou menos intensos fora dos períodos de auditorias e de fiscalizações formalmente instituídas.

3.2.3. Maturidade Institucional do Órgão Auditado

Ainda dentro do grupo de fatores relacionados ao contexto relacional em que ocorrem as interações entre gestor e auditor, destaca-se a questão da maturidade institucional do órgão auditado. Sugere-se que a relação com os órgãos de controle tende a ser mais harmônica nas unidades mais maduras.

Entende-se por unidades maduras aquelas que possuem uma identidade institucional consolidada, com objetivos e áreas de atuação bem delimitados. Esse tipo de unidade tende a apresentar continuidade de suas atividades, com poucas rupturas causadas por interferências externas. Geralmente são unidades com procedimentos e rotinas internas bem estabelecidos, com estruturas complexas e com reconhecimento quanto a sua importância na administração pública.

3.3. CARACTERÍSTICAS DO GESTOR

O referencial teórico indica que a percepção do regulado acerca da atuação do agente regulador varia conforme as características do próprio regulado. Nesse sentido, Silbey e Gray (2014) defendem que a autonomia do agente regulado dentro da organização é um fator que influencia positivamente a percepção deste acerca da atuação do regulador. De acordo com os autores, os reguladores são vistos como ameaças pelos atores organizacionais que ocupam níveis mais baixos na hierarquia da organização e que possuem pouca autonomia. No mesmo sentido, os atores em posições hierárquicas mais altas (indicativo de maior autonomia) e com maior conhecimento acerca do funcionamento da organização são mais propensos a considerar o regulador como um aliado, desde que haja considerável interação entre regulado e regulador. Nos casos em que não há interação frequente, os atores regulados tendem a perceber o regulador como um obstáculo mesmo quando aquele possui conhecimento acerca da organização e ocupa posição hierárquica alta.

A partir dos conceitos e da tipologia proposta por Silbey e Gray (2014), busca-se avaliar se esses fatores afetam a relação entre os gestores e os auditores. Para tanto, foram abordados, por meio das entrevistas, fatores relacionados à experiência dos gestores e à sua posição hierárquica dentro da unidade, conforme suas próprias percepções.

3.4. ATUAÇÃO DO AUDITOR

Existem diversos documentos que regulam a conduta do auditor no Brasil de forma geral, tais como as Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (vide NBC PA 02, NBC P 1.6, NBC TA 240, NBC TA 210, NBC TA 450 e NBC TA 265), as instruções da Comissão de Valores Mobiliários (vide Instrução CVM nº 308/1999) e as resoluções do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon). Tais documentos tratam do comportamento dos auditores independentes, mas indicam princípios éticos aplicáveis também aos auditores internos, tais como a independência, a integridade, a eficiência e a confidencialidade.

No caso específico dos auditores da CGU, sua conduta deve obedecer, além das regras aplicáveis a todos os servidores públicos, ao código de conduta profissional do servidor da CGU. O referido documento indica que o auditor deve “preservar o espírito de lealdade, urbanidade, imparcialidade e cooperação no convívio funcional, de forma que os preconceitos ou discriminações não venham a influir na objetividade e na exatidão de seu trabalho”. Além disso, o documento determina que o auditor deve “alertar, com cortesia e reserva, qualquer pessoa sobre erro ou atitude imprópria contra a Administração Pública”.

Dessa forma, o código de ética do servidor da CGU, em consonância com os demais documentos que regulam o comportamento dos auditores, destaca a importância de se manter um bom convívio com os agentes públicos dos órgãos auditados. Essa necessidade de boa relação com o auditado se expressa no uso de expressões como “urbanidade”, “cooperação”, “cortesia” e “reserva”. Se extrai daí que o auditor não deve se portar como um agente contrário ao gestor público. Ao contrário, o auditor interno deve se colocar como um aliado do gestor, desde que não haja indícios de má-fé por parte deste.

Por isso, é importante que a atuação do auditor reflita adequadamente sua posição institucional. Nesse contexto, a literatura indica que a forma como o regulador se comporta influencia na forma com que o agente regulado interpreta a regulação. Nielsen e Nelson (2000) indicam que muitos assessores jurídicos de empresas se veem como policiais dentro da organização. Com isso, eles são vistos como agentes excessivamente legalistas e que não agregam à gestão da organização.

Situação análoga pode ocorrer na relação entre a CGU como órgão de controle interno e os gestores dos órgãos federais. Caso o comportamento dos auditores seja percebido pelo gestor como intimidador, arrogante ou prepotente, a tendência é de que a atuação do órgão seja percebida como um obstáculo ou ameaça à gestão da unidade.

Não cabe avaliar, no âmbito dessa pesquisa, se os auditores se comportam de forma adequada no relacionamento com os auditados. O objetivo é avaliar se os gestores percebem variações significativas no comportamento dos auditores e, em caso positivo, se isso influencia na forma com que os gestores percebem a atuação do órgão de controle como um todo.

Nesse contexto, são considerados três fatores relacionados à atuação do auditor: o relacionamento interpessoal com os agentes regulados, o conhecimento sobre a unidade auditada e a qualidade dos trabalhos realizados, principalmente das recomendações emitidas. Seguem os detalhamentos de cada um desses fatores.

3.4.1. Relacionamento Interpessoal

Argumenta-se que um dos principais fatores que influencia a forma como o gestor interpreta a atuação do controle interno é o relacionamento interpessoal existente entre este e os respectivos auditores. Trata-se de aspectos da relação social estabelecida, tais como cortesia, comunicação, respeito e cordialidade. A suposição é de que o relacionamento amistoso entre os agentes favorece a forma como os gestores interpretam a atuação da CGU.

Destaca-se que isso não implica na existência de relações de intimidade pessoal entre ambos. O que se defende como ideal é a relação sem muitos conflitos e sem o envolvimento de sentimentos de cunho pessoal. Afinal, o profissionalismo por parte do auditor é condição fundamental para se assegurar a qualidade e a credibilidade dos trabalhos realizados.

3.4.2. Conhecimento sobre a Unidade Auditada

Considerando que os trabalhos de auditoria e de fiscalização implicam na emissão de opinião acerca dos fatos analisados, é necessário que os profissionais que atuam nessas atividades

possuam conhecimento técnico suficiente para concluir, com razoável certeza, sobre as situações verificadas.

Isso inclui tanto o conhecimento sobre o assunto trabalhando como do funcionamento da unidade. Por exemplo, ao realizar uma auditoria voltada a avaliar a adequação na concessão de aposentadorias por invalidez, o auditor deve conhecer a legislação que regula os benefícios previdenciários. Além disso, deve conhecer o funcionamento do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), seus processos internos, suas rotinas etc.

3.4.3. Qualidade dos Trabalhos e Monitoramento das Recomendações

As auditorias e fiscalizações são trabalhos que exigem alto grau de conhecimento técnico para o alcance de seus objetivos. Ao longo do presente estudo serão abordadas questões referentes à qualificação técnica dos auditores e à qualidade dos trabalhos conduzidos por eles. Nesse contexto, defende-se que a qualidade dos trabalhos é condição fundamental para que os gestores interpretem o órgão de controle como da gestão, pois os relatórios somente serão úteis se forem consistentes tecnicamente. Além da necessidade de adequação técnica das abordagens trazidas nos relatórios, é fundamental que seus encaminhamentos sejam igualmente adequados. Nesse contexto, entende-se que um dos principais elos entre auditor e gestor é a recomendação (e sua qualidade) que deriva das ações de controle.

As recomendações buscam atacar as causas das impropriedades identificadas durante as auditorias e representam o produto final da atuação da SFC como órgão de controle interno. Elas sintetizam a dualidade do papel do auditor, atuando ora no assessoramento da gestão, ora no policiamento dos atos dos gestores. Seu objetivo é permitir a correção de falhas e mitigar os prejuízos delas decorrentes.

As recomendações são classificadas de acordo com a natureza da providência a ser adotada pelo gestor, podendo ser estruturantes, pontuais, para recomposição de valores, para apuração de responsabilidades ou para atuação junto a outros órgãos.

É possível, dentro desse contexto, ordenar os tipos de recomendações de acordo com nível de influência de cada uma sobre os processos internos da organização. Assume-se que as recomendações destinadas exclusivamente ao aprimoramento da gestão são aquelas que

melhor representam o papel de assessoramento do controle interno, enquanto que as recomendações voltadas a responsabilização dos agentes públicos representam o extremo oposto, onde a atuação é eminentemente punitiva.

As recomendações estruturantes são aquelas que, quando implementadas, alteram o modo de funcionamento da organização. Podem tratar-se de modificações regimentais, de implantações de sistemas e de rotinas internas, de alterações no desenho da política, dentre outras. A principal característica das recomendações estruturantes é que seu impacto não se limita a um caso concreto, afetando o funcionamento da organização ou da política de forma geral. Por isso, as recomendações estruturantes são as que melhor representam a atuação da CGU como entidade de assessoramento, uma vez que seu objetivo é impactar diretamente no processo de melhoria da gestão da unidade examinada. Os fatos que dão origem às recomendações estruturantes geralmente são relacionados a fragilidades no ambiente de controle da unidade ou a necessidades de aprimoramento da gestão e, portanto, não derivam de desvios de conduta pontuais. Por outro lado, ainda que o caráter punitivo não seja o foco principal das recomendações estruturantes, sua implementação pode inviabilizar o comportamento ilegal de determinados agentes, permitindo a identificação do caráter punitivo, ainda que de forma indireta. Dessa forma, as recomendações estruturantes apresentam alto nível de assessoramento e baixo nível de punição.

As recomendações pontuais também não possuem o viés punitivo e são voltadas à intervenção em situações específicas, tais como a suspensão de processos licitatórios com vícios, a correção de metodologias de cálculo, dentre outras. A implementação de tais recomendações não altera o funcionamento da unidade, ainda que contribua para a melhoria dos casos que foram objeto de análise. Por exemplo, a suspensão de determinado processo licitatório devido à inadequação do termo de referência pode influenciar positivamente no sucesso da aquisição, mas não impede que falhas semelhantes ocorram novamente em situações futuras. De forma semelhante às recomendações estruturantes, ainda que o foco das recomendações pontuais não sejam a punição de agentes, sua implementação pode frustrar intenções de desvios nos casos examinados.

É possível que a solução de determinados problemas não esteja dentro do âmbito de atuação da unidade examinada. Nesses casos, são emitidas recomendações para a atuação junto a outros órgãos que possuem competência para isso. Esse tipo de recomendação é aplicável, por exemplo, quando se identifica irregularidades formais na aplicação de recursos federais por

estados ou municípios. Como o destinatário das recomendações é sempre uma unidade federal, é comum a emissão de recomendações para que o gestor federal atue em conjunto com o ente para o saneamento das irregularidades. Em alguns casos esse tipo de recomendação pode contribuir para a melhoria da política ou da unidade examinada. Ainda assim, o grau de assessoramento desse tipo de recomendação é menor do que as recomendações estruturantes e pontuais, e o caráter punitivo também tende a ser pouco perceptível.

Apesar das significativas diferenças entre as recomendações estruturantes, pontuais e para atuação junto a outros órgãos, esses tipos de recomendações apresentam similaridade quanto à classificação de acordo com a natureza de atuação do órgão de controle. Ambas possuem forte viés para a resolução de problemas e para a melhoria da gestão, o que as tornam mais próximas do caráter de assessoramento do que do caráter punitivo.

Os outros dois tipos de recomendações possuem características que as relacionam mais ao caráter punitivo do que à função de assessoramento. As recomendações para a recomposição de valores são emitidas quando a fiscalização ou a auditoria conclui que determinado fato ocasionou prejuízo ao Erário. O prejuízo é caracterizado quando existente alguma das situações elencadas no art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 71/2012, quais sejam: Omissão no dever de prestar contas; ocorrência de desfalque, alcance desvio ou desaparecimento de dinheiro, bens ou valores públicos; prática de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao patrimônio público.

A responsabilidade primária pela instauração de procedimento específico para a restituição dos valores, quando esgotadas as medidas administrativas, é do gestor responsável pelos recursos. Contudo, o TCU atua no monitoramento dos procedimentos instaurados, podendo responsabilizar o agente público no caso de não restituição dos recursos.

Numa análise mais ampla baseada no princípio da supremacia do interesse público e considerando que os valores restituídos voltam a integrar a dotação orçamentária disponível do órgão ou do orçamento geral da União, as recomendações para a recomposição de valores possuem a característica de assessorar a gestão, uma vez que visam assegurar a adequada aplicação dos recursos que outrora foram desviados. Contudo, esse tipo de providência se caracteriza pela atuação punitiva do órgão de controle, uma vez que, via de regra, cabe ao agente público responsável pela irregularidade a restituição dos valores.

As recomendações para a apuração de responsabilidade possuem forte correlação com as recomendações para a restituição de valores, sendo comum a emissão simultânea de ambas. Quando o órgão de controle recomenda a apuração de responsabilidade dos agentes que derem causa às falhas graves detectadas em trabalhos de auditoria ou de fiscalização, cabe à autoridade responsável do órgão examinado a instauração de sindicância ou de processo administrativo disciplinar. De tais procedimentos pode resultar a aplicação de penalidades aos agentes envolvidos ou a absolvição destes no âmbito administrativo. Nesse contexto, a CGU possui a prerrogativa de avocar, a qualquer momento, os processos instaurados pela autoridade administrativa, ou de instaurar tais processos quando necessário. Percebe-se, portanto, que esse tipo de recomendação é a que mais possui viés punitivo e que mais se distancia da função de assessoramento do controle interno.

Importante destacar que não há vinculação entre os tipos de recomendações e as estratégias de atuação do controle interno. Nesse contexto, uma auditoria destinada a avaliar a execução de uma política pública pode resultar em recomendações para apuração de responsabilidade de agentes, caso seja constatado a ocorrência de desvios de conduta. De igual modo, ações de controle destinadas a apurar atos ilícitos na administração pública podem resultar em recomendações estruturantes voltadas a aprimorar os mecanismos de controle do órgão. Por isso, não é metodologicamente viável avaliar se o tipo de recomendação emitida influencia na percepção do gestor, uma vez que a unidade pode receber todos os tipos de recomendações, independentemente da natureza das ações de controle realizadas.

Ainda assim, não se afasta a hipótese de que a qualidade das recomendações emitidas influencia na percepção. De acordo com o Manual de Elaboração de Relatórios do Controle Interno (2014), elaborado pela CGU, as recomendações devem: concentrar-se no propósito de eliminar, mitigar ou reduzir as causas das falhas encontradas; estar de acordo com o princípio da racionalização administrativa e da economia processual; ser claras quanto às providências a serem adotadas pelo gestor, evitando expressões genéricas; e ser tempestivas e exequíveis.

Uma recomendação de qualidade deve conter os atributos acima e a aceitação do gestor, daí a importância da realização de reunião ao final dos trabalhos de campo das auditorias e fiscalizações para a discussão das recomendações propostas.

A hipótese é de que a percepção dos gestores acerca da atuação do controle varia conforme a sua percepção acerca da qualidade das recomendações emitidas. Dessa forma, as entrevistas

abordaram a percepção dos gestores acerca da qualidade das recomendações, tendo como parâmetro os atributos indicados no próprio manual da CGU.

3.5. SÍNTESE DO MODELO

A partir das análises teóricas apresentadas nesse capítulo, tem-se um modelo ‘analítico que busca sistematizar as principais variáveis que influenciam na forma como o gestor público interpreta a atuação do órgão de controle interno do Poder Executivo Federal. Segue a síntese do modelo:

Quadro 01 – Modelo analítico proposto

CONTEXTO RELACIONAL	ESTRATÉGIA DE ATUAÇÃO DO ÓRGÃO DE CONTROLE
	- Volume de Recursos
	- Tipo de Atividade
	NÍVEL DE INTERAÇÃO
	- Quantidade de Ações de Controle
	- Contato Rotineiro
	MATURIDADE INSTITUCIONAL DO ÓRGÃO AUDITADO
	- Estrutura
	- Processos Internos
- Identidade	
CARACTERÍSTICAS DO GESTOR	POSIÇÃO HIERÁRQUICA
	EXPERIÊNCIA
ATUAÇÃO DO AUDITOR	RELACIONAMENTO INTERPESSOAL
	CONHECIMENTO SOBRE A UNIDADE EXAMINADA
	- Conhecimento sobre o funcionamento
	- Conhecimento sobre o objeto
	QUALIDADE DOS TRABALHOS
	- Qualidade das ações de controle
- Qualidade das recomendações	

Conforme demonstrado nos capítulos seguintes, esse modelo foi utilizado como base teórica para uma pesquisa empírica de avaliação de percepções de gestores federais a partir de entrevistas.

CAPÍTULO 4 – METODOLOGIA DE PESQUISA

4.1. DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

O presente estudo se propõe analisar a percepção dos gestores federais acerca da atuação da SFC no que diz respeito à realização de auditorias e fiscalizações em órgãos federais. O objetivo é identificar quais fatores afetam essa percepção e, por consequência, quais estratégias de atuação do controle que mais contribuem para o desenvolvimento de um cenário cooperativo entre o controle interno e os agentes controlados. Para tanto, foram realizadas entrevistas com agentes públicos de unidades que se relacionaram diretamente com a CGU no exercício 2015.

Entende-se por unidade examinada aquela que foi submetida aos trabalhos de auditoria ou de fiscalização, sendo esta identificada na ordem de serviço que baliza a ação de controle. O termo unidade examinada se correlaciona com o termo unidade jurisdicionada utilizado pelo TCU e corresponde, dentro da estrutura hierárquica de um ministério, a uma secretaria ou, em alguns casos, a uma subsecretaria. Dessa forma, o escopo de cada ordem de serviço emitida pela CGU é limitado a uma unidade examinada, que normalmente corresponde a uma secretaria ministerial responsável pela ação ou pelo programa orçamentário analisado.

Quanto à questão temporal, optou-se por entrevistar gestores relacionados a auditorias cujos relatórios foram publicados no site da CGU no ano de 2015. Essa delimitação temporal é necessária para diminuir o risco de alterações significativas entre as condições existentes durante a realização das auditorias e aquelas existentes no momento das entrevistas, sobretudo no que diz respeito às pessoas que atuavam na unidade na época das ações de controle.

Optou-se também por selecionar os gestores submetidos a duas das principais estratégias de atuação da CGU como controle interno, quais sejam, as avaliações da execução de programas de governo (AEPG) e as auditorias anuais de contas (AAC). Uma das justificativas para essa delimitação é que essas duas estratégias são as que mais exigem interações entre auditores e os gestores federais. Além disso, são estratégias com objetos diferentes, o que interessa para a criação de grupos de análise dos dados obtidos nas entrevistas. Enquanto o objeto de análise da AEPG é a execução de uma política pública, a AAC se destina a avaliar a gestão dos agentes públicos durante um exercício.

Visando a uniformização da amostra, foram desconsideradas as auditorias realizadas em unidades da administração indireta. Diante disso, foram identificados seis ministérios que se enquadram na delimitação de escopo definida, são eles: Saúde (MS), Cultura (MinC), Justiça (MJ), Integração Nacional (MI), Cidades (MCid) e Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA). Foram selecionadas duas unidades diferentes para cada ministério que compõe a amostra, conforme o tipo de trabalho realizado pela CGU em cada uma delas, sendo que uma consiste em unidade responsável por política avaliada por meio da estratégia de AEPG e outra foi submetida a avaliações sobre a gestão dos agentes públicos (AAC). O quadro a seguir indica as unidades que tiveram relatórios finais de AEPG publicados em 2015 e que atendem aos demais critérios de delimitação supracitados.

Quadro 02 – Amostra de Relatórios de AEPG publicados em 2015

OBJETO	MINISTÉRIO	UNIDADE EXAMINADA
Erradicação da Febre Aftosa	MAPA	Secretaria de Defesa Agropecuária
Programa Saúde da Família	MS	Secretaria de Atenção à Saúde
Ações de Defesa Civil no Estado de Minas Gerais	MI	Secretaria Nacional de Proteção e Defesa Civil
Serviços Urbanos de Água e Esgoto	Mcid	Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental
Preservação do Patrimônio Histórico Urbano	MinC	Secretaria Executiva - MinC
Fortalecimento das Instituições de Segurança Pública	MJ	Secretaria Nacional de Segurança Pública

A partir da relação acima, foram identificados os relatórios de AAC desses mesmos ministérios publicados em 2015. No que se refere aos ministérios da Saúde, da Cultura, da Justiça e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, houve somente um relatório de AAC de cada pasta publicado em 2015. Nos casos dos ministérios da Integração Nacional e das Cidades, em que foram publicados mais de um relatório de AAC em 2015, foram selecionadas as auditorias realizadas em secretarias finalísticas distintas daquelas que tiveram relatórios de AEPG publicados, conforme a relação a seguir.

Quadro 03 – Amostra de Relatórios de AAC publicados em 2015

OBJETO	MINISTÉRIO	UNIDADE EXAMINADA
Auditoria Anual de Contas - Exercício 2014	MAPA	Secretaria Executiva - MAPA
Auditoria Anual de Contas - Exercício 2014	MS	Secretaria de Gestão Participativa
Auditoria Anual de Contas - Exercício 2014	MI	Secretaria Nacional de Irrigação
Auditoria Anual de Contas - Exercício 2014	Mcid	Secretaria Nacional de Programas Urbanos

Auditoria Anual de Contas - Exercício 2013	MinC	Secretaria do Audiovisual
Auditoria Anual de Contas - Exercício 2013	MJ	Diretoria de Administração e Logística Policial - DPF

Dessa forma, foram entrevistados gestores de doze secretarias diferentes, divididos em dois grupos. O primeiro grupo é composto por gestores cujas unidades foram submetidas a auditorias de avaliação de políticas por meio da estratégia da AEPG. Já o segundo grupo é formado por gestores que atuam em unidades submetidas a auditorias de avaliação da gestão (AAC).

4.2. CONTATO COM OS ENTREVISTADOS

Para viabilizar a divisão dos entrevistados nesses dois grupos, foram levantadas informações junto às equipes de auditoria no sentido de identificar como se deu a interlocução entre a CGU e a unidade examinada em cada um dos trabalhos que compõe a amostra. Esse direcionamento permite identificar as principais pessoas envolvidas no processo e, conseqüentemente, os setores das unidades examinadas responsáveis pela interlocução.

Nos casos em que não foi possível obter o contato dos gestores públicos a partir de indicação da CGU, buscou-se um contato prévio com os Assessores Especiais de Controle Interno (AECI) dos ministérios. De acordo com o art. 13 do Decreto nº 3591/2000, os AECI são agentes públicos integrantes dos quadros de pessoal dos órgãos jurisdicionados que têm como função dar apoio ao órgão de controle interno. Na prática, cada ministério possui um AECI que atua como intermediador entre os órgãos de controle e os gestores federais. Dessa forma, os contatos com os AECI foram fundamentais para a identificação dos agentes públicos entrevistados nessa pesquisa.

Em outros casos, não foi possível identificar o entrevistado a partir de indicações de servidores da CGU ou de AECI. Nesses casos, entrou-se em contato diretamente com o gabinete do órgão que integra a amostra, informando sobre o objeto da pesquisa e solicitando a reunião com o gestor que se enquadre no perfil desejado pela pesquisa.

Superada a etapa de identificação dos gestores a serem entrevistados, foi estabelecido o contato diretamente com tais agentes no intuito de agendar as entrevistas. No geral, os gestores se mostraram à vontade em expor suas opiniões sobre o relacionamento com os

órgãos de controle. Nas poucas situações em que os entrevistados demonstraram desconforto em tratar do assunto, a desconfiança foi superada com a argumentação de que se trata de uma pesquisa científica, com garantia do anonimato do entrevistador e sem reflexo imediato nas atividades do órgão.

Dessa forma, os entrevistados estavam cientes de que as entrevistas não eram destinadas aos órgãos de controle e que as opiniões ali expressas não ensejariam qualquer tipo de retaliação ou de julgamento moral. Com isso, os entrevistados foram incentivados a demonstrar suas próprias percepções, sem a necessidade de comprovação dos fatos narrados e sem o receio de apontar os aspectos negativos da relação entre auditor e auditado.

As entrevistas foram realizadas entre fevereiro e abril de 2016 nas unidades de atuação dos gestores. Ao todo, foram registrados cerca de 550 minutos de conversa, totalizando 123 páginas de textos transcritos.

4.3. TÉCNICAS DE PESQUISA

O objetivo das entrevistas é aprofundar em cada um dos fatores que compõem o modelo analítico desse estudo, coletando opiniões e percepções de agentes públicos que possuem algum tipo de experiência no tratamento com órgãos de controle, sobretudo com a CGU. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, onde as informações coletadas foram utilizadas para a construção de um modelo voltado a avaliar a atuação do controle interno a partir da percepção dos gestores. Destarte, a pesquisa não se propõe a fazer inferências sobre o universo de gestores públicos federais, tampouco a sintetizar toda a variabilidade de percepções sobre o assunto. A contribuição, nesse caso, é a proposição de um modelo que considera os principais fatores que afetam o relacionamento dos gestores públicos com os órgãos de controle interno, com o embasamento teórico e empírico que sustenta cada um desses fatores. É imperioso ressaltar que não se trata de um rol exaustivo, sendo que o relacionamento do gestor com o controle é permeado por diversos outros fatores, sejam eles de cunho geral ou observáveis somente em situações específicas.

Nesse contexto, a técnica de pesquisa utilizada foi de entrevistas semiestruturadas. Antes da realização das entrevistas, o entrevistado era apresentado ao objeto de estudo e informado de que não haveria perguntas pré-estabelecidas. O entrevistado era orientado a se comportar

como em uma conversa informal e informado de que as intervenções do entrevistador somente ocorreriam para direcionar a conversa para aspectos específicos abordados na pesquisa. Tais aspectos estavam descritos em um guia de posse do entrevistador e tratavam dos elementos que compõem o modelo analítico do presente estudo, a saber: contexto da relação entre gestão e controle, características do gestor e atuação do auditor.

O principal motivo para a realização de uma pesquisa qualitativa baseada em entrevistas semiestruturadas no caso concreto é a inexistência de modelos que indicassem quais são as questões mais relevantes no relacionamento entre gestores públicos e órgãos de controle. De fato, não haviam questões a serem respondidas e, portanto, não haveria a possibilidade de aplicação de questionários para uma amostra maior. As entrevistas semiestruturadas permitem o aprofundamento sobre determinados assuntos e favorece a espontaneidade das respostas, o que permite a captação de aspectos afetivos e valorativos dos entrevistados (Boni e Quaresma, 2005). Esses atributos se mostraram fundamentais para a elaboração do modelo analítico proposto, uma vez que permitiram reflexões profundas sobre o relacionamento dos gestores com os órgãos de controle.

Para a análise dos dados coletados, utilizou-se, em parte, o modelo proposto por Mattos (2008). Tal modelo indica que a análise das entrevistas se dá em observância a cinco fases, sendo que na presente pesquisa utilizou-se quatro, devido à supressão da validação das informações pelo entrevistado. Na primeira fase, chamada recuperação, o pesquisador realiza as transcrições e faz anotações sobre aspectos subjetivos observados durante as entrevistas. Na segunda fase, o pesquisador faz uma análise básica do texto da entrevista, identificando o desenrolar do diálogo e as principais respostas às questões de interesse da pesquisa. Na terceira fase, ocorre a consolidação das principais respostas coletadas. Por fim, a última fase consiste na análise dos conjuntos.

Na prática, a terceira etapa da análise teve como base os grupos de fatores que integram o modelo analítico. Assim, foram identificados os trechos das entrevistas que indicam as percepções dos entrevistados sobre o contexto da relação de controle, sobre a atuação do auditor e sobre as características do próprio entrevistado. Depois, foram destacadas as percepções apresentadas nas entrevistas, divididas em aspectos gerais, percepções positivas e percepções negativas. Com isso, tornou-se possível identificar quais as percepções mais recorrentes e como essas se relacionam com os fatores indicados no modelo analítico, conforme a quarta fase supracitada.

CAPÍTULO 5 – RESULTADOS: INTERPRETAÇÕES DOS GESTORES ACERCA DA CGU

As afirmativas a seguir foram extraídas das entrevistas realizadas com gestores públicos das unidades que compõem a amostra. Algumas das conclusões apresentadas puderam ser observadas em um grande número de entrevistas, enquanto que outras não foram observadas de forma corriqueira. De qualquer forma, consta nos resultados desse estudo somente aquelas observações que foram tratadas de forma aprofundada nas entrevistas e que possuem embasamento para serem conferidas nas relações entre gestores e a CGU de forma geral. Para assegurar o anonimato dos entrevistados, os trechos de entrevistas citados fazem menção a números atribuídos aleatoriamente a cada gestor entrevistado.

Para a esquematização dos resultados obtidos, o presente capítulo é dividido em quatro seções. Na primeira parte, estão descritas as percepções gerais dos gestores federais acerca da CGU, conforme extraído das entrevistas. Posteriormente são apresentadas algumas críticas acerca da atuação do órgão de controle interno. Na terceira parte são apresentadas as formas como alguns gestores enxergam a CGU e como ela pode ajudar na gestão das unidades. Por fim, na quarta parte avalia-se como o funcionamento dos órgãos auditados afetam o relacionamento com controle interno.

5.1. PERCEPÇÕES GERAIS DOS GESTORES FEDERAIS ACERCA DA ATUAÇÃO DO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO

5.1.1. Aliados, ameaças ou obstáculos

Tendo como base a tipologia proposta por Silbey e Gray (2014) – onde os reguladores podem ser percebidos pelos agentes regulados como aliados, ameaças ou obstáculos – todos os entrevistados revelaram que enxergam o controle interno como aliado do gestor público. Para indicar tal entendimento, os entrevistados utilizaram expressões como “auxílio”, “braço amigo” e “parceira” para definir o papel da CGU.

Cabe ressaltar que essa percepção se respalda na premissa de que não há desvios de condutas nessa relação. Ou seja, os gestores federais compreendem que a CGU pode atuar como auxiliar da gestão ou como agente punitivo, mas o comportamento do órgão de controle depende da conduta dos próprios agentes públicos controlados.

Como o objeto de estudo é a atuação como órgão auxiliar da gestão, é seguro afirmar que todos os gestores entrevistados reconhecem que cabe à CGU desempenhar esse papel. Em nenhuma das entrevistas a CGU foi retratada como um órgão que atua predominantemente como ameaça ou obstáculo à gestão. Isso não significa que a atuação da CGU está isenta de críticas, conforme abordado em tópicos específicos desse estudo. Além disso, os gestores entrevistados enxergam a CGU como aliada por conta de diferentes pontos de vista, conforme abordado na seção sobre a função da CGU pela ótica do gestor.

5.1.2. Evolução histórica da CGU

Uma argumentação recorrente entre os gestores com mais experiência no tratamento com órgãos de controle é de que as mudanças no funcionamento da CGU ao longo dos anos são perceptíveis.

Nesse contexto, todos os gestores que se sentiram à vontade para opinar sobre a evolução histórica afirmaram que a atuação do órgão de controle interno nos dias atuais está sensivelmente melhor do que no passado. Cabe transcrever alguns trechos de entrevistas que retratam esse entendimento:

“Na época que eu entrei no serviço público, quando o órgão de controle ia fazer aquela apresentação da equipe era algo tenebroso para a administração e para os servidores públicos, principalmente para os servidores mais velhos. Eles recebiam aquilo de uma forma meio que demonizada. ‘Olha, o pessoal veio para apontar falhas e punir’. Hoje, a medida que foram fazendo novos concursos, entrando um pessoal mais novo, a percepção disso foi mudando”.
(Entrevistado 3)

“Eu vejo que a CGU, hoje, está muito mais aberta a orientar e ajustar as orientações e os prazos do que simplesmente cobrar”. (Entrevistado 11)

“Eu acho que a gente está vivendo um momento de transição. Daquele modelo onde o auditor vinha aqui e queria olhar a licitação nua e crua, sem se importar com as questões assessórias ou aos resultados da política, para um momento de achar o equilíbrio”. (Entrevistado 8)

“O auditor tinha aquela coisa de só ver uma parte e não via o todo, não entendia das dificuldades da administração pública e só falava: ‘isso está errado’. Na primeira vez que eu fui coordenador eu pensei: ‘Meu Deus’. Quando chegou a CGU, todo mundo queria correr, pegar férias, sumir. E quando você tem que responder então coisas de gestões anteriores? Aí piorou. Eu lembro que eu conversava com os gestores públicos mais velhos e eles falavam: ‘Ah, responde aí que não possuo e coloca na conta do seu antecessor’. (Entrevistado 3)

Os entrevistados indicaram alguns fatores que contribuem para esse processo evolutivo da CGU. Um deles é a consolidação do controle interno como função de Estado, com qualificação dos seus quadros de pessoal e com atribuições previstas em leis e na própria constituição. Houve, inclusive, argumentações de que os órgãos de controle foram mais valorizados que os órgãos executivos ao longo dos últimos anos.

Além disso, os entrevistados citaram outros fatores como determinantes desse processo evolutivo, tais como: a informatização das ferramentas de controle – principalmente do sistema de monitoramento das recomendações; a especialização técnica dos servidores; e as padronizações dos relatórios de auditoria.

Por outro lado, os entrevistados que não possuem muita experiência no tratamento com órgãos de controle não se manifestaram sobre a evolução histórica da CGU. Nesses casos, observa-se que as críticas quanto ao atual modelo de funcionamento do órgão de controle interno costumam ser mais intensas. A hipótese é de que os atuais problemas da CGU incomodam mais esses gestores do que aqueles mais experientes, uma vez que não há a percepção de que o órgão de controle está em um processo ascendente de melhoria.

5.1.3. A importância do contato rotineiro

A amostra desse estudo é composta por unidades significativamente diferentes entre si, seja por conta do objeto de trabalho, pelo volume de recursos gerenciados, pela maturidade institucional e pela intensidade no relacionamento com a CGU. Sobre esse aspecto, os entrevistados revelaram opiniões diferentes entre aqueles que se relacionam constantemente com a CGU e aqueles que têm um contato esporádico.

As entrevistas revelam que há relação entre a quantidade de vezes que o gestor tem contato com as equipes de auditoria e a percepção de que a CGU atua como um órgão aliado da gestão. Nos casos em que os gestores afirmam ter contato com pessoas da CGU mesmo fora dos períodos de auditoria, percebe-se que há maior propensão para harmonização desse relacionamento.

Um dos entrevistados, por exemplo, afirmou que o contato com a CGU é pelo menos semanal e que isso favorece o alinhamento entre a atuação do órgão de controle e os anseios do órgão auditado. Em outra entrevista, o gestor destaca que o contato rotineiro permite que os servidores da CGU conheçam a gestão da unidade de forma aprofundada e que atuem de forma tempestiva sobre as fragilidades da unidade. Um terceiro entrevistado se manifestou no mesmo sentido ao falar sobre os relatórios de fiscalizações, conforme trecho a seguir:

“A gente teve várias reuniões com a CGU até no intuito de qualificar o relatório deles para que ele venha e a gente consiga dar a resposta a contento. Não adianta você chegar lá e apontar que o município utilizou recursos federais de forma irregular e, digamos, não quantificar ou não trazer o embasamento para nós tomarmos as devidas providências”. (Entrevistado 6)

Por outro lado, quando o contato não é rotineiro, a tendência é de que a CGU imponha sua agenda sobre a unidade examinada, incorrendo no risco de desconsiderar informações importantes sobre o funcionamento do órgão. Gestores que afirmaram ter contato com os servidores da CGU somente durante os períodos de auditoria tendem a interpretar a atuação da CGU como sazonal, e não como um acompanhamento constante. Um dos entrevistados relatou um episódio de desentendimento entre o gestor e a CGU por conta da alteração de uma portaria. De acordo com o entrevistado, a alteração era defendida pelos gestores e pela consultoria jurídica que lidam com o assunto daquela unidade todos os dias. Por outro lado, o entrevistado alegou que “a CGU era contra porque só está aqui em época de auditoria”.

Esse cenário de pouca interlocução favorece a interpretação de que a CGU é um órgão que demanda trabalho para a unidade e que cabe ao gestor se esforçar para “atender a CGU”, em detrimento da interpretação de que a CGU é uma ferramenta para o gestor. Isso propicia para que ambos se coloquem em posicionamentos divergentes de forma mais recorrente.

Outro fato observável é que a baixa interação direta entre gestor e auditor fortalece o papel do Assessor Especial de Controle Interno - AECI. Os entrevistados que mais se referiram à atuação do AECI são aqueles que não dispõem de um relacionamento direto e intenso com as equipes da CGU.

O nível de interação é um dos fatores que compõem o modelo analítico do presente trabalho. A lógica apresentada na literatura e corroborada com as entrevistas é de que os gestores que possuem maior interação com a CGU tendem a perceber o funcionamento do órgão de controle de forma mais positiva. A justificativa para isso, conforme tratado anteriormente, é de que a interação permite que o gestor influencie na atuação do órgão de controle e que os trabalhos de auditoria e de fiscalização sejam realizados de forma mais ajustada à realidade do órgão.

Um dos fatores que influenciam nesse nível de interação é a quantidade de auditorias e fiscalizações realizadas pela CGU. Não obstante, deve-se levar em consideração o comportamento discricionário dos servidores da CGU, isso porque a interação depende de iniciativa destes. Supõe-se que se a equipe da CGU não se propor a estabelecer um contato rotineiro com a unidade jurisdicionada, haverá pouco estímulo para que o gestor se comporte de forma contrária. Ou seja, o nível de interação depende do comportamento do auditor e não necessariamente da quantidade de ações de controle realizadas.

5.1.4. Variações nos comportamentos dos auditores

Ao refletir sobre o comportamento do auditor, é intuitivo imaginar que este possui caráter individual, ou seja, que não existe um comportamento padrão observável em todos os servidores da CGU. Sobre esse assunto, um dos entrevistados chamou atenção para o que ele considera “auditores em momentos diferentes”, conforme trecho a seguir:

“Acho que ainda há auditores em momentos diferentes quanto ao entendimento. Isso para mim fica claro. Pela conversa com os auditores e pelas demandas que um faz, pelo ponto de vista de um para uma mesma questão em comparação a outro. Isso para mim é muito claro. Estamos numa fase ainda de procurar chegar no nível que a CGU quer chegar”. (Entrevistado 8)

A observação acima foi dita num momento em que o entrevistado opinava sobre a qualificação técnica dos servidores da CGU. Ele argumenta que não há um nivelamento de conhecimento entre tais servidores, e, conseqüentemente, não há nivelamento quanto à qualidade dos relatórios de auditoria e de fiscalização produzidos. Ao ser questionado se essa diferença também era perceptível quanto à forma com que os servidores se comportam diante do gestor, o entrevistado afirmou que sim. Nesse caso, a percepção do gestor é de que as características de cada servidor afetam o relacionamento da CGU com os órgãos auditados.

Outro entrevistado, ao ser questionado se o relacionamento é estritamente profissional ou se é possível perceber um apelo emocional na forma com que os servidores da CGU se dirigem aos gestores, afirmou:

“Eles são profissionais, sempre profissionais. Pode variar da personalidade de uma pessoa para outra. Tanto dos auditores como dos auditados. Por parte dos auditados a emoção é maior do que por parte dos auditores”. (Entrevistado 7)

Contudo, outro entendimento é de que existe um comportamento uniforme dentro das equipes de auditoria. Levando-se em consideração que os trabalhos da CGU sempre são realizados em equipes, as diferenças entre servidores de uma mesma equipe não são percebíveis para o gestor. Ao ser questionado como era o comportamento de cada um dos servidores das equipes de auditoria, um entrevistado afirmou o seguinte:

“Eu acho que é homogêneo. Você vê que são pessoas, são seres humanos. E tem pessoas que têm personalidades distintas. Mas, como equipe, ele é muito uniforme, é muito tranquilo”. (Entrevistado 10)

Esse entendimento de que o comportamento da equipe é mais relevante para o gestor do que o comportamento isolado de cada servidor se mostra mais recorrente entre os entrevistados. É comum que os gestores se referissem às equipes como o último nível de interação na CGU.

Seguem outros trechos das entrevistas que demonstram que as equipes podem assumir identidades próprias no que se refere ao tratamento junto aos gestores:

“A CGU vai lá e faz uma auditoria. Vai uma equipe e essa equipe solicita o que entende que é necessário. E ela acha que encontrou alguma coisa, mas nem ela sabe dizer o que encontrou”. (Entrevistado 1)

“Eles nos questionaram, por exemplo, se a gente ia trabalhar a questão dos pregões. A gente colocou nosso posicionamento, claro que eles definiriam se iriam acatar ou não. Então, a equipe definiu que não compete a nós essas questões. Mas isso é o julgamento deles”. (Entrevistado 6)

Os trechos acima retratam que é comum os gestores atribuírem comportamentos diretamente à equipe de auditoria, e não aos servidores que a integra. Isso pode ser verificado na utilização de expressões como “a equipe solicita” e “a equipe definiu”, ao invés da individualização de tais atos. Nesse caso, deve-se considerar que as equipes possuem características próprias, e que os gestores pouco consideram as variações de comportamento de seus integrantes.

Isso se explica pelo fato de que as relações entre a CGU e os gestores são permeadas por formalismos estabelecidos no âmbito do próprio órgão de controle. Via de regra, eventuais divergências de entendimentos ocorridas dentro das equipes são tratadas internamente, evitando comportamentos diferentes de integrantes de uma mesma equipe. Isso se observa principalmente nos atos formais dos processos de auditoria e de fiscalização, tais como nas reuniões e na elaboração dos relatórios.

5.1.5. A importância das formalidades

Conforme tratado anteriormente, a atuação da CGU deve obedecer a regras e a diretrizes que definem como o órgão deve se relacionar com os gestores. Essas regras buscam dar transparência ao sistema de controle e permitir o contraditório por parte dos agentes públicos. Nas auditorias rotineiras, aquelas que não necessariamente buscam apurar a ocorrência de desvios, os gestores são informados previamente sobre o trabalho que será realizado, quais os assuntos e o tipo de abordagem. Durante os trabalhos também há uma preocupação em garantir a transparência da auditoria e a oportunidade de manifestação de todos os agentes

envolvidos. Com isso, uma auditoria culmina em diversas reuniões de cunho formal, incluindo a reunião de abertura e de encerramento dos trabalhos, além daquelas realizadas com o objetivo de debater questões suscitadas pela auditoria.

Além das reuniões, outros fluxos e regras dão um aspecto formal às auditorias e fiscalizações realizadas pela CGU, como por exemplo, o encaminhamento de relatório preliminar ao gestor com a concessão de prazo para manifestações que constarão no relatório final, a possibilidade de o gestor requerer sigilo do relatório, a discussão prévia das recomendações e a formalização do processo de acompanhamento das recomendações pendentes.

As entrevistas realizadas indicam que os gestores avaliam de forma positiva as formalidades existentes no processo de auditoria. Uma das hipóteses é de que tais formalidades limitam a discricionariedade dos servidores da CGU, assegurando direitos dos gestores nos casos de divergências de entendimentos. Além disso, essas formalidades tem a propriedade de incluir o gestor no processo, concedendo espaço para opiniões divergente sobre os assuntos tratados ou para contraditório e ampla defesa nos casos irregulares. O trecho a seguir indica o efeito dessa interação formal sob a perspectiva do gestor:

“Da forma como eles fazem hoje de auditar, de se encontrar algum vício, de contextualizar e dar oportunidade para que o gestor possa discutir isso eu acho muito bom, muito positivo. Porque a gente ainda tem a oportunidade, até antes de vir o relatório final, de se corrigir algum vício material”. (Entrevistado 3)

Outros entrevistados também citaram as reuniões como fatores positivos do processo de auditoria, principalmente as reuniões de busca conjuntas de soluções, realizada após o encaminhamento do relatório preliminar com o objetivo de discutir a viabilidade e adequabilidade das recomendações propostas.

5.1.6. Desconforto entre os servidores

Uma das percepções unânimes entre os entrevistados é de que a CGU é um órgão indispensável para o atual modelo de administração pública do Brasil. A partir disso, todos os gestores entrevistados afirmaram que convivem naturalmente com a atuação do controle interno e que compreendem suas competências. Isso, conforme tratado ao longo do presente

estudo, não significa que o relacionamento da CGU com os gestores públicos seja totalmente pacífico.

Pelo contrário, é comum encontrar situações onde esse relacionamento é desgastante, o que pode comprometer a função da CGU de servir como ferramenta de apoio à gestão pública. Durante as entrevistas, os gestores foram questionados sobre como eles enxergam essa relação de uma forma geral, considerando inclusive como os demais gestores interpretam a atuação da CGU.

Da mesma forma como os entrevistados afirmaram que reconhecem a importância do controle interno, eles também entendem que a imagem da CGU tem se consolidado entre os servidores como um órgão importante para a gestão. Contudo, essa visão ainda não é um consenso na administração pública e as entrevistas indicam que muitos agentes públicos ainda se sentem desconfortáveis com a atuação da CGU, principalmente aqueles que não tratam diretamente com os órgãos de controle.

Um dos principais motivos desse desconforto, de acordo com gestores consultados, é de que as demandas da CGU exigem um esforço grande dos servidores para atendê-las, o que torna a relação sensível principalmente nas unidades com carência de pessoal. Uma alegação recorrente é de que o atendimento às solicitações da CGU tem prioridade nas atividades executadas na unidade, o que obriga servidores a interromperem suas atividades cotidianas para se dedicar em responder à CGU. Seguem trechos das entrevistas que tratam sobre essa questão.

“Para elaborar uma resposta, você tem que de novo buscar o processo, você tem que estudar o processo de novo, você tem que escrever. Isso dá trabalho. Te desvia daquilo que você está fazendo para atender, porque isso é prioridade”. (Entrevistado 2)

“Tem gente que acha que eles são chatos. ‘Ah não, lá vem a CGU de novo’. Porque dá trabalho. Não é porque não é o papel dele, é porque dá trabalho”. (Entrevistado 12)

“Dá trabalho, dá muito trabalho. Grande parte do tempo nosso aqui é para ficar atendendo CGU, TCU, Ministério Público, Polícia Federal etc. A gente perde uma energia grande. O pessoal que está nos cargos-chave às vezes reclama um

pouco porque dá muito trabalho e tem-se que tomar muito cuidado com o que está se escrevendo, porque às vezes você pode com a melhor das intenções gerar um baita problema aqui desnecessariamente, mas a maioria do pessoal entende”. (Entrevistado 9)

“É fato que isso gera um esforço adicional. Isso foge um pouco do dia-a-dia do servidor ou do técnico que precisa parar um pouco as atividades dele para poder se dedicar a responder”. (Entrevistado 3)

“É sobrecarga de trabalho. Isso traz muito desconforto. A gente já tem uma equipe de pessoal muito reduzida para tocar o dia-a-dia. Aí quando chega a auditoria ela dobra ou triplica o seu trabalho. E você tem que se dedicar e fazer o melhor possível, senão o apontamento virá totalmente errado se você prestar uma informação inadequada. Quem está chefiando um programa ou projeto já tem um acúmulo de serviço. Com a auditoria ele já vive aquela tensão. Ele tem que parar para se dedicar e o prazo é sempre curto. Isso deixa a pessoa nervosa, a pessoa tem que acompanhar”. (Entrevistado 7)

“Todo mundo é um pouco avesso à inovação, mas tem que se adaptar. Existe a reclamação inicial e depois a pessoa sabe que não tem por onde escapar e tem que responder mesmo e se dedicar àquela resposta. Depois esse incomodo passa. Mas isso vai de acordo com a personalidade da pessoa”. (Entrevistado 7)

Isso indica que alguns agentes públicos se incomodam com a CGU devido ao aumento na sua carga de trabalho ocasionado pelas solicitações de auditoria. Outro motivo para esse desconforto é de que para alguns servidores ainda existe uma imagem de que a CGU é um órgão eminentemente punitivo. Nesse sentido, entrevistados relataram que alguns servidores chegam a ter medo da CGU, ainda que não existam irregularidades nos atos praticados por eles. Ao ser questionado se a presença da CGU causa desconforto nos servidores daquela unidade, um entrevistador respondeu:

“Causa. Causava muito mais, mas ainda causa bastante. Porque muita gente tem medo. As pessoas têm medo até de pedir uma prorrogação de prazo para uma resposta. Não pede por medo, não consegue atender e perde o prazo. Aí

tem que justificar porque ele atrasou e isso é muito mais difícil”. (Entrevistado 8)

Em outro momento, esse mesmo entrevistado afirmou que esse desconforto ocorre principalmente por questões institucionais, e não necessariamente pessoais:

“Eu acho que tem uma visão de ali é um órgão de controle. Ponto. Isso por si só já gera um desconforto”. (Entrevistado 12)

Outro aspecto levantado pelos entrevistados para justificar eventuais desconfortos dos servidores públicos em relação à CGU diz respeito às discrepâncias entre carreiras do funcionalismo público. Segundo esse entendimento, alguns servidores se incomodam com a atuação dos órgãos de controle porque os veem como uma classe privilegiada e afastada da realidade do serviço público, conforme indicado por um entrevistado:

“Em qualquer lugar do mundo você tem três atividades básicas em termos de serviço público: Uma é a execução, outra é a regulação e outra é a auditoria. O que infelizmente está acontecendo, e isso não é culpa dos órgãos de controle, é que as remunerações das áreas de execução e as condições de trabalho são absurdamente abaixo das condições das áreas de regulação, que no caso são mais as agencias, e que são abaixo também das condições das áreas de controle”. (Entrevistado 9)

Outro entrevistado foi pela mesma linha de raciocínio:

“Isso eu já vi uma vez até no discurso do Lula quando era presidente. E isso é uma verdade. O salário de um servidor nível médio do executivo, hoje tem salários aí de dois mil e tantos reais, três mil e tantos reais. E isso eu já ouvi muito de servidores aqui. Aí você pega todas as carreiras de auditoria, o salário é muito superior ao do pessoal que está em execução, tendo que responder por programas e por projetos. Todo mundo que está executando está sujeito a falha e ela acontece. Às vezes ela não intencional, não é com dolo, não é com o fim de levar vantagem pecuniária, mas acaba saindo uma punição, uma recomendação, uma suspensão. Isso leva muita reclamação dos servidores sim, essa disparidade entre diferenças de salário, entre diferenças de preparo. A

quantidade de cursos que o auditor vai ter e o da área de execução não tem tempo de parar para respirar, quanto mais de fazer curso”. (Entrevistado 7)

Dessa forma, as entrevistas revelam que a atuação da CGU ainda causa desconforto em alguns agentes públicos, sendo que os entrevistados indicaram três motivos principais para essa relação conflituosa. A primeira causa diz respeito ao esforço exigido pela CGU para o atendimento às suas demandas. Outra causa é mais subjetiva e se refere ao receio de que a atuação do órgão de controle possa prejudicar o servidor. A terceira razão remete às discrepâncias de salário e de condições de trabalho entre a maior parte dos servidores que atuam na área de execução e as carreiras de controle, causando uma espécie de conflito de classes entre eles.

5.1.7. Fomento à cultura de controle

Durante as entrevistas surgiram reflexões mais aprofundadas acerca do efeito da CGU sobre a gestão pública. Conforme tratado anteriormente, é unânime o entendimento entre os gestores entrevistados de que o órgão de controle interno exerce, ou teria potencial de exercer, um papel fundamental na melhoria da gestão. Outra percepção pacífica é de que a CGU está num processo de amadurecimento como instituição e buscando sua afirmação como agência de necessária para o funcionamento da burocracia estatal.

Durante uma entrevista, o gestor foi questionado se haveria diferença no funcionamento daquela unidade se a CGU simplesmente deixasse de atuar ali. Ele afirmou que não haveria grandes diferenças no curto prazo, tendo em vista que ele considera os procedimentos internos da unidade bastante maduros. Contudo, ao analisar essa questão de uma forma mais abrangente, o entrevistado opinou que uma das principais funções da CGU é fomentar uma cultura de controle nos órgãos públicos, conforme trecho a seguir:

“Acho que o governo chegou num determinado nível de maturidade, de relação com os órgãos de controle que eu acho que foi a duras penas se chegou nesse nível. Eu acho que se isso muda para um sentido de que “olha, vamos auditar de três em três anos”, mudar a sistemática disso, eu tenho receio de que isso poderia fazer com que a cultura de controle do servidor em si caísse. Por achar

que o governo não fiscaliza mesmo, “ninguém nunca vai ver isso aqui, vamos fazer qualquer jeito”. (Entrevistado 3)

Por esse entendimento do entrevistado, a mera existência da CGU é tida como favorável para o fortalecimento de uma cultura de controle na administração pública. Ou seja, independentemente da efetividade dos trabalhos de auditoria e de fiscalização realizados, a ideia de que existe uma agência monitorando os atos realizados na administração pública já seria suficiente para induzir o comportamento dos gestores.

5.1.8. Controle da política ou controle da gestão

Uma das formas de classificar a atuação da CGU é a partir do foco dos trabalhos realizados. Nesse sentido, existem trabalhos cujo foco principal é avaliar a execução de políticas públicas, verificando se as metas e os objetivos esperados para a política estão sendo atingidos. Esse tipo de abordagem costuma implicar numa série de fiscalizações padronizadas voltadas a examinar a execução das políticas federais nos estados e nos municípios, mas também utiliza de técnicas de auditorias para analisar, de forma centralizada, a atuação dos gestores federais no que diz respeito ao funcionamento da política avaliada.

A outra abordagem considera a gestão da unidade federal como um todo, sem necessariamente se ater a uma política específica. Nesse caso, a principal forma de atuação da CGU é a realização de auditorias centralizadas, voltadas a examinar fatores relacionados à qualidade da gestão, tais como a adequabilidade dos recursos disponíveis, os fluxos e procedimentos internos, o ambiente de controle, a gestão de riscos e o monitoramento dos resultados.

Percebe-se que os gestores entrevistados conseguem distinguir essas duas abordagens na prática. Pode-se verificar que a forma como o gestor interpreta a CGU varia de acordo com o foco das ações de controle realizadas. Contudo, não foi possível identificar se há preferência por algum tipo de abordagem em detrimento da outra.

O que se pôde verificar é que ao realizar o controle das políticas, a CGU faz uso intensivo das fiscalizações, enquanto que o controle da gestão se concentra principalmente na realização de auditorias. Importante destacar que as fiscalizações são realizadas sobre a execução de

políticas federais, mas, geralmente, a responsabilidade pelas falhas é compartilhada com gestores locais.

Nesse contexto, as fiscalizações isoladas tendem a gerar menos conflito com o gestor federal do que as auditorias. Além disso, os achados dessas fiscalizações geralmente implicam em recomendações pontuais que pouco modificam o funcionamento da unidade e que não exigem tanto esforço do gestor federal como para o atendimento às recomendações estruturantes. Acontece que a realização de acompanhamentos sistemáticos das políticas supre essa deficiência das fiscalizações isoladas, permitindo à CGU realizar um diagnóstico amplo e emitir recomendações estruturantes voltadas à execução das políticas avaliadas. Por isso que não é possível concluir se os gestores preferem a atuação da CGU sobre a gestão da unidade como um todo ou o acompanhamento sistemático de políticas específicas.

5.1.9. Relacionamento bilateral

A maior parte dos gestores entrevistados enxerga a CGU como um órgão exclusivamente demandante. Mesmo aqueles que relataram já ter acionado a CGU por conta própria, destacam que isso não é algo comum, ou seja, são poucas as vezes em que o gestor procura a CGU para tratar de algum assunto. Ainda assim, muitas das vezes que a iniciativa parte do gestor, é para tratar de assuntos anteriormente impostos pela CGU, como por exemplo, nos casos em que os gestores encaminham manifestações acerca de recomendações pendentes.

Os entrevistados relatam que o diálogo com o órgão de controle interno costuma ser construtivo, mas que, na maioria das vezes, essas tratativas se dão durante a execução de alguma auditoria. Falta, de acordo com os gestores entrevistados, uma cultura de acionar a CGU como órgão consultivo, como um canal de debate para os desafios técnicos da gestão pública.

Percebe-se que alguns gestores entendem que a própria CGU não dá liberdade para que ocorra essa forma de interação. Contudo, não há relatos de situações onde o gestor buscou esse contato e não teve aceitação pelo órgão de controle. Isso indica que os próprios gestores não têm esse costume de busca diretamente a CGU. Um relato recorrente é que os

questionamentos relacionados ao controle são levados ao Assessor Especial de Controle Interno, que então aciona a CGU quando necessário.

5.2. ASPECTOS NEGATIVOS NA RELAÇÃO COM A CGU

Todos os gestores entrevistados nesse estudo indicaram que consideram a CGU como uma aliada da gestão pública. Ainda assim, o relacionamento com o órgão de controle interno possui imperfeições que, sob a ótica do gestor, prejudicam a utilização de CGU como ferramenta de apoio à gestão. Nessa seção, serão abordadas as principais críticas dos gestores entrevistados acerca da atuação da CGU, incluindo aquelas que foram relatadas de forma recorrentes e aquelas não recorrentes, mas que possuem um embasamento lógico capaz de indicar que esse fenômeno pode ser observado em outras situações.

5.2.1. O interesse em encontrar irregularidades

De acordo com definição do Instituto dos Auditores Internos – IIA, a auditoria interna consiste na atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Sobre a auditoria governamental, Peter e Machado (2014) destacam que o objetivo desta é “examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e dos controles internos das unidades da Administração Direta e Indireta”.

Nesse contexto, o arcabouço conceitual rechaça o entendimento de que a auditoria tem como objetivo encontrar irregularidades nas organizações auditadas. É possível, entretanto, que no decorrer dos trabalhos de auditoria sejam identificadas situações que denotem indícios de irregularidades, o que exigirá do auditor o adequado tratamento para a evidenciação e solução do problema. Por outro lado, a não identificação de irregularidades não invalida o trabalho da auditoria quando este for realizado dentro dos princípios e regras norteadores do processo. Pelo contrário, uma auditoria que não encontra problemas revela uma situação ideal, onde as questões avaliadas estão de acordo com os critérios definidos para o assunto.

Essa lógica não estava clara para alguns dos gestores entrevistados, que tendem a associar a atuação da CGU ao apontamento de falhas ou de irregularidades. Em uma das entrevistas o gestor foi questionado se o auditor ficaria satisfeito se não encontrasse falhas durante a auditoria e deu a seguinte resposta:

“Satisfeito não. Porque assim o trabalho deles não seria uma auditoria”.
(Entrevistado 4)

Em outra entrevista, o gestor foi questionado sobre o que aconteceria se uma auditoria não encontrasse nenhuma falha. A resposta, em tom formal, foi a seguinte:

“Eu diria a eles que eles não fizeram o serviço bem feito”. (Entrevistado 7)

Um dos fatores que propiciam esse tipo de entendimento é a existência de fragilidades na gestão das unidades públicas. Ou seja, o apontamento de falhas pelas auditorias é algo recorrente porque, de fato, existem muitos problemas na maioria dos órgãos auditados. Assim, a ocorrência de apontamentos recorrentes faz com que os gestores associem a auditoria ao tratamento de irregularidades.

No entanto, essa questão pode ser interpretada do ponto de vista de que os próprios servidores da CGU atuam com o objetivo de encontrar problemas nas unidades examinadas. Alguns entrevistados disseram que percebem essa tendência na atuação dos auditores. Um deles, ao tratar sobre um suposto excesso de rigor por parte dos auditores, opinou no seguinte sentido:

“A impressão que dá é que o cara quer achar alguma coisa errada. Mas, por outro lado, talvez fosse obrigação do auditor. Ele viu que estava errado e não pode ficar quieto”. (Entrevistado 9)

Ao ser questionado se o objetivo das auditorias da CGU é avaliar a regularidade da gestão ou encontrar problemas, outro entrevistado afirmou o seguinte:

“Eles vêm atrás de problema. Mas são problemas que existem, entendeu? A minha visão, pelo menos é essa”. (Entrevistado 10)

Essa alegação de que “a CGU vem atrás de problemas” foi relatada por outros entrevistados. Alguns mais experientes afirmam que essa impressão era mais forte no passado, mas que ainda continua presente em menor grau, conforme trechos a seguir:

“Há uns 2 anos, o objetivo da auditoria era encontrar problemas. Era achar o problema mesmo, com uma visão muito limitada. Vinham para buscar o problema ali, e mesmo que você tentasse mostrar uma argumentação que pudesse embasar uma solução ou atenuar aquele problema que foi encontrado, isso não era considerado. O foco era no ‘achei isso aqui e isso não poderia ser assim e ponto final’. (...) Agora começa a haver uma mudança, mas da mesma maneira há auditores que ainda estão numa visão lá em baixo de achar o problema. E outros não.” (Entrevistado 8)

Em outra entrevista, o gestor afirma que tinha a impressão de que a auditoria sem o apontamento de problemas não teria valor para a CGU, conforme trecho a seguir:

“Eu via muito isso, a impressão que me passavam era essa quando entrei no serviço público, de que se a CGU ou o auditor não pegasse alguma coisa é como se ele tivesse algum tipo de punição ou demérito”. (Entrevistado 3)

Essa tendência de direcionar os trabalhos de auditoria em busca de irregularidades é uma conduta que pode comprometer a credibilidade e a confiabilidade dos auditores. Peter e Machado (2014) alertam que a imparcialidade é requisito de todo trabalho efetuado pelos auditores, e pode ser afetada pela existência de preconceitos em relação a pessoas, entidades fiscalizadas, projetos ou programas. Se o gestor perceber que a intenção do auditor é encontrar falhas, o trabalho não cumprirá adequadamente o objetivo de fornecer subsídios para o aperfeiçoamento da gestão.

5.2.2. Encontrar problemas *versus* apontar soluções

Os relatórios da CGU são baseados nos chamados achados de auditoria, que consistem na comparação entre a situação encontrada e um critério considerado ideal. Por exemplo, ao avaliar a aquisição de determinado produto, o auditor deve comparar o preço pago na aquisição (situação encontrada) com os preços praticados no mercado para aquele produto (critério). Se o preço praticado pelo órgão público estiver igual ou abaixo dos valores praticados no mercado, o achado de auditoria será no sentido de que a situação é regular. Se,

por outro lado, o preço pago pelo órgão público for superior ao valor de mercado, o achado de auditoria será no sentido de que há superfaturamento na aquisição.

Dessa forma, um achado de auditoria pode ser para descrever uma situação regular ou para apontar uma irregularidade. Quando se trata de relatórios da CGU, o relato de uma situação regular é denominado “Informação”, enquanto que um achado irregular é chamado de “Constatação”.

Um dos maiores desafios para que o órgão de controle seja efetivo no propósito de agregar valor à gestão do órgão auditado consiste em propor soluções para as fragilidades encontradas. Por isso que todas as constatações consignadas em relatórios da CGU devem ser acompanhadas de pelo menos uma recomendação voltada ao saneamento do problema apontado.

Segundo o Manual de Elaboração de Relatórios do Controle Interno (2014), as recomendações têm a finalidade de corrigir os atos administrativos irregulares e de coibir novas falhas, contribuindo diretamente para o aperfeiçoamento da gestão pública. O referido manual indica ainda que as recomendações devem ser suficientes para, se aplicadas, eliminar, mitigar ou reduzir as falhas encontradas e que se deve evitar a elaboração de recomendações genéricas.

Isso revela a importância das recomendações para o adequado funcionamento da CGU como órgão de controle interno. Entretanto, uma das alegações recorrentes entre os gestores entrevistados é de que a CGU possui grande capacidade para identificar os problemas de gestão, mas é deficiente no momento de indicar as soluções. Essa crítica dialoga com o problema tratado anteriormente de que há servidores focados em encontrar problemas, mas que não se preocupam em compreender todo o contexto para se apontar as melhores soluções.

Um dos gestores entrevistados afirmou que a CGU “só joga o problema” e não indica como resolver. Outros entrevistados também demonstraram incômodo sobre essa questão:

“Não adianta ficar batendo sempre na mesma tecla, porque eu acho que apontar é muito fácil, resolver já é mais complicado”. (Entrevistado 5)

“Eles olham para um relatório de gestão da gente, e fala assim: ‘não tem governança; os departamentos não se comunicam’, aquela coisa toda. Só que,

dentro da dinâmica de uma gestão, a realidade é muito diferente (...). Aí é que está o problema. Por exemplo, você mostra para mim o que eu preciso melhorar, mas não me diz como”. (Entrevistado 1)

“O PPP tinha umas recomendações que estavam direcionadas para a nossa unidade, mas que poderiam estar direcionadas ao governo federal como um todo. ‘Melhorar os processos de acompanhamento’. O que é melhorar os processos de acompanhamento”? (Entrevistado 8)

“A CGU chega e fala sobre gestão de riscos. Gestão de riscos é muito complicado. Olha o tamanho disso. Dá para fazer um relatório só para gestão de riscos e não vai se resolver nada”. (Entrevistado 1)

Existem duas formas de analisar essa crítica de que a CGU não é suficientemente boa para apontar soluções para as falhas encontradas. A primeira é de que falta conhecimento a respeito do assunto e da unidade examinada, o que acarreta em recomendações inócuas ou excessivamente genéricas. Além disso, existem problemas cuja solução é praticamente inalcançável pelo gestor a qual a recomendação se dirige. Essa questão sobre a qualidade das recomendações é tratada em tópico específico a diante.

Numa outra perspectiva, há gestores que entendem que apontar soluções não é o papel da CGU, cabendo a esse órgão o papel de examinar o funcionamento da unidade, apontar eventuais falhas e acompanhar a implementação de medidas saneadoras, que são de competência do próprio gestor. Sob essa perspectiva, o controle interno deve se atentar para evitar a chamada cogestão das unidades públicas, caracterizada quando o controle extrapola seus limites de atuação e exerce funções reservadas à discricionariedade do gestor. O trecho a seguir sintetiza esse entendimento que impõe limites à atuação da CGU para resolver os problemas:

“Eles apontam o problema e ao apontar o problema fica subentendido alguma coisa que eles não interferem. Aí eles querem saber o que você fez para resolver aquele problema”. (Entrevistado 9)

Resta claro, entretanto, que uma recomendação clara, direta e objetiva não configura cogestão, uma vez que sua implementação é de responsabilidade exclusiva do próprio gestor. Dessa forma, a alegação dos gestores de que a CGU não possui muita qualidade para propor

as soluções representa um ponto fraco na atuação do órgão de controle e pode comprometer o atingimento de seus objetivos institucionais.

Convém destacar que essa alegação foi recorrente entre os entrevistados, mas não se trata de uma percepção unânime. Alguns gestores afirmaram que a maioria das recomendações da CGU são pertinentes e contribuem significativamente para melhorias na gestão. Nesse contexto, percebe-se que prevalece um entendimento de que a CGU atua concomitantemente das duas formas. Ou seja, uma mesma equipe pode oscilar entre situações onde as recomendações atendem bem seus propósitos e situações onde o problema relatado fica sem solução plausível.

5.2.3. Entendimentos da CGU sobre os limites de atuação do gestor

Conforme tratado anteriormente, uma das causas apontadas pelos gestores entrevistados para justificar a baixa qualidade das recomendações emitidas pela CGU é a de que muitas vezes os auditores possuem entendimentos equivocados ou insuficientes a respeito do funcionamento da unidade.

Uma das principais questões suscitadas pelos entrevistados diz respeito a erros de entendimentos quanto às competências federativas. Há relatos de que a CGU atribui ao gestor federal a responsabilidade por falhas cometidas no âmbito estadual ou municipal e detectadas nas fiscalizações. Os gestores que trataram do assunto informaram que esse problema tem diminuído nos últimos anos, principalmente por conta da divisão dos relatórios de fiscalização em duas partes, sendo uma referente a achados de competência do gestor federal e outra referente a questões de competência local.

Foram relatadas situações em que o gestor federal era responsabilizado por irregularidades em processos licitatórios municipais financiados com recursos federais. Esse tipo de problema, como dito, não é observado atualmente. Ainda assim, gestores de políticas que envolvem a participação de estados e municípios relataram problemas de entendimentos da CGU quanto às competências federativas.

Isso porque, nesses casos, os gestores locais possuem responsabilidades na execução que fogem do âmbito de atuação do gestor federal, mas que impactam diretamente nos resultados

da política. Um exemplo é a transferência de recursos para a realização de obras pelos municípios. Caso o gestor municipal descumpra os termos acordados com o Governo Federal, caberá ao gestor federal aplicar as penalidades cabíveis, mas ficará impossibilitado de, por exemplo, assumir continuidade das obras paralisadas.

De acordo com alguns entrevistados, auditores da CGU, por terem competência para recomendar somente ao gestor federal, ainda cometem equívocos quanto às competências federativas. Seguem trechos de relatos sobre esse assunto:

“A CGU vicia muito na questão da interferência da gestão local e esquece da autonomia. Esquece mesmo, entendeu? A gente direciona, a gente faz a política, implanta o programa, mas a decisão não é nossa. E a fiscalização não é nossa. A prestação de contas não é nossa”. (Entrevistado 1)

“Tem determinadas coisas que não dá para entrar pela competência federativa... ‘a licitação foi fraudulenta’; ‘houve direcionamento’ ou ‘o cara fez uma concorrência e não publicou no diário oficial’. Nós não podemos entrar nesse mérito aí senão não chega nunca no final. Isso a gente argumentou e tem argumentado quando vem algum apontamento e os órgãos de controle aceitam nossa argumentação”. (Entrevistado 9)

“Então, eu acho que se nós não temos essa responsabilidade (de fiscalizar a atuação do gestor local), por que eu sou questionado a respeito disso? E se o órgão de controle já questionou o gestor local, porque ele já não penalizou o gestor de acordo com a legislação”? (Entrevistado 2)

Além da questão da competência federativa, alguns entrevistados alegaram que, em certos momentos, a atuação da CGU fica comprometida porque os auditores não compreendem os limites de atuação da unidade examinada. Um dos efeitos disso é a emissão de recomendações que, pelas dificuldades de gestão, são desconexas da realidade da unidade. Ao tratar sobre essa questão, um entrevistado afirmou o seguinte:

“Os apontamentos que a CGU faz são ambiciosos. São extremamente ambiciosos (...). A CGU é ambiciosa com certas recomendações. É impossível. Eu espero que um dia a gente consiga de fato”. (Entrevistado 1)

“Não questiono a qualidade do trabalho deles não. Não questiono, acho que eles fazem um trabalho muito bom. Mas às vezes, você precisa da vivência daquele assunto. Quando você olha de fora, tem alguns detalhes que às vezes podem passar despercebidos”. (Entrevistado 2)

“Inclusive nesse plano de ação que a gente está trabalhando, teve uma recomendação que numa reunião com a CGU a gente trocou. ‘Vocês sabem perfeitamente que a Secretaria aqui não contrata, não faz concurso, nem abre a quantidade de vagas que ela precisa. Isso vai pelo MPOG’. Então, essa pressão sobre a nossa secretaria funciona até certo ponto, mas é muito pouco. A pressão tem que ser lá no MPOG”. (Entrevistado 8)

Esse mesmo gestor da última citação acima complementou afirmando que, após essa ponderação, a CGU alterou o teor da recomendação, ajustando para as competências da unidade examinada:

“O que a CGU quer é que a gente esgote nossas condições de levantamento de necessidades de uma maneira técnica e científica para que essa mudança mude o foco. Porque, se em última análise, depois desse plano de ação que a gente está desenvolvendo, a cobrança vier para a Secretaria, nós vamos indicar o que foi feito”. (Entrevistado 8)

Conforme tratado anteriormente, esse tipo de alegação de que a CGU não compreende os limites de atuação da unidade examinada era mais recorrente no passado. Atualmente, conforme relato dos gestores entrevistados, a CGU está preocupada em tratar adequadamente as diferentes competências administrativas e exigir do gestor federal somente a adoção de providências que estão ao seu alcance e ajustadas à realidade do órgão. Contudo, os entrevistados informaram que esse tipo de problema ainda ocorre em menor grau e que existem passivos de recomendações com esse vício.

5.2.4. Viés punitivo das fiscalizações

De acordo com o Decreto nº 3.591/2000, a fiscalização consiste numa técnica de controle que visa comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações

estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes.

Dessa forma, as fiscalizações da CGU são realizadas para examinar a execução das políticas federais nos estados e municípios, com o objetivo de verificar se os recursos federais estão sendo adequadamente aplicados. Percebe-se, a partir das entrevistas realizadas, que a interação entre o gestor e a CGU nos trabalhos de fiscalização é significativamente diferente do relacionamento nas auditorias. Isso porque, nas fiscalizações, as unidades examinadas normalmente não são aquelas responsáveis pela política, e sim entes federativos ou entidades privadas que atuam em parceria com o Governo Federal.

Ainda assim, as recomendações oriundas dos trabalhos de fiscalização devem ser direcionadas ao gestor federal, ainda que a irregularidade tenha sido detectada no âmbito de atuação local. Daí surge uma crítica de alguns dos gestores entrevistados, que enxergam a atuação da CGU nas fiscalizações como meramente punitiva. Um entrevistado demonstrou desconforto com o foco punitivo das fiscalizações, conforme trecho abaixo:

“A CGU não deve impor ao Ministério que tome medidas punitivas em razão de falhas cometidas pelo gestor local. Que se pense num método de qualificação da política. Claro que se ocorrer a irregularidade, deve haver a suspensão dos repasses ou a devolução dos recursos, mas deve se pensar nessa questão”. (Entrevistado 6)

Esse gestor entende que as fiscalizações tratam dos problemas de forma pontuais e não agrega muito para o aperfeiçoamento da política no nível federal. Segundo essa perspectiva, ao se constatar um desvio de recursos que deveriam ser aplicados para a construção de um hospital, a CGU atua no sentido de promover a devolução dos recursos e de penalizar os responsáveis. Isso não contribui para que se efetive a finalidade da transferência, que é aumentar a rede de atendimento de saúde na região. Ou seja, o caráter punitivo das fiscalizações cumpre a função de promover a lisura na gestão pública, mas não favorece diretamente para o alcance do objetivo social da política.

Uma alternativa apresentada pelo mesmo gestor citado anteriormente, é utilizar das técnicas de fiscalização para promover avaliações sistemáticas das políticas, considerando não apenas os fatores relativos à conduta dos gestores locais, mas principalmente os indicadores e os impactos da política federal na população, sem se afastar da responsabilização dos gestores

nos casos de irregularidades. Sob essa perspectiva, a fiscalização não analisaria somente se a obra do hospital foi entregue e se o preço está adequado, mas também se a população está sendo atendida, se a taxa de mortalidade caiu, se a incidência de doenças sofreu alterações etc.

Além da alegação de que as fiscalizações pouco contribuem para a qualificação da política, outra questão levantada nas entrevistas diz respeito à relação custo-benefício das fiscalizações. Segue trecho sobre esse assunto:

“O auditor revirou a documentação toda e fez um apontamento que era o seguinte: a obra estava pronta, não tinha defeitos, porém tinha um problema lá. O prazo da obra, digamos, era um ano e levou um ano e meio e não foi feito aditivo contratual para prorrogar o prazo. Os pagamentos foram feitos sem cobertura contratual, e eles não aplicaram na empreiteira uma multa de 10%. Depois fui olhar no processo lá, era 10% sobre o valor em atraso. Então, digamos que o valor em atraso era de uns R\$ 30.000,00. A multa que eles deveriam ter aplicado era de R\$ 3.000,00. Você abrir um processo daquele tamanho para fazer uma TCE por conta de 3 mil reais? Só o que tinha de papel naquele processo já dava 200 reais, fora a passagem que o cara gastou para ir lá, diárias, salário do auditor...” (Entrevistado 9)

Esse mesmo entrevistado continuou argumentando a falta de razoabilidade desse tipo de apontamento:

“Nesse caso específico, a gente colocou dentro do processo: ‘olha, tem razão, foi uma falha formal de processo, porque houve um atraso, mas o cara cumpriu tudo que tinha que cumprir e tal’. Eu, se estivesse nessa situação, jamais aplicaria a multa”. (Entrevistado 9)

Destaca-se que grande parte das fiscalizações da CGU são realizadas a partir de demandas de outros órgãos, tais como Ministério Público e Polícia Federal, e visam instruir investigações ou processos criminais em curso, o que reforça essa ideia de fiscalização com foco punitivo.

5.2.5. O problema do retrabalho

Ainda sobre as fiscalizações, um importante aspecto suscitado por gestores entrevistados é de que as fiscalizações realizadas pela CGU não são suficientes para a adoção das providências cabíveis por parte do gestor federal.

Em se tratando de fiscalizações, os principais achados dizem respeito a desvios na aplicação de recursos e não execução do objeto pactuado com o Governo Federal. Nesses casos, conforme preceitua o art. 3º da Instrução Normativa - TCU nº 71/2012, caberá ao gestor federal, quando esgotadas as medidas administrativas, instaurar tomada de contas especial (TCE) visando o ressarcimento dos valores apurados como prejuízo.

Uma alegação comum entre os gestores entrevistados é de que os relatórios da CGU não possuem todos os pressupostos para a abertura da TCE, mesmo nos casos em que há recomendação nesse sentido. Segue trecho sobre essa questão:

“Os relatórios da CGU não trazem os pressupostos para a abertura de TCE. Principalmente por conta do contraditório e da ampla defesa. Tem que partir de nós o encaminhamento de ofício ao município para que ele se posicione com relação àquilo. E outra, os relatórios da CGU não trazem o responsável à época, o responsável que está atuando agora, e não quantifica o valor que deveria ser devolvido. Esses são os pressupostos principais que não constam nos relatórios da CGU”. (Entrevistado 6)

O art. 5 da IN – TCU nº 71/2012 indica que os pressupostos para a instauração da TCE é a comprovação da ocorrência de dano e a identificação das pessoas responsáveis. Os entrevistados relatam que, às vezes, a CGU não é conclusiva acerca da ocorrência de dano, conforme trecho a seguir:

“Às vezes a CGU faz uma apuração e joga lá ‘há indícios de possível prejuízo de R\$1 milhão’. Aí nós vamos lá e concluímos que não há nada de errado. Se porventura se confirmar o dano, não atinge R\$ 100 mil”. (Entrevistado 1)

Além disso, os relatórios não indicam as pessoas responsáveis por conta de orientação da própria CGU contida no Manual de Elaboração de Relatórios do Controle Interno (2014): “A identificação de pessoas físicas deverá ocorrer por meio da menção a número de Cadastro de Pessoa Física – CPF, a qual deve ser efetuada de forma descaracterizada, ou seja: mediante a ocultação dos três primeiros dígitos e dos dois dígitos verificadores, que devem ser

substituídos por asteriscos”. Ou seja, os relatórios não identificam as pessoas envolvidas nos achados. A identificação consta nos papéis de trabalhos que são arquivados na CGU e que, a princípio, não são encaminhados ao gestor.

Dessa forma, os relatórios de fiscalização não devem ter os elementos necessários para a instauração de TCE pelo gestor federal, obrigando-o a coletar novas informações para adotar as medidas recomendadas.

Além da questão dos pressupostos para a instauração de TCE, alguns gestores relataram que os relatórios de fiscalização da CGU não são suficientes sequer para adotar as medidas administrativas anteriores à TCE. Essa questão não está necessariamente atrelada à qualidade dos relatórios. Afinal, há relatos de que mesmo os relatórios tecnicamente bons não são suficientes para desencadear todas as ações administrativas necessárias para sanar o problema, exigindo que o gestor federal promova novas verificações ou, em casos extremos, repita as verificações já feitas pela fiscalização. É o problema do retrabalho, conforme trechos a seguir extraídos de entrevistas diferentes:

“Porque a gente não recebe o relatório e fala: ‘ah, a CGU falou isso, então vamos fazer o que a CGU falou’. Não. A gente vai avaliar a situação do contrato. “A obra está desse jeito? Então vamos lá olhar” (...). Então, não é o que a CGU traz nos relatórios que a gente vai atender”. (Entrevistado 4)

“Mas a gente não pode achar que o que a CGU falou é verdade. Eu não vou assinar em baixo de um negócio que a CGU falou. Eu vou ter que ir lá do mesmo jeito. E aí a gente faz de novo o mesmo trabalho. Se eu considerasse aquilo que eles acharam uma verdade, eu acho que a gente evitaria alguns trabalhos”. (Entrevistado 5)

“Sabe, eu acho que é retrabalho quando ele manda o relatório e eu vou questionar o gestor pelo mesmo motivo e ele vai me dar a mesma resposta”. (Entrevistado 12)

Alguns gestores argumentam que os relatórios de fiscalização são utilizados para iniciar um processo de aprofundamento na análise dos problemas relatados, mas não são suficientes para justificar a adoção de providências de imediato. Essa questão se mostra incômoda para esses

gestores, uma vez que há consumo de recursos simplesmente para validar uma situação já examinada pela CGU.

5.2.6. Intempestividade dos encaminhamentos

Além da alegada insuficiência de elementos nos relatórios, alguns entrevistados se queixaram do tempo transcorrido entre a realização das fiscalizações e o encaminhamento dos relatórios para o gestor federal. Esse problema é acentuado nos casos das fiscalizações, pois a intempestividade pode dificultar ou inviabilizar a adoção de providências por parte do gestor federal. Segue trecho de uma entrevista que tratou desse assunto:

“O que acontece: o relatório é de 2013 e chega para nós em 2014. Tem esse lapso temporal um pouco grande no que diz respeito às providências. E aí, o gestor que vai estar lá não conhece, não tem documentos e encaminha para cá essa justificativa”. (Entrevistado 6)

Outros gestores afirmaram que é comum receberem relatórios de fiscalização referentes a atos praticados há mais de dois anos. Isso se configura um problema principalmente quando se trata de problemas na execução da política que exigiriam uma atuação imediata do gestor federal. Por exemplo, se a CGU faz uma fiscalização e verifica que a prefeitura não está fornecendo merenda nas escolas apesar do repasse de recursos federais para esse fim, poderá recomendar para que o Ministério da Educação intervenha junto ao gestor local para regularizar a situação. Nesse caso, a recomendação perde o sentido se for levada ao conhecimento do Ministério somente dois anos após a verificação em campo.

Além da intempestividade dos relatórios de fiscalização, os gestores criticaram também a lógica das auditorias anuais de contas, que se limita a análises sobre atos praticados no ano anterior à auditoria. Entrevistados relataram que pode acontecer de o gestor responsável no momento da auditoria ser diferente do gestor responsável no ano anterior, o que prejudica a qualidade das respostas encaminhadas. Além disso, os exames muitas vezes são praticados sobre atos já passados e que não produzem mais efeitos, tais como processos licitatórios concluídos ou transferências realizadas. Sob essa perspectiva, a atuação da CGU tende a ser

mais punitiva e a propor alterações de comportamento nas situações futuras, mas não foca na ideia de evitar que o erro se materialize.

5.2.7. Controle concomitante e controle *a posteriori*

Conforme tratado no item anterior, existe uma tendência dos auditores de examinar situações depois que elas já produziram efeitos. Em termos técnicos, trata-se de uma abordagem chamada controle *a posteriori*. De acordo com Davis e Blaschek (2006), “o controle *a posteriori* aprecia o ato após a sua consumação, não permite qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho completado, embora funcione como um mecanismo motivador, uma vez que uma variação desfavorável, informada por meio de relatórios gerenciais, leva o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área ou da organização, no futuro. A reparação do dano e a restauração do status quo ante torna-se difícil”. Em contraponto a essa abordagem, o controle pode ser realizado antes da ocorrência do evento que se pretende controlar (controle *a priori*) ou durante a sua ocorrência (controle concomitante).

De acordo com o entendimento de alguns gestores, a atuação concomitante seria mais eficiente para o alcance do objetivo de aperfeiçoar a gestão, conforme trecho a seguir:

“A gente vem tentando, por uma iniciativa nossa e que vai de encontro ao que a CGU está buscando, estar lado-a-lado para não chegar lá no final falar: ‘lá atrás teve problemas’. Mas sim de ficar acompanhando no sentido de ir propondo alterações de rota antes de o problema se efetive”. (Entrevistado 8)

Conforme extraído do trecho acima, alguns gestores identificaram uma preocupação da CGU em adotar estratégias que permitam o controle concomitante, mas o controle *a posteriori* permanece sendo a modalidade mais frequente.

“A auditoria tende a ser a posteriori, mas a gente também tem algumas que se antecipam inclusive à uma contratação. É mais no intuito de tentar fazer uma auditoria preventiva, não só corretiva”. (Entrevistado 3)

Ao manifestar preferência por uma atuação da CGU mais inserida nos processos da unidade, um dos entrevistados comparou o controle interno com a consultoria jurídica, exercida pela

Advocacia Geral da União (AGU). Segundo ele, a AGU atua de forma mais próxima ao gestor, chegando a se inserir formalmente nos fluxos da unidade. Como exemplo, a AGU analisa os requisitos legais dos editais e termos de referência antes mesmo do início da fase externa das licitações. Nesse contexto, não existe uma instância que realiza a análise técnica dessas peças nos moldes em que a AGU realiza a análise jurídica.

Essa prevalência do controle a posteriori, na visão de alguns entrevistados que abordaram o assunto, favorece para o distanciamento entre a CGU e o gestor, o que, conforme tratado em outros tópicos, prejudica o alcance do objetivo do controle interno de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão.

5.2.8. O esforço para atender

Muitas vezes o distanciamento institucional entre o órgão de controle interno e o gestor federal cria para o gestor a impressão de que a CGU é um ator externo à gestão. Mesmo reconhecendo a importância da atuação do controle interno, o fato de não haver uma atuação conjunta efetiva faz com que o gestor às vezes interprete a CGU como um órgão meramente demandante. Ou seja, existem momentos em que o mais importante para o gestor é atender à CGU, independentemente do quanto a sua atuação agrega à gestão da unidade.

Nesse contexto, foram relatadas situações em que o gestor era demandado pela CGU sem compreender exatamente o objetivo dos trabalhos realizados. Nesses casos, o importante era prestar as informações solicitadas como quem presta contas da sua atuação, sem necessariamente esperar um retorno daquilo para o aprimoramento da gestão.

5.3. A FUNÇÃO DA CGU PELA ÓTICA DO GESTOR

De acordo com Peter e Machado (2014), o objetivo geral do controle interno é assegurar que não ocorram erros na gestão do órgão através do controle de suas causas. O art. 24 Lei nº 10.180/2001, em consonância com o art. 74 da Constituição Federal de 1988, estabelece que a CGU tem a competência de avaliar o cumprimento das metas estabelecidas pelos órgãos públicos, fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, apurar os fatos

supostamente ilegais ou irregulares, fornecer informações sobre a situação dos projetos e das atividades previstos no orçamento, dentre outras atividades. Dessa forma, existem diversas funções específicas desempenhadas pela CGU que derivam do objetivo geral de promover o aperfeiçoamento da Gestão Pública.

Na prática, a atuação da CGU gera efeitos diversos sobre o funcionamento dos órgãos públicos que extrapolam a mera verificação da legalidade e economicidade dos atos administrativos. Essa seção aborda alguns desses efeitos a partir das percepções dos entrevistados, revelando a forma como alguns gestores interpretam a utilidade da CGU para o aprimoramento da gestão.

5.3.1. A CGU como controle primário das transferências

Segundo o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995), O Decreto Lei nº 200/1967 constitui um marco histórico na tentativa de superação da rigidez burocrática e é considerado o primeiro momento da administração gerencial no Brasil. Uma das diretrizes do referido Decreto Lei é a de que a execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada para as unidades federadas. Nesse sentido, estabelece em seu art. 10, § 6º, que os órgãos federais responsáveis pelos programas devem exercer controle e fiscalização sobre a execução local, condicionando-se a liberação dos recursos ao fiel cumprimento dos programas.

Ou seja, o Decreto Lei nº 200/1967 estabelece que a responsabilidade primária pelo controle dos recursos transferidos é do próprio gestor federal, que deve realizar, inclusive, fiscalizações nos estados e municípios que recebem recursos federais.

Essa diretriz ainda é válida para a Administração Pública Federal, em que pese o cenário diferente encontrado na atualidade. Grande parte das políticas federais é executada a partir de transferências de recursos a estados e municípios, principalmente por meio de convênios e de transferências na modalidade fundo a fundo. Contudo, muitos órgãos federais não possuem estrutura adequada para controlar e fiscalizar a aplicação desses recursos transferidos.

Um dos objetivos da CGU como órgão central do sistema de controle interno é buscar o aprimoramento dos mecanismos de controle dos órgãos públicos. Ou seja, deve-se manter a

responsabilidade primária pelo controle com o gestor federal e a CGU deve atuar como apoio para fortalecer os mecanismos de controle dos órgãos públicos de forma a propiciar o monitoramento das ações executadas de forma descentralizadas.

Tendo em vista as dificuldades de gestão, é comum que órgãos públicos se apropriem dos trabalhos de fiscalização realizados pela CGU como fonte primária para controle dos recursos transferidos. Ou seja, muitos gestores de unidades que transferem recursos afirmam que não tem condições de realizar fiscalizações nos entes federativos e aguardam que a CGU faça para, então, adotar as providências necessárias. Seguem trechos de entrevistas, realizadas com gestores diferentes, sobre essa questão:

“Nós temos os programas e a CGU entra com a fiscalização, atuando junto ao Ministério para que os programas sejam devidamente executados. Eles fazem a visita no local, o que a gente não faz”. (Entrevistado 4)

“A gente não faz fiscalização, porque não temos pernas para isso. Não temos e acho que dificilmente teremos algum dia. Porque é muito contrato e espalhado pelo Brasil inteiro que é um país continental”. (Entrevistado 9)

“A gente tem muita deficiência. E já que a CGU tem bastante capilaridade, tem escritórios no Brasil inteiro e tem uma equipe maior que a nossa, porque não usar isso em benefício da gente”? (Entrevistado 5)

“Quando a gente precisa de alguma coisa até, a gente entra em contato com a CGU. Na verdade, essa parceria a gente sempre buscou e sempre tentou chegar ao máximo ao ponto em que a fiscalização chegasse lá, promovesse um relatório e, em cima daquilo lá, tomar as medidas cabíveis”. (Entrevistado 6)

São situações em que o gestor se utiliza da CGU para mitigar eventuais deficiências no monitoramento das políticas públicas. O problema é que a quantidade de fiscalizações realizadas pela CGU geralmente é pouco representativa do universo de transferências feitas no âmbito daquela política, o que inviabiliza a utilização da CGU como principal ferramenta de controle dos recursos transferidos. Isso exige a adoção de um sistema de controle primário, de preferência baseado em soluções de tecnologia da informação, que permita o monitoramento tempestivo e representativo da execução da política federal.

5.3.2. Visão de fora

Ao definir de que forma a CGU é capaz de contribuir para o aprimoramento da gestão, alguns entrevistados citaram que o órgão de controle tem condições de interpretar o funcionamento do órgão auditado livre de eventuais vícios causados pelo cotidiano dentro da unidade. Trata-se de um agente externo com capacidade de enxergar situações que podem passar despercebidas pelas pessoas que estão inseridas no processo.

“Eles deram um norte e uma visão de fora para a secretaria. A CGU avalia se a secretaria perdeu o foco, então eles chegam: ‘vamos alinhar, vamos ajustar aqui as coisas’”. (Entrevistado 11)

“Quem está de fora talvez consiga ver o que quem está aqui dentro não consegue ver. Então, por mais que eles sejam chatos pra caramba, que enchem a gente de trabalho quando a gente já está cheio de trabalho, desperta a gente para aprimorar”. (Entrevistado 1)

Trata-se de uma percepção de que a CGU é útil à gestão pelo simples fato de ser capaz de analisar as situações sem o viés daqueles que atuam rotineiramente na unidade. Ou seja, essa perspectiva considera que o auditor não precisa possuir conhecimento detalhado sobre o funcionamento da unidade. Ao contrário, considera que quanto menos imerso o auditor estiver, mais propenso ele estará para identificar os gargalos nos processos internos. Isso não significa, contudo, que o auditor não precisa ter conhecimento aprofundado sobre os fundamentos da gestão pública e sobre o objeto trabalhado naquela unidade para realizar esse diagnóstico como “alguém de fora”.

5.3.3. Mapa de prioridades

Em decorrência da questão abordada no item anterior de que a CGU é capaz de trazer para a unidade a visão de “alguém de fora”, outra percepção demonstrada nas entrevistas é de que a CGU pode atuar como indutora da atuação da unidade para questões importantes que, pela

dinâmica dos órgãos públicos, não são tratadas adequadamente. Sobre esse ponto, convém transcrever trecho de uma entrevista que aborda o assunto de forma detalhada:

“A CGU encontra problemas, mas são problemas que existem e que as vezes a equipe aqui está tão envolvida com o dia-a-dia que não percebe. Tem aquela questão do Quadrante de Covey: existem dois eixos e quatro quadrantes, num eixo estão as coisas urgentes e no outro estão as coisas importantes. Então tem coisas que são importantes e urgentes, tem coisas que são importantes, mas não são urgentes, e assim por diante. Tem coisas que não são nem urgentes nem importantes, e tem coisas que são urgentes, mas não são importantes. Então, o dia-a-dia é cheio de coisas urgentes que não são importantes. E tem essa parte do planejamento, que são coisas importantes, mas não são urgentes. Não tem ninguém te cobrando aquilo. Então, o que é a tendência normal de todo ser humano: é ir atrás das coisas urgentes, mas que não são necessariamente importantes. Aquelas coisas do dia-a-dia que fazem parte da vida de todo mundo e que não tem como ficar filtrando. No trabalho de auditoria, vem um cara aqui de fora que não está envolvido emocionalmente no problema e que consegue enxergar o problema que você não está enxergando. Ou que você enxergou em algum momento do dia e falou ‘olha, deixa eu atender essa outra coisa aqui...’ e vai passando, certo? Então eu penso assim: as auditorias da CGU são importantes para apontar problemas e para ajudar a gente a resolver”.

(Entrevistado 9)

O Quadrante de Covey, apresentado no livro chamado *First things First* (1994), classifica as questões dentro de uma organização de acordo com os critérios de urgência e importância que elas representam. O referido autor defende que as pessoas devem se dedicar a realizar as atividades importantes mais não urgentes. Para tanto, é necessário evitar as atividades não importantes, já que as atividades importantes e urgentes entram na agenda da organização independentemente da vontade de seus agentes.

Em consonância com entendimento de que a CGU é importante para analisar o funcionamento da unidade com uma “visão de fora”, o gestor citado acima indica que a CGU exerce esse papel de direcionar as atividades da organização para aquelas consideradas importantes e não urgentes. Pela exposição desse entrevistado, incluem nesse grupo o aprimoramento das

ferramentas de planejamento da unidade e da correção de falhas estruturantes que, quando corrigidas, tendem a beneficiar a gestão no médio e longo prazos.

5.3.4. Ingerências políticas

Uma das formas de atuação da CGU é verificar se os atos realizados pelos gestores públicos são amparados na legislação. Além disso, conforme as entrevistas realizadas, a CGU também atua verificando se existem critérios objetivos instituídos internamente para balizar as decisões que não são expressamente previstas em lei. Por exemplo, a CGU costuma exigir que os órgãos instituem regras para hierarquizar os municípios que serão beneficiados por transferências de recursos, de modo que esse tipo de decisão seja tomada a partir de critérios técnicos.

Alguns dos gestores entrevistados afirmaram que, por conta desse tipo de atuação, a CGU é importante para evitar ingerências políticas desnecessárias na execução dos programas, e que isso representa uma das principais utilidades da CGU para o aprimoramento da gestão. Seguem trechos de entrevistas sobre esse aspecto:

“O meu chefe não é uma pessoa política, mas o Ministro é. Então, eventualmente tem priorização de áreas. Eventualmente, até um processo x tem a ordem: ‘vamos fazer de tudo para isso aqui sair’. Todos os outros que têm igual importância ficam preteridos por conta daquela demanda, mesmo com as recomendações dos órgãos de controle de obedecer a critérios objetivos no repasse dos recursos e essas coisas”. (Entrevistado 5)

“Ultimamente, o que a gente mudou na Secretaria é de priorizar nossas inspeções de acordo com as solicitações dos órgãos de controle ou das reiteraões. É um dos critérios de priorização que nós temos. Se a CGU está me apontando um monte de coisas, eu tenho que ir lá. Eu não posso ir sempre lá, mas se você está me dizendo isso, eu vou”. (Entrevistado 12)

“A gente seguiu direitinho com que os órgãos de controle pediram e isso deu uma baita economia e é uma coisa que se não fosse o órgão de controle, não sei se a gente teria força necessária para fazer, né? Porque aí o que acontece... você

faz uma coisa dessa num governo do estado, o governador liga para a presidenta, liga para o presidente da câmara, para o senador. Vem aquela pressão imensa em cima do Ministro. O Ministro aqui, de forma geral prestigia as equipes técnicas, mas quando vem uma pressão de cima para baixo é complicado até para o Ministro”. (Entrevistado 9)

Além da compensação por eventuais interferências políticas dentro do órgão federal, existe a percepção de que a atuação da CGU favorece também a adoção de providências de cunho técnico sobre as gestões estaduais e municipais. Nesse contexto, alguns entrevistados afirmaram que a adoção de medidas punitivas contra gestores locais que utilizaram recursos federais de forma irregular tende a ser menos conflituoso quando baseadas em relatórios da CGU, conforme trecho a seguir:

“A gente considera aqui na Secretaria que é fundamental a atuação dos órgãos de controle. Porque aí entra um contrapeso para eventuais tentações políticas dentro da obra. Então, se o Ministério chegar e dar um tranco no proponente é uma questão. O órgão de controle chegar e dar o tranco é outra coisa, certo? Dá mais força”. (Entrevistado 9)

Percebe-se que os relatórios de auditoria e de fiscalização são vistos pelos demais atores envolvidos na gestão como peças eminentemente técnicas. Esse atributo permite que os gestores utilizem dos trabalhos da CGU para conter ímpetos políticos nas situações que exijam a adoção de critérios técnicos.

5.3.5. Segurança técnica e jurídica

Em decorrência do entendimento de que a atuação da CGU é eminentemente técnica, os gestores podem utilizar dos relatórios de auditoria e de fiscalização para sustentar a legalidade dos seus atos. Sob essa perspectiva, o fato de a CGU já ter se manifestado a respeito de determinado assunto faz com que o gestor tenha segurança ao se deparar novamente com a mesma situação e adotar as providências já chanceladas pelo órgão de controle. É como se houvesse uma espécie de jurisprudência de entendimentos da CGU. Vale destacar trecho de uma entrevista que aborda essa questão:

“O fato de os órgãos de controle auditar, para mim, é motivo de tranquilidade, porque gera um conforto. Inclusive, a gente tinha muitos processos que ainda estavam em andamento e a gente pediu para que a auditoria verificasse. É um reforço a mais que se tem ali. Se o auditor conseguir emitir algum parecer dá uma segurança jurídica e administrativa maior do que comumente a gente tem”. (Entrevistado 3)

Diversas vezes os gestores entrevistados fizeram referência à forma com que “a CGU pensa”, denotando que existe um conjunto de entendimentos emanados pelo órgão de controle que, quando seguidos, dão segurança à gestão. Se determinada ação do gestor for questionada, ele poderá alegar que atuou de acordo com o que determina a CGU. Essa percepção favorece a relação de apoio com o controle, uma vez que o gestor passa a ver a CGU como órgão capaz de orientar sobre as melhores práticas de gestão e de avaliar a legalidade dos atos administrativa de forma tempestiva.

5.3.6. Orientação normativa

O art. 1º, § 2º do Decreto nº 8.109/2013 determina que a Controladoria-Geral da União deve prestar orientação aos dirigentes públicos quanto a questões relacionadas ao controle interno, à correição, à prevenção da corrupção e à ouvidoria. Tratando especificamente da área de controle interno, podemos classificar a orientação como incidental ou geral. A orientação incidental ocorre quando se a CGU se manifesta acerca de alguma questão no curso dos trabalhos de auditoria e de fiscalização. Nesses casos, é comum a emissão de recomendações que indiquem como o gestor deve proceder na prática diante de algum normativo a partir de um caso concreto.

Já a orientação de caráter geral se dá quando a CGU, por iniciativa própria ou por solicitação de terceiros, se manifesta acerca de alguma questão objeto de debate. Esse tipo de orientação pode ocorrer por meio de eventos institucionais, como palestras, seminários e reuniões ou por meio da publicação de algum documento, como Instruções Normativas e cartilhas.

No geral, as orientações consistem em interpretações de normativos das mais diferentes naturezas, incluindo a indicação de como os órgãos públicos devem proceder para se adequarem a essas determinações. Essas orientações se dão sobre assuntos relacionados à

prestação de contas, à gestão orçamentária e financeira, às ferramentas de controle, às licitações, às contratações, dentre outros.

Além disso, a CGU também pode oferecer orientação visando adequações dos normativos criados pelos próprios órgãos públicos, tais como Portarias e Resoluções que disciplinam questões internas e que estabelecem regras para a execução de políticas. Seguem trechos de entrevistas em que os gestores descrevem as diferentes formas em que a CGU realiza orientações normativas:

“A secretaria federal de controle interno está sempre nos auxiliando, está sempre nos dando suporte. Como eu te falei, dando orientação normativa mesmo”. (Entrevistado 4)

“Uma coisa que eles focaram também foi a questão da mudança do decreto e aí a gente também achou importante. É trazer para o decreto aquilo que hoje a gente atua. Então, isso é uma coisa que a gente fez também. Fizemos a proposta, enviamos para a executiva, está no planejamento, está sendo analisado”. (Entrevistado 4)

“Na primeira vez que eu orientei um diretor a ligar na CGU para pedir orientação acerca de um processo, ele falou: ‘Nossa! Mas você vai ligar para a CGU?’ E eu disse: ‘Gente, quem pode orientar? É a CGU’. Ele duvidou que a CGU viria aqui. Eu liguei lá, falei e vieram três. Um coordenador-geral e mais dois técnicos de lá. A gente sentou, pegou o processo e olha: ‘Temos esse e esse problemas. Precisamos dar andamento, precisamos de uma solução. Como vocês podem nos ajudar? Como a gente deve agir?’” (Entrevistado 2)

Destaca-se que não cabe à CGU emitir pareceres acerca da validade jurídica dos instrumentos legais existentes. O que a CGU normalmente faz é auxiliar os órgãos na interpretação dos normativos e na implementação de medidas voltadas à adequação da gestão. Além disso, os entendimentos do órgão de controle podem subsidiar a criação de normativos internos ou a alteração dos já existentes.

5.3.7. Subsídio para alterações nas políticas públicas

Uma das principais utilidades da CGU, sob a perspectiva dos gestores federais entrevistados, diz respeito à possibilidade de promover ajustes na execução das políticas a partir dos trabalhos de auditoria e de fiscalização realizados pelo órgão de controle interno. Em diversas ocasiões os gestores entrevistados mencionaram situações onde as recomendações estruturantes foram úteis para o aperfeiçoamento da gestão. Normalmente esse tipo de recomendação ataca causas de problemas que estão dentro do campo de atuação discricionária do gestor, como por exemplo a alteração de funcionalidades de sistemas informatizados, modificações nos fluxos de documentos internos, elaboração de critérios objetivos para a execução da política, implementação de ferramentas de gestão e de controle etc.

Em casos extremos, as recomendações estruturantes resultam em alterações significativas das regras das políticas. Um dos entrevistados, por exemplo, relatou que cerca de 80% das fiscalizações sobre determinada política resultavam em apontamentos semelhantes. A solução encontrada, após rodadas de discussão com a CGU, foi a de flexibilizar a exigência da política que era recorrentemente descumprida.

Apesar de existirem recomendações estruturantes voltadas a modificar aspectos relacionados à gestão da unidade no sentido estrito, percebe-se que esse tipo de recomendação é mais perceptível quando se trata da execução de políticas públicas. Trata-se de um tipo de avaliação da política pública capaz de trazer um *feedback* sobre aspectos técnicos, sobretudo quanto à gestão de riscos e às atividades de controle realizadas pela unidade.

5.3.8. Atestado de boa-fé

Um dos entrevistados afirmou que a CGU pode ser utilizada como ferramenta para atestar a boa-fé dos atos dos gestores. Por esse entendimento, se o gestor atua de forma transparente com a CGU, ele minimiza as chances ser questionado a respeito da existência de eventual proveito pessoal com relação às irregularidades na gestão. Esse entendimento é intrínseco à questão abordada anteriormente sobre a segurança técnica que a atuação da CGU pode fornecer aos gestores.

A diferença é que nesse caso o gestor pode se utilizar da atuação do órgão de controle para demonstrar que agiu de boa-fé, mesmo que seja constatada alguma irregularidade na gestão. Vale citar um trecho da entrevista que trata desse assunto sob essa perspectiva:

“A gente dá ciência de tudo à CGU o quanto antes. Porque o quanto antes chegar lá, melhor. É aquela questão de onde eles vão enxergar o dolo, a vontade e a participação da pessoa. Se a gente identificou alguma falha em qualquer coisa, a gente já chama a CGU para participação. Porque o quanto antes a CGU souber e tiver acompanhando o assunto, melhor para nós”.
(Entrevistado 7)

Sob essa perspectiva, os gestores que não atuam de forma irregular têm interesse na atuação incisiva da CGU mesmo quando há desvios de conduta dentro da unidade cometidos por outros agentes. Nesses casos, o gestor expõe as irregularidades como forma de se proteger de posteriores acusações, além de buscar a apuração tempestiva dos fatos.

5.4. CONSIDERAÇÕES SOBRE ASPECTOS INSTITUCIONAIS

Nessa seção são abordadas questões extraídas das entrevistas e que dialogam diretamente com o referencial teórico do presente estudo. Tratam-se de análises sobre como o ambiente sociopolítico que envolve as interações entre os gestores e os auditores tem influência sobre o comportamento desses agentes. Essas conclusões são importantes para a validação do modelo analítico apresentado ao longo do estudo, uma vez que abordam de forma empírica algumas das variáveis que integram o modelo analítico desse estudo, elaborado originalmente a partir de referências teóricas.

5.4.1. Variações quanto à maturidade do órgão

Uma das hipóteses trazidas pela literatura é de que a relação de regulação varia conforme a maturidade da organização do agente regulado. Trazendo para o presente objeto de estudo, sustenta-se que o gestor de um órgão com maturidade institucional tende a ter uma relação menos conflituosa com os órgãos de controle do que aqueles pertencentes a órgãos instáveis

em termos institucionais. Entende-se por órgão maduro aquele que possui uma identidade institucional consolidada, com objetivos e áreas de atuação bem delimitados e com previsão de continuidade de suas atividades no longo prazo.

Para ilustrar como a maturidade do órgão auditado pode ser determinante no relacionamento entre o gestor e o órgão de controle, vale citar trecho da entrevista de um gestor que expressava sua opinião sobre os fatores que contribuem para que o relacionamento com o órgão de controle seja harmônico. Para preservar a identidade do entrevistado, os nomes dos órgãos foram suprimidos:

“Acho que vai muito também da estrutura, da questão institucional do órgão, do nível de maturidade que aquela instituição chega. Eu sinto isso muito na prática hoje. Hoje eu estou no Órgão X e também estou acumulando uma função no Órgão Y por conta da medida provisória que acabou fundindo com essa reforma administrativa. Eu não estou respondendo ainda a auditorias em relação ao Órgão Y, mas eu já estou me antecipando e prevendo um grande nível de dificuldade para que eu possa manter essa parceria com a CGU. O Órgão Y tem uma maturidade muito menor, uma ingerência política muito maior. E o nível de dificuldade que a gente tem para responder órgãos, não só a CGU, será muito grande (...). Então, a gente sai de uma realidade institucional muito bem colocada hoje, muito bem estabilizada, muito tranquila para pegar outra realidade totalmente oposta. Então, assim, hoje já antevejo e já percebo que vou ter um grau de dificuldade para se responder questionamentos, independentemente de órgãos de fiscalização ou eventualmente do ministério público federal, em relação às atividades do Órgão Y”. (Entrevistado 3)

Trata-se do único caso dentre os entrevistados onde o gestor atuava simultaneamente em órgãos distintos e que possuíam notória discrepância quanto à maturidade institucional. Essa percepção é bastante elucidativa para refletir sobre como o nível de desenvolvimento institucional do órgão afeta diretamente o relacionamento com os órgãos de controle. Nesse caso, a preocupação do gestor residia principalmente no fato de que o órgão menos maduro possui mais problemas que o outro órgão, o que poderia exigir maiores cobranças por parte dos órgãos de controle

Contudo, cabe destacar que a convivência harmônica não necessariamente implica em um relacionamento colaborativo entre controle e gestão. Em sentido contrário, percebe-se que a atuação do órgão de controle tende a impactar mais a gestão de unidades que possuem mais fragilidades, pois encontram ali um cenário que permite e que necessita de melhorias. Esse tipo de unidade tende a ter rotinas menos rígidas e a apresentar maior propensão a mudanças significativas.

Por outro lado, as unidades mais maduras tendem a apresentar menos fragilidades e a terem mais resistências a mudanças, uma vez que suas rotinas e procedimentos são bem definidos. Nesses casos, a atuação do órgão de controle pode se limitar a propostas de melhorias de cunho incremental, sem afetar significativamente o funcionamento.

Dessa forma, percebe-se que o relacionamento entre controle e gestão tende a ser menos conflituoso nas unidades mais maduras. Em contraponto a isso, a influência do controle sobre a gestão tende a ser mais perceptível nas unidades menos maduras em termos institucionais.

5.4.2. O controle como prioridade da gestão

Um aspecto que foi tratado por praticamente todos os entrevistados diz respeito à priorização dada internamente às demandas dos órgãos de controle. Nesse sentido, nenhum dos entrevistados revelou que tais demandas não passam por um tratamento diferenciado dentro da unidade. A regra, segundo verificado nas entrevistas, é de que as demandas da CGU são tratadas como prioridade nos órgãos públicos. Seguem trechos de diversas entrevistas que abordaram essa questão:

“A gente deveria ter o dobro de efetivo para fazer o que fazemos hoje. Mas o tratamento com órgãos de controle é prioridade. Isso é prioridade”.
(Entrevistado 8)

“As denúncias que chegam a gente manda apurar todas e principalmente o que vem dos órgãos de controle, especialmente da CGU e do TCU. São coisas que a gente leva muito a sério aqui e leva até as últimas consequências”.
(Entrevistado 11)

“Chegou diligências aqui, coisa da CGU e TCU é prioridade”. (Entrevistado 2)

“Quando a CGU nos informa alguma coisa, a gente prioriza uma inspeção”.
(Entrevistado 12)

Assumindo que a regra é a priorização das demandas de órgãos de controle, cabe refletir sobre os motivos para essa prática. Uma das possíveis causas é de que os resultados gerados pelos trabalhos da CGU são de fato úteis para os gestores. Isso faz com que o relacionamento com o controle seja tratado como prioridade, pois se espera que seus encaminhamentos sejam benéficos para a gestão.

Sob outro enfoque, tratar as demandas da CGU como prioridade pode decorrer do receio de sofrer as consequências do atendimento tardio. Isso porque as demandas dos órgãos de controle possuem prazos para atendimentos que, de acordo com os gestores entrevistados, costumam ser exíguos. O não cumprimento dos prazos, além de gerar desconforto com os auditores, pode acarretar sanções ao gestor, principalmente se isso configurar ausência do dever de prestar contas. Dessa forma, infere-se que esse caráter impositivo das demandas de controle contribui para que haja o tratamento prioritário.

De qualquer forma, não é possível distinguir se essa priorização é decorrente do reconhecimento da importância do trabalho realizado ou do receio de não cumprir com os prazos e condições impostos pelo órgão de controle. Percebe-se que os dois fatores são observáveis e que, em alguma medida, influenciam na decisão de dar tratamento prioritário às demandas de controle.

5.4.3. O controle das atividades-meio

Uma das formas de classificar as organizações públicas é conforme o tipo de atividade desempenhada. Nesse sentido, existem as unidades que realizam as chamadas “atividades-meio”, que são aquelas voltadas a manter o funcionamento do órgão e a dar suporte a outras unidades. Por outro lado, existem as unidades que atuam diretamente na execução do objeto que justifica a existência do órgão. São as chamadas unidades finalísticas.

Por exemplo, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) é um órgão integrante do Ministério do Desenvolvimento Agrário que tem como objetivo executar a

reforma agrária e o ordenamento fundiário nacional. Dentro do INCRA existe uma Diretoria de Gestão Administrativa que é responsável por gerir os sistemas de planejamento, orçamento, administração financeira, contabilidade, patrimônio, recursos humanos e serviços gerais do órgão. Trata-se, portanto de uma unidade que executa atividades-meio. Existe também uma Diretoria de Desenvolvimento de Projetos de Assentamento, que atua diretamente na gestão de projetos de reforma agrária, ou seja, executa uma atividade finalística do órgão.

O modelo analítico desse estudo pressupõe que a atuação da CGU varia de forma significativa conforme o tipo de atividade executada na unidade examinada e que, conseqüentemente, isso influencia na forma como os gestores interpretam a atuação do órgão de controle interno. Nesse contexto, as auditorias executadas em unidades de atividades-meio são diferentes daquelas executadas em unidades de atividades finalísticas.

A principal diferença diz respeito ao assunto e à forma de trabalho. Isso porque a execução das atividades-meio tende a ser mais rígidas, em termo de normativos, do que a de atividades finalísticas. Os atos relativos à contabilidade pública, ao orçamento, à gestão de pessoas, às licitações e às contratações, por exemplo, são regulamentados por leis aplicadas a todo o setor público. Além disso, essas áreas se baseiam em sistemas estruturantes do governo federal que estabelecem regras e fluxos pouco suscetíveis a mudanças discricionárias dos gestores das unidades de atividade-meio.

De forma contrária, as unidades finalísticas se submetem a normativos próprios e muitas vezes são gerenciadas conforme a discricionariedade do gestor. Cada unidade finalística possui uma forma de funcionamento única, tendo em vista a necessidade de adequação diante das peculiaridades da política trabalhada.

Considerando a rigidez típica das atividades-meio, as entrevistas indicam que a CGU possui um campo de atuação maior nas unidades finalísticas. Ou seja, as auditorias nas unidades que executam atividades-meio são destinadas a avaliar processos e situações específicas, tais como a ocorrência de sobrepreço em uma contratação ou a adequação do controle de patrimônio mobiliário. Com isso, as recomendações tendem a ser de caráter pontual, tendo em vista que o gestor está obrigado a seguir os dispositivos legais que regulamentam todo o processo, e que não cabe ao auditor propor mudanças que contrariem o que já está legalmente instituído.

Essa situação também favorece para que a relação entre o gestor de uma unidade de atividade-meio e o auditor seja pouco conflituosa. Por outro lado, a influência da atuação da CGU na gestão desse tipo de unidade é menos perceptível do que em unidades finalísticas. Esse entendimento encontra respaldo nas entrevistas realizadas, onde gestores de unidades que executam atividades-meio relataram que a atuação da CGU não altera de forma significativa o funcionamento do órgão, enquanto que gestores de unidades finalísticas relataram, com mais frequência, a ocorrência de mudanças na gestão por conta da implementação de recomendações estruturantes da CGU.

5.4.4. Centralização das demandas de controle

Conforme tratado em ponto específico desse estudo, é comum que a atuação da CGU implique em um grande volume de trabalho para os órgãos auditados, seja para atender prestar as informações solicitadas ou para atender as recomendações emitidas. Diante disso, as unidades podem se organizar de diferentes formas para dar tratamento às demandas de controle.

O modelo mais comum, dentre as unidades analisadas nesse estudo, consiste em centralizar o relacionamento com a CGU em uma estrutura de assessoramento direta do dirigente da unidade. Normalmente essa função é exercida pelo chefe de gabinete ou por uma reduzida equipe técnica alocada no gabinete. Nesses casos, o gestor responsável pelo relacionamento com a CGU recebe as demandas do órgão de controle e aciona as áreas técnicas correspondentes ao assunto tratado para que apresente subsídios para a resposta a ser encaminhada à CGU.

Essa centralização, além de proporcionar maior agilidade ao processo, favorece a redução dos conflitos entre gestor e auditor. Um dos motivos é que isso limita o número de pessoas diretamente relacionadas ao processo, o que facilita a troca de informações entre os agentes envolvidos. Além disso, a centralização permite que a unidade se aproprie integralmente dos resultados das ações de controle realizadas na unidade.

Ademais, isso acarreta na unificação dos diferentes entendimentos existentes entre os servidores da unidade, tornando o relacionamento com o órgão de controle mais objetivo e

afastando a possibilidade de desgastes decorrentes de eventuais hostilidades por parte dos servidores do órgão auditado. Ou seja, mesmo que algum agente público da unidade examinada esteja descontente com os trabalhos realizados pelo órgão de controle ou com a conduta dos auditores, esse sentimento não necessariamente será refletido nas manifestações formais da unidade, uma vez que elas passam pelo crivo do setor que centraliza as demandas dos órgãos de controle.

Além do relacionamento com a CGU, essas estruturas centralizadas também respondem por demandas dos demais órgãos de controle de outros atores externos, tais como o poder judiciário e o ministério público. O problema é que poucos órgãos possuem estrutura suficiente para alocar servidores em número suficiente nesses setores. Seguem trechos que demonstram diferentes formas sobre como se dá a relação com os órgãos de controle:

“A gente responde as diligências aqui no gabinete. E eu até acho que o gabinete está virando um setor de diligências. Porque a demanda é muito grande. A gente se ocupa muito mais atendendo isso do que atendendo ao próprio secretário”. (Entrevistado 5)

“A gente não tem um sistema de informações decente. O ministério público me manda dez vezes o ofício sobre aquele inquérito que está em andamento lá. A gente não consegue nem identificar o último. A gente é que vai se virando aqui e faz o controle das demandas, entendeu? Mas não tem um sistema bom, estruturado”. (Entrevistado 5)

“Esse setor foi criado para buscar fazer a gestão de riscos. Porque a gestão de riscos corporativos se confunde em alguns momentos com o controle interno, mas ela atua antes do controle interno. Quando você vê as atribuições, ela vai até o limite onde o controle interno começa a atuar. E a Secretaria tinha algumas dificuldades, principalmente com os órgãos de controle, TCU, CGU e ministério público. Não havia uma centralização dessas informações ou alguém que recebesse isso e que acompanhasse esse processo até que a resposta fosse enviada para os órgãos. Pela parte de gestão, embora houvesse uma pessoa que cuidasse do PPP, mas não era uma pessoa que tinha isso como sua atribuição, mas como um adicional: ‘eu tenho minhas atribuições e faço mais isso na hora que eu consigo’. E esse setor foi criado justamente para isso. Hoje eu sou o

ponto focal de todos os órgãos de controle que têm relação com a Secretaria (...). Nós centralizamos, mas as respostas não são produzidas aqui. A gente recebe, analisa e encaminha para a área que tem que nos dar o subsídio. E quanto esse subsídio vem, a gente faz uma análise mais formal da resposta. Às vezes tem demandas que não é uma área só que vai responder, são duas ou três. Então eu centralizo aqui o recebimento dessas partes para poder formatar um documento que se converse”. (Entrevistado 8)

“Isso nos ocupa muito tempo, sem sombra de dúvidas. Até porque nós não recebemos demandas só de órgãos de controle. Nós recebemos denúncias via e-mail, via postal, via telefone. Então, isso tudo exige uma força de trabalho para que você esclareça aquela situação lá. Mas, perto do que era antigamente, a gente já tem uma equipe trabalhando nessas respostas, a gente já tem um fluxo e um sistema que a gente já consegue dar vasão a isso”. (Entrevistado 6)

Percebe-se que, embora existam unidades com setores mais estruturados e com atribuições bem definidas no que diz respeito ao relacionamento com os órgãos de controle, na maioria das unidades em que foram realizadas as entrevistas esse relacionamento se concentra em apenas uma pessoa, que normalmente não possui o instrumental adequado para dar tratamento às demandas.

A conclusão que se extrai com base nas entrevistas é que a existência de uma estrutura formal centralizada voltada a dar tratamento às demandas de controle favorece o bom relacionamento com esses órgãos e contribui para a efetividade das ações de controle realizadas.

5.4.5. A importância do AECI

Uma das alternativas utilizadas para atenuar as dificuldades em estabelecer estruturas voltadas a dar tratamento às demandas de controle é utilizar a Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério como ferramenta para auxiliar no relacionamento com a CGU. Tratam-se de unidades que pertencem às estruturas organizacionais dos Ministérios e, portanto, podem assumir diferentes configurações. Um aspecto comum é a existência de um assessor (AECI) em cada Ministério vinculado diretamente ao Ministro de Estado. Já o pessoal de apoio e a estrutura disponível para o AECI variam conforme o órgão.

De acordo com o art. 13 do Decreto nº 3.591/2000, os Assessores Especiais de Controle Interno (AECI) devem prestar apoio à CGU e orientar os gestores públicos nos assuntos relativos ao controle interno. São atores que podem atuar como mediadores do relacionamento entre os gestores e os auditores.

Dentre os gestores entrevistados é possível identificar duas formas de atuação AECI no relacionamento do órgão com a CGU. Na primeira forma, os agentes envolvidos pouco recorrem ao AECI, que atua de maneira mais esporádica na relação com o controle. Nesses casos, a atuação do AECI se mostra mais tênue, pois o nível de interação direta entre gestores e a CGU é mais intensa. Na segunda forma, os gestores recorrem com frequência ao AECI para que atue na relação com o órgão de controle. Essa é a forma predominante entre os gestores entrevistados, conforme indicado nos trechos a seguir.

“Tudo que a gente precisa de informações e de orientações, a gente procura o nosso controle interno. O fluxo é o seguinte: a CGU manda solicitações para o controle interno aqui do Ministério e o controle interno repassa para a gente (...). Então, todas as informações que saem para os órgãos de controle também saem pelo nosso controle interno”. (Entrevistado 11)

“Antes a gente não tinha tanto acesso com o AECI, era uma coisa mais do Ministro, do Secretário Executivo. Mas de uns anos para cá tem sido um convívio muito acessível. Não tem cerimônia, ele é muito bacana. E ele vai atrás, trabalha com a gente, briga com a gente. Ele vestiu a camisa mesmo do controle interno e está sempre atuando com a gente. Se ele não souber ele vai atrás, busca as informações”. (Entrevistado 4)

“Aqui no ministério tem a assessoria especial de controle interno e o cara lá é muito bom porque ajuda a gente a enxergar as coisas sob uma ótica do órgão de controle. E a turma lá da CGU gosta dele também porque é um cara muito sério (...). Lá no AECI o clima é de cooperação. Pelo fato dos assessores terem vindo do órgão de controle, eles entendem os dois lados da mesa. Então, eu penso que há um clima construtivo e penso que a gente tem que zelar pela melhoria sempre desse clima, não pela pioria”. (Entrevistado 9)

Importante destacar que mesmo nos casos em que não há participação intensiva do AECI no relacionamento com os órgãos de controle, não foram expressas opiniões negativas em

relação à atuação desse ator. Isso revela que a importância da atuação do AECI para os gestores públicos, principalmente para aqueles que não possuem um contato direto e rotineiro com a CGU.

6. CONCLUSÕES

O objetivo principal desse estudo é analisar como os agentes públicos responsáveis pela gestão interpretam a atuação do órgão de controle interno. Nesse sentido, buscou-se identificar na literatura existente os principais fatores que influenciam na forma como agentes percebem seus reguladores. Isso permitiu a proposição de um modelo que sintetiza tais fatores e que se adequa às características da relação entre gestor e auditor interno na administração pública. Trata-se, portanto, de uma construção teórica que serviu de base para analisar as entrevistas realizadas com gestores federais. Por se tratar de entrevistas semiestruturadas, foram apresentadas diversas percepções dos gestores acerca do relacionamento com o órgão de controle, que vão desde experiências pontuais e esporádicas até situações corriqueiras e observáveis em diversos casos.

Com isso, as entrevistas foram úteis para validar elementos do modelo proposto, mas também trouxeram informações que extrapolam o conjunto de fatores desenhado inicialmente. Em alguns casos essas informações são suficientes para aprofundar a análise sobre os fatores que influenciam na relação entre gestão e controle. Por outro lado, alguns elementos do modelo permanecem sustentados em teorias, o que abre espaço para análises mais aprofundadas sobre essas questões na prática. Nesse contexto, seguem análises sobre cada grupo de fatores que compõem o modelo proposto, destacando-se as conclusões extraídas das entrevistas, além de uma exposição de aspectos que merecem aprofundamento no futuro.

6.1. Contexto relacional e a dicotomia harmonia e utilidade nas relações entre gestores e agentes de controle

O contexto relacional diz respeito às regras e procedimentos que permeiam a relação entre gestor e auditor. Nesse sentido, o modelo considera que o contexto relacional é constituído por três dimensões, são elas: a forma como o órgão de controle interno atua em relação à unidade examinada, a maturidade do órgão auditado e o nível de interação entre esses dois órgãos.

Sobre a primeira dimensão, percebe-se que o órgão de controle interno adota diferentes estratégias de atuação em relação à unidade examinada, a depender de diferentes fatores, tais como o volume de recursos envolvidos, a criticidade das ações executadas e a forma como a

unidade atua. A partir disso, o órgão de controle estabelece como e em qual intensidade serão executadas as ações de controle. Sobre esse aspecto, percebe-se que o controle de políticas executadas de forma descentralizada, normalmente, é feito com o uso intensivo de fiscalizações, enquanto que o controle de políticas executadas de forma centralizada é feito principalmente por meio de auditorias.

Assim, a responsabilidade pelas falhas encontradas nas fiscalizações é compartilhada com gestores locais e as respectivas recomendações tendem a ser pontuais. Por outro lado, quando a atuação do órgão de controle se concentra sobre atos praticados pelo gestor federal, avaliados por meio de auditorias, tanto a responsabilização como a competência para adotar medidas saneadoras recaem sobre a gestão federal.

Dai surge uma relação dicotômica entre harmonia e utilidade no que diz respeito à percepção dos gestores acerca do controle interno. Isso porque os gestores federais que gerenciam políticas descentralizadas ou que não são submetidos a muitas ações de controle tendem a avaliar a relação com o auditor como harmônica, tendo em vista que seus atos não são objeto de exame de forma direta. Entretanto, o trabalho do órgão de controle não é reconhecidamente muito útil ao gestor nesses casos, uma vez que as recomendações pontuais, que são predominantes nas fiscalizações, pouco contribuem para o aprimoramento da gestão.

Essa situação é observável também em gestores que atuam em atividades-meio, que geralmente possuem maior rigidez procedimental. Considerando a pouca discricionariedade do gestor nesses casos, as recomendações emitidas geralmente não buscam alterar significativamente o funcionamento da unidade.

Pelos mesmos motivos supracitados, o antagonismo entre harmonia e utilidade indica que os gestores de unidades submetidas diretamente a um grande volume de ações de controle da CGU, principalmente auditorias, são mais propensos a perceberem um caráter conflituoso no relacionamento com o auditor, mas prevalece o entendimento de que a atuação da CGU é importante para aprimorar a gestão.

Na segunda dimensão do contexto relacional, o nível de interação entre órgãos gestores e o órgão de controle interno exerce influência sobre o relacionamento entre gestor e auditor. Sobre esse aspecto, percebe-se que a quantidade de vezes em que há interação entre esses atores não depende somente do volume de ações de controle realizadas, mas principalmente da forma como os auditores interagem com os gestores fora dos períodos de auditoria, isso

porque não é comum que a iniciativa do contato seja do gestor. Percebe-se que os gestores tendem a avaliar positivamente o contato rotineiro, o que propicia a harmonização entre a gestão e as atividades de controle. Afinal, esse só será efetivo no propósito de agregar valor à gestão se a sua abordagem for compatível com os principais desafios encontrados pelos gestores.

Além da estratégia de atuação adotada pelo órgão de controle e o nível de interação entre controle e gestão, a terceira dimensão do contexto relacional diz respeito à maturidade institucional do órgão auditado. Sobre esse aspecto, assume-se que existem unidades da administração pública federal em diferentes níveis quanto à estrutura, aos processos internos e quanto à identidade institucional. Nesse contexto, os impactos das ações de controle numa unidade madura são diferentes daqueles percebidos em unidades mais frágeis em termos institucionais. Novamente se percebe uma dicotomia entre harmonia e utilidade, sendo que as unidades menos maduras são mais propícias a absorverem os benefícios da atuação do órgão de controle, mas são também mais suscetíveis a entrarem em conflito com esse órgão.

Como fatores positivos relacionados à estrutura do órgão auditado, destacam-se os benefícios decorrentes da existência de setores específicos para centralizar o tratamento às demandas dos órgãos de controle e a importância da atuação dos assessores especiais de controle interno como atores de integração entre controle e gestão. Por outro lado, esse estudo aborda distorções relacionadas ao uso da CGU como ferramenta de controle primário e o comum distanciamento entre os objetivos do órgão gestor e do órgão de controle, incorrendo no risco de a CGU se tornar mero demandante do gestor.

6.2. Características do gestor: experiência e nível hierárquico

O segundo grupo de variáveis do modelo considera que as características pessoais do gestor influenciam na forma como ele se relaciona e interpreta a atuação do órgão de controle. De acordo com o arcabouço teórico, as principais características a serem consideradas nessa situação são a experiência e a posição hierárquica do gestor. Pela análise empírica, considera-se a experiência um fator favorável no relacionamento com o órgão de controle, uma vez que gestores com maior vivência no serviço público percebem com maior clareza a existência de um processo de melhoramento contínuo da atuação da CGU. Com isso, eles tendem a não se mostrarem tão incomodados com eventuais problemas no atual funcionamento da CGU, pois

os comparam com as falhas existentes no passado. Em sentido inverso, gestores com pouca experiência tendem a se incomodarem mais com eventuais fragilidades atuais da CGU, tais como a intempestividade dos trabalhos realizados e o caráter meramente punitivo das ações de controle, pois não realizam essa comparação temporal.

Além disso, as entrevistas indicam que a atuação da CGU costuma gerar mais desconforto nos servidores de nível hierárquico mais baixo e naqueles que não tratam direta e rotineiramente com as equipes de auditoria. Isso pode decorrer do desconhecimento quanto ao objetivo dos trabalhos de auditoria ou do trabalho adicional que as auditorias geram a esses servidores. Por outro lado, o presente estudo aborda o raciocínio de que a existência da CGU é capaz de afetar a cultura de controle nas organizações, fazendo com que o comportamento dos servidores de todos os níveis hierárquicos seja influenciado pela existência de uma instituição de monitoramento e avaliação dos seus atos.

6.3. Atuação dos agentes de controle: entre formalismos, proximidade e a qualidade das recomendações

O terceiro e último grupo de variáveis aborda a atuação dos servidores CGU como determinante para a forma como os gestores interpretam o órgão de controle interno. Uma das dimensões de análise sobre a atuação dos auditores diz respeito ao seu relacionamento interpessoal com os gestores. Sobre isso, verificou-se como ideal que as tratativas entre esses atores se deem de forma estritamente profissional, obedecendo aos formalismos que o contexto impõe, tais como a realização de reuniões formais e a existência de fluxos para ampla defesa nos casos de possíveis irregularidades.

Entretanto, é fundamental que essa relação se estabeleça com respeito mútuo e cortesia. Sobre esse aspecto, presente estudo indica que prevalece a percepção de que os auditores não se portam de forma arrogante ou prepotente diante dos gestores. Contudo, foram relatadas situações esporádicas em que os servidores da CGU se portam de forma descortês ao prejudicar as intenções e as competências técnicas dos gestores.

A segunda dimensão de análise da atuação do auditor se refere ao nível de conhecimento deste acerca do funcionamento da unidade e do seu objeto de trabalho. Sobre essa questão, defende-se que o auditor deve ter conhecimento aprofundado sobre o assunto trabalhado na

unidade. Por exemplo, para auditar unidades que realizam compras e contratações, o auditor deve conhecer todos os normativos, jurisprudências e boas práticas sobre licitações e contratos. De igual modo, deve o auditor conhecer profundamente as políticas públicas que controla.

Por outro lado, defende-se que o auditor não deve conhecer o funcionamento da unidade de forma tão detalhada como os gestores que nela atuam, uma vez que isso prejudicaria a possibilidade de o auditor encontrar falhas e fragilidades difíceis de serem identificadas por quem está totalmente inserido no cotidiano da unidade. Nesse contexto, cabe ao auditor conhecer o funcionamento da unidade de forma ampla e geral, permitindo sua avaliação de forma isenta, sem a incorporação dos vícios eventualmente existentes. Esse estudo indica que os gestores veem como algo positivo a possibilidade de os auditores da CGU interpretarem o funcionamento da unidade a partir de um olhar externo.

Por fim, o modelo analítico adotado no presente estudo considera que a qualidade dos trabalhos realizados pela CGU corresponde a um dos principais fatores que influenciam na forma com que os gestores interpretam a sua atuação. Os gestores entrevistados indicam que, de forma geral, os trabalhos da CGU possuem qualidade técnica e podem auxiliar na melhoria da gestão.

Todavia, existem questões apontadas como pontos negativos dos trabalhos realizados. Foi abordado o entendimento de que as auditorias são realizadas com o objetivo final de encontrar falhas na gestão, o que compromete a imparcialidade do processo. Outra crítica diz respeito à baixa capacidade que as fiscalizações isoladas têm para agregar valor à gestão, indicando o viés predominantemente punitivo desse tipo de ação de controle. Aborda-se também a insuficiência dos relatórios de fiscalização para justificar a adoção de medidas pelo gestor federal, ocasionando retrabalho. Além disso, gestores relatam que a atuação do órgão de controle deveria ocorrer de forma mais tempestiva, incluindo ações de controle sobre situações que ainda estão em andamento, possibilitando a adoção de medidas corretivas e não apenas punitivas.

Quanto à qualidade das recomendações emitidas, esse estudo aborda a crítica comum de que os auditores são hábeis para encontrar problemas, mas não atuam de forma efetiva para sua solução. Outrossim, há relatos de recomendações que extrapolam o âmbito de atuação do gestor para qual ela é direcionada, com a ressalva de que esse tipo de impropriedade na elaboração das recomendações tem sido cada vez menos comum.

Dessa forma, conclui-se que o modelo analítico aqui apresentado contempla os principais fatores que influenciam na forma como os gestores interpretam a atuação da CGU e atende ao propósito de servir como base para analisar de que forma o órgão de controle pode atuar em busca do objetivo de aprimorar a gestão pública. Trata-se de um modelo com variáveis multivaloradas, mas que indica os melhores caminhos para mitigar os conflitos nesse relacionamento e para maximizar a utilidade do controle.

Considerando que essa pesquisa teve origem no questionamento sobre como os gestores federais interpretam a CGU como órgão de aprimoramento da gestão, pode-se utilizar das variáveis do modelo proposto para idealizar um cenário onde a atuação do controle interno seria vista pelo gestor como efetiva no propósito de auxiliar a gestão. Trata-se de um cenário onde as ações de controle são realizadas predominantemente de forma centralizada, em uma unidade em fase de amadurecimento institucional e com interações constantes entre gestor e auditor. As tratativas devem ocorrer preferencialmente com gestores que ocupam posições estratégicas dentro da organização e que possuam experiência na gestão pública. É importante também que o auditor se comporte de forma profissional perante o auditado, que tenha amplo conhecimento sobre a matéria trabalhada na unidade e que envide esforços para que a abordagem dos trabalhos tenha pertinência e para que as recomendações sejam suficientes e adequadas para atacar as causas e os efeitos das inconformidades encontradas.

6.4. Limites e agenda de pesquisas futuras

Este trabalho fez uma opção teórico-metodológica de se amparar em uma estratégia de pesquisa qualitativa, a qual permitiu explorar as variadas percepções, sentidos e interpretações que gestores da Administração Pública Federal constroem sobre a atuação da CGU. Os resultados obtidos nos levaram a uma compreensão mais densa e aprofundada da relação entre controladores e controlados. No entanto, fica pendente, para o desenvolvimento de trabalhos futuros, o desenho de testes estatísticos que permitam extrapolar os achados obtidos para além da presente amostra. Ademais, as conclusões são baseadas principalmente nas opiniões expressas pelos gestores entrevistados, contextualizadas a partir de informações contidas nos relatórios de auditoria da CGU, mas sem uma consideração direta das percepções dos auditores sobre os casos estudados.

Além disso, os achados produzidos extrapolaram os limites do modelo analítico proposto, revelando outros aspectos merecedores de atenção. As entrevistas indicaram que os gestores atribuem à CGU utilidades que não estão expressas nos documentos que definem a função do órgão de controle, mas que podem ser interpretadas como fatores que contribuem para o aprimoramento da gestão. Cabe a pesquisas futuras aprofundar nos estudos sobre esses aspectos, examinando de forma mais detalhada a utilidade do controle interno para a gestão.

Uma das alegações mais recorrentes é a de que a CGU supre deficiências no ambiente de controle da unidade, servindo como ferramenta para o controle primário das políticas públicas. Além disso, há relatos de que os trabalhos da CGU são utilizados pelos gestores para diminuir os efeitos de ingerências políticas indevidas no funcionamento da unidade, para dar segurança técnica para os atos administrativos realizados, para subsidiar alterações na execução de políticas e para auxiliar na interpretação de instrumentos normativos afetos à gestão pública. Essas hipóteses podem ser objeto de estudos específicos voltados a estruturar um arcabouço teórico sobre o funcionamento do controle interno na administração pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Fábio da Silva. Controle Interno no Poder Executivo Federal: Um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria-Geral da União (CGU). Dissertação de Mestrado. Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Recife, 2007.

AVRITZER, Leonardo. Impasses da Democracia no Brasil. Ed. Civilização Brasileira. Rio de Janeiro, 2016.

BRASIL. Manual de Elaboração de Relatórios do Controle Interno. Controladoria-Geral da União, 2014.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC PA 290. Conselho Federal de Contabilidade, 2010.

_____. Decreto nº 3.591/2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle interno do Poder Executivo Federal.

_____. Código de Conduta Profissional do Servidor da Controladoria-Geral da União. 1ª Edição. Brasília, 2010.

_____. Instrução Normativa - TCU nº 71/2012. Dispõe sobre a instauração, a organização e o encaminhamento ao Tribunal de Contas da União dos processos de tomada de contas especial.

_____. Lei nº 10.180/2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

_____. Decreto nº 8.109/2013. Aprova a Estrutura Regimental da Controladoria-Geral de União.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. Decreto-Lei 200/1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

BONI, Valdete e QUARESMA, Silvia Jurema. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC Vol. 2 nº 1, 2005.

CARLOS, Flávio Alves. Controle Social no Âmbito Municipal: um estudo sobre a utilidade dos relatórios da Controladoria Geral da União (CGU) na percepção dos conselheiros de políticas sociais no Estado de Pernambuco. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, 2009.

COVEY, Stephen R. Primeiro o mais importante. Elsevier Brasil, 2003.

CRUZ SILVA, Francisco Carlos Da. Controle e Reforma Administrativa no Brasil. Salvador, 1999. 90 p. [Dissertação – Mestrado em Administração – Núcleo de Pós – Graduação em Administração. Universidade Federal da Bahia.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Regulatório: Temas Polêmicos. 2º ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

DO ESTADO, Câmara da Reforma. Plano diretor da reforma do aparelho do estado. Brasília: MARE, 1995.

FARIAS, Pedro César Lima de; RIBEIRO, Sheila Maria Reis. Regulação e os novos modelos de gestão no Brasil. Revista do Serviço Público, v. 53, n. 3. ENAP, 2002.

FIANI, Ronaldo. Teoria da Regulação Econômica: Estado Atual e Perspectivas Futuras. Teoria Política e Instituições de Defesa da Concorrência. UFRJ, 1998.

GRAY, Garry C; SILBEY, Susan S. Governing Inside the organization: Interpreting regulation and compliance. American Journal of Sociology, v. 120, n. 1, 2014.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary CR. The three versions of neo-institutionalism. Lua Nova: revista de cultura e política, 2003.

HAWLET, M.; RAMESH, M.; PERL, Anthony. Política Pública. Seus ciclos e subsistemas. 2009.

Internal Control, Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 1994.

JENSEN, Michael; MECKLING, William. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics. Harvard University Press, 1976.

MALMESBURY, Thomas Hobbes de. Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado Eclesiástico e Civil. 1651.

MATTOS, Pedro Lincoln. Análise de Entrevistas não Estruturadas: da Formalização à Pragmática da Linguagem. Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais. São Paulo, 2006.

MOREIRA, Vital. Auto-regulação profissional e administração pública. Coimbra: Almedina, 1997.

NELSON, Robert L.; NIELSEN, Laura Beth. Cops, counsel, and Entrepreneurs: Constructing the role of inside counsel in large corporations. Law & Society Review, v. 34, n. 2, 2000.

Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas); Institute of Internal Auditors (IIA), 2012.

PASCHOAL, Bruno Vinicius Luchi. Punição, recompensa, persuasão e ajuda: Estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista. Dissertação de Mestrado. FGV São Paulo, 2012.

PERDIGÃO, Dulce Mantella; HERLINGER, Maximiliano; WHITE, Oriana Monarca (Ed.). Teoria e prática da pesquisa aplicada. 2012.

PESSOA, Robertônio Santos. Administração e Regulação. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. Manual de auditoria governamental. Editora Atlas, 2ª ed. 2014.

PIRES, Roberto Rocha Coelho. Promoting sustainable compliance: Styles of labour inspection and compliance outcomes in Brazil. International Labour Review, v. 147, n. 2-3, 2008.

_____. Beyond the fear of discretion: Flexibility, performance, and accountability in the management of regulatory bureaucracies. *Regulation & Governance*, v. 5, 2011.

_____; CARDOSO JR, José Celso. Dilemas entre controle e autonomia de gestão: Alternativas e possibilidades de superação. *Gestão Pública e Desenvolvimento*, v. 6, IPEA, 2011.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent x principal. Em *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Spink (org.). 4º ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

REISS, Albert J. Jr. Consequences of compliance and deterrence models of law enforcement for the exercise of police discretion. *Law and Contemporary Problems*, 1984.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social*. 1762.