

idp

idn

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CONSULTORIA DA AUDITORIA INTERNA

GOVERNAMENTAL: UM OLHAR SOBRE A ATUAÇÃO DA CAIXA
ECONÔMICA FEDERAL FRENTE AO DESENVOLVIMENTO DAS
CAPACIDADES ESTATAIS SUBNACIONAIS

ORLANDO ESTEVENS CAMES

Brasília-DF, 2025

ORLANDO ESTEVENS CAMES

CONSULTORIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: VALOR AGREGADO NO METAPROCESSO DAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador

Professor Doutor Felix Garcia Lopez Junior

Brasília-DF 2025

ORLANDO ESTEVENS CAMES

CONSULTORIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL: VALOR AGREGADO NO METAPROCESSO DAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 17 / 06 / 2025

Banca Examinadora

Prof. Dr. Felix Garcia Lopez Junior - Orientador

Prof. Dr. Pedro Luiz Costa Cavalcante

Prof. Dr. Vilson Pedro Nery

Código de catalogação na publicação – CIP

<p>C182c Cames, Orlando Estevens Consultoria da auditoria interna governamental: valor agregado no metaprocessamento das contratações públicas / Orlando Estevens Cames. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025. 149 f. : il.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Felix Garcia Lopez Junior</p> <p>Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.</p> <p>1. Auditoria interna. 2. Contratações públicas. 3. Administração Pública - Brasil. I.Título</p> <p>CDD 657.458</p>
--

Elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelas bênçãos recebidas.

À minha querida esposa Sônia e aos meus filhos Leonardo e Izabella, dedico este trabalho pelo amor incondicional, pela compreensão e motivação que tornaram possível realizar os sonhos mais caros e a maior razão para eu querer realizá-los.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Félix Garcia Lopez, minha eterna gratidão por toda a paciência, dedicação, disponibilidade e por seus ensinamentos desde o início do programa de mestrado. Ao Prof. Dr. Pedro Luiz Costa Cavalcante, agradeço por todos os ensinamentos e considerações desde o início do programa. Ao Prof. Dr. Vilson Pedro Nery, agradeço a sua dedicação e por ter aceitado participar desta banca.

Aos queridos Wendel e Karise Carvalho, agradeço muito pela calorosa recepção e acolhida em São Paulo — pessoas que já admirava e passei a admirar mais.

Aos colegas da Controladoria-Geral do Estado, expresso meu agradecimento pelo auxílio, colaboração, orientações, compreensão em relação à minha missão e confiança no meu trabalho.

À turma 2023/1 de Administração Pública de São Paulo, agradeço eternamente pelo companheirismo e pela amizade.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar como os serviços de consultoria, como atividades da auditoria interna governamental, podem agregar valor às operações das instituições governamentais. Por meio de assessoramento, aconselhamento, orientações, treinamento e facilitação, esses serviços visam melhorar os processos de governança, gestão de riscos e controles internos, além de auxiliar a gestão e a alta administração na tomada de decisões. Além disso, esta pesquisa examina o impacto positivo da consultoria nos processos de contratações públicas, conforme previsto na Lei n.º 14.133/2021, e as melhorias na maturidade da unidade auditada. A metodologia utilizada incluiu uma revisão bibliográfica de autores nacionais e estrangeiros sobre auditoria, consultoria, governança, gestão de riscos e controle, além da análise de acórdãos dos Tribunais de Contas, manuais e orientações dos órgãos de controle, e normas de instituições de referência em auditoria interna, incluindo a Nova Lei de Licitações e Contratos. Os resultados da revisão bibliográfica revelaram achados importantes, evidenciados em acórdãos, manuais, obras de diversos autores, que demonstraram que a consultoria é uma atividade amplamente reconhecida e que traz significativos benefícios para a administração pública. O estudo também aborda como a atividade consultiva pode ajudar a administração pública a enfrentar os desafios impostos pela nova legislação, que traz novos temas e processos mais complexos. Foi realizada uma pesquisa de campo com servidores públicos que participaram ou receberam serviços de consultoria do órgão central de controle interno, a fim de avaliar a percepção deles sobre os serviços prestados. Os resultados indicaram uma percepção positiva, com a consultoria contribuindo para o valor agregado aos processos de governança, gestão de riscos e controle interno, além da melhoria dos fluxos e processos de trabalho nas contratações públicas. Entretanto, ainda existem desafios a serem superados, como a necessidade de maior divulgação dos trabalhos de assessoramento, orientações e treinamentos contínuos, além de um acompanhamento estruturado pós-avaliação e pós-consultoria. Nesse contexto, diante de novas demandas legais, a consultoria demonstrou, tanto na revisão bibliográfica quanto nos resultados da pesquisa, que pode oferecer suporte técnico estratégico e auxiliar na consecução dos objetivos institucionais, ajudando a alta administração ou o conselho na tomada de decisões.



Palavras chave: Auditoria interna governamental; serviços de consultoria; governança; gestão de riscos; controles internos; contratações públicas.



ABSTRACT

This study analyzes how consulting services, as part of governmental internal auditing, through advisory, counseling, guidance, and training, can enhance the operations of governmental institutions. It aims to improve governance processes, risk management, and internal controls, while assisting management and senior administration in decision-making. Additionally, it examines the positive impact of consulting on public procurement processes under Law No. 14,133/2021, enhancing the maturity of the Audited Unit. The research involved a literature review of national and international sources on auditing, consulting, governance, risk management, and control activities, along with an analysis of rulings from Courts of Accounts, manuals and guidelines from oversight bodies, standards from reference institutions for internal auditing, and an examination of the New Public Procurement and Contracts Law. The literature review identified key findings reflected in the rulings of Courts of Accounts, manuals from oversight bodies, works by national and international authors, and standards and frameworks from institutions such as The IIA. These findings demonstrate that consulting is not only a widely recognized activity but also provides significant benefits to public administration. The study also explores how consulting activities can help public administration overcome challenges posed by new legislation, along with emerging topics and more complex processes. A field survey was conducted with public servants who participated in or received consulting services from the central internal control body to assess their perceptions of the services provided. The survey results indicated a positive perception among respondents, highlighting that consulting added value to governance, risk management, and internal control processes, while also improving workflows and procedures in public procurement. However, challenges remain, such as the need for greater dissemination of advisory work, continuous guidance and training, and structured post-evaluation and follow-up after consulting. In this context, in light of new legal demands, consulting has shown both in the literature review and in the research findings that it can provide strategic technical support and assist in achieving institutional objectives, thereby aiding senior management or boards in decision-making.

Keywords: Governmental internal auditing; consulting services; governance; risk management; internal controls; public procurement.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ABR	Auditoria Baseada em Riscos
AIG	Auditoria Interna Governamental
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CGU	Controladoria Geral da União
CGE	Controladoria Geral do Estado
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway)
GR	Gestão de Riscos
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IN	Instrução Normativa
IIA	Institute of Internal Auditors (Instituto de Auditores Internos)
IIA-BRASIL	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
IPPF	International Professional Practices Framework (Normas Internacionais para a prática Profissional de Auditoria)
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSO	International Organization for Standardization (Organização Internacional para Padronização)
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
MOT	Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal
NBR	Normas Brasileiras da ABNT
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NLLC	Nova Lei de Licitações e Contratos (NLLC)

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Organization for European Cooperation and Development)
OP	Orientação Prática: Serviços de Auditoria
PAA	Plano Anual de Auditoria
PAINT	Plano Anual de Auditoria Interna
PAC	Plano de Contratação Anual
RBG	Referencial Básico de Governança
RCA	Riscos e Controles nas Aquisições
SCI	Sistema de Controle Interno
TCE	Tribunal de Contas do Estado de MT
TR	Termo de Referência
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UA	Unidade Auditada

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 Fluxo de serviço de assessoramento	57
Figura 2 Exemplos de trabalhos de consultoria	62
Figura 3 Três Linhas de Defesa da Lei n.º 14.133/2021	81
Figura 4 Estrutura de governança	83
Figura 5 Mecanismos e práticas de governança	85
Figura 6 Relação entre governança e gestão	87
Figura 7 Processo de gestão de riscos	89
Figura 8 Conhecimento sobre os serviços de consultoria	112
Figura 9 Serviços de consultoria recebidos	113
Figura 10 Contribuição da consultoria	114
Figura 11 Concordância em solicitar uma consultoria	115
Figura 12 Promover consultoria após avaliações periódicas	117

LISTA DE QUADROS

Quadro 1

Evolução do controle interno à auditoria interna governamental

.....32

Quadro 2

Auditoria Baseada em Riscos: benefícios

.....37

Quadro 3

Aspectos comuns das atividades de avaliação e consultoria

.....44

Quadro 4

Distinção entre avaliação e consultoria

.....45

Quadro 5

Papel da consultoria no gerenciamento de riscos

.....98

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 18

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	18
1.2 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA.....	21
1.3 JUSTIFICATIVA	23
1.4 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS	24
1.4.1 OBJETIVO GERAL.....	24
1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	24
1.5 RESUMO DOS CAPÍTULOS DA DISSERTAÇÃO.....	25

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA27

2.1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....	27
2.1.1 CONCEITOS: SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E ESTRUTURA.....	27
2.1.2 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EVOLUÇÃO DA AUDITORIA E O SEU CONCEITO	29
2.1.3 O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NA MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA.....	33
2.2 AUDITORIA BASEADA EM RISCOS: UM MODELO ESTRATÉGICO PARA A GESTÃO PÚBLICA.....	35
2.3 TEORIA DA AGÊNCIA E A RELAÇÃO COM A AUDITORIA	38
2.4 REFERÊNCIAS INSTITUCIONAIS: NORMAS, INFLUÊNCIAS E BOAS PRÁTICAS NA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	40
2.5 ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL.....	43
2.5 ATIVIDADE DE AVALIAÇÃO.....	46
2.6 ATIVIDADE DE CONSULTORIA.....	48
2.6.1 EVOLUÇÃO DA CONSULTORIA NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS	48
2.6.2 CONCEITOS DO SERVIÇO DE CONSULTORIA E SUA NATUREZA	51
2.6.3 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS PARA O EXERCÍCIO DA CONSULTORIA	52
2.6.4 TIPOS DE SERVIÇO DE CONSULTORIA.....	54
2.6.4.1 SERVIÇOS DE ASSESSORAMENTO E ACONSELHAMENTO.....	56
2.6.4.2 SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO	58
2.6.4.3 SERVIÇOS DE TREINAMENTO	59
2.6.4.4 SERVIÇO DE FACILITAÇÃO	60

SUMÁRIO

2.6.5 PACTUAÇÃO DOS TRABALHOS DE CONSULTORIA E INCLUSÃO NO PLANEJAMENTO	62
2.6.6 ETAPAS DA CONSULTORIA.....	63
2.6.7 LIMITAÇÕES DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA.....	65
2.6.8 TÉCNICAS DE CONSULTORIA.....	66
2.7 AS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DA CGE-MT	67
2.8 OBJETOS DA CONSULTORIA: GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLE INTERNO NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS	69
2.8.1 METAPROCESSO DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS.....	69
2.8.1.1 FASE DE PLANEJAMENTO	71
2.8.1.2 FASE: SELEÇÃO DO FORNECEDOR.....	73
2.8.1.3 FASE: GESTÃO CONTRATUAL.....	76
2.8.2 MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS.....	78
2.8.3 GOVERNANÇA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS.....	82
2.8.4 GESTÃO DE RISCOS NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS	88
2.8.5 O PROCESSO DE CONTROLE INTERNO DA ORGANIZAÇÃO NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS	93
2.9 A CONSULTORIA E OS BENEFÍCIOS PARA A GOVERNANÇA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS.....	96
2.10 A CONSULTORIA E O “APAGÃO DAS CANETAS” NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS.....	100
3. METODOLOGIA	105
3.1 QUALIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	105
3.2 SELEÇÃO DOS ENTREVISTADOS.....	106
3.3 TÉCNICA, ROTEIRO DA PESQUISA E ANÁLISE DAS RESPOSTAS.....	107
3.4 RESULTADOS DA PESQUISA BIBLIOGRÁFICA	109
3.5 RESULTADOS DA PESQUISA: PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES SOBRE CONSULTORIA EM AUDITORIA	111
3.6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO	120
3.7 RESULTADOS E DISCUSSÃO DE OUTRAS PESQUISAS RELACIONADAS	122

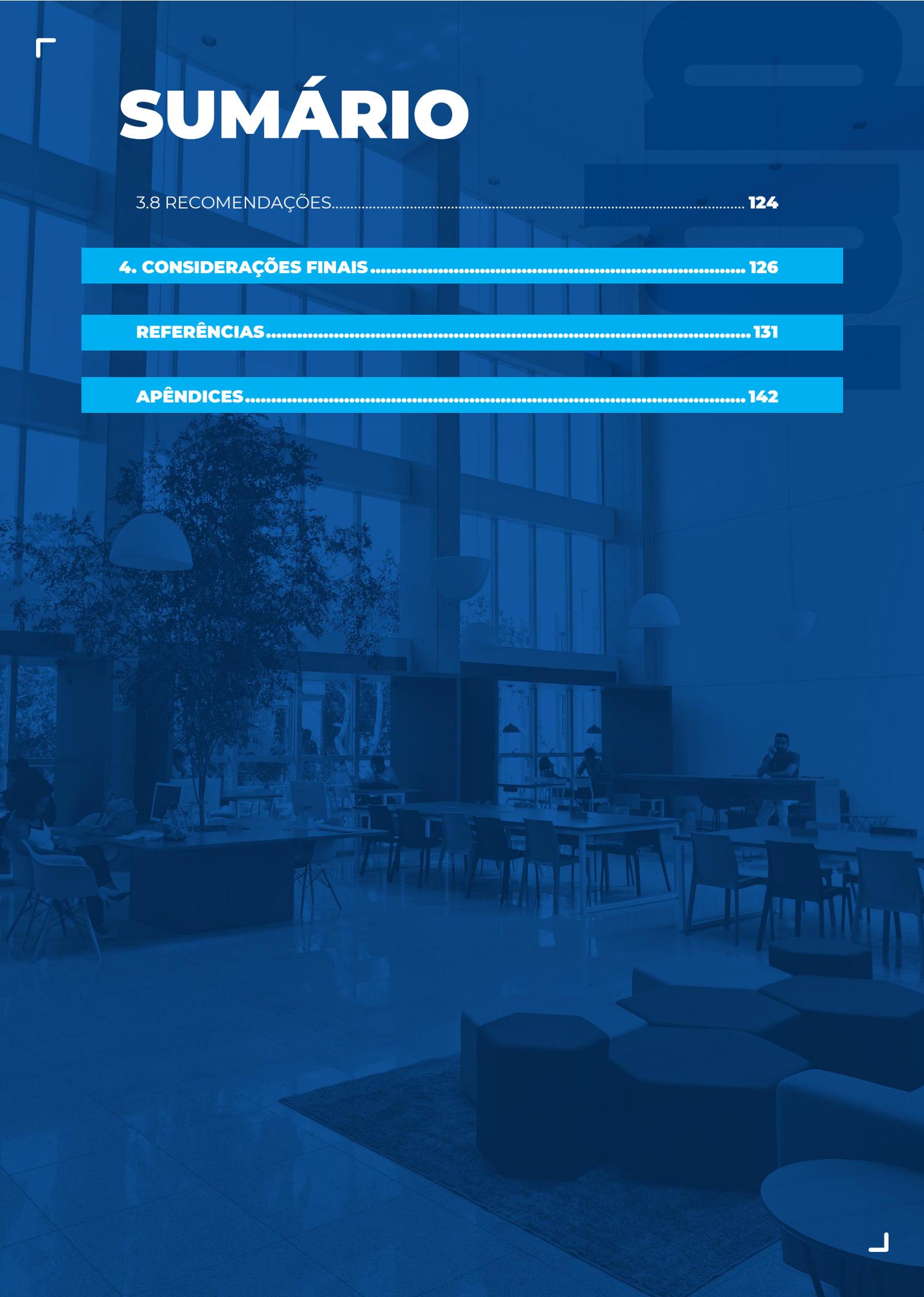
SUMÁRIO

3.8 RECOMENDAÇÕES..... 124

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 126

REFERÊNCIAS..... 131

APÊNDICES..... 142





1

INTRODUÇÃO

Com as mudanças no cenário global e o aumento das exigências legais, as organizações, especialmente no setor público, enfrentam novos desafios para otimizar suas operações e atender às demandas por transparência e eficiência. Nesse contexto, a auditoria interna governamental tem ampliado sua atuação, incorporando práticas de consultoria como estratégia para agregar valor às instituições. Por meio de serviços de consultoria, os quais têm se destacado como importantes ferramentas de apoio à gestão, contribuindo para a melhoria dos processos institucionais, em especial nas contratações públicas. Este trabalho se propõe a explorar como essas atividades podem auxiliar os gestores e fortalecer a governança, oferecendo subsídios para tomadas de decisão mais eficazes.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Com o avanço do mundo globalizado, aliado ao desenvolvimento econômico, social e institucional, as instituições têm mudado a forma como são analisados os negócios e as relações do mundo corporativo. Tais mudanças também impactaram as organizações e os profissionais, que tiveram que se adaptar a esse novo cenário.

Nesse contexto, no mundo corporativo, surgem novos conceitos sobre governança, gestão de riscos, *accountability* e transparência. O papel da auditoria também se expandiu, trazendo novas técnicas e atividades para acompanhar esses novos padrões organizacionais. As corporações passaram a utilizá-la como instrumento para proteger os ativos dos proprietários e dos governos, validar os atos dos agentes e fornecer informações aos administradores.

No setor público, não foi diferente: com os avanços da administração pública brasileira e a busca pela modernização, houve avanços institucionais para a melhoria dos serviços públicos, que acabaram sendo absorvidos pelos órgãos de controle interno governamental, incorporando práticas da auditoria privada e se

alinhando com as práticas internacionais, tendo como focos a efetividade e a gestão de riscos.

Com esses avanços na administração pública, os órgãos de controle tiveram que se adaptar, pois, além da auditoria, passaram a agregar novas competências, como as funções de ouvidoria e corregedoria. No entanto, a auditoria também evoluiu e adotou padrões de trabalho internacionais, que, além das práticas tradicionais de conformidade, passaram a buscar métodos que pudessem agregar valor às operações das organizações públicas.

Na busca desses objetivos, a auditoria interna governamental passou a realizar, além das atividades de avaliação, as de consultoria, desenhadas para adicionar valor e melhorar as operações das organizações (Mato Grosso, 2019, p.16).

Na esfera pública, é importante destacar que a missão do controle interno é aperfeiçoar os seus sistemas, fornecendo aos gestores informações confiáveis as quais possam contribuir para a eficiência dos serviços públicos, para a conduta ética dos servidores e fornecedores e para a ampliação da transparência (Mato Grosso, 2023, p. 3).

A função de consultoria está normatizada pelas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (International Professional Practices Framework – IPPF), do IIA, que é o principal framework mundial de Auditoria Interna. Na União, a Controladoria Geral da União (CGU) institucionalizou a consultoria em 2017, por meio do Manual de Operações Técnicas (MOT) e na Controladoria Geral do Estado (CGE-MT) foi incluído no seu Manual em 2019 (2019).

Para descrever as atividades da auditoria interna governamental, governança e contratações públicas, pesquisou-se obras de autores nacionais e estrangeiros, manuais e obras dos tribunais de contas e controladorias, além das instituições e organizações supracitadas que compõem o tema.

No entanto, para entender o papel da consultoria nas contratações públicas, é necessário fazer uma digressão sobre a política de contratações públicas. Com a vigência da Lei n.º 14.133, de 1º de abril de 2021, também conhecida como a Nova Lei de Licitações e Contratos (NLLC), substituiu a antiga Lei Geral de Licitações, a Lei do Pregão e o

Regime Diferenciado de Contratações (RDC), o papel da consultoria parece ganhar protagonismo no controle interno governamental.

Com a nova legislação e demandas inéditas, bem como maiores exigências legais sobre governança, transparência, gestão de riscos, controle interno e o Modelo das Três Linhas de Defesa, inspirado no Modelo Três Linhas do IIA, tornou-se desafiador, para a alta administração e para os gestores, implementar estruturas e processos, além de orientar e treinar servidores envolvidos as contratações públicas.

Nesse sentido, a auditoria interna, além do papel fiscalizador, passa a atuar por meio da atividade de serviços de consultoria. Esse tema ganha novos contornos, pois seu foco se volta para as soluções e a agregação de valor, sendo um instrumento que pode ter alto impacto para atender às aspirações organizacionais. Essa convergência das funções de auditoria resulta no fortalecimento da governança, da gestão de riscos e do controle interno da organização.

O problema central do trabalho é analisar e verificar se a atividade de consultoria, por meio de seus serviços, pode auxiliar a alta administração e os gestores na tomada de decisão, agregando valor às operações da instituição, por meio de recomendações e soluções que possam melhorar os seus processos.

Pretende-se, portanto, estudar e pesquisar se essas dificuldades, relacionadas às contratações públicas, podem ser superadas por meio de serviços de assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação, ou por outros serviços relacionados, adaptados a cada caso.

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, em seu manual, ressaltou que a maioria dos incidentes relacionados à fiscalização de contratos ocorre por três razões distintas: decorrência do desconhecimento da Lei 8.666/1993; falta de conhecimento, por desconsideração ou interpretações equivocadas da norma (Mato Grosso, 2015, p. 26). Isso demonstra não só a falta de capacitação, mas também que as instituições públicas precisam de soluções e instrumentos que as ajudem a melhorar seus processos.

Seguindo essa lógica, a NLLC, recém-publicada, conta com 193 artigos, sendo regulamentada pelo Decreto Estadual de Mato Grosso n.º 1.525/2022, que contém 411 artigos. Dadas a sua complexidade e as novas exigências, é esperado que isso gere dúvidas e incertezas aos

servidores públicos. Esse contexto representa um cenário desafiador para a governança pública, mas o papel da auditoria é agregar valor às operações das organizações governamentais.

A fim de entender as atividades da auditoria interna governamental, faz-se necessário realizar uma revisão da bibliografia existente sobre o tema deste trabalho: “Consultoria da auditoria interna governamental: Valor agregado no metaprocessos das contratações públicas”. O título reflete a proposta deste estudo, que é pesquisar de que forma os serviços de consultoria podem auxiliar e apoiar os órgãos e entidades na superação desses desafios relacionados aos processos de governança, gestão de riscos e controle interno, na função de contratações públicas.

A presente investigação inclui, ainda, uma pesquisa de campo junto aos servidores públicos. O critério de seleção abrangeu servidores que já participaram de alguma consultoria prestada ao órgão ou entidade onde se encontram lotados.

A abordagem da pesquisa será qualitativa e quantitativa. As entrevistas serão realizadas presencialmente, por meio de aplicação de questionários. Posteriormente, serão coletados e analisados os dados para compreender qual é a percepção desses servidores sobre os serviços prestados de consultoria, avaliando se houve valor agregado e melhorias nos processos de governança, gestão de riscos e controle.

Em suma, este trabalho busca investigar se os serviços de consultoria, como atividade da auditoria interna governamental, podem agregar valor e auxiliar a governança na melhoria dos processos de contratações públicas.

1.2 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA

De acordo com o Manual do Tribunal de Contas do estado de Mato Grosso (2015, p. 26), a grande maioria dos incidentes relacionados à fiscalização dos contratos se dá por três razões distintas, quais sejam: “a) em decorrência do desconhecimento da Lei 8.666/1993; b) por desconsideração; ou c) por interpretações equivocadas desta”.

José Anacleto Aduch Santos (2023, p. 53) também comentou sobre o dever de aperfeiçoamento dos agentes públicos, afirmando que:

A potencialidade de excelência da contratação é diretamente proporcional à preparação e capacitação técnica dos agentes públicos encarregados das funções essenciais. A insuficiência de preparação técnica para o exercício das funções essenciais gera riscos inaceitáveis para a Administração consubstanciados na inviabilidade de produção dos resultados esperados do contrato; e riscos pessoais para os agentes públicos, que poderão ser responsabilizados por ilegalidades, erros ou vícios quando de sua conduta.

Conforme o texto citado, torna-se necessário ampliar os treinamentos e capacitações, orientações e assessoramentos voltados para o serviço público como forma de aprimoramento os processos de contratações públicas.

Com a vigência da Lei n.º 14.133/2021, regulamentada pelo Decreto n.º 1.525/2022, foram incluídos novos temas, como governança, gestão de riscos e controle interno, o que torna um tema mais desafiador a administração pública. Torna-se prioritário promover o conhecimento e o aperfeiçoamento das habilidades necessárias para que os servidores públicos estaduais para consigam melhorar os processos de aquisições e contratações públicas.

Dessa forma, a questão central do problema da pesquisa é: “A auditoria interna governamental pode auxiliar os órgãos e as entidades estaduais a superarem as suas dificuldades, por meio dos serviços de consultoria, a agregar valor e a melhorar os processos de governança, gestão de riscos e controle interno da gestão, na função de contratações públicas?”

A alta administração tem inúmeras demandas e desafios a serem superados. Assim, torna-se primordial saber se os serviços de consultoria dos órgãos de controle, podem ser utilizados pela auditoria interna governamental para auxiliar a administração pública com serviços de assessoramento ou aconselhamento, orientação, treinamento e facilitação, por meio de recomendações fundamentadas e de soluções objetivas para o problema enfrentado.

A presente reflexão concentra-se nas preocupações enfrentadas pela gestão dos órgãos e das entidades governamentais em relação às contratações públicas, considerando o planejamento, a gestão de riscos sob a nova legislação e o papel da consultoria em auditoria como ferramenta para agregar valor aos processos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa para a elaboração deste trabalho baseia-se na experiência do autor, que atua no Controle Interno Governamental em auditoria de avaliação e de consultoria nos processos de contratações públicas.

Gera-se, uma oportunidade de aprofundar os conhecimentos e a experiência por meio desta pesquisa bibliográfica e empírica, com o objetivo de coletar dados sobre os serviços de consultoria, oferecidos pela auditoria interna governamental, auxiliando a administração pública a alcançar o seu objetivo institucional.

Com a vigência da Lei n.º 14.133/2021, regulamentado pelo Decreto Estadual de Mato Grosso n.º 1.525/2022, trouxe inovações, como gestão de riscos, governança e controle, temas ainda desconhecidos por parte dos servidores públicos, mas que pode ser superado por meio de orientações e treinamento coordenados, a fim de garantir melhorias nos processos.

Diante dessa perspectiva, o presente trabalho justifica-se pela necessidade de realizar uma revisão bibliográfica para ampliar o conhecimento sobre o controle interno e a consultoria, como atividade de auditoria interna governamental, processos de governança, de gestão de riscos e controle interno na função de contratações públicas. Além disso, busca-se realizar um estudo de campo, junto aos servidores públicos, com o objetivo de identificar sua percepção sobre a consultoria como um fator agregador de valor às operações da instituição.

A justificativa acadêmica insere-se no âmbito do mestrado profissional, com o intuito de absorver conhecimento e replicá-lo dentro do serviço público. Também é importante relatar a escassez de estudos acadêmicos e de literatura sobre o tema da consultoria, o que é compensado pelo grande número de orientações, manuais e normas que regulam as atividades de consultoria. Esses materiais são publicados pelos órgãos públicos governamentais de controle interno, como TCU, TCE, CGU, CGE, ou instituições internacionais, como o COSO-ERM, IPPF do IIA.

Por fim, pode-se considerar o tema relevante diante dos avanços das atividades da auditoria interna governamental, ampliando, assim, a

compreensão acadêmica e os benefícios da consultoria que pode auxiliar a governança e a gestão na melhoria de seus processos, bem como possibilitar sua replicação em ambientes de trabalho.

1.4 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS

A bagagem adquirida no controle interno, aliada à urgência de compreender e responder aos desafios da nova Lei de Licitações, motivam esta pesquisa a buscar um entendimento mais profundo e a sugerir soluções práticas, o que se reflete nos seguintes objetivos:

1.4.1 OBJETIVO GERAL

A vigência da Lei n.º 14.133/2021 no âmbito das contratações públicas no Brasil — e especialmente no estado de Mato Grosso — impactou significativamente a eficiência desses processos. Essa mudança trouxe novos desafios e a necessidade de adaptação por parte dos servidores a uma nova legislação e aos fluxos processuais.

Nesse contexto, o objetivo geral desta pesquisa é analisar os efeitos da consultoria como atividade da auditoria interna, como fator agregador de valor à organização pública e ferramenta de melhoria nos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos, de acordo com os objetivos e as estratégias institucionais, no metaprocessos de contratações públicas.

Além disso, pretende-se entender se a consultoria, com uma atuação colaborativa e preventiva, pode contribuir para superar as dificuldades dos órgãos e das entidades na melhoria contínua dos processos de contratações públicas.

1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos dos serviços de consultoria são:

- a) Investigar a literatura acadêmica, as normas, as cartilhas e os manuais sobre auditoria interna governamental e a atividade de consultoria, bem como os serviços relacionados, utilizando-a como instrumento estratégico para a governança, gestão de riscos e controles internos, agregando valor e aprimorando a eficiência dos processos administrativos e de contratações públicas.**

- b) Identificar a percepção dos servidores públicos quanto ao papel da consultoria na função de contratações públicas, por meio de pesquisa com abordagem qualitativa e quantitativa.**
- c) Propor recomendações para o aprimoramento das oportunidades de melhoria identificadas e disseminar conhecimento adquirido por meio desta investigação.**

De acordo com esses objetivos, pretende-se aprofundar a análise do tema e demonstrar a importância do papel da consultoria na melhoria dos processos institucionais da administração pública.

1.5 RESUMO DOS CAPÍTULOS DA DISSERTAÇÃO

A primeira seção contextualiza a investigação e a discussão do tema, incluindo o problema, a justificativa e a motivação deste estudo, além dos objetivos gerais e específicos.

A segunda seção trata da fundamentação teórica e dos principais conceitos sobre a atividade de consultoria, controle interno, auditoria interna governamental, governança, gestão de riscos, controles e função nas contratações públicas.

Na terceira seção, aborda-se a metodologia da pesquisa, junto aos servidores públicos, analisando sua percepção quanto aos benefícios dos serviços de consultoria, os resultados e a sua respectiva discussão.

A seção final apresenta as conclusões da pesquisa, sintetizando os principais achados e respondendo à questão central do problema. São tecidas considerações sobre as implicações teóricas e práticas do estudo, bem como as limitações da pesquisa e sugestões para futuras investigações.



?

2

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção o assunto abordado serão as atividades de avaliação e consultoria da auditoria interna governamental no metaprocesso de contratações públicas prevista na Lei n.º 14.133/2021, e o seu papel na melhoria da gestão pública, nos processos de governança, gestão de riscos e controle interno.

2.1 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A auditoria interna governamental desempenha um papel estratégico na administração pública, atuando como um mecanismo essencial para a garantia da transparência, da legalidade e da eficiência na aplicação dos recursos públicos. Ao integrar-se ao metaprocesso de contratações, ela fortalece a governança e contribui para a mitigação de riscos, com independência e objetividade, permitindo que os gestores tomem decisões mais embasadas e alinhadas aos princípios da administração pública. Nesse contexto, o controle interno assume grande relevância, pois estabelece diretrizes e normas que asseguram o correto funcionamento das instituições, garantindo que os objetivos governamentais sejam atingidos de forma eficaz e sustentável.

2.1.1 CONCEITOS: SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E ESTRUTURA

A Constituição Federal de 1988, art. 74, determina que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter um sistema integrado de controle interno, com o objetivo de avaliar o cumprimento das metas governamentais, comprovar a legalidade, avaliar resultados, exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, apoiar o controle externo e fiscalizar a execução orçamentária e financeira.

Assim, pode-se dizer que o Sistema de Controle Interno (SCI) tem uma abordagem muito mais ampla e institucional, pois envolve um conjunto de órgãos, normas e processos da administração e é coordenado por órgãos centrais. O controle é um instrumento da democracia e, como tal, deve ser acionado pela sociedade para cobrar

contas do agente público e ser exercido em todos os níveis, setores e poderes (Castro, 2011, p. 257).

A jurista Odete Medauar (2014, p. 32), ao tratar do controle da administração pública, ressalta que “(...) o Controle da Administração Pública é a verificação de conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado”.

O conceito do SCl está descrito no art. 2º da Lei Complementar do Estado de Mato Grosso n.º 295/2007 (Mato Grosso, 2007) como:

(...) o conjunto de atividades de controle, realizadas no âmbito de cada um dos Poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como do Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de Contas, visando assegurar a legalidade, legitimidade, transparência e efetividade dos gastos públicos, compreendendo particularmente.

Assim, trata-se de um sistema com uma abrangência macro e supervisionado e coordenado pelo controle interno do órgão central.

No âmbito do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso, o órgão responsável pelo SCl é a Controladoria Geral do Estado (CGE-MT), órgão de direção superior, com um papel ligado à supervisão e normatização das atividades de cada unidade de controle interno da gestão de cada órgão ou entidade (Mato Grosso, 2019, p. 8).

O controle interno tem um conceito abrangente e descentralizado, principalmente quanto aos procedimentos internos implementados e desenvolvidos no âmbito de cada órgão e entidade, com um papel preventivo e corretivo e com foco na transparência e prestação de contas.

A Estrutura Integrada de Controles Internos do COSO (2013, p. 6), define o controle interno como:

(...) um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados as operações, divulgação e conformidade.

Dessa definição, extrai-se conceitos fundamentais, como o fato de que o controle interno é conduzido por pessoas para atingir objetivos na categoria operacional, divulgação e conformidade. Além

disso, trata-se de um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas, deve proporcionar segurança razoável e ser adaptável à estrutura da entidade (COSO, 2013. p. 6).

Com referência ao controle interno da gestão, trata-se da aplicação prática desses processos e atividades específicas na rotina da organização pública. Esse conceito encontra-se no art. 2º da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n.º 01, de 2016:

controles internos da gestão: conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados (Brasil, 2016a).

Além disso, os controles internos de cada órgão ou entidade que constituem a segunda linha de defesa da governança, sendo desenvolvidos pelos servidores ou gestores públicos com a finalidade de assegurar a conformidade e a eficiência da execução administrativa. Eles integram as atividades, os planos e as ações, abrangendo todos os que trabalham na organização e garantindo um nível de segurança razoável para o alcance de seus objetivos na missão institucional (Brasil, 2016a).

Conclui-se que, enquanto o SCI tem uma visão mais abrangente e estratégica, estabelecendo diretrizes gerais, o controle interno é a aplicação e fiscalização dessas diretrizes, para serem executados pelo controle interno de cada órgão e entidade. Já o controle interno da gestão é a aplicação prática das diretrizes pelos próprios servidores e gestores públicos que compõem a unidade e atuam na execução e conformidade operacional.

2.1.2 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EVOLUÇÃO DA AUDITORIA E O SEU CONCEITO

Com a evolução dos negócios no mundo corporativo e a expansão dos mercados, aliado ao aumento da sua complexidade, a auditoria passou por um processo de adaptação contínuo, de estruturação e adaptação para atender às novas exigências empresariais.

A demanda pela auditoria decorre, em grande parte, da necessidade de se verificar a correta aplicação dos bens e valores destinados pela alta administração ou conselho aos objetivos da corporação. Para atender a essas demandas, que se tornaram bastante complexas, a auditoria do setor privado aprimorou suas metodologias, técnicas e foco na sua atuação.

A evolução histórica da auditoria interna impulsionou a profissão de auditor, culminando na criação de uma instituição fundamental para orientar essa atividade: o The IIA. Esse Instituto foi criado nos EUA, em 1941, e se tornou um organismo de referência, sendo um condutor de pesquisas, estabelecendo padrões, condutas e certificações profissionais em prol do desenvolvimento da auditoria interna (Ramamoorti, 2003, p. 2)

Conforme relato de Sridhar Ramamoorti (2003, p. 8), na década de 1990, os auditores internos trabalhavam em várias áreas dentro da organização e realizavam auditorias de garantia e consultoria. Esse avanço não passou despercebido pelo setor público brasileiro, que passou a incorporar as mesmas técnicas e metodologias oriundas do setor privado.

No Brasil, a administração pública tem passado por um processo significativo de modernização, impulsionado pela reestruturação e por mudanças legislativas. Esse movimento fortaleceu as instituições de controle, principalmente devido ao aumento das exigências por mais transparência, eficiência e integridade na gestão dos recursos públicos.

O marco inicial para estabelecer o SCI do Poder Executivo Federal foi a publicação do Decreto-Lei n.º 200/1967, que o instituiu e consolidou a descentralização administrativa.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, a importância do controle interno foi reforçada, determinando que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário deveriam manter sistemas próprios de controle interno para apoiar a fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) (Brasil, 1988).

Após 2007, a auditoria interna governamental no Brasil começou a aderir aos padrões internacionais de auditoria, seguindo as diretrizes de organismos, como Institute of Internal Auditors (IIA) e a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Essa

adesão fortaleceu os órgãos de controle e favoreceu a profissionalização da carreira de auditor governamental.

Nesse período, as controladorias passaram a atuar de forma mais robusta na fiscalização e com o uso de metodologias mais modernas, como a auditoria baseada em riscos (ABR). Nos anos seguintes, adotaram o Modelo das Três Linhas de Defesa, posteriormente atualizado para Modelo das Três Linhas (IIA, 2020), que estabelece uma divisão clara dos papéis e das responsabilidades dentro da organização.

Buscando modernizar-se e alinhar-se às práticas internacionais, a Controladoria-Geral da União (CGU) na Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n.º 01, de 2016, estabelece que a auditoria interna deve adicionar valor às operações das organizações, além de incluir as atividades de avaliação e consultoria, formaliza o conceito de auditoria interna (Brasil, 2016a):

Art. 2º (...) III - **auditoria interna**: atividade independente e objetiva de avaliação **e de consultoria**, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Públicas se constituem na **terceira linha ou camada de defesa** das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (**primeira linha ou camada de defesa**, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (**segunda linha ou camada de defesa**, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos; (grifo nosso)

A partir dos anos de 2016/2017 inicia-se a consolidação da auditoria interna governamental, alinhado às normas do IPPF (International Professional Practices Framework) como um dos pilares da auditoria interna governamental (IIA, 2017). A CGU inclui no seu referencial técnico (Brasil, 2016a) e Manual de Orientações Práticas (MOT), além da publicação do Decreto nº 9.203/2017, as atividades de

auditoria interna para agregar valor as operações dos órgãos e entidades. Nesses materiais foram estabelecidos os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna e a trajetória percorrida: conformidade, risco e governança.

Segundo Oliveira (2020, p.10), a adoção desses novos referenciais técnicos, a atividade de auditoria interna passou a atuar com foco nos riscos institucionais, além de incorporar o conceito das Três Linhas do IIA e adotar a terminologia “Auditoria Interna Governamental” em substituição ao termo “Controle Interno”. Essa mudança segue uma tendência de padronização baseada nos referenciais da INTOSAI e do IIA.

A Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso (CGE/MT) também aderiu a esse modelo, incorporando suas diretrizes de auditoria no Referencial Técnico da Auditoria Interna Governamental (Mato Grosso, 2023). Esse alinhamento fortaleceu a instituição, permitindo um desempenho estratégico na melhoria dos processos de gestão pública, alinhado às melhores práticas internacionais. A seguir, a ilustração da evolução da auditoria governamental até os dias atuais:

Quadro 1 – Evolução do controle interno à auditoria interna governamental

INÍCIO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	REFORMA GERENCIALISTA	ALINHAMENTO INTERNACIONAL
1921 - 1967	1967 - 1994	1994 - 2017	Em curso
Instituição responsável (Contadoria) e referenciais técnicos nacionais sobre contabilidade pública.	Estruturação do SCI, de unidades de controle nos Ministérios e nos Estados.	Criação da SFC, introdução das Avaliações de Políticas Públicas e fortalecimento do combate à corrupção	Distinção entre controle interno e auditoria interna. Estruturação da 1 e 2 linha defesa.
<u>Controle contábil</u>	<u>Controle contábil e formal</u>	<u>Controle formal e de resultados</u>	<u>Auditorias baseadas em riscos</u>

Fonte: Oliveira, 2020 apud Souza; Santos, 2023, p. 30. 1

A auditoria interna governamental tem se consolidado como um pilar essencial para o fortalecimento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos. Sua atuação preventiva, consultiva e colaborativa visa adicionar valor às operações dentro da administração pública. Nesse contexto, Oliveira (2020, p.12) ressalta:

Olhando para o futuro, vislumbra-se que as tradicionais avaliações com foco em conformidades tendem a serem

automatizadas. As apurações tendem a diminuir à proporção do fortalecimento da integridade das instituições. Os serviços de consultoria tendem a crescer no espaço das avaliações. No entanto, ainda há um longo caminho a ser percorrido até se alcançar esse cenário (...) prospectando o futuro perfil das auditorias internas, diferentes empresas de consultoria indicam que a expansão da função de consultoria é fundamental para maximizar o valor oferecido, particularmente em tempos de riscos emergentes.

Com a aprovação da Lei n.º 14.133/2021, a auditoria interna governamental ganhou maior relevância dentro da função de contratações públicas, trazendo novos conceitos, como governança, gestão de riscos e controles internos, além de reforçar a atuação dos órgãos de controle interno. Esse cenário exige que os órgãos públicos aprimorem suas práticas de auditoria para garantir a eficiência, a economicidade e a integridade nas contratações públicas.

A evolução das práticas de auditoria interna governamental evidencia sua importância estratégica, destacando sua atuação preventiva e consultiva para auxiliar os gestores na tomada de decisões estratégicas, promovendo a eficiência da administração pública.

2.1.3 O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL NA MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA

A principal função da auditoria interna governamental é desempenhar um papel fundamental na promoção da integridade, da transparência e da eficiência na administração pública, com avaliações que possam aprimorar os processos governamentais. Para isso, realiza várias atividades para a melhoria contínua dos processos.

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva voltada para avaliar a conformidade e emitir relatórios e recomendações que contribuam para a melhoria dos processos de governança. Segundo a CGE, a auditoria interna governamental é conceituada como:

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de

gerenciamento de riscos e de controles internos (Mato Grosso, 2023, p. 9).

Para Kleberon Souza e Franklin Santos (2022, p. 22), a auditoria interna governamental é um instrumento de governança, cujo objetivo, é avaliar e opinar sobre as ações dos agentes públicos que atuam em nome dos cidadãos. No entanto, segundo os autores, ela precisa ser sistemática para que não seja interpretada como algo reativo (Souza; Santos, 2022, p. 24).

Essa abordagem sistemática e disciplinada significa que o trabalho deve ser organizado, de acordo com o planejado, com a aplicação de metodologias estruturadas e com o uso de técnicas e normas internacionais, como a auditoria baseada em riscos e monitoramento contínuo (Brasil, 2017b, p. 13).

Se for considerado apenas o termo auditoria, na concepção de Castro (2011, p.376), a sua definição é tratada da seguinte forma:

a auditoria é um conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, bem como a aplicação dos recursos públicos por entidades do direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal.

Para o Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci, 2010, §15), a auditoria governamental é uma função de controle interno que avalia os controles administrativos dos órgãos e das entidades jurisdicionados, com o objetivo de examinar a legalidade, a legitimidade e os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

O propósito da atividade de auditoria interna é proteger e aumentar o valor das operações das instituições públicas, um componente que deve constar no planejamento dos trabalhos, considerando os objetivos, estratégias, metas e riscos da organização, além de atender às expectativas dos destinatários dos trabalhos, como a alta administração e gestores da organização pública (Brasil, 2017b, p.12-13).

Essas atividades abrangem todos os órgãos e entidades da administração pública e devem estar alinhadas com o interesse público. Além disso, sua estrutura deve contemplar as três linhas da gestão, para uma comunicação mais clara, com responsabilidades de

todos os envolvidos para uma atuação mais eficiente (Mato Grosso, 2023, p. 10).

A auditoria interna governamental (AIG) é guiada por princípios que garantem a qualidade dos trabalhos, estando livre de interferências internas ou externas. Nesse contexto, a auditoria deve trabalhar com independência e objetividade, evitando realizar trabalhos em que haja cogestão, sendo que qualquer ameaça à independência deve ser gerenciada no nível do auditor individual (IIA, 2017, p. 3).

As áreas de atuação podem ser de conformidade, operacional, contábil ou financeira e auditoria baseada em riscos (ABR), sendo que sua comunicação pode ser feita por meio de relatórios e recomendações e tem como destinatário a alta administração, gestores das organizações e entidades públicas e a sociedade.

A auditoria interna governamental desempenha um papel estratégico na governança pública com objetivos bem definidos para atuar na melhoria da transparência, eficiência e responsabilidade na gestão de recursos públicos, fortalecendo a governança, a gestão de riscos e controles com a melhoria contínua da administração pública.

2.2 AUDITORIA BASEADA EM RISCOS: UM MODELO ESTRATÉGICO PARA A GESTÃO PÚBLICA

A auditoria interna governamental tem se alinhado a metodologia da Auditoria Baseada em Riscos (ABR), com o objetivo de fortalecer a governança, além de aprimorar a eficiência da gestão pública. Dessa forma, a auditoria tem evoluído para acompanhar as transformações na administração pública e os modelos reconhecidos internacionalmente para sua implementação no setor público.

Os riscos são decorrentes das incertezas que afetam os objetivos das corporações, com impactos imprevisíveis (ABNT, 2018, p. 1). Para mitigar esses riscos e reduzir as incertezas, foram desenvolvidas normas orientativas que pudessem proteger as corporações de eventos incertos, como o ISO 31000/2018, o COSO-ERM (2007, 2017).

A auditoria é um processo dinâmico que pode ser influenciado por vários fatores internos ou externos, incluindo riscos que podem gerar incertezas quanto ao atingimento dos objetivos estratégicos das

corporações. Em resposta, a auditoria passou a adotar esses modelos e teve a necessidade de se adaptar a um novo foco nos riscos do negócio.

Entre as mudanças na auditoria, inicialmente seu foco era na conformidade e fiscalização; depois, passou para a identificação das irregularidades; atualmente, concentra seus esforços no risco institucional e nos controles internos.

Para acompanhar essas mudanças e na gestão de riscos do setor público e a inclusão da governança, a auditoria interna governamental passa por um processo de evolução e baseada em riscos. Assim, a ABR direciona seus esforços para áreas mais críticas e expostas a riscos, com ênfase na estratégia operacional da organização.

Seu objetivo é avaliar a eficiência dos processos e auxiliar os gestores na identificação e mitigação de riscos. Além disso, a ABR reforça o papel da auditoria como aliada na busca de estratégias eficazes para fortalecer a governança.

No entanto, segundo Castro (2011, p. 410), os “riscos de auditoria” referem-se à possibilidade de que um problema não seja detectado durante a fase de auditoria e só venha a ser identificado após a conclusão do trabalho e fechamento do relatório. Portanto, não se deve confundir o conceito de ABR, pois ela busca antecipar-se aos riscos que possam comprometer a gestão pública.

Para Kleberson Souza e Franklin Santos (2022, p. 33), a ABR deve priorizar os riscos e as fragilidades dos controles internos e adotar um olhar mais prospectivo, concentrando-se na prevenção de problemas e no aprimoramento da governança e gestão. Ainda segundo os autores (Souza; Santos, 2022, p. 36), também pode-se afirmar que a ABR pode ser reforçada pela atividade de consultoria da auditoria interna, funcionando como um complemento às avaliações formais. No entanto, alertam que, para que a auditoria interna possa prestar serviços de consultoria, a ABR é desejável que atinja sua maturidade.

O IPPF orienta que o planejamento seja baseado em riscos, inclusive para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, que deve ser desenvolvida de forma consistente com as metas da organização (IIA, 2017, p. 4, 10).

Quando a auditoria identifica riscos considerados significativos que possam comprometer o alcance dos objetivos da organização e

constatada que a maturidade da gestão de riscos da entidade é insuficiente ou que não dispõe de um processo formal de gestão de riscos, essa atuação deve ser levada ao conhecimento da alta administração e da governança.

Nesse cenário, a auditoria interna deve auxiliar a gestão para contribuir com fortalecimento de um processo estruturado de gestão de riscos, pois a gestão é responsável pela sua implementação e aprimoramento. Além disso, os auditores podem auxiliar os gestores no amadurecimento da gestão de riscos nos primeiros estágios, atuando como consultores (Brasil, 2018, *apud* Souza; Santos, p. 36) (IIA, 2011, p.11-12). No entanto, a fim de que a auditoria preste o serviço de consultoria baseado na ABR, deve contar com uma equipe bem treinada e com expertise consolidada sobre o tema.

Segundo Maeda (2021, p. 109), a ABR apresenta benefícios significativos para a gestão pública, como a melhoria da eficiência e da eficácia dos processos organizacionais. O quadro a seguir apresenta esses benefícios.

Quadro 2 – Auditoria Baseada em Riscos: benefícios

ETAPA	BENEFÍCIOS
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> • A auditoria torna-se mais eficiente porque avalia as áreas de maior risco para a instituição; • O enfoque <i>top-down</i>: do estratégico para o operacional; • Priorização de ações de auditoria nas atividades mais importantes; • Visão integrada da instituição em detrimento da visão departamentalizada; • Avaliar e assegurar se os riscos estão sendo gerenciados em um nível aceitável.
Execução	<ul style="list-style-type: none"> • São aplicados os procedimentos e técnicas de auditoria; • São realizados os testes de coleta e análise de dados; • O achado de auditoria fundamenta as evidências; • Relatório de Auditoria com melhor aceitação pelos gestores; • As recomendações agregam valor à instituição; • Redução de custos de trabalho da auditoria; • As respostas aos riscos são mais eficazes; • Fortalecimento da gestão de risco na instituição; • Maior comunicação com a Alta Administração.
Monitoramento	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboração de formas e critérios para análise das implementações; • Quantificação e registro de benefícios financeiros e não financeiros, ocasionados pela implementação da recomendação.
Relatório de Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Transparência e credibilidade das atividades realizadas pela auditoria.

Fonte: Maeda (2021, p. 109).

Com a evolução da auditoria baseada em riscos, representou um avanço significativo para a administração pública, pois possibilitou desenvolver ações estratégicas com foco nos riscos e com um maior nível de estratégia. Isso permite que a alta administração priorize as áreas com o maior risco e impacto para a organização, com uma melhor condução da alocação de recursos, com melhorias na capacidade de prevenção de problemas relacionados aos riscos, além de incrementar uma cultura voltada para a melhoria contínua dentro da administração pública, alinhada aos princípios da auditoria interna.

2.3 TEORIA DA AGÊNCIA E A RELAÇÃO COM A AUDITORIA

As relações entre a sociedade, denominada de “principal”, e o gestor dos recursos públicos, conhecido aqui como “agente”, muitas vezes dependem das decisões deste último. Essa relação ficou conhecida como Teoria da Agência e foi definida como um contrato no qual duas ou mais pessoas participam, sendo que o principal emprega ou delega a um agente a administração de seu patrimônio em seu nome (Jensen; Meckling, 2008, p. 89).

Originalmente surgida no setor privado, a Teoria da Agência tem despertado interesse na administração pública, pois tem sido útil para explicar a ação dos agentes governamentais, dos representantes políticos ou burocratas (agente) e da sociedade (principal) quando há divergências de interesses no setor público.

No entanto, como em qualquer relação, pode haver conflitos entre o principal e o agente, quando os interesses são opostos, pode ocorrer um comportamento meramente oportunista por parte do agente, pois ele tem mais informações do que o principal sobre as ações realizadas em seu nome, principalmente quando há assimetria nas informações e racionalidade limitada. O gestor pode ter interesses pessoais em conflito com os da sociedade e não empregar o esforço necessário para solucionar o problema (Godoy; Marcon, 2020, p. 173). Assim, os conflitos acabam sendo inevitáveis quando o agente tem objetivos e interesses diferentes dos do principal (Costamarques; Conde, 2000 *apud* Godoy; Marcon, 2020, p. 173).

A teoria tem sido amplamente utilizada para entender essa relação e propor soluções para os problemas decorrentes das divergências de interesses entre o agente e o principal, principalmente

porque este último enfrenta mais dificuldades para obter informações, enquanto o agente possui maior acesso às ações executadas.

Entre os exemplos práticos da administração pública, temos os eleitores (principais) que elegem políticos (agentes) para representá-los. No entanto, quando os objetivos de ambas as partes não convergem, os políticos podem atuar em benefício próprio em vez de servir ao interesse público.

Para Kleberon Souza e Franklin Santos (2022, p. 22), as boas práticas de governança têm um papel importante na minimização dos conflitos e na melhoria do desempenho do setor público. Nesse contexto, a auditoria interna governamental desempenha um papel essencial como instrumento de governança para reduzir os conflitos. A auditoria funciona como um mecanismo para o principal, com o objetivo de reduzir a assimetria de informações por meio da elaboração de relatórios sobre a alocação de recursos e da promoção da transparência e da *accountability*.

Os problemas da agência podem ser mitigados por meio do uso de instrumentos e mecanismos de incentivo, avaliação e monitoramento, como a prestação de contas, transparência, recomendação de melhorias nos processos de governança, gestão de riscos e controles, além da identificação de fraudes.

A redução de problemas, como a existência de metas divergentes entre o agente e o principal, impõe a este custos para o seu controle (Oliveira; Fontes Filho, 2017, p. 600). No entanto, essas soluções e mecanismos de incentivo e monitoramento representam um custo para a administração pública, denominado “custo de agência”, e são definidos como a soma dos itens (Jensen; Meckling, 2008, p. 89):

- a) as despesas de monitoramento por parte do principal;**
- b) as despesas com a concessão de garantias contratuais por parte do agente, ou custos de obrigação;**
- c) e o custo residual.**

Percebe-se que os “custos de agência” podem ser pecuniários e não pecuniários. Entre os não pecuniários, segundo Michael C. Jensen e William H. Meckling (2008, p. 91) descrevem:

(...) as instalações físicas do escritório, a atratividade do pessoal administrativo, o nível de disciplina dos empregados, o tipo e a quantia de contribuições para a caridade, relações pessoais

(“amor”, “respeito” etc.) com os empregados, um computador mais do que ótimo, a compra de insumos de produção de amigos etc.

Conclui-se que a auditoria pode contribuir para a melhoria dos controles e do monitoramento nas corporações públicas, garantindo que as metas estejam alinhadas com os objetivos da instituição. Nesse sentido, os benefícios da auditoria, dentro do contexto da Teoria da Agência, podem ser o aumento da transparência, da responsabilidade e da confiança da sociedade.

2.4 REFERÊNCIAS INSTITUCIONAIS: NORMAS, INFLUÊNCIAS E BOAS PRÁTICAS NA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Considera-se oportuno destacar os principais organismos nacionais e internacionais que emitem normas, guias e boas-práticas, orientam ou influenciam as atividades da auditoria interna governamental. Alguns desses organismos possuem características profissionais ou de normalização, outros exercem funções de controle, há ainda entidades articuladoras ou influenciadoras de políticas públicas. O objetivo é padronizar e harmonizar os procedimentos, reforçar os princípios éticos e melhorar a qualidade dos trabalhos de auditoria em todo o mundo. Os principais são:

a) Organismos profissionais de normatização e frameworks

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): é uma organização privada sem fins lucrativos, cujo objetivo é fornecer normas orientativas em “Gestão de Riscos Corporativos (ERM), Controle Interno, Prevenção de Fraudes e Governança”. Sobre controle interno, lançou o “Internal Control – Integrated Framework”, em 1992, o qual foi revisado em 2013. Em 2004, o COSO-ERM emitiu “Enterprise Risk Management – Integrated Framework”, traduzida para o português em 2007 e atualizado em 2017 com integração e desempenho. Além de dois estudos sobre Dissuasão de Fraude (COSO, s/d).

The Institute of Internal Auditors (IIA): é uma associação profissional sem fins lucrativos e presta serviços para a formação, capacitação e certificação profissional de seus associados. O IIA é reconhecido como uma das principais referências mundiais para a

auditoria interna e governamental. O IIA publicou, em 2017, a norma International Professional Practices Framework (IPPF), cujas diretrizes têm o propósito de orientar e fornecer um *framework* para a execução de serviços de auditoria interna de valor agregado, além de estabelecer métricas de desempenho e promover a melhoria nos processos e nas operações das organizações (IIA, 2017).

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): é conhecida como uma organização internacional autônoma, independente e não política que promove a troca de conhecimentos e experiências entre as instituições superiores de auditoria de diversos países. Ela desenvolve normas e padrões de auditoria governamental conhecidos como Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs), com diretrizes para as auditorias do setor público, de conformidade, financeiras e operacionais. Além disso, fornece a base normativa para orientar as auditorias, promovendo a transparência, a *accountability* e a eficácia e eficiência na aplicação de recursos públicos (INTOSAI, s/d).

International Organization for Standardization (ISO): é uma entidade internacional independente, não governamental, responsável pelo desenvolvimento e pela publicação de normas técnicas internacionais voluntárias. Suas normas são homologadas e publicadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). Destaca-se a norma NBR ISO 31000:2018 para identificar riscos de influências internas ou externas que possam tornar incertos os resultados e os objetivos de uma organização (ABNT, 2018, p. vi).

Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): o Instituto Rui Barbosa (IRB) emite normas de auditoria, do qual fazem parte o TCU e os demais Tribunais de Contas (Brasil, 2017d). Essas normas regulam o planejamento da auditoria, a execução dos trabalhos, documentação e registro, emissão de pareceres, relatórios e avaliação da conformidade e da efetividade dos controles.

b) Órgãos de Controle Interno Governamental da União e do estado de MT:

Controladoria-Geral da União (CGU): é o órgão de controle interno do Governo Federal, com a responsabilidade de defender o patrimônio público e promover a transparência na gestão por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria. A CGU, como órgão central, exerce a supervisão

técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, de Correição e de ouvidoria do Poder Executivo Federal. Além disso, presta orientação normativa necessária aos órgãos e às entidades do Governo Federal (BRASIL, s/d).

Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso (CGE-MT): é uma Secretaria de Estado vinculada diretamente à Governadoria. Busca contribuir para a melhoria dos serviços públicos, o aprimoramento dos sistemas de controle e da conduta dos servidores e fornecedores. Além disso, busca ampliar a transparência e o controle social. A CGE, na qualidade de órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, realiza atividades de auditoria pública, de correição, de prevenção e combate à corrupção, ouvidoria e incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública estadual e de proteção do patrimônio público (Mato Grosso, 2019, p. 2-7).

c) Órgãos de Controle Externo da União e do Estado de MT

Tribunal de Contas da União (TCU): é um órgão auxiliar do Congresso Nacional. Exerce competências estabelecidas na Constituição Federal de 1988, na Lei Orgânica e no seu Regimento Interno. Atua na fiscalização do uso de recursos e bens públicos, bem como na análise de subvenções e renúncias de receitas. Essa atividade é denominada controle externo, pois o Tribunal fiscaliza a gestão de recursos fora da estrutura administrativa pública federal (CF/1988, art. 70-71) (Brasil, 1988). O tribunal também utiliza normas da INTOSAI, aplicando-as ao contexto nacional.

Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT): instituição pública com atuação no controle externo, com a principal função de, além de acompanhar a correta execução dos recursos públicos, fiscalizar a legalidade, legitimidade e economicidade das despesas públicas. Além disso, o Tribunal também executa trabalhos preventivos, com orientações aos gestores, cursos de capacitação, elaboração de cartilhas, manuais e publicações técnicas (Mato Grosso, s/d).

d) Organismos com papel mobilizador

Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci): tem o papel de promover sistemas de controle para a construção de gestões públicas mais eficientes e assertivas. Sua atuação se dá a partir de

intercâmbio, conhecimentos, práticas e informações. Promove a integração entre todos os órgãos responsáveis pelo controle de gastos públicos no Brasil (Conaci, s/d).

e) Organizações influenciadoras de políticas públicas

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE): é uma organização internacional que, por meio dos seus relatórios e recomendações, influencia a formulação de políticas públicas e as práticas de governança, sem, no entanto, impor normas diretamente (OCDE, s/p).

2.5 ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

A auditoria interna governamental configura-se como um instrumento estratégico, que atua por meio de suas atividades essenciais, para que o órgão central de controle interno desempenhe um papel fundamental na realização de uma avaliação sistemática e contínua dos processos administrativos.

Assim, pode ser compreendida como um conjunto de ações independentes e objetivas de avaliação e consultoria, com abordagem em processos sistemáticos e uso de metodologias, para atingir um determinado fim e melhorar os processos das instituições governamentais. Essas atividades são descritas pelo IPPF (IIA, 2017, p. 17) como:

Um departamento, divisão, equipe de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação e consultoria, criados para agregar valor e melhorar as operações da organização. A atividade de auditoria interna auxilia a organização a atingir seus objetivos, aplicando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

Essas atividades do controle interno funcionam como a terceira linha e compreendem as seguintes atividades: avaliação, consultoria e apuração. As duas primeiras são atividades típicas de auditoria, com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade. Em relação à apuração, também desempenha um papel importante, pois contribui para dar respostas às violações de integridade e atender a uma expectativa social (Mato Grosso, 2019, p.16).

A atividade de apuração tem atuação *ex post* e consiste na apuração e averiguação de atos ou fatos identificados como irregulares praticados por agentes públicos ou privados, no uso de recursos do Estado (Brasil, 2017b, p. 24). Dessa forma, a apuração contribui, por meio de procedimentos específicos, para a correta verificação de atos e fatos suspeitos de ilegalidade ou irregularidade, permitindo apresentar uma resposta às violações de integridade e atender, assim, a uma forte expectativa social.

Além da atividade tradicional de avaliação, a consultoria surge de forma mais estruturada para atuar com o mesmo propósito e, dessa forma, criar valor para as organizações.

O principal destinatário das atividades é a alta administração e a gestão, com o propósito de agregar valor e proteger as instituições públicas, seja fornecendo uma avaliação ou aconselhamento com base em riscos. As características comuns entre avaliação e consultoria são demonstradas no quadro a seguir (Brasil, 2022a, p.77):

Quadro 3 – Aspectos comuns das atividades de avaliação e consultoria

Aspectos comuns	
Objetivo comum	Adicionar/proteger valor e promover a melhoria das operações e dos processos de trabalho da unidade auditada.
Objetos	Processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da organização auditada.
Pressupostos	Independência e objetividade.
Requisitos éticos	Integridade, comportamento, sigilo profissional, proficiência e zelo profissional.

Fonte: Brasil, 2022a, p. 77.

Quanto às distinções, elas são demonstradas a seguir (Brasil, 2022a, p. 77):

Quadro 4 – Distinção entre avaliação e consultoria

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

Fonte: Brasil, 2022a, p. 78.

A principal diferença é que a avaliação tem foco no passado, indicando como deve ser aprimorado um processo já realizado por meio de recomendações, enquanto a consultoria tem foco no futuro, indicando como o processo deverá ser conduzido.

A atividade de avaliação pode ser aplicada a um órgão ou entidade antes da consultoria. Segundo Urton Anderson *et al.* (2017, cap. 12, p. 12), pode-se identificar que os serviços de consultoria são de natureza mais discricionária do que os trabalhos de avaliação. Nesse sentido, segundo os autores (Anderson *et al.*, 2017, cap. 15, p. 12), após a conclusão do relatório de avaliação e a elaboração das recomendações, pode haver uma indicação da necessidade de que a auditoria interna forneça serviços de consultoria.

Considerando os objetos dos serviços de avaliação e de consultoria de auditoria, esses podem ser sobre um órgão ou entidade, uma função ou os processos de contratações da unidade auditada.

2.5 ATIVIDADE DE AVALIAÇÃO

A atividade de avaliação caracteriza-se por uma abordagem independente, preventiva e típica da auditoria interna. O principal objetivo é coletar evidências para que os auditores possam fornecer opiniões e conclusões independentes, além de verificar se os controles são efetivos e eficazes e, conseqüentemente, mitigar os riscos associados, levando em consideração a atuação da alta administração na implementação dos controles (Mato Grosso, 2019, p. 16-17).

A atividade de avaliação é definida no IPPF, como:

Os serviços de avaliação envolvem a avaliação objetiva das evidências pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros temas. A natureza e o escopo de um trabalho de avaliação são determinados pelo auditor interno. Geralmente, três partes participam dos serviços de avaliação: (1) a pessoa ou o grupo diretamente envolvido com a entidade, operação, função, processo, sistema ou outro tema — o responsável pelo processo, (2) a pessoa ou grupo que realiza a avaliação — o auditor interno, (3) a pessoa ou grupo que utiliza a avaliação — o usuário (IIA, 2017, p. 1).

A natureza dos trabalhos de avaliação é oferecer asseguração (*assurance*), garantindo que as informações dos auditores sejam confiáveis para a tomada de decisão gerencial, além de garantir que o trabalho apresentado esteja livre de distorções que podem ser provocadas por erro ou fraude (Sant’Anna, 2023, p. 24). Segundo o IIA, nos serviços de avaliação (*assurance*), a natureza e o escopo são determinados pelo auditor (2017, p. 1).

As avaliações realizadas pela auditoria interna governamental são classificadas em três tipos: financeira ou de demonstrações contábeis; de conformidade ou *compliance*; operacional ou de desempenho (Brasil, 2017b, p. 14). Elas podem ser executadas, de forma isolada ou concomitante, com o propósito de proteger as organizações públicas, adicionar valor aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao órgão ou entidade com informações direcionadas à alta administração.

No que se refere às contratações públicas, a avaliação pode ser realizada nos processos de conformidade ou *compliance*, com a finalidade de obter evidências de que esses processos operacionais

estejam em conformidade com as normas, leis, diretrizes internas e os padrões éticos aplicáveis.

O trabalho de avaliação tem o objetivo de obter e analisar evidências para fornecer uma opinião e conclusão segura e independente sobre o objeto auditado. Além disso, busca verificar se os controles são efetivos e eficazes na mitigação dos riscos associados e se estão alinhados aos objetivos estratégicos da instituição (Mato Grosso, 2019, p. 15-16).

Nesse compasso, a CGU (2017b, p. 15) destaca que a avaliação desses processos pode ter as seguintes abordagens:

- a) avaliações em estruturas, processos ou atividades relacionadas a cada uma das dimensões acima. Para exemplificar, utilizando apenas governança, em um trabalho poder-se-ia avaliar o funcionamento do conselho ou de um comitê; numa segunda auditoria, seriam avaliadas as políticas e medidas de integridade. Tais avaliações se somariam para emissão de opinião, por parte da UAIG, sobre governança;
- b) avaliação única para cada dimensão que inclua todos os seus processos, estruturas ou atividades. Retomando o exemplo anterior, seriam avaliados de uma só vez o desenho e o funcionamento de todos os aspectos relativos à governança em uma única auditoria;
- c) incorporação de componentes de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos nas avaliações dos objetos de auditoria que compõem o Plano de Auditoria Interna. Pode-se citar como exemplo um plano que inclua como objetos de auditoria um departamento, um programa governamental e um sistema. Na avaliação de cada um desses objetos, seriam exploradas as três dimensões citadas.

O auditor deve considerar qual é a melhor estratégia a ser adotada na avaliação. Entre elas, podem ser citadas: avaliações de estruturas, processos ou atividades relacionadas; avaliação única para todos os processos, estruturas ou atividades; e incorporação de componentes de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Assim, pode-se concluir que a avaliação exerce um papel fundamental na governança, gestão de riscos e controle interno da gestão, mesmo tendo objetos distintos dos da consultoria e da apuração, mas complementando-se a estes e contribuindo para a melhoria da administração pública.

2.6 ATIVIDADE DE CONSULTORIA

A auditoria interna governamental tem se transformado ao longo dos anos. Antes vista apenas como um mecanismo de fiscalização, hoje ela desempenha um papel consultivo essencial, ajudando gestores a aprimorar processos e fortalecer a governança. Diante de desafios como avanços tecnológicos e exigência crescente de transparência, o auditor interno passou a atuar como parceiro estratégico, trazendo insights para tomadas de decisão mais seguras e eficientes.

2.6.1 EVOLUÇÃO DA CONSULTORIA NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS

Como já foi abordado anteriormente, as mudanças no mundo corporativo também impactaram a governança das instituições governamentais, exigindo adaptações às novas demandas. Desse modo, além de fatores como crescimento econômico global, houve escândalos de corrupção e desperdício de dinheiro público. Tais ações impulsionaram a criação de instituições internacionais como organismos normativos ou de boas práticas de controle interno governamental. Essas organizações buscaram padronizar normas como resposta aos problemas e desafios a serem enfrentados.

Anderson *et al.* (2017, cap. 9, p. 20), explicam que com o mundo dos negócios em ritmo cada vez mais acelerado, houve um avanço nas leis e nos regulamentos em todo o mundo. Nesse contexto, a auditoria interna passou por transformações, principalmente devido aos avanços tecnológicos, que também impactaram as atividades de auditoria interna governamental e os serviços prestados.

Contudo, essas mudanças nem sempre são imediatas. Segundo Mahoney e Thelen (2009, p. 1), uma vez criadas, elas vão se transformando de maneira sutil e podem se acumular ao longo do tempo.

A auditoria interna encontra-se em um ambiente dinâmico e em constante mudança, de modo que passou a fornecer serviços de consultoria voltados para o futuro, com a finalidade de oferecer serviços de educação, facilitar decisões de governança, gerenciamento de riscos e processos de controle (Anderson *et al.*, 2017, cap. 15, p. 2).

Nesse cenário, o serviço de consultoria na auditoria interna governamental surgiu como uma resposta das instituições públicas para atender à demanda por agregar valor aos processos da administração pública, transcendendo o papel tradicional da auditoria interna, que, anteriormente, trabalhava com foco na fiscalização e na detecção de irregularidades.

Inicialmente voltada para o controle de conformidade, a auditoria interna passou a olhar para o futuro e para a gestão, com uma abordagem mais estratégica voltada para a governança, gestão de riscos e controle. Nesse sentido, Braga (2021, p. 18) comenta:

Por essa visão, pode-se dizer que a atuação da auditoria interna como agente promotor de valor para a gestão tem uma dimensão ex ante, de consultoria, na qual ela pode contribuir com sua expertise para construir as salvaguardas necessárias para aquele processo, dando segurança ao gestor solicitante. Não pode, no entanto, abrir mão de ações ex post, de avaliação, que indiquem de que forma aquelas salvaguardas (ou controles) estão operando em um ambiente de incerteza e complexidade.

Para Urton Anderson (2003, p. 106), a consultoria, embora tenha tido uma definição recente, é um serviço realizado há muito tempo, incluindo a condução de treinamento em controle interno, além de fornecer aconselhamento para a gestão sobre questões de controle em novos sistemas, elaboração de políticas e de participação em equipes de qualidade.

A consultoria tornou-se essencial dentro do contexto da auditoria interna governamental, consolidando-se como atividade reconhecida a partir de 1999, quando o Institute of Internal Auditors (IIA) a incluiu em suas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF) (Sant'Anna, 2023, p. 23), oferecendo diretrizes fundamentais para os profissionais de auditoria em todo o mundo.

As instituições governamentais brasileiras não ficaram inertes a essas mudanças e passaram a incorporar os serviços de consultoria nas atividades de auditoria, alinhando-se às melhores práticas internacionais e às diretrizes do Institute of Internal Auditors (IIA).

No Brasil, a consultoria foi formalmente incluída na INC MP/CGU n.º 01/2016, publicada pela CGU (Brasil, 2016a) e posteriormente na IN SFC/CGU n.º 03/20177 (Brasil, 2017) em que incluiu princípios, diretrizes

e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna e aprovando o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, abordando a consultoria de uma forma mais ampla. Essa IN foi revogada parcialmente pela IN SFC/CGU n.º 07/2017, pois alguns dispositivos foram considerados incompatíveis com as atualizações necessárias para o aprimoramento da governança e da transparência na gestão pública.

O Decreto n.º 9.203/2017, no artigo 18, inciso I (Brasil, 2017c), inclui a atividade de consultoria. No entanto, exige que essa atividade tenha uma abordagem com baseada em risco para o planejamento de suas atividades, com a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria.

Posteriormente, a CGU publicou a IN SFC/CGU n.º 08/2017, que inclui a consultoria no Manual de Orientações Técnicas (MOT) (Brasil, 2017b) e detalhou os procedimentos relacionados às atividades de avaliação e consultoria, fortalecendo o caráter colaborativo, preventivo e orientado à eficiência dos processos administrativos. A CGE/MT incluiu a consultoria em seu Manual de Auditoria em 2019.

A CGU também emitiu a Orientação Prática: Serviços de Auditoria (OP), sobre os serviços de auditoria interna, e apresentou um conjunto de diretrizes claras e integradas, contribuindo para a melhoria contínua da eficiência, eficácia e transparência na gestão dos recursos públicos, alinhando-se tanto às exigências normativas quanto às melhores práticas internacionais na área (Brasil, 2022).

A Lei n.º 14.129, de 29 de março de 2021, que regulamenta o governo digital, inclui, em seu art. 40 (Brasil, 2021), os trabalhos de auditoria para a “realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente”.

Atualmente, há vários acórdãos do TCU¹ com o reconhecimento da contribuição da consultoria na melhoria da gestão pública, em alinhamento com as normas internacionais do IPPF.

Com as mudanças, os auditores internos passaram a atuar, não apenas na fiscalização, mas também como consultores, auxiliando no

¹ Acórdãos: 1074/2009- Plenário; 1171/2017- Plenário; 814/2018- Plenário; 1745/2020- Plenário.

fortalecimento dos processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Dessa forma, a atividade tornou-se mais colaborativa e com atuação preventiva e contribuições positivas para a governança, gestão de riscos e controles nas contratações públicas.

2.6.2 CONCEITOS DO SERVIÇO DE CONSULTORIA E SUA NATUREZA

A consultoria é caracterizada como um processo de aprendizagem mútua entre o consultor e a organização, com base em ciclos de pesquisa e ação, isto é, ensaio, erro e acerto (Gonçalves; Vasconcellos, 1991). Segundo Nicula (2017, p. 680-681), a consultoria se distingue por abordar não apenas questões de conformidade, mas também desafios e dificuldades enfrentados pelos gestores.

O conceito que define a consultoria é vasto, mas há um entendimento semelhante: os serviços de consultoria constituem uma atividade de auditoria interna com o objetivo de agregar valor aos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle interno da gestão. O IIA conceitua a consultoria como um serviço em que os auditores oferecem orientações às partes envolvidas (stakeholders) sem assumir responsabilidades, alinhando o escopo e a natureza dos serviços às expectativas da alta administração (2017, p. 20):

Atividades de assessoria ao cliente ou serviços relacionados, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e destinam-se a agregar valor e melhorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade da gestão. Exemplos incluem orientação, assessoria, facilitação e treinamento.

A CGU, alinhada com as normas do IIA, conceitua a consultoria (2017b, p. 136) como serviços de assessoramento, aconselhamento e serviços relacionados, sendo que a natureza e escopo são acordados com quem recebe os serviços.

A natureza dos serviços de consultoria consiste em apoiar a organização por meio dos seus serviços de aconselhamento, assessoramento, treinamento, orientação ou facilitação.

O Referencial Técnico da CGU detalha a natureza dos serviços de consultoria (Brasil, 2017a, p. 6):

18. Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a auditoria interna governamental não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.

O texto destaca quais serviços têm natureza de aconselhamento, quem deve solicitar os serviços e qual o escopo dos trabalhos condizentes com as estratégias e objetivos da unidade auditada (UA).

Para Urton Anderson (2003, p. 112), o auditor interno atua nos serviços de consultoria orienta a administração como um facilitador ou conselheiro, ajudando a identificar pontos fortes e melhorias na organização a atingir seus objetivos.

Pode-se concluir que o serviço de consultoria tem a natureza de assessoramento, com abordagem colaborativa com um olhar para o futuro.

2.6.3 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS PARA O EXERCÍCIO DA CONSULTORIA

Para uma melhor compreensão da consultoria, faz-se necessário entender alguns dos seus elementos extraídos do seu conceito. Destacam-se: a independência do auditor, o objetivo, o valor agregado e o escopo do trabalho.

A independência e a objetividade são pressupostas importantes para o auditor interno e estão fundamentadas em normativos existentes do IIA, normas dos órgãos de controle, manuais e referenciais técnicos de auditoria. Segundo a CGU (Brasil, 2017b, p. 12), a independência deve estar associada, em primeiro lugar à UAIG e, em segundo, à atitude do auditor em relação à Unidade Auditada.

Para o IIA (2017, p. 18), a independência é a liberdade de condições que possam ameaçar a capacidade da atividade de auditoria

interna de cumprir a sua tarefa para a qual foi designado o auditor, bem como de cumprir suas responsabilidades.

A independência tem relação com a autonomia técnica, sem amarras que possam comprometer a objetividade do trabalho do auditor. Por isso, sua comunicação deve ser realizada com a alta administração ou o conselho, ou seja, com a mais alta autoridade do órgão ou entidade, livre de interferências que possam comprometer sua opinião. Essa subordinação é de suma importância para a manutenção da independência do auditor.

Para Anderson *et al.* (2017, cap. 01, p. 6), a objetividade significa que um auditor pode fazer julgamentos imparciais no seu trabalho, mas para isso acontecer, ele não deve se envolver em questões ou decisões da gestão, ou mesmo em situações que possam resultar em algum conflito de interesses, como, por exemplo, quando trabalhou como servidor ou funcionário em determinada área e, depois, como auditor, vai avaliar o seu antigo trabalho.

No IPPF (IIA, 2017, p. 19), a objetividade significa realizar os trabalhos com uma atitude mental que permita ao auditor trabalhar de forma que se confie no seu trabalho e sem prejuízo à qualidade dele. Outro elemento é que a objetividade requer que os auditores internos não subordinem seu julgamento a outros interesses. Qualquer ameaça à objetividade deve ser gerenciada nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, do nível funcional e da organização (IIA, 2017, p. 3).

Para a definição do objetivo e do escopo da auditoria, o auditor deve incluir esses aspectos no planejamento. Eles devem ser acordados conforme as expectativas da organização, de forma documentada e evitando mal-entendidos. Assim, deve-se definir quais são as questões que a unidade auditada quer que o auditor responda. Quanto à abrangência, deve ser considerado o período dos trabalhos, a profundidade da auditoria, quais os resultados esperados desse trabalho, a definição do escopo, quais os riscos e os recursos que podem ser empregados, a definição das competências, além da metodologia e da natureza a serem usadas no trabalho (Brasil, 2017b, p. 67).

O escopo é a delimitação do que deve ser feito durante a consultoria, levando em consideração os principais riscos existentes, a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos. Para tanto, a auditoria deve se restringir às questões formuladas pela

alta administração ou conselho, para que a equipe de auditoria não extrapole o tema pretendido. A natureza da consultoria é predominantemente de assessoria (IIA, 2017, p. 2), sendo sua realização frequentemente motivada por solicitações específicas da administração.

Nos serviços de consultoria é recorrente a expressão “agregar valor”, o que significa adicionar melhorias a um processo ou procedimento. No entanto, avaliar valor agregado não é uma tarefa simples, pois a avaliação dos gestores (*stakeholders*) sobre resultados varia conforme suas expectativas e necessidades em relação ao serviço recebido.

Richard Chambers destaca que “os *stakeholders* têm a última palavra se a auditoria interna agrega valor” (2018, s/p), e as partes interessadas, às vezes, buscam avaliação e conhecimento e, em outras ocasiões, um conselho objetivo. Dessa forma, cada *stakeholders* pode interpretar, de maneira diferente, o valor que a auditoria interna agrega em um ambiente de controle (Chambers, 2018).

O IIA (2017, p. 17) ressalta que agregar valor à organização ocorre quando a atividade de auditoria presta serviços objetivos e relevantes contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle. Contudo, a CGU adverte que, para que os trabalhos de consultoria possam agregar valor, eles devem estar em harmonia com os valores, as estratégias e os objetivos da organização (Brasil, 2022a, p. 26).

Da mesma forma, a CGU (2017b, p. 17) e o Manual de Boas Práticas do governo do Reino Unido (Great Britain, 2010, p. 5) destacam que o objetivo dos serviços de consultoria é agregar valor à organização, com a consequente melhora nos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos, adequando-se aos valores, às estratégias e aos objetivos da Unidade Auditada.

Pode-se concluir que os serviços de consultoria têm o objetivo de adicionar valor aos processos da organização, além de atender às expectativas do cliente interessado, proporcionando eficiência e eficácia nos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da gestão.

2.6.4 TIPOS DE SERVIÇO DE CONSULTORIA

Os tipos de consultoria previstos pelo IIA (2017, p. 20) são classificados em quatro serviços: assessoramento, orientação, treinamento e facilitação, mas sem citar exemplos. Esses tipos de serviço também são adotados por Sant'Anna (2023, p. 25) e pelo Manual da Audin MPF (2022b, p.14-15). Já Kurt F. Reding (*apud* Nicula, 2017, p. 679) cita os serviços de aconselhamento, orientação, facilitação e treinamento, porém sem citar assessoramento.

A CGU (Brasil, 2017b, p. 18) adota os tipos de serviço de consultoria: assessoramento, aconselhamento, treinamento e facilitação. Entretanto, a CGU, no seu manual, não descreve o termo orientação e aglutina os termos assessoramento e aconselhamento. Já a CGE/MT (2019, p. 17-18) destaca os serviços de assessoramento, além do treinamento e da facilitação.

Quanto às terminologias empregadas pelo IPPF para o aconselhamento e assessoramento, a CGU (Brasil, 2017b, p. 18) caracteriza essas atividades como a proposição de orientações em resposta a questões formuladas pela gestão, mas não distingue os termos.

Em regra, os serviços de consultoria são realizados mediante solicitação do órgão ou entidade auditada. No entanto, em alguns casos específicos, a iniciativa para a realização de serviços, como orientação, pode partir diretamente da unidade de auditoria.

Os serviços de consultoria podem ser classificados como ordinários quando já estiverem previstos no Plano Anual de Auditoria – PAA.² Porém, quando solicitados pela unidade auditada, sem constar no PAA, serão considerados extraordinários. De acordo com Anderson *et al.* (2017, cap. 15, p. 14), para esses casos, a UAIG deve reservar horas técnicas para esses serviços não planejados.

A norma 2220-A2 do IPPF (IIA, 2017, p. 12-13) destaca que, caso o auditor identifique uma possibilidade, após a atividade de avaliação, e surja uma oportunidade em potencial para agregar valor, ele poderá formalizar um entendimento por escrito específico para incluir uma consultoria. Entretanto, essa ampliação deve ser documentada e comunicada com o objetivo, o escopo, as demais expectativas e o resultado da consultoria.

² O instrumento estratégico que define as prioridades, o escopo e o cronograma das atividades de auditoria.

Essas atividades destacam-se pela importância que os serviços de consultoria proporcionam como ferramenta estratégica para o alcance dos objetivos da organização, para a modernização da gestão pública e para o fortalecimento da governança. Além disso, sua aplicação contribui para agregar valor às organizações públicas, alinhando-se às melhores práticas internacionais de auditoria interna.

2.6.4.1 SERVIÇOS DE ASSESSORAMENTO E ACONSELHAMENTO

Os serviços de assessoramento ou aconselhamento têm como finalidade abordar assuntos estratégicos da gestão organizacional. Esse tipo de serviço caracteriza-se por respostas às questões formuladas pela gestão e não se destina a responder a perguntas de autorização ou aprovação, como “Posso fazer?” e “Sim ou não?” (Brasil, 2017b, p. 18), uma vez que a tomada de decisão é atribuição exclusiva do gestor (Mato Grosso, 2019, p. 17).

A finalidade principal é fornecer soluções com informações relevantes e fundamentadas que possam subsidiar e orientar a decisão gerencial, sem transferir ao auditor a responsabilidade pela escolha. Assim, essas atividades podem ser adaptadas para cada caso específico solicitado pela unidade auditada, porém os auditores internos não podem comprometer sua independência e autonomia, conforme orientação do IPPF.

Na consultoria de aconselhamento ou assessoramento, torna-se importante destacar o escopo, o qual deve estar bem definido para evitar que o trabalho seja excessivamente ampliado.

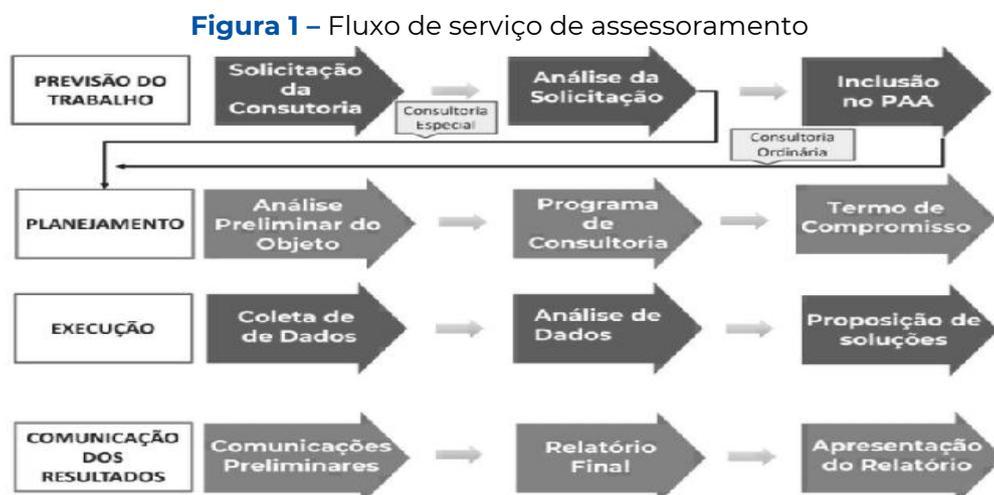
Os serviços de aconselhamento e assessoramento têm características que mais se aproximam dos trabalhos de avaliação, principalmente quando comparados ao seu processo de operacionalização. Segundo Anderson *et al.* (*apud* Brasil, 2017b, p. 18), algumas questões-chave precisam ser respondidas, como:

- a) quais padrões de controle podem ser desenvolvidos para tratamento dos riscos de determinado processo de trabalho?
- b) quais os riscos e as implicações para o controle das operações que a implementação de um novo sistema informatizado pode trazer?
- c) quais são as opções para aumentar a eficiência e a segurança de um determinado processo de trabalho?

- d) quais alternativas no desenho de determinada política pública devem ser avaliadas pela gestão antes de sua implementação?
- e) quais são as medidas para aprimorar o processo de governança organizacional?

Cita-se, como exemplo, que a auditoria pode prestar auxílio à gestão na implementação ou na melhoria de processos das contratações públicas, contribuindo com soluções de mapeamento de fluxos e processos de planejamento, criação e implementação de novas políticas públicas de aquisições e contratos, uso de sistemas de TI ou prestação de serviços ao público. Trata-se, portanto, de uma função que exige um alto nível de conhecimento técnico por parte do auditor, dado que suas operações frequentemente envolvem questões abstratas e de definição pouco clara.

O fluxo de trabalho da atividade de assessoramento inicia-se com a solicitação da unidade auditada. Após a análise e a aceitação da solicitação, ela é incluída no PAA, pois a execução do serviço depende tanto do objeto quanto do domínio de conhecimento por parte do auditor. Após a aceitação da solicitação, o fluxo divide-se conforme a figura a seguir:



Fonte: Sant'Anna, 2023, p. 27.

A consultoria do tipo assessoramento ou aconselhamento pode originar outros serviços complementares, pois, a partir da busca de uma solução em conjunto com o órgão ou entidade solicitante, pode surgir a necessidade de repasse de conhecimentos por meio de treinamento, de uma orientação para a confecção de manuais, cartilhas, e de facilitação, quando for necessário acompanhar a unidade auditada

durante a apresentação em reuniões, atuando como mediador e, em mesas técnicas, como facilitador de conhecimento.

No entanto, Diocesio Sant'Anna (2023, p. 30) adverte que o fluxo do assessoramento depende de diversos fatores, tais como a legislação, a jurisprudência e, principalmente, das boas práticas sobre o tema em questão.

No IPPF (IIA, 2017) não trata da diferenciação de assessoramento e aconselhamento e são considerados sinônimos entre si. Mas ambos dão um suporte técnico ou recomendações na execução de atividades direcionadas à gestão, ou uma orientação, opinião ou sugestões à alta administração.

A consultoria do tipo assessoramento não deve ser confundida com assessoramento técnico e jurídico, estes serviços correspondem aos departamentos ou órgãos das unidades gestoras (Brasil, 2022b, p. 14).

Os serviços de assessoramento ou aconselhamento representam um importante papel de apoio à gestão pública, principalmente em ações estratégicas, que por meio desses serviços, os auditores internos auxiliam as organizações governamentais a aprimorarem os seus processos, a implementarem soluções de forma colaborativa e estruturada na função de contratações públicas.

2.6.4.2 SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO

Esse serviço tem como objetivo orientar a alta administração da organização na elaboração de orientações técnicas ou específicas, na confecção de manuais, cartilhas e na compilação de acórdãos e informativos (Brasil, 2022b, p. 15). No Manual da CGE/MT (2019, p. 18-19), esses serviços foram incorporados ao assessoramento e aconselhamento.

A solicitação dos serviços de orientação pode partir tanto da unidade auditada quanto da auditoria interna. Quando a iniciativa parte da auditoria interna, presume-se que já esteja incluída no PAINT,³ fundamentada em trabalhos anteriores de avaliação ou no conhecimento do auditor sobre o tema. Caso a solicitação seja

³ Plano Anual de Auditoria Interna.

originária do órgão ou entidade, realiza-se uma análise preliminar para ver se o tema é compatível com a expertise dos auditores.

Aqui, é importante destacar uma distinção, enquanto a orientação trata-se do que deverá constar nos documentos, o assessoramento aborda possíveis soluções para as questões apresentadas. Contudo, nem todas as instituições públicas adotam a orientação como função distinta das demais atividades de consultoria.

A elaboração de orientações deve ser comunicada à alta administração. Além disso, embora, na maioria dos casos o resultado do trabalho seja publicado, deve ser realizado um relatório detalhado que documente os resultados obtidos e as metodologias utilizadas.

2.6.4.3 SERVIÇOS DE TREINAMENTO

Durante os trabalhos de auditoria, pode ocorrer que os auditores ou gestores identifiquem necessidades de melhoria nos processos do órgão ou entidade (Mato Grosso, 2019, p. 17). Nesse caso, pode ser solicitado, pela alta administração, o treinamento para suprir as dificuldades encontradas.

Nos ensinamentos de Santos (2023, p. 53), “(...) a potencialidade de excelência da contratação é diretamente proporcional à preparação e capacitação técnica dos agentes públicos encarregados das funções essenciais”. O autor também alerta que servidores sem conhecimento podem gerar riscos diretos, impactando a inviabilidade dos objetivos esperados e comprometendo a eficiência e a eficácia nos processos de contratação (2023, p. 53).

Assim, o treinamento é um instrumento essencial para preparar os servidores públicos para lidar com os desafios de suas funções e para melhorar os processos administrativos. Portanto, o treinamento frequente tem a finalidade de garantir que os agentes públicos estejam aptos a interpretar e aplicar corretamente as leis, a melhorar os processos dos órgãos e entidades e à adoção de boas práticas de gestão.

Essa iniciativa promove a disseminação de conhecimento, beneficiando a gestão de competências e, conseqüentemente, promove a eficiência e a conformidade nas suas atividades administrativas.

Entretanto, para ser caracterizado como serviço de consultoria, o treinamento deve ter como objetivo aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de implementação de controles internos na organização (Mato Grosso, 2019, p. 18).

Pode ocorrer, durante o transcorrer dos serviços, que os auditores ou gestores observem uma oportunidade de aplicar um treinamento, com o objetivo de melhorias. Isso é de responsabilidade da auditoria interna, mas poderá ser solicitado pela unidade auditada, quando forem identificadas as oportunidades ou as necessidades de melhoria em processos de trabalho.

Os auditores internos podem atuar como professores na replicação de conhecimento e informação sobre governança, gestão de riscos e controles internos relacionados ao metaprocessos de contratações públicas. No entanto, Sant'Anna (2023, p. 33) adverte que o auditor que realiza treinamento como atividade extra, fora do horário de trabalho, não pode ser considerado como um serviço de consultoria do tipo treinamento, mas sim um prestador de serviços.

A CGU (2017b, p. 19) aponta algumas diretrizes essenciais para o serviço de treinamento:

- a) análise de projetos bem-sucedidos da organização após sua conclusão, utilizando-os como subsídios para outros projetos;
- b) *benchmarking* de áreas ou atividades, comparando-as com as de outras organizações do mesmo ramo de negócios (tais como universidades e hospitais públicos).

A consultoria de treinamento no controle interno governamental é uma ferramenta essencial para disseminar conhecimento e melhorar a eficiência e a conformidade nos processos administrativos.

2.6.4.4 SERVIÇO DE FACILITAÇÃO

O serviço de facilitação tem como base o conhecimento do auditor sobre processos relativos à governança pública, ao gerenciamento de riscos e aos controles internos. Assim, a unidade auditada pode utilizar esse conhecimento para facilitar discussões sobre temas como implementação de novos processos, promover o entendimento sobre soluções e facilitar a participação em reuniões e mesas técnicas.

Esse serviço envolve a participação, em conjunto com a unidade auditada, de mesas técnicas, com a finalidade de proporcionar informações pertinentes e promover discussões de assuntos estratégicos junto aos órgãos de controle interno ou externo à organização (TCE, TCU, CGU, CJF, CSJT, Câmara).

A facilitação pode ser desempenhada para discutir temas como avaliação de riscos, autoavaliação de governança, aperfeiçoamento de políticas públicas, novo desenho dos controles e procedimentos, bem como mediação de discussões sobre controles e processos de negócios essenciais para que a corporação alcance seus objetivos (Brasil, 2022b, p. 15).

O foco principal desse serviço é facilitar o entendimento e a integração de equipes, simplificar processos e resolver entraves organizacionais. É comum que as unidades se deparem com situações complexas, especialmente em áreas como as contratações públicas, onde a legislação e os procedimentos podem ser desafiadores.

O fluxo desse serviço inicia-se a partir da solicitação do órgão ou entidade ao controle interno governamental, com a requisição para que um membro da auditoria participe como facilitador em discussões, comissões, comitês ou reuniões estratégicas.

Após a aprovação pelas partes interessadas, a participação do auditor é formalizada por meio de documento, o qual, posteriormente, publicado em portaria ou registrado no Diário Oficial, com a definição dos papéis e das responsabilidades do auditor indicado.

Essa metodologia assegura que a auditoria interna esteja presente nas comissões ou nos comitês estratégicos, contribuindo para decisões relevantes da organização. Além disso, reforça o papel colaborativo da consultoria no âmbito da auditoria interna voltada para agregar valor às operações governamentais.

Figura 2 – Exemplos de trabalhos de consultoria

Assessoramento ou Aconselhamento	Treinamento	Facilitação
<ul style="list-style-type: none"> - Propor medidas para aprimorar o processo de governança - Apoiar a estruturação e o fortalecimento das instâncias de primeira e de segunda linhas de controle da gestão - Propor padrões de controle para tratamento dos riscos de determinado processo de trabalho - Avaliar implicações e riscos que a implementação de um novo sistema pode trazer - Mapear possibilidades de redefinições de fluxos que podem aumentar a eficiência e a segurança de um processo de trabalho - Apresentar alternativas no desenho de determinada política pública 	<ul style="list-style-type: none"> - Capacitação sobre gestão de riscos com base na metodologia COSO ERM - Capacitação sobre gestão de riscos com base na norma ABNT NBR/ISO 31000:2018 - Capacitação sobre controles internos com base na metodologia COSO ICIF - Capacitação sobre gestão de riscos em aquisições e em outros processos de trabalho 	<ul style="list-style-type: none"> - Mediar o processo de avaliação de riscos da organização - Facilitar a autoavaliação de governança e de controles internos - Apoiar o processo de desenho de procedimentos e de controles para uma nova área ou processo em transformação - Apoiar discussões sobre a criação, a expansão ou o aperfeiçoamento de uma política pública - Mediar discussões sobre controles, processos, finalização de sistemas e interrupção de processos

Fonte: Brasil, 2022a, p. 27.

2.6.5 PACTUAÇÃO DOS TRABALHOS DE CONSULTORIA E INCLUSÃO NO PLANEJAMENTO

A pactuação da consultoria é uma formalidade que antecipa o planejamento da consultoria. Em regra, sua solicitação deve partir do órgão ou entidade solicitante para a UAIG.

Essa fase preliminar é composta pelo Termo de Compromisso, documento que formaliza o plano de consultoria com registro do objetivo, da metodologia e do cronograma. Ele também inclui a identificação, o mapeamento e o escopo das expectativas das partes interessadas, principalmente para os serviços de assessoramento e facilitação. Quanto ao escopo solicitado, para que esses trabalhos sejam aceitos pela unidade de auditoria, algumas questões são pertinentes, tais como (Brasil, 2022a, p. 28):

- a) o custo do trabalho de consultoria em relação aos potenciais benefícios;**
- b) o potencial de contribuição dos resultados previstos pela consultoria para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da unidade auditada;**
- c) a magnitude dos riscos associados aos objetos desses serviços;**

- d) a capacidade operacional da unidade de auditoria; e**
- e) a existência de competências técnicas apropriadas na UAIG para a realização do serviço.**

Após a aceitação e a assinatura do Termo de Compromisso referente à consultoria, se previamente incluído no PAINT⁴ para ser realizado no ano seguinte, o serviço será denominado “consultoria ordinária”. No entanto, caso o serviço seja realizado no mesmo ano, será denominado consultoria especial (Sant’Anna, 2023, p. 28).

O planejamento elaborado pela unidade de auditoria interna governamental projeta os trabalhos prioritários, levando em consideração as expectativas das unidades auditadas e demais partes interessadas. A análise de riscos elaborada pela unidade auditada, por meio do seu processo de gerenciamento de risco, deve ser discutida com a alta administração da unidade auditada (Brasil, 2017b, p. 18).

Os serviços de consultoria têm um fluxo estruturado que inclui as etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento. Cada etapa tem uma função específica e interligada. Os serviços serão desenvolvidos conforme a definição do PAINT.

Além disso, deve-se formalizar reuniões para debater com os auditores quanto às possíveis expectativas da unidade, definição do objetivo e do tipo de serviço de consultoria, situação em que pode haver mais de um tipo de trabalho e os potenciais riscos. Isso ocorre porque o sucesso da consultoria está intrinsecamente relacionado às expectativas da alta administração (Brasil, 2022a, p. 28) (IIA, 2017, p. 12).

2.6.6 ETAPAS DA CONSULTORIA

O serviço de assessoramento e aconselhamento tem fluxo similar à atividade de avaliação. O planejamento é um processo dinâmico e contínuo que se destaca pelas etapas: planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento (Brasil, 2022a, p. 29-32).

O planejamento é a etapa inicial e crítica da consultoria, com a identificação dos problemas, a natureza dos serviços, a definição do escopo, o objetivo do trabalho, o prazo, as expectativas das partes, as responsabilidades, a forma e o momento em que se dará a

⁴ Plano anual de Auditoria Interna da CGE/MT.

comunicação de progresso e resultados, além da forma de monitoramento das recomendações ao final do trabalho, se houver, e outros aspectos fundamentais para o trabalho e as necessidades do órgão ou entidade (Brasil, 2017b, p. 20-21).

Nessa etapa, o chefe executivo da auditoria estabelece um plano de auditoria baseado em riscos (Norma 2010) (IIA, 2017, p. 8). O auditor também deve garantir que o escopo do trabalho seja suficiente para garantir o desenvolvimento e a finalização dos objetivos.

A execução é a fase prática da consultoria, na qual são implementadas as atividades planejadas, com inclusão da coleta de dados, levantamento da legislação, obtenção de documentos para análise, realização de entrevistas, reuniões e visitas técnicas, as quais devem ser sempre registradas em atas. Esses procedimentos devem ser documentados e tratados como evidências para dar suporte às conclusões do auditor.

Os auditores internos devem ter como referência o escopo e o objetivo da execução do que foi acordado com o cliente. Caso, porém, se deparem com uma ilegalidade, o auditor deve comunicar ao supervisor dos trabalhos para verificação e análise em conjunto com a equipe de auditoria quanto à possibilidade de suspensão ou interrupção dos trabalhos (Brasil, 2017b, p. 21).

Após a análise dos dados coletados, os auditores formulam suas recomendações e as direcionam aos gestores com a respectiva análise e com a sua opinião quanto ao diagnóstico dos problemas, das deficiências e das oportunidades de melhoria dos processos. Um lembrete importante: durante essa fase, deve haver uma comunicação intermediária e periódica, a qual é essencial para o sucesso do procedimento.

A comunicação dos resultados é a etapa em que a equipe de auditoria comunica os resultados às partes interessadas, por meio do relatório final de consultoria, de forma clara e transparente. O relatório deve incluir a identificação dos problemas, as recomendações ou orientações. O relatório final é formal, sendo regra geral, comunicado e apresentado à alta administração em reuniões ou por meio de apresentação técnica, com as sugestões de implementação, proposição de soluções e as medidas a serem adotadas. As propostas apresentadas pela equipe de auditoria interna devem ser discutidas e validadas em conjunto até que se chegue a um consenso. Por fim, a

publicação do relatório final deve ser realizada conforme o que foi estipulado no termo de compromisso.

O monitoramento é a etapa que consiste no acompanhamento da eficácia da implementação das recomendações, mas deve estar prevista no “Termo” antes do início dos trabalhos e dependerá de vários fatores, como o interesse do gestor no monitoramento e os riscos da não implementação; mas cabe avaliar os riscos da não implementação dessa etapa em conjunto com a auditoria e a UAIG (Brasil, 2022a, p. 32).

Nessa fase, a equipe de auditoria interna verifica se as ações propostas foram implementadas conforme planejado. Além disso, medem-se os resultados obtidos após a adoção das soluções, identificando melhorias ou ajustes necessários.

2.6.7 LIMITAÇÕES DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIA

O serviço de consultoria tem algumas limitações em sua aplicação prática, as quais devem ser reconhecidas e observadas para resguardar a objetividade, a independência e a qualidade dos trabalhos do auditor.

A Norma 2210.C1 do IPPF (IIA, 2017, p. 12) estabelece que o objetivo do trabalho de consultoria deve tratar somente de: governança, gestão de riscos e controle, e deve ser consistente com os valores, as estratégias e os objetivos da organização (Norma 2210-C2) (IIA, 2017, p. 12). Então, o auditor não pode extrapolar esses limites, sob pena de inviabilizar o trabalho. Outro limite citado anteriormente, é que o auditor não deve assumir funções ou responsabilidades da gestão, pois isso é essencial para a manutenção da sua imparcialidade e independência. Segundo o IPPF (Norma 1130. C2) (IIA, 2017, p.5), caso os auditores internos tenham potenciais prejuízos à perda de independência e objetividade sobre os serviços de consultoria propostos, eles devem comunicar ao cliente antes de aceitar o trabalho de auditoria. A atividade de consultoria não pode colocar o auditor em uma posição de conflito de interesses, seja profissional ou pessoal, pois tais conflitos podem dificultar o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria (IIA, 2017, p. 4).

Embora o IPPF não determine expressamente se o auditor pode atuar em casos concretos nos serviços de consultoria, Sant’Anna (2023, p. 72-73) defende que os processos em andamento não podem ser

objeto de consultoria, pois tal atuação poderia ser considerada cogestão administrativa. Além dessas limitações, o autor também cita que o auditor não deve atuar em casos em que a administração possa implementar medidas independentemente da auditoria ou quando se tratar de mera interpretação legislativa ou jurídica (Sant'Anna, p. 72).

Outras possíveis limitações ocorrem quando o objeto de auditoria está fora do âmbito de conhecimento, competência e expertise do quadro de auditores. Nesses casos, a consultoria deve ser recusada pelo auditor ou equipe. Segundo Urton Anderson (2003, p. 110), a ausência de habilidade por parte da equipe de auditoria interna pode ser causa para a recusa da auditoria.

2.6.8 TÉCNICAS DE CONSULTORIA

Para o desenvolvimento da consultoria, algumas técnicas são necessárias, principalmente em trabalhos mais complexos, como o aconselhamento ou assessoramento. Deve ser observado que tais técnicas não são excludentes, mas complementares. Assim, a título de exemplificação, destacam-se as seguintes técnicas de consultoria (Sant'Anna, 2023, p. 131):

- a) entrevistas: sessão de perguntas e respostas para obter informações específicas;**
- b) análise de problemas: diagrama de Ishikawa, árvore de problemas, bow-tie;**
- c) análise de framework: avaliar os modelos e os padrões relacionados ao objeto;**
- d) painel de referência: obter posicionamentos de profissionais experientes em relação ao objeto da consulta;**
- e) grupo focal: ferramenta de coleta de dados;**
- f) análise de ambiente: análise dos *stakeholders*, análise SWOT, mapa de processos;**
- g) análise RECI: conhecer as responsabilidades e as decisões pela execução das atividades, bem como o grau de participação;**
- h) observação direta: técnica baseada na constatação visual;**
- i) *benchmarking*: comparar práticas, processos e indicadores com outras organizações governamentais;**
- j) análise documental: verificação da documentação das transações para avaliar a legitimidade;**

k) *brainstorming*: técnica usada para motivar e estimular os servidores na geração de ideias e soluções criativas para problemas específicos.

Existem outras técnicas de auditoria. No entanto, optou-se por descrever as mais utilizadas em atividade de consultoria.

2.7 AS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DA CGE-MT

No estado de Mato Grosso, a Controladoria-Geral do Estado (CGE), na forma do art. 52, § 2º, da Constituição Estadual de Mato Grosso, é o órgão superior de controle interno do Poder Executivo Estadual, sendo que as unidades de controle interno de cada órgão ou entidade reportam-se tecnicamente à UAIG.

Sua estrutura evoluiu significativamente desde a sua criação, quando, inicialmente, sua função era zelar pela probidade administrativa, apurar irregularidades financeiras e verificar a exatidão dos serviços contábeis. Posteriormente, com a aprovação da Lei Complementar n.º 550/2014, passou a agregar as macrofunções de auditoria governamental, controle, ouvidoria e corregedoria, no âmbito do Poder Executivo Estadual (Mato Grosso, 2014).

A CGE-MT, como órgão superior de controle interno, possui competência constitucional e legal para organizar, coordenar e avaliar o sistema de controle interno no âmbito do Poder Executivo.

Entre as atividades desempenhadas pela auditoria interna governamental da CGE-MT, destacam-se as atividades típicas de auditoria, consultoria e avaliação, com atuação preventiva para a proposição de melhorias nos processos institucionais, e a atividade de apuração de atos irregulares (Mato Grosso, 2019, p. 16-18).

Atualmente, a CGE-MT desempenha, na consultoria, os serviços de assessoramento, treinamento e facilitação com processos estruturados e mapeados.

Conforme destacado no balanço de suas ações do ano de 2023, publicado em 2024, a CGE-MT redesenhou o modelo de trabalho referente ao órgão, com foco na mudança cultural, migrando de uma atuação predominantemente corretiva para uma atuação mais preventiva e colaborativa, priorizando as atividades de avaliação e

consultoria para a solução de problemas e adoção de práticas mais eficientes (Mato Grosso, 2024, p. 6).

Quanto à experiência da CGE/MT relacionada aos serviços de consultoria, foi realizada uma auditoria sobre serviços de preparo e fornecimento de refeições aos reeducandos das unidades penais e socioeducativas do estado de Mato Grosso. Os serviços fornecidos foram de aconselhamento, facilitação e treinamento. Este último contou com a participação de 238 servidores (Mato Grosso, 2024, p. 9-26).

Em 2024, a UAIG realizou outra consultoria relevante junto à outra unidade auditada, a qual contou com o serviço de assessoramento sobre pagamentos indenizatórios.⁵ Esse serviço foi complementado com treinamentos⁶ na área de contratações, com capacitações específicas em ETP, TR, pesquisa de preços, processo administrativo de inexecução contratual (PAIC) e gestão e fiscalização de contratos.

A CGE implementou uma política de desenvolvimento profissional dos auditores, com novas diretrizes e exigências baseadas nos modelos de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM). Além de fortalecer as competências dos auditores, criou a trilha de aprendizagem para fomentar o fortalecimento do desenvolvimento profissional. Atualmente, a CGE-MT, dentro do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) (Internal Audit Capability Model for the Public Sector), desenvolvido pelo IIA em 2009, recebeu o selo Nível 2. Essa certificação é uma ferramenta global recomendada pelo Conaci e pelo Banco Mundial.⁷

Esse alinhamento com as normas do IIA e com as melhores práticas de auditoria têm um impacto positivo na melhoria dos processos institucionais de governança, gerenciamento de riscos e controle interno da gestão do Poder Executivo do Estado de Mato Grosso.

⁵ Disponível em: <https://www.saude.mt.gov.br/noticia/1114/cge-e-ses-firmam-parceria-para-reduzir-pagamentos-indenizatorios>.

⁶ Disponível em: <https://www.cge.mt.gov.br/w/cge-capacita-servidores-da-ses-sobre-legisla%C3%A7%C3%A3o-de-contrata%C3%A7%C3%B5es-na-administra%C3%A7%C3%A3o-p%C3%BAblica>.

⁷ Disponível em: <https://conaci.org.br/noticias/cge-mt-recebe-certificacao-nivel-2-em-modelo-internacional-de-auditoria/>.

2.8 OBJETOS DA CONSULTORIA: GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLE INTERNO NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

A consultoria na área de contratações públicas vai muito além de regras e procedimentos. Ela existe para ajudar gestores a tomar decisões mais seguras e inteligentes, garantindo que os recursos públicos sejam bem aplicados e que os processos sejam mais transparentes e eficientes. Ao integrar governança, gestão de riscos e controle interno, essa atuação se torna um apoio estratégico, permitindo que as contratações atendam, de fato, às necessidades da administração pública e, mais importante, da sociedade.

2.8.1 METAPROCESSO DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

As licitações públicas constituem o processo pelo qual os órgãos e as entidades da administração pública adquirem bens e serviços, obras e serviços de engenharia, alienações para atender às suas necessidades, garantindo a continuidade do serviço público e o atendimento às demandas da sociedade. Não se pretende, neste capítulo, esgotar o assunto, mas, sim, exemplificar os principais tópicos das fases das contratações públicas.

A Constituição Federal, em seu artigo 37, inciso XXI, da CF/1988, estabelece que as contratações públicas deverão ser contratadas mediante licitação prévia:

ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações (Brasil, 1988).

No inciso XXVII, art. 22, da Constituição Federal de 1988, está previsto que compete privativamente à União legislar sobre “normas gerais” de licitação e contratos administrativos. Nesse contexto, a União editou a Lei n.º 14.133 de 1º de abril de 2021, também conhecida como Nova Lei de Licitação e Contratos Administrativos (NLLC). Essa lei substituiu a Lei n.º 8.666/1993, Lei n.º 10.520/2002 (Lei do pregão e parte

do Regime Diferenciado de Contratações – RDC), Lei n.º 12.462/2011. Vale destacar que este estudo não aborda o regime das empresas estatais, o qual é regido pela Lei n.º 13.303/2016.

Essa nova legislação representa um marco regulatório na modernização dos processos de contratações públicas, priorizando novas diretrizes para assegurar os princípios da eficiência, da transparência e da integridade na gestão de recursos públicos.

Atualmente, existem várias terminologias para definir as etapas do processo de compras, tais como: aquisições de bens e serviços, contratações públicas, compras públicas, contratações públicas e metaprocessos de contratações públicas.

A Lei n.º 14.133/2021 valeu-se da expressão “Licitações e Contratos Administrativos”. O termo aquisições é definido pelo Acórdão 2622/2015-Plenário do TCU (Brasil, 2015) como: “O termo aquisições, na abordagem deste trabalho, se refere à compra de bens, à contratação de obras ou serviços, ou esses em conjunto, com ou sem licitação, com ou sem a formalização de contrato”.

Já a Portaria da SEGES/ME n.º 8.678, de 19 de julho de 2021, art. 2º, inciso IV (Brasil, 2021c), dispõe que o: “metaprocessos de contratação pública: rito integrado pelas fases de planejamento da contratação, seleção do fornecedor e gestão do contrato, e que serve como padrão para que os processos específicos de contratação sejam realizados”.

O TCU também cita o termo metaprocessos de contratação pública como: “agrupamento dos processos de trabalho de planejamento de cada uma das contratações, seleção de fornecedores e gestão de contratos” (Brasil, 2023, p. 126).

Dessa forma, o metaprocessos corresponde à integração de diversos processos, correlacionados entre si, todos com o objetivo comum de formalizar uma aquisição e atender às suas necessidades administrativas, garantindo as melhores condições do mercado. Ele abrange a fase do planejamento, escolha do fornecedor, chegando à gestão do contrato, finalizando na entrega definitiva do objeto.

Entre os avanços dessa legislação, destaca-se a incorporação explícita de temas modernos e atuais, tais como governança, gestão de riscos e controle interno, os quais integram o escopo da atividade de consultoria em auditoria interna governamental. Esses pilares buscam

alinhar os processos de contratações públicas aos princípios constitucionais e às boas práticas da administração pública. Nesse contexto, este estudo optou por adotar o conceito de metaprocessos.

2.8.1.1 FASE DE PLANEJAMENTO

A fase preparatória da licitação é caracterizada pelo planejamento das contratações públicas e está previsto como princípio administrativo no art. 5º, da NLLC, e deve ser compatível com o Plano de Contratações Anual (PCA).

Planejar significa adotar métodos científicos e definir a melhor solução para a administração pública, garantindo a satisfação de suas necessidades e das demandas da sociedade. A doutrina jurídica também convencionou chamar de fase interna, fase instrutória ou fase de planejamento da contratação, sendo essa etapa anterior ao ato convocatório da licitação e que se finaliza com a publicação do edital.

Para Santos (2023, p. 85), o planejamento da contratação pública: “(...) é o conjunto de atos preparatórios, praticados sob o regime principiológico de direito público e orientados para configurar a avença mais satisfatória para atender uma necessidade pública por meio da colaboração de particulares”.

E ainda, segundo o autor (Santos, 2023, p. 86-87), a escolha da melhor opção deve atender ao interesse público, considerando as soluções apresentadas. Contudo, essa escolha exige ponderação, pois deve considerar o princípio da razoabilidade, ou seja, na decisão, deve prevalecer o bom senso, a prudência, o bom juízo, a cautela e a inteligência. Já o princípio da proporcionalidade deve assegurar a medida justa entre a conduta e o resultado da decisão.

A deflagração do processo de contratação pública inicia-se com a identificação de uma necessidade pelo setor requisitante, que formulará o Documento de Formalização de Demanda (DFD), devidamente fundamentado e justificado e encaminhá-lo para a autoridade competente, a qual, uma vez aprovado e compatível com o orçamento, será incluído no Plano Anual de Contratações (PAC), conforme o art. 12, VII, §1º, da Lei n.º 14.133/2021.

O Plano Anual de Contratações é um instrumento de governança, com o objetivo de consolidar as previsões de aquisições e contratações pretendidas pelos órgãos e pelas entidades para o ano

seguinte, com base em um processo prévio de consulta às necessidades dos setores requisitantes (Amorim, 2021, p. 68).

Nesse contexto, a NLLC estabelece que as contratações públicas devem ser planejadas de acordo com as despesas previstas, assegurando que a administração pública disponha de recursos financeiros para atender às suas necessidades, garantindo a melhor estratégia e alinhado com os objetivos institucionais.

A fase de planejamento, a qual envolve a identificação das necessidades da administração pública, previstas no art. 18 e incisos da NLLC, destaca-se alguns pontos:

- a) Estudo Técnico Preliminar (ETP) (art. 18, I, da Lei n.º 14.133/2021): documento constituído na primeira etapa do planejamento da contratação pública, visa atender ao interesse público e definir a melhor solução. Além disso, serve como base para a elaboração do termo de referência ou projeto básico, caso se conclua pela viabilidade da contratação (Brasil, 2021). A equipe de planejamento deverá considerar os elementos mínimos previstos no art. 18, § 2º, que trata dos elementos previstos nos incisos I, IV, VI, VIII e XIII. Também deve considerar todas as questões mercadológicas, técnicas e de gestão, com a descrição detalhada da necessidade da administração pública.**
- b) A pesquisa de preços: documento que pode ser elaborado simultaneamente com o ETP para estimar o valor da contratação, incluindo os preços unitários referenciais, das memórias de cálculo e os documentos que lhe dão suporte à estimativa. Essa fase é crucial para que o órgão ou entidade avalie a decisão sobre a viabilidade da contratação, considerando a disponibilidade orçamentária (Art. 18, IV, NLLC).**
- c) Análise de riscos: ferramenta destinada à análise de riscos identificáveis, permitindo a avaliação de fatores que podem impactar na licitação e na contratação (Art. 18, X, NLLC).**
- d) Além dos documentos citados, o termo de referência (TR) ou projeto básico (PB): é documento com a melhor solução técnica escolhida pela equipe de planejamento, servindo de suporte para a elaboração do edital ou para contratação direta (Art. 6º, XXIII, NLLC).**

Após a análise de legalidade pela assessoria jurídica da minuta do edital e sua aprovação pela autoridade competente, para fins de publicação no Diário Oficial, encerram-se a fase interna. A elaboração do edital e da minuta do contrato são instrumentos fundamentais para garantir o sucesso da licitação e da boa execução contratual na fase de planejamento.

2.8.1.2 FASE: SELEÇÃO DO FORNECEDOR

O objetivo da licitação é assegurar que a proposta mais qualificada, com melhor ciclo de vida do objeto, gere melhor resultado contratual e proporcionar vantajosidade para a Administração Pública.

Resumindo, o que a administração pública busca é a vantajosidade, conceito introduzido pela doutrina do direito administrativo. Isso significa dizer que a contratação deve ser a mais benéfica para o órgão ou entidade, não apenas em termos de menor preço, mas também considerando fatores como qualidade, eficiência e sustentabilidade.

Nos ensinamentos de Santos (2023, p. 29), o dever constitucional de licitar é dividido em duas vertentes:

- a) dever de selecionar alguém para contratar por intermédio de processo licitatório prévio ou de processo de contratação direta, nos termos da Lei;
- b) dever de não impedir, sem motivação legítima, alguém de disputar uma oportunidade contratual com a Administração Pública (fixando requisitos de participação ilegítimos, por exemplo).

Para Charles, Camelo e Nóbrega (2024, p. 74), o processo licitatório tem o objetivo de proteger a administração pública de qualquer conflito de interesse por parte dos agentes públicos, evitando a assimetria de informações e qualquer conflito de agência (problema do agente x principal). Ainda segundo os autores (2024, p. 74-75), o processo licitatório deve conter informações necessárias e precisas, além de ser bem estruturado para evitar ineficiências, garantindo o melhor preço e as melhores condições para a administração pública.

A fase do processo escolha do fornecedor inicia-se com a publicação do edital com a melhor solução contratual, sendo realizado por meio das seguintes modalidades licitatórias previstas no art. 28 da Lei n.º 14.133/2021:

- a) **Concorrência:** modalidade utilizada para contratações de grande vulto ou de maior complexidade, principalmente para contratações bens, serviços especiais e de obras e serviços comuns e especiais de engenharia previsto no art. 6º, XXXVIII, NLLC). Podem participar quaisquer interessados que comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital, sendo a disputa baseada no menor preço, técnica e preço; melhor técnica ou conteúdo artístico, maior retorno econômico ou maior desconto, conforme o caso;
- b) **Pregão:** utilizada para a aquisição de bens e serviços comuns ou padronizados, previstos no do art. 6º inciso XLI, da NLLC. O certame é realizado por pregão eletrônico, considerada a regra de ouro e, excepcionalmente, na forma presencial, desde que amplamente justificada, sendo a disputa baseada no menor preço, ou maior desconto.
- c) **Diálogo Competitivo:** o art. 6º, XLII, da NLLC traz o seu conceito desta modalidade em que a administração pública desenvolve diálogo com os licitantes selecionados, mediante critérios objetivos para desenvolver uma ou mais alternativas que atendam às suas necessidades, sendo que os licitantes devem apresentarem proposta final após o encerramento do processo. Esta modalidade aplica-se quando não há condições de solucioná-las internamente ou com as soluções existentes no mercado. Nesse caso, busca-se dialogar com o setor privado para definir especificações técnicas que atendam a uma necessidade específica.
- d) **Concurso:** modalidade utilizada para a escolha de trabalhos técnicos ou científicos, como projetos arquitetônicos, produções intelectuais de natureza técnica ou artística, mediante a instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores (art. 6º, XXXIX, NLLC).
- e) **Leilão:** modalidade de licitação destinada à alienação de bens móveis inservíveis à administração pública e bens imóveis que não sejam mais necessários à administração (art. 6º, XL, NLLC).

O agente público responsável pela fase escolha do fornecedor é agente de contratação ou comissão de licitação, servidores efetivos ou empregados públicos dos quadros permanentes da administração pública, auxiliado pela equipe de apoio. No caso de modalidade de pregão, há a figura do pregoeiro, enquanto o leiloeiro é o agente responsável para a modalidade de leilão.

Os modos de disputa poderão ser adotados de forma isolada ou conjunta: i) abertos para as hipóteses em que os licitantes apresentam as suas propostas por meio de lances públicos e sucessivos, crescentes ou decrescentes; ii) fechados: quando as propostas permanecerem em sigilo até a data e hora designadas para sua divulgação.

O julgamento das propostas será realizado de acordo com o modo de disputa, previsão nos artigos 34 a 39, com os critérios do art. 33, da NLLC: menor preço, maior desconto, maior oferta ou maior retorno econômico, conforme o modo de disputa. No caso de leilão, aplica-se o critério de maior lance.

Os procedimentos auxiliares, previstos no art. 78, incisos I ao V, da NLLC, têm o propósito de agilizar os processos de licitação e contratação e, assim, promover a eficiência e economicidade (Brasil, 2023, p. 615). Assim, o agente público, conforme a modalidade licitatória, poderá optar pelos procedimentos auxiliares, de acordo com as necessidades específicas, a natureza do objeto a ser contratado e as condições de mercado.

- a) Credenciamento:** permite selecionar previamente interessados aptos a participar de futuras contratações, garantindo que somente agentes qualificados participem do certame (art. 78 da Lei n.º 14.133/2021).
- b) Pré-qualificação:** procedimento para avaliar se os concorrentes têm capacidade técnica, financeira e operacional, fornecendo uma lista de fornecedores aptos a competir a licitação (art. 80 da Lei n.º 14.133/2021).
- c) Procedimento de manifestação de interesse (PMI):** trata-se de um chamamento público, por meio de edital, para que interessados atendam à convocação e apresentem propostas ou estudos que possam contribuir para uma solução inovadora para questões de relevância pública, mas de acordo com o regulamento (art. 81, Lei n.º 14.133/2021).
- d) Sistema de registro de preços:** ferramenta que padroniza preços e condições para futuras contratações, agilizando os processos e promovendo maior economicidade e agilidade nos processos (art. 82, Lei n.º 14.133/2021).
- e) Registro cadastral:** procedimento que mantém atualizados os dados dos potenciais fornecedores, facilitando a identificação de empresas qualificadas para os certames (art. 87 da Lei n.º 14.133/2021).

O art. 37, XXI, da CF/1988, admite exceções ao processo licitatório. Dessa forma, permite processos de contratação direta, por inexigibilidade ou dispensa de licitação, em situações excepcionais previstas nos artigos 72 ao 75.

A fase de escolha do fornecedor encerra-se com a homologação do resultado do certame licitatório pela autoridade competente, validando os resultados do processo licitatório e autorizando a celebração do instrumento contratual com o vencedor do certame.

2.8.1.3 FASE: GESTÃO CONTRATUAL

A gestão do contrato é uma das três fases estruturais do metaprocessos de contratações públicas e trata da gestão e execução contratual, conforme previsto na NLLC. Essa fase inicia-se com a assinatura do instrumento contratual e sua publicação, resultando em direitos e obrigações para ambas as partes.

Os contratos administrativos regulam-se pelas suas cláusulas e pelos preceitos do direito público e, supletivamente, aplicam-se os princípios do direito geral dos contratos e as disposições do direito privado, conforme o disposto na Lei n.º 14.133/2021.

A formalização do contrato é a regra, mas pode ser substituído por outro instrumento hábil, como carta-contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço (Lei n.º 14.133/2021, art. 95, caput e incisos I e II). Isso ocorre em situações específicas, tais como: dispensa em razão do valor, compras com entrega imediata até 30 dias, desde que não resulte em obrigações futuras ou assistência técnica.

Segundo o TCU (Brasil, 2023, p. 798), durante o processo engloba a execução do contrato, e acompanhamento fiscalizador e ocorre os seguintes procedimentos:

(...) execução do contrato, quando ocorre a fiscalização da execução, a gestão do contrato e o recebimento do objeto; eventuais alterações contratuais, que podem abranger o reequilíbrio do contrato (reajuste, repactuação e revisão), quando for o caso; e extinção do contrato, todas comentadas a seguir.

Além dos aspectos mencionados, é importante destacar que, caso previsto no edital, poderá ser exigido o seguro-garantia, a fim de

assegurar a execução adequada do contrato. Essas garantias, previstas no art. 96, § 1º, da Lei n.º 14.133/2021, visam garantir o fiel cumprimento das cláusulas contratuais, inclusive de multas ou prejuízos e as indenizações decorrentes de inadimplemento.

O art. 13 do Decreto n.º 1.525/2023 define que o objetivo da gestão contratual é garantir a disponibilidade do bem, serviço ou locação às unidades administrativas, de forma adequada às exigências contratuais dos órgãos ou entidades.

No entanto, antes da assinatura do contrato, algumas providências são necessárias por parte da administração pública, tais como: garantir logística, capacitações do fiscal e do gestor do contrato, verificar se há pessoal qualificado para recebimento do objeto.

Nessa etapa, o responsável pela gestão do contrato processo contratual é o agente público denominado gestor do contrato. Embora a NLLC não faça uma referência direta ao gestor do contrato, o Decreto n.º 1.525/2022 atribui a esse agente um papel relevante previsto no art. 14, sendo responsável pela gestão administrativa do contrato celebrado com o órgão ou entidade.

O gestor do contrato será o responsável pelas decisões sobre as alterações, renovações ou prorrogações contratuais, sobre a realização de novos procedimentos licitatórios ou contratação direta, ou suspensão da entrega de bens. Entre outras atribuições, tem a responsabilidade de coordenar os fiscais de contratos, acompanhar os seus registros de medições e dirimir dúvidas a respeito da fiscalização, entre outras atribuições previstas no decreto.

Entre as prerrogativas da administração pública, previstas no art. 104, III, da Lei n.º 14.133/2021, encontra-se a fiscalização do contrato, reforçando a supremacia do interesse público sobre o particular. A fiscalização do contrato é o acompanhamento e o monitoramento da execução contratual, a serem realizados por agente público, cuja função é verificar o fiel cumprimento do objeto que foi pactuado de forma eficiente e eficaz.

Cabe à autoridade máxima do órgão ou entidade o dever de nomear um ou mais servidores públicos como fiscais do contrato, além de seus substitutos, os quais representarão a administração pública perante o contratado enquanto durar a vigência contratual, conforme o art. 117 da Lei n.º 14.133/2021.

Dependendo da complexidade e do volume do contrato, poderão ser nomeados fiscais técnicos, administrativos, setoriais e de pesquisa junto ao público usuário do objeto. Por sua vez, cabe ao contratado nomear um preposto para representá-lo durante a execução contratual. A norma também permite a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo com informações pertinentes ao desempenho dessa função.

No processo de execução do contrato, o objeto será recebido provisoriamente pelo fiscal do contrato. No caso de obras ou serviços, esse recebimento deve ocorrer mediante termo detalhado, permitindo a verificação do cumprimento integral dos requisitos contratuais. Se o recebimento provisório for de compras, esse será realizado de forma sumária, com posterior verificação da conformidade do material.

Para o recebimento definitivo do objeto, a autoridade competente deverá designar um servidor ou uma comissão, seguindo as mesmas exigências do termo do recebimento provisório.

A fase de execução do metaprocessos abordou os principais tópicos, desde a formalização e publicação do contrato até a sua extinção. Embora este estudo não tenha a pretensão de esgotar o assunto, buscou-se demonstrar os principais processos dentro da fase de gestão de contratos, etapa primordial para a garantia da eficiência e eficácia das contratações públicas.

2.8.2 MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

O modelo Três Linhas foi instituído na Declaração de Posicionamento do Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA (2020), alterando o termo antigo “Três Linhas de Defesa”. Ele foi criado com o objetivo de definir claramente os papéis e as responsabilidades, proporcionando melhorias na comunicação e na tomada de decisões, além de aprimorar a dinâmica e esclarecer processos de gestão de riscos e governança das organizações.

Esse modelo foi desenvolvido para ajudar as organizações a atingirem seus objetivos e a identificar as estruturas e processos necessários (IIA, 2020, p. 1). Ele também é baseado em princípios fundamentais, como a definição dos papéis da governança e das linhas de defesa, a independência da auditoria e a comunicação eficaz entre

os agentes envolvidos. Esses elementos favorecem a cooperação e a colaboração, com garantia da confiança na tomada de decisões baseada em riscos (IIA, 2020, p. 3-4).

A definição dos papéis das três linhas, de acordo com o IIA (2020, p. 5-6), é compreendida da seguinte maneira:

- a) Primeira linha: Liderar e dirigir ações (incluindo gerenciamento de riscos) e aplicação de recursos para atingir os objetivos da organização. Manter um diálogo contínuo com o órgão de governança e reportar: resultados planejados, reais e esperados, vinculados aos objetivos da organização; e riscos. Estabelecer e manter estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de operações e riscos (incluindo controle interno). Garantir a conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.
- b) Segunda Linha: fornecer expertise e apoio aos questionamentos do gerenciamento de riscos; incluindo:
 - Desenvolvimento, implantação e melhoria contínua das práticas de gerenciamento de riscos (incluindo controle interno) nos níveis de processo, sistemas e entidade.
 - O atingimento dos objetivos de gerenciamento de riscos, como: conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade.
 Fornecer análises e reportar sobre a adequação e eficácia do gerenciamento de riscos (incluindo controle interno).
- c) Terceira Linha: Avaliação e assessoria independente e objetiva sobre os possíveis questionamentos.

A primeira linha é composta pelos gestores operacionais; a segunda linha, pela gestão de riscos; e a terceira linha, pela auditoria interna, garantindo, desse modo, uma divisão clara de responsabilidades e promovendo um ambiente de governança estruturado.

A Lei n.º 14.133/2021, no art. 169, inclui o modelo das Três Linhas de Defesa, inspirado do Institute of Internal Auditors (IIA) e reforçou a necessidade de práticas preventivas e contínuas nas contratações públicas.

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:

- I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade;
- II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade;
- III - terceira linha de defesa, integrada pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo tribunal de contas (Brasil, 2021)

O *caput* do artigo destaca que as contratações públicas devem estar fundamentadas em gestão de riscos e controle preventivo, garantindo um ambiente íntegro e confiável e juridicamente seguro para os envolvidos no processo.

A Lei n.º 14.133/2021, ao estabelecer diretrizes para as contratações públicas, fortaleceu os mecanismos de governança, gestão de riscos e controle, alinhando-se às normas internacionais e às melhores práticas adotadas mundialmente. Nesse contexto, a estrutura do das Três Linhas de Defesa permite contribuir para aumentar a segurança, a eficiência e a conformidade dos processos de contratações públicas.

A implementação desse modelo é de responsabilidade da alta administração da entidade, que deverá levar em consideração o custo-benefício das medidas adotadas, garantindo que as estratégias sejam íntegras, razoáveis e proporcionais aos riscos envolvidos.

A inteligência do art. 169, § 3º, da Lei n.º 14.133/2021, impõe que os servidores de todas as linhas de defesa, ao constatarem simples impropriedades formais, deverão adotar medidas corretivas imediatas, a fim de mitigar os riscos e evitar reincidências. Esse processo prioriza o aperfeiçoamento dos controles preventivos e reforça a necessidade de capacitação para todos os agentes públicos envolvidos.

Caso a irregularidade cause prejuízos à administração pública, além de manter e reforçar o controle e promover a capacitação, deverão adotar medidas imediatas para apuração das infrações administrativas, garantindo que seja observado: a segregação de funções; a individualização das condutas; e o encaminhamento dos autos e demais documentos para o Ministério Público para fins de apuração. Na Figura 3, são detalhadas as responsabilidades e as principais funções de cada linha de defesa, no contexto das contratações públicas (Brasil, 2021):

Figura 3 – Três Linhas de Defesa da Lei n.º 14.133/2021

Linha de Defesa	Responsáveis	Principais Funções
1ª Linha - Gestão Operacional	Integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na estrutura de governança do órgão ou entidade;	Elaborar Estudos Técnicos Preliminares (ETP), realizar pesquisas de preços, executar e fiscalizar contratos, entrega de produtos e/ou serviços aos clientes da organização, incluindo funções de apoio
2ª Linha - Controle e Conformidade	Integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade;	Monitorar a conformidade dos processos, mapear riscos, elaborar normativos internos e realizar auditorias internas.
3ª Linha - Auditoria Interna e Controle Externo	Órgãos de controle interno (CGU, CGEs, CGE/MT), Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunais de Contas Estaduais TCE/MT e Municipais (TCEs e TCMs).	Fiscalizar processos de contratação, emitir recomendações e sanções, conduzir auditorias externas e avaliar riscos sistêmicos.

Fonte: elaboração própria (adaptado) do órgão central do Sistema de Controle Interno partir do art. 314, do Decreto n.º 1.525/2022 e do art. 169 da Lei n.º 14.133/2021.
Obs.: na 3ª linha foram citados só os responsáveis pelo controle do Poder Executivo.

Segundo Santos (2023, p. 424), além das funções já mencionadas, algumas atividades da primeira linha de defesa nos processos de contratações públicas incluem, além dos citados na Figura 3, as seguintes funções de agentes públicos:

- i - funções na fase de planejamento: servidores que integram a equipe de processos de planejamento na fase preparatória;
- ii - fase da seleção do prestador ou fornecedor: realizada pelos agentes de contratação, pregoeiros, integrantes da comissão de apoio;
- iii - fase de gestão e execução do contrato: funções de gestor e fiscais de contrato, agentes que compõem a comissão de recebimento provisório e definitivo.

A segunda linha de defesa é composta pelo controle interno de cada órgão ou entidade, sendo responsável pelo acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e pela unidade de assessoramento jurídico que realiza o controle de juridicidade. Já a terceira linha de defesa é composta pelos órgãos centrais de controle interno de cada Poder e os Tribunais de Contas, que exercem o controle externo das contratações públicas.

A NLLC não acompanhou a alteração do termo do modelo pelo IIA (2020) “Três das Linhas” e manteve a expressão antiga “Três Linhas de Defesa”. Para Santos (2023, p. 423) a expressão “linhas de defesa” não é adequada por não haver qualquer atribuição de defesa, mas sim, uma

conduta proativa dos servidores com destino às funções de compliance, que ao atual modelo carece de várias adaptações.

O Modelo de Três Linhas do IIA pode contribuir para o fortalecimento dos processos e das estruturas, tornando-os mais sólidos nas contratações públicas, proporcionando uma maior segurança jurídica, eficiência e transparência nos processos administrativos.

2.8.3 GOVERNANÇA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

A governança tem um papel importante no setor público, com objetivos em várias áreas, mas o principal deles é melhorar o bem-estar da população.

Apesar disso, conceituar o tema da governança pública não é tarefa simples, pois há diversos conceitos aplicáveis às organizações, coexistindo nos setores privado e público (Cavalcante; Pires, 2018, p. 5). Para Humberto Martins e Caio Marini (2014, p. 43), “a governança pública tem sido proclamada como um novo paradigma, distinto da nova gestão pública e da administração pública burocrática ortodoxa”.

O IIA (2017, p. 18) define governança como a “Combinação de processos e estruturas implantadas pelo conselho para informar, dirigir, gerenciar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos”. No entanto, esses processos e estruturas têm uma enorme gama de variáveis para o atingimento desses objetivos, como regulamentos, leis, fornecer serviços etc.

Segundo a International Federation of Accountants – IFAC (2013, p. 10), a função da governança, no setor público, é dar garantias para que as entidades alcancem seus objetivos de acordo com o interesse público. Já o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2023, p. 17) construiu a definição de governança como:

Governança corporativa é um sistema formado por princípios, regras, estruturas e processos pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral. Esse sistema baliza a atuação dos agentes de governança e demais indivíduos de uma organização na busca pelo equilíbrio entre os interesses de todas as partes, contribuindo positivamente para a sociedade e para o meio ambiente.

O Decreto n.º 9.203/2017, em seu art. 2º, define a governança na administração pública, como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (Brasil, 2017).

A governança, com foco nas organizações públicas, visa superar desafios conhecidos como o “principal-agente” ou “conflito de agência” (Brasil, 2023, p. 5). Nessa relação, quando o agente (administrador) recebe autoridade e recursos do principal (proprietário), adquire maior controle sobre informações e decisões do que está sendo administrado. Isso lhe dá uma vantagem e pode levá-lo a agir em seu benefício próprio em detrimento dos interesses do principal (Brasil, 2023, p. 5).

A Figura 4, a seguir, apresenta o sistema de governança do setor público conforme o Referencial Básico do TCU:



Fonte: TCU (Brasil, 2020, p. 39).

A estrutura de governança é representada na Figura 4, confirma a necessidade de que as suas práticas sejam implementadas por instâncias de governança específicas, as quais podem ser divididas em instância administrativa, processos de trabalho, instrumentos de trabalho e fluxos de decisão.

Para que a governança seja eficaz e cumpra os seus objetivos essenciais de forma satisfatória, devem ser empregados os mecanismos de liderança, estratégia e controle. Assim, a governança das aquisições deve estar alinhada às políticas públicas, utilização eficiente de recursos, otimizar a disponibilidade e o desempenho dos objetos adquiridos, mitigar os riscos, auxiliar a tomada de decisão e

assegurar o cumprimento dos papéis e responsabilidades e a transparência (Acórdão 1545/16 – Plenário – TCU) (Brasil, 2016b).

A seguir, são destacados os mecanismos e as práticas de governança na função de contratações públicas (Brasil, 2023, p. 10-11):

- a) Mecanismo de liderança: A governança nas contratações públicas deve estabelecer práticas de compromisso com a integridade nas contratações, apoiando e orientando a conduta ética, compliance e as boas práticas. Além disso, deve estabelecer um modelo de governança e promover a capacidade de liderança.
- b) Mecanismo de estratégia: Inclui as práticas de gestão de riscos nas contratações públicas. Para isso, deve estabelecer diretrizes claras de gestão de riscos na função de contratações e específica para cada contrato, além de promover a gestão estratégica das contratações com a definição de um modelo de gestão, orientação, e com a aprovação de instrumentos de planejamento e monitoramento contínuo no desempenho das contratações.
- c) Mecanismo de controle: A governança deve adotar práticas de transparência, accountability e assegurar que a auditoria interna adicione valor à função de contratação.

Quanto às atividades básicas de governança, essas envolvem três atividades principais: avaliar, direcionar e monitorar, conforme destacado pelo Tribunal de Contas da União, (Brasil, 2020, p. 17-18):

Avaliar o cenário, baseado em evidências obtidas, o ambiente de trabalho, as alternativas e resultados. O governo ao perceber e detectar quais são necessidades da sociedade, deve verificar a disponibilidade financeira, antes de pôr em prática;
Direcionar, priorizar e orientar os planos, as políticas públicas, as funções dentro da organização, sempre alinhado com as partes interessadas (*stakeholders*);
Monitorar os resultados alcançados, o desempenho e cumprimentos das políticas públicas, de acordo com as metas.

O TCU estruturou e organizou a governança organizacional pública, incluindo práticas para cada mecanismo de governança (Brasil, 2020, p. 52):

Figura 5 – Mecanismos e práticas da governança



Fonte: TCU (Brasil, 2020, p. 52).

Os mecanismos utilizados pela alta administração, são: liderança relacionada à parte humana, como a capacidade de conduzir a organização aplicando condições de ética, responsabilidade, atribuições e visão estratégica; na estratégica são estabelecidos os objetivos do negócio com a missão, visão e valores (COSO, 2017, p. 2), além de estabelecer um monitoramento contínuo dos resultados e desempenho que a organização pretende alcançar; o controle é a promoção da transparência, *accountability*, com avaliações da satisfação das partes interessadas, e por fim, avaliar a efetividade da auditoria interna, se esta consegue atingir com os seus objetivos de agregar valor. Os mecanismos e as práticas descritas buscam consolidar a governança nas contratações públicas, alinhando-se à formalização prevista na Lei n.º 14.133/2021 e à jurisprudência do TCU.

A governança das contratações públicas tem como fio condutor, assegurar a eficiência e eficácia e a adoção de mecanismos que permitam agregar valor às operações. De acordo com Santos (2023, p. 52), os objetivos de governança dividem-se em específicos, relacionados à satisfação que deu causa ao contrato, e os especiais, que são aqueles definidos no art. 11, caput, da Lei n.º 14.133/2021.

Os objetivos da governança das contratações citados pelo autor referem-se ao art. 11, caput, da Lei n.º 14.133/2021 (Brasil, 2021), como responsabilidade da alta administração que se alinha com o conceito do TCU:

Art. 11. O processo licitatório tem por objetivos:

- I – assegurar a seleção da proposta apta a gerar o resultado de contratação mais vantajoso para a Administração Pública, inclusive no que se refere ao ciclo de vida do objeto;
- II – assegurar tratamento isonômico entre os licitantes, bem como a justa competição;
- III – evitar contratações com sobrepreço ou com preços manifestamente inexequíveis e superfaturamento na execução dos contratos;
- IV – incentivar a inovação e o desenvolvimento nacional sustentável.

Parágrafo único. A alta administração do órgão ou entidade é responsável pela governança das contratações e deve implementar processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no caput deste artigo, promover um ambiente íntegro e confiável, assegurar o alinhamento das contratações ao planejamento estratégico e às leis orçamentárias e promover eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações.

A NLLC, no parágrafo único do artigo supracitado, incorporou à agenda da governança das contratações e direcionou à alta administração a responsabilidade de implementar estruturas e processos, na gestão de riscos e controles internos, com o intuito de promover um ambiente íntegro e confiável, além de estimular as boas práticas de gestão.

Antes da NLLC entrar em vigor, o TCU, no Acórdão 2622/2015-Plenário, já definia os objetivos que a instituição precisava alcançar nas contratações públicas, (Brasil, 2015):

- 23. De forma mais detalhada, a governança das aquisições tem por objetivo:
 - 23.1. alinhar as políticas e as estratégias de gestão das aquisições às prioridades do negócio da organização em prol de resultados;
 - 23.2. assegurar a utilização eficiente de recursos;
 - 23.3. otimizar a disponibilidade e o desempenho dos objetos adquiridos;
 - 23.4. mitigar riscos nas aquisições;
 - 23.5. auxiliar a tomada de decisão sobre aquisições;
 - 23.6. assegurar o cumprimento dos papéis e das responsabilidades, e a transparência dos resultados na função aquisição.

A Portaria SEGES/ME n.º 8.678/2021, art. 6º (Brasil, 2021), dispõe de nove instrumentos de governança nas contratações públicas para

fortalecimento da gestão, garantia de transparência e conformidade com os princípios da administração pública:

- I - Plano Diretor de Logística Sustentável - PLS;
- II - Plano de Contratações Anual;
- III - Política de gestão de estoques;
- IV - Política de compras compartilhadas;
- V - Gestão por competências;
- VI - Política de interação com o mercado;
- VII - Gestão de riscos e controle preventivo;
- VIII - Diretrizes para a gestão dos contratos; e
- IX - Definição de estrutura da área de contratações públicas.

Santos (2023, p. 53) aponta, entre outros, quais são os deveres fundamentais que devem ser designados pela alta administração: dever de capacitação e aperfeiçoamento nas funções inerentes aos processos de contratações públicas, normatização adequada, provimento de recursos materiais e a implementação de estruturas e processos de governança, inclusive de gestão de riscos e controles internos.

Segundo o TCU, as organizações internacionais, como IBGC, GAO e OCDE, reforçam que a governança tem o papel fundamental para definir diretrizes e o estabelecimento da gestão de riscos das contratações, mas planejar, executar e controlar é função da gestão, já o controle da gestão é função da governança que deve monitorar a gestão quanto ao cumprimento das diretrizes implementadas (Acórdão 2622/2015-Plenário) (Brasil, 2015). Nesse contexto, convém diferenciar a função da governança da função da gestão de compras públicas, evidenciadas na Figura 6 a seguir:



Fonte: TCU (Brasil, 2020, p. 17).

Enquanto a governança exerce um papel direcionador, com a preocupação pela qualidade do processo decisório e sua efetividade, a

gestão é a função realizadora, com atividades básicas de planejar, executar e controlar, pois recebe a decisão da alta administração ou dos *stakeholders* e se foca na eficácia e na eficiência (Brasil, 2020, p. 17).

A governança nas contratações públicas é um instrumento essencial para garantir que os recursos públicos sejam empregados da melhor forma e com entrega de serviços de qualidade à sociedade.

2.8.4 GESTÃO DE RISCOS NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

A gestão de riscos é um dos pilares essenciais da governança pública, alinhada aos cinco componentes do COSO-ERM (2017, p.2): governança e cultura, estratégia e definição de objetivos, desempenho, revisão e melhoria, informação, comunicação e relatórios. Assim, é fundamental que a política de gerenciamento de riscos seja implementada pela alta administração como forma de proteger o patrimônio governamental contra eventos que possam inviabilizar os objetivos da instituição, além de tornar os processos mais eficientes. No entanto, o assunto da gestão de riscos é amplo e abrange diversas abordagens.

A CGE/MT destaca que a responsabilidade na gestão de riscos é da “alta administração ou do conselho, e deve alcançar toda a organização, contemplando a identificação, a análise, a avaliação, o tratamento, o monitoramento e a comunicação dos riscos a que a Unidade Auditada está exposta” (Mato Grosso, 2023, p. 23).

A alta administração é responsável pela implementação de estruturas e processos de gestão de riscos em todos os níveis organizacionais, além da definição de políticas públicas, enfatiza-se que a responsabilização seja atribuída e comunicada a todos os níveis da organização (ABNT, 2018, p. 7). Assim, a alta administração, na gestão de riscos, deve dialogar mais com as partes envolvidas com o propósito de obter vantagem competitiva (COSO, 2017, p.1)

É importante a adoção de ferramentas que permitam o acompanhamento das práticas de gerenciamento de riscos nos processos administrativos. Essa gestão deve ser empregada pela governança a fim de que seja possível identificar, analisar e avaliar os riscos de forma adequada aos objetivos e à estrutura das instituições.

Entre a norma mais utilizada no Brasil para a estruturação e avaliação de riscos no setor público, cita-se a ABNT NBR ISO:31000:2018 e o framework mais usado o COSO-ERM (2004, traduzido em 2007, também conhecido como COSO II, e atualizado em 2017).

A ABNT (2018) conceitua que “risco é o efeito da incerteza nos objetivos da organização”. Para o COSO (2007, p. 4), os eventos que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir que as organizações criem valor ou até mesmo destruam o valor existente. Por outro lado, existem riscos positivos ou oportunidades que podem contrabalançar com os negativos ou até mesmo gerar oportunidades que impactem favoravelmente nos objetivos da organização (COSO, 2007, p. 4).

Dentro desse mesmo raciocínio, a CGE/MT, com relação à gestão de riscos, destaca que “Os riscos podem ser considerados como eventos ou condições incertas que, caso ocorram, podem gerar impactos negativos (ameaças) ou positivos (oportunidades) para a instituição” (2023, p. 13).

A metodologia a ser aplicada consiste essencialmente na designação da equipe que realizará os trabalhos e na seleção do principal *framework*. A etapa seguinte é sugerida na Figura 7, conforme o ISO 31000:2018 (ABNT, 2018, p. 9).

Figura 7 – Processo de gestão de riscos



Fonte: ISO 31000:2018, ABNT (NBR ISO 31000)

Explicando que a figura 7 representa o processo de gestão de riscos de forma sistemática, integrada a governança e tomada de

decisão e que pode ser aplicado nos níveis estratégico, operacional, de programas e ou de projetos (ABNT, 2018, p. 9).

O processo envolve o escopo, contexto e critério. A fase do processo de avaliação de riscos trata da identificação com o levantamento de eventos que possam comprometer o alcance dos objetivos. Na análise de riscos, consiste em descrever suas fontes, causas e consequências, deve se verificar o nível de gravidade dos riscos, calculado com base na probabilidade de sua ocorrência e o impacto dos riscos identificados nos objetivos a serem alcançados entre outros efeitos que podem ser considerados (Brasil, 2023, p. 23). A avaliação dos riscos é a comparação dos resultados da análise com os critérios definidos para a tomada de decisão quais riscos devem ser tratados.

Outra etapa presente na figura 7 é o tratamento de riscos que é a definição das medidas: para mitigar os riscos, transferir, aceitar ou evitar os riscos, podendo ser agrupados em quatro grupos (COSO, 2007, p. 61):

Evitar – Descontinuação das atividades que geram os riscos. Evitar riscos pode implicar a descontinuação de uma linha de produtos, o declínio da expansão em um novo mercado geográfico ou a venda de uma divisão.

Reduzir – São adotadas medidas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos, ou, até mesmo, ambos. Tipicamente, esse procedimento abrange qualquer uma das centenas de decisões do negócio no dia a dia.

Compartilhar – Redução da probabilidade ou do impacto dos riscos pela transferência ou pelo compartilhamento de uma porção do risco. As técnicas comuns compreendem a aquisição de produtos de seguro, a realização de transações de hedging ou a terceirização de uma atividade.

Aceitar – Nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos.

Além disso, há elementos de suporte: comunicação e consulta, monitoramento e análise crítica e registro e relato referentes aos riscos da corporação (ABNT, 2018, p. 9-10-12).

Outro ponto fundamental para a gestão de riscos é a análise do ambiente interno da corporação. Segundo o COSO, essa análise define o ambiente interno da organização e pode fornecer dados importantes sobre quais são os riscos identificados pelo seu pessoal, a filosofia de gerenciamento de riscos, a integridade e os valores éticos (COSO, 2007,

p. 6). Já o COSO-ERM versão atualizada (2017, p. 6) refere-se à governança e cultura quanto aos valores éticos e comportamentos esperados.

Os riscos identificados no processo de contratações, em todas as suas fases, quanto nos processos individuais. Sobre esta última afirmação, nas contratações públicas, a gestão de riscos pode ser abordada em dois níveis distintos: o primeiro é aplicado à função de contratações, e o segundo é direcionado a cada contratação em particular realizada pela organização, com foco no atendimento da necessidade que desencadeou a contratação (Brasil, 2023, p. 24). Após a implementação dos controles do risco inerente, tem o risco residual e deve ser verificado se está dentro do apetite estipulado pela governança.

Para que a gestão de riscos seja bem-sucedida, é necessário que a liderança tenha comprometimento, pois os riscos existem sempre que houver objetivos a serem alcançados. Isso está em conformidade com o que prevê o art. 11, caput, da NLLC. Portanto, os gestores devem concentrar os seus esforços nesses objetivos, na formalização e na estruturação da gestão de riscos, a fim de avaliar, direcionar e monitorar os processos de contratação pública, garantindo um ambiente seguro e confiável.

Na lição de Neibuhr (2024, p. 530), a análise de riscos consiste em um conjunto de providências para identificar e qualificar os riscos, incluindo a previsão de medidas de mitigação para evitá-los e, quando necessário, atenuar os seus efeitos.

Esse conjunto de providências tem o objetivo de proteger os processos de contratações contra eventos ou condições incertas. Esse instrumento permite identificar os riscos que podem impactar nos objetivos a serem alcançados pelas organizações na função de contratações públicas ou em cada contratação.

O Decreto n.º 1.525/2022 dispõe de dois capítulos sobre riscos: o “Gerenciamento de riscos” e “Do gerenciamento de riscos nos contratos para aquisição de bens e prestação de serviços”, destacando a importância que o legislador deu ao tema.

Além disso, o art. 328 determina que o gerenciamento de riscos seja realizado em todas as etapas do processo de contratação. Já o art. 325 do Decreto exige que os órgãos e as entidades estabeleçam a

gestão de riscos e controle preventivo nos processos de contratações públicas (Mato Grosso, 2022):

I- estabelecer diretrizes para a gestão de riscos e o controle preventivo que contemplem os níveis do metaprocessos de contratações, ou seja, integrar as fases de planejamento da contratação, seleção do fornecedor e a gestão do contrato que servirá como padrão para que os processos específicos de contratações sejam realizados.

II - realizar a gestão de riscos e o controle preventivo do metaprocessos de contratações e dos processos específicos de contratação, quando couber, conforme diretrizes de que trata o inciso I;

III - incluir nas atividades de auditoria interna a avaliação da governança, da gestão de riscos e do controle preventivo nas contratações; e

IV - assegurar que os responsáveis pela tomada de decisão, em todos os níveis do órgão ou da entidade, tenham acesso tempestivo às informações relativas aos riscos aos quais está exposto o processo de contratações, inclusive para determinar questões relativas à delegação de competência, se for o caso. (grifo nosso)

O art. 325, inciso II, do Decreto n.º 1.525/2022, trata de assunto semelhante, determinando a realização da gestão de riscos e do controle preventivo no metaprocessos de contratações e dos processos específicos de contratação.

Outra exigência legal, conforme destaca o TCU, é que os responsáveis pelo gerenciamento de riscos sejam formalmente designados dentro de cada processo ou etapa e tenham autoridade para tomar decisões sobre a mitigação dos riscos (Brasil, 2023, p. 25). Nesse contexto, o art. 328, § 7º, e 329, do Decreto n.º 1.525/2022 contém a mesma determinação.

Essa responsabilidade e a análise de riscos devem ser materializadas no documento denominado “mapa de riscos”, elaborado em conjunto com o estudo técnico preliminar, considerando a probabilidade e o impacto de cada risco identificado para cada evento significativo.

A elaboração da análise de riscos é um documento obrigatório e deve preceder todas as contratações, conforme estabelece o art. 18, inciso X, da Lei n.º 14.133/2021. Esse documento deve conter a descrição detalhada dos riscos, incluindo as causas, os eventos e as consequências dos riscos, elementos importantes para auxiliar a

auditoria a avaliar se os controles são eficientes no metaprocesso de contratações públicas.

No entanto, a norma prevê que essa exigência pode ser dispensada conforme a complexidade e o valor do objeto, mas não descreve textualmente as hipóteses de dispensa da análise de riscos.

Na fase de escolha do fornecedor, o edital deve contemplar a alocação de riscos contratuais entre o contratante e o contratado, previstos e presumíveis na matriz de riscos (art. 22 da Lei n.º 14.133/2021). Já na fase de execução do contrato, a alocação de riscos deve incluir a identificação específica dos riscos envolvidos (art. 103, da Lei n.º 14.133/2021).

Nos casos em que a alocação dos riscos depender da natureza e da complexidade do objeto a ser contratado, eles devem ser alocados por meio de cláusula contratual, denominada de “matriz de riscos”. Esse instrumento torna-se item obrigatório no edital, principalmente para obras de grande vulto ou regimes de contratação integrada ou semi-integrada (Lei n.º 14.133/2021, art. 6º, inciso XXVII e art. 22, § 3º).

Segundo Santos (2023, p. 226), uma das medidas de tratamento de riscos é a sua transferência, que pode ser realizada por meio de cláusula contratual de alocação de riscos. Esse instrumento, chamado matriz de riscos, define as responsabilidades entre as partes, permitindo o compartilhamento dos riscos com a parte contratada.

A gestão de riscos é uma ferramenta fundamental para a governança para a sua tomada de decisão, permitindo que a instituição alcance os seus objetivos de forma eficaz, evitando imprevistos e promovendo a eficiência, a efetividade e a eficácia das contratações.

2.8.5 O PROCESSO DE CONTROLE INTERNO DA ORGANIZAÇÃO NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

A alta administração é responsável pela implementação de processos e estruturas de controles internos com o intuito de mitigar riscos que possam impactar os objetivos que se pretende alcançar nas contratações públicas.

Para o IIA (2017, p. 18), o controle é qualquer ação adotada pela gestão, pelo conselho ou por outras partes relacionadas, com a

finalidade de gerenciar riscos e, assim, aumentar a probabilidade de que os objetivos e as metas sejam alcançados pelas instituições. Nesse contexto, a gestão planeja, organiza e dirige a execução de ações estratégicas suficientes para dar garantia razoável de que esses objetivos e metas possam ser alcançados (IIA, 2017, p. 18).

Segundo o TCU (2020, p. 88), o mecanismo “controle” e suas práticas estão relacionadas à transparência, ao *accountability*, à avaliação da satisfação das partes envolvidas e à garantia da efetividade dos controles:

O mecanismo “controle” não se refere à atuação da unidade de controle interno ou de correição. Remete às práticas que têm o potencial de promover o controle das organizações públicas pelas partes interessadas. São práticas voltadas para estimular a responsabilidade das organizações e dos agentes públicos, e ainda para criar mecanismos que garantam que eles sejam responsabilizados por suas ações.

Esse mecanismo de controle, por parte da governança, não está relacionado à atuação do controle interno, conforme explicado no texto, mas, sim, aos mecanismos utilizados pela gestão. Vale destacar, que os controles devem ser conduzidos por todos os servidores da organização, em três níveis: estratégico, tático e operacional (Sant’Anna, 2023, p.70).

O mecanismo de transparência tem o objetivo de promover o acesso de todos aos dados e informações públicas, enquanto o *accountability* refere-se ao dever de prestar contas e de atribuir responsabilidades às lideranças, conferindo-lhes competência para gerir os recursos dos cidadãos. Avaliar a imagem da organização é o fornecimento de informações a respeito da imagem da organização para as partes interessadas. Já assegurar a efetividade da auditoria interna está relacionado à atuação da auditoria interna que deve aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, consultoria e conhecimento objetivos, baseados em riscos para agregar valor e melhorias dos processos de governança, gestão de riscos e de controle (IIA, 2017) (Brasil, 2020, p. 88-105).

Para Braga (2021, p. 162), a governança das organizações necessita contar com mecanismos que compreendam esse comportamento dos riscos em determinados ambientes corporativos, a fim de buscar ganhos por antecipação.

A governança também deve estabelecer diretrizes para os controles preventivos tanto no metaprocesso de contratação quanto em processos específicos, além de assegurar que os gestores responsáveis pela tomada de decisão tenham acesso a todas as informações sobre a gestão de riscos.

A ABNT (2018, p. 2) destaca, na ISO:2018, que o controle é uma “medida que mantém e/ou modifica o risco” e inclui qualquer processo e estrutura, embora nem sempre exerça o efeito modificador ou presumido esperado.

Conforme o COSO (2007, p. 8), o controle interno é parte integrante da gestão de riscos corporativos. Nesse contexto, pode-se dizer que o controle interno da gestão das contratações públicas é um procedimento conduzido pela governança e foi desenvolvido para proporcionar segurança razoável na realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação e à conformidade (COSO, 2013, p. 6).

Para a mitigação de riscos das contratações públicas, a governança deve ser responsável pela implementação de controles como um mecanismo institucional para identificar, avaliar e tratar os riscos que possam comprometer os objetivos institucionais alinhados à Lei n.º 14.133/2021.

Segundo José Anacleto (2023, p. 364), a implementação de processos refere-se à necessidade de desenvolver e criar sistemas racionais e integrados, incluindo a edição de normas e a promoção de ações voltadas ao controle interno. Já a implementação de estruturas consiste em criar meios materiais necessários para permitir que os controles internos funcionem adequadamente.

Outra inovação da NLLC foi disciplinar, no artigo 169, o modelo das Três Linhas de Defesa, inspirado no modelo do IIA das Três Linhas. O artigo define o papel de cada linha nas contratações públicas, distribuindo os papéis e as responsabilidades entre os envolvidos nesses processos, tema já abordado em outro capítulo.

Assim, a implementação dos controles na gestão de contratações públicas envolve um conjunto de normas, procedimentos, rotinas e sistemas voltados à conferência dos trâmites de documentos relacionados às contratações e à verificação da correta operacionalização (art. 2º, V, INC MP/CGU n.º 01/2016).

Já o Decreto n.º 1.525/2022, no art. 326, disciplina o estabelecimento da gestão de riscos e do controle preventivo com uma atuação ágil e eficiente, devendo ser proporcional aos níveis de riscos existentes, ou seja, a ideia é reduzir a burocracia desnecessária.

O § 7º, do mesmo artigo, estabelece que a alta administração, ao implementar procedimentos de controle, deve levar essas medidas ao conhecimento dos servidores da unidade de contratações a fim de que sejam validadas, uma vez que esses servidores têm conhecimento prático das atividades desempenhadas. Nesse contexto, também devem ser avaliados o volume de processos realizados anualmente e o número de servidores lotados na unidade.

Quanto às principais medidas de controle no metaprocessos de contratações que podem ser implementadas pela governança, destacam-se análise de riscos; a gestão e fiscalização de contratos; os critérios de habilitação e a qualificação de fornecedores; a segregação de funções; o treinamento e a capacitação; as estruturas bem definidas; os processos padronizados e o monitoramento contínuo por auditoria. Essa combinação ajuda a reduzir e a mitigar os riscos a que estão expostos os processos contratuais.

Todos esses mecanismos de controle implementados pela governança fortalecem a segurança, a eficiência e a eficácia, tornando os processos mais seguros contra eventos futuros que possam impactar nos objetivos institucionais.

2.9 A CONSULTORIA E OS BENEFÍCIOS PARA A GOVERNANÇA NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

As aquisições públicas representam um risco significativo para o setor público devido ao volume de compras, sendo essencial que os mecanismos de governança atuem, de forma sólida, na implementação de controles internos eficientes e bem estruturados.

A consultoria da auditoria interna governamental pode desempenhar um papel crucial como instrumento para apoiar a governança nas contratações públicas, por meio de assessoria na implementação de boas práticas de governança, identificação e mitigação de riscos, no aperfeiçoamento dos controles internos. Além disso, a auditoria pode fornecer suporte, conhecimento e recomendações para a tomada de decisão, alinhados às normas e

diretrizes internacionais de auditoria interna, promovendo a transparência e *accountability*.

Os profissionais de auditoria com uma visão ampla, sem influências, com conhecimento das estruturas e dos processos, podem contribuir para auxiliar a organização a atingir os seus objetivos. Ainda de acordo com as diretrizes do The IIA e as melhores práticas do TCU, a auditoria pode atuar não apenas na auditoria de fiscalização, mas também por meio da atividade de consultoria, auxiliando a governança na melhoria de processos de controle interno e de gestão de riscos. Nesse contexto, os auditores internos podem prestar serviços de avaliação e consultoria para analisar a adequação e a eficácia da governança além da supervisão nos processos de contratações, sendo que a avaliação deve abranger (IIA, 2022, p. 19):

- A adequação e eficácia da governança e supervisão.
- Objetivos de conformidade, incluindo aqueles relacionados a reporte e divulgação públicos;
- A capacidade da organização de mensurar seu desempenho de aquisições, reconhecer deficiências e tomar ações corretivas;
- A integridade do processo de aquisição e o atingimento dos objetivos desejados;
- Melhorias e eficiência de processos;
- Sistemas de informação específicos para processos de aquisição.

A Portaria SEGES/ME n.º 8.678/2021, no art. 6º, menciona alguns dos instrumentos de governança nas contratações públicas nos quais a auditoria pode exercer atividades de avaliação e consultoria, como plano anual de contratações, gestão de riscos, compras compartilhadas e diretrizes para a gestão de contratos, gestão de riscos e controle preventivo, diretrizes para a gestão dos contratos, além da definição da estrutura da área de contratações públicas (Brasil, 2021).

Considerando que a gestão de riscos envolve um conjunto de providências complexas, sua implementação pode enfrentar desafios significativos. Dessa forma, considerando que a responsabilidade pela implementação e aprimoramento da gestão de riscos é da gestão, cabe a auditoria auxiliar nesse processo (Diocesio Sant’Anna, 2023, p. 30) e na qualificação dos servidores responsáveis.

A Declaração de Posicionamento do IIA destaca os diferentes papéis que a consultoria pode assumir na gestão de riscos nas contratações (2009, p. 4-5).

Quadro 5 – Papel da consultoria no gerenciamento de riscos	
Atividades que pode assumir na gestão de riscos	Atividades que não deve assumir.
Disponibilizar para a administração as ferramentas e as técnicas utilizadas pela auditoria interna para analisar riscos e controles.	Tomar decisões sobre as respostas aos riscos.
Ser o defensor da implantação do GRC na organização, alavancar sua especialização no gerenciamento de riscos e controles e seu conhecimento global da organização.	Dar garantia sobre gestão de riscos.
Prover aconselhamento, facilitar grupos de discussão (workshops), orientar a organização sobre risco e controle e promover o desenvolvimento de uma linguagem, estrutura e entendimento comuns.	Estabelecer apetite aos riscos.
Atuar como um ponto central de coordenação, monitoramento e reporte de riscos.	Impor processos de gerenciamento de riscos.
Dar suporte ao trabalho da administração na identificação da melhor forma de se mitigar um risco.	Assumir responsabilidades sobre respostas de gestão de riscos.
	Responsabilizar-se sobre o gerenciamento de riscos.
	Implementar as respostas ao risco em nome da administração

Fonte: Adaptado do IIA Brasil, (2009, p. 4-5)

Segundo o IIA (2011, p. 11-12), em alguns órgãos ou entidades nos quais não existe uma função formal de gestão de risco, a auditoria pode prestar serviços de consultoria nesse âmbito em gerenciamento de riscos, desde que certas condições sejam respeitadas:

Deve estar claro que a gerência continua responsável pelo gerenciamento de riscos, mesmo nas organizações em que a auditoria interna tenha sido chamada para facilitar o programa de gerenciamento de riscos. A auditoria interna não deve gerenciar quaisquer riscos em nome da gerência, tampouco

tomar decisões finais com relação ao apetite de riscos da organização ou ao nível de alocação de recursos para controlar ou mitigar riscos. Em qualquer situação em que a auditoria interna atuar em apoio à equipe de gestão, para implementar ou melhorar processos de gerenciamento de riscos, o comitê de auditoria deve aprovar seu plano de trabalho. A natureza das responsabilidades da auditoria interna deve ser documentada no estatuto de auditoria interna e aprovada pelo conselho. Qualquer trabalho além das atividades de avaliação deve ser reconhecido como um trabalho de consultoria, e as normas de implementação relacionadas a tais trabalhos devem ser seguidas.

Dentro do contexto do controle, o IPPF na Norma 2130 (IIA, 2017, p. 11), destaca que a atividade de auditoria deve auxiliar as unidades auditadas a manterem seus controles eficazes, com avaliações periódicas de eficiência e eficácia e na promoção de melhorias contínuas.

A consultoria também pode contribuir efetivamente na melhoria dos controles internos e para o aumento da eficiência dos processos de contratação. A seguir, ressaltam-se alguns exemplos de consultoria nos processos de controle das contratações (Sant'Anna, p. 71-72):

- a) Aprimoramento e melhorias no metaprocesso de contratação pública preventivos e efetivos (planejamento, fase externa da licitação, execução do contrato);**
- b) Desenvolvimento de políticas de gestão de competências;**
- c) Implementação de mecanismos que fortaleçam a segregação de funções;**
- d) Consultoria para esclarecimentos de dúvidas técnicas relacionadas às contratações públicas;**
- e) Elaboração de guias, cartilhas e manuais para padronização dos procedimentos;**
- f) Auxílio à governança na implementação de controles internos.**

Esse suporte prestado por meio de consultoria permite avaliar as e governança, definir claramente os papéis e responsabilidades dos servidores nas contratações públicas, além de promover a implementação de programas de integridade e gerenciamento de riscos.

O Decreto nº 1.525/2022, no art. 18, estabelece que os agentes públicos poderão solicitar ao órgão central de controle interno, por meio de consultas específicas, que delimite expressamente o objeto de

questionamentos a fim de prevenir riscos no procedimento licitatório ou na execução contratual.

Assim, a UAIG (Unidade de Auditoria Interna Governamental) por meio da consultoria, pode auxiliar a governança no fortalecimento da gestão de riscos e dos controles internos relacionados às contratações públicas de acordo com as exigências legais. Os benefícios proporcionados pela consultoria são inúmeros e podem fortalecer, de forma significativa, os processos organizacionais, colaborando com a gestão para agregar valor às operações da organização, com uma atuação preventiva, e aprimorar a eficiência das compras públicas.

2.10 A CONSULTORIA E O “APAGÃO DAS CANETAS” NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS

A expressão “apagão das canetas” tem sido usada no meio administrativo público, principalmente entre gestores e servidores públicos, para descrever o receio de executar ou tomar decisões em processos contratuais, além do medo de questionamentos ou de responsabilizações por parte dos órgãos de controle.

Entre os principais problemas relacionados à paralisia decisória, destacam-se a centralização excessiva da tomada de decisões, a insegurança jurídica, a contenção de gastos e a implementação de controles mais rígidos. No entanto, ainda há outros elementos, tais como a complexidade legislativa, o desconhecimento da lei, ou a sua má interpretação, a falta de capacitação ou de orientação, a cultura de aversão ao risco e a ausência de incentivos à inovação por parte da governança.

As consequências desse fenômeno podem gerar ineficiência, resultando em atrasos nos processos de contratações devido à hesitação em assinar contratos, impactando a governança e a prestação de contas. Além disso, pode haver um aumento dos riscos operacionais decorrente das incertezas enfrentadas pelos gestores.

Gaetani (2018, s/p) coloca em debate os desafios que os governantes terão que enfrentar após as eleições, além de várias dificuldades para conseguir respaldo na sociedade e no serviço público, e ressalta “pessoas dispostas a assumir os riscos associados ao exercício das atividades executivas”. Segundo o autor, a percepção dominante é que não vale a pena correr tais riscos.

Cavalcante (2022, p. 9) destaca que, embora o papel do controle na administração pública seja inegável no combate à corrupção e na ampliação da transparência, da confiança e da legitimidade, um controle com hegemonia excessiva pode prejudicar a qualidade dos serviços prestados à sociedade. Isso se manifesta na aversão ao risco por parte dos gestores, na baixa autonomia e na falta de proatividade, o que acaba ocasionando a paralisia decisória.

Durante o período da Covid-19, esse fenômeno se intensificou, gerando problemas e atrasos nas aquisições de seringas, EPIs, luvas descartáveis e vacinas. Isso gerou insegurança no gestor e ordenador de despesas, os quais temiam ser responsabilizados por eventuais sobrepreços nas aquisições, pois os produtos hospitalares dobraram os seus preços devido ao aumento da demanda.

Em 2018, com a alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) (Decreto -Lei Nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), o art. 20 determinou: “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão” instituindo assim, o consequencialismo jurídico e exigindo uma ponderação dos órgãos de controle, como uma resposta a insegurança jurídica e opacidade decisória. Já o art. 28, do mesmo diploma legal, destaca que: “O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro” buscando, com isso, um equilíbrio e a proteção do agente público que tem uma atuação diligente e fundamentada.

No Projeto do Colab- I realizado pelo TCU (Brasil, 2021b) aplicou um questionário para buscar a opinião dos gestores sobre a contratação de soluções inovadoras pela administração pública, e a diretriz era desenvolver projetos que aproximem o controle externo e gestores para auxiliar na resolução de grandes desafios da administração pública. O resultado da pesquisa demonstrou que, quando perguntado se “o medo do controle é um empecilho para o gestor público contratar soluções inovadoras” (Brasil, 2021b, p.15), os profissionais caracterizados como “controle” responderam: a) 54,8% do controle concorda ou concorda totalmente, já profissionais caracterizados como “não controle” responderam “57,2% do não controle concordam ou concordam totalmente”.

Em contrapartida, na mesma pesquisa do TCU (Brasil, 2021b, p. 15-16), quando foi perguntado ao gestor no item: “considero adequado que os órgãos de controle orientem a administração pública na contratação de soluções inovadoras”, o resultado foi: a) profissionais do controle, 82,9% responderam que concordam ou concordam totalmente; b) profissionais do não controle, 79,6% concordam ou concordam totalmente. O resultado desde questionamento parece ser visto como um potencial apoiador, segundo o TCU.

Em pesquisa realizada pela Fundação Tide Setúbal (2024, p. 35), o resultado geral constatou: que 30% dos gestores consideram que “Os auditores geralmente demonstram uma atitude positiva de apoio aos gestores públicos”. Quanto ao receio dos órgãos de controle, foram percebidos relatos de demora para tomar decisões, medo de decidir e desistência de projetos inovadores. Em menor número, houve casos em que o gestor se sentiu convencido pelos argumentos do controlador (2024, p.24). Na pergunta “Se você pudesse mudar alguma coisa na sua relação com órgãos de controle, o que seria?”, a maioria dos gestores responderam que gostariam de mais orientação e mais parceria dos órgãos de controle” (2024, p. 26).

As evidências empíricas das pesquisas do TCU e Fundação Setúbal não confrontaram a atividade de consultoria, mas atuação do controle interno como órgão fiscalizador. Mas, pode-se concluir que a percepção do gestor público com relação ao controle, dá ao leitor uma pista do receio de responsabilização e aversão ao risco.

O autor Diocésio Sant’Anna (2022, p. 178), destacou em sua obra, a pesquisa empírica em que relaciona qual a percepção dos gestores públicos sobre serviços de consultoria da auditoria interna governamental. Embora o foco da pesquisa esteja voltado para demonstrar a relação consultoria e a percepção do gestor, e não da paralisia decisória, ela oferece indícios sobre a visão dos gestores públicos, pois a grande maioria respondeu que a consultoria agrega valor aos trabalhos e que gostariam de receber mais serviços de consultoria. Isso pode ser interpretado como fator positivo, pois traz segurança ao gestor.

Considerando o temor decisório, é comum que os gestores públicos, para pautar as suas decisões, enviem seus questionamentos ao órgão central de controle interno. No entanto, os auditores não podem assumir a função de cogestão sem que percam a sua

objetividade e independência. Sua função é de avaliação, com recomendações técnicas, sendo a decisão exclusiva do gestor.

Diante desse cenário, a consultoria pode ser um instrumento eficiente para aumentar a aproximação entre auditor e auditado, além de contribuir para trazer soluções mais estratégicas e inovadoras, e assim, proporcionar maior segurança jurídica e administrativa, com orientações consultivas fundamentadas em consonância com a legislação e os Acórdãos dos Tribunais de Contas. evitando, com isso, a paralisia decisória do gestor e contribuindo para o fortalecimento da governança pública.



3

3

METODOLOGIA

A escolha da metodologia de pesquisa é essencial para garantir a qualidade e a precisão dos resultados. Para compreender a percepção dos servidores públicos sobre a consultoria como atividade da auditoria interna, é necessário adotar métodos que permitam uma análise aprofundada e estruturada do tema. Desse modo, a combinação de metodologias qualitativas e quantitativas torna o trabalho com uma visão mais ampla, desse modo, fornecer respostas mais embasadas e relevantes.

3.1 QUALIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa tem como característica ser descritiva e exploratória, com abordagem qualitativa e quantitativa, com a finalidade de compreender a percepção dos servidores públicos quanto aos serviços oferecidos pela consultoria como atividade da auditoria interna.

O objetivo da pesquisa exploratória é aprofundar o tema relacionado à pesquisa junto aos servidores públicos para saber qual é a sua percepção sobre a consultoria. Segundo Gil (2002, p. 41), a pesquisa exploratória tem a finalidade de tornar o problema mais familiar.

Por sua vez, a pesquisa descritiva tem a finalidade de explorar e aprofundar-se mais no tema, além de descrever como os servidores avaliam a função de consultoria em auditoria interna governamental e como a percebem. Para Gil (2002, p. 42), também podem ser incluídas nesse grupo as pesquisas que levantam a opinião de um determinado grupo.

A pesquisa qualitativa trabalha com as percepções, opiniões e experiências, permitindo uma compreensão mais profunda sobre o tema; enquanto a pesquisa quantitativa baseia-se em dados numéricos para buscar padrões e tendências, que são analisados estatisticamente.

A principal preocupação da pesquisa qualitativa é compreender o ambiente em que os fenômenos se manifestam, sendo os resultados

expressos em documentos e, em princípio, pela não utilização de instrumentos estatísticos na análise dos dados (Zanella, 2009, p. 75).

A investigação empírica foi realizada por meio de pesquisa de campo com a aplicação de questionário estruturado com perguntas abertas e fechadas, contendo dez perguntas (Apêndice A), dirigida aos servidores públicos que atuam nos setores de contratações públicas dos órgãos ou entidades estaduais, a fim de avaliar qual a sua percepção em relação aos oferecimentos da consultoria pelo órgão de Controle Interno Governamental.

A amostragem foi do tipo não probabilística, ou seja, os sujeitos da pesquisa têm como base uma distribuição estatística representativa. Assim, a amostra é formada a partir do fácil acesso aos agentes públicos estaduais lotados em setores de contratações públicas participantes dos serviços de consultoria na função direta ou indireta nas compras públicas, dos órgãos ou entidades.

No entanto, é importante destacar que os resultados podem não representar a totalidade da administração pública, pois só refletem a percepção dos servidores que já participaram da consultoria. Isso pode limitar a generalização dos resultados obtidos, ainda assim se tornarão úteis para entender uma tendência e qual a percepção desses servidores, mas não representam estatisticamente todos os servidores estaduais.

A pesquisa deste trabalho está voltada para investigar a função da consultoria como atividade de auditoria interna governamental e analisar, verificar e constatar como os serviços prestados podem agregar valor às operações da organização e auxiliar a alta administração nos processos de governança, gestão de riscos e controle, dentro da rotina das contratações públicas.

3.2 SELEÇÃO DOS ENTREVISTADOS

A seleção dos entrevistados foi conduzida de forma a garantir que representassem uma visão ampla e confiável dos serviços de consultoria oferecidos pelo órgão central de controle interno governamental aos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual. O processo seguiu os princípios da pesquisa científica, para garantir a diversidade e a relevância do tema abordado.

Os critérios para a seleção do público-alvo das entrevistas foram servidores lotados em órgãos públicos do Poder Executivo Estadual de Mato Grosso, que atuam, tanto de forma direta quanto indireta, nas contratações públicas e que já haviam participado das atividades de consultoria, seja por meio de assessoramento, aconselhamento, treinamento ou facilitação. Por conseguinte, não houve outro critério de seleção senão esse.

Foram selecionados vinte e um (21) servidores, identificados como potenciais entrevistados, de listas de treinamentos, de atas de reuniões de facilitação ou participação em documentos e atas de relatórios de assessoramento ou aconselhamento, ou nomes fornecidos pelos próprios servidores consultados, durante o período de desenvolvimento dos processos de consultoria. Dos servidores selecionados para a pesquisa, houve preferência por ocupantes de cargos efetivos e comissionados por terem uma visão macro do processo.

Dos 21 convites enviados, um (1) servidor recusou, um (1) servidor estava de licença médica, e outro estava de férias. Com isso, dezoito (18) servidores aceitaram participar da pesquisa empírica de campo.

Dos servidores efetivos que aceitaram participar da entrevista, 15 (quinze) eram comissionados à época do fornecimento dos serviços de consultoria, enquanto três não exerciam cargos comissionados, mas participaram ativamente dos trabalhos de consultoria. A participação dos entrevistados ocorreu de forma voluntária e espontânea.

3.3 TÉCNICA, ROTEIRO DA PESQUISA E ANÁLISE DAS RESPOSTAS

A metodologia usada inicialmente baseou-se na referência bibliográfica para compor a ideia central do tema consultoria e elaborar o questionário. Após essa etapa, passou-se a análise de documentos e relatórios de consultoria desenvolvidos junto aos órgãos e entidades estaduais. Por fim, realizou-se a entrevista semiestruturada com questões para estimular a percepção dos servidores selecionados.

A técnica da entrevista tem como objetivo aprofundar a percepção, a opinião e o pensamento dos servidores públicos a respeito da atividade de consultoria como instrumento de apoio à alta

administração para agregar valor aos processos de contratações públicas.

Antes da elaboração da pesquisa, foi realizado um pré-teste com três servidores públicos, que não fizeram parte da amostra final, com a finalidade de apurar os questionamentos para compor o questionário final e, com isso, obter um resultado mais preciso.

Para formalizar a coleta de dados empíricos, foi utilizado um questionário semiestruturado, com base na Lei nº 14.133/2021, nas diretrizes e princípios da auditoria e do IIA (2017), sobre os serviços de consultoria, como atividade de auditoria governamental e do seu escopo que trata de governança, gestão de riscos e controle.

No questionário, foram incluídas perguntas abertas, de natureza qualitativa, para avaliar a percepção, sugestões e experiências dos servidores públicos. As questões fechadas, de natureza quantitativa, permitem a tabulação de dados estatísticos para identificação de tendências e padrões de resposta.

O questionário reuniu um total de dez (10) perguntas de caráter misto que foram desenvolvidas e distribuídas em três eixos centrais da seguinte maneira: a) conhecimento sobre serviços de consultoria; b) as experiências dos entrevistados; c) sugestão de melhoria dos serviços. As questões podem ser visualizadas no “Anexo I” deste trabalho.

O questionário foi aplicado aos entrevistados, que aceitaram participar da pesquisa, de forma presencial e no ambiente de trabalho do servidor público, com horário e data previamente agendados por aplicativo WhatsApp.

O roteiro da pesquisa compreendeu os seguintes passos:

- a) O entrevistado recebeu o documento impresso do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Anexo II) sobre o que seriam avaliação e consultoria, com orientações, as características e objetivos gerais da pesquisa, procedimentos, participação da pesquisa, sobre a gravação da entrevista, contava com opção de autorizar a gravação integral ou parcial em áudio e vídeo, ou integral ou parcial apenas o áudio ou não autorizar qualquer gravação; voluntariedade e direito de desistência, os riscos e benefícios da pesquisa, opção de**

- identificação e direito a confidencialidade, e por fim, garantia de acesso aos dados e dúvidas em geral;
- b) Também foi entregue um questionário impresso (Anexo II) com as perguntas abertas e fechadas;**
 - c) Solicitou-se a leitura atenta das questões antes de responder, sendo esclarecidas as possíveis dúvidas quanto à questão, sem interferência por parte do entrevistador.**
 - d) Foi enfatizada a neutralidade durante a entrevista, buscando um resultado satisfatório e imparcial.**
 - e) O entrevistado lia as perguntas e este respondia no questionário impresso, ou conforme a preferência, o entrevistado apenas lia e respondia no questionário no caso de aceitar a gravação em áudio e vídeo.**

As entrevistas tiveram uma duração em média de 20 minutos, sendo que as questões deveriam ser respondidas com total liberdade crítica. Os servidores demonstraram disposição e entusiasmo para expor suas ideias e opiniões, o que contribuiu para um resultado satisfatório.

Nos critérios de análise, com abordagem mista, para as respostas fechadas utilizaram-se análise estatística descritiva simples, tendo-se apurado a frequência absoluta e relativa das alternativas assinaladas. Os dados foram organizados em gráficos para melhor visualização do leitor, com a finalidade de buscar tendências e opiniões dos entrevistados.

Para as respostas abertas foi analisado o conteúdo das interpretações da percepção, sugestões ou experiência vivenciadas pelo entrevistado. Os entrevistados foram identificados por códigos de E1 a E18.

3.4 RESULTADOS DA PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

A pesquisa bibliográfica demonstrou que a auditoria, ao longo do tempo, ganhou novos contornos por meio de serviços de avaliação, de consultoria, da Auditoria Baseada em Riscos. Os serviços de consultoria, como atividade da auditoria interna governamental, revelaram que essa prática vem sendo utilizada, não só na área privada, mas também no serviço público, com a finalidade de contribuir para a governança pública, a gestão de riscos e controle nos processos administrativos e nas contratações públicas.

A literatura de autores nacionais e internacionais revelaram que a consultoria vem ganhando espaço no serviço público por meio de serviços de assessoramento, aconselhamento, orientação, treinamento e facilitação. Para alguns autores renomados, as dificuldades enfrentadas pelos servidores públicos em termos de capacitação, são proporcionais a qualidade dos processos.

Mas a jurisprudência dos tribunais de contas (TCU-Acórdão 1545/2016-Plenário) tem relatado deficiência na capacitação de servidores na função de aquisições e elaborado orientações para que o Plano Anual de Capacitação contemple ações voltadas para à governança e gestão das aquisições. Nesse sentido, os órgãos de controle podem auxiliar a governança por meio de seus serviços de consultoria.

Assim, a atuação da auditoria não se limita apenas à verificação da conformidade e à fiscalização de processos administrativos, ela pode atuar em atividades consultivas, além da avaliação, fornecendo suporte técnico, estratégico, com visão de futuro e atuação mais colaborativa com a gestão pública.

Desse modo, o auditor interno por meio de suas atividades de avaliação e consultoria busca auxiliar o gestor e a alta administração na tomada de decisões estratégicas com orientações fundamentadas, com ações preventivas e visão de futuro na antecipação dos riscos, promovendo melhoria contínua nos processos e preparação para cenários futuros, seja nas mudanças legais, tecnológicas ou sociais.

Um achado importante da revisão bibliográfica é a contribuição estratégica da consultoria como suporte e apoio ao aprimoramento da governança e da gestão pública, oferecendo recomendações fundamentadas para auxiliar a administração pública na tomada de decisão. Assim, a ação colaborativa estimula a parceria entre auditor e auditado e promove uma cultura de melhoria contínua nos órgãos ou entidades da administração pública.

Também pode destacar a contribuição da consultoria que pode auxiliar a governança na implementação e aprimoramento da gestão de riscos e no fortalecimento dos controles do setor público. O COSO ERM e o ISO 31000:2018 destacam a necessidade de metodologias estruturadas para a mitigação de riscos. A pesquisa demonstrou que a consultoria pode contribuir para o fortalecimento do controle da gestão

de contratações públicas, com base na gestão de riscos, garantindo que a administração atue de forma eficiente, ética e transparente.

A pesquisa demonstrou que a Lei n.º 14.133/2021 introduziu inovações relevantes, como governança, gestão de riscos e controle, exigindo que a alta administração implemente processos e estruturas para garantir a transparência, a economicidade e a eficácia nos contratos administrativos.

O Modelo das Três Linhas de Defesa previsto no art. 169 da NLLC, é um instrumento estruturante da boa governança pública, que introduziu os papéis e as responsabilidades de cada participante de maneira clara, melhorando a camada de defesa e fortalecendo o controle com atuação dos órgãos de controle, de forma contínua e permanente, na gestão de riscos e no controle preventivo. O modelo consagra a ideia de que todos são responsáveis pela governança controle no zelo do patrimônio público.

Em pesquisa sobre o tema “apagão das canetas”, os autores, assim como outras pesquisas, revelaram que o gestor tem receio de inovar e, com frequência, prefere não tomar decisões com medo de possíveis penalizações. Numa combinação entre a paralisia decisória e a consultoria, esta pode ser uma solução de apoio estratégico e de segurança ao gestor público.

Os resultados dessa revisão demonstraram que a consultoria constitui um instrumento importante, que, além de integrar os órgãos e as entidades, aproxima mais o auditor do auditado, com a promoção de um diálogo mais próximo e colaborativo.

Pode-se concluir, com base na literatura apresentada, que a consultoria contribui para uma gestão mais moderna e alinhada aos princípios administrativos, tornando o processo mais dinâmico e eficiente.

3.5 RESULTADOS DA PESQUISA: PERCEPÇÃO DOS SERVIDORES SOBRE CONSULTORIA EM AUDITORIA

Com base nas respostas dos entrevistados (E1 a E18), foi realizada a análise dos resultados da pesquisa, com destaque para os principais aspectos sobre a percepção dos servidores públicos estaduais de Mato

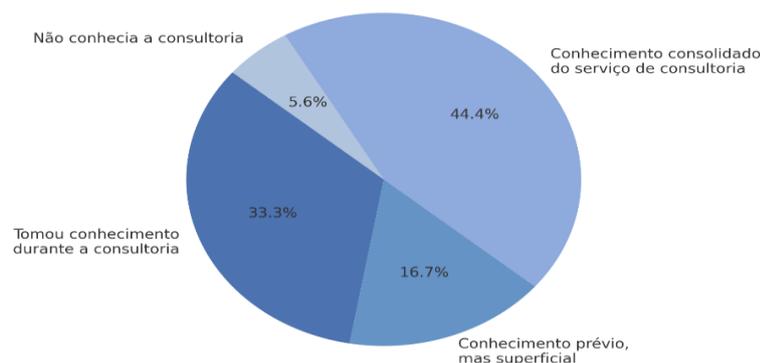
Grosso quanto à consultoria prestada pelo órgão central de controle interno governamental.

A seguir, serão apresentados os resultados da pesquisa, organizados de acordo com as principais questões levantadas. Cada análise busca identificar padrões nas respostas dos servidores, trazendo uma visão mais clara sobre a percepção da consultoria em auditoria interna. Ao longo desta seção, serão explorados pontos como o conhecimento prévio sobre os serviços oferecidos, os impactos percebidos na gestão e os desafios enfrentados na implementação da consultoria.

1. Análise da primeira questão: “Você sabia que a auditoria interna governamental, além do serviço de avaliação, oferece serviços de consultoria para agregar valor e aprimorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle do órgão/entidade?”.

Os dados demonstram que os serviços de consultoria são conhecidos por quase metade dos servidores entrevistados. No entanto, outra parte expressiva dos consultados só reconheceu a atividade de consultoria quando essa foi oferecida ao órgão ou entidade. Apenas um pequeno grupo possuía conhecimento da consultoria de modo superficial ou não a conhecia.

Figura 8 – Conhecimento sobre os serviços de consultoria



Fonte: elaborado pelo autor.

A análise das respostas evidencia a necessidade de ampliar a divulgação da consultoria, não apenas para a alta administração, mas também para todos os servidores com o objetivo de alcançar todos os clientes potenciais.

2. Análise da segunda questão: “Quais os serviços de consultoria você ou seu órgão/entidade já recebeu?”

() Assessoramento/aconselhamento (Ex.: busca de soluções em conjunto com o órgão e entidade, antes da tomada de decisão, para casos abstratos, orientações de caráter geral ou específica, confecção de manuais, cartilhas, informes para publicação, pergunta à CGE; NÃO é assessoramento jurídico ou técnico);

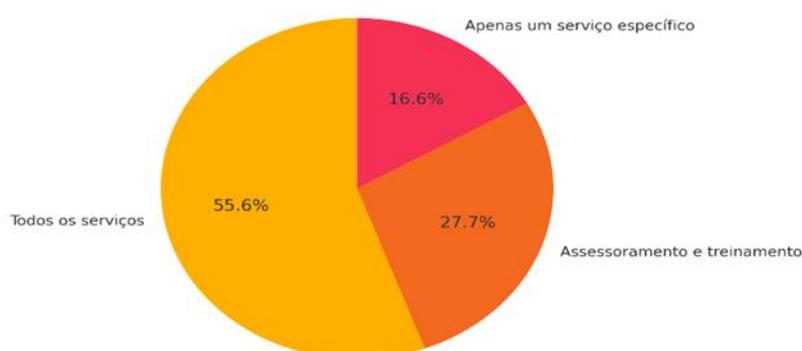
() Treinamento (Ex.: workshops, palestras, CGE Orienta etc.)

() Facilitação (Ex.: reuniões técnicas, mesas de discussão, TCE, TCU, CGU, Assembleia etc.)

() Outro: _____

A maioria dos servidores respondeu que recebeu todos os tipos de serviços de consultoria. Um outro grupo de entrevistados mencionou que recebeu assessoramento e treinamento, enquanto uma pequena parcela relatou que recebeu um serviço específico de facilitação ou treinamento. Foram citados exemplos como confecção de manuais, cartilhas e o uso do serviço “Pergunte à CGE”.

Figura 9 – Serviços de consultoria recebidos



Fonte: elaborado pelo autor.

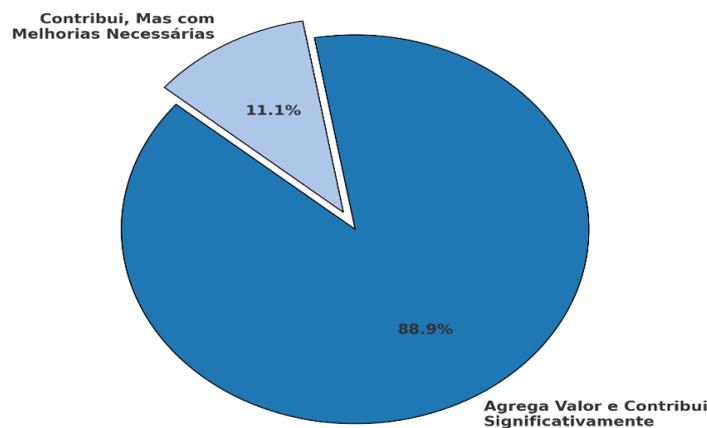
Esse resultado demonstrou que os servidores reconhecem a aplicabilidade prática dos serviços de consultoria, além de ser uma forma de aprimorar os processos, sendo o treinamento o serviço mais utilizado dentro dessa amostra.

3. Análise da terceira questão: “De acordo com a sua experiência, a consultoria agrega valor, contribui para o aprimoramento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles na função de contratações públicas?”

O objetivo da pergunta é entender se os servidores que já receberam os serviços de consultoria, se na sua percepção esta atividade contribui para a melhoria dos processos ou não. O IIA (2017, p. 17) define agregar valor à organização quando a atividade de auditoria presta serviços objetivos e altamente relevantes para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle, mas esses devem estar em harmonia com os valores, as estratégias e os objetivos da organização (Brasil, 2022a, p. 26).

A grande maioria dos entrevistados (88,9%) ressaltou que o serviço de consultoria agrega valor e contribui, de forma significativa, para a melhoria dos processos. No entanto, alguns servidores responderam (11,1 %) que a consultoria contribui para agregar valor, mas precisa de ajustes e aprimoramentos.

Figura 10 – Contribuição da consultoria



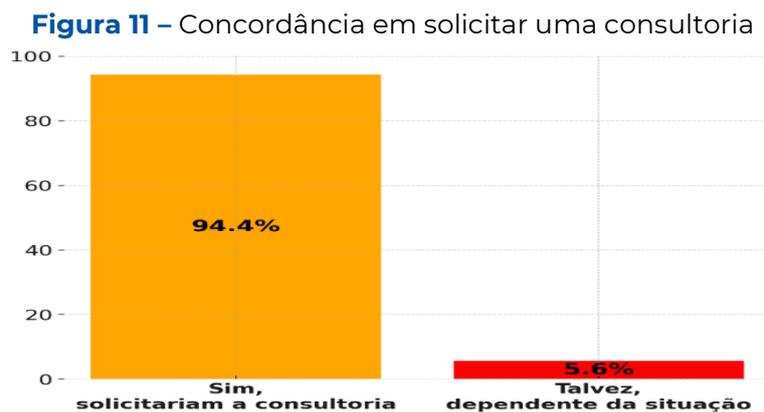
Fonte: elaborado pelo autor.

Segundo o entrevistado E10, a consultoria agrega valor, mas deve contribuir para que o gerenciamento de riscos seja aprimorado e aplicado com mais frequência para adicionar valor às operações. E6 acredita que a consultoria agrega valor, pois são fundamentais para o aprimoramento dos processos de governança e gestão de riscos. Segundo E18, para a consultoria agregar valor, as orientações devem ser claras e objetivas.

A percepção dos servidores é positiva, e a ausência de respostas negativas sugere que a consultoria é observada pelos servidores como um serviço que agrega valor e fortalece a governança pública.

4. Análise da quarta questão: “Você concordaria em solicitar uma consultoria, diante de uma dificuldade ou desafio, para buscar uma solução para aprimorar os processos de trabalho do órgão ou entidade?”

A maioria dos servidores (94,4%) respondeu afirmativamente, demonstrando disposição para buscar suporte e solicitar novas consultorias. Os servidores E1, E2, E3, E4, E6, E7 e E9 mencionaram que a consultoria já se mostrou eficaz e que a solicitariam sempre que necessário, pois proporciona segurança na tomada de decisões. Apenas um servidor (5,6%) respondeu que talvez a utilizasse, dependendo da situação específica.



Fonte: elaborado pelo autor.

Os resultados refletem uma percepção positiva, o que estimula a busca por novas experiências. No entanto, alguns entrevistados lembraram a necessidade de uma adequação do serviço às suas necessidades específicas.

5. Análise da quinta questão: “Qual o tipo de serviço de consultoria você gostaria de ver ampliado ou melhorado e por quê?”

O tipo de serviço de consultoria mais lembrado pelos servidores que gostariam de vê-lo ampliado foi: treinamento, sete (7) entrevistados; assessoramento, quatro (4) entrevistados; treinamento e assessoramento, quatro (4) entrevistados; dois (2) servidores responderam que gostariam de ver melhorada a divulgação da

consultoria; um (1) entrevistados respondeu que a consultoria deve estar mais próxima dos órgãos e das entidades.

Para E9, a consultoria deve estar mais presente. Para E12, os treinamentos devem ser ampliados com reciclagens trimestrais. Segundo E4, a consultoria é essencial principalmente no desenvolvimento da fase de planejamento.

Quanto ao serviço que deveria ser ampliado ou melhorado, o entrevistado E6 respondeu que o treinamento possibilita a melhoria dos processos e fluxos e a necessidade permanente de atualização. Já E7 discorreu que o assessoramento e as orientações possibilitam melhorias, pois “deveríamos pensar no futuro”. O entrevistado E12 destacou o treinamento, pois possibilita a reciclagem de conhecimento devido à alta rotatividade de servidores. O entrevistado E14 citou a orientação (assessoramento), pois está sempre à mão e fica mais fácil também para repassar para outras pessoas que estejam chegando no setor e que não tenham conhecimento de tal assunto. Para E16, o assessoramento e aconselhamento às soluções podem ser solucionados em conjunto com a produção de materiais orientativos e de cartilhas voltados para ETP, TR, pesquisa de preços, fiscalização de contratos além de manuais específicos.

As respostas confirmam a necessidade de ampliar os treinamentos, com temas específicos e especializados.

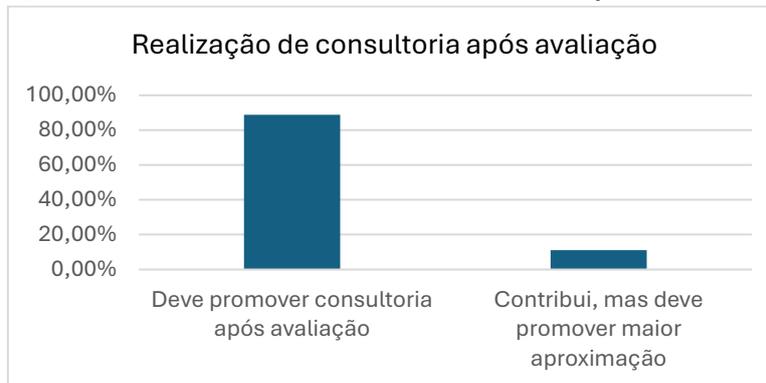
6. Análise da sexta questão: “No seu entendimento, é importante que o órgão superior de controle interno promova avaliações periódicas nas unidades do estado (incluindo a sua) e dê um retorno sobre o nível de controle existente para, posteriormente, promover assessoramento, orientações e capacitações para a melhoria contínua?”

A maioria dos entrevistados respondeu afirmativamente (88,9%), reconhecendo que as avaliações são importantes para a verificação das inconformidades, com posterior consultoria. Para os servidores, além de essencial, essa consultoria pós-avaliação agrega valor. E13 ressaltou que, devido às atividades diárias, os servidores nem sempre têm tempo para avaliar o que está sendo executado. Desse modo, quando vem um órgão de fora e realiza a avaliação, ele tem uma outra perspectiva.

Já 11,1% dos entrevistados responderam que a consultoria contribui, mas precisa de uma maior aproximação dos órgãos e das

entidades com os órgãos de controle. Por exemplo, E9 apontou que, apesar de a consultoria após a avaliação ser importante, o controle interno deve estar mais perto dos órgãos, com uma agenda permanente e contínua. Já E10 mencionou que, atualmente, não há uma sequência de consultoria após as avaliações.

Figura 12 – Promover consultoria após avaliações periódicas



Fonte: elaborado pelo autor.

O resultado demonstrou que os entrevistados consideram as avaliações periódicas de suma importância, pois, caso essas avaliações contenham achados, poderá ser solicitado pelo órgão ou entidade ao controle interno uma consultoria específica para a melhoria dos fluxos e dos processos de contratações, além de propor soluções para pontos de maior dificuldade.

7. Análise da questão sete: “Você acredita que a consultoria, como atividade de auditoria interna governamental, permite uma melhor disseminação de conhecimentos, transparência e *accountability*?”

Para a maioria dos entrevistados (88,9%), a consultoria é um instrumento essencial para a disseminação de conhecimento, transparência e *accountability*. Os entrevistados E4 e E9 responderam que a troca de ideias durante a consultoria permite aos servidores enxergarem diferentes perspectivas, o que fortalece a conformidade e a legalidade dos processos.

No entanto, para outra parte dos entrevistados (11,1%), ainda há desafios quanto à efetividade da consultoria. O entrevistado E9 apontou que o modelo atual da consultoria, muitas vezes, se restringe a um plano de trabalho específico, sem continuidade, o que pode dificultar a propagação da informação a longo prazo, então não favorece uma melhor disseminação. Para E14, a disseminação do

conhecimento depende muito da iniciativa dos gestores e servidores que participaram da consultoria, pois nem sempre há um esforço para repassar o aprendizado para toda a equipe.

A pesquisa revelou ampla aceitação da consultoria como instrumento de disseminação de conhecimento, transparência e *accountability*. No entanto, ainda há necessidade de maior continuidade, sistematização e ampliação do serviço de consultoria para que ele seja amplamente difundido no serviço público.

8. Análise da questão oito: “A consultoria foi suficiente para melhorar a sua compreensão sobre a legislação de contratações públicas? Se não foi, o que poderia ser feito para melhorar?”

Para sete (7) dos entrevistados, a consultoria foi suficiente para melhorar sua compreensão sobre a legislação de contratações públicas. Por exemplo, os respondentes E6 e E17 ressaltaram que a consultoria trouxe maior proximidade com a legislação, proporcionando diretrizes mais claras para execução dos processos de compras públicas.

Para outros cinco (5) entrevistados a consultoria foi parcialmente suficiente, pois, no entendimento deles, ela precisa ser melhorada, ampliada e oferecida de forma contínua. Segundo E4 e E16, a consultoria deveria ser periódica e não apenas sob demanda, como sugerido por E12 e E14, com mais tempo dedicado à explicação detalhada da legislação e à aplicação prática.

Por outro lado, para outros cinco (5) entrevistados, a consultoria não foi suficiente. E10 e E13 destacaram que a falta de treinamentos contínuos e aprofundamento na legislação compromete a absorção do conteúdo.

Os resultados demonstram que os serviços de consultoria, de modo geral, têm sido satisfatórios, mas indicam a necessidade de ampliar as orientações, os aconselhamentos e os treinamentos, adaptando-os às necessidades de cada órgão ou entidade.

9. Análise da questão nove: “O serviço de consultoria, como atividade de auditoria interna governamental, devido às suas características, contribui para construir uma relação

mais proativa e colaborativa e aproxima mais o auditor do auditado?”

Para 83,3% dos servidores, a consultoria fortalece a relação e aproxima o auditor do auditado. Os entrevistados E13 e E14 comentaram que a consultoria transforma a visão que se tem do auditor, de um agente fiscalizador para um parceiro estratégico, com foco na melhoria dos processos, em vez de apenas apontar falhas. Conforme sugerido por E10, a consultoria permite mais liberdade para o diálogo, porém poderia ser melhorada.

Já para 16,7% dos entrevistados, a consultoria fortalece essa relação, mas precisa ser aprimorada. Por exemplo, E18 sugeriu um maior acolhimento por parte do órgão central de controle interno, promovendo palestras e orientações regulares antes mesmo de a consultoria ser solicitada.

A maioria dos servidores reconhece que a consultoria, devido à sua característica proativa e colaborativa, aproxima os auditores dos auditados, o que facilita a comunicação estratégica.

10. Análise da questão 10: “Você acredita que o acompanhamento pós-consultoria (*follow-up*) seria relevante para avaliar a eficácia das orientações dos serviços prestados? Por quê?”

A maioria dos entrevistados (15), afirmaram que deve haver um acompanhamento pós-consultoria (monitoramento) para garantir a eficácia e a continuidade das avaliações recomendadas. Para E13 e E16 o monitoramento evita que ações importantes se percam ao longo do tempo, principalmente em cenários de troca de gestão ou mudanças organizacionais. Segundo E10, E17 e E18, consideram importante o acompanhamento pós-consultoria, mas ele não é observado na prática.

O monitoramento pós-consultoria teve ampla aceitação, demonstrando que os servidores o veem como benéfico para avaliar a eficiência e a efetividade, mas depende da aceitação do gestor no Termo de compromisso.

3.6 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

Os resultados da pesquisa de campo junto aos servidores do Poder Executivo Estadual tinham a finalidade de avaliar qual a sua percepção quanto aos serviços de consultoria como atividade de auditoria. Os entrevistados reconheceram os serviços de consultoria como um instrumento valioso para aprimorar os processos de governança, aconselhamento na gestão de riscos e controle da gestão nas contratações públicas, além de contribuir para a melhoria dos fluxos de trabalho e dar suporte aos gestores e à alta administração na tomada de decisão.

Os achados da pesquisa de campo corroboraram com os resultados da pesquisa bibliográfica, que a maioria dos servidores entrevistados, dentro da sua percepção, compreendem que a consultoria agrega valor, adiciona valor e aperfeiçoa os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização.

Entre os principais pontos positivos da consultoria, os entrevistados citaram:

- a) o reconhecimento da consultoria como um instrumento eficaz nos processos administrativos;**
- b) o treinamento como o serviço mais utilizado e valorizado;**
- c) a demonstração de interesse em continuar utilizando a consultoria;**
- d) a consultoria proporcionou maior conhecimento em temas complexos da Lei de Licitações;**
- e) a consultoria favoreceu uma maior aproximação entre auditor e auditado.**

Entre os desafios e oportunidades de melhoria, os entrevistados destacaram:

- a) a necessidade de maior divulgação dos serviços de consultoria para todos os servidores estaduais;**
- b) ampliar acordos com os órgãos e entidades para um monitoramento pós-consultoria, com o objetivo de avaliar a implementação das recomendações e das orientações fornecidas;**
- c) a ampliação dos treinamentos de forma contínua.**

Os resultados obtidos demonstram que a percepção dos servidores é positiva quanto à promoção do conhecimento, transparência e *accountability*. O treinamento foi considerado o serviço mais valorizado, a demonstração de continuar solicitando serviços de consultoria e foi lembrado pelos entrevistados que a consultoria pode aproximar o auditor do auditado devido a busca de soluções em conjunto.

Quanto às limitações da atividade de consultoria, segundo os achados empíricos, foram apontadas pelos entrevistados: a ausência de acompanhamento pós-consultoria, a baixa divulgação institucional dos serviços; a limitação de escopo e tempo para aprofundamento técnico e treinamento, e a necessidade de maior aproximação entre os órgãos de controle e órgãos e as entidades da administração pública.

Para muitos servidores, há o entendimento de que, diante de uma dificuldade, eles solicitariam uma consultoria por entender que esse caminho seria o ideal, visto que fortalece o diálogo e favorece soluções mais eficientes e efetivas dentro da administração pública.

A revisão bibliográfica aponta entre as possíveis limitações da consultoria, a ação não vinculante, ou seja, se os gestores não forem comprometidos com as orientações, aconselhamento ou assessoramento, os efeitos podem ser reduzidos e comprometer todo o trabalho. Além disso, pelo fato de os serviços de consultoria não terem autoridade decisória- pois o auditor interno não pode assumir qualquer responsabilidade que seja da administração (IIA, 2017, p.23), isso pode limitar sua implementação.

Em uma convergência entre os dados empíricos apresentados e a revisão bibliográfica, realizou-se uma análise conjunta que permitiu observar se os fundamentos teóricos colhidos têm conexão com os dados apresentados.

Autores como Urton Anderson *et al* (2017) Richards Chambers (2021) Diocésio Sant'Anna (2022) Vasile Nicula (2017) Marcus Vinicius de A. Braga (2021) Kleberon Souza e Franklin Brasil (2022), bem como as diretrizes de referência mundial de auditoria interna como Institute of Internal Auditors (IIA) e dos órgãos de controle como a CGU e CGE/MT.

Os dados empíricos coletados dos servidores públicos também reconhecem a importância da consultoria na promoção de melhorias

da governança, fortalecimento da gestão de riscos e controle interno na função de contratações públicas.

A maioria dos entrevistados reconheceu que a consultoria agrega valor aos processos de governança, gestão de riscos e controle, e solicitariam nova consultoria na busca de soluções estratégicas, além de aproximar mais os auditores dos órgãos e entidades da administração pública.

Em suma, a correspondência entre a revisão bibliográfica e a percepção dos servidores públicos quanto aos benefícios da atividade de consultoria convergem no sentido de que fortalece a governança, a gestão de riscos e controle interno, consolidando-se como uma ferramenta que pode potencializar a eficiência e a transparência na administração pública.

3.7 RESULTADOS E DISCUSSÃO DE OUTRAS PESQUISAS RELACIONADAS

O órgão central de Controle Interno⁸ (Mato Grosso, 2024) realizou uma pesquisa junto aos gestores dos órgãos e das entidades do Poder Executivo do estado de Mato Grosso, a fim de identificar qual é a percepção desses agentes públicos em relação ao órgão central e os trabalhos realizados pela auditoria.

Embora a pesquisa realizada pelo órgão central de auditoria tenha objetivos similares, os questionamentos são diferentes deste trabalho, pois abrange todo o Poder Executivo, mas torna-se interessante apresentar o seu resultado, uma vez que identifica qual a visão dos gestores dos órgãos finalísticos, dos sistêmicos, dos titulares e dos adjuntos e diretores dos órgãos e das entidades.

Segundo o relatório da CGE-MT, o resultado da pesquisa sobre a sua atuação em relação aos órgãos do estado chegou à seguinte constatação (Mato Grosso, 2024, p. 13):

4.1 VISÃO DOS ÓRGÃOS FINALÍSTICOS E SISTÊMICOS

Enquanto os órgãos finalísticos enfocam mais na parceria, transparência e atuação preventiva da CGE, os órgãos sistêmicos têm uma visão mais ampla, destacando-se a importância de uma colaboração estratégica, integração e

⁸ Disponível em: <https://www.cge.mt.gov.br/w/trabalho-da-cge-%C3%A9-aprovado-por-88-4-dos-%C3%B3rg%C3%A3os-e-entidades-do-estado-1>.

apoio abrangente da CGE em todas as fases dos processos governamentais.

4.2 VISÃO DOS TITULARES E ADJUNTOS E DIRETORES

Enquanto o primeiro (titulares) destaca mais uma abordagem tradicional e controle e supervisão, o segundo (adjuntos e diretores) enfatiza uma abordagem mais participativa e colaborativa, visando adaptar-se às necessidades específicas de cada órgão.

Os termos mencionados pelos gestores foram: colaborativa, ação preventiva, relação mais próxima, atuação proativa, parceira e orientação, fornecendo apoio técnico e capacitação, políticas de governança e gestão de riscos. Isso demonstra que a visão dos gestores dos órgãos e entidades é positiva quanto aos trabalhos desenvolvidos pelo órgão central de auditoria interna governamental.

Em outra pesquisa realizada por Sant'Anna (2023, p. 178) sobre a consultoria na visão dos gestores clientes, os seguintes resultados foram observados:

- a) 95% dos respondentes afirmaram que a unidade de auditoria deve realizar trabalhos de consultoria;**
- b) Para 93% dos gestores, a unidade de auditoria interna agrega valor fazendo trabalhos dessa natureza;**
- c) 90,24% dos gestores responderam que gostariam de receber serviços de consultoria.**

Essa percepção dos gestores apontados na pesquisa acima, demonstram que os trabalhos de consultoria são bem avaliados e vistos como positivos, com uma atuação que pode agregar valor às operações da organização e auxiliar o gestor em suas decisões

As pesquisas sugerem que as atividades de auditoria, alinhadas com os princípios internacionais de auditoria interna e às normas que regem os seus trabalhos, evidenciam a importância da consultoria na governança pública, fortalecendo a tomada de decisões, o controle interno e a gestão de riscos.

O desafio agora consiste em transformar essa percepção positiva em ações concretas que resultem em melhorias contínuas e efeitos benéficos nos processos da administração pública.

3.8 RECOMENDAÇÕES

As recomendações a seguir foram estruturadas e são necessárias para a melhoria dos trabalhos de consultoria:

- a) Ampliar a divulgação da atividade de consultoria como um instrumento capaz de agregar valor às instituições públicas, auxiliar na melhoria dos processos da governança na gestão de riscos e controles;**
- b) Consolidar as práticas consultivas por meio da elaboração de norma interna, definindo as metodologias específicas para prestação de consultoria na gestão pública, garantindo que sua atuação seja fundamentada em auditoria baseada em riscos, evidências e em boas práticas já consolidadas na literatura;**
- c) Treinamento: ampliar a capacitação de gestão de riscos, nos subsistemas de controle, melhoria de processos planejamento, pesquisa de preços, escolha do fornecedor, processo de gestão e fiscalização de contratos;**
- d) Formalizar um manual específico sobre as atividades de consultoria e avaliação.**

Dessa forma, essas recomendações visam aprimorar os trabalhos de consultoria como um instrumento de apoio à governança pública, proporcionando melhorias, em sua estrutura, alinhadas às necessidades dos gestores.



4

4

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo pesquisar a consultoria, como atividade da auditoria interna governamental, e seus serviços relacionados, oferecidos pelo órgão central de controle interno do Poder Executivo Estadual aos órgãos e entidades da administração pública.

O problema central questionava como a consultoria, atividade da auditoria interna governamental, pode contribuir com a administração pública supere suas dificuldades nas contratações públicas, agregando valor e melhorando os processos de governança, gestão de riscos e controle interno da gestão, além de auxiliar a gestão e apoiar a alta administração na tomada de decisões.

A pesquisa combinou a revisão bibliográfica, para identificar na consultoria as diretrizes, os princípios e normas, além de identificar se a consultoria pode agregar valor às operações das organizações, com a pesquisa empírica realizada junto aos servidores públicos para captar sua percepção sobre o valor agregado dessa atividade.

Os objetivos específicos foram a revisão bibliográfica para identificar se a consultoria agrega valor a governança, gestão de riscos e controle interno; em segundo lugar, identificar qual a percepção que os servidores têm em relação aos serviços de consultoria; propor recomendações de melhorias na atividade de consultoria.

Com a vigência da nova legislação de contratações públicas, a Lei n.º 14.133/2021, trouxe mudanças e inovações significativas, como a introdução da governança, gestão de riscos e controle, temas que são escopo dos trabalhos de consultoria. Essas inovações e mudanças trazem desafios a serem enfrentados pelos gestores e servidores que atuam na função de contratações dentro da administração pública. Os desafios a serem superados é repassar conhecimento por meio dos serviços de consultoria aos servidores públicos.

A revisão bibliográfica permitiu constatar que a auditoria interna governamental é dinâmica, aperfeiçoando-se à medida que as organizações evoluem. Suas atividades passaram a ter uma nova

abordagem junto aos *stakeholders*. Assim, passou a ter um papel fundamental na promoção da boa governança, gestão de riscos e controles nas instituições públicas.

A literatura acadêmica, normas, manuais e orientações das organizações nacionais e internacionais destacam a consultoria como atividade de auditoria, com papel relevante e estratégico na administração pública e particular.

Nesse contexto, a auditoria se modernizou para se adaptar a uma nova realidade organizacional, surgindo, assim, a atividade de consultoria, com natureza de aconselhamento e serviços relacionados, cujo papel tem a finalidade de agregar valor às organizações, além das atividades tradicionais de fiscalização e avaliação de conformidade. Assim, a auditoria torna-se mais colaborativa e interativa, o que permite um diálogo mais aberto junto à unidade auditada.

Autores e organizações nacionais (TCU, CGU, CGE) e internacionais (IIA), normas, referenciais básicos e manuais dos órgãos de controle, reconhecem a consultoria como atividade legítima da auditoria interna governamental, com atuação estratégica e não assecuratória, ou seja, não vinculante, embora a finalidade dos serviços seja apoiar a alta administração, a auditoria não poderá assumir qualquer responsabilidade, pois o auditor terá que ter objetividade e independência. O TCU, seja por meio de Acórdãos, também reconhece os serviços de consultoria como uma atividade com alto valor agregado para as organizações. Dentro desse modelo, os controles internos priorizam a interação e os resultados, por meio dos serviços de consultoria, apoiando a organização a alcançar os seus objetivos por meio de uma atuação sistemática e disciplinada para melhorar a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controle.

Entre as limitações apontadas pela literatura, estão a não vinculação das consultorias principalmente em caso de falta de compromisso do gestor para implementar as recomendações, a posição de conflito de interesse (IIA, 2017, p.4), atuação em casos concretos ou processos em andamento (Sant'Anna, p.72-73) ou ausência de conhecimento ou habilidades (Anderson, 2003, p.100).

A pesquisa empírica teve a finalidade de avaliar a percepção que os servidores públicos têm com relação aos serviços de consultoria. Outro objetivo foi elaborar recomendações de melhoria dos serviços de consultoria com base na pesquisa empírica, alinhado com os trabalhos

da instituição. A limitação da pesquisa é uma amostra não probabilística e por conveniência, pois trata de resultados que não podem ser generalizados a todo o Estado, com viés de experiência prévia e foco nos processos de contratações públicas.

Os principais achados da pesquisa de campo junto aos servidores entrevistados demonstraram uma percepção positiva quanto ao papel da consultoria na melhoria dos processos junto aos órgãos e às entidades públicas.

Percebe-se, pelas respostas dos entrevistados, que os serviços de aconselhamento, assessoramento, treinamento e facilitação são medidas que colaboram para disseminar conhecimento e aprimorar processos e fluxos de trabalho, com o objetivo de alcançar a eficiência e a efetividade das contratações públicas. Os servidores também apontaram que os serviços desenvolvidos contribuíram, de forma bastante significativa, para aprimorar as boas práticas administrativas, promovendo o *accountability* e a transparência.

A facilitação de processos, outra vertente da consultoria, promove a mediação junto aos órgãos externos, como o TCE, enquanto os entrevistados destacam o assessoramento e o aconselhamento como serviços que podem auxiliar a propor soluções e melhorias dos processos de governança, da gestão de riscos e do controle interno.

O treinamento foi citado como crucial para aprimorar e desenvolver habilidades necessárias à execução da função de contratações públicas. Seja por meio de *workshops*, reuniões e outras dinâmicas, a consultoria promove a integração entre diferentes áreas, fomentando não só a colaboração, mas também a busca por soluções inovadoras para os desafios enfrentados pela administração pública, além de ser fundamental para a adaptação às novas mudanças normativas, garantindo que pudessem conduzir os processos de maneira mais eficiente e eficaz.

Outra revelação importante, constatada na pesquisa empírica, foi que a consultoria, pode ser proativa e colaborativa, proporcionando maior aproximação entre auditor e auditado, além de solicitar novas consultorias como forma de propor soluções para dificuldades enfrentadas. Desse modo, contribui para um diálogo mais colaborativo, gerando resultados positivos na busca de soluções desejáveis.

Apesar de a pesquisa ter demonstrado índices positivos de aprovação por parte dos servidores entrevistados, ainda há desafios a superar, como: a necessidade de divulgar os serviços de consultoria; intensificar o treinamento contínuo e as orientações técnicas; a falta de divulgação das consultorias; a ausência de acompanhamento pós-consultoria. Essas medidas devem ser priorizadas como ferramenta de apoio, principalmente para a disseminação de conhecimento por meio dos serviços prestados.

Conclui-se que a consultoria da auditoria interna governamental é reconhecida como serviço de alto valor agregado às operações institucionais e pode promover melhorias nos processos da organização governamental na função de contratações. Assim, a auditoria contribui, de maneira bastante significativa, para melhorar os processos de governança, gestão de riscos e do controle interno, além de assegurar a conformidade com as normas e os regulamentos vigentes, proporcionando uma contribuição valiosa para as instituições públicas.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

AMORIM, Victor Aguiar Jardim de. **Licitações e contratos administrativos**: teoria e jurisprudência. 4. ed. Brasília-DF: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2021. Disponível em: [licitacoes_contratos_administrativos_teorija_jurisprudencia_4ed.pdf](#). Acesso em: 23 dez. 2024.

ANDERSON, Urton L.; HEAD, Michael J.; RAMAMOORTI, Sridharr; SLAMASICK, Mark; RIDDLE, Cris; REDING, Kurt R.; SOBEL, Paul J. **Internal auditing**: assurance and advisory services. 4. ed. USA: Internal Audit Foundation, 2017.

ANDERSON, Urton L. **Chapter 4: Assurance and Consulting Services**. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003. Disponível em: <https://gimmenotes.co.za/wp-content/uploads/2018/12/AUI3702-chapter-4.pdf>. Acesso em: 3 jan. 2025.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31000:2018**: Gestão de riscos-Diretrizes. 2. ed. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.

BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo. **Tudo Sobre Controle: Textos contemporâneos**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4161>. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 mai. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGE n.º 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, edição 89, Brasília, DF, p. 14, 11 maio 2016a. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&data=11/05/2016&pagina=14>. Acesso em: 4 jan. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Institucional. Brasília, DF: CGU, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>. Acesso em: 7 fev. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa SFC/CGU n.º 03, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, 2017a. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/19/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf. Acesso em: 2 jan. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa n.º 8, de 6 de dezembro de 2017**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, 2017b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Orientação Prática: Serviços de Auditoria. Brasília, DF: CGU, 2022a. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/68936/3/OP_Servicos_de_Auditoria. Acesso em: 7 out. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei N° 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**: p.1. 9 set. 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm. Acesso em 14 fev. 2025.

BRASIL. Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, DF, p.3, 23 nov. 2017c. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=23/11/2017&jornal=515&pagina=3&totalArquivos=112>. Acesso em: 13 fev. 2024.

BRASIL. Lei n.º 14.129, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p.3, 30 mar. 2021a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 23 jan. 2025.

BRASIL. Lei n.º 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. **Diário Oficial da União**: seção 1, Extra F, Brasília, DF, ano CLIX, n. 61, p. 1-42, 1 abr. 2021b. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 17 mar. 2024.

BRASIL. Ministério Público da União - Auditoria Interna. **Manual de consultoria AUDIN-MPU**. Brasília, DF: MPU, 2022b. Disponível em: [manual-de-consultoria-audin-mpu-atualizado.pdf](#). Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital. **Portaria SEGES/ME N.º 8.678**, de 19 de julho de 2021a. Dispõe sobre a governança das contratações públicas no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF, 2021c. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/portarias/portaria-seges-me-no-8-678-de-19-de-julho-de-2021>. Acesso em: 11 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2622/2015-TCU-Plenário**. Brasília, DF: TCU, 2015. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A2622%2520ANOACORDAO%253A2015%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 6 fev. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1545/2016 - Plenário**. Rel. Min. Augusto Sherman. Brasília, DF, 15 jun. 2016b. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO%253A1545%2520ANOACORDAO%253A2016%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522%2520/DTR ELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0. Acesso em: 3 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado– SecexAdministração, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FB/B6/FB/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_organizacional_3_edicao.pdf. Acesso em 17 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Licitações & Contratos: Orientações e Jurisprudência do TCU**. 5. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria-Geral da Presidência, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/16/04/09/B2/2DEB19104CE08619E18818A8/Licitacoes-e-Contratos-Orientacoes-e-Jurisprudencia-do-TCU-5a-Edicao.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**. Brasília, DF: TCU, 2017d. Disponível em: <https://apoioauditoria.tcu.gov.br/normas-profissionais-de-auditoria/normas-brasileiras-de-auditoria-do-setor-publiconbasp/>. Acesso em: 4 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Contratação de soluções inovadoras pela administração pública**. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2021b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/CB/E6/9C/EB/7300371055EB6E27E18818A8/Relatorio_pesquisa_contratacao_solucoes_inovadoras_administracao_publica.pdf. Acesso em: 20 jun. 2025.

CAMELO, Bradson; NÓBREGA, Marcos; TORRES, Ronny Charles L. de. **Análise Econômica Das Licitações e Contratos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

CASTRO, Domingues Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CAVALCANTE, Pedro; PIRES, Roberto. **Governança pública: construção de capacidades para a efetividade da ação governamental**. Brasília, DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2018. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8581/1/NT_24_Diest_Governan%C3%A7a.pdf. Acesso em 6 out. 2024.

CAVALCANTE, Pedro. Momento de reconstruir capacidades. **GV-Executivo**, [s. l.], v. 21, n. 2, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/gvexec.v21n2.2022.85749>. Acesso em: 10 fev. 2025.

CHAMBERS, Richards. Stakeholders têm a última palavra sobre se a auditoria interna agrega valor. **IIA Brasil**, 2018. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//noticia/stakeholders-tem-a-ultima-palavra-sobre-se-a-auditoria-interna-agrega-valor>. Acesso em: 6 dez. 2024.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada** (COSO GRC, 2004). Tradução: Price Waterhouse Coopers e IIA Brasil. São Paulo, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário Executivo**. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos: integrado com estratégia e performance – sumário executivo**. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2017.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Sobre nós**. 2025. Disponível em: <https://www.coso.org/about-us>. Acesso em: 8 jan. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. **Diretrizes para o Controle Interno no Setor Público**. Brasília, DF: CONACI, 2010. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. **Quem somos?** Brasília, DF: CONACI, 2025. Disponível em: <https://conaci.org.br/quem-somos/>. Acesso em: 2 fev. 2025.

FUNDAÇÃO TIDE SETÚBAL. **O fenômeno do apagão das canetas: efeitos da dinâmica do controle para servidores e para políticas públicas de áreas-fim**. Coordenação de pesquisa: Gabriela Lotta, Vera Monteiro. São Paulo: Fundação Tide Setubal, 2024. Disponível em: <https://fundacaotidesetubal.org.br/publicacoes/o-fenomeno-do-apagao-das-canetas/>. Acesso em 19 jun. 2025.

GAETANI, Francisco. A governabilidade da administração em jogo. **Valor Econômico**, São Paulo, abr. 2018. Disponível em: <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/a-governabilidade-da-administracao-em-jogo.ghtml>. Acesso em: 10 fev. 2025.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Grupo Gen/Atlas, 2002.

GODOY, Paulo de; MARCON, Rosilene. Teoria da agência e os conflitos organizacionais: a influência das transferências e das promoções nos custos de agência em uma instituição bancária. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 7, p. 168–210, 21 out. 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ram/a/dynYKGbZbz69QjbK3mFJ3Ph/>. Acesso em: 15 jan. 2025.

GONÇALVES, Marilson Alves; VASCONCELLOS, Heraldo. Consultoria. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 31, n. 2, 1991. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-75901991000200010>. Acesso em: 16 jan. 2025.

HM TREASURY. **Good practice guidance**: the consultancy role of internal audit. London: Crown Copyright, 2010. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a74893fed915d0e8bf19169/Good_practice_guidance_-_the_consultancy_role_of_internal_audit.pdf. Acesso em: 12 out. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 6. ed. São Paulo: IBGC, 2023. Disponível em: https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/24640/2023_C%c3%b3digo%20das%20Melhores%20Pr%c3%a1ticas%20de%20Governan%c3%a7a%20Corporativa_6a%20Edi%c3%a7%c3%a3o.pdf. Acesso em 5 fev. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Declaração de Posicionamento do IIA**: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2009. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101250.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Coordenando o gerenciamento e a avaliação de riscos**. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2011. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/coordenandooger-ippf-00000001-24012018101856.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna - IPPF**. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2017. Disponível em:

<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>. Acesso em: 11 out. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Modelo das Três Linhas do IIA**: uma atualização das três linhas de defesa. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2020. Disponível em: <https://www.theiaa.org/globalassets/documents/resources/the-iaas-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Guia suplementar do setor público**: auditando aquisições no setor público. Tradução: Instituto de Auditores Internos do Brasil, 2022. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/area/pesquisa/pgauditando-aqu-area-00000013-12012022161054.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Missão da auditoria interna**. Brasil, 2024. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/missao-da-auditoria-interna>. Acesso em: 5 maio. 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governança no Setor Público**: Princípios, Dimensões e Recomendações. Estudo 13, 2014.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **About us**. 2024. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us.html>. Acesso em: 4 dez. 2024.

JENSEN, Michael C; MECKLING, William H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 48, n. 2, p. 87-125, jun. 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/vr3bbm6tBJStSmQZk4Y8y4m/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 4 fev. 2025.

MAEDA, Edilene Sakuno. **Proposta de procedimento baseado em risco para as práticas de auditoria interna de uma instituição federal de ensino**. 2021. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2021. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/22486/Disserta%20a7%20a3o%20Edilene%20Sakuno%20Maeda.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13 jan. 2025.

MAHONEY, James; THELEN, Kathleen. **Explaining institutional change**: ambiguity, agency, and power. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

MARTINS, Humberto. F.; MARINI, Caio. Governança Pública Contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do TCU**, Brasília, DF, n. 130, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/40/35>. Acesso em: 3 out. 2024.

MATO GROSSO. Constituição do Estado de Mato Grosso, promulgada em 5 de outubro de 1989. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso**, Cuiabá, MT, 18 out. 1989. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/lei/constituicao-estadual-mt>. Acesso em: 2 jan. 2025.

MATO GROSSO. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Auditoria**. Cuiabá, MT: CGE, 2019. Disponível em: <https://www.cge.mt.gov.br/documents/364510/12449706/MANUAL+DE+AUDITORIA.pdf/4b09214b-41bc-8d79-e203-d425909a6035>. Acesso em: 27 dez 2024.

MATO GROSSO. Controladoria Geral do Estado. **Referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo do estado de Mato Grosso**. Cuiabá, MT: CGE, 2023. Disponível em: <https://www.cge.mt.gov.br/documents/364510/10038619/Referencial+T%C3%A9cnico+-+Auditoria+Interna.pdf/287c8371-c5d3-4403-807f-874ceb624fe0?t=1684932972608>. Acesso em: 27 dez 2024.

MATO GROSSO. Controladoria Geral do Estado. **Balanço das ações 2023**. Cuiabá, MT: CGE, 2024a. Disponível em: <https://www.cge.mt.gov.br/documents/364510/63739251/Balan%C3%A7o+de+A%C3%A7%C3%B5es+2023-18jan.pdf/bfafc4a1-3f58-dacd-19d8-ec9d1eeeb678?t=1705600107815>. Acesso em: 17 jan. 2025.

MATO GROSSO. Controladoria Geral do Estado. **Relatório 051/2024**: Pesquisa de percepção dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual - Controle Interno. Cuiabá, MT: CGE, 2024b.

MATO GROSSO. Decreto n.º 1.525, de 23 de novembro de 2022. Regulamenta a Lei Federal n.º 14.133, de 1º de abril de 2021, no âmbito da Administração Pública estadual direta, autárquica e fundacional do Estado de Mato Grosso. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso**:

Cuiabá, MT, edição 28380, p.1, 24 nov. 2022. Disponível em: https://www.iomat.mt.gov.br/legislacao/diario_oficial/detalhes/111153. Acesso em: 5 maio 2024.

MATO GROSSO. Lei Complementar n.º 295, de 28 de dezembro de 2007. Dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Estado de Mato Grosso e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso**: Cuiabá, MT, 28 dez. 2007. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/norma-juridica/urn:lex:br;mato.grosso:estadual:lei.complementar:2007-12-28;295/ficha-tecnica?exibirAnotacao=1>. Acesso em: 28 dez. 2024.

MATO GROSSO. Lei Complementar n.º 550, de 27 de novembro de 2014. Transforma a Auditoria Geral do Estado em Controladoria Geral do Estado, dá novas atribuições e outras providências. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso**: Cuiabá, MT, edição 26425, p.1, 27 nov. 2014. Disponível em: <https://iomat.mt.gov.br/portal/visualizacoes/pdf/3853#/p:1/e:3853?find=lei%20complementar%20550>. Acesso em: 2 jan. 2025.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Fiscalização de contratos administrativos**. Cuiabá, MT: Publicontas, 2015.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **O que é o Tribunal de Contas de Mato Grosso**. Cuiabá, MT: TCE, 2025. Disponível em: <https://jurisdicionado.tce.mt.gov.br/conteudo/sid/10>. Acesso em: 9 jan. 2025.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

NICULA, Vasile Cosmin. Consulting provided by the internal public audit function. **Audit Financiar**, v. XV, n. 4, p. 677-685, 2017. DOI: 0.20869/AUDITF/2017/148/677. Disponível em: https://revista.cafr.ro/temp/Abstract_EN_9560.pdf. Acesso em 5 fev. 2025.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação pública e contrato administrativo**. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Como trabalhamos**. 2024. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/about/how-we-work.html>. Acesso em: 30 out. 2024.

OLIVEIRA, Clara Brando de; FONTES FILHO, Joaquim Rubens. Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras. **Revista de Administração Pública**, São Paulo, v. 51, n. 4, p. 596–615, ago. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612171397>. Acesso em: 12 jan. 2025.

OLIVEIRA, Thiago Chaves. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. *In*: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 25., 2020, Lisboa. **Anais** [...]. Lisboa: CLAD, 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64191/5/olivetia_publicado_CLAD.pdf. Acesso em: 23 jan. 2025.

RAMAMOORTI, Sridhar. Internal auditing: history, evolution, and prospects. *In*: **Accounting faculty publications**. Dayton, OH: University of Dayton, 2003. p. 1-20. Disponível em: <https://ecommons.udayton.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1028&context=books>. Acesso em: 5 fev. 2025.

SANT'ANNA, Diocesio. **Consultoria em auditoria governamental**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

SANTOS, José Anacleto Abduch. **Licitação e contratação pública**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

SOUZA, Kleberon Roberto de; SANTOS, Franklin Brasil. **Auditoria baseada em riscos**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração; Brasília: CAPES: UAB, 2009.



APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICE A – PESQUISA

A consultoria, como atividade de auditoria, é um serviço oferecido pelo Órgão Superior de Controle Interno, com a finalidade de agregar valor às estruturas e aos processos governamentais. Para fins explicativos e melhor compreensão do servidor, público-alvo desta entrevista, esses serviços ainda podem ter atividades adaptadas para atender problemas específicos.

Público-Alvo: o objetivo é coletar informações sobre a percepção dos servidores públicos estaduais do Poder Executivo estadual de Mato Grosso que participaram dos serviços de consultoria, como assessoramento, orientação, treinamento/capacitação e facilitação, relacionados aos processos de contratações públicas.

Detalhes da participação: as perguntas serão subjetivas, abertas ou fechadas.

Como participar: o servidor será convidado a participar da entrevista que terá a duração aproximada de 15 minutos. As questões têm como objetivo compreender qual a percepção que o servidor público estadual tem sobre os serviços de consultoria, como atividade de auditoria interna governamental para avaliar se esses serviços auxiliam e agregam valor à governança e à gestão nos processos e nas estruturas quanto à governança, à gestão de riscos e ao controle referente ao metaprocessos de contratações públicas sob a nova legislação.

Prezado(a) Servidor(a),

Você está sendo convidado a participar de uma entrevista que é parte do trabalho de pesquisa para elaboração da dissertação, do discente Orlando Estevens Cames, intitulado: **“Consultoria da Auditoria Interna Governamental: valor agregado no metaprocessos das contratações públicas”**, do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), sob a orientação do Prof. Dr. Félix Garcia Lopez.

Sua participação será importante para entender qual é a percepção que o servidor tem com relação à atividade de consultoria e se esse serviço pode auxiliar a governança e a gestão a agregar valor nos processos e nas estruturas do metaprocessos de contratações públicas.

Confidencialidade: todas as suas respostas serão tratadas com a máxima confidencialidade e serão usadas apenas para fins acadêmicos. Em nenhuma hipótese serão divulgadas informações que possam identificá-lo(a) diretamente. Os dados dos participantes serão tratados de forma consolidada e com o máximo de sigilo.

Benefícios da participação: ao participar desta pesquisa, você contribuirá para a melhoria das práticas de contratações públicas, ajudando não apenas

a sua organização, mas também promovendo uma administração pública mais eficiente e transparente no estado de Mato Grosso.

Consentimento: sua participação é totalmente voluntária. Você pode escolher não participar ou retirar-se da pesquisa a qualquer momento sem nenhum prejuízo.

Agradeço antecipadamente pela sua valiosa contribuição para este estudo. Caso tenha alguma dúvida ou necessite de mais informações, por favor, não hesite em contactar-me pelo e-mail: orlando.cames@gmail.com ou telefone (065) 99277-6345.

Atenciosamente,
 Orlando Estevens Cames
 Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública
 Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)

Perguntas:

1. Você sabia que a auditoria interna governamental, além do serviço de avaliação, oferece serviços de consultoria para agregar valor e aprimorar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle do órgão/entidade?

R: _____

2. Quais os serviços de consultoria você ou seu órgão/entidade já recebeu?

() Assessoramento/aconselhamento (Ex.: busca de soluções em conjunto com o órgão e entidade, antes da tomada de decisão, para casos abstratos, orientações de caráter geral ou específica, confecção de manuais, cartilhas, informes para publicação, pergunta à CGE; NÃO é assessoramento jurídico ou técnico);

() Treinamento (Ex.: *workshops*, palestras, CGE Orienta etc.)

() Facilitação (Ex.: reuniões técnicas, mesas de discussão, TCE, TCU, CGU, Assembleia etc.)

() Outro: _____

R: _____

3. De acordo com a sua experiência, a consultoria agrega valor, contribui para o aprimoramento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles na função de contratações públicas?

R: _____

4. Você concordaria em solicitar uma consultoria, diante de uma dificuldade ou desafio, para buscar uma solução para aprimorar os processos de trabalho do órgão ou entidade?

R: _____

5. Qual o tipo de serviço de consultoria você gostaria de ver ampliado ou melhorado e por quê?

R: _____

6. No seu entendimento, é importante que o órgão superior de controle interno promova avaliações periódicas nas unidades do estado (incluindo a sua) e dê um retorno sobre o nível de controle existente para, posteriormente, promover assessoramento, orientações e capacitações para a melhoria contínua?

R: _____

7. Você acredita que a consultoria, como atividade de auditoria interna governamental, permite uma melhor disseminação de conhecimentos, transparência e *accountability*?

R: _____

8. A consultoria foi suficiente para melhorar a sua compreensão sobre a legislação de contratações públicas? Se não foi, o que poderia ser feito para melhorar?

R: _____

9. O serviço de consultoria, como atividade de auditoria interna governamental, devido às suas características, contribui para construir uma relação mais proativa e colaborativa e aproxima mais o auditor do auditado?

R: _____

10. Você acredita que o acompanhamento pós-consultoria (*follow-up*) seria relevante para avaliar a eficácia das orientações dos serviços prestados? Por quê?

R: _____

APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

1. Você está sendo convidado a participar da pesquisa para pós-graduação de dissertação, intitulado: **“Consultoria da Auditoria Interna Governamental: valor agregado no metaprocessos das contratações públicas”**.

2. Características e objetivos gerais da pesquisa

A pesquisa está sendo conduzida pelo discente Orlando Estevens Cames, aluno do mestrado do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), sob a orientação do Professor Félix Garcia Lopez, com financiamento próprio.

A pesquisa está sendo desenvolvida no Programa de Pós-Graduação em Administração Pública e autônoma. O objetivo deste estudo é avaliar a percepção do servidor público estadual do Poder Executivo do estado de Mato Grosso quanto à contribuição do serviço de consultoria, como atividade de auditoria, oferecido pelo Órgão de Controle Interno para agregar valor e melhoria nos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle relacionados às contratações públicas.

3. Procedimentos

Serão realizadas entrevistas com servidores públicos estaduais a fim de coletar a percepção e coletar dados para análise e inclusão na dissertação de mestrado. A participação consiste em uma entrevista individual com duração de aproximadamente 15 minutos. Durante a entrevista, será solicitado o registro das respostas, caso autorizado, em áudio, vídeo ou imagem ou videochamada e transcrito posteriormente por aplicativo cloud. google ou similar. Caso não seja autorizado, será realizado através de ditado direto no Word, ou escrito direto no Word pelo entrevistador. Os dados serão utilizados apenas para fins acadêmicos caso não aceite Word pelo entrevistado, ou integrados à análise da dissertação de mestrado.

4. Participação na pesquisa

A pesquisa envolverá servidores do Poder Executivo do estado de Mato Grosso que já participaram de serviços de consultoria, seja de assessoramento, aconselhamento, treinamento, facilitação e revisão, ou outras consultorias adaptadas para cada caso, para entender qual a percepção desses servidores quanto à contribuição da consultoria na melhoria dos processos de contratações públicas.

Caso seja autorizado, o registro de áudio, de vídeo ou de imagem, o tratamento da gravação, como será utilizada apenas para transcrição e análise, quem deverá ter acesso é o discente e o professor orientador. O material ficará armazenado por cinco anos após o fechamento da entrevista.

Sobre a gravação da entrevista:

- Autorizo a gravação integral em áudio e vídeo.
- Autorizo a gravação parcial (neste caso, cabe ao entrevistado informar os trechos que deseja que não sejam reproduzidos ou divulgados) em áudio e vídeo.
- Autorizo a gravação integral apenas em áudio.
- Autorizo a gravação parcial (neste caso, cabe ao entrevistado informar os trechos que deseja que não sejam reproduzidos ou divulgados) apenas em áudio.
- Não autorizo qualquer gravação.

5. Voluntariedade e direito de desistência

Sua participação é voluntária. A qualquer momento, você poderá desistir de participar e retirar seu consentimento. Sua recusa, desistência ou retirada de consentimento não acarretará prejuízo.

6. Riscos e benefícios

A sua participação nesta pesquisa visa contribuir para o aprimoramento nos processos de compras públicas. Os benefícios do presente estudo visam contribuir para o aperfeiçoamento dos processos de compras públicas, beneficiando a gestão pública em geral. Não há riscos significativos associados à sua participação.

7. Direito de confidencialidade

A fim de assegurar a sua privacidade, os dados obtidos por meio desta pesquisa não serão identificados. As informações coletadas serão tratadas de forma confidencial e anonimizadas. Apenas o pesquisador e o orientador terão acesso aos dados brutos.

8. Opção de Identificação

Os dados serão anonimizados e acessíveis apenas ao pesquisador e ao orientador. Caso autorizada a identificação, as informações serão tratadas com segurança e respeito à privacidade.

- Concordo em ser identificado(a) na pesquisa.
- Prefiro que minhas informações sejam totalmente anonimizadas.

9. Garantia de acesso aos dados e dúvidas em geral

Você poderá tirar dúvidas sobre o projeto e sobre sua participação, além de obter acesso aos seus dados, a qualquer momento através dos contatos indicados a seguir. Além disso, garantimos o seu acesso aos resultados do estudo, podendo solicitar via e-mail ou telefone descritos a seguir.

e-mail: orlando.cames@gmail.com

Cel. (65) 992776345

10. Consentimento

Caso você concorde em participar desta pesquisa, assine ao final deste documento, que possui duas vias, sendo uma delas sua, e a outra, do pesquisador responsável.

Eu, _____, declaro que entendi os objetivos, riscos e benefícios de minha participação nesta pesquisa e que concordo em participar.

Cuiabá, MT ____ de _____ de ____.

Assinatura do(a) participante: _____

Assinatura do(a) pesquisador(a): _____



idn

Bo
pro
cit
ref
Ness
são e

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO