



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANÁLISE DOS REGISTROS DE BENEFÍCIOS COMO INDICADOR CHAVE  
DE DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL:  
UMA INVESTIGAÇÃO DO CASO BRASILEIRO**

Rio de Janeiro - RJ

2024

**Rafael Florêncio da Silva**

**ANÁLISE DOS REGISTROS DE BENEFÍCIOS COMO INDICADOR CHAVE  
DE DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL:  
UMA INVESTIGAÇÃO DO CASO BRASILEIRO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Joseph David Barroso Vasconcelos de Deus

Rio de Janeiro

2024

## CIP - Catalogação na Publicação

d111a da Silva, Rafael Florêncio  
Análise dos Registros de Benefícios como  
Indicador Chave de Desempenho da Auditoria Interna  
Governamental: uma investigação do caso brasileiro /  
Rafael Florêncio da Silva. -- Rio de Janeiro, 2024.  
113 f.

Orientador: Joseph David Barroso Vasconcelos de  
Deus.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do  
Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Contábeis,  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis,  
2024.

1. Auditoria Interna Governamental. 2. Benefício  
Financeiro e Não Financeiro. 3. Controladoria Geral  
da União. I. de Deus, Joseph David Barroso  
Vasconcelos, orient. II. Título.

Rafael Florêncio da Silva

**ANÁLISE DOS REGISTROS DE BENEFÍCIOS COMO INDICADOR CHAVE  
DE DESEMPENHO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL:  
UMA INVESTIGAÇÃO DO CASO BRASILEIRO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis

Aprovada em 17 de outubro de 2024.

---

Prof. Dr. Joseph David Barroso Vasconcelos de Deus  
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

---

Prof<sup>a</sup>. Dr.<sup>a</sup> Claudia Ferreira da Cruz  
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

---

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa  
Universidade de Brasília (UnB)

Dedico esse trabalho à minha querida mãe, sua grande força foi a mola propulsora que permitiu o meu avanço, mesmo durante os momentos mais difíceis.

## AGRADECIMENTOS

Hoje e sempre, deixo meu agradecimento a Deus por tudo que Ele colocou no meu caminho. Podemos ter dias fáceis e difíceis na vida, só não podemos deixar de valorizar cada uma das pequenas coisas que o Senhor faz, pois é isso que nos fortalece.

Esta dissertação não encerra a discussão sobre o assunto nela abordado, nem teria sido possível sem a contribuição e disponibilidade de diversas pessoas. A todas elas quero expressar o meu reconhecimento e mais sincero agradecimento.

A minha mãe, irmã e tia, Gercina Regina de Aguiar, Célia Regina e Laurita Regina de Aguiar, que me acompanham e sempre me apoiaram em todos os momentos, porém, estão presente em outro plano. Vocês sempre serão uma grande fonte de inspiração e coragem para mim e suas memórias estão para sempre guardadas em meu coração.

A minha sobrinha/filha que Deus me abençoou, Dayane da Silva Gavinho e minhas tias, Regina Aguiar, Cristiane Florêncio e Vânia Florêncio, sempre tão próximas, me apoiando e me cuidando. Ao meu companheiro, Cláudio Nogueira, pelo apoio e parceira.

Ao Prof. Dr. Joseph David Barroso Vasconcelos de Deus, meu orientador, nesta construção, pela atenção, orientação e incentivo, no desenvolvimento desta pesquisa, pois sempre acreditou no potencial das minhas ideias.

Aos respeitáveis membros da banca, a Prof.<sup>a</sup> Claudia Cruz e ao Prof. Abimael Costa, pelo aceite do convite, e por valiosas contribuições que certamente engrandeceram de forma primorosa a minha pesquisa.

Agradeço aos(as) meus grandes amigos(as) por fazerem parte do meu ciclo de vida e pelo carinho que recebo, Flávia Martins, Diana Martins, Jackie (Jaqueline Lima), meu grande irmão Dinho (Anderson Ramos), Letícia Faustino, Monica Rocha, Murilo Santos e Thais Moraes.

Aos colegas da turma do mestrado do PPGCC/UFRJ, em especial ao belo trio que me incluo: Dayana Madeira Nogueira e Gabriel Araújo, essenciais para a minha permanência no mestrado, tenho certeza de que sem eles tudo ficaria mais difícil.

Aos meus colegas de trabalho no HUCFF/UFRJ: Indaiá Almeida, Marcus Mergulhão, Carla Oliveira, em especial ao meu gestor Amauri Pezzuto pelo grande apoio e incentivo durante o curso.

Por fim, agradeço pelo que pedi e recebi podendo absorver ao máximo com saúde e determinação, e pelo que não fui agraciado, pois acredito que ainda não é a hora certa.

## RESUMO

SILVA, Rafael Florêncio da. **Análise dos Registros de Benefícios como Indicador Chave de Desempenho da Auditoria Interna Governamental: Uma Investigação do Caso Brasileiro.** Rio de Janeiro, 2024. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

As auditorias governamentais cumprem um relevante papel no processo de vigilância da aplicação dos recursos públicos e da conduta do administrador público, então, é de fundamental importância analisar o desempenho desses órgãos. Neste contexto, para conduzir, acompanhar e monitorar os trabalhos das Auditorias Internas Governamentais, existe, para o caso brasileiro, um indicador de desempenho relacionado a Benefícios Financeiros e Não Financeiros que mensuram o quanto a Auditoria Interna Governamental está agregando valor a gestão da unidade auditada. O objetivo deste estudo é analisar os resultados das ações executadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), principal órgão de auditoria interna governamental no Brasil, mensurados através da sistemática de quantificação e registros de benefícios entre os anos de 2019 e 2022. Primeiro realizou-se uma análise dos registros de Benefício Financeiro (BF), posteriormente, dos Benefícios Não Financeiros (BNF), em seguida, analisou-se os resultados unindo os registros de BF e BNF, consolidando como Benefícios Totais Gerados (BGer). Com dados obtidos diretamente da CGU e fazendo uma análise estatística temporal, foi possível encontrar os seguintes resultados: i- as Unidades de Auditoria Interna Governamental da CGU vêm ampliando seus resultados e gerando benefícios financeiros e não financeiros cada vez maiores no período analisado; ii- constatou-se um hiato na dimensão dos valores de benefícios gerados quando se compara as unidades da SFC e as REG, porém este hiato vem desaparecendo; iii- as unidades da SFC que mais se destacaram na geração de benefícios foram a DPB, a CGLOT, a CGATI e a CGSEG, para as unidades da REG são a CGURJ, a CGUMA e a CGUMG; iv- dentre as ações que geraram mais benefícios financeiros está a eliminação de desperdício ou redução de custos administrativos, e a suspensão de pagamento não continuado; v- as ações que mais geraram benefícios não financeiros foram aquelas relacionada à outra medida estruturante de aperfeiçoamento dos programas/processo e à medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos; vi- por último foi possível constatar por evidências estatísticas que a geração de benefício não financeiro ajuda a explicar a geração de benefício financeiro, assim como o tamanho e a estrutura física das unidades de auditoria, impactam na geração de benefícios financeiros.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna Governamental, Benefício Financeiro e Não Financeiro, Controladoria Geral da União.

## ABSTRACT

SILVA, Rafael Florêncio da. **Analysis of Benefits Records as a Key Performance Indicator of the Governmental Internal Audit: An Investigation of the Brazilian Case.** Rio de Janeiro, 2024. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

Government audits play an important role in the process of monitoring the application of public resources and the conduct of public administrators, so it is of fundamental importance to analyze the performance of these bodies. In this context, in order to conduct, monitor and follow up on the work of Government Internal Audits, there is, for the Brazilian case, a performance indicator related to Financial and Non-Financial Benefits that measures how much Government Internal Auditing is adding value to the management of the audited unit. The objective of this study is to analyze the results of the actions carried out by the Comptroller General of the Union (CGU), the main government internal audit body in Brazil, measured through the systematic quantification and recording of benefits between the years 2019 and 2022. First, an analysis of the Financial Benefit (BF) records was carried out, then of the Non-Financial Benefits (BNF), then the results were analyzed by combining the BF and BNF records, consolidating them as total benefits generated (BGer). Using data obtained directly from the CGU and performing a temporal statistical analysis, it was possible to find the following results: i- the Government Internal Audit Units of the CGU have been expanding their results and generating increasingly greater financial and non-financial benefits in the period analyzed; ii- a gap was found in the dimension of the values of benefits generated when comparing the SFC units and the REG, but this gap has been disappearing; iii- the SFC units that stood out most in generating benefits were the DPB, the CGLOT, the CGATI and the CGSEG, for the REG units they are the CGURJ, the CGUMA and the CGUMG; iv- among the actions that generated the most financial benefits is the elimination of waste or reduction of administrative costs, and the suspension of non-continuous payment; v- the actions that generated the most non-financial benefits were those related to the other structuring measure of improvement of the programs/process and the measure of improvement of the capacity to manage risks and implement internal controls; vi- finally, it was possible to verify through statistical evidence that the generation of non-financial benefits helps to explain the generation of financial benefits, just as the size and physical structure of the audit units impact the generation of financial benefits.

**Keywords:** Government Internal Audit, Financial and Non-Financial Benefit, Office of the Comptroller General of the Union.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> - Alçada Decisória para Validação dos Benefícios Financeiros .....	40
<b>Quadro 2</b> - Categorização dos Benefícios Não Financeiros.....	41
<b>Quadro 3</b> - Unificação entre BF e BNF. ....	42
<b>Quadro 4</b> - Estatística Demográfica .....	45
<b>Quadro 5</b> - Classes de Benefícios Financeiros e Não Financeiros.....	48
<b>Quadro 6</b> - Ano de Destaque dos Registros de Benefícios das UAIG.....	96
<b>Quadro 7</b> - Resultado do Teste de Diferença de Média por Indicador e Grupo.....	98

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> - Quantidade de Unidades com Registro de Benefício .....	46
<b>Tabela 2</b> - Quantidade de Unidade com Registro de Benefício por Ano .....	46
<b>Tabela 3</b> - Quantidade de Unidade com Registro de Benefícios Emparelhados .....	47
<b>Tabela 4</b> - Estatísticas Descritivas de 2019 a 2022 da Amostra de BF. ....	55
<b>Tabela 5</b> - Contribuições Percentuais Anuais do BF das Unidades das SFC e REG. ....	56
<b>Tabela 6</b> - Unidades Destaques Anual de BF (em Bilhões de R\$). ....	60
<b>Tabela 7</b> - Destaque de BF - Total e Percentual de 2019 a 2022.....	61
<b>Tabela 8</b> - Teste de Diferença de Média de Wilcoxon para o Benefício Financeiro.....	64
<b>Tabela 9</b> - Valores (em Bilhões R\$) por Classe de Benefícios Financeiros por Ano.....	65
<b>Tabela 10</b> - Estatísticas Descritivas de 2019 a 2022 do Benefício Não Financeiro .....	71
<b>Tabela 11</b> - Contribuições Percentuais do BNF das Unidades das SFC e REG.....	72
<b>Tabela 12</b> - Unidades Destaques Anuais de BNF (em IRBNF). ....	75
<b>Tabela 13</b> - Destaque de BNF - Total e Percentual de 2019 a 2022.....	76
<b>Tabela 14</b> - Teste de Diferença de Média de Wilcoxon. ....	78
<b>Tabela 15</b> - Total de Benefícios Não Financeiros em IRBNF por Classe.....	80
<b>Tabela 16</b> - Número e Percentual de Ações por Nível (2019-2022). ....	84
<b>Tabela 17</b> - Total Benefícios Gerados em IR das Unidades das SFC e REG.....	85
<b>Tabela 18</b> - Estatísticas descritivas de 2019 a 2022 do Benefício Gerado em IR. ....	87
<b>Tabela 19</b> - Contribuições Percentuais do BGer nas Unidades das SFC e REG.....	88
<b>Tabela 20</b> - Destaque de BGer - Total e Percentual de 2019 a 2022.....	91
<b>Tabela 21</b> - Destaque do Período (2019 a 2022) de BGer das Unidades SFC. ....	92
<b>Tabela 22</b> - Teste de Diferença de Média de Wilcoxon. ....	94
<b>Tabela 23</b> - Estimativas MQO dos Determinantes do BF - Variável Dep. LnBF .....	100
<b>Tabela 24</b> - Estimativas EGLS dos Determinantes do BF - Variável Dep. LnBF.....	101

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> - Total de Benefício Financeiro em Bilhões (R\$) das Unidades das SFC e REG...	55
<b>Gráfico 2</b> - Média dos BF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG. ....	57
<b>Gráfico 3</b> - Mediana dos BF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG. ....	58
<b>Gráfico 4</b> - Desvio-padrão dos BF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.....	59
<b>Gráfico 5</b> - BF por Classe em Bilhões (R\$) e Percentual Acumulado - 2019 a 2022. ....	67
<b>Gráfico 6</b> - BF por Classe - Somatório do Período (2019 a 2020). ....	68
<b>Gráfico 7</b> - BF Total em Bilhões por Classe - Proporção dos Anos.....	69
<b>Gráfico 8</b> - % dos Valores Recuperados e Gastos Indevidos Evitados. ....	70
<b>Gráfico 9</b> - Total de Benefício Não Financeiro em IRBNF das Unidades das SFC e REG....	72
<b>Gráfico 10</b> - Média dos BNF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG. ....	73
<b>Gráfico 11</b> - Mediana dos BNF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG. ....	74
<b>Gráfico 12</b> - Desvio-Padrão dos BNF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.....	74
<b>Gráfico 13</b> - % por Classes de BNF para os Anos 2019 a 2022. ....	81
<b>Gráfico 14</b> - Benefício Não Financeiro Total em IRBNF por Classe (2019-2022).....	82
<b>Gráfico 15</b> - Classe Benefício Não Financeiro Total por Ano, em IRBNF.....	83
<b>Gráfico 16</b> - % dos Níveis de BF das Ações para os Anos de 2019 - 2022. ....	85
<b>Gráfico 17</b> - Benefícios em IR para o Período de 2019 a 2022.....	86
<b>Gráfico 18</b> - Total de Benefício Gerados em IR das Unidades da SFC e REG.....	88
<b>Gráfico 19</b> - Média dos BGer das Unidades em IR das SFC, REG e SFC+REG. ....	89
<b>Gráfico 20</b> - Mediana dos BGer em IR das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.....	89
<b>Gráfico 21</b> - Desvio-Padrão dos BGer em IR das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.....	90

## LISTA DE SIGRAS E ABREVIATURAS

AGATI	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Tecnologia da Informação
AIG	Auditoria Interna Governamental
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
Audin	Auditorias Internas Singulares
BF	Benefício Financeiro
BGer	Benefício Gerado
BNF	Benefício Não Financeiro
BSC	Balanced Scorecard
CAOB	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Obras
CCCI	Comissão de Coordenação de Controle Interno
CGACE	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Arrecadação e Comércio Exterior
CGAGR	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Agricultura, Pecuária e Abastecimento
CGDATA	Coordenação-Geral de Inteligência de Dados
CGDRA	Coordenadoria-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento Regional e Meio Ambiente
CGEBC	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Básica, Cidadania e Turismo
CGENE	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Minas e Energia
CGEOB	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Obras
CGESUP	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Educação Superior e Profissionalizante
CGFIN	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Estatais dos Setores Financeiro e de Desenvolvimento
CGIT	Coordenadoria-Geral de Infraestrutura de Trânsito
CGLOG	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Estatais dos Setores de Logística e Serviços
CGLOT	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Logística, Transferências Voluntárias e Tomada de Contas Especial

CGPAT	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Patrimônio e Desburocratização
CGPEC	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Políticas Econômicas
CGPES	Coordenadoria-Geral de Auditoria de Gestão de Pessoal
CGPLAG	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Planejamento e Gestão
CGPREV	Coordenadoria-Geral de Auditoria na Área de Previdência
CGPRI	Coordenação Geral de Prospecção e Inovação
CGSAU	Coordenadoria-Geral de Auditoria da Área de Saúde
CGSEG	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Justiça, Segurança Pública e Direitos Humanos
CGTIC	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações
CGTRAN	Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Transportes, Portos e Aviação Civil
CGTS	Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Trabalho, Emprego e Serviços Sociais Autônomos
CGU	Controladoria-Geral da União
CGUAC	Controladoria Regional da União no Estado do Acre
CGUAL	Controladoria Regional da União no Estado de Alagoas
CGUAM	Controladoria Regional da União no Estado do Amazonas
CGUAP	Controladoria Regional da União no Estado do Amapá
CGUBA	Controladoria Regional da União no Estado da Bahia
CGUCE	Controladoria Regional da União no Estado do Ceará
CGUES	Controladoria Regional da União no Estado do Espírito Santo
CGUGO	Controladoria Regional da União no Estado de Goiás
CGUMA	Controladoria Regional da União no Estado do Maranhão
CGUMG	Controladoria Regional da União no Estado de Minas Gerais
CGUMS	Controladoria Regional da União no Estado do Mato Grosso do Sul
CGUMT	Controladoria Regional da União no Estado do Mato Grosso
CGUPA	Controladoria Regional da União no Estado do Pará
CGUPB	Controladoria Regional da União no Estado da Paraíba
CGUPE	Controladoria Regional da União no Estado de Pernambuco
CGUPI	Controladoria Regional da União no Estado do Piauí
CGUPR	Controladoria Regional da União no Estado do Paraná
CGURJ	Controladoria Regional da União no Estado do Rio de Janeiro

CGURN	Controladoria Regional da União no Estado do Rio Grande do Norte
CGURO	Controladoria Regional da União no Estado de Rondônia
CGURR	Controladoria Regional da União no Estado de Roraima
CGURS	Controladoria Regional da União no Estado do Rio Grande do Sul
CGUSC	Controladoria Regional da União no Estado de Santa Catarina
CGUSE	Controladoria Regional da União no Estado de Sergipe
CGUSP	Controladoria Regional da União no Estado de São Paulo
CGUTO	Controladoria Regional da União no Estado de Tocantins
CIGIE	Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency
Ciset	Secretarias de Controle Internos
CNPQ	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
COAC	Coordenação-Geral de Admissibilidade Correcional
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CRG	Corregedoria-Geral da União
DAE	Diretoria de Auditoria de Estatais
DE	Diretoria de Auditoria de Políticas Econômicas e de Desenvolvimento
DENASUS	Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde
DG	Diretoria de Auditoria de Governança e Gestão
DI	Diretoria de Auditoria de Políticas de Infraestrutura
DIE	Diretoria de Pesquisa e Informações Estratégicas
DPB	Diretoria de Auditoria de Previdência e Benefícios
DS	Diretoria de Auditoria de Políticas Sociais e Segurança Pública
ENAP	Escola Nacional de Administração pública
EUA	United States of America
GAO	Government Accountability Office
GREG	Coordenação de Auditoria de Regulação
IFES	Institutos Federais de Ensino Superior
IN	Instrução Normativa
IPPF	Internacional Professional Practices Framework
IR	Índice de Relevância
IRBNF	Índice de Relevância do Benefício Não Financeiro
MCB	Manual de Contabilização de Benefícios
MCTI	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação

MOT	Manual de Operação Técnica
NAO	National Audit Office
PF	Polícia Federal
REG	Regionais
SCC	Secretaria de Combate à Corrupção
SCI	Sistema de Controle Interno
SE	Secretaria-Executiva
SFC	Secretaria Federal de Controle
STPC	Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção
TCU	Tribunal de Contas da União
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UK	United Kingdom

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>18</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	18
1.2	OBJETIVO .....	20
1.3	RELEVÂNCIA E CONTRIBUIÇÕES .....	21
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO .....	22
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>24</b>
2.1	A TEORIA DA AGÊNCIA.....	24
2.2	A TEORIA DA LEGITIMIDADE.....	26
2.3	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL (SCI) .....	28
2.4	A AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL .....	31
2.5	DESEMPENHO DE AUDITORIA INTERNA .....	33
2.6	A METODOLOGIA DE CONTABILIZAÇÃO E REGISTRO DE BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL .....	35
2.6.1	Histórico da Metodologia de Contabilização e Registro de Benefícios .....	35
2.6.2	Conceitos importantes sobre a contabilização de benefícios .....	38
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>43</b>
3.1	TIPOS DE PESQUISA .....	43
3.2	UNIVERSO DA PESQUISA.....	44
3.3	COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	47
3.3.1	Coleta dos Dados.....	47
3.3.2	Tratamento dos Dados.....	48
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>54</b>
4.1	BENEFÍCIO FINANCEIRO .....	54
4.1.1	Estatísticas Descritivas do BF nas UAIG.....	54
4.1.2	UAIG Destaques para os Resultados de BF.....	59
4.1.3	Teste de Diferença de Média dos Registros de BF das UAIG .....	62
4.1.4	Registro do BF por Classe de Benefício .....	64
4.2	BENEFÍCIO NÃO-FINANCEIRO.....	70
4.2.1	Estatísticas Descritivas do BNF nas UAIG.....	70
4.2.2	UAIG Destaques para os Resultados de BNF .....	74
4.2.3	Teste de Diferença de Média do BNF das UAIG.....	77
4.2.4	Registro de BNF por Classe de Benefício.....	79

4.3	UNIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS - BENEFÍCIOS GERADOS .....	83
4.3.1	Consolidação do Registro dos BGer .....	85
4.3.2	Estatísticas Descritivas do BGer nas UAIG .....	87
4.3.3	UAIG Destaques para os Resultados de BGer .....	90
4.4	ANÁLISE CONJUNTA: BF, BNF E BGER .....	96
4.5	MODELO DETERMINANTE DO BENEFÍCIO FINANCEIRO .....	100
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>103</b>
<b>6</b>	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>106</b>
	<b>ANEXO 1 - CÁLCULO DO BENEFÍCIO TOTAL GERADO (BGer) .....</b>	<b>112</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Os cidadãos brasileiros vivem um período de inquietação social, as instituições têm sido permanentemente questionadas, e o povo apresenta indagações quanto ao papel do Estado e cobra soluções para as suas demandas (Atricon, 2020). Em um contexto de restrição fiscal e questionamento sobre o tamanho do Estado pelo qual o Brasil passa, a administração pública como um todo, assim como as auditorias internas governamentais, tem que demonstrar entregas para a sociedade justificando porque existem (Enap, 2020).

Na atualidade, é insuficiente apenas saber onde os impostos estão sendo aplicados, é imprescindível conhecer se os impostos estão sendo utilizados com qualidade e se os serviços prestados aos cidadãos são eficientes e adequados. Neste cenário, o controle interno vem apresentando papel importante na confiabilidade das informações contábeis, financeiras e administrativas, se afirmando cada vez mais importante nas organizações no que concerne à tomada de decisão por parte dos administradores e gestores públicos (Rodrigues *et al.*, 2020).

Para Deloitte (2016), os órgãos de controle interno governamental reconhecem a necessidade de transformação e devem passar por mudanças significativas para viabilizar o sucesso da área nas organizações onde atuam. A amplitude dessas mudanças demandará uma atuação mais alinhada às prioridades dos níveis executivos e temas mais relevantes para a organização, bem como uma busca constante da auditoria interna por maior eficiência e valor agregado, de modo a preservar sua relevância e influência (Deloitte, 2016).

Os órgãos de controle brasileiro, constituídos para assegurar a legalidade e a legitimidade da ação de governos e de burocracias, formam uma rede composta, principalmente, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pelo Ministério Público (MP), pela Polícia Federal (PF) e pela Controladoria-Geral da União (CGU) (Filgueiras, 2018). A CGU, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, trabalha, desde sua criação, na melhoria da efetividade das políticas públicas, na prevenção de perdas financeiras e no combate à corrupção (Brasil, 2019).

A CGU é uma instância promotora de padrões de controle interno no Brasil, tem um papel relevante de disseminar as boas práticas de controle e de realizar o aperfeiçoamento da administração pública em benefício da sociedade. De acordo com o Relatório Consolidador dos Benefícios Aprovados em 2020 da CGU, nos últimos anos a atividade de auditoria interna governamental passou por aprimoramentos e se alinhou com as melhores práticas

internacionais, houve o fortalecimento dos processos de planejamento dos trabalhos com base nos riscos que as unidades gestoras estão sujeitas (Brasil, 2021a).

Para acompanhar a performance e a evolução (progresso) das auditorias internas, uma prática importante recomendada é o uso de indicadores-chave de desempenho que reflitam prioridades mais amplas que permita a auditoria interna melhorar e avaliar seu impacto e influência (Delloite, 2018). Neste sentido, para conduzir, acompanhar e monitorar os trabalhos das Auditorias Internas Governamentais, existe um indicador de desempenho relacionado a Benefícios Financeiros e Não Financeiros que mensuram o quanto a Auditoria Interna Governamental está agregando valor a gestão da unidade auditada.

Esse indicador de desempenho é importante para a avaliação da efetividade da atuação da CGU, pois permite a padronização de uma sistemática de apuração de economia/prejuízo adotada pela instituição, a prestação de contas à sociedade sobre os resultados alcançados, asseguram que os resultados divulgados sejam efetivos e possam ser comprovados (CGU, 2019). Dessa forma, os trabalhos realizados são aqueles que possuem a maior probabilidade de agregação de valor e de geração de benefícios (Brasil, 2021a).

A base teórica para o desenvolvimento de uma metodologia de contabilização e registro de benefícios na CGU, indicadores-chave de desempenho da CGU, inicialmente, é a pesquisa de Reis (2012) “*A Performance Measurement Framework for the Brazilian Office of the Comptroller General (CGU) Based on International Frameworks*”. O autor estudou como eram as metodologias de avaliação de desempenho e divulgação de resultados de algumas instituições internacionais que tinham boas práticas de desempenho e resultado no âmbito da auditoria interna.

Dentre os objetivos estratégicos previsto no Mapa Estratégico da CGU se apresenta o de “*ampliar a apropriação dos resultados dos trabalhos da CGU pelas partes interessadas, inclusive por entes federativos*”, e se compatibiliza com tal objetivo, a metodologia para quantificação e registro dos benefícios do controle interno, criada em 2012 (Brasil, 2019). No âmbito da CGU, a Portaria nº 2.379, de 30 de outubro de 2012, é o primeiro passo para a implementação completa de uma estrutura de medição de desempenho instituindo os conceitos basilares. Esta portaria da CGU estabeleceu a primeira sistemática de quantificação e registro dos benefícios decorrentes das atividades do controle interno executada pela Controladoria-Geral da União com base em melhores práticas internacionais (Brasil, 2012).

Tradicionalmente, em todo o mundo, as Auditorias Internas Governamentais apresentam seus resultados em termos do retorno que a atividade garante à organização, para tanto, dividem o valor dos benefícios gerados pelo valor de custo de operação. Considerando

que a CGU atua como um todo no propósito de defesa do patrimônio, ela faz essa avaliação comparando o total dos benefícios com o valor total empenhado (Brasil, 2021a).

Com base na Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017, que aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, a CGU iniciou estudos internos para mapeamento e estruturação de uma metodologia que pudesse proporcionar a consolidação dos benefícios que contemplasse as demais Unidades de Auditorias Internas Governamentais (UAIG), além da Secretaria Federal de Controle (SFC) e as Controladorias Regionais nos Estados, considerando as necessidades de adaptação à realidade de cada unidade.

Uma das principais razões para a auditoria governamental utilizar uma metodologia de contabilização de benefícios, é avaliar o desempenho da atividade da auditoria interna ao longo dos anos e mensurar o quanto a auditoria interna está agregando valor à gestão. Além disso, a contabilização dos benefícios gerados pela CGU, mede a efetividade das recomendações e orientações da auditoria interna e demonstra para as partes interessadas, inclusive para a equipe de auditoria, o retorno do trabalho (Brasil, 2020).

Segundo o Relatório Consolidador dos Benefícios Aprovados em 2020, durante os desafios enfrentados em 2020, com a pandemia de COVID-19, a CGU demonstrou grande capacidade de adaptação e se superou na geração de resultados (Brasil, 2021a). As auditorias internas da CGU geraram, em 2021, benefícios financeiros no valor de R\$ 32 bilhões, trata-se do recorde da série histórica de 10 anos, de 2012 a 2021, período em que o valor aglutinado atinge a cifra de R\$ 92,8 bilhões (Brasil, 2022).

Nesse contexto, esta pesquisa busca responder a seguinte questão problema: na perspectiva da contabilização de benefícios financeiro e não financeiro, como as ações (recomendações) executadas pela Controladoria-Geral da União impactaram a gestão da unidade auditada?

## 1.2 OBJETIVO

O presente estudo tem como objetivo geral analisar os resultados das ações executadas pela Controladoria-Geral da União mensurado através da sistemática de quantificação e registros de benefícios financeiros e não financeiros, entre os anos de 2019 e 2022, e seus impactos (resultados, efeitos) positivos identificados na gestão da unidade auditada.

Para atingir o objetivo geral do estudo foram construídos alguns objetivos específicos que devem ser alcançados com intuito de auxiliar e facilitar o êxito do objetivo geral:

- 1 Analisar e comparar os resultados anuais das unidades da Secretaria Federal de Controle (SFC), das Regionais (REG) e total (SFC+REG) através do indicador de benefício financeiro (BF), não financeiro (BNF) e unificado (benefícios gerados - BGer).
- 2 Identificar as unidades que apresentaram maiores resultados anuais para os indicadores de BF, BNF e BGer.
- 3 Verificar se ocorreram diferenças de médias significativas nas variáveis estudadas (BF, BNF e BGer) entre os anos analisados.
- 4 Identificar quais as classes de BF e BNF, contribuíram mais efetivamente nos resultados das UAIG.
- 5 Analisar alguns possíveis determinantes do BF.

### 1.3 RELEVÂNCIA E CONTRIBUIÇÕES

Dado a importância que tem um indicador de desempenho bem projetado para a auditoria interna governamental que permita uma tradução efetiva da estratégia em ações, é de elevada relevância analisar os resultados da Auditoria Interna Governamental, os impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação, pelos gestores públicos, de recomendações emitidas pelos auditores, por meio da metodologia de contabilização e registro de benefícios.

A análise de dados brasileiros, disponibilizados pela Controladoria Geral da União (CGU), sobre as ações desempenhadas pela auditoria interna governamental pode ser considerado um grande diferencial deste estudo, uma vez que se trata de uma base de dados pouco explorada na literatura. Esta pesquisa buscou, além de analisar os resultados das ações executadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), identificar seus impactos positivos na gestão dos órgãos auditados. Esses impactos representam um trabalho conjunto de gestores públicos e auditores internos governamentais.

O estudo de Asiedu e Deffor (2017) relaciona, por meio da percepção dos gestores e não por recomendações dos órgãos de controle governamental, a eficácia da auditoria interna com a redução de irregularidades administrativas no setor público, ou seja, redução de recomendações relacionadas a corrupção no setor público. O estudo de Brito *et al.* (2017) avaliou a auditoria baseada em riscos de um IFES (Instituto Federal de Ensino Superior), a pesquisa mediu em que circunstância estavam as auditorias das instituições de ensino superior do Brasil, associado à implementação de uma auditoria baseada em risco. Esses estudos de Asiedu e Deffor (2017) e Brito *et al.* (2017) tem proximidade com esta pesquisa.

Como contribuição científica, este estudo justifica-se pelo levantamento de raros trabalhos acadêmicos que examinaram os resultados da CGU e os impactos positivos nas unidades auditadas por meio de um indicador de desempenho relacionado a metodologia de contabilização de benefícios. Como contribuição prática, o argumento sustenta-se na função relevante que a Auditoria Interna Governamental realiza, e pelo seu comprometimento com a eficiência das organizações públicas estando voltada para a verificação da qualidade da gestão (Bergamini Junior, 2005). Dessa forma, o desenvolvimento dessa temática pode trazer informações quanto a efetividade da Auditoria Interna Governamental assim como para a unidade auditada (gestão), e, conseqüentemente, indicar benefícios gerados para os cidadãos.

Como contribuição e/ou relevância, este trabalho pretende fornecer uma visão mais profunda sobre como a aplicação de indicadores de desempenho utilizados para medir o sucesso e o impacto das Auditorias Internas nas organizações públicas podem melhor ser alinhados aos objetivos da Auditoria Interna Governamental, promovendo debates mais intensos sobre o tema. No entanto, mais importante do que a lógica do "desempenho" é a maturidade de uma metodologia de Contabilização de Benefício, que possa demonstrar a geração de valor das Auditorias Internas Governamentais. Além disso, nutre-se a esperança em trazer também uma reflexão sobre ações que estão sendo adotadas, decorrente de atuação do controle interno, que configuram situações mais frequentes de impactos positivos na gestão das organizações auditadas, agregando valor a gestão e gerando benefícios.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O estudo está estruturado em 5 (cinco) capítulos. O primeiro é a introdução que contém a contextualização do tema com a questão problema da pesquisa, os objetivos gerais e específicos do estudo, a relevância e as contribuições pretendidas.

O segundo capítulo, apresenta a fundamentação teórica do estudo, dividido em 6 tópicos: o primeiro e o segundo tópicos tratam das teorias utilizadas como base para o estudo, a Teoria da Agência e a Teoria da Legitimidade; o terceiro tópico é denominado de Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, onde define a sua instituição, organização, atribuição, finalidade e evolução; o quarto tópico trata da Auditoria Interna Governamental apresentando conceitos, objetivos e os desafios; o quinto tópico é denominado Desempenho de Auditoria Interna; e o último tópico trata da Metodologia de Contabilização e Registro de Benefícios da Auditoria Interna Governamental e está dividido em 2 (duas) subseções, a primeira é o Histórico da Metodologia de Contabilização e Registro de Benefícios, e a segunda

é destinada aos Conceitos Importantes sobre a Contabilização de Benefício, financeiros e não financeiros.

No terceiro capítulo é abordado a metodologia utilizada no estudo, que está dividida em três seções. A primeira seção trata do Tipo de Pesquisa, a segunda do Universo da Pesquisa, e a terceira da Coletas e Tratamento dos Dados, sendo essa última ainda dividida em duas subseções (Coletas de Dados e Tratamento dos Dados) e contém estatística descritiva e análise dos dados.

O quarto capítulo, é destinado à Apresentação e a Análise dos Resultados, e é dividida em 4 (quatro) tópicos. O primeiro tópico é referente ao Benefício Financeiro e estão divididas em 4 subseções: Estatística Descritiva do BF nas UAIG; UAIG Destaques para os Resultados de BF; Teste de Diferença de Média dos Registros de BF das UAIG; e Registro de BF por Classe de Benefício. O segundo tópico trata do Benefício Não Financeiro e forma similar ao BF, está dividido em 4 subseções: Estatística Descritiva do BNF nas UAIG; UAIG Destaques para os Resultados de BNF; Teste de Diferença de Média dos Registros de BNF das UAIG; e Registro de BNF por Classe de Benefício. O terceiro tópico é sobre a Unificação dos Benefícios - Benefícios Gerados, e tem 3 (três) subseções: Consolidação dos Registros dos BGer; Estatística Descritiva do BGer nas UAIG e UAIG destaques para os resultados dos BGer. O quarto tópico trata da Análise Conjunta: BF, BNF e BGer.

O quinto capítulo, apresenta as conclusões do estudo. Realizando as considerações finais e recomendações para pesquisas futuras.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 A TEORIA DA AGÊNCIA

A Teoria da Agência desponta com um histórico particular do modelo econômico, com o intuito de solucionar problemas existentes nas organizações sob uma perspectiva da associação da delegação de poder para tomada de decisão (Martins; Ferreira; Lucena, 2021). Cabe na Teoria da Agência, que existam problemas de agência nas relações entre o principal e o agente (Jensen; Meckling, 2008). Salienta-se que a Teoria da Agência tem sido utilizada por estudiosos em Contabilidade, Economia, Finanças, Marketing, Ciências Políticas, Comportamento Organizacional, Sociologia, entre outras áreas, e possui várias e diferentes aplicações no âmbito das pesquisas (Eisenhart, 1989).

O modelo teórico para a Teoria da Agência de Jensen e Meckling (1976) tem como arcabouço a preocupação em compreender e administrar os interesses conflitantes entre principal e agente. Os autores afirmam que a relação de agência é uma relação entre o principal e o agente em que o agente age em nome e em benefício do principal com recompensas específicas (Jensen; Meckling, 2008).

Na relação entre o agente e o principal, o agente nem sempre agirá conforme os interesses do principal, surgindo, desta forma, os conflitos de interesse, já que o agente e o principal podem ter objetivos diferentes e conflitantes, por ocuparem posições diferenciadas (Leão; Cabello, 2020). É possível esperar que a Teoria da Agência, fomente a cooperação entre as partes de uma mesma organização, de forma que se estabeleça o crescimento e o resultado positivo das ações das duas partes (Martins; Ferreira; Lucena, 2021).

De acordo com Miller (2005), o ponto distintivo dessa relação é a configuração de uma estrutura assimétrica, posto que a autoridade está determinada em um lado e no outro lado está a vantagem informacional. Enquanto o principal detém algum tipo de autoridade para manipular as ações do agente no seu interesse, o agente possui mais informações sobre as condições em que atuará (Machado, 2016).

Na Teoria da Agência, o principal aparato utilizado para estabelecer instrumentos de monitoramento entre as duas partes é o contrato. Deste modo, a evolução desta teoria teve como base a análise de uma relação contratual, considerando o principal responsável por delegar o poder de tomada de decisão ao agente, esperando que o agente atue no melhor interesse do principal (Martins; Ferreira; Lucena, 2021).

De uma forma geral, a Teoria da Agência baseia-se em um contrato social tácito em que o principal (cidadão), encarrega o agente (gestor), de desenvolver alguma atividade de seu interesse. No entanto, segundo Cruz (2010), a relação entre principal e o agente, gera conflitos: (i) divergência entre objetivos; (ii) dificuldade de monitoramento das ações do agente; e (iii) atitudes diferenciadas em relação ao risco.

Na esfera pública, considera-se como principal o cidadão e a administração pública como agente, nessa perspectiva surge a auditoria governamental, também chamado de auditoria do setor público, para tentar garantir que os interesses dos cidadãos sejam priorizados pela administração pública (Hallak; Silva, 2012). Deste modo, para que o principal (cidadão) se beneficie do desempenho do agente (administração pública), a minimização do conflito entre o principal e o agente é necessário por meio de despesas de monitoramento por parte do principal, buscando controlar a ação do agente, como um sistema de coleta de informações, ou de auditoria interna ou externa (Leão; Cabello, 2020).

Os trabalhos realizados pelas auditorias governamentais (representando os cidadãos) são concretizados por meio de relatórios elaborados pelas UAIG e contêm recomendações e/ou orientações às unidades auditadas (administração pública). Neste cenário informacional, as auditorias internas governamentais são instituições públicas, produtoras de informação e que fornecem às unidades auditadas as análises de sua gestão por meio das recomendações e/ou orientações por meio dos relatórios de auditoria.

Na teoria da agência, os agentes tendem a maximizar seus interesses, mas, ainda assim, tentam cumprir o contrato (Mantusaario, 2009). Nesse caso, a *accountability* é uma manifestação da obrigação do agente de prestar contas de seus atos. Para Bairral, Ferreira e Bairral (2012), o gestor público tem a função de gerenciar os recursos financeiros tributados aos cidadãos para a sustentação da máquina estatal e a geração de bem-estar social, mediante a prestação de serviços públicos, e, conseqüentemente, fazer a prestação de contas. Para os mesmos autores, essa prestação de contas não é feita de forma clara e completa, demonstrando uma assimetria de informação para o principal (cidadão), situação que pode ser resolvida pela presença de *accountability* dos agentes, resultando numa aproximação entre Estado e sociedade, eliminando e/ou minimizando a assimetria informacional (Bairral; Ferreira; Bairral, 2012).

Neste sentido, as unidades auditadas responsáveis por implementar as recomendações são consideradas unidades receptoras ou usuárias da informação. As unidades auditadas, ao implementar as recomendações, ocorre o que Choo (2003, p.404) chama de “comportamento adaptativo” ou “resultado do uso eficiente da informação”, considerado neste contexto, como a implementação de uma recomendação e produz impactos positivos tanto para a gestão da

unidade auditada, pois agrega valor à organização, quanto para a auditoria interna governamental ao registrar benefícios auferidos elevando seus resultados.

Nosso argumento é que é possível acompanhar o desempenho da UAIG utilizando a metodologia de quantificação e registro dos benefícios das ações realizadas pela auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, dever ser possível demonstrar a existência de relação causa-efeito (nexo causal) entre atuação direta da UAIG (principal) e a medida adotada pelo gestor público que gerou impacto positivo à gestão (agente).

Essa constatação de melhoria na gestão (agente), realizada durante o trabalho de auditoria representando os cidadãos (principal) decorrem de recomendações ao gestor. A medida adotada pelo gestor, em atendimento a recomendação, gera impacto positivo à gestão e reduz os custos de transação na atividade de auditoria interna, melhorando os serviços prestados à sociedade. O não atendimento e/ou atendimento parcial das recomendações emitidas pelas auditorias internas governamentais pode gerar uma assimetria informacional, reduzindo potencialmente os impactos positivos para a gestão da unidade auditada e a não contabilização de benefícios pelas UAIG impactando negativamente no seu desempenho.

## 2.2 A TEORIA DA LEGITIMIDADE

Um marco teórico requerido para a realização da pesquisa é a Teoria da Legitimidade, que introduz o estudo da busca da legitimidade pelos órgãos de auditorias governamentais, abordando a divulgação de seus resultados por meio de um indicador de desempenho das suas atividades através dos registros da contabilização de benefícios, financeiros e não financeiros, como mecanismo de atingir a legitimidade. A metodologia de Contabilização de Benefícios dialoga com a Teoria da Legitimidade visto o grande esforço de sistematizar a geração de valor para a governança das atividades das Auditorias Internas Governamentais. Torna-se importante estudar a legitimidade para compreender a continuidade ou não de uma organização a partir da percepção do público de interesse em relação à eficiência da sua atuação.

Lindblom (1994) define legitimidade como o estado e o processo que a organização se encontra. Para o autor, na Teoria da Legitimidade a organização busca a condição (ou estado) na qual o seu sistema de valor esteja em conformidade com os valores do sistema social maior, do qual ela faz parte. Um dos pressupostos da Teoria da Legitimidade presume que o poder de legitimar está nas mãos de um sistema social no qual as organizações estão inseridas (O'Donovan, 2002).

As auditorias governamentais almejam se legitimar como instituição de controle governamental, neste contexto, a metodologia de contabilização e registro de benefícios é um indicador de desempenho muito importante para o fortalecimento desses órgãos de controle interno governamental, pois, é através da divulgação dos registros de seus resultados que essa informação é levada a alta administração e se demonstra o valor que as auditorias governamentais têm. Quanto mais as auditorias governamentais entregam resultados, mais o chefe do Poder Executivo investe e garante recursos aos órgãos de controle, então, a divulgação efetiva de seus resultados é uma forma que as instituições de controle têm de se fortalecer e legitimar.

Entende-se como público de interesse qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela concretização dos objetivos organizacionais (Freeman, 2010). No contexto desta pesquisa, os públicos de interesse das Auditorias Internas Governamentais seriam: a) a sociedade (usuários dos serviços públicos); b) os gestores das unidades auditadas; c) a alta administração do Poder Executivo; e d) os governos que concedem os recursos para a manutenção e sobrevivência dos órgãos de controle. Em resumo, os órgãos de controle governamental existem quando esses públicos de interesse as consideram legítimas, ou seja, quando lhes conferem um estado de legitimidade (Deegan, 2002).

Na auditoria governamental, a legitimidade pode ser estabelecida através da divulgação das ações executadas pelos órgãos de controle que geraram impactos positivos na gestão da unidade auditada e agregam valor a gestão. A divulgação dos registros de benefícios possibilita, aos públicos de interesse, o monitoramento e a avaliação dessas ações com o objetivo de confirmar o contrato social, através das percepções desses públicos sobre a efetividade dos órgãos de controle governamental, os quais justificariam suas ações e sua existência (Galera *et al.*, 2014).

Neste contexto, entende-se como legitimidade a percepção do público de interesse, de que as ações dos órgãos de auditoria governamental são adequadas. Essa percepção pode ser estabelecida por meio da comunicação e divulgação de resultados desses órgãos de auditoria, evidenciando positivamente seu desempenho tanto para a sociedade quanto para suas instâncias superiores. Isso permitirá que a sociedade e instâncias superiores monitorem e avaliem os órgãos de auditoria governamental, assim como introduzam mudanças acerca das percepções sobre a sua atuação, as quais justificariam as ações dessas organizações e, por fim, as suas existências, legitimando-se como instituição de controle governamental.

O'Donovan (2002) argumenta que a teoria da legitimidade é baseada na ideia de que, para continuar a operar com sucesso, as organizações devem agir dentro de fronteiras que as partes interessadas identificam como um comportamento socialmente aceito, ou seja, a

existência das organizações depende da vontade das partes interessadas de permitir que elas continuem a operar.

A ideia de legitimidade, inserida nessa teoria, está relacionada a suposição de que existe um contrato social entre a organização (órgão de auditoria governamental) e públicos de interesse (sociedade e alta administração). Deegan e Rankin (1997) destacam que a organização necessita demonstrar constantemente ao público de interesse a sua importância, legitimando os seus atos e evidenciando o cumprimento do contrato social existente. A organização que não puder justificar a sua continuidade perante seus respectivos públicos de interesse, gradativamente estes se encarregarão de revogar esse contrato (Deegan; Rankin, 1997).

Para que esse poder seja exercido, as ações executadas pelos órgãos de controle que impactam a gestão da unidade auditada precisam ser divulgadas, sendo assim feito, o público de interesse poderá avaliar e entender essa instituição, assim como poderá garantir o seu direito de existência (Freeman, 2010). As auditorias governamentais, dado o custo político de suas decisões, buscam convencer seu público (sociedade e chefia do poder executivo) de que são merecedoras e legitimadas a atuarem na sociedade.

Como divulgação de ações executadas pelas auditorias internas governamentais pode-se destacar as estabelecidas Classes de Benefícios: 14 classes de Benefícios Financeiros e 15 classes de Benefícios Não-Financeiro. Cabe aqui ressaltar que esses órgãos executam fiscalizações por meio de auditorias que geram recomendações, os quais indicam melhorias para a gestão da unidade auditada.

### 2.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL (SCI)

De acordo com Meirelles (2003), a administração pública pode ser definida como “o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Logo, a administração pública terá como primado básico a busca pela satisfação das necessidades da coletividade, buscando o bem-estar social, a promoção da cidadania e a observância dos demais princípios preconizados pela Constituição Federal da República de 1988.

Na Administração Pública, o ato de controlar pressupõe examinar se a atividade governamental atende à finalidade pública, à legislação e aos princípios básicos aplicáveis ao setor público (ILB, 2019). Os controles nas organizações públicas devem estar comprometidos com os interesses e objetivos dos cidadãos, pois qualquer controle tem origem na sociedade e é a ela que se devem reportar todas as entidades criadas para representá-la (Malmegrin, 2012).

O controle, etapa em que se decide e se implementa ações corretivas e preventivas nos processos de prestação de serviço público, é atividade fundamental para que as prestações de serviços públicos sejam operacionalizadas com dinâmica e qualidade exigidas pelos usuários e beneficiários desses serviços (Malmegrin, 2012). Segundo José Filho (2008), o controle consiste em um conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pela administração pública e seus órgãos e entidades, como segregação de funções, determinações de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, dentre outros, com o objetivo de impedir o erro, a fraude e a ineficiência.

O controle é executado quase de forma automática não só pela exigência da prestação de serviços, mas por determinações legais (Malmegrin, 2012). Um dos seus objetivos principais é ter caráter preventivo, prevenindo as entidades públicas de práticas ilícitas ou impróprias, contribuindo também, na redução de perdas. De acordo com Coso (2013), o controle interno é um processo realizado pela organização para garantir a realização de eficácia e eficiência operacional, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

No âmbito do Governo Federal, a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, é um dos principais marcos regulatórios das atividades de controle e auditoria, assim como o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que promoveu a reforma administrativa e instituiu o Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal e estabeleceu uma estrutura formal para o controle interno na administração pública federal. A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao SCI a responsabilidade de fiscalização da área contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (Brasil, 1964; 1967; 1988).

A Carta Magna de 1988 reforçou os poderes das instituições de controle e ampliou o escopo do SCI em relação ao texto de 1967 ao definir atribuição de controlar os resultados das políticas públicas (Olivieri, 2008). No entanto, com a descentralização das políticas públicas a estados e municípios, constatou-se que, a realização de auditorias no formato estabelecido traria poucos resultados. O controle interno, à época, atuava como se fosse controle externo, limitado à verificação de conformidade (Balbe, 2010).

Segundo Rodrigues *et al.* (2020), a Constituição Federal de 1988 inovou ao utilizar o termo “sistema de controle interno” e definiu em seu art. 74, as finalidades dos sistemas de controle interno dos poderes legislativo, executivo e judiciário a serem constituídos por cada um deles de forma integrada, tais como: comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal.

Iniciou-se em 1994, as avaliações de políticas públicas com a estruturação da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), órgão destinado à gestão do SCI e à promoção das condições ao controle gerencial sobre a administração pública, estabelecendo-se assim, um distanciamento entre os controles contábeis e os controles de avaliações no mesmo momento que foi fortalecido o combate à corrupção (Olivieri, 2008).

Para regular as atividades de controle interno e satisfazer o ordenamento constitucional foi publicada a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, norma que rege a atuação dos órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal na área de Auditoria Interna Governamental (AIG), e o Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que orienta a organização, as finalidades e a estrutura do SCI. A Lei 10.180/01 determina que cabe ao SCI a realização de auditorias e a efetivação de apuração de atos ou de fatos ilegais ou irregulares, praticados na utilização de recursos públicos federais (Brasil, 2000; 2001).

Segundo Reis (2017), a SFC foi transformada em Controladoria-Geral da União em 2012 e expandiu suas competências, atuando no controle interno, como macrofunção composta pelo trinômio “prevenção, detecção e punição” da corrupção. Em 2015, diante de uma crise política e financeira, a SFC iniciou um processo de revisão de sua atuação deixando evidente a necessidade de a Auditoria Interna Governamental fortalecer posturas colaborativas e construtivas, aproximando-se das melhores práticas internacionais (Reis, 2017). Para Oliveira (2020), os novos métodos realçam a necessidade de as auditorias tratarem problemas mais relevantes, agregando maior valor a gestão, gerando relatórios mais objetivos e menos jurídicos.

A CGU é a instância máxima do Sistema de Controle Interno (SCI) do poder Executivo Federal e representa a estrutura criada pelo Estado para fiscalizar a aplicação de recursos públicos, contribuir para melhoria da gestão pública, com ênfase na qualidade do gasto público e na eficiência alocativa dos recursos, bem como evitar o desperdício, primar pela efetividade das políticas públicas, prevenir e combater a corrupção (Brasil, 2021a)

A CGU é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, ouvidoria, correição, prevenção e combate à corrupção (Brasil, 2019). Possui a missão de elevar a credibilidade do Estado por meio da participação social, do controle interno governamental e do combate à corrupção em defesa da sociedade (Brasil, 2021<sup>a</sup>).

Ao agir no combate à corrupção, no controle de gastos públicos, no fomento à transparência pública e ao controle social, Gomes e Benini (2016) alegam que a CGU se firmou como órgão anticorrupção e adquiriu alto grau de respeitabilidade e de legitimidade tanto dos

cidadãos quanto de seus parceiros institucionais, destaque para o Ministério Público Federal e a Polícia Federal. Segundo Oliveira (2020), iniciou-se a partir de 2017, um novo momento (ainda não institucionalizado) que evidencia a diferenciação entre controle interno (a cargo dos gestores) e auditoria interna (atividade independente de apoio à gestão).

#### 2.4 A AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

O anseio dos cidadãos por mais efetividade e qualidade do serviço prestado, a utilização intensiva de tecnologia pela gestão pública e o alinhamento às boas práticas nacionais e internacionais de auditoria interna na área governamental estão exigindo novas competências dos auditores internos governamentais (Koltz, 2021). Os órgãos de auditoria governamental encontram-se diante de uma mudança de paradigma, as atividades de auditoria interna estão migrando de uma lógica de gestão de problemas com foco de atuação de apuração de erros e irregularidades para uma lógica mais preventiva de uma atuação com foco em gerenciamento de riscos, expressando assim, um alinhamento às melhores práticas internacionais no campo da auditoria.

A atividade de auditoria interna intensificou globalmente, a partir de 2017, com a publicação das normas internacionais de auditoria interna da *International Professional Practices Framework* (IPPF) pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA), um percurso de alinhamento às estratégias, aos objetivos e aos riscos organizacionais, com ênfase no futuro e na promoção da melhoria das organizações (IIA Brasil, 2017). As normas do IIA servem de apoio e orientação para as auditorias internas o que não evita a existência de outras normas e regulamentos aplicáveis (Marques, 2022).

Para as organizações públicas brasileira, há um conjunto de instrumentos normativos, tais como a Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016 (Brasil, 2016), e o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017 (Brasil, 2017<sup>a</sup>), que emitem princípios e diretrizes às instituições da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, entre os quais a auditoria interna é um dos instrumentos de controle e monitoramento e tem como objetivo fortalecer o controle interno e monitorar a utilização dos recursos públicos (Rodrigues *et al.*, 2020).

Diante dessa mudança de paradigma, as orientações mandatórias da *International Professional Practices Framework*, o IIA Brasil (2017) define que a Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, a partir da aplicação de uma

abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. Castro (2018, p. 337) destaca que “A Auditoria Interna tem por função básica avaliar a adequação e eficácia do Controle Interno e a qualidade do desempenho do órgão em que atua, funcionando como um controle gerencial para a alta administração”.

Os principais órgão normatizadores das atividades de auditoria no setor público são o TCU, no âmbito do controle externo, e a CGU, na área do controle interno. No sentido do alinhamento às normas nacionais e internacionais de auditoria, evidencia-se a Instrução Normativa SFC nº 03/2017, referencial técnico da atividade de auditoria governamental, que define princípios, conceitos e diretrizes com foco em direcionar a prática da auditoria interna do Poder Executivo Federal. Segundo este instrumento normativo, alguns princípios dão sentido e proporcionam qualidade à atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, são eles: integridade; proficiência e zelo profissional; autonomia e objetividade; alinhamento às estratégias; objetivos e riscos da unidade auditada; atuação respaldada em adequado posicionamento; qualidade e melhoria contínua; assim como, comunicação eficaz (BRASIL, 2017b).

No setor público, há a Instrução Normativa SFC nº 03/2017 (Brasil, 2017b) que converge na definição de auditoria interna com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016, define:

**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 (Brasil, 2016).

O Brasil como filiado ao IIA tem a prerrogativa de adotar também para o setor público, as normas internacionais de auditoria interna, objetivando as normas internas de auditoria (Marques, 2022). Neste sentido, o alinhamento as boas práticas de auditoria interna, definidas pelo *International Professional Practices Framework – IPPF*, ocorreu através de reformas normativas e se iniciou com Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016 (Brasil, 2016) que estabelece a aplicação das três linhas de defesa para o gerenciamento eficaz de risco e controle no setor público federal convergindo com a evolução conceitual no mundo.

De acordo com a teoria das três linhas de defesa, a primeira linha é de responsabilidade do gestor, abrangendo o gerenciamento de riscos da instituição e a definição e implementação de controles internos para garantir o alcance dos objetivos; a segunda linha, diz respeito as

funções de supervisão, executadas, em geral, por áreas especializadas em, por exemplo, gestão de risco, avaliação de conformidade na instituição, com vista a garantir que a primeira linha de defesa seja apropriadamente desenvolvida e posta em prática conforme intencionado; a terceira linha é a auditoria interna (IIA Brasil, 2017).

De acordo com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, a atividade de auditoria interna é exercida pelo conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir:

- a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);
- b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais;
- c) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta; e
- d) o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde (Brasil, 2017b).

A Auditoria Governamental define como essencial a responsabilidade do governo de prestação de contas ao público e destina-se a fornecer uma avaliação independente, objetiva e apartidária da administração, desempenho e custo das políticas, programas e operações governamentais e deve focar a atenção em como os recursos orçamentários são gastos (Antipova, 2018).

O desafio da auditoria interna é realizar da melhor maneira possível suas diversas atividades, tais como conformidade, suporte a decisão da gestão, detecção de fraudes (Soares, 2020). A Controladoria-Geral da União (CGU) realiza auditorias em órgãos públicos federais, estados e municípios para avaliar e recomendar melhorias sobre a aplicação de recursos públicos federais, a execução de programas de governo, e a gestão dos administradores públicos (Brasil, 2020<sup>a</sup>).

## 2.5 DESEMPENHO DE AUDITORIA INTERNA

Uma das principais tendências identificadas a nível internacional mostra um crescente interesse pela medição e avaliação do desempenho da auditoria interna, o que levará a uma maior atenção na escolha dos métodos para detectar o nível de desempenho alcançado tanto quantitativa quanto qualitativamente (Bota-Avrar; Popa; Stefanescu, 2010). Um sistema de medição de desempenho organizacional bem projetado permite a tradução efetiva da estratégia

em ações, visão multidimensional do desempenho e reação adequada às questões estratégicas enfrentadas pela instituição (Dittenhofer, 2001).

A auditoria interna agrega valor por meio do uso de uma abordagem estruturada e sistemática, permitindo avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, porém, devido à sua posição específica na organização e sua própria natureza, a mensuração dessa atividade é desafiadora. Seguindo um conceito formulado de abordagem de “valor agregado” da auditoria interna, a medição de desempenho deve revelar a eficácia e a eficiência dos serviços de auditoria interna (Rupsys; Boguslauslas, 2007).

A problemática de medir a eficácia da função auditoria interna recebe competências cada vez mais significativas. A auditoria interna tem um desafio que consiste em encontrar as melhores e relevantes métricas para medir a sua eficiência e o seu desempenho, e quantificar os progressos realizados no alcance dos seus objetivos (Prawitt, 2003). A medição de resultados do departamento de auditoria interna no seu foco principal tem a intenção de saber se é eficaz na geração de valor, na medida em que o departamento de auditoria faz a sua entrega com qualidade, fornece apoio à gestão, também obtém redução de custos e despesas e faz recomendações de alto valor (Imoniana; Matheus; Perera, 2014).

Baseados em estudo de caso desenvolvido na maior instituição da Etiópia, Mihret e Yismaw (2007) analisam a eficácia no setor público no país e procuram identificar quais os fatores que impactam na eficácia dos serviços de auditoria. Como resultado, os autores destacam que a eficácia da auditoria interna é fortemente influenciada pela qualidade de auditoria e apoio da gestão, ao passo que o ambiente organizacional e os atributos auditados não têm um forte impacto sobre a eficácia da auditoria.

Parece óbvio que a medição de desempenho exerça influência direta nos resultados de qualquer plano de melhorias, porque se trata de um elemento-chave de avaliação. Entre os diversos motivos que realçam a necessidade de medição de desempenho encontram-se o de avaliar e alinhar o comportamento; comparar resultados; prestar contas; preparar os recursos disponíveis; estabelecer padrões; decidir etc. (Imoniana; Matheus; Perera, 2014).

A geração de valor é de relevante importância para a sobrevivência da auditoria interna, pois se trata de argumentos para justificar a sua existência e manutenção, então, é usada para redirecionar o foco e a correção dos objetivos e melhorar as operações, porém, trata-se de uma consequência ou continuidade de um trabalho, que deve começar na avaliação dos seus resultados (Imoniana; Matheus; Perera, 2014).

Walz (2008, p. 1-2), no seu artigo intitulado “Adicionar Valor tem se tornado uma questão de sobrevivência”, menciona que para agregar valor à auditoria deve-se perseguir

reduções de custos e recomendações de alto valor, e que diminuir os custos de auditoria é a maneira mais direta e controlável para os auditores internos agregarem valor.

Ziegenfuss (2000) demonstra o uso da metodologia *Balanced Scorecard* elaborada por Kaplan e Norton, na seleção de medidas de desempenho para serviços de auditoria interna e escreve normas e orientações profissionais sobre a utilização de medidas de desempenho e análise comparativa dentro das quatro perspectivas do BSC (financeira, clientes, processos internos, treinamento e desenvolvimento) para serem utilizadas na avaliação da auditoria interna.

Janine, Vasconcelos e Segura (2021) desenvolveram Indicadores de Desempenho para Auditoria Interna de uma Instituição Financeira Pública e avaliaram sua performance por meio da aplicação dos princípios do *Balanced Scorecard*. Os resultados do estudo indicaram que é possível a implantação dos conceitos do *Balanced Scorecard* em uma área de auditoria interna e que os resultados decorrem do aumento de controle da organização, além do aumento de eficiência da área.

## 2.6 A METODOLOGIA DE CONTABILIZAÇÃO E REGISTRO DE BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

### 2.6.1 Histórico da Metodologia de Contabilização e Registro de Benefícios

A base teórica para o desenvolvimento de uma metodologia de Contabilização e Registro de Benefícios na CGU, inicialmente, é a pesquisa de Reis (2012) “*A Performance Measurement Framework for the Brazilian Office of the Comptroller General (CGU) Based on International Frameworks*”, que estudou como eram as metodologias de avaliação de desempenho e divulgação de resultados de algumas instituições internacionais que tinham boas práticas de desempenho e resultado no âmbito da auditoria interna, como a *Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency (CIGIE) – EUA*, *U.S Government Accountability Office (GAO) – EUA*, e a *U.K. National Audit Office (NÃO) – Reino Unido*, e aplicou o estudo customizado para a realidade brasileira.

Até o ano de 2012, não havia uma metodologia padrão para garantir uma forma sistemática de avaliar os resultados da auditoria governamental, então, foi a partir do estudo de Reis (2012) que uma estrutura de medição de desempenho para avaliar os resultados da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), unidade da CGU responsável pelo controle interno do Poder Executivo Federal, foi oficialmente adotada pela CGU. No âmbito da CGU, a

Portaria nº 2.379, de 30 de outubro de 2012, é o passo inicial para a implementação completa de uma estrutura de medição de desempenho instituindo os conceitos basilares. Esta portaria estabeleceu a primeira sistemática de quantificação e registro dos benefícios decorrentes das atividades do controle interno executada pela Controladoria-Geral da União com base em melhores práticas internacionais (Brasil, 2012).

Em 2014, a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), órgão colegiado de função consultiva do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, demandou que fosse incluída uma sistemática quantificação e registro de benefícios de controle Interno para o Sistema de Controle Interno como um todo, porém o assunto não logrou êxito. De acordo com a Deliberação CCCI nº 01/2014:

Os órgãos do SCI, aí compreendidas as unidades de auditoria interna sujeita à orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central desse Sistema, devem incluir sistemática de quantificação e registro dos benefícios do Controle Interno, de modo a apurar os impactos positivos da implementação das suas recomendações pelos gestores públicos. Referida sistemática deve ser objeto de regulamentação e orientação do Órgão Central, observando-se, quando for o caso, critérios uniformes de classificação que facilitem a compilação e comparação das informações registradas (Brasil, 2014)).

A Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) é presidida pelo ministro-chefe da Controladoria-Geral da União e tem a finalidade de efetuar análises, formular propostas e sugerir procedimentos para avaliação e aperfeiçoamento do controle interno no âmbito do Governo Federal. Apesar de em 2014, o assunto ter ressurgido com a Deliberação CCCI nº 01/2014, foi somente em 2017, a partir da publicação do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, IN nº 3/2017, que se iniciou a operacionalização da metodologia. O art. 181 da IN citada determina que as Unidades de Auditoria Interna (UAIG) deveriam adotar sistemática quantificação e registro dos resultados e benefícios da sua atuação, adotando princípios e metodologias compatíveis com regulamentação pelo órgão central SCI de modo a permitir consolidação (Enap, 2020).

A CGU solicitou a cada UAIG que informasse se dispunha de metodologia própria de contabilização de benefício e realizou um mapeamento para conhecer os pontos convergentes e divergente entre as metodologias utilizadas para a quantificação de benefícios por parte das UAIG (Enap, 2020). Após análise das metodologias encaminhadas, a CGU estruturou uma metodologia de contabilização de benefícios das UAIG, garantindo flexibilidade para que cada unidade adaptasse os conceitos à sua especificidade, instituindo a IN nº 4, de 11 de julho de 2018.

Cabe destacar que a sistemática gerada pela IN nº 4/2018 é alinhada com os preceitos do Manual de Operação Técnica da Atividade de Auditoria Interna Governamental - MOT, convergência comprovada no item 7.5 “as UAIG devem adotar sistemática de quantificação e registro dos resultados e dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes de sua atuação”, evidenciando que a sistemática adotada pelas UAIG deve ter critérios uniformes de classificação que favoreçam a compilação e a comparação desses registros, em conformidade com o manual e com a regulamentação emitida pelo órgão central do SCI (Brasil, 2017).

Segundo o MOT, dentre os objetivos estratégicos da CGU, encontra-se o de “ampliar a apropriação dos resultados dos trabalhos da CGU pelas partes interessadas, inclusive por entes federativos” e se coaduna com tal objetivo a metodologia, criada pela Portaria CGU 2.379, de 30 de outubro de 2012, para quantificação e registro dos benefícios do controle interno (Brasil, 2012; 2017).

Atualmente, a sistemática de quantificação e registro dos benefícios decorrentes das ações executadas pela Controladoria-Geral da União é regida pela Portaria nº 1.976, de 20 de agosto de 2021. A Portaria nº 4.044, de 18 de dezembro de 2019, revogou a Portaria nº 1.410, de 28 de junho de 2017, e aprovou a versão de dezembro/2019 do Manual de Contabilização de Benefícios. Essa publicação tem como objetivo orientar as diretorias da Secretaria Federal de Controle Interno e as Unidades Regionais da CGU sobre os conceitos básicos, requisitos e regras de contabilização de benefícios decorrentes das atividades do controle interno. A quantificação e registro dos benefícios do controle interno visa:

- Padronizar a sistemática de apuração de economia/prejuízo adotada pela Instituição;
- Permitir a prestação de contas à sociedade sobre os resultados alcançados pela Instituição;
- Assegurar que os resultados divulgados sejam efetivos e possam ser comprovados, ou seja, garantir que estejam suficientemente evidenciados (Brasil, 2019).

A IN CGU nº 3/2017 realizou algumas alterações no entendimento da auditoria interna, destaque: o alinhamento da atividade de auditoria aos conceitos de gestão de riscos e governança; obrigatoriedade da Auditoria Interna de adotar sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da sua atuação, quer sejam financeiros ou não; autonomia técnica e objetividade das Unidades de Auditoria Interna Governamental na realização da auditoria interna e segmentação do controle interno em três camadas ou linhas de defesa da gestão (Rodrigues *et al.*, 2020). Cabe ressaltar que, mesmo com a manutenção rígida e conservadora, essa sistemática de contabilização de benefícios permanece com o mesmo cerne desde sua

criação em 2012, sofrendo apenas aperfeiçoamento incrementais ao longo dos anos (Brasil, 2020).

Então, esses 3 instrumentos normativos - Deliberação CCCI Nº 01/2014, a IN 03/2017 e o Manual de Orientações Técnicas (MOT) - embasaram a criação de uma metodologia para sistematizar a Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental no âmbito do Poder Executivo Federal. A CGU tem atualmente a Portaria SFC nº 1.976/21 que estabelece a sistemática de quantificação e registro dos benefícios decorrentes das ações executadas pela Controladoria-Geral da União, ou seja, é uma normatização aplicada internamente na CGU.

## **2.6.2 Conceitos importantes sobre a contabilização de benefícios**

Segundo Enap (2020), além da necessidade institucional de prestação de contas para a sociedade, a contabilização de benefícios mensura o quanto a auditoria interna está agregando valor, medindo a efetividade das recomendações da auditoria interna e demonstrando para as partes interessadas o retorno do trabalho. Isso ocorre quando uma recomendação altera de forma estruturante um processo de gestão de modo que são evitados desperdícios de recursos públicos (Enap, 2020).

No contexto da auditoria interna governamental, de acordo com o Brasil (2019), entende-se como benefícios “impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação, por parte dos gestores públicos, de orientações e/ou recomendações provenientes das atividades de controle interno”, portanto, os benefícios são resultantes do trabalho conjunto da auditoria interna e da gestão, podendo ser financeiros ou não-financeiros (Enap, 2020).

O Brasil (2019) explica que é importante evidenciar a diferença entre benefício potencial e benefício efetivo. O primeiro é decorrente de orientação e/ou recomendação cujo cumprimento ainda não foi verificado e o segundo é decorrente do atendimento comprovado à orientação e/ou recomendação com real impacto na gestão pública (Brasil, 2019). Portanto, na aplicação da metodologia de contabilização só se contabiliza os benefícios efetivos; e os benefícios potenciais (cumprimento ainda não verificados) não devem ser considerados (ENAP, 2020). Os benefícios podem ser financeiros e não-financeiros.

Um conceito retirado da Portaria nº 4.044/2019 e que não está incluindo na Portaria SFC nº 1.976/21 é de prejuízo “danos ao erário que resulte em recomendação de reposição de bens e valores”. De acordo com a (Brasil, 2019), o conceito adotado de prejuízo é estrito, no sentido

de apenas ser possível orientar e/ou recomendar a restituição ao erário de valor específico, não se tratando de prejuízo potencial, pois a CGU não considera esse conceito interessante na aplicação de sua metodologia.

O Manual de Contabilização de Benefícios da CGU define benefício financeiro, como benefício que possa ser traduzido monetariamente e comprovado por papéis comprobatórios, preferencialmente fornecido pelo gestor, incluindo os originados de recuperação de prejuízos (Brasil, 2019). Por sua vez, benefício não financeiro é aquele que, embora não seja passível de expressão monetária, represente um impacto positivo na gestão de forma estruturante, bem como melhoria gerencial, melhoria nos controles internos e aprimoramento de normativos e processos (Brasil, 2019). São classificados conforme sua dimensão (Pessoas, Infraestrutura e Processos Internos ou Resultado, Missão e Visão) e sua repercussão (Unidade Jurisdicionada, Órgão Superior ou Interministerial) e a partir dessa classificação é estabelecido o seu peso relativo (Brasil, 2022).

#### **2.6.2.1. Benefício Financeiro**

Os Benefícios Financeiros da atuação da CGU estão incluídos, além de valores efetivamente recuperados aos cofres públicos, valores de recursos economizados como por exemplo, o aprimoramento de execução de políticas públicas, melhorias de processos de trabalho e cessação do pagamento de benefícios indevidos (BRASIL, 2019). Para se contabilizar o benefício financeiro líquido, deve-se retirar do benefício financeiro bruto os custos de implantação de medida por parte do gestor, sempre quando estes custos forem evidentes e mensuráveis. É importante destacar que são considerados como custo de adoção da medida aqueles que incidem sobre o orçamento do órgão auditado e não os custos que incidem sobre o orçamento da CGU (Brasil, 2019).

O indicador Benefício Financeiro reflete, a partir da atuação da CGU, o aperfeiçoamento da gestão, o incremento de recursos nos cofres públicos, bem como de economia de recursos públicos - que seriam mal aplicados ou desperdiçados -, de forma que se possa mitigar a escassez de recursos financeiros e possibilitar a continuidade ou a criação de políticas públicas que atendam às demandas do país e da sociedade (Brasil, 2019).

O Quadro 1 mostra como são registrados os benefícios financeiros após a validação das autoridades, em valores associados em milhões e suas respectivas alçadas decisórias para validação. Cabe ressaltar que os limites mencionados da escala em milhões, se referem ao valor do benefício financeiro líquido.

**Quadro 1 - Alçada Decisória para Validação dos Benefícios Financeiros**

Nível	Benefício Financeiro (em R\$ milhões)	Alçada decisória para validação de Benefício Financeiro
1	BF > 400	Colegiado de diretores, superintendente da regional (se for o caso), coordenador(a) geral, e diretor(a) de auditoria.
2	50 < BF < 400	Secretário Federal de Controle, Superintendente da regional (se for o caso) coordenador(a) geral, e diretor(a) de auditoria.
3	3 < BF < 50	Diretor de Auditoria superintendente da regional (se for o caso), coordenador(a) geral
4	0,1 < BF < 3	Superintendente da Regional ou coordenador geral.

**Fonte:** Brasil (2019, 2021b, 2021a).

Foi definido o valor mínimo de R\$ 100.000,00 como uma medida de custo-benefício, de contabilização de benefício financeiro para a realização dos procedimentos necessários para registro de benefício, esse valor mínimo teve origem no limite de instauração de Tomada de Contas Especiais definido pelo Tribunal de Contas da União, na Instrução Normativa nº 76/2016 (Brasil, 2019).

**2.6.2.2. Benefício Não Financeiro**

Os benefícios não financeiros (BNF) são os benefícios que, embora não sejam passíveis de serem medidos em valores monetários, representam impactos positivos na gestão pública de forma estruturante. Os benefícios não financeiros são classificados conforme sua dimensão (Pessoas, Infraestrutura e Processos Internos ou Resultado, Missão e Visão) e sua repercussão (Unidade Jurisdicionada, Órgão Superior ou Interministerial) (Brasil, 2021a).

Deve, sempre que for possível, ser quantificado por alguma unidade de medida ou avaliado por indicador (Brasil, 2021a). Portanto, o índice de relevância dos benefícios não financeiros (IRBNF) é usado para medir os benefícios não financeiros. Os benefícios não financeiros são medidos por esse índice que remete à sua relevância em relação a sua dimensão e sua repercussão, corresponde à média ponderada dos benefícios gerados (Brasil, 2021a).

A partir dessa classificação é estabelecido o seu peso relativo que varia entre 0,000260417 e 1 (um) (Brasil, 2022). O peso 0,000260417 é atribuído a um benefício de menor impacto e a peso 1 (um) é atribuído ao benefício de maior impacto, os quais tratam sobre o resultado, missão e visão das instituições e tem repercussão em mais de uma instituição (Brasil, 2021a). O Quadro 2 elucida essa categorização dos benefícios não financeiros.

**Quadro 2** - Categorização dos Benefícios Não Financeiros.

Nível	Benefício Não Financeiro		
	Dimensão	Repercussão	Peso
1	Resultado, Missão e Visão	Interministerial	1,0000000000
2	Resultado, Missão e Visão	Órgão Superior	0,1250000000
	Pessoas, Infraest. e Proc. Int.	Interministerial	
3	Resultado, Missão e Visão	Unid. Jurisdicionada	0,0078125000
	Pessoas, Infraest. e Proc. Int.	Órgão Superior	
4	Pessoas, Infraest. e Proc. Int.	Unid. Jurisdicionada	0,000260417

Fonte: Brasil (2019, 2021a, 2021b).

### 2.6.2.3. Unificação dos Benefícios

Para tornar possível o entendimento global quanto a geração de benefícios efetivada pela CGU, é possível transformar os valores aprovados de benefícios financeiros em um índice na mesma unidade de medida utilizada para mensurar o benefício não-financeiro, assim, somando-se os índices é possível unificar a visão sobre a geração de benefícios da atividade de auditoria interna governamental efetivada pela CGU (Brasil, 2021a). É apresentado o indicador do índice de relevância dos benefícios, que conjuga em uma mesma medida todos os benefícios gerados, financeiros e não-financeiros.

Para fins de comparação quantitativa de registros financeiro e não financeiro a CGU adota um escalonamento de acordo com o grau de relevância do benefício (Brasil, 2021a). Para o cálculo, a CGU considera que qualquer benefício financeiro acima de R\$ 400 milhões corresponderia com peso 1 (um) e benefícios com valor inferior a 100 mil seja considerado peso 0 (zero), então, para a transformação dos demais valores de benefícios financeiro em benefícios não-financeiros é aplicado regra de 3 (três) simples, considerando os valores dos pesos dos BNF e das alçadas de aprovação dos benefícios financeiros em cada nível.

Quando necessário consolidar o quantitativo de benefícios não financeiros para ranqueamentos de entregas de resultados entre unidades da CGU, a ponderação de níveis do benefício não financeiro será um benefício de nível 1 vale 8 de nível 2, 133 de nível 3 e 4000 de nível 4, o quadro abaixo ajuda no melhor entendimento do escalonamento entre benefício financeiro e não financeiro:

**Quadro 3** - Unificação entre BF e BNF.

Nível	Benefício Financeiro em R\$ milhões	Alçada decisória para validação de BF e BNF	Benefício Não Financeiro		
			Dimensão	Repercussão	Peso
1	BF > 400	Colegiado	Resultado, Missão e Visão	Interministerial	1,0000000000
2	50 < BF < 400	SFC	Resultado, Missão e Visão	Órgão Superior	0,1250000000
			Pessoas, Infraest. e Proc. Int.	Interministerial	
3	3 < BF < 50	Diretor	Resultado, Missão e Visão	Unid. Jurisdicionada	0,0078125000
			Pessoas, Infraest. e Proc. Int.	Órgão Superior	
4	0,1 < BF < 3	Superintendente ou Coordenador-Geral	Pessoas, Infraest. e Proc. Int.	Unid. Jurisdicionada	0,0000260417

O valor mínimo para contabilização de benefício financeiro é R\$ 100.000,00

**Fonte:** Brasil (2019, 2021a, 2021b).

A partir dessa definição, os pesos dos benefícios não financeiros são decrescidos conforme nível, na mesma proporção da diminuição dos valores das alçadas de aprovação dos benefícios financeiros, numa clara demonstração que ambos os benefícios são iguais (Brasil, 2021a). A agregação dos benefícios financeiros e não financeiros expressa mais fortemente a ampliação da geração de benefícios. Destaca-se que o valor mínimo de R\$ 100.000,00 de contabilização de benefício financeiro foi estabelecido como uma medida de custo-benefício para a realização dos procedimentos necessários para registro do benefício (Brasil, 2019).

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 TIPOS DE PESQUISA

A abordagem metodológica deve ser adequada para analisar o desempenho das Unidades de Auditoria Interna Governamental por meio da sistemática de contabilização de benefícios, financeiros e não financeiros. O estudo tem como característica pouca existência de discussão a respeito da temática no Brasil e na área de auditoria governamental.

Do ponto de vista dos seus objetivos, a pesquisa pode ser classificada como descritiva e explicativa. Descritiva, pois “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (Prodanov; Freitas, 2013, p. 52), que neste estudo são as Auditorias Internas Governamentais do Poder Executivo Federal. E explicativa pois “o pesquisador procura explicar os porquês das coisas e suas causas, por meio do registro, da análise, da classificação e da interpretação dos fenômenos observados” (Prodanov; Freitas, p. 53). Gil (2009) complementa que uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação de fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado.

Quanto à natureza, o estudo é uma pesquisa aplicada. Segundo Gerhardt e Silveira (2009, p. 35), “a pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a pesquisa é classificada como: bibliográfica e documental. Para Fonseca (2002), a pesquisa bibliográfica é realizada no momento do levantamento de referências teóricas já analisadas e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. A pesquisa também é classificada como documental, Gil (2009), destaca que a pesquisa documental se apoia em materiais que não receberam ainda um olhar analítico ou que podem ser reproduzidos de acordo com os objetivos da pesquisa.

A pesquisa realiza uma análise dos registros de benefícios financeiros e não financeiros anuais por Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) decorrentes das ações executadas pela Controladoria-Geral da União (CGU) referente aos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022. Os registros de benefícios são submetidos a testes estatísticos para, posteriormente, se interpretar os resultados.

Quanto à abordagem, a pesquisa é classificada como pesquisa quantitativa. Para Fonseca (2002), o estudo quantitativo explora a linguagem matemática para explicar as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis etc. A pesquisa quantitativa, que tem suas raízes no

pensamento positivista lógico, tende a enfatizar o raciocínio dedutivo, as regras da lógica e os atributos mensuráveis da experiência humana (Gerhardt; Siveira, 2009). A presente pesquisa é desenvolvida com uma abordagem quantitativa pelo fato de usar a quantificação das variáveis relacionadas à contabilização de Benefícios Financeiros e Não-Financeiros das Unidades de Auditoria Interna Governamental da CGU, entre os anos de 2019 e 2022. A pesquisa ainda pode ser classificada na tipologia empírico-analítica, que, segundo Martins (1994), refere-se a abordagens que privilegiam estudos práticos, com propostas de caráter técnico, restaurador e incrementalista, com preocupação com a relação causal entre as variáveis.

Para atingir os objetivos da pesquisa, realizou-se uma revisão da literatura que trata da Teoria da Agência, da Teoria da Legitimidade, do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), da Auditoria Interna Governamental, do Desempenho de Auditoria Interna, da Metodologia de Contabilização e registros de Benefícios da Auditoria Interna Governamental, que inclui o histórico da metodologia e conceitos importantes sobre a contabilização de Benefícios. A revisão de literatura ajuda a compreender a sistemática de contabilização de Benefícios utilizada pela CGU como metodologia de avaliação de desempenho de suas ações de Auditorias Governamentais.

### 3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O ano de 2020 foi considerado um ano atípico, devido a pandemia da COVID-19, e para tanto, esperava-se que o desempenho dos órgãos públicos, de uma forma geral, fosse reduzido. De acordo com o Relatório Consolidador dos Benefícios Aprovados em 2020, apesar dos desafios enfrentados no ano corrente com a pandemia de COVID-19, a CGU demonstrou grande capacidade de adaptação e se superou na geração de resultados.

O estudo compreenderá as Unidades de Auditorias Interna Governamental da CGU, que compreende as unidades da Secretaria Federal de Controle (SFC) e unidades Regionais da CGU, que registraram Benefícios - Financeiros (BF) e Não Financeiros (BNF) - decorrentes das ações executadas pela Controladoria-Geral da União. Cabe esclarecer que a utilização da base longitudinal da análise tem como objetivo capturar a evolução dos registros de benefícios pré-pandemia (ano de 2019), período pandêmico (2020 e 2021) e período pós pandêmico (2022).

Inicialmente, pretendeu-se incluir no estudo o ano de 2018, porém, após análise dos dados, verificou-se que a quantidade de registro de benefícios em 2018, era bem inferior aos anos posteriores e algumas unidades com registros de benefícios para os anos de 2019 a 2022,

não continha registros de benefícios em 2018, então optou-se por não incluir no estudo o ano de 2018. Destaca-se que o período de 2019 a 2022 há uma maior harmonização dos dados registrados por Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) identificados por classes, tanto para o Benefício Financeiro quanto para o Benefício Não-Financeiro. Os registros dos benefícios do ano de 2023 não serão utilizados, pois trata-se do ano corrente ao estudo, então nem todos os Benefícios foram registrados.

Diante do exposto a amostra a ser analisada contemplará quatro anos de análise (2019 a 2022). No Quadro 4 abaixo apresentamos a estatística demográfica das Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) que tiveram registros de Benefícios - Financeiros e/ou Não Financeiros.

#### Quadro 4 - Estatística Demográfica

Unidades de Auditoria Interna Governamental com registro de Benefícios entre 2019 a 2022							
1	AUDIN/CNPQ/MCTI	17	CGPAT	33	CGUCE	49	CGURS
2	CAOB	18	CGPEC	34	CGUES	50	CGUSC
3	CGACE	19	CGPES	35	CGUGO	51	CGUSE
4	CGAGR	20	CGPLAG	36	CGUMA	52	CGUSP
5	CGATI	21	CGPREV	37	CGUMG	53	CGUTO
6	CGDATA/DIE/SCC/CGU	22	CGPRI/SFC/CGU	38	CGUMS	54	COAC/CRG/CGU
7	CGDRA	23	CGSAU	39	CGUMT	55	CREG
8	CGEBC	24	CGSEG	40	CGUPA	56	CRG
9	CGENE	25	CGTIC	41	CGUPB	57	DAE
10	CGEOB	26	CGTRAN	42	CGUPE	58	DE
11	CGEP	27	CGTS	43	CGUPI	59	DG
12	CGESUP	28	CGUAC	44	CGUPR	60	DI
13	CGFIN	29	CGUAL	45	CGURJ	61	DPB
14	CGIT	30	CGUAM	46	CGURN	62	DS
15	CGLOG	31	CGUAP	47	CGURO	63	SE
16	CGLOT	32	CGUBA	48	CGURR	64	STPC/CGU

**Fonte:** Elaboração própria.

Conforme se pode verificar no quadro acima, para o período em estudo, a amostra contém 64 UAIG com pelo menos um registro de benefício financeiro e/ou não financeiro. Considerando as unidades com registros consecutivos: com pelo menos 2 (dois) registros no período, são 48 UAIG; com pelo menos 3 (três) registros consecutivos são 44 UAIG; e com os registros dos 4 (quatro) consecutivos são 33 UAIG's, sendo 15 unidades da SFC e 18 unidades das Regionais (REG). Essa informação é importante para a análise dos dados, pois algumas ferramentas só podem ser utilizadas se os dados estiverem organizados emparelhados. A Tabela 1 a seguir mostra o número de UAIG que registraram Benefícios (Financeiro e Não-Financeiro)

em pelo menos 1 (um) ano do período em estudo por unidade das SFC, unidades Regionais e o Total (SFC + Regionais).

**Tabela 1** - Quantidade de Unidades com Registro de Benefício

<b>Unidades</b>	<b>BF</b>	<b>BNF</b>
SFC	32	38
Regionais	26	26
Total	58	64

**Fonte:** Elaboração própria.

A Tabela 1 mostra que, entre os anos de estudo, o número de UAIG com registros de Benefícios Financeiros (58 unidades) é menor que o número de UAIG que registraram Benefícios Não-Financeiros (64 unidades). Ainda para o período em estudo, 2019 a 2022, a Tabela 1 acima mostra que das 64 UAIG's com registros de BNF's, 38 são unidades da SFC e 26 unidades da Regionais que obtiveram pelo menos um registro, enquanto para os BF's são 58 UAIG's, 32 unidades da SFC e 26 unidades da Regionais.

A tabela 2 a seguir evidencia os registros (BF e BNF) anuais (2019 a 2022) das Unidades da SFC e Regionais, consolidando-se o total das unidades.

**Tabela 2** - Quantidade de Unidade com Registro de Benefício por Ano

<b>Unidades</b>	<b>Total de Unidades com Registros de Benefícios</b>							
	<b>2019</b>		<b>2020</b>		<b>2021</b>		<b>2022</b>	
	<b>BF</b>	<b>BNF</b>	<b>BF</b>	<b>BNF</b>	<b>BF</b>	<b>BNF</b>	<b>BF</b>	<b>BNF</b>
SFC	18	23	22	20	22	26	22	26
Regionais	19	22	26	26	26	26	21	20
Total	37	45	48	46	48	52	43	46

**Fonte:** Elaboração própria.

Analisamos os registros das Unidades por ano, o ano de 2019 são 37 UAIG com registro de BF, enquanto os registros de BNF é de 45 UAIG's. Já o ano de 2022 são 43 UAIG com registro de BF, enquanto os registros de BNF é de 46 UAIG's.

Para a utilização de algumas ferramentas de análise de dados, é necessário que os dados estejam emparelhados para os anos analisados, ou seja, cada observação da primeira amostra é pareada com uma observação da segunda amostra. Uma UAIG tem registro de benefícios pareado quando há registro da mesma unidade em anos consecutivos. Neste caso, o número de unidade a ser estudada também fica menor, reduzindo o tamanho da amostra. Como informado anteriormente, os registros para os quatro anos estudados com os dados emparelhados são 33 UAIG's, sendo 15 unidades da SFC e 18 unidades da REG.

**Tabela 3** - Quantidade de Unidade com Registro de Benefícios Emparelhados

Unidades	Unidades com Emparelhamento dos dados para os anos					
	2019/2020		2020/2021		2021/2022	
	BF	BNF	BF	BNF	BF	BNF
SFC	18	19	20	18	21	19
Regionais	19	21	26	26	21	20
Total	37	40	46	44	42	39

**Fonte:** Elaboração própria.

### 3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

#### 3.3.1 Coleta dos Dados

Os registros de Benefícios Financeiros e Não Financeiros por UAIG classificados por classes de benefícios para os anos em estudo, de 2019 a 2022, necessários para a execução desta pesquisa foram obtidos por meio de solicitação direta à CGU, via plataforma “Falabr”. Na planilha com os Registros de Benefícios de cada ação da CGU, organizou-se os dados da seguinte maneira, aplicou-se:

1 - Separação por filtro das ações que geraram Benefícios Financeiros dos Benefícios Não-Financeiros, outro filtro para separar os dados por anos de estudo (2019, 2020, 2021 e 2022) e, por último, um filtro para cada Unidade de Auditoria Interna Governamental, então, obteve-se para cada ano um conjunto de dados com os registros de benefícios, por ação para cada Unidade de Auditoria, identificando e detalhando a Classe de Benefícios, Financeiro e Não-Financeiro;

2 - Consolidou-se os registros das ações que geraram benefícios anuais das Unidades de Auditorias em Classes de Benefícios, BF ou BNF, identificando as contribuições em termos de Valor do Benefício e Números de Registros. Também foram classificados as Classes de Benefícios Financeiros em dois grupos, em valores recuperados e valores indevidos evitados, equiparando as categorias definidas no Manual de Contabilização de Benefícios da SFC com a IN 04/2018.

Conforme o tipo de ação da CGU, foram estabelecidos Classes de Benefícios e de acordo com a Portaria nº 1.976/21, são 14 classes de Benefícios Financeiros e 15 classes de Benefícios Não-Financeiro. Essas classes representam situações mais frequentes de impactos positivos identificados na gestão, decorrentes de atuação do controle interno e auxiliam no processo de identificação e registro de benefícios (CGU, 2021a). Então, para cada ação da Auditoria Interna Governamental registrou-se o benefício de acordo com o enquadramento em

Classes de Benefícios, financeiro e não financeiro, o que possibilita identificar quais ações tiveram maior relevância para a unidade.

**Quadro 5 - Classes de Benefícios Financeiros e Não Financeiros**

BENEFÍCIO	CLASSE DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS	TIPOLOGIA DOS VALORES MONETÁRIOS					Equivalência com a IN nº 4/2018
		Reparação de Prejuízo aos Caixas Públicos	Aplicação de Penalidades	Elevação de Receitas	Economia de Recursos Públicos	Valorização da iniciativa privada	
1.FINANCEIRO	1.1. Recuperação de valores pagos indevidamente	X					Valores Recuperados
	1.2. Suspensão de pagamento não continuado não aderente aos princípios da legalidade ou economicidade				X		Gastos Evitados
	1.3. Suspensão de pagamento continuado não aderente aos princípios da legalidade ou economicidade				X		Gastos Evitados
	1.4. Redução nos valores licitados/contratados, mantendo a mesma quantidade e qualidade necessárias de bens e serviços				X		Gastos Evitados
	1.5. Cancelamento de licitação/contrato com objeto desnecessário, inconsistente ou inadequado tecnicamente				X		Gastos Evitados
	1.6. Arrecadação de multa legal ou prevista em contrato		X				Valores Recuperados
	1.7. Elevação de receita			X			Valores Recuperados
	1.8. Compatibilização do objeto contratado com as especificações ou com o projeto				X		Gastos Evitados
	1.9. Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos				X		Gastos Evitados
	1.10. Recuperação do custo de operações de crédito subsidiado	X			X		Valores Recuperados
	1.11. Recuperação de valores decorrentes de processos correccionais	X					Valores Recuperados
	1.12. Recuperação de valores decorrentes de acordos de leniência	X	X				Valores Recuperados
	1.13. Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade de programa de governo ou da gestão pública			X	X		Gastos Evitados
	1.14. Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade da gestão privada					X	Gastos Evitados
2. NÃO FINANCEIRO	<b>CLASSE DOS BENEFÍCIOS NÃO-FINANCEIROS</b>						
	2.1. Medida de aperfeiçoamento da prestação de serviços públicos						Não se aplica
	2.2. Medida de aperfeiçoamento ou incremento da transparência e/ou da participação social						
	2.3. Medida de educação para ética e cidadania						
	2.4. Medida de aperfeiçoamento da prevenção da corrupção						
	2.5. Medida de promoção de sustentabilidade ambiental						
	2.6. Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos						
	2.7. Medida de aperfeiçoamento da gestão correccional						
	2.8. Outra medida estruturante de aperfeiçoamento dos programas/processos						
	2.9. Acordo com agente público						
	2.10. Pena aplicada a agente público						
	2.11. Acordo com ente privado						
	2.12. Pena aplicada a ente privado						
	2.13. Condenação criminal						
	2.14. Aperfeiçoamento da integridade pública						
2.15. Aperfeiçoamento da integridade em instituições privadas							

Fonte: Brasil (2019, 2021a, 2021b).

### 3.3.2 Tratamento dos Dados

Para atingir o objetivo da pesquisa, os registros de benefícios são apresentados por classe de benefício e consolidado por Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG). Posteriormente, é realizada uma análise dos dados por meio de estatística descritiva e deverá

ser aplicado um teste estatístico de diferença de médias, para análise comparativa entre os anos de 2019/2020, 2020/2021 e 2021/2022 dos Benefícios Financeiros (BF), e também, dos Não Financeiros (BNF). Assim, os dados de benefícios das unidades de auditorias da CGU antes do período pandêmico serão comparados com os dados do período pandêmico, e também, os dados pós pandêmicos, analisando assim os efeitos da pandemia no desempenho da CGU, através dos indicadores de benefícios.

Por não haver dados de todas as unidades de auditoria da CGU quanto aos registros de benefícios, inviabiliza-se a aplicação da presente pesquisa em todas as unidades da CGU. Diante de tal fato, o tamanho da amostra da pesquisa pode variar dependendo do ano e da ferramenta utilizada na análise, como exemplo, para o cálculo de diferença de média a amostra deverá conter informações emparelhadas de benefícios para os anos do estudo.

O estudo será dividido em três momentos: primeiro será realizada a análise dos registros referente ao Benefício Financeiro; em um segundo momento será realizado a análise dos registros do Benefícios Não-Financeiros, comparando o desempenho das unidades de auditoria por ambos os registros; em um terceiro momento, será analisado o desempenho das UAIG unindo-se os registros de BF e BNF, consolidando-os como benefícios totais gerados.

Então, para mensurar a geração de benefícios das atividades de auditoria interna da CGU de forma agregada, foi realizado a soma do BF transformado em IR (Índice de Relevância) com o BNF mensurado em IR (Índice de Relevância), conforme se demonstra a seguir:

$$\mathbf{BGer}_{(IR)} = \mathbf{BF}_{(IR)} + \mathbf{BNF}_{(IR)}$$

Onde:

$BGer_{(IR)}$ : Benefício Gerado calculado em IR (Índice de Relevância);

$BF_{(IR)}$ : Benefício Financeiro transformado em IR (Índice de Relevância);

$BNF_{(IR)}$ : Benefício Não Financeiro mensurado em IR (Índice de Relevância).

Para fins de comparação quantitativa de registros financeiro e não financeiro a CGU adota um escalonamento de acordo com o grau de relevância do benefício (Brasil, 2019). Para o cálculo, a CGU considera que qualquer benefício financeiro acima de R\$ 400 milhões corresponderia com peso 1 (um) e benefícios com valor inferior a 100 mil seja considerado peso 0 (zero), então, para a transformação dos demais valores intermediários (entre 100 mil e 400 milhões) de benefícios financeiros em benefícios não-financeiros é aplicado regra de 3 (três)

simples, considerando os valores dos pesos dos BNF e das alçadas de aprovação dos benefícios financeiros em cada nível. A transformação segue as normas abaixo:

**$BF_{(IR)} = 0$ , se  $BF < 0,0001$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = \text{Equação 1}$ , se  $0,0001 < BF < 0,003$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = \text{Equação 2}$ , se  $0,003 < BF < 0,05$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = \text{Equação 3}$ , se  $0,05 < BF < 0,4$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = 1$ , se  $BF > 0,4$  bilhões.**

Obs.: as equações 1, 2 e 3 serão mostradas em seguida.

A seguir, é apresentado as equações que transformamos os valores de benefícios financeiros (em bilhões de R\$) em Índice de Relevância:

**Equação 1:**

**$BF_{(IR)} = 2,6041665517 * BF$ , se  $0,0001 < BF < 0,003$  bilhões;**

**Equação 2:**

**$BF_{(IR)} = 2,49335106 * BF + 0,000332447$ , se  $0,003 < BF < 0,05$  bilhões;**

**Equação 3:**

**$BF_{(IR)} = 2,49999 * BF$ , se  $0,05 < BF < 0,4$  bilhões.**

\*A construção das equações é apresentada no Anexo 1.

### 3.3.2.1 Estatística Descritiva

O estudo apresentará a estatística descritiva com cálculo de quantidade de benefício (número de ações da CGU), valores totais, média, mediana e desvio-padrão dos registros dos Benefícios Financeiros, Não-financeiros e Unificados, das Unidades de Auditorias Internas Governamentais da CGU, tanto para as Unidades Regionais quanto para as Unidades da SFC, referente aos exercícios de 2019 (ano que antecede ao período pandêmico da COVID-19), 2020 e 2021(período de pandemia da COVID-19), e 2022 (período pós-pandêmico).

Para organizar as informações, na seção que tratará das estatísticas descritivas do estudo, os registros serão organizados em 3 (três) subseções, a primeira tratará dos registros de benefício Financeiro, a segunda subseção tratará do benefício não financeiro e a terceira os

registros de benefício de forma unificado, transformando os Benefícios Financeiros em um índice com mesma unidade de medida do Benefício Não-financeiro.

O objetivo é analisar se há alterações nas quantidades de benefícios, médias, medianas, desvios-padrões e valor total para o indicador benefício Financeiro, Não Financeiro e Unificado, das Unidades de Auditorias Internas da CGU para os anos de estudo, tanto nas unidades da SFC e das Regionais, quanto na forma consolidada de análise dos dados (SFC e Regionais). Também deverá ser observado diferenças da média, mediana e desvio-padrão para cada ano analisado, comparando os valores das unidades das SFC, Regionais e em conjunto SFC/Regionais. Para identificar o comportamento do indicador de Benefícios Financeiros, Não-financeiro e Unificado ao longo dos anos de 2019 a 2022, deverão ser comparados os valores médios, os desvios-padrões amostrais encontrados, identificando os seus termos em variação do valor e em percentagem.

Serão determinados quais classes de benefícios contribuem efetivamente para o registro do benefício e em que proporção, por Unidade de Auditoria Interna Governamental (Regionais e SFC) o que chamamos de análise horizontal dos dados. Será realizada também uma análise vertical, consolidando-se as contribuições dos registros por classe de benefícios por número de ações e valores financeiros e não financeiro, identificando-se os principais impactos e contribuições das classes para os registros nos anos estudados.

Primeiro, o estudo se concentra em analisar os registros de Benefícios Financeiro, Não Financeiro e Benefícios Unificados (benefícios Gerados) consolidado por Unidades de Auditoria Interna Governamental dando ênfase a separação em grandes grupos, unidades da SFC e unidades Regionais, procurando identificar as UAIG que mais contribuíram para o desempenho da CGU. Em seguida, o foco tornar-se os registros consolidados por classe de benefícios - situação mais frequente de impactos positivos identificados na gestão - identificando quais classes de benefícios alavancam o desempenho da CGU, dando ênfase na consolidação em duas grandes divisões, nos gastos indevidos evitados e nos valores recuperados, podendo ser ampliada para as definições presentes na Portaria nº 1.976, de 20 de Agosto de 2021, que categoriza ainda as classes dos acordo com a tipologia dos valores monetários dos Benefícios Financeiros.

O estudo deverá, para cada tipo de benefício, financeiro e não financeiros, e, também, para os benefícios unificados:

- 1 Apresentar a estatísticas descritivas dos registros por unidades da SFC, Regionais e de forma consolidadas (unidades da SFC e Regionais) dos anos 2019, 2020, 2021 e 2022;

- 2 Comparar os valores médios amostrais, identificando os seus termos em variação do valor e em percentagem, visando identificar o comportamento do indicador ao longo dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022;
- 3 Comparar o comportamento dos valores dos desvios-padrões amostrais do indicador ao longo dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022 identificando os seus termos em variação do valor e em percentagem.
- 4 Registrar os benefícios por Classe de Benefício, financeiro e não-financeiro, os percentuais dos valores totais dos benefícios classificados por classes, destacando as 3 (três) primeiras classes que mais contribuíram nos registos e no final fazer um somatório das contribuições dessas classes.

### **3.3.2.2 Análise dos dados**

Realiza-se uma análise dos resultados através dos testes de diferença de média para amostras emparelhadas do Benefício Financeiro, Não Financeiro e Unificados das unidades da CGU, entre os anos de 2019/2020, 2020/2021 e 2021/2022. Para verificar se durante o período pandêmico da COVID-19 ocasionaram diferenças significativas nas variáveis estudadas, aplicando um teste de média para amostra emparelhada. Então, verifica-se por meio de testes de Normalidade se todas as variáveis apresentam distribuição normal, pois se o p-valor do teste for inferior a 0,05, justifica-se a utilização do teste não paramétrico.

No tocante ao tratamento estatístico dos dados e para auxiliar na busca por evidências se de fato houve alteração estatisticamente significativa na contabilização de benefícios das atividades da CGU entre os anos 2019 e 2022, aplicou-se um teste de normalidade, caso constate-se que a distribuição seja normal aplica-se um teste estatístico de médias paramétrico ou caso a distribuição não seja normal, aplica-se um teste estatístico não paramétrico.

Conforme Maroco (2007), o teste de Wilcoxon é uma alternativa ao teste t de *student* para comparar duas médias populacionais a partir de amostras emparelhadas com determinado valor teórico. Para o mesmo autor, a principal vantagem do teste de Wilcoxon é, além de considerar a direção das diferenças, permite comparar a magnitude delas.

### **3.3.2.3 Modelo de Determinação dos Benefícios Financeiros**

Nesta etapa da pesquisa, o foco passa a ser o comportamento conjunto (na relação) entre as variáveis de Benefício Financeiro e Benefício Não Financeiro, com um olhar em um

possível grau de dependência entre essas variáveis com o objetivo de descrever essa possível relação. A tentativa é verificar se algumas variáveis fazem sentido para determinar o comportamento da geração do Benefício Financeiro. Apesar de ser um modelo simples, pode nos levar a algumas conclusões.

Para o modelo proposto é utilizado como variável dependente o registro de Benefício Financeiro (BF) e como variáveis independentes o registro de Benefício Não Financeiro (BNF) para os anos de 2019 a 2022 e uma variável Dummy que representa se a UAIG pertence a SFC ou a REG.

O modelo proposto é descrito da seguinte forma:

$$\ln BF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \ln BNF_{i,t} + \beta_2 D\_SFC_{i,t} + \mu_{i,t} \quad (1)$$

$\ln BF_{i,t}$  é a variável dependente representada pelo logaritmo natural do *Benefício Financeiro* da UAIG  $i$ , no período  $t$ ;

$\ln BNF_{i,t}$  é a variável Independente representada pelo logaritmo natural do *Benefício Não Financeiro* da UAIG  $i$ , no período  $t$ ;

$D\_SFC_{i,t}$  é a Dummy que representa o tipo de UAIG (se SFC, o valor é 1; se REG, o valor é 0)

$\beta_0$  é o intercepto da regressão;

$\beta_{1,2}$  são os coeficientes angulares da regressão;

$\mu_{i,t}$  é o termo de erro da regressão.

Diante do exposto encontramos as seguintes hipóteses:

**H<sub>0</sub>:** A geração de BF não é afetada pela geração do BNF das UAIG.

**H<sub>A</sub>:** A geração de BF é afetada pela geração do BNF das UAIG.

Adicionamento, pelo que já foi discutido nas estatísticas descritivas nas seções anteriores, ficou evidente uma diferença significativa entre as UAIGs que compõe a Secretaria Federal de Controle e as Regionais. Acredita-se que as UAIGs com maiores estruturas físicas e operacionais, representadas pela SFC, são capazes de gerar maiores Benefícios Financeiros, quando se compara com UAIGs de menores estruturas físicas e operacionais, representadas pelas REG. A Dummy  $D\_SFC_{i,t}$  foi adicionada no modelo para testarmos a seguinte hipótese:

**H<sub>0</sub>:** As UAIG pertencentes a SFC não implicam na geração de BF.

**H<sub>A</sub>:** As UAIG pertencentes a SFC implicam na geração de maiores BF.

Os resultados do modelo serão discutidos ao final da seção seguinte.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A seção está dividida em 3 (três) subseções: a primeira trata dos registros de benefícios financeiros (BF), a segunda dos registros dos benefícios não financeiros (BNF) e a terceira subseção trata dos benefícios gerados (BGer) pelas unidades de auditorias internas governamental (UAIG) da Controladoria-Geral da União (CGU).

Para cada subseção são apresentadas as estatísticas descritivas contendo os valores totais, média, mediana e desvio-padrão dos registros BF, BNF e BGer decorrente das ações executadas pelas Unidades de Auditorias Internas Governamental da CGU, agrupadas em Unidades das Regionais (REG), Unidades da Secretaria Federal de Controle (SFC) e todas as Unidades (SFC+REG) para os exercícios de 2019, ano que antecede ao período pandêmico da COVID-19; exercícios de 2020 e 2021, período de pandemia da COVID-19; e 2022, período pós pandêmico. São apresentadas as unidades destaques, unidades que apresentam maiores resultados, possibilitando identificar as UAIG da CGU que mais contribuíram para os registros de BF, BNF e BGer. Em seguida é realizado uma análise dos resultados dos testes de diferença de média para amostras emparelhadas de BF, BNF e BGer das unidades da SFC, REG e SFC+REG, primeiro entre os anos subsequentes de 2019/2020, 2020/2021, 2021/2022, e depois para anos alternados 2019/2021, 2019/2022 e 2020/2022.

Para os registros de BF e BNF, a pesquisa posteriormente realiza a consolidação dos registros por classe de benefícios - situação mais frequente de impactos positivos identificados na gestão da unidade auditada, identificando quais classes de benefícios mais contribuíram para elevar os resultados da CGU. O BF foi agrupado ainda em gastos indevidos evitados e valores recuperados. Para os BGer é apresentado a consolidação em termos de BF e BNF.

### **4.1 BENEFÍCIO FINANCEIRO**

#### **4.1.1 Estatísticas Descritivas do BF nas UAIG**

A tabela 4 apresenta as estatísticas descritivas dos registros de BF (em bilhões R\$) das unidades da SFC, Regionais e de forma agrupada (unidades da SFC e Regionais). São apresentados os valores totais, médias, medianas e desvios padrão da amostra para os anos de 2019 a 2022. Analisando os dados para os anos da pesquisa, nota-se que entre os anos, há alterações consideráveis tanto no registro total quanto no registro da média, mediana e desvio-padrão do indicador Benefício Financeiro das Unidades de Auditorias Internas da CGU nas

unidades da SFC, Regionais e na forma consolidada de análise dos dados (SFC e Regionais). Cada ano analisado, observa-se também, diferenças no total, média, mediana e desvio-padrão.

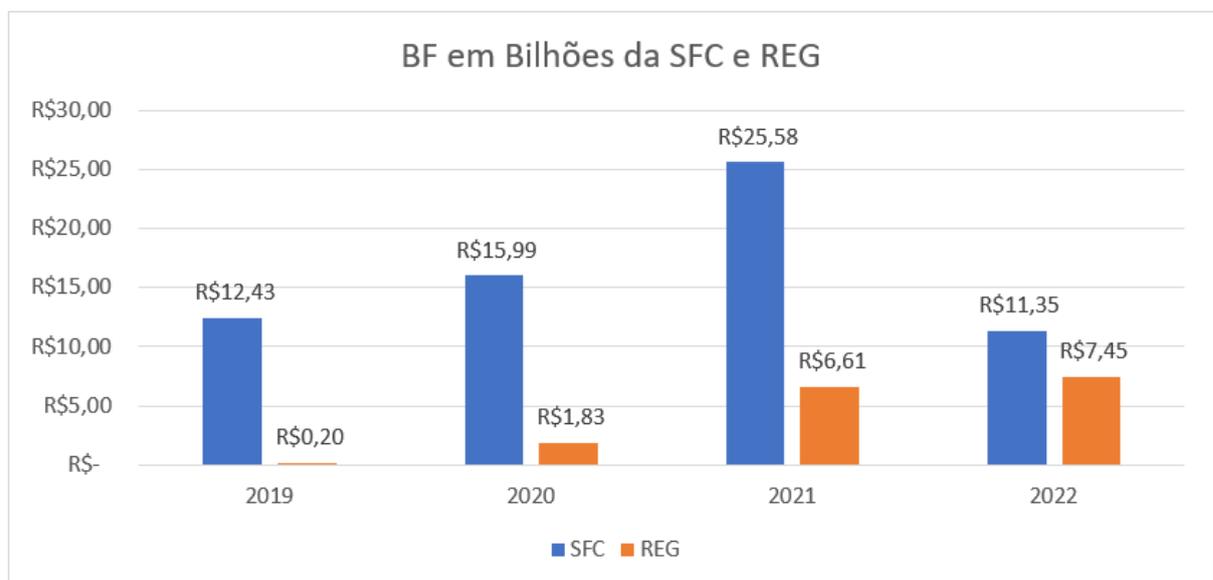
**Tabela 4 - Estatísticas Descritivas de 2019 a 2022 da Amostra de BF.**

BF		2019	2020	2021	2022
SFC	<b>Total</b>	R\$ 12,4342	15,9886	25,5758	11,3500
	<b>Média</b>	R\$ 0,6908	0,7268	1,1625	0,4485
	<b>Mediana</b>	R\$ 0,0630	0,3179	0,1472	0,2493
	<b>Desv. Padrão</b>	R\$ 2,1685	1,4876	2,2993	0,5713
REG	<b>Total</b>	R\$ 0,1957	1,8299	6,6079	7,4542
	<b>Média</b>	R\$ 0,0103	0,0704	0,2542	0,3923
	<b>Mediana</b>	R\$ 0,0016	0,0415	0,0546	0,2251
	<b>Desv. Padrão</b>	R\$ 0,0170	0,0895	0,6232	0,6073
SFC + REG	<b>Total</b>	R\$ 12,6299	17,8185	32,1837	18,8042
	<b>Média</b>	R\$ 0,3414	0,3712	0,6705	0,3999
	<b>Mediana</b>	R\$ 0,0040	0,0688	0,0707	0,2372
	<b>Desv. Padrão</b>	R\$ 1,5296	1,0499	1,6667	0,5896

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Para comparar os valores das unidades das SFC, REG e em conjunto SFC+REG e melhor ilustrar o comportamento dos dados no período de estudo, adiante será elaborado alguns gráficos que permitam visualizá-los.

**Gráfico 1 - Total de Benefício Financeiro em Bilhões (R\$) das Unidades das SFC e REG.**



**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Gráfico 1 compara os registros totais do BF das unidades da SFC e da REG entre os anos de 2019 e 2022. O gráfico mostra que em 2019 a soma dos registros de BF das unidades da REG de R\$ 0,20 bilhões são bem menores que os das unidades da SFC que registraram R\$ 12,43 bilhões, no entanto, no decorrer dos anos os registros da REG têm um aumento expressivo chegando a R\$ 7,45 bilhões em 2022. Referente aos BF registrado pelas unidades da SFC, entre 2019 e 2021 houve um elevado aumento de R\$ 12,43 bilhões em 2019, chegando a registrar R\$ 25,25 bilhões em 2021. Porém, em 2022 ocorreu queda nos resultados com um registro de R\$11,35 bilhões de BF gerados. Segundo a Brasil (2023), o valor do total de BF de 2021 foi potencializado pelo benefício de R\$ 13 bilhões obtido pelo Conselho Curador do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço a partir da redução da taxa de administração paga ao agente operador.

A Tabela 5 evidenciar as contribuições do BF em valores monetários e proporcionais das unidades da SFC e da REG e apresentam o total (SFC+REG), assim como o total do período (2019 a 2022). Para o ano de 2019, as unidades da REG contribuíram com apenas 2% (R\$ 0,20 bilhões) para o total de BF gerados (SFC+REG), enquanto as unidades da SFC contribuíram com 98% (R\$ 12,43 bilhões). Porém, gradativamente as unidades da REG elevaram suas contribuições: em 2020 aumenta a sua proporção para 10% (R\$ 6,60 bilhões); em 2021 para 21% (7,45204 bilhões); e no ano de 2022 registraram a 40% dos BF gerados, registrando R\$ 7,45 bilhões, ou seja, as unidades da REG elevaram seus registros tanto totais quanto proporcionalmente. Já as unidades da SFC registraram queda na contabilização do BF em 2022 de R\$ 25,58 bilhões em 2021, para R\$ 11,35 bilhões em 2022, registrando uma contribuição para este último ano de 60%. Esses dados sugerem que as unidades Regionais estão elevando seu nível de maturidade de suas ações, ou seja, as ações da REG obtiveram melhores resultados de BF com o passar dos anos.

**Tabela 5 - Contribuições Percentuais Anuais do BF das Unidades das SFC e REG.**

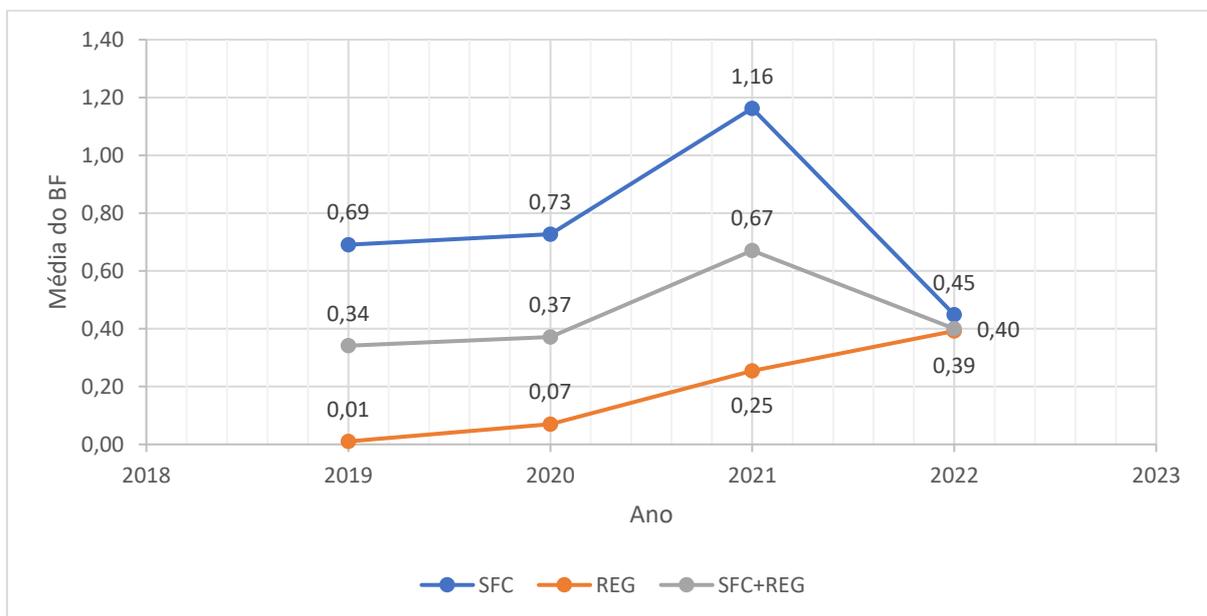
Unidade	2019		2020		2021		2022		Total do período	
	R\$ em bilhões	%	R\$ em bilhões	%						
<b>SFC</b>	R\$ 12,43	98,0%	R\$ 15,99	90,0%	R\$ 25,58	79,0%	R\$ 11,35	60,0%	R\$ 65,35	80,2%
<b>REG</b>	R\$ 0,20	2,0%	R\$ 1,83	10,0%	R\$ 6,61	21,0%	R\$ 7,45	40,0%	R\$ 16,09	19,8%
<b>Total (SFC+REG)</b>	R\$ 12,63	100,0%	R\$ 17,82	100,0%	R\$ 32,18	100,0%	R\$ 18,80	100,0%	R\$ 81,44	100,0%

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Em 2022, o indicador de Benefício Financeiro registrado diretamente pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) foi de R\$ 11,35 bilhões, enquanto pelas Regionais foi de R\$ 7,46 bilhões, totalizando R\$ 18,80 bilhões de benefícios oriundos da atuação da CGU decorrente da atividade de auditoria interna. Quando comparado ao exercício anterior, tais benefícios representaram uma redução de 41,57% quebrando a sequência ao aumento constante de apuração de benefícios, como se pode visualizar pelo histórico dos benefícios financeiros aprovados dos últimos anos. Ao se analisar o valor acumulado no período, o somatório dos valores aferidos somente para o período do estudo 2019-2022 alcançou o montante de R\$ 81,44 bilhões, sendo R\$ 65,35 bilhões da SFC (80,2 %) e R\$ 16,09 bilhões da REG (19,8%).

O Gráfico 2 mostra o comportamento das médias de benefício financeiro das unidades da SFC, REG e SFC+REG e permite comparar seus registros. Entre 2019 e 2021 as médias de BF das unidades da SFC são expressivamente maiores que as médias das unidades da REG, essa constatação sugere que as Unidades da SFC geram mais benefícios financeiros que as unidades Regionais, no entanto, a média dos registros de BF da REG vem se elevando ao longo dos anos.

**Gráfico 2 - Média dos BF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.**



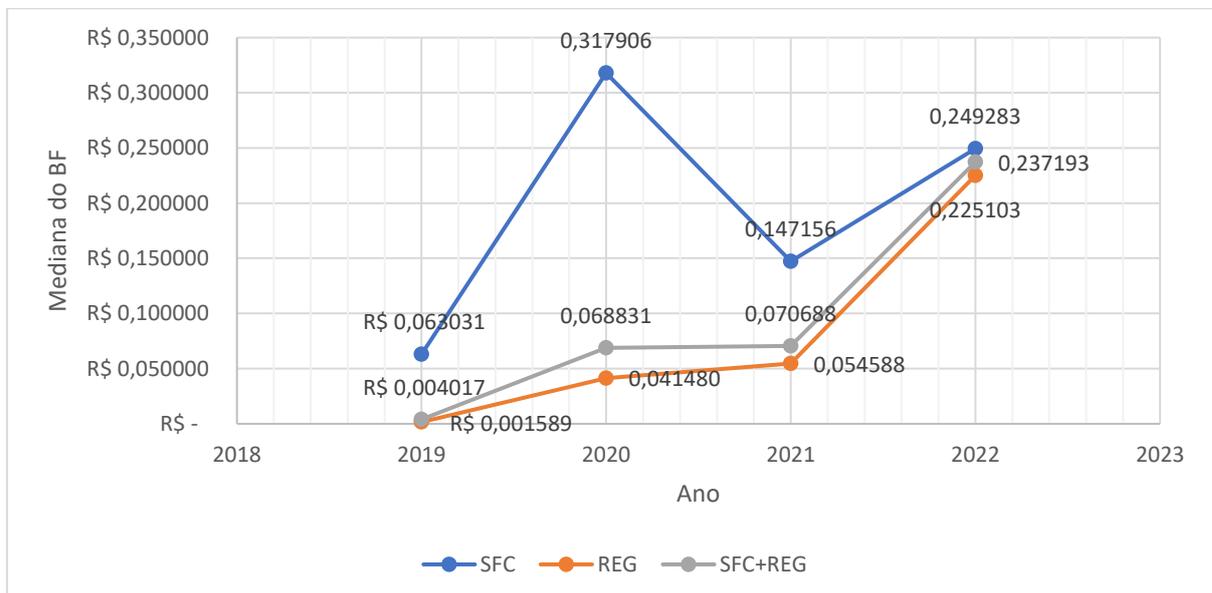
Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Enquanto a média dos registros de BF da SFC deu um salto de R\$ 0,73 bilhões em 2020 para R\$ 1,16 bilhões em 2021, constatado essa variação positiva na média amostral, isso pode sugerir que houve um aumento no desempenho durante os anos de 2020 a 2021, porém, em

2022 apresentou uma queda acentuada registrando uma média de R\$ 0,45 bilhões, o menor registro do período em estudo, sugerindo uma queda no resultado deste indicador.

Nessa análise preliminar nota-se que as Unidades de Auditorias Internas da CGU intensificaram sua ação no período pandêmico da COVID-19 em 2020 e, posteriormente, em 2021, o que elevou a média dos benefícios financeiros amostral das unidades de auditoria estudadas (SFC, REG e SFC+REG). Os dados mostram também que, quando comparamos as médias das amostras de Benefícios Financeiros entre as unidades da SFC e Regionais percebe-se uma grande diferença de valores, os valores das unidades da SFC são bem maiores que as das unidades das Regionais principalmente entre os anos de 2019 e 2021, porém, em 2022 os registros das médias entre as unidades da SFC e REG se equilibram, logo, isso reflete substancialmente na média do consolidado (SFC+REG). O Gráfico 2 ainda revela uma tendência em 2022, de que as médias de BF das unidades das SFC e unidades da REG convergem para a médias das unidades totais (SFC+REG), o que pode apontar (sinalizar) um maior equilíbrio no desempenho entre as unidades da SFC e das REG.

**Gráfico 3** - Mediana dos BF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.



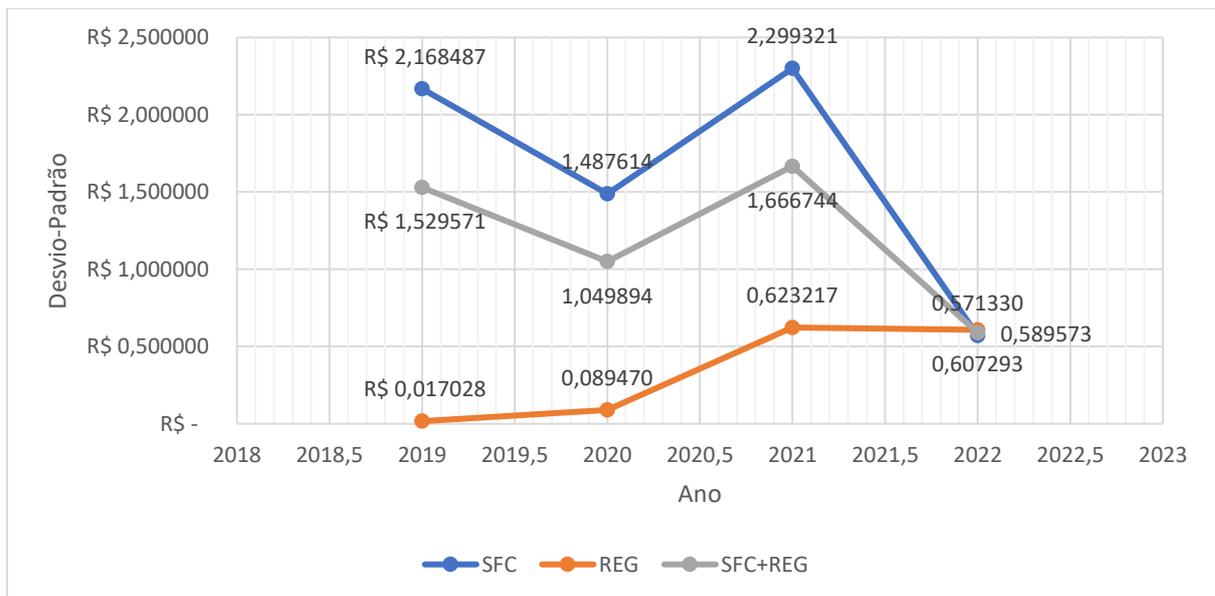
**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Gráfico 3 mostra as medianas dos benefícios financeiros das unidades da SFC, REG, e SFC+REG, para os anos em estudo, e identifica-se graficamente um comportamento diferente dos registros de médias, principalmente entre os registros das unidades da SFC e das unidades totais (SFC+REG). Revela-se que o comportamento da mediana das unidades totais SFC+REG

entre o período de estudo tem uma relação mais próxima com as medianas das unidades da REG. As unidades da SFC, nos anos de 2019 a 2021, registram medianas muito superiores as das unidades da REG e SFC+REG, porém, no ano de 2022 as medianas dessas unidades possuem valores bem próximo.

Para todas as unidades de estudo (SFC, REG e SFC+REG), é possível perceber um distanciamento elevado da média em relação à mediana do BF. Como a média é superior, é viável afirmar que há uma intervenção dos valores extremos positivos. Isso pode ser confirmado diante da medida de dispersão (no caso, o desvio-padrão). O Gráfico 4 apresenta os valores dos desvios-padrão para o período de estudo e indica se há uniformidade na dispersão dos registros de benefícios financeiros das unidades da SFC, REG e SFC+REG. Tanto para as unidades da SFC tanto para as unidades da REG e, conseqüentemente, para todas as unidades agregadas (SFC+REG) o gráfico mostra elevado desvio-padrão.

**Gráfico 4 - Desvio-padrão dos BF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.**



Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

#### 4.1.2 UAIG Destaques para os Resultados de BF

A Tabela 6 exhibe as unidades que se destacam, ou seja, unidades da SFC, REG e SFC+REG que apresentam maiores resultados de BF e sua respectiva contribuição percentual. É apresentada as 6 (seis) primeiras unidades com maior registro de BF para os anos de 2019, 2020, 2021 e 2022. A tabela permite verificar a proporção total que as 6 (seis) primeiras unidades registraram de BF em relação ao total de unidades da SFC, REG e SFC+REG.

**Tabela 6 - Unidades Destaques Anual de BF (em Bilhões de R\$).**

<b>Painel A - Unidades da SFC</b>											
2019			2020			2021			2022		
Unidade da SFC	BF	%	Unidade da SFC	BF	%	Unidade da SFC	BF	%	Unidade da SFC	BF	%
DPB	9,24	72,5%	DPB	7,07	44,0%	CGPEC	8,51	33,3%	CGAGR	1,53	12,6%
CGFIN	1,65	12,9%	CGSAU	1,69	10,5%	DPB	6,35	24,8%	CGEBC	1,37	11,2%
CGLOT	0,46	3,6%	CGLOT	1,59	9,9%	CGFIN	4,69	18,4%	CGESUP	1,36	11,2%
CGEBC	0,37	2,9%	CGACE	0,83	5,1%	CGENE	1,40	5,5%	CGACE	1,18	9,7%
CGPREV	0,31	2,4%	CAOB	0,66	4,1%	DAE	1,38	5,4%	CGPEC	1,15	9,5%
CGESUP	0,15	1,2%	CGFIN	0,61	3,8%	CGLOT	1,28	5,0%	DPB	1,09	9,0%
<b>Total</b>	<b>12,18</b>	<b>95,5%</b>	<b>Total</b>	<b>12,45</b>	<b>77,5%</b>	<b>Total</b>	<b>23,61</b>	<b>92,3%</b>	<b>Total</b>	<b>7,68</b>	<b>63,1%</b>

<b>Painel B - Unidades da REG</b>											
2019			2020			2021			2022		
Unidade da REG	BF	%	Unidade da REG	BF	%	Unidade da REG	BF	%	Unidade da REG	BF	%
CGUMG	0,06	28,5%	CGURJ	0,44	23,9%	CGUMG	2,40	36,3%	CGUCE	2,49	33,5%
CGURJ	0,05	27,5%	CGUMA	0,18	9,7%	CGUBA	2,28	34,6%	CGUGO	1,19	16,0%
CGUPR	0,02	11,6%	CGUBA	0,17	9,5%	CGUMA	0,44	6,6%	CGUSP	0,92	12,4%
CGUCE	0,02	8,8%	CGUPR	0,14	7,7%	CGUPR	0,31	4,7%	CGUPB	0,55	7,4%
CGUSP	0,02	8,4%	CGUCE	0,12	6,5%	CGURJ	0,29	4,4%	CGUES	0,48	6,5%
CGUPA	0,01	3,8%	CGUMG	0,11	5,8%	CGUSP	0,11	1,7%	CGUMA	0,48	6,4%
<b>Total</b>	<b>0,17</b>	<b>88,6%</b>	<b>Total</b>	<b>1,15</b>	<b>63,0%</b>	<b>Total</b>	<b>5,83</b>	<b>88,2%</b>	<b>Total</b>	<b>6,12</b>	<b>82,0%</b>

<b>Painel C - Unidades da SFC+REG</b>											
2019			2020			2021			2022		
Unidade da SFC+REG	BF	%	Unidade da SFC+REG	BF	%	Unidade da SFC+REG	BF	%	Unidade da SFC+REG	BF	%
DPB	9,24	71,4%	DPB	7,07	39,5%	CGPEC	8,51	26,4%	CGUCE	2,49	12,7%
CGFIN	1,65	12,7%	CGSAU	1,69	9,5%	DPB	6,35	19,7%	CGAGR	1,53	7,8%
CGLOT	0,46	3,6%	CGLOT	1,59	8,9%	CGFIN	4,69	14,6%	CGEBC	1,37	7,0%
CGEBC	0,37	2,9%	CGACE	0,83	4,6%	CGUMG	2,40	7,4%	CGESUP	1,36	6,9%
CGPREV	0,31	2,4%	CAOB	0,66	3,7%	CGUBA	2,28	7,1%	CGUGO	1,19	6,1%
CGESUP	0,15	1,1%	CGFIN	0,61	3,4%	CGENE	1,40	4,3%	CGACE	1,18	6,0%
<b>Total</b>	<b>12,18</b>	<b>94,1%</b>	<b>Total</b>	<b>12,45</b>	<b>69,6%</b>	<b>Total</b>	<b>25,63</b>	<b>79,6%</b>	<b>Total</b>	<b>9,12</b>	<b>46,5%</b>

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Quanto as unidades de destaque da SFC, no Painel A é observado que a Diretoria de Previdência e Benefícios (DPB) é a única unidade que aparece como destaque em todos os anos do estudo, alcançado em 2019 um total de 72,5 % dos registros de BF, em 2020 um total de 44,0% e em 2021 um total de 24,8%. É importante destacar que a 6 primeiras unidades com maiores registro de BF totalizam uma grande proporção do registro total: em 2019, por exemplo, totaliza 95,5% dos registros de BF (isso deixa evidente que algumas unidades têm registros muito superiores que a média).

**Tabela 7 - Destaque de BF - Total e Percentual de 2019 a 2022.**

<b>Painel A - Unidades da SFC</b>							
<b>Unidade da SFC</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>	<b>% Acum.</b>
<b>DPB</b>	R\$ 9,24	R\$ 7,07	R\$ 6,35	R\$ 1,09	R\$ 23,74	28,7%	28,7%
<b>CGPEC</b>	R\$ 0,03	R\$ 0,39	R\$ 8,51	R\$ 1,15	R\$ 10,09	12,2%	40,9%
<b>CGFIN</b>	R\$ 1,65	R\$ 0,61	R\$ 4,69	R\$ 0,92	R\$ 7,88	9,5%	50,5%
<b>CGLOT</b>	R\$ 0,46	R\$ 1,59	R\$ 1,28	R\$ 0,69	R\$ 4,01	4,9%	55,3%
<b>CGSAU</b>	R\$ 0,09	R\$ 1,69	R\$ 0,43	R\$ 0,31	R\$ 2,52	3,1%	58,4%
<b>CGESUP</b>	R\$ 0,15	R\$ 0,39	R\$ 0,36	R\$ 1,36	R\$ 2,25	2,7%	61,1%
<b>Total</b>	R\$ 11,63	R\$ 11,75	R\$ 21,61	R\$ 5,52	R\$ 50,50	61,1%	-

<b>Painel B - Unidades da REG</b>							
<b>Unidade da REG</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>	<b>% Acum.</b>
<b>CGUMG</b>	R\$ 0,06	R\$ 0,11	R\$ 2,40	R\$ 0,26	R\$ 2,82	17,5%	17,5%
<b>CGUCE</b>	R\$ 0,02	R\$ 0,12	R\$ 0,11	R\$ 2,49	R\$ 2,74	17,0%	34,6%
<b>CGUBA</b>	R\$ 0,00	R\$ 0,17	R\$ 2,28	R\$ 0,02	R\$ 2,48	15,4%	50,0%
<b>CGUGO</b>	R\$ 0,00	R\$ 0,07	R\$ 0,06	R\$ 1,19	R\$ 1,33	8,2%	58,2%
<b>CGUSP</b>	R\$ 0,02	R\$ 0,06	R\$ 0,11	R\$ 0,92	R\$ 1,11	6,9%	65,1%
<b>CGUMA</b>	R\$ 0,00	R\$ 0,18	R\$ 0,44	R\$ 0,48	R\$ 1,09	6,8%	71,9%
<b>Total Geral</b>	R\$ 0,09	R\$ 0,70	R\$ 5,40	R\$ 5,37	R\$ 11,56	71,9%	-

<b>Painel C - Unidades da SFC+REG</b>							
<b>Unidade da SFC+REG</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Total</b>	<b>%</b>	<b>% Acum.</b>
<b>DPB</b>	R\$ 9,24	R\$ 7,07	R\$ 6,35	R\$ 1,09	R\$ 23,74	28,7%	28,7%
<b>CGPEC</b>	R\$ 0,03	R\$ 0,39	R\$ 8,51	R\$ 1,15	R\$ 10,09	12,2%	40,9%
<b>CGFIN</b>	R\$ 1,65	R\$ 0,61	R\$ 4,69	R\$ 0,92	R\$ 7,88	9,5%	50,5%
<b>CGLOT</b>	R\$ 0,46	R\$ 1,59	R\$ 1,28	R\$ 0,69	R\$ 4,01	4,9%	55,3%
<b>CGUMG</b>	R\$ 0,06	R\$ 0,11	R\$ 2,40	R\$ 0,26	R\$ 2,82	3,4%	58,7%
<b>CGUCE</b>	R\$ 0,02	R\$ 0,12	R\$ 0,11	R\$ 2,49	R\$ 2,74	3,3%	62,1%
<b>Total</b>	R\$ 11,46	R\$ 9,89	R\$ 23,33	R\$ 6,60	R\$ 51,28	62,1%	-

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Painel B traz o destaque das unidades da REG, apesar de nenhuma unidade aparecer em destaque para os 4 anos, as unidades da CGUMG, CGURJ e CGUCE são unidades que registraram maior proporção no período, porém, destaca-se que em 2021 a CGUMG registrou R\$ 2,40 bilhões (36,3%) e a CGUBA R\$ 2,28 bilhões (34,6%) e em 2022 a CGUCE registrou R\$ 2,49 bilhões, o maior registro absoluto de uma unidade da REG no período em estudo. As unidades destaques da REG chegaram a registrar 88,6% do BF entres as Regionais do ano de 2019, 63% em 2020, 88,2% em 2021 e 80% em 2020.

No Painel C, referente aos registros de todas as unidades (SFC+REG), a DPB permanece em destaque para os anos de 2019 e 2020 e nenhuma unidade da REG aparece entre as 6 primeiras, entretanto, em 2021 duas unidades da REG aparecem em destaque, a CGUMG

e a CGUBA, elevando o desempenho das unidades da REG entre as primeiras, já em 2022 a CGUCE fica em primeiro lugar nos registros de BF, consolidando o desempenho das unidades da REG entre as unidades destaques.

A Tabela 7 mostra os registros totais de BF que se destacaram durante o período de estudo quando se soma o total das contribuições dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022. O Painel A traz os registros da SFC, o Painel B da REG, e o Painel C com todas as unidades SFC+REG. O Painel A destaca as 6 (seis) primeiras unidades resultando 61,1% dos registros de benefício da SFC entre 2019 e 2022, o total para o período é de R\$ 50,50 bilhões em BF. Essas unidades registraram maior resultado em 2021 com R\$ 21,61 bilhões e em 2022 o menor resultado R\$ 5,52 bilhões, ou seja, os resultados das unidades da SFC registraram uma significativa redução na contabilização do BF neste ano. Referente à soma dos registros de benefícios financeiros das unidades da REG para o período em estudo, o Painel B da Tabela 7 destaca as 6 (seis) primeiras unidades com maiores registros, essas unidades contabilizaram 71,9% dos registros de benefício acumulado do período em estudo, um total de R\$ 11,56 bilhões. Destaque para o ano de 2021 com R\$ 5,40 bilhões e 2022 com R\$ 5,37 bilhões em BF, com uma leve redução nos registros em 2022, porém bem acima ao que se tinha nos anos iniciais.

O Painel C da Tabela 7 consolida o Benefício financeiro entre os anos de 2019 e 2022 considerando todas as unidades SFC+REG e destaca as 6 (seis) primeiras unidades com maiores registros, totalizando 62% dos registros de BF para o período em estudo. As quatro primeiras unidades com 55,3% dos registros e as duas últimas com apenas 6,7% dos registros. A unidade com maior registro é o DPB com um total de R\$ 23,74 bilhões o que corresponde a 28,7% de todo BF do período em estudo. Em 2019 a unidade teve o maior resultado do período com registro de R\$ 9,24 bilhões, no entanto, não manteve os resultados reduzindo seus registros para R\$ 1,09 bilhões em 2022. Destaca-se também a CGUMG com 3,4% dos registros de BF, chegando a um resultado de R\$ 2,40 bilhões em 2021. A CGU CE também merece destaque com 3,3% do BF, obtendo um resultado cumulativo (2019 a 2022) de R\$ 2,74 bilhões.

#### **4.1.3 Teste de Diferença de Média dos Registros de BF das UAIG**

Para verificar se no período de estudo ocorreram diferenças de médias significativas nas variáveis estudadas, aplicou-se o teste de média para amostras emparelhadas de Wilcoxon. Verificou-se por meio de testes de Normalidade que todas as variáveis não apresentam distribuição normal, pois o p-valor dos testes foi inferior a 0,05, justificando a utilização do teste não paramétrico.

Uma vez registrado o BF de cada UAIG para cada ano do estudo, fixou-se para a pesquisa o nível de significância igual a 5%, testou-se por meio de análise estatística se:

- H0: A média dos valores do BF do ano posterior é estatisticamente igual a média dos valores do BF do ano anterior, ou seja, não há diferença de média nos valores de BF dos anos anteriores e posteriores.
- H1: A média dos valores do BF do ano posterior é estatisticamente diferente da média dos valores do BF do ano anterior, ou seja, há diferença de média nos valores de BF dos anos anteriores e posteriores.

O Painel A apresenta o resultado para amostras dependentes emparelhadas para o ano de 2020/2019, o Painel D para o ano de 2021/2019 e o Painel E para o ano de 2022/2019 resultando um p-valor menor que o nível de significância estabelecido (0,05) para as unidades da REG e para todas as unidades (SFC+REG), logo, a média dos valores de BF no ano posterior não é estatisticamente igual à média dos valores de BF no ano anterior, ou seja, há diferença de média nos valores do BF entre os anos de 2020/2019, 2021/2019 e 2022/2019 para as unidades da REG e para o total das unidades (SFC+REG). Verifica-se ainda que as diferenças positivas são sempre maiores que as diferenças negativas, o que demonstra que a média entre os valores de BF dos anos posteriores são estatisticamente maiores que a média dos anos anteriores. Já para as unidades da SFC o p-valor é maior que o nível de significância (0,05), então, a média dos valores é estatisticamente igual entre os anos de 2020/2019, 2021/2019 e 2022/2019, ou seja, não há diferença de média.

O Painel B, o Painel C e o Painel F apresentam os resultados para amostras dependentes e emparelhadas para os anos 2021/2020, 2022/2021 e 2022/2020, respectivamente, resultando um p-valor maior que o nível de significância estabelecido (0,05) para as unidades da SFC, da REG e para todas as unidades (SFC+REG), então a média dos valores é estatisticamente igual entre os anos de anos 2021/2020, 2022/2021 e 2022/2020, ou seja, não há diferença de média.

**Tabela 8 - Teste de Diferença de Média de Wilcoxon para o Benefício Financeiro.**

<b>Painel A</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2020 - BF2019)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	37	581	122	3,4548	0,0003	0,0006	Rejeita	
<b>SFC</b>	18	122	49	1,5678	0,0585	0,1169	Não Rejeita	
<b>REG</b>	19	190	0	3,8029	0,0001	0,0001	Rejeita	
<b>Painel B</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2021 - BF2020)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	46	467	614	-0,7976	0,2126	0,4351	Não Rejeita	
<b>SFC</b>	20	64	146	-1,5120	0,0653	0,1305	Não Rejeita	
<b>REG</b>	26	226	125	1,2699	0,1021	0,2041	Não Rejeita	
<b>Painel C</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2022 - BF2021)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	42	393	510	-0,7252	0,2342	0,4683	Não Rejeita	
<b>SFC</b>	21	79	152	-1,2512	0,1054	0,2108	Não Rejeita	
<b>REG</b>	21	135	92	0,6603	0,2545	0,5090	Não Rejeita	
<b>Painel D</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2021 - BF2019)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	35	544	86	3,7426	0,0001	0,0002	Rejeita	
<b>SFC</b>	16	100	36	1,6289	0,0517	0,1034	Não Rejeita	
<b>REG</b>	19	190	0	3,8029	0,0001	0,0001	Rejeita	
<b>Painel E</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2022 - BF2019)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	35	485	145	2,7763	0,0028	0,0055	Rejeita	
<b>SFC</b>	17	90	63	0,6154	0,2692	0,5383	Não Rejeita	
<b>REG</b>	18	163	8	3,3534	0,0004	0,0008	Rejeita	
<b>Painel F</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2022 - BF2020)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	41	491	370	0,7775	0,2184	0,4369	Não Rejeita	
<b>SFC</b>	20	95	115	-0,3547	0,3614	0,7228	Não Rejeita	
<b>REG</b>	21	163	68	1,6336	0,0512	0,1023	Não Rejeita	

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

#### 4.1.4 Registro do BF por Classe de Benefício

As classes de benefícios representam situações mais frequentes de impactos positivos identificados na gestão da unidade auditada, decorrentes de atuação do controle interno. Para cada ação da Auditoria Interna Governamental registra-se o benefício de acordo com o enquadramento, o que possibilita identificar quais ações tiveram maior relevância. A Portaria nº 1.976/21 estabeleceu 14 (quatorze) classes de Benefícios Financeiros, conforme já mostrado no Quadro 4. Considerou-se para este estudo, as classes de benefícios que tiveram registro de

BF em pelo menos um ano do período da pesquisa, de 2019 a 2022, ou seja, foram consideradas 12 (doze) classes de BF.

A Tabela 9 mostra os valores totais e proporcionais consolidados em classes de benefícios financeiros para cada ano da pesquisa e permite identificar quais classes de BF registraram maior impacto positivo na gestão da unidade auditada.

**Tabela 9** - Valores (em Bilhões R\$) por Classe de Benefícios Financeiros por Ano.

Classe de Benefícios Financeiros	2019		2020		2021		2022		Total do período	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	BF	%
1.1. Recuperação de valores pagos indevidamente	0,22	1,7%	0,35	1,9%	1,51	4,7%	1,24	6,3%	3,32	4%
1.2. Suspensão de pagamento não continuado não aderente aos princípios da legalidade ou economicidade	7,71	59,5%	7,44	41,6%	3,13	9,7%	0,37	1,9%	18,7	23%
1.3. Suspensão de pagamento continuado não aderente aos princípios da legalidade ou economicidade	1,91	14,7%	0,2	1,1%	3,46	10,8%	1,52	7,8%	7,09	9%
1.4. Redução nos valores licitados/contratados, mantendo a quantidade e qualidade necessárias de bens e serviços	0,27	2,1%	2,3	12,9%	1,2	3,7%	0,87	4,4%	4,64	6%
1.5. Cancelamento de licitação/contrato com objeto desnecessário, inconsistente ou inadequado tecnicamente	0,25	1,9%	2,42	13,5%	0,82	2,6%	1,65	8,4%	5,14	6%
1.6. Arrecadação de multa legal ou prevista em contrato	0,01	0,1%	0,01	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0,02	0%
1.7. Elevação de receita	0,06	0,5%	2,36	13,2%	4,73	14,7%	0,42	2,2%	7,57	9%
1.8. Compatibilização do objeto contratado com as especificações ou com o projeto	0,03	0,2%	0	0,0%	0,01	0,0%	2,39	12,2%	2,43	3%
1.9. Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade de programa de governo ou da gestão pública	0,46	3,6%	0,07	0,4%	0,87	2,7%	5,64	28,8%	7,04	9%
1.10. Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos	2,01	15,5%	2,13	11,9%	16,42	51,0%	5,51	28,1%	26,1	32%
1.11 Recuperação de custo de operações de crédito subsidiado	0	0,0%	0,61	3,4%	0	0,0%	0	0,0%	0,61	1%
1.12. Recuperação de valores decorrentes de processos correccionais	0	0,0%	0,01	0,0%	0,02	0,1%	0	0,0%	0,03	0%
<b>Total</b>	<b>12,94</b>	<b>100%</b>	<b>17,89</b>	<b>100%</b>	<b>32,18</b>	<b>100%</b>	<b>19,62</b>	<b>100%</b>	<b>82,6</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

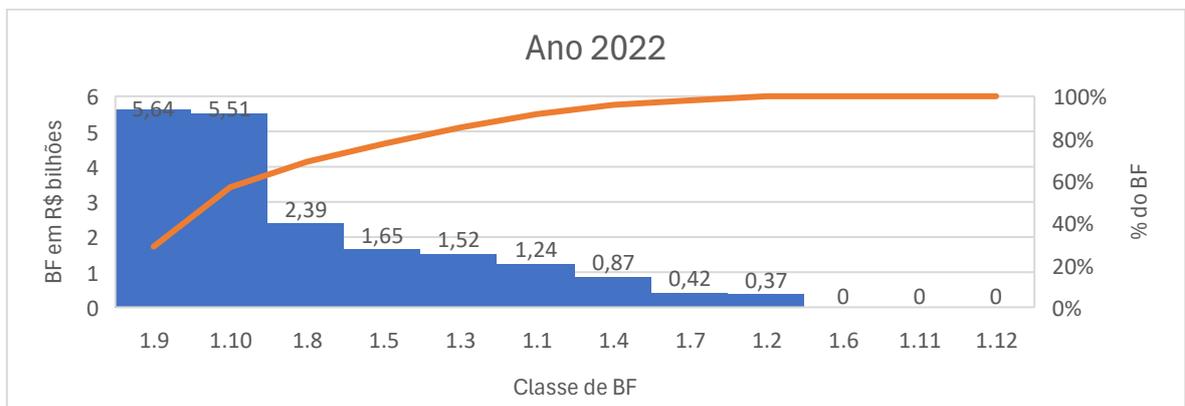
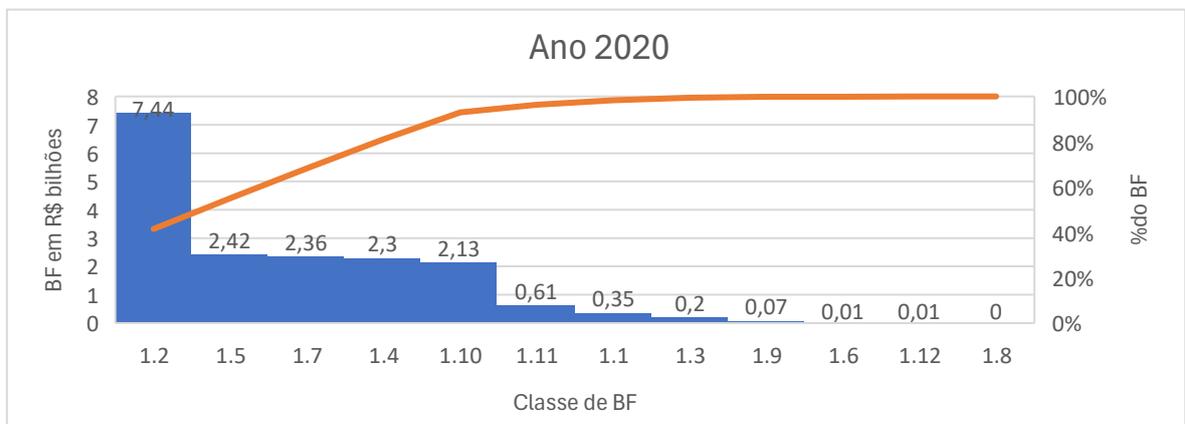
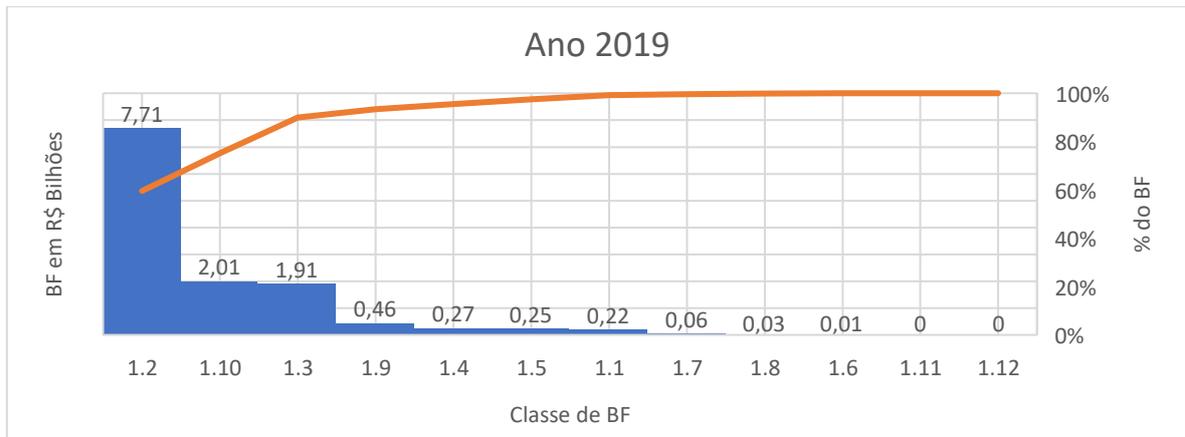
Para o período de 2019 a 2022, a classe 1.10 (Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos) e a classe 1.2 (Suspensão de pagamento não continuado) obtiveram os maiores registros de BF totalizando as duas classes R\$ 44,8 bilhões, cerca de 55% dos resultados do período. Entretanto, essas classes possuem comportamentos diferentes, enquanto a classe 1.10 vem elevando seus registros durante os anos em estudo com um pico de R\$ 16,42

bilhões em 2021, as classes 1.2 em 2019 e 2020 tem resultados elevados com R\$ 7,71 bilhões e 7,44 bilhões, respectivamente, mas, a partir de 2021 reduz seu potencial, e em 2022 registra apenas R\$ 0,37 bilhões.

Para melhor ilustrar, é apresentado o Gráfico 5 (gráfico de Pareto) para os registros de valores por classes do BF e apresenta uma linha cumulativa em eixo secundário com uma porcentagem total. O Gráfico 5 mostra as 12 (doze) classes de BF em estudo para os 4 anos da análise. Em 2019, a contribuição da Classe 1.2 (suspensão de pagamento não continuado) é de R\$ 7,71 bilhões, ou seja, apenas esta classe de benefício corresponde a 59,5% das contribuições. Em seguida, em ordem decrescente de contribuição vem a classe 1.10 (eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos) com R\$ 2,01 bilhões (15,5%) e a classe 1.3 (suspensão de pagamento continuado) com um total de R\$ 1,91 bilhões (14,7%). Essas três classes têm contribuições em quase 90% dos registros de BF deixando as demais classes com um somatório de contribuições por volta de 10%.

Realizando a análise dos registros do BF em valores para o ano de 2020 (Gráfico 5), assim como em 2019, a classe 1.2 é a que tem uma maior contribuição no registro com R\$ 7,44 bilhões (41,6%), porém, outras 4 (quatro) classes possuem um equilíbrio nas contribuições: 1.5 (Cancelamento de licitação/contrato) com um registro de R\$ 2,42 milhões (13,5%); 1.7 (Elevação de receita) com R\$ 2,36 milhões (13,2%); 1.4. (Redução nos valores licitados/contratados) com R\$ 2,3 bilhões (12,9%); e 1.10 (Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos) com R\$ 2,13 bilhões (11,9%). Em 2020, essas classes citadas têm 93,52 % dos registros de BF e as contribuições das demais classes é de apenas 6,48%.

Para o ano de 2021 (Gráfico 5), a classe 1.10 (Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos) é a que tem uma maior contribuição no registro com R\$ 16,42 bilhões (51,02%), porém, outras 3 classes registraram contribuições significativas, a classe 1.2 com R\$ 3,13 bilhões (9,74%) dos registros, a classe 1.3 com R\$ 1,52 bilhões (10,75%) e a classe 1.7 com R\$ 4,73 bilhões (14,69%) dos registros. Essas classes somadas possuem 86,2 % dos valores do BF registrados no ano de 2021 e as demais 8 (oito) classes de BF têm uma contribuição de 13,8%. O Gráfico 5 mostra ainda para os registros do ano de 2022 que as classes 1.9 (Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade) e 1.10 (Eliminação de desperdícios ou redução de custos administrativos) obtiveram os maiores registros de BF com R\$ 5,62 bilhões (28,76%) e R\$ 5,51 bilhões (28,08%), respectivamente. Outras 3 classes: 1.3. Suspensão de pagamento continuado, 1.5 Cancelamento de licitação/contrato e 1.8. Compatibilização do objeto contratado tiveram uma contribuição menor, uma soma de 28,63%.

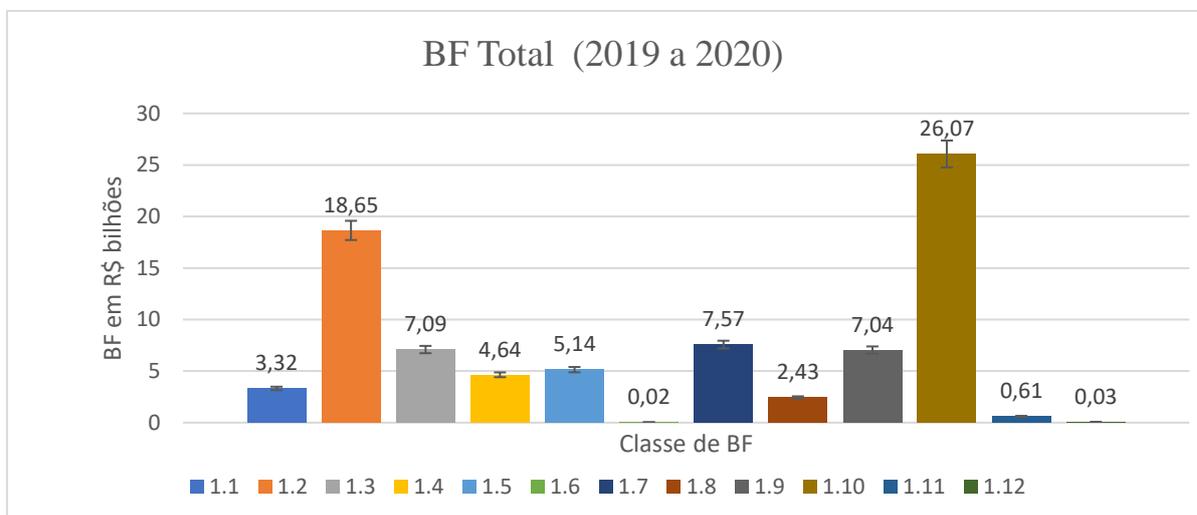
**Gráfico 5 - BF por Classe em Bilhões (R\$) e Percentual Acumulado - 2019 a 2022.**

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

A seguir, o Gráfico 6, apresentados em Barras, expressa o somatório de benefícios financeiros (BF), em bilhões (R\$), por classe para os anos de 2019 a 2022. Neste período as unidades de auditoria da CGU alcançaram R\$ 82,63 bilhões em Benefício Financeiro e o gráfico abaixo mostra as contribuições totais de cada classe. Destaque para as classes de BF “1.10 Eliminação de desperdício ou redução de custos administrativo” que corresponde a 31,6%, e a classe “1.2 Suspensão de pagamento não continuado” que corresponde 22,6%. Juntas as duas classes representam 54,2 % do total de BF, respectivamente R\$ 26,07 e R\$ 18,64 bilhões. Dessa forma, essas duas Classes de BF trouxeram maior impacto positivo na gestão da unidade auditada no período estudado (2019 a 2022).

As classes 1.7, 1.3 e 1.9 contribuíram em torno de 9% dos resultados cada, a classe 1.7 referente a elevação de receita com um somatório de R\$ 7,58 bilhões, a classe 1.3 referente a suspensão de pagamento continuado com um somatório de R\$ 7,09 bilhões e a classe 1.9 referente ao incremento da eficiência, eficácia ou efetiva de programa de governo ou da gestão pública registrou BF em R\$ 7,05 bilhões. Essas classes juntas trouxeram um impacto positivo para a gestão pública de R\$ 21,70 bilhões (27,0 %) para o período estudado, totalizando com as classes 1.10 e 1.2 um total de 81,2% dos registros de BF no período entre 2019 a 2022. As demais classes somam 18,8%. As classes que geraram menor resultados são a 1.6 - arrecadação de multa com um resultado de R\$ 0,02 bilhões, e a classe 1.12 - recuperação de valores decorrentes de processos correccionais com R\$ 0,03 bilhões, ou seja, entre as classes com registro de BF, são as classes que trouxeram um menor impacto na gestão das unidades auditadas.

**Gráfico 6 - BF por Classe - Somatório do Período (2019 a 2020).**

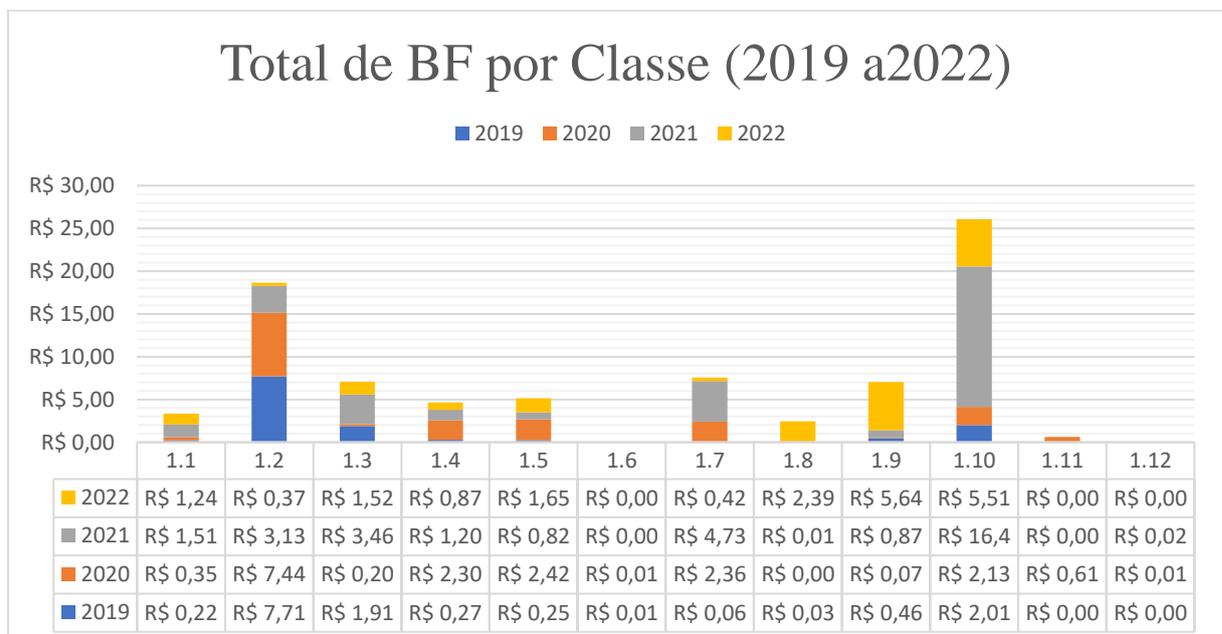


**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Para permitir comparar as contribuições totais de cada classe de BF (2019 a 2022) com as suas proporções anuais utilizou o Gráfico 7 abaixo, de colunas empilhadas. Como já verificado no gráfico anterior, as classes 1.10 e 1.2 apresentam as maiores contribuições registradas no período. Para a classe 1.10 (eliminação de desperdício ou redução de custos administrativos) dos R\$ 26,07 bilhões de BF gerados, o ano de 2021 apresenta a maior proporção com 63%. A classe 1.2 (suspensão de pagamento não continuado), apresenta contribuições do ano de 2019 e 2020 próximas a 40% cada um deles. Para a classe 1.9 (Incremento da eficiência, eficácia ou efetividade de programa de governo ou da gestão pública), o ano de 2022 tem uma maior contribuição, cerca de 80% de todo benefício gerado para essa classe.

Outra análise que é possível fazer, por exemplo, é para a classe 1.11 (recuperação de custo de operações de crédito subsidiado). Só houve contribuição de BF para o ano 2020, para os demais anos não ocorreram registros nessa classe de benefício, enquanto para a classe 1.8 (compatibilização do objeto contratado com as especificações ou com o projeto) a maior contribuição dessa classe se deu no ano de 2022, cerca de 98,14%.

**Gráfico 7 - BF Total em Bilhões por Classe - Proporção dos Anos.**



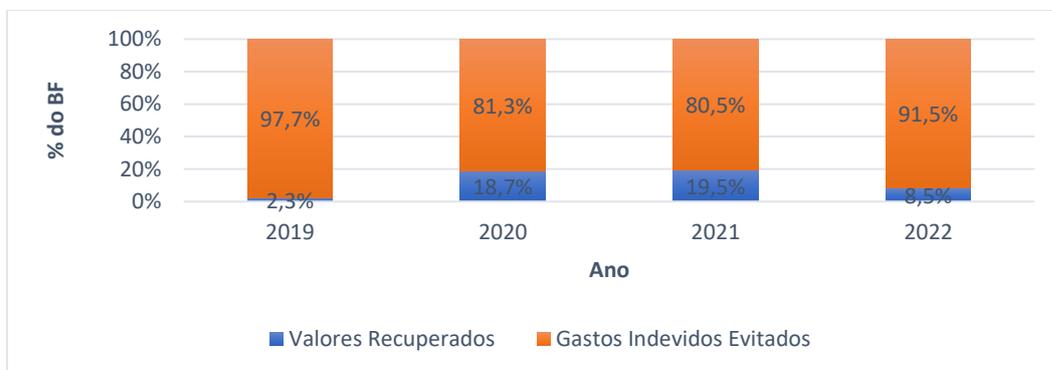
**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

As classes de benefícios financeiros podem ainda ser agrupadas em duas grandes divisões: i- gastos indevidos evitados; e ii- valores recuperados. Essas divisões podem ser ampliadas para as definições presentes na Portaria nº 1.976, de 20 de agosto de 2021, que

categoriza ainda as classes dos acordos com a tipologia dos valores monetários dos Benefícios Financeiros

Com o Gráfico 8 é possível verificar que em 2019 apenas 2,32% dos resultados de BF é referente à valores recuperados enquanto 96,68% são referentes aos gastos indevidos evitados; em 2020 e 2021 os registros de valores recuperados se elevam atingindo 19,45%; e em 2022 essa proporção cai para 8,52%. O gráfico mostra uma prevalência dos “gastos indevidos evitados” nos resultados de benefícios financeiros em atuação da CGU em todo o período do estudo.

**Gráfico 8 - % dos Valores Recuperados e Gastos Indevidos Evitados.**



**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

## 4.2 BENEFÍCIO NÃO-FINANCEIRO

### 4.2.1 Estatísticas Descritivas do BNF nas UAIG

Conforme já mencionado na Seção 2.5.2.2 da metodologia, embora não sejam passíveis de serem medidos em valores monetários, os benefícios não financeiros representam impactos positivos na gestão pública de forma estruturante, e são medidos por um índice de relevância dos benefícios não financeiros (IRBNF) que remete à sua relevância em relação a sua dimensão (Pessoas, Infraestrutura e Processos Internos ou Resultado, Missão e Visão) e a sua repercussão (Unidade Jurisdicionada, Órgão Superior ou Interministerial).

A Tabela 10 apresenta a estatística descritiva dos registros de BNF em IRBNF das unidades da SFC, da REG e de forma agrupada (unidades da SFC e Regionais) para os anos de 2019 a 2022. Entre os anos, nota-se que há alterações consideráveis tanto no registro total média, medianas e nos desvios-padrões do indicador BNF nas unidades da SFC, Regionais e na forma consolidada de análise dos dados (SFC e Regionais). Comparando os valores entre as

unidades das SFC, Regionais e em conjunto SFC+REG para cada ano analisado, observa-se também elevadas diferenças entre as médias, medianas e desvios-padrão.

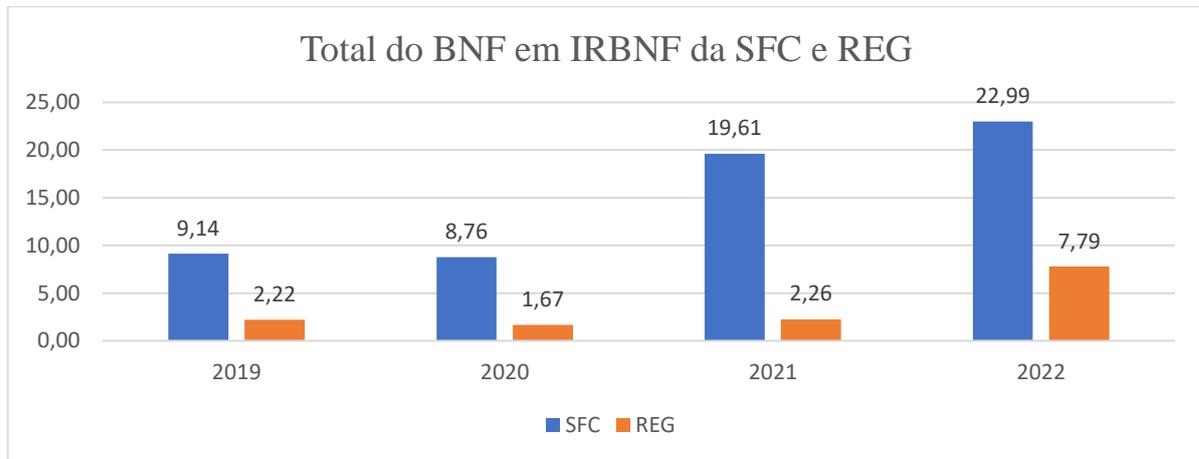
**Tabela 10 - Estatísticas Descritivas de 2019 a 2022 do Benefício Não Financeiro**

		<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>SFC</b>	<b>Total</b>	9,140104	8,758261	19,610236	22,991781
	<b>Média</b>	0,397396	0,437913	0,754240	0,884299
	<b>Mediana</b>	0,125000	0,050615	0,264659	0,442448
	<b>Desv. Padrão</b>	0,598700	0,810573	0,973250	1,061023
<b>REG</b>	<b>Total</b>	2,223698	1,673510	2,255650	7,792073
	<b>Média</b>	0,101077	0,064366	0,086756	0,389604
	<b>Mediana</b>	0,004167	0,041464	0,042506	0,202969
	<b>Desv. Padrão</b>	0,256935	0,096859	0,136347	0,533284
<b>SFC + REG</b>	<b>Total</b>	11,363802	10,431771	21,865886	30,783854
	<b>Média</b>	0,252529	0,226778	0,420498	0,669214
	<b>Mediana</b>	0,011849	0,041790	0,053921	0,307305
	<b>Desv. Padrão</b>	0,482874	0,563629	0,766160	0,898321

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Gráfico 9 permite comparar os registros totais dos BNF das unidades da SFC e da REG em IRNB para os anos de 2019 a 2022. Para o período, os registros das unidades da SFC são expressivamente maiores que os das unidades da REG. Nas unidades da SFC, apesar da queda em 2020 do BNF (que registrou o índice de 8,76) em relação ao registrado em 2019 (de 9,14), em 2021 o índice deu um salto para 19,61 IRBNF chegando a 22,99 IRBNF em 2022.

Para as unidades REG, também ocorreu uma redução de 2,22 IRBNF em 2019 para 1,67 IRBNF em 2020, os registros se elevaram um pouco em 2021 para 2,26 IRBNF dando um salto em 2022 ao registrar 7,79 IRBNF. Comparando os registros das unidades da SFC com as unidades da REG, observa-se que em todos os anos as diferenças entre essas duas categorias são bem expressivas, principalmente entre os anos de 2021 e 2022.

**Gráfico 9 - Total de Benefício Não Financeiro em IRBNF das Unidades das SFC e REG.**

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

A Tabela 11 mostra as contribuições totais e percentuais do BNF das unidades da SFC e da REG em relação ao total gerado do BNF (SFC+REG). Em 2020, as unidades da SFC e REG registraram menor BNF do período em estudo. Já o maior registro de BNF conjunto foi em 2022 com o total 30,78 IRBNF, cerca de 75% dos valores (22,99 IRBNF) para as unidades da SFC e 25% (7,79 IRBNF) para as unidades da REG. Comparado com os registros de BF, os registros de BNF das unidades da REG contribuem em maior proporção em comparação com os registros totais.

**Tabela 11 - Contribuições Percentuais do BNF das Unidades das SFC e REG.**

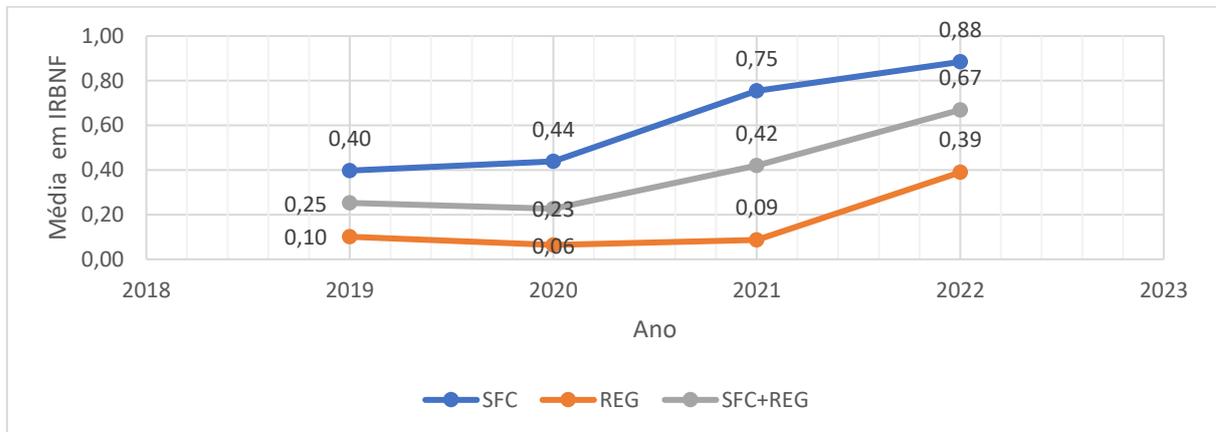
BNF	2019		2020		2021		2022	
	em IRBNF	%	em IRBNF	%	em IRBNF	%	em IR-BNF	%
<b>SFC</b>	9,14	80,4%	8,76	84,0%	19,61	89,7%	22,99	74,7%
<b>REG</b>	2,22	19,6%	1,67	16,0%	2,26	10,3%	7,79	25,3%
<b>Total</b>	11,36	100,0%	10,43	100,0%	21,87	100,0%	30,78	100,0%

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Gráfico 10 mostra o comportamento das médias do BFN das unidades da SFC, REG e SFC+REG permitindo sua comparação. Para as unidades REG, ocorreu uma queda nas médias entre os anos de 2019 e 2020, com IRBNF médio de 0,10 para 0,06 IRBNF. Em 2021 os registros se elevam para 0,9 IRBNF chegando à média de 0,39 IRBNF em 2022. Analisando as médias de BNF das unidades da SFC, ocorreu pouca alteração das médias entre os anos de 2019 e 2020, no entanto, em 2021 ocorreu uma elevação expressiva na média dos registros alcançado

um índice de 0,75 e chegando a uma média de IRBNF de 0,88 em 2022. O comportamento das médias da SFC+REG é intermediário ao comportamento da SFC e REG: em 2019 registrou uma média de 0,25 IRBNF, tendo uma pequena queda na média em 2020 para 0,23 IRBNF, elevando-se para 0,42 em 2021 e chegando a 0,67 em 2022. Observa-se que o comportamento das médias entre as unidades SFC, REG e agregada SFC+REG não convergem conforme aconteceu com as médias do BF.

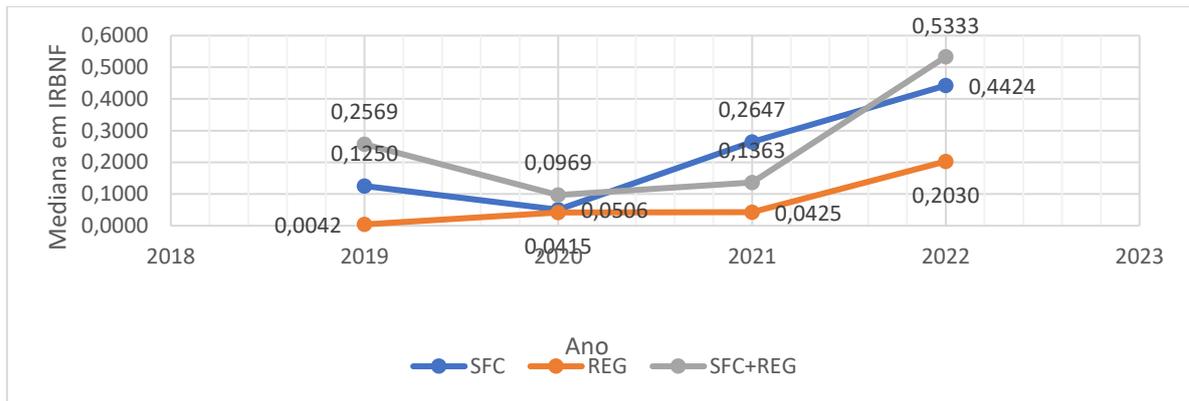
**Gráfico 10** - Média dos BNF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.



**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

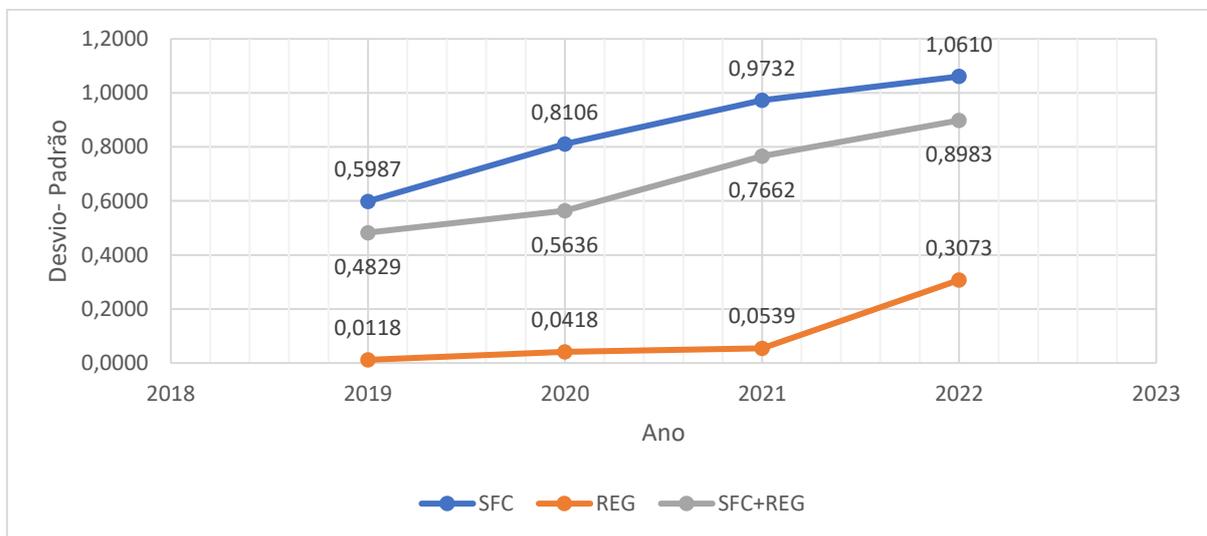
O Gráfico 11 mostra comportamento distinto das medianas do BNF para as unidades da SFC, REG e SFC+REG durante os anos de estudo. As unidades da REG têm mediana de 0,0042 IRBNF em 2019, eleva-se para 0,0415 IRBNF em 2020 e se mantém constante em 2021, elevando-se consideravelmente em 2022 com 0,2030 IRBNF. As unidades da SFC em 2019 registraram mediana de BNF de 0,2569 IRBNF, em 2020 a mediana caiu para 0,0969 IRBNF, em 2021 a mediana se elevou para 0,2647, chegando a 0,4424 em 2022. Juntando as unidades (SFC+REG), em 2020 a registrou-se a menor mediana (0,0969 IRBNF) e em 2022 a maior (0,5333 IRBNF).

É possível perceber um distanciamento elevado da média em relação à mediana do BNF das unidades de estudo (SFC, REG e SFC+REG). Como a média é superior, é viável afirmar que há uma intervenção dos valores extremos positivos. Isso pode ser confirmado diante da medida de dispersão (no caso, o desvio-padrão).

**Gráfico 11 - Mediana dos BNF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.**

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Gráfico 12 mostra os valores dos desvios-padrão para o período de estudo e indica a uniformidade dos registros de benefícios não financeiros das unidades da SFC, REG e SFC+REG. O gráfico revela elevado e crescente desvio-padrão da amostra para as unidades em estudo, o que pode indicar que os registros de BNF para os grupos são muito dispersos.

**Gráfico 12 - Desvio-Padrão dos BNF das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.**

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

#### 4.2.2 UAIG Destaques para os Resultados de BNF

A tabela 12 destaca as unidades com maiores resultados de BNF e sua respectiva contribuição percentual para cada ano de estudo (2019-2022). São elencadas as 6 (seis) primeiras unidades da SFC com maior registro deste indicador e permite verificar quais

unidades se destacaram nesse período. Quanto as unidades destaques da SFC, no painel A é observado que há uma alternância nas unidades destaque para cada ano: em 2019 a unidade destaque (com maior índice) foi a CGATI, em 2020 a CGLLOT, em 2021 a CGSEG, e em 2022 o DPP. Em 2020, as 6 primeiras unidades destaque chegaram a alcançar um IR total de 93,35% das unidades da SFC, enquanto nos outros anos varia entre 67% (no ano de 2022) e 81,8% (no ano de 2019).

**Tabela 12 - Unidades Destaques Anuais de BNF (em IRBNF).**

<b>Painel A - Unidades da SFC</b>											
Unidade da SFC	2019		Unidade da SFC	2020		Unidade da SFC	2021		Unidade da SFC	2022	
	BNF	%		BNF	%		BNF	%		BNF	%
CGATI	2,13	23,3	CGLLOT	3,00	34,3	CGSEG	3,01	15,4	DPB	3,65	15,9
CGLOG	1,57	17,2	DPB	2,01	22,9	CGATI	3,00	15,3	CGATI	3,11	13,5
CGPEC	1,50	16,4	CGPAT	1,51	17,3	CGLLOT	2,51	12,8	CGLLOT	2,88	12,5
CGENE	1,01	11,0	CGAGR	0,59	6,7	CGACE	2,37	12,1	CGPAT	2,00	8,7
CGACE	0,68	7,5	CGACE	0,55	6,3	CGEBC	1,63	8,3	CGDRA	2,00	8,7
CGDRA	0,59	6,4	CGPEC	0,50	5,8	DAE	1,26	6,4	CGACE	1,77	7,7
<b>Total</b>	<b>7,48</b>	<b>81,8</b>	<b>Total</b>	<b>8,17</b>	<b>93,3</b>	<b>Total</b>	<b>13,78</b>	<b>70,3</b>	<b>Total</b>	<b>15,41</b>	<b>67,0</b>

<b>Painel B - Unidades da REG</b>											
Unidade da REG	2019		Unidade da REG	2020		Unidade da REG	2021		Unidade da REG	2022	
	BNF	%		BNF	%		BNF	%		BNF	%
CGURJ	1,02	46,0	CGUMA	0,54	32,1	CGURJ	0,56	24,7	CGUMG	2,23	28,6
CGUPA	0,55	24,7	CGURJ	0,07	3,9	CGUMA	0,54	23,8	CGUSP	1,04	13,4
CGUMG	0,51	22,8	CGUSC	0,06	3,8	CGUPR	0,09	4,1	CGUSE	1,00	12,8
CGUMA	0,06	2,8	CGURN	0,06	3,7	CGUMG	0,09	4,0	CGUPB	0,66	8,5
CGUPR	0,03	1,1	CGUPA	0,06	3,6	CGUAL	0,06	2,7	CGUES	0,46	5,9
CGUPE	0,01	0,6	CGUPE	0,06	3,3	CGUCE	0,06	2,7	CGUCE	0,45	5,8
<b>Total</b>	<b>2,18</b>	<b>98,1</b>	<b>Total</b>	<b>0,84</b>	<b>50,4</b>	<b>Total</b>	<b>1,40</b>	<b>61,9</b>	<b>Total</b>	<b>5,84</b>	<b>74,9</b>

<b>Painel C - Unidades da SFC+REG</b>											
Unidade da SFC+REG	2019		Unidade da SFC+REG	2020		Unidade da SFC+REG	2021		Unidade da SFC+REG	2022	
	BNF	%		BNF	%		BNF	%		BNF	%
CGATI	2,13	18,8	CGLLOT	3,00	28,8	CGSEG	3,01	13,8	DPB	3,65	11,9
CGLOG	1,57	13,8	DPB	2,01	19,3	CGATI	3,00	13,7	CGATI	3,11	10,1
CGPEC	1,50	13,2	CGPAT	1,51	14,5	CGLLOT	2,51	11,5	CGLLOT	2,88	9,4
CGURJ	1,02	9,0	CGAGR	0,59	5,6	CGACE	2,37	10,8	CGUMG	2,23	7,2
CGENE	1,01	8,9	CGACE	0,55	5,3	CGEBC	1,63	7,4	CGPAT	2,00	6,5
CGACE	0,68	6,0	CGUMA	0,54	5,2	DAE	1,26	5,8	CGDRA	2,00	6,5
<b>Total</b>	<b>7,92</b>	<b>69,7</b>	<b>Total</b>	<b>8,20</b>	<b>78,6</b>	<b>Total</b>	<b>13,78</b>	<b>63,0</b>	<b>Total</b>	<b>15,87</b>	<b>51,5</b>

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Referente as unidades da REG (Painel B), a CGURJ é destaque em 2019 e 2021. No entanto, a unidade que apresentou o maior registro entre os anos analisados é a CGUMG com

um índice de 2,23 (verificado em 2022). Em 2019 as unidades destaques totalizaram 98,1% dos registros de BNF. Para todas as unidades (SFC+REG), painel C, as unidades com maiores registro são a CGATI em 2019, a CGLLOT em 2020, a CGSEG e em 2021, e o DPP em 2022. É relevante observar que algumas unidades das REG são destaques, em 2019 aparece no ranking em 4º lugar a CGURJ, em 2020 CGUMA em 6º lugar e em 2022 em 4º lugar a CGUMG.

A Tabela 13 mostra os registros totais de BNF das UAIG que se destacaram considerando o total dos registros do período de estudo (2019 a 2022). O painel A traz os registros da SFC, o painel B da REG e o painel C com todas as unidades SFC+REG

**Tabela 13 - Destaque de BNF - Total e Percentual de 2019 a 2022.**

**Painel A - Unidades da SFC**

Unidade da SFC	2019	2020	2021	2022	Soma	%	% Acum.
CGLLOT	0,00	3,00	2,51	2,88	8,39	13,9	13,9
CGATI	2,13	0,00	3,00	3,11	8,25	13,6	27,5
DPB	0,00	2,01	-	3,65	5,66	9,3	36,9
CGACE	0,68	0,55	2,37	1,77	5,38	8,9	45,7
CGPAT	0,17	1,51	1,02	2,00	4,71	7,8	53,5
CGSEG	0,38	0,01	3,01	-	3,41	5,6	59,2
<b>Total</b>	<b>3,37</b>	<b>7,08</b>	<b>11,92</b>	<b>13,41</b>	<b>35,79</b>	<b>59,2</b>	<b>-</b>

**Painel B - Unidades da REG**

Unidade da REG	2019	2020	2021	2022	Soma	%	% Acum.
CGUMG	0,51	0,04	0,09	2,23	2,87	20,6	20,6
CGURJ	1,02	0,07	0,56	0,10	1,75	12,5	33,1
CGUMA	0,06	0,54	0,54	0,20	1,34	9,6	42,7
CGUSP	0,00	0,05	0,05	1,04	1,15	8,2	50,9
CGUSE	0,00	0,04	0,04	1,00	1,07	7,7	58,6
CGUPB	0,00	0,04	0,04	0,66	0,74	5,3	63,9
<b>Total</b>	<b>1,60</b>	<b>0,77</b>	<b>1,31</b>	<b>5,24</b>	<b>8,92</b>	<b>63,9</b>	<b>-</b>

**Painel C - Unidades da SFC+REG**

Unidade da REG	2019	2020	2021	2022	Soma	%	% Acum.
CGLLOT	0,00	3,00	2,51	2,88	8,39	11,3	11,3
CGATI	2,13	0,00	3,00	3,11	8,25	11,1	22,4
DPB	0,00	2,01	-	3,65	5,66	7,6	29,9
CGACE	0,68	0,55	2,37	1,77	5,38	7,2	37,2
CGPAT	0,17	1,51	1,02	2,00	4,71	6,3	43,5
CGSEG	0,38	0,01	3,01	-	3,41	4,6	48,1
<b>Total</b>	<b>3,37</b>	<b>7,08</b>	<b>11,92</b>	<b>13,41</b>	<b>35,79</b>	<b>48,1</b>	<b>-</b>

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O painel A mostra os registros consolidados de BNF das unidades destaques da SFC: em 1º lugar a CGLLOT com um total de 8,39 IRBNF representando 13,9% dos registros de BNF do período; em 2º lugar a CGATI com 8,25 IRBNF (13,6%). As seis primeiras unidades ranqueadas somam 35,79 do IRBNF barganhando 59,2% de todo BNF gerado no período. O painel B apresenta os registros consolidados de BNF da REG: em 1º lugar a CGUMG com um

IR de 2,87 (20,6%) e em 2º lugar a CGURJ com um IR de 1,75 (12,5%). As 6 (seis) primeiras unidades destaques do período totalizam 63,9% dos registros com o IR de 8,92. O maior resultado da CGUMG foi em 2022 com 2,23 de IR e da CGURJ em 2019 com 1,02 de IR. Já o painel C apresenta os registros consolidados de todas as unidades SFC+REG e tem as mesmas unidades destaques que no painel A, deixando evidente que os resultados para as unidades da SFC prevalecem em relação aos resultados das unidades da REG.

#### **4.2.3 Teste de Diferença de Média do BNF das UAIG**

Para verificar se no período do estudo há diferenças significativas nas variáveis estudadas, realizou-se o teste de diferença de médias. Aplicou-se o teste de média para amostra emparelhada de Wilcoxon. Verificou-se por meio de testes de Normalidade que todas as variáveis não apresentam distribuição normal, pois o p-valor dos testes foi inferior a 0,05, justificando a utilização do teste não paramétrico.

Assim como realizado no BF, registrou-se o BNF de cada UAIG para os anos de 2019 a 2022, fixando o nível de significância igual a 5%, testou-se por meio de análise estatística se:

- H0: A média dos valores do BNF do ano posterior é estatisticamente igual a média dos valores do BNF do ano anterior, ou seja, não há diferença de média nos valores de BF dos anos anteriores e posteriores.
- H1: A média dos valores do BNF do ano posterior é estatisticamente diferente a média dos valores do BNF do ano anterior, ou seja, há diferença de média nos valores de BNF dos anos anteriores e posteriores.

O painel A da Tabela 14 apresenta o resultado para amostras dependentes emparelhadas para o ano de 2020/2019, resultando um p-valor menor que o nível de significância estabelecido (0,05) para as unidades da REG, logo, a média dos valores de BNF no ano 2020 não é estatisticamente igual à média dos valores de BF no ano 2019, ou seja, há diferença de média nos valores do BNF entre os anos e as diferenças positivas são maiores que as diferenças negativas, o que demonstra que a média entre os valores de BNF do ano de 2020 são estatisticamente maiores que a média do ano de 2019 para as unidades da REG. Para as unidades da SFC e considerado todas as unidades juntas (SFC+REG) o p-valor é maior que o nível de significância (0,05), então, a média dos valores é estatisticamente igual entre os anos de 2020/2019, ou seja, não há diferença de média.

O painel B da Tabela 14 apresenta o resultado das amostras emparelhadas para o ano de 2021/2020, resultando um p-valor maior que o nível de significância (0,05) para todas as amostras, unidades da SFC, unidades da REG e unidades totais (SFC+REG), conclui-se que, a média dos valores do BNF é estatisticamente igual entre os anos, ou seja, não há diferença de média entre os anos de 2021/2020.

**Tabela 14 -** Teste de Diferença de Média de Wilcoxon.

<b>Painel A</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BNF2020 - BNF2019)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	40	467	353	0,7594	0,2237	0,4476	Não Rejeita	
<b>SFC</b>	18	74	97	-0,4791	0,3160	0,6319	Não Rejeita	
<b>REG</b>	22	191	62	2,0778	0,0189	0,0377	Rejeita	
<b>Painel B</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BNF2021 - BNF2020)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	41	619,5	364,5	1,4825	0,06911	0,1382	Não Rejeita	
<b>SFC</b>	18	118	53	1,3936	0,08172	0,1634	Não Rejeita	
<b>REG</b>	23	183,5	161,5	0,2670	0,39474	0,7895	Não Rejeita	
<b>Painel C</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2022 - BNF2021)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	39	534	246	2,0025	0,0226	0,0452	Rejeita	
<b>SFC</b>	19	114	76	7,7445	0,2283	0,4566	Não Rejeita	
<b>REG</b>	20	161	49	2,0720	0,0191	0,0383	Rejeita	
<b>Painel D</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BNF2021 - BNF2019)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	40	575	245	2,2111	0,0135	0,0270	Rejeita	
<b>SFC</b>	18	116	55	1,3065	0,0957	0,1914	Não Rejeita	
<b>REG</b>	22	192	61	2,1103	0,0174	0,0348	Rejeita	
<b>Painel E</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BNF2022 - BNF2019)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	35	498	132	2,9892	0,0014	0,0028	Rejeita	
<b>SFC</b>	17	119	34	1,9882	0,0234	0,0468	Rejeita	
<b>REG</b>	18	142	29	2,4388	0,0074	0,0147	Rejeita	
<b>Painel F</b>		<b>Teste de Diferença de Média (BF2022 - BNF2020)</b>						
<b>Unidades</b>	<b>n</b>	<b>W+</b>	<b>W-</b>	<b>z</b>	<b>P</b>	<b>p-valor unicaudal</b>	<b>Alfa = 5%</b>	
<b>SFC+REG</b>	37	597	106	3,6961	0,0001	0,0002	Rejeita	
<b>SFC</b>	17	133	20	2,6509	0,0040	0,0080	Rejeita	
<b>REG</b>	20	169	41	2,3706	0,0089	0,0178	Rejeita	

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Painel C e o Painel D da Tabela 14 apresentam os resultados para amostras emparelhadas 2022/2021 e 2021/2019, respectivamente, que resultaram um p-valor menor que o nível de significância estabelecido (0,05) para as unidades da REG e para todas as unidades (SFC+REG), logo, a média dos valores de BNF no ano posterior não é estatisticamente igual à média dos valores de BNF no ano anterior, ou seja, há diferença de média nos valores do BNF entre os anos de 2022/2021 e 2021/2019 para as unidades da REG e para todas as unidades (SFC+REG). Verifica-se ainda que as diferenças positivas são maiores que as diferenças negativas, o que demonstra que a média entre os valores de BNF dos anos posteriores são

estatisticamente maiores que a média dos anos anteriores. Já para as unidades da SFC o p-valor é maior que o nível de significância (0,05), então, a média dos valores é estatisticamente igual entre os anos de 2022/2021 e 2021/2019, ou seja, não há diferença de média.

O Painel E e o Painel F que apresentam resultados das amostras emparelhadas para os anos de 2022/2019 e 2022/2020, respectivamente, resultam um p-valor menor que o nível de significância estabelecido (0,05) para as unidades da SFC, da REG e para todas as unidades (SFC+REG), logo, a média dos valores de BNF no ano posterior não é estatisticamente igual à média dos valores de BNF no ano anterior, ou seja, há diferença de média e as diferenças positivas são maiores que as diferenças negativas, o que demonstra que a média entre os valores de BNF dos anos posteriores são estatisticamente maiores que a média dos anos anteriores.

#### **4.2.4 Registro de BNF por Classe de Benefício**

A Portaria CGU 1.976/21 definiu 15 classes de benefício não financeiro, dessas, somente 11 (onze) classes é considerada para o estudo. Considerou-se apenas as classes que registraram BNF em pelo menos um ano no período de estudo, de 2019 a 2022. A Tabela 15 abaixo expressa os valores do BNF em IRBNF consolidados anualmente por classe de BNF e suas contribuições percentuais anuais e do período do estudo. Para cada ano, a tabela mostra os valores totais do BNF das unidades registrado por classe e seus respectivos percentuais e deixa evidente para cada ano e período em estudo, as classes de benefícios que contribuem em maior percentual.

Para facilitar a análise dos registros de BNF categorizados em classes, é apresentado os gráficos anuais (Gráfico 13) referentes aos percentuais dos valores das classes de benefícios para os anos estudados e apresenta uma linha cumulativa em eixo secundário com uma porcentagem total. Para o ano de 2019, três classes de BNF alcançaram registros proporcionalmente expressivo: a classe 2.7 - Outra medida estruturante de Aperfeiçoamento dos programas/processos - com 3,91 IRBNF (34,4%); a classe 2.2 - Medida de aperfeiçoamento ou incremento da transparência e/ou da participação social - com 2,58 IRBNF (22,7%); e a classe 2.6 - Medida de aperfeiçoamento da gestão correccional - com 2,28 (IRBNF) 20,1%; essas classes juntas totalizam 77,2% dos BNF do ano de 2019.

**Tabela 15 - Total de Benefícios Não Financeiros em IRBNF por Classe.**

Classe de Benefício Não Financeiro	2019		2020		2021		2022		Total do período	
	IRBNF	%	IRBNF	%	IRBNF	%	IRBNF	%	IRBNF	%
<b>2.1. Medida de aperfeiçoamento da prestação de serviços públicos</b>	0,49	4,3%	1,18	11,4%	1,16	5,3%	1,15	3,9%	1,15	3,9%
<b>2.2 Medida de aperfeiçoamento ou incremento da transparência e/ou da participação social</b>	2,58	22,7%	2,04	19,6%	3,06	14,0%	1,03	3,5%	1,03	3,5%
<b>2.3 Medida de aperfeiçoamento da prevenção a corrupção</b>	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,01	0,0%	0,01	0,0%
<b>2.4 Medida de promoção de sustentabilidade Ambiental</b>	1,01	8,9%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	1,00	3,4%	1,00	3,4%
<b>2.5 Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos</b>	0,97	8,5%	3,73	35,7%	3,50	16,0%	10,55	35,4%	10,55	35,4%
<b>2.6 Medida de aperfeiçoamento da Gestão correcional</b>	2,28	20,1%	0,28	2,7%	0,12	0,6%	0,02	0,1%	0,02	0,1%
<b>2.7 Outra medida estruturante de Aperfeiçoamento dos programas/processos</b>	3,91	34,4%	3,19	30,6%	14,02	64,1%	15,01	50,4%	15,01	50,4%
<b>2.8 Acordo com o agente público</b>	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%
<b>2.9 Pena aplicada a agente público</b>	0,13	1,1%	0,01	0,1%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%
<b>2.10 Pena aplicada a ente privado</b>	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%
<b>2.12 Aperfeiçoamento da Integridade pública</b>	0,00	0,0%	0,00	0,0%	0,00	0,0%	1,00	3,4%	1,00	3,4%
<b>Total</b>	11,36	100,0%	10,43	100,0%	21,87	100,0%	29,78	100,0%	29,78	100,0%

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Ainda no Gráfico 13, no ano de 2020, as classes de BNF que alçaram registro proporcionalmente expressivo foram: a classe 2.5 - Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos - com 3,73 IRBNF (35,7%); a classe 2.7 - Outra medida estruturante de aperfeiçoamento dos programas/processos - com 3,19 IRBNF (30,6%); e a classe 2.2 - Medida de aperfeiçoamento ou incremento da transparência e/ou da participação social - com 2,04 IRBNF (19,6%); essas classes juntas totalizam 85,9% dos BNF.

**Gráfico 13 - % por Classes de BNF para os Anos 2019 a 2022.**



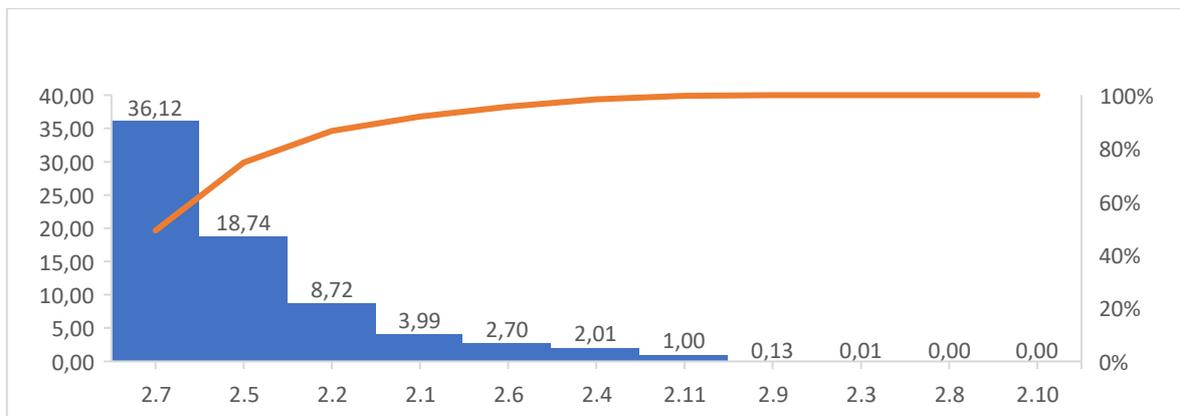
**Fonte:** Elaboração própria.

No ano de 2021, (Gráfico 13), também três classes de BNF alcançaram registro proporcionalmente expressivo que totalizam 94,1% dos BNF, destaque para a classe 2,7 - Outra medida estruturante de aperfeiçoamento dos programas/processos - com 14,02 IRBNF (64,1%)

dos registros; a classe 2.5 - Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos - tem 3,50 IRBNF (16,0%); e a classe 2.2 - Medida de aperfeiçoamento ou incremento da transparência e/ou da participação social - tem 3,06 IRBNF (14%). Já no ano 2022, apenas 2 classes de BNF alçaram registro proporcionalmente expressivo: a classe 2.7 com 15,01 IRBNF (50,4%) - Outra medida estruturante de aperfeiçoamento dos programas/processos; e a classe 2.5 - Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos - com 10,55 IRBNF (35,4%); essas classes juntas totalizam 85,8% dos BNF de todo o BNF do ano.

O gráfico de Pareto (gráfico 14) expressa o somatório de BNF em IRBNF, ordenado em classe com maiores contribuições para os anos em estudo. O gráfico 14 mostra que as classes 2.7 e 2.5 registraram 75% do total de BNF, respectivamente IRBNF de 36,12 e 18,74. A Classe 2.7 - Outra medida estruturante de aperfeiçoamento dos programas/processo - corresponde a 49%, enquanto a classe 2.5 - Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos - corresponde 26%. Essas duas Classes de BNF trouxeram os maiores impactos positivos na gestão da unidade auditada no período estudado.

**Gráfico 14** - Benefício Não Financeiro Total em IRBNF por Classe (2019-2022).

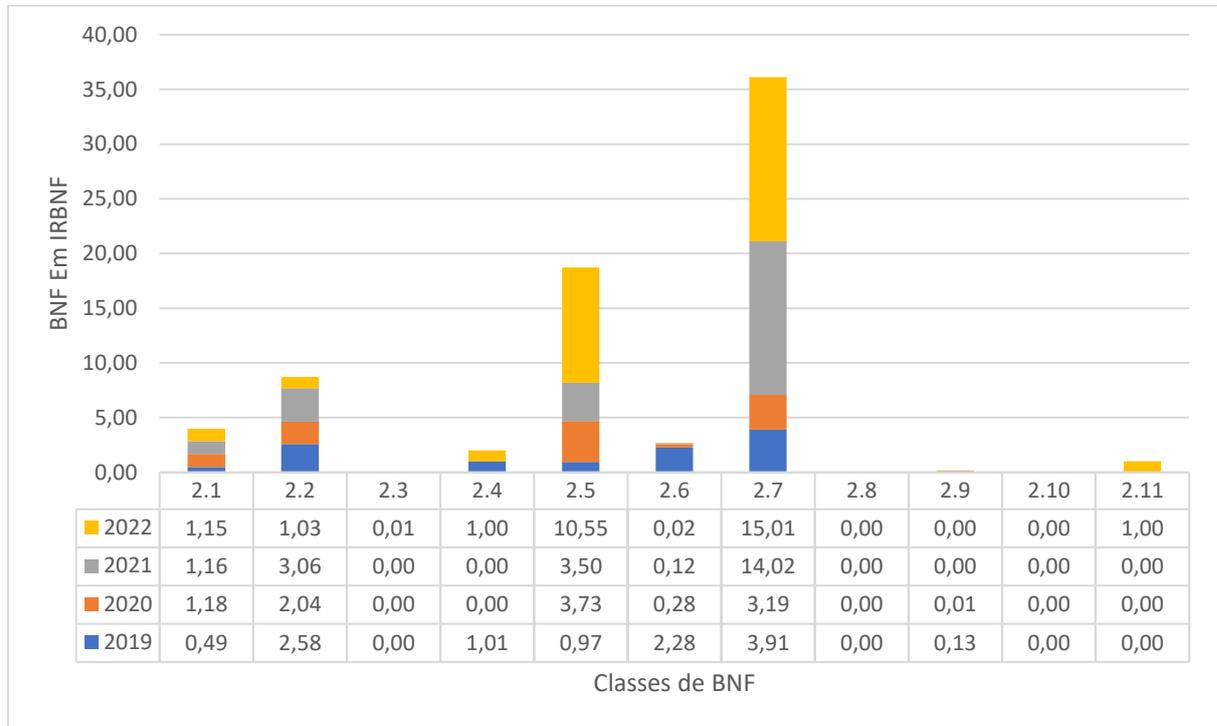


**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Já as classes 2.2 - Medida de aperfeiçoamento ou incremento da transparência e/ou da participação social - com 8,72 IRBNF (12%); 2.1- Medida de aperfeiçoamento da prestação de serviços públicos - com 3,99 IRBNF (5%); e 2.6 - Medida de aperfeiçoamento da Gestão correcional - com 2,70 IRBNF (4%); trouxeram um impacto positivo somadas para a gestão pública de 21% para o período estudado, que juntas com as classes 2.7 e 2.5 somam um total de 96% dos registros de BNF no período entre 2019 e 2022; as demais classes somam apenas 4%. As classes que geraram menor resultados são a 2.10 - Pena aplicada a ente privado, e a classe 2.8 - Acordo com o agente público.

Para permitir comparar as contribuições de cada classe de BNF em cada ano de estudo utilizou-se o gráfico abaixo, de colunas empilhadas (Gráfico 15).

**Gráfico 15** - Classe Benefício Não Financeiro Total por Ano, em IRBNF.



**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Como já verificado no gráfico anterior, as classes 2.7 e 2.5 apresentam as maiores contribuições registradas no período. É possível observar a contribuição expressiva da classe 2.7 desde 2019 com 3,91 IRBNF e o salto nos registros chegado a 15,01 IRBNF em 2022. O gráfico permite observar também que a classe 2.6 em 2019 registrou elevado BNF de 2,28 IRBNF, porém, seus registros vieram reduzindo ao decorrer dos anos de estudo registrando apenas 0,02 IRBNF em 2022. Outra observação é a classes 2.11 que não registrou BNF entre os anos de 2019 e 2021, mas teve registro significativo em 2022 de 1,00 IRBNF.

#### 4.3 UNIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS - BENEFÍCIOS GERADOS

Para um entendimento global quanto a geração de benefícios efetivada pela CGU, conforme explicado na sessão 3.3.2, os valores aprovados de benefícios financeiros foram transformados em um índice na mesma unidade de medida utilizada para mensurar o benefício não-financeiro, assim, foi possível somar os índices e unificar a visão sobre a geração de benefícios da atividade de auditoria interna governamental efetivada pela CGU (Brasil, 2021).

A agregação dos benefícios financeiros e não financeiros expressa mais fortemente a ampliação da geração de benefícios.

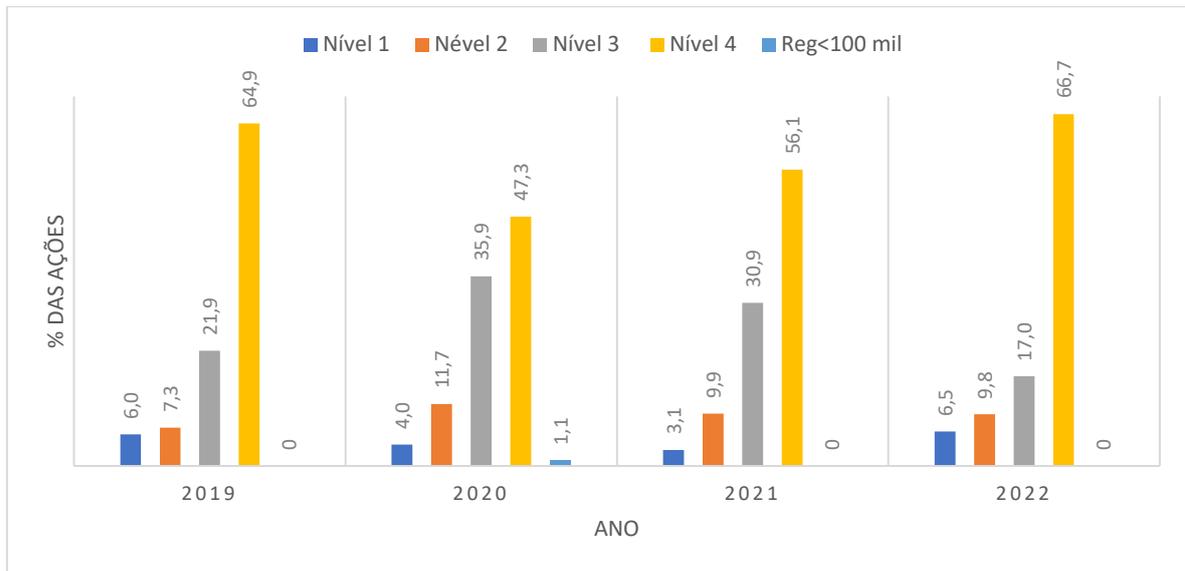
A Tabela 16 classifica as ações da UAIG em níveis de acordo com o valor total do BF gerado por cada ação da CGU e sua correspondente alçada decisória para validação. Do total de ações realizadas no período (839 ações), os anos 2020 e 2021 apresentaram maiores números de ações com 273 e 262 ações, respectivamente. As ações de nível 4 que geraram BF entre 100 mil e 3 milhões correspondem a 56,7 %. Por último, as ações de nível 2 que apresentaram somadas apenas 14,5 %.

**Tabela 16** - Número e Percentual de Ações por Nível (2019-2022).

Ano Ações	2019		2020		2021		2022		Total do Período	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Nível 1	9	6,0	11	4,0	8	3,1	10	6,5	38,0	4,5
Nível 2	11	7,3	32	11,7	26	9,9	15	9,8	84,0	10,0
Nível 3	33	21,9	98	35,9	81	30,9	26	17,0	238,0	28,4
Nível 4	98	64,9	129	47,3	147	56,1	102	66,7	476,0	56,7
Reg<100 mil	0	0	3	1,1	0	0	0	0	3,0	0,4
<b>Total</b>	151	100	273	100	262	100	153	100	839,0	100,00

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Gráfico 16 apresenta percentual por nível do número de ações para os anos em estudo, assim é possível observar que as ações de nível 4 são majoritárias em todos os anos chegando a 66,7% em 2022; as ações de nível 3 apresentou menor percentual em 2022 (17%); as ações de nível 2 em termos de proporções praticamente permaneceram constante principalmente para os anos de 2021 (9,9%) e 2022 (9,8); e as ações de nível 1 são em proporções menores, quando comparadas aos demais níveis, alcançando em 2022 uma proporção de 6,5 %.

**Gráfico 16 - % dos Níveis de BF das Ações para os Anos de 2019 - 2022.**

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

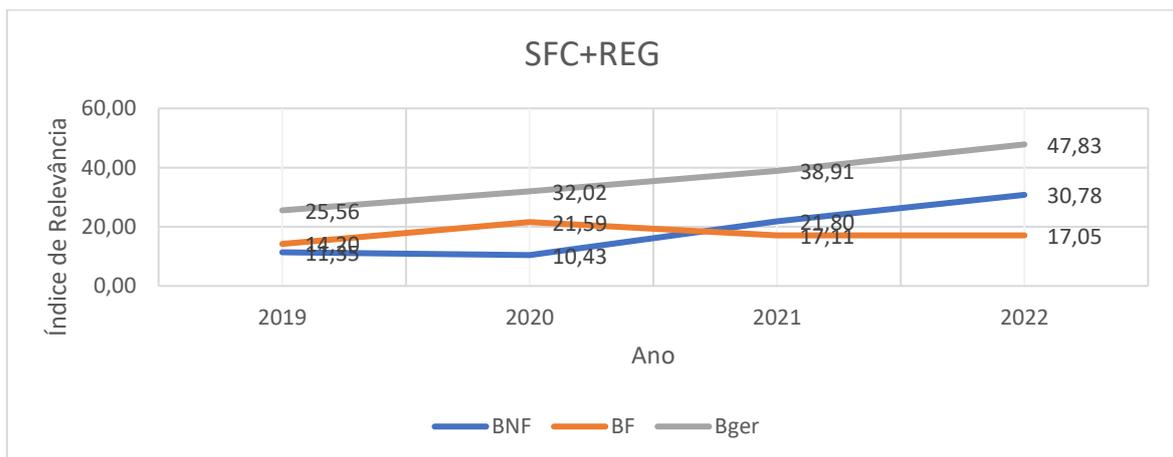
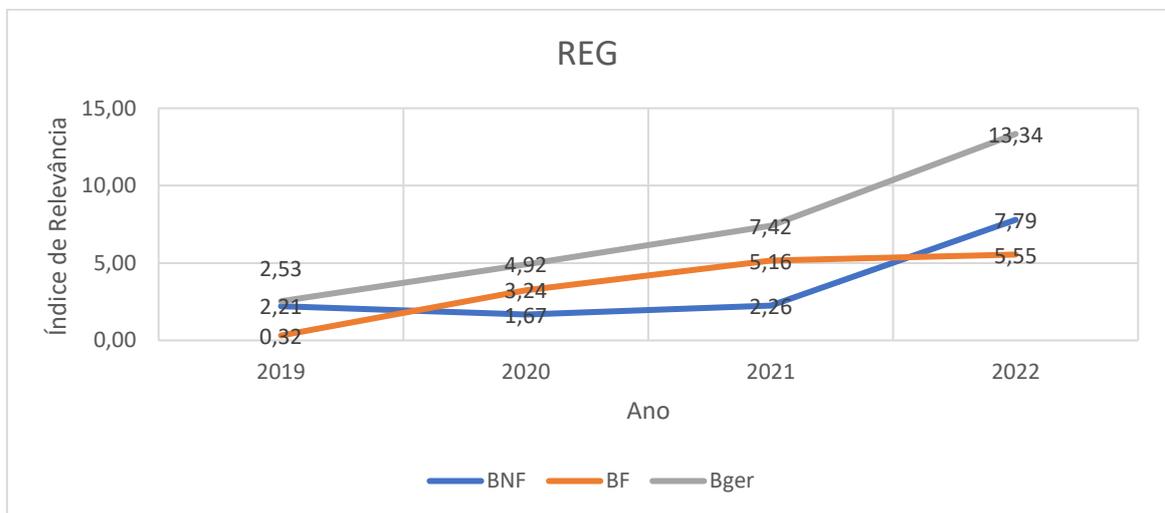
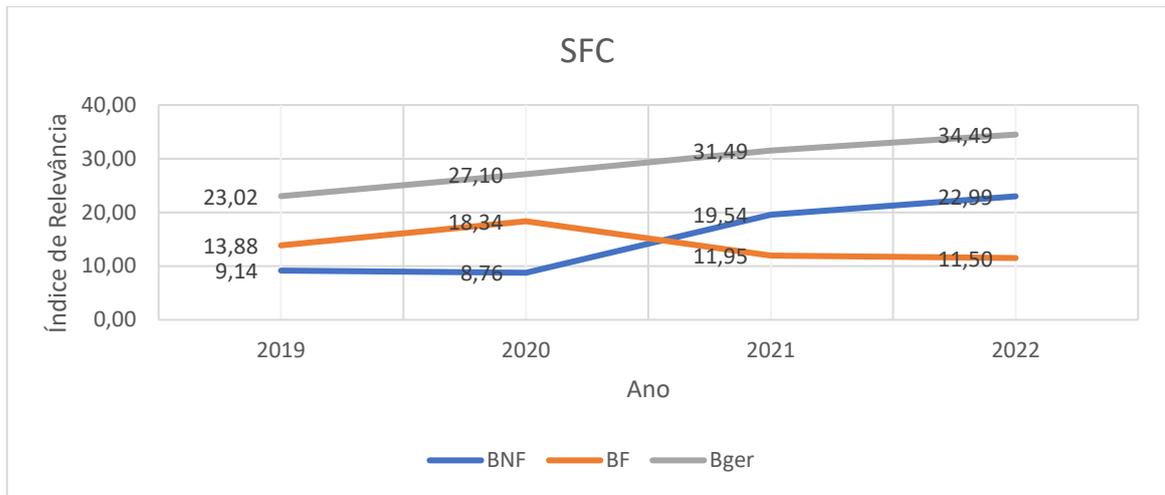
#### 4.3.1 Consolidação do Registro dos BGer

A Tabela 17 mostra os benefícios gerados (BGer) e suas parcelas referente ao BF e BNF das unidades da SFC, REG e o Total (SFC+REG) para o período de 2019 a 2022 e, também, o total de benefícios somados gerados no período. Focando nos Benefícios Gerados, observa-se que ocorre e um aumento progressivo dos registros entre 2019 e 2022 tanto para as unidades da SFC quanto para as unidades da REG.

**Tabela 17 - Total Benefícios Gerados em IR das Unidades das SFC e REG.**

Ano	2019			2020			2021			2022			Total de BGer
	BNF	BF	BGer										
<b>SFC</b>	9,14	13,88	23,02	8,76	18,34	27,10	19,54	11,95	31,49	22,99	11,50	34,49	116,11
<b>REG</b>	2,21	0,32	2,53	1,67	3,24	4,92	2,26	5,16	7,42	7,79	5,55	13,34	28,21
<b>Total</b>	11,35	14,20	25,56	10,43	21,59	32,02	21,80	17,11	38,91	30,78	17,05	47,83	144,32

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

**Gráfico 17 - Benefícios em IR para o Período de 2019 a 2022.**

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Gráfico 17 permite comparar as contribuições dos registros de BF com os registros de BNF nos resultados dos BGer (BF + BNF) entre os anos de 2019 e 2022 para a SFC, REG e total (SFC+REG). Em 2020, as unidades da SFC registraram menor BNF do período em estudo

com um IR de 8,76, no entanto, em 2021 ocorreu uma elevação expressiva para um IR de 19,54, chegando a registrar 22,99 em 2022. Referente ao IR do BF, há queda nos registros a partir de 2021 atingindo o menor registro em 2022, porém, considerando os benefícios gerados (BF + BNF) há uma elevação progressiva para os anos em estudo, chegando um IR de 34,49 em 2022.

Na análise para as unidades da REG, em 2020 os BNF registraram o menor IR de 1,67, com um leve aumento do IR em 2021 para o patamar de 2,26, porém, em 2022 alcançou um IR de 7,79 ultrapassando os registros de BF. Já referente ao BF registrou-se um aumento expressivo no decorrer dos anos com um registro do IR de 0,32 em 2019 e chegando a registrar em 2022 um IR de 5,55. Graficamente, o comportamento para a SFC+REG é similar ao comportamento do gráfico da SFC, os registros de IR para o BNF tem aumento expressivo em 2021 e 2022 e para o BF há uma redução desses registros em 2021 e 2022.

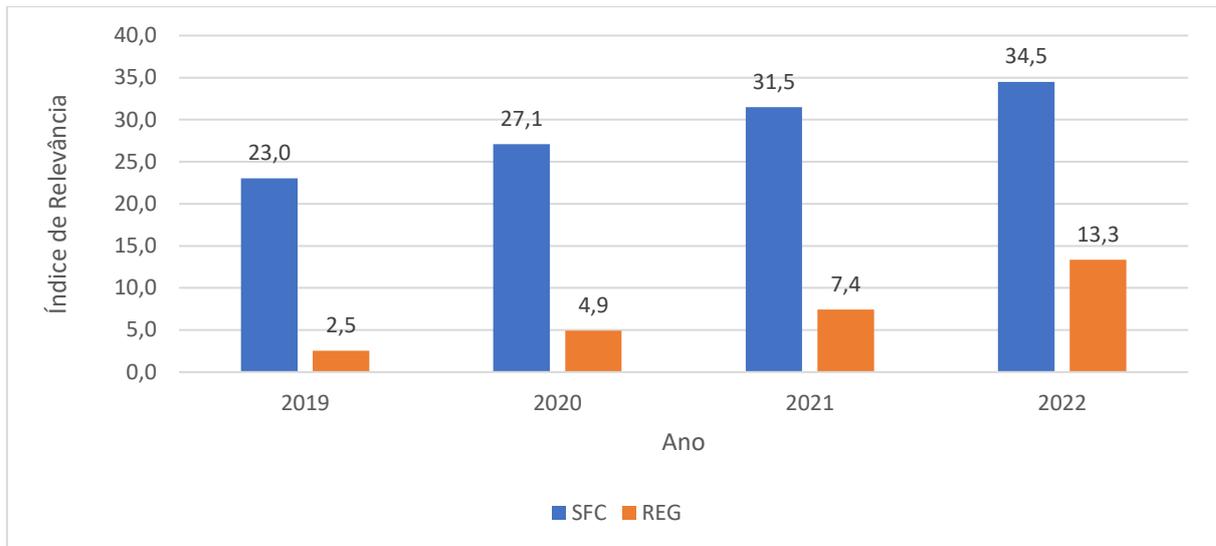
#### 4.3.2 Estatísticas Descritivas do BGer nas UAIG

**Tabela 18** - Estatísticas descritivas de 2019 a 2022 do Benefício Gerado em IR.

<b>BGer</b>		<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>SFC</b>	<b>Total</b>	23,022295	27,103261	31,492732	34,493361
	<b>Média</b>	0,822220	1,084100	1,211300	1,189400
	<b>Mediana</b>	0,323770	0,297580	0,898050	0,857410
	<b>Desv. Padrão</b>	1,691400	1,628900	1,197700	1,370900
<b>REG</b>	<b>Total</b>	2,533890	4,916918	7,416991	13,339873
	<b>Média</b>	0,101880	0,189110	0,285270	0,579990
	<b>Mediana</b>	0,006890	0,091480	0,079198	0,357580
	<b>Desv. Padrão</b>	0,268770	0,229710	0,417160	0,746250
<b>SFC+REG</b>	<b>Total</b>	25,569353	32,020178	38,909722	47,833234
	<b>Média</b>	0,482440	0,627850	0,748260	0,919870
	<b>Mediana</b>	0,031510	0,165940	0,262400	0,528150
	<b>Desv. Padrão</b>	1,284700	1,226400	1,003500	1,168500

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Na Tabela 18 são apresentadas as estatísticas descritivas dos BGer pelas unidades da SFC, REG e SFC+REG para o ano de 2019 a 2022. Nesta tabela é possível identificar o comportamento dos registros totais, média, mediana e do desvio-padrão para cada ano de registro. Os gráficos posteriores ajudam a interpretação dos dados.

**Gráfico 18 - Total de Benefício Gerados em IR das Unidades da SFC e REG.**

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

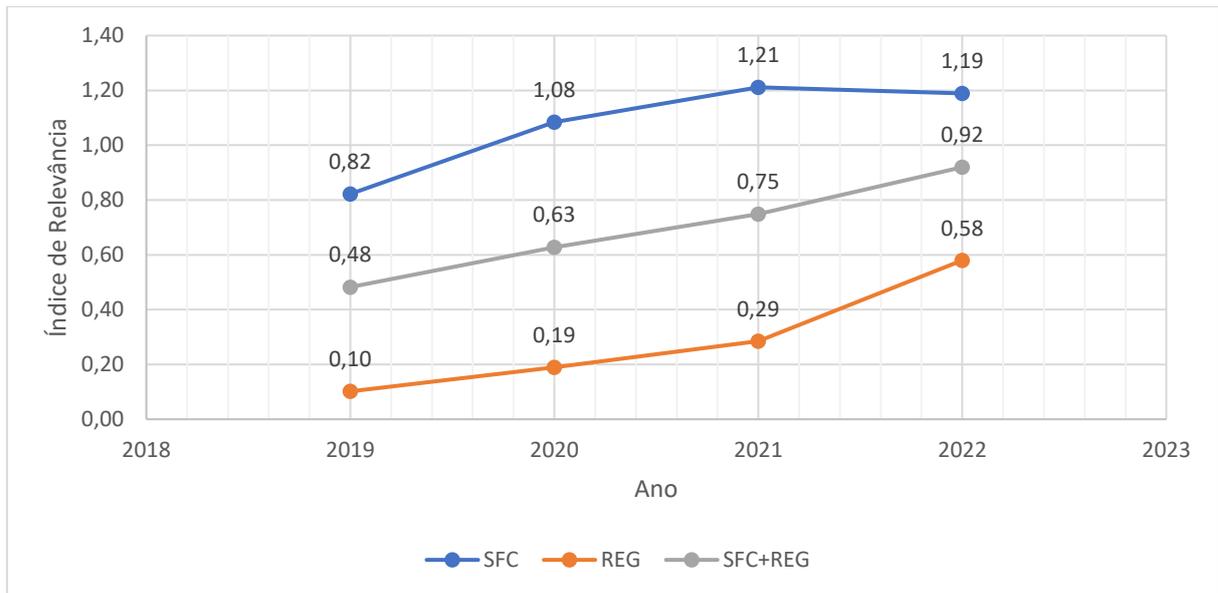
O gráfico 18 permite verificar, no decorrer dos anos em estudo, que os registros dos BGer, se elevam tanto para as unidades da SFC quanto para as unidades REG e possibilita comparar as contribuições anuais das unidades da SFC com as unidades da REG e verifica-se que ao passar dos anos, as unidades da REG vão elevando mais acentuadamente suas contribuições em relação ao total (SFC+REG).

**Tabela 19 - Contribuições Percentuais do BGer nas Unidades das SFC e REG.**

BGer	2019		2020		2021		2022	
	em IR	%						
<b>SFC</b>	23,0	90,1%	27,1	84,6%	31,5	80,9%	34,5	72,1%
<b>REG</b>	2,5	9,9%	4,9	15,4%	7,4	19,1%	13,3	27,9%
<b>Total</b>	25,6	100,0%	32,0	100,0%	38,9	100,0%	47,8	100,0%

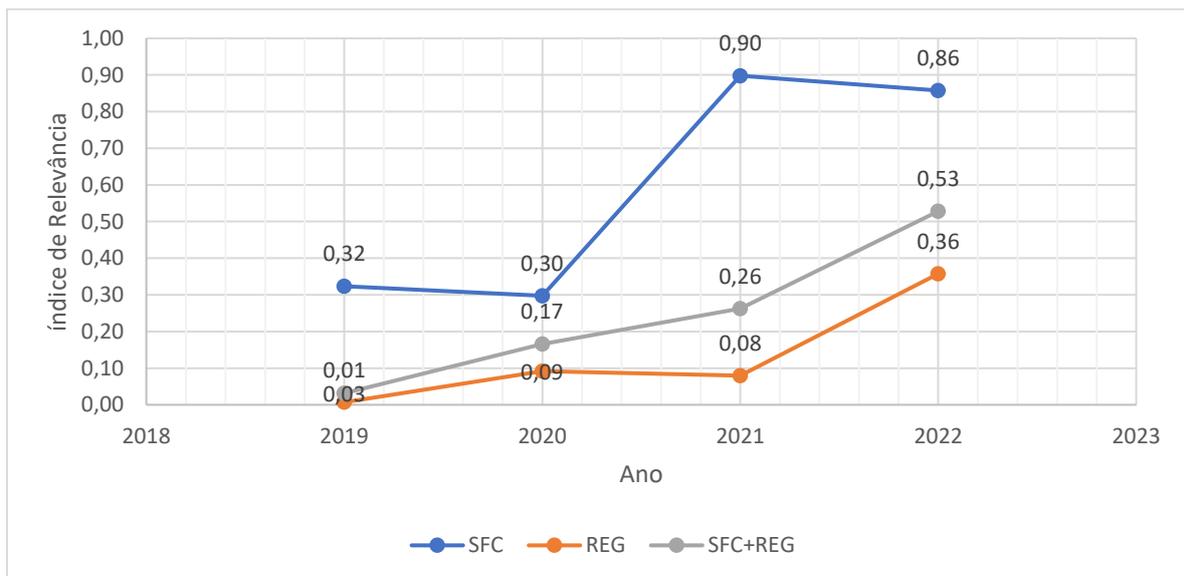
**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

A Tabela 19 apresenta também as contribuições percentuais dos BGer das unidades da SFC e REG para os anos em estudo e permite constatar que as unidades da REG elevaram suas contribuições percentuais quando comparadas com as contribuições totais (SFC+REG). As contribuições percentuais da REG são de 9,9% em 2019, e em 2022 já alcançam 27% dos registros, enquanto as contribuições percentuais da SFC passaram de 90,1% para 72,1 %.

**Gráfico 19** - Média dos BGer das Unidades em IR das SFC, REG e SFC+REG.

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O gráfico 19 apresenta o comportamento das médias dos BGer (BF +BNF) em IR para as unidades da SFC, REG e total (SFC+REG). Em relação às unidades da REG verifica-se um grande salto nas médias entre o ano de 2021 (0,29) e o ano de 2022 (0,58), enquanto as médias da SFC registraram uma pequena redução de um IR de 1,21 em 2021 para 1,19 em 2022.

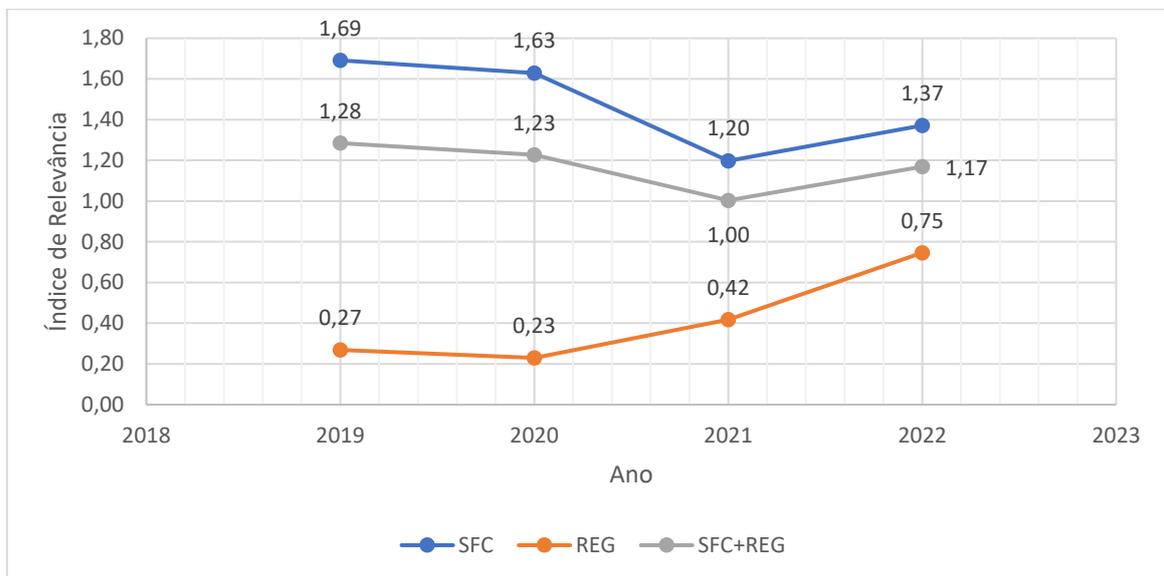
**Gráfico 20** - Mediana dos BGer em IR das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Graficamente, a mediana da SFC tem um salto em 2021 (0,90 IR), e em 2022 apresenta uma leve redução para 0,86, enquanto para as unidades da REG teve uma pequena redução em 2021 com registro de um IR em 0,08, porém, ocorreu um salto na mediana para 0,36 IR (Gráfico 20).

O Gráfico 21 exhibe o comportamento do desvio-padrão nos anos de estudo para as amostras da SFC, REG e SFC+REG. Para a REG há uma elevação dos desvios-padrão entre os anos de 2020 e 2022. Já para a SFC há uma redução entre os anos de 2019 e 2021, porém, em 2022 eleva-se novamente. Para a SFC+REG tem comportamento similar as unidades da REG, primeiro há uma redução até 2021, e uma elevação em 2022.

**Gráfico 21** - Desvio-Padrão dos BGer em IR das Unidades das SFC, REG e SFC+REG.



**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

### 4.3.3 UAIG Destaques para os Resultados de BGer

A Tabela 20 destaca as unidades com maiores resultados de BGer (unidades destaques) e sua respectiva contribuição percentual para cada ano de estudo (2019-2022). São elencadas as 6 (seis) primeiras unidades com maior registro deste indicador e permite verificar quais unidades se destacaram nesses anos.

No Painel A é possível observar que a DPB é a primeira unidade destaque em 3 (três) dos 4 (quatro) anos do período em estudo, totalizando 38,8% dos registros em 2019, em 2020 registrou 25,8%, e em 2022 com 14,2%. As 6 maiores unidades chegaram a totalizar 71,01% dos benefícios gerados em 2019. A unidade destaque em 2022 é a CGLOT com 14,8% dos

registros do ano e é uma unidade que aparece em todos os anos de estudo ficando em segundo lugar em 2020 com 17,7% dos registros, e em 2022 com 13,3% dos registros de BGer.

**Tabela 20 - Destaque de BGer - Total e Percentual de 2019 a 2022.**

<b>Painel A - Unidades da SFC</b>											
2019			2020			2021			2022		
Unidade da SFC	BGer	%	Unidade da SFC	BGer	%	Unidade da SFC	BGer	%	Unidade da SFC	Ger	%
DPB	8,93	38,8	DPB	6,98	25,8	CGLOT	4,66	14,8	DPB	4,88	14,2
CGATI	2,24	9,7	CGLOT	4,80	17,7	CGSEG	3,23	10,3	CGLOT	4,59	13,3
CGLOG	1,59	6,9	CGSAU	2,54	9,4	CGATI	3,22	10,2	CGACE	3,77	10,9
CGPEC	1,52	6,6	CGPAT	1,67	6,2	DPB	3,00	9,5	CGATI	3,12	9,0
CGLOT	1,06	4,6	CGACE	1,57	5,8	CGACE	2,37	7,5	CGPES	2,44	7,1
CGENE	1,01	4,4	CGPEC	1,48	5,5	CGEBC	1,74	5,5	CGDRA	2,08	6,0
<b>Total</b>	<b>16,35</b>	<b>71,0</b>	<b>Total</b>	<b>19,05</b>	<b>70,3</b>	<b>Total</b>	<b>18,21</b>	<b>57,8</b>	<b>Total</b>	<b>20,88</b>	<b>60,5</b>

<b>Painel B - Unidades da REG</b>											
2019			2020			2021			2022		
Unidade da REG	BGer	%	Unidade da REG	BGer	%	Unidade da REG	BGer	%	Unidade da REG	BGer	%
CGURJ	1,13	44,7	CGUMA	0,96	19,6	CGUMA	1,63	22,0	CGUMG	2,88	21,6
CGUMG	0,63	24,7	CGURJ	0,81	16,5	CGURJ	1,26	17,1	CGUSP	2,23	16,7
CGUPA	0,56	22,0	CGUBA	0,48	9,7	CGUMG	0,99	13,4	CGUPB	1,19	9,0
CGUMA	0,06	2,5	CGUCE	0,29	5,9	CGUBA	0,73	9,8	CGUCE	1,16	8,7
CGUPR	0,04	1,6	CGUMG	0,29	5,8	CGUPR	0,55	7,4	CGUSE	1,00	7,5
CGUSP	0,02	0,9	CGUPR	0,28	5,7	CGUCE	0,31	4,2	CGUPR	0,97	7,3
<b>Total</b>	<b>2,44</b>	<b>96,4</b>	<b>Total</b>	<b>3,11</b>	<b>63,3</b>	<b>Total</b>	<b>5,48</b>	<b>73,9</b>	<b>Total</b>	<b>9,43</b>	<b>71,0</b>

<b>Painel C - Unidades da SFC+REG</b>											
2019			2020			2021			2022		
Unidades da SFC+REG	BGer	%	Unidade da SFC+REG	BGer	%	Unidade da SFC+REG	BGer	%	Unidade da SFC+REG	BGer	%
DPB	8,93	34,9	DPB	6,98	21,8	CGLOT	4,66	12	DPB	4,88	10,2
CGATI	2,24	8,7	CGLOT	4,80	15	CGSEG	3,23	8,31	CGLOT	4,59	9,6
CGLOG	1,59	6,2	CGSAU	2,54	7,93	CGATI	3,22	8,27	CGACE	3,77	7,9
CGPEC	1,52	5,9	CGPAT	1,67	5,23	DPB	3,00	7,71	CGATI	3,12	6,5
CGURJ	1,13	4,4	CGACE	1,57	4,9	CGACE	2,37	6,09	CGUMG	2,44	5,1
CGLOT	1,06	4,2	CGPEC	1,48	4,63	CGEBC	1,74	4,46	CGPES	2,08	4,3
<b>Total</b>	<b>16,47</b>	<b>64,42</b>	<b>Total</b>	<b>19,05</b>	<b>59,49</b>	<b>Total</b>	<b>18,21</b>	<b>46,80</b>	<b>Total</b>	<b>20,88</b>	<b>43,7</b>

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Para o Painel B, a unidade destaque da REG é a CGURJ com 44,8% dos registros de 2019, ano que ocorreu a maior soma na proporção de registro das 6 unidades destaque, com 96,4%. Em 2020 e 2021, a unidade destaque é a CGUMA, e em 2022 a unidade destaque é a CGUSP com o maior registro dos anos com um IR de 2,88. No Painel C é possível observar que a DPB é a primeira unidade destaque em 3 (três) dos 4 (quatro) anos do período em estudo, e poucas unidades da REG aparecem no ranking, somente a CGURJ em 2019 e a CGUMG em 2022. A tabela 21 mostra os registros totais que se destacaram durante o período de estudo, somando-se o total dos registros de BGer dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022.

**Tabela 21 - Destaque do Período (2019 a 2022) de BGer das Unidades SFC.**

<b>Painel A - Unidades da SFC</b>							
<b>Unidade da SFC</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Soma</b>	<b>%</b>	<b>% Acum.</b>
<b>DPB</b>	8,93	6,98	3,00	4,88	23,80	20,5%	20,5%
<b>CGLOT</b>	1,06	4,80	4,66	4,59	15,10	13,0%	33,6%
<b>CGATI</b>	2,24	0,22	3,22	3,12	8,79	7,6%	41,1%
<b>CGACE</b>	0,68	1,57	2,37	3,77	8,40	7,2%	48,4%
<b>CGPAT</b>	0,20	1,67	1,02	2,01	4,90	4,2%	52,6%
<b>CGPEC</b>	1,52	1,48	0,72	0,66	4,38	3,8%	56,4%
<b>Total</b>	14,63	16,73	14,99	19,03	65,38	56,4%	-

<b>Painel B - Unidades da REG</b>							
<b>Unidades da REG</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Soma</b>	<b>%</b>	<b>% Acum.</b>
<b>CGUMG</b>	0,63	0,29	0,99	2,88	4,78	17,0%	17,0%
<b>CGURJ</b>	1,13	0,81	1,26	0,23	3,44	12,2%	29,1%
<b>CGUMA</b>	0,06	0,96	1,63	0,36	3,02	10,7%	39,8%
<b>CGUSP</b>	0,02	0,15	0,25	2,23	2,66	9,4%	49,3%
<b>CGUPR</b>	0,04	0,28	0,55	0,97	1,84	6,5%	55,8%
<b>CGUCE</b>	0,01	0,29	0,31	1,16	1,77	6,3%	62,1%
<b>Total</b>	1,90	2,78	5,00	7,83	17,51	62,1%	-

<b>Painel C - Unidades da SFC+REG</b>							
<b>Unidade da SFC+REG</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>Soma</b>	<b>%</b>	<b>% Acum.</b>
<b>DPB</b>	8,93	6,98	3,00	4,88	23,80	16,5%	16,5%
<b>CGLOT</b>	1,06	4,80	4,66	4,59	15,10	10,5%	27,0%
<b>CGATI</b>	2,24	0,22	3,22	3,12	8,79	6,1%	33,0%
<b>CGACE</b>	0,68	1,57	2,37	3,77	8,40	5,8%	38,9%
<b>CGPAT</b>	0,20	1,67	1,02	2,01	4,90	3,4%	42,3%
<b>CGUMG</b>	0,63	0,29	0,99	2,88	4,78	3,3%	45,6%
<b>Total</b>	13,73	15,54	15,26	21,25	65,78	45,6%	-

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Painei A apresenta o ranking do período para as 6 (seis) primeiras unidades da SFC, resultando um IR total de 65,38, que corresponde à 56,4% dos registros de BGer entre os anos de 2019 e 2022. O melhor resultado foi em 2022 quando essas unidades registraram um IR total de 19,03. Para as unidades da SFC, o DPB alcançou o 1º lugar com 20,5% de todo BGer do período, e em 2º lugar a CGLOT com 13,0%.

O Painei B mostra um IR total de 17,51, que corresponde a 62,1 % dos registros de BGer da REG entre os anos de 2019 e 2022. O melhor resultado foi em 2022 quando essas unidades registraram um IR total de 7,83. A CGUMG alcançou o 1º lugar com 17,0% de todo BGer do período e em 2º lugar a CGURJ com 12,2%.

O Painei C, que considera todas as unidades (SFC+REG), mostra um IR total de 65,78 representando 45,6% dos registros de BGer da (SFC+REG) entre os anos de 2019 e 2022. O melhor resultado foi em 2022 apresentando um IR total de 21,25. O DPB alcançou o 1º lugar com 16,5% de todo BGer do período e em 2º lugar a CGLT com 10,5%. É importante destacar também o 6º lugar com as CGUMG que pertence as unidades das REG.

#### **4.3.4. Teste de Diferença de Média do BGer das UAIG**

Para verificar se no período do estudo há diferenças significativas na variável Benefício Gerado (BGer) foi realizado um teste de diferença de médias. Aplicou-se o teste de média para amostra emparelhada de Wilcoxon. Verificou-se por meio de testes de Normalidade que todas as variáveis não apresentam distribuição normal, pois o p-valor dos testes foi inferior a 0,05, justificando a utilização do teste não paramétrico.

Conforme explicado, calculou-se o BGer de cada UAIG para os anos de 2019 a 2022 por meio da soma do BF (transformado em IR) com o BNF. Fixou-se o nível de significância igual a 5% e testou-se as seguintes hipóteses pela análise estatística se:

- H0: A média dos valores do BGer do ano posterior é estatisticamente igual a média dos valores do BGer do ano anterior, ou seja, não há diferença de média nos valores de BGer dos anos anteriores e posteriores.
- H1: A média dos valores do BGer do ano posterior é estatisticamente diferente a média dos valores do BGer do ano anterior, ou seja, há diferença de média nos valores de BGer dos anos anteriores e posteriores.

**Tabela 22** - Teste de Diferença de Média de Wilcoxon.

<b>Painel A</b>							
<b>Teste de Diferença de Média (BGer2020 - BGer2019)</b>							
Unidades	n	W+	W-	z	P	p-valor unicaudal	Alfa = 5%
<b>SFC+REG</b>	47	745	383	1,9101	0,0281	0,0561	Rejeita
<b>SFC</b>	22	143	110	0,5195	0,3017	0,6034	Não Rejeita
<b>REG</b>	25	259	66	2,5831	0,0049	0,0098	Rejeita
<b>Painel B</b>							
<b>Teste de Diferença de Média (BGer2021 - BGer2020)</b>							
Unidades	n	W+	W-	z	P	p-valor unicaudal	Alfa = 5%
<b>SFC+REG</b>	49	706	519	0,9251	0,1775	0,3549	Não Rejeita
<b>SFC</b>	23	156	120	0,5323	0,2973	0,5945	Não Rejeita
<b>REG</b>	26	227	124	1,2953	0,0976	0,1952	Não Rejeita
<b>Painel C</b>							
<b>Teste de Diferença de Média (BGer2022 - BGer2021)</b>							
Unidades	n	W+	W-	z	P	p-valor unicaudal	Alfa = 5%
<b>SFC+REG</b>	46	647	43	1,1581	0,1234	0,2468	Não Rejeita
<b>SFC</b>	23	154	122	0,4714	0,3187	0,6373	Não Rejeita
<b>REG</b>	23	177	99	1,1710	0,1208	0,2416	Não Rejeita
<b>Painel D</b>							
<b>Teste de Diferença de Média (BGer2021 - BGer2019)</b>							
Unidades	n	W+	W-	z	P	p-valor unicaudal	Alfa = 5%
<b>SFC+REG</b>	46	886	195	3,7693	0,0001	0,0002	Rejeita
<b>SFC</b>	21	171	60	1,9117	0,0280	0,0559	Rejeita
<b>REG</b>	25	305	20	3,8208	0,0001	0,0001	Rejeita
<b>Painel E</b>							
<b>Teste de Diferença de Média (BGer2022 - BGer2019)</b>							
Unidades	n	W+	W-	z	P	p-valor unicaudal	Alfa = 5%
<b>SFC+REG</b>	42	724	179	3,4010	0,0003	0,0007	Rejeita
<b>SFC</b>	20	155	55	1,8480	0,0323	0,0646	Rejeita
<b>REG</b>	22	22	31	3,0842	0,0010	0,0020	Rejeita
<b>Painel F</b>							
<b>Teste de Diferença de Média (BGer2022 - BGer2020)</b>							
Unidades	n	W+	W-	z	P	p-valor unicaudal	Alfa = 5%
<b>SFC+REG</b>	43	643	303	2,0467	0,0203	0,04069	Rejeita
<b>SFC</b>	21	153	75	1,3903	0,0822	0,1644	Não Rejeita
<b>REG</b>	22	166	87	1,2662	0,1027	0,2055	Não Rejeita

**Fonte:** Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

O Painel A da Tabela 22 apresenta o resultado do BGer para amostras emparelhadas na comparação dos anos de 2020/2019 e mostra um p-valor menor que o nível de significância estabelecido (0,05) para as unidades da REG e todas as unidades juntas (SFC+REG), logo, para essas unidades a média dos valores de BGer no ano 2020 não é estatisticamente igual à média dos valores de BGer no ano 2019, ou seja, há diferença de média nos valores do BGer entre os anos, e as diferenças positivas são maiores que as diferenças negativas, o que demonstra que a média entre os valores de BGer do ano de 2020 são estatisticamente maiores que a média do ano de 2019 para as unidades da REG. Para as unidades da SFC, o p-valor é maior que o nível

de significância (0,05), então, a média dos valores é estatisticamente igual entre os anos de 2020/2019, ou seja, não há diferença de média.

O Painel B e Painel C (Tabela 22) apresenta o resultado do BGer das amostras emparelhadas entre os anos 2021/2020 e 2022/2021 que resultaram em um p-valor maior que o nível de significância (0,05) para todas as amostras, para as diferentes unidades (SFC, REG, e unidades totais SFC+REG), então, conclui-se que a média dos valores do BGer é estatisticamente igual entre os anos, ou seja, não há diferença de média entre os anos de 2021/2020 e 2022/2021.

O Painel D e o Painel E (Tabela 22) apresentam os resultados do BGer para amostras emparelhadas em anos alternados 2021/2019 e 2022/2019, respectivamente, que resultaram em um p-valor menor que o nível de significância estabelecido (0,05) para as unidades da REG, unidades da SFC e para todas as unidades (SFC+REG), logo, a média dos valores de BGer no ano posterior não é estatisticamente igual à média dos valores de BGer no ano anterior, ou seja, há diferença de média nos valores do BGer entre os anos 2021/2019 e 2022/2019. Com exceção para unidades da REG (2022/2021) em que as diferenças negativas são maiores que as diferenças positivas, para todas as outras, verifica-se ainda que as diferenças positivas são maiores que as diferenças negativas, o que demonstra que a média entre os valores de BGer dos anos posteriores são estatisticamente maiores que a média dos anos anteriores. Já para as unidades da SFC, o p-valor é maior que o nível de significância (0,05), então, a média dos valores é estatisticamente igual entre os anos de 2022/2021 e 2021/2019, ou seja, não há diferença de média.

O Painel F apresenta o resultado do BGer para amostras emparelhadas considerando a comparação entre os anos de 2022/2020, e como resultado obteve-se um p-valor menor que o nível de significância estabelecido (0,05) para todas as unidades juntas (SFC+REG), logo, a média dos valores de BGer no ano 2020 não é estatisticamente igual à média dos valores de BGer no ano 2022, ou seja, há diferença de média nos valores do BGer entre os anos e as diferenças positivas são maiores que as diferenças negativas, o que demonstra que a média entre os valores de BGer do ano de 2020 são estatisticamente maiores que a média do ano de 2022 para as unidades da REG. Para as unidades da SFC e unidade da REG, analisados em separados, o p-valor é maior que o nível de significância (0,05), então, a média dos valores é estatisticamente igual entre os anos de 2022/2020, ou seja, não há diferença de média.

#### 4.4 ANÁLISE CONJUNTA: BF, BNF E BGER

Para atingir o objetivo específico 1, analisar e comparar os resultados anuais das UAIG por meio do indicador de benefício, elaborou-se o quadro abaixo que destaca os resultados das UAIG em BF, BNF e BGer referente ao ano em que foi registrado o maior resultado para estes indicadores:

**Quadro 6 - Ano de Destaque dos Registros de Benefícios das UAIG**

UAIG	Benefícios	2019	2020	2021	2022
SFC+REG	BF (em Bilhões)	12,6300	17,8185	<b>32,1837</b>	18,8042
	BNF (em IR)	11,3638	10,4318	21,8659	<b>30,7839</b>
	BGer (em IR)	25,5694	32,0202	38,9097	<b>47,8332</b>
SFC	BF (em Bilhões)	12,4300	15,9886	<b>25,5758</b>	11,3500
	BNF (em IR)	9,1401	8,7583	19,6102	<b>22,9918</b>
	BGer (em IR)	23,0223	27,1033	31,4927	<b>34,4934</b>
REG	BF (em Bilhões)	0,2000	1,8299	6,6079	<b>7,45420</b>
	BNF (em IR)	2,2237	1,6735	2,2557	<b>7,79207</b>
	BGer (em IR)	2,5339	4,9169	7,4170	<b>13,3399</b>

Fonte: Elaboração própria.

Quanto ao indicador de BF, em 2021 foi registrado o melhor resultado do período (2019-2022) tanto para todas as unidades SFC+REG - R\$ 32,18 bilhões - quanto considerado individualmente as unidades da SFC - R\$ 25,58 bilhões. Porém, quando considerado somente as unidades da REG, o resultado de R\$ 6,60 bilhões, não foi o melhor do período, o melhor resultado do período é em 2022 com um resultado de 7,45 bilhões em BF. Para o indicador de BNF, é em 2022 que é registrado o melhor resultado com um IR de 30,78 tanto para todas as unidades (SFC+REG), como também para as unidades da SFC (IR de 22,99) e para as unidades da REG (IR de 7,79). Referente ao benefício gerando (BGer), prevalece o ano de 2022 como o ano com melhor resultado para as unidades da SFC, para as REG e para todas as unidades SFC+REG. Isso sugere que de uma forma geral, considerando os indicadores de desempenho, é possível concluir que as UAIG da CGU vêm melhorando seus resultados ano após ano.

Conforme demonstrou-se em seções anteriores, as unidades da REG vêm, ano após ano, elevando suas contribuições na proporção em relação ao resultado total (SFC+REG), o que demonstra uma melhoria significativa da eficiência das unidades regionais. Referente ao

indicador de BF a melhoria das unidades regionais é mais expressiva. Em 2019, por exemplo, as unidades da REG contribuíram apenas com 2% para o total de BF considerando o benefício financeiro total de todas as unidades (SFC+REG), enquanto as unidades da SFC contribuíram com 98%. Porém, gradativamente as unidades da REG elevaram suas contribuições e em 2022 registraram a 40% dos BF totais gerados.

Referente ao BNF, as proporções não foram tão expressivas como a do BF, no entanto, foram relevantes. As unidades da REG em 2019 contribuíram em 19,6% com os registros totais de benefício não financeiro, chegando a 25,3% em 2022. Quanto aos benefícios totais gerados (BGer) em IR, em 2019 as unidades regionais registraram 9,9% dos registros atingindo 27,9% em 2022. Esses dados proporcionais mostram que as unidades Regionais estão elevando seu nível de maturidade de suas ações, ou seja, as ações da REG têm tido um crescimento maior nos resultados quando comparados aos resultados das unidades da SFC.

Em média, ocorreu elevação dos resultados do BF entre 2019 e 2021 com uma queda em 2022. Já como os registros de BNF houve elevação dos registros alcançando um maior valor em 2022. A queda nos registros de BF não impactaram a média dos registros de BGer que resultou em uma significativa elevação dos registros entre os anos de 2021 para 2022. Em específico ao BF, em 2022, as médias das unidades das SFC e unidades da REG convergirem para a médias das unidades totais (SFC+REG) o que pode apontar (sinalizar) um maior equilíbrio no desempenho entre essas unidades. Destaca-se que a CGU intensificou suas ações de auditoria no período pandêmico da COVID-19 em 2020 e, posteriormente, em 2021, o que elevou a média dos benefícios financeiros amostrais das unidades de auditoria estudadas (SFC, REG e totais 'SFC+REG').

Para atingir o objetivo específico 2, analisou-se as unidades destaque para cada ano e para o período em estudo. Para as unidades da SFC, considerando os registros anuais do indicador de BF, há uma prevalência nos registros da Diretoria de Previdência e Benefícios (DPB) em 1º lugar no ranking, porém, a CGPEC, CGAGR e CGFIN também se destacaram. Já para a análise do indicador BNF, há uma alternância entre as unidades destaque, temos a CGATI, CGLLOT, CGSEG e a DPB que também aparece em 1º lugar do ranking dos anos em estudo. Quando analisamos o BGer (BF+BNF), prevalece a DPB como unidade destaque além das unidades que se destacaram no BNF, como a CGLLOT, CGATI e CGSEG. A DPB é a única unidade que aparece entre as primeiras em todos os anos (2019-2022), e está em 1º lugar em dois anos consecutivos. No que tange o indicador BF e BGer (BF+BNF), constatou-se que entre as unidades destaque há uma prevalência nos registros da Diretoria de Previdência e Benefícios

(DPB), tanto na análise anual, ou seja, de cada ano, quanto para o somatório do período (2019-2022).

Na análise das unidades da REG, para o BF a CGUMG, CGUCE e CGUBA são unidades que registraram maior resultado do período (2019-2022). Para o BNF e a para o BGer as unidades que estão em 1º lugar no ranking anual e do período são a CGURJ, CGUMA e CGUMG. Há de se constatar que as unidades que se destacaram no BNF prevalecem como destaque também na análise do BGer (BF+BNF), mostrando o impacto do BNF nos resultados gerais.

Considerando todas as unidades (SFC+REG), nos registros de BF permanecem a DPB e a CGPEC como destaque anual e do período. Uma constatação importante é a permanência da CGUMG no ranking anual, e do período e CGUCE no ranking anual das 6 primeiras unidades como representante das unidades REG. Nos registros de BNF, as unidades CGLOT e CGATI são destaques tanto na análise anual quanto do período, e quando considerando o período não há representante das unidades da REG no ranking das 6 primeiras. Analisando os BGer (BF+BNF), as unidades destaques são DPB e CGLOT tanto anual quanto no período, e como representante das unidades da REG, a CGURJ no ranking anual e a CGUMG no ranking anual e período.

Atingiu-se o objetivo específico 3 realizando testes de diferença de média não paramétrico de Wilcoxon para amostras emparelhadas. Após análise dos testes de diferença de média, o quadro 7 ajuda na interpretação dos dados e evidência para cada indicador de benefício (BF, BNF e BGer) e o resultado entre anos analisados por cada grupo de unidades (SFC, REG e SFC+REG).

**Quadro 7 - Resultado do Teste de Diferença de Média por Indicador e Grupo.**

Ano	SFC			REG			SFC+REG		
	BF	BNF	BGer	BF	BNF	BGer	BF	BNF	BGer
2020/2019	=	=	=	≠	≠	≠	≠	=	≠
2021/2020	=	=	=	=	=	=	=	=	=
2022/2021	=	=	=	=	≠	=	=	≠	=
2021/2019	=	=	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠
2022/2020	=	≠	=	=	≠	=	=	≠	≠
2022/2019	=	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠	≠

Fonte: Elaboração Própria - Dados da Pesquisa

Para os anos consecutivos (2020/2019, 2021/2020, 2022/2021) uma constatação importante é que para as unidades da SFC não há diferença na média para os indicadores de

BF, BNF e BGer. Já para um intervalo de 2 (dois) anos, entre 2021/2019 há diferença de médias para a análise dos BGer e 2022/2020 há diferença de média somente para o BNF o que não ocorre para o BGer. Para um intervalo de 3 (três) anos (2019/2022) há diferença média para o BNF, o que refletiu também para o BGer.

Nas unidades da REG, para os anos consecutivos há diferença de medias para os todos os indicadores (BF, BNF e BGer) somente entre os anos de 2020/2019 e para os anos 2021/2019 e 2022/2019, entretanto, entre os anos de 2022/2021 há diferença de média apenas para o BNF, o que não refletiu para o BGer.

Para as unidades totais (SFC+REG), para os anos consecutivos, há diferença de média apenas para o indicador de BF e BGer entre 2020/2019. As médias não são estaticamente iguais para todos os indicadores entre os anos 2021/2019 e 2022/2019. Para os anos 2021/2020 as médias dos indicadores (BF, BNF, BGer) são estaticamente iguais. As médias não são iguais somente para o indicador de BNF para os anos 2022/2021, não refletindo no BGer.

Entre os anos consecutivos, conclui-se de uma forma geral, considerando os BGer (BF+BNF), que somente há diferença de médias entre 2020/2019. Para um intervalo de dois anos (2021/2019, 2022/2020) e para um intervalo de três anos (2022/2019) as médias não são estaticamente iguais.

Para os anos consecutivos, há diferença de média somente entre os anos de 2020/2019 para as unidades da REG, e para todas as unidades em conjunto (SFC+REG). Considerando apenas as unidades da SFC, não há diferença de média. Apesar de os registros totais e média de 2021 serem bem superiores que em 2020, e em 2022, os registros totais e média serem bem inferiores que em 2021, entre os anos 2021/2020 e 2022/2021 os valores da média são estatisticamente iguais para todos os grupos de unidades. Esse fato pode ser explicado considerando que apenas algumas UAIG têm elevado participação na soma dos registros o que torna os dados discrepante.

Realizado o teste para um intervalo de 2 (dois) anos, conforme já esperado, entre 2021/2019 também há diferença de média entre os registros de BF para as unidades da REG e para todas as unidades juntas (SFC+REG), e permanece o resultado de que não há diferença significativas de média para as unidades da SFC. Também não há diferença significativas de média dos registros de BF entre os anos de 2022/2020 para todos os grupos.

Para um intervalo de 3 (três) anos, entre 2022-2019, também é esperado que as médias de BF sejam estatisticamente diferentes para as unidades da REG e para todas as unidades juntas (SFC+REG), porém, permanece o resultado de que não há diferença significativas de média para as unidades da SFC. Esse fato pode ser explicado considerando que as unidades da SFC

têm um desvio-padrão bem superior ao da REG e à de todas as unidades juntas (SFC+REG) na maioria dos anos de estudo.

Para atingir o objetivo específico 4, identificar quais as classes de benefícios contribuíram mais efetivamente nos resultados das UAIG, primeiro analisou-se o BF e constatou-se que as classes de benefícios financeiros que mais contribuíram positivamente para os resultados obtidos pelas UAIG são as classes 1.10 - Eliminação de desperdício ou redução de custos administrativo - e 1.2 - Suspensão de pagamento não continuado. Essas classes se alteram nos registros dos resultados quando a análise é realizada anualmente. Referente aos benefícios não financeiros, as classes que mais contribuíram são as classes 2.7 - Outra medida estruturante de Aperfeiçoamento dos programas/processo - e a classe 2.5 - Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos - que acumularam também os maiores resultados em 3 (três) anos consecutivos.

#### 4.5 MODELO DETERMINANTE DO BENEFÍCIO FINANCEIRO

O modelo proposto na seção anterior (equação 1) visa verificar se a geração de benefício financeiro guarda alguma relação com benefício não financeiro gerado e com grandeza da estrutura física e de recursos das UAGs. Os resultados são apresentados na Tabela 23 a seguir:

**Tabela 23** - Estimativas MQO dos Determinantes do BF - Variável Dep. LnBF

Regressores	Modelo 1	Modelo 2
	MQO-SIMPLES	MQO-Efeito Aleatório
Constante	18,295*** (0,356)	18,144*** (0,450)
lnBNF	0,327*** (0,099)	0,297*** (0,078)
D_SFC	0,902** (0,383)	0,975** (0,430)
R <sup>2</sup> Ajustado	0,165	0,152
Obs	160	160

**Fonte:** Elaboração Própria.

**Notas:** Níveis Marginais de significância: (\*\*\*) denota 0.01, (\*\*) denotas 0.05, e (\*) denota 0.10. Os erros padrões são apresentados entre parênteses.

O modelo de dados em painel é então estimado por dois métodos de estimação: i- Mínimos Quadrados Ordinários (MQO) simples com dados empilhados (Modelo 1); ii- Com efeitos aleatórios (Modelo 2). O teste de Hausman foi executado para a comparação entre a aplicação de efeitos fixos ou aleatórios para dados em painel conforme indicado em Wooldridge (2010), apontando a prevalência do segundo. Um controle de heterocedasticidade é utilizado pela matriz de covariância de White, dada as disparidades existentes entre as UAGs.

Os modelos 1 e 2, estimados por métodos diferentes, mostraram resultados na mesma direção. Os resultados apontam que a ocorrência de benefícios não financeiros impacta a geração de benefícios financeiros. O forte nível de significância estatística (verificado ao nível de 1%) do coeficiente mostra o grau de associação entre essas duas variáveis. O coeficiente positivo de 0,327 implica uma associação positiva entre eles, isto é, o aumento do benefício não financeiro acarreta elevações do benefício financeiro.

Com relação a variável Dummy que busca capturar se a maiores estruturas físicas e operacionais importam para geração de benefícios financeiros, concluímos que a sua significância estatística indica que UAGs com grande estrutura geram maiores benefícios do que UAGs com estruturas menores.

**Tabela 24** - Estimativas EGLS dos Determinantes do BF - Variável Dep. LnBF

Regressores	Modelo 3 MQO-SIMPLES
Constante	13,786*** (1,081)
lnBF(-1)	0,289*** (0,056)
lnBNF	0,253*** (0,066)
D_SFC	0,347** (0,149)
R <sup>2</sup> Ajustado	0,578
Obs	118

**Fonte:** Elaboração Própria.

**Notas:** Níveis Marginais de significância: (\*\*\*) denota 0.01, (\*\*) denotas 0.05, e (\*) denota 0.10. Os erros padrões com correção para heterocedasticidade são apresentados entre parênteses.

Como análise de robustez procuramos realizar um modelo dinâmico que controlasse a heterocedasticidade e autocorrelação, e ao mesmo tempo capturasse o efeito *backward-looking* da variável benefício financeiro. Para tanto, a variável de benefício financeiro defasada em 1 período foi acrescentada ao modelo original. Um EGLS (*Estimated Generalized Least Squares*) com controle de autocorrelação e heterocedasticidade foi estimado e os resultados são visualizados na Tabela 24.

O modelo 3 estimado por EGLS apresentou resultados semelhantes aos já observados nos modelos 1 e 2 estimados por MQO. No entanto, vale ressaltar a significância estatística da nova variável  $\ln BF(-1)$  que mostra a existência de um efeito inercial no tempo do benefício financeiro, isto é, a geração de benefícios financeiros no passado são carregados em períodos seguintes. As demais variáveis não sofreram alteração de interpretação conforme dada nos modelos anteriores analisadas, sendo o benefício financeiro e a Dummy de estrutura física e operacional igualmente significativas. Vale ressaltar que neste último modelo que controla para heterocedasticidade e autocorrelação, o coeficiente de ajustamento  $R^2$  de 0,578 é bem maior do que aquele verificado nos modelos anteriores (próximos de 0,160). Contudo, cabe frisar que os modelos EGLS performam melhor sob condições assintóticas, e a nossa limitada amostra pode trazer problemas ou limitações para interpretação dos resultados apresentados no modelo 3.

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho analisou o desempenho da auditoria interna governamental, trazendo como foco o caso brasileiro que possui a Controladoria-Geral da União (CGU) como o principal órgão a desempenhar a função de controle interno governamental. Como medida de desempenho, o estudo se limitou a fazer uma análise minuciosa dos benefícios financeiros e não financeiros gerados pelas ações de auditoria pública da CGU.

A utilização de um indicador-chave de desempenho é uma valiosa técnica para auxiliar os processos de avaliação da gestão dos órgãos de auditoria governamental. Ao longo da pesquisa, é demonstrado a importância do uso de um indicador-chave de desempenho para acompanhar e monitorar os resultados das auditorias governamentais do poder executivo federal que reflitam as prioridades e permitiram melhorar e avaliar o seu impacto e influência.

Neste sentido, a sistemática de quantificação e registro dos benefícios executadas pela Controladoria-Geral da União pode ser considerado um dos principais indicadores para a avaliação dos resultados alcançados por suas unidades de auditorias interna governamental (UAIG). Na concepção adotada, uma UAIG que possua bom resultado na quantificação e registro dos benefícios decorrente de suas ações será aquele que tem a capacidade de agregar valor à gestão da unidade auditada e gerar impactos positivos na gestão pública.

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar os resultados das ações executadas pela CGU mensurado através da sistemática de quantificação e registros de benefícios entre os anos de 2019 e 2022, e seus impactos (resultados, efeitos) positivos identificados na gestão da unidade auditada. Então, foram analisados os dados que tratam do indicador referente aos registros de benefícios (BF, BNF e BGer) pelas unidades de auditorias internas governamental (UAIG) da Controladoria-Geral da União (CGU), agrupados em Unidades das Regionais (REG), Unidades da Secretaria Federal de Controle (SFC) e todas as Unidades (SFC+REG).

Para atingir o objetivo geral do estudo foram construídos alguns objetivos específicos: i) analisar e comparar os resultados anuais das unidades da SFC, REG e total (SFC+REG) por meio dos indicadores de BF, BNF e BGer; ii) Identificar as unidades que apresentaram maiores resultados anuais e no período, iii) verificar se no período de estudo ocorreram diferenças de médias significativas nas variáveis estudadas; iv) identificar quais as classes de BF e BNF contribuíram mais efetivamente para os resultados; e v) descrever uma possível relação entre as variáveis de Benefício Financeiro (BF) e Benefício Não Financeiro (BNF).

Pela análise temporal dos dados analisados, é possível concluir que as UAIG (SFC e REG) da CGU vêm melhorando seus resultados ano após ano, gerando benefícios financeiros e não financeiros maiores com o passar do tempo. Identificou-se um hiato na dimensão dos valores de benefícios gerados quando se compara as unidades da SFC e as REG, porém este hiato vem reduzindo devido ao crescimento nos benefícios gerados pelas unidades Regionais.

Tal evidência comprova que as unidades regionais, muitas vezes desprovidas da mesma estrutura física e de recursos em relação às unidades da SFC, tem se aperfeiçoado a cada ano e ganhado volume na geração de benefícios tanto financeiro quanto não financeiro. Assim, os achados desta pesquisa evidenciaram que, em termos gerais, as Controladorias Regionais da União nos Estados elevaram o nível de maturidade de suas ações no decorrer dos anos em estudo.

Na análise das unidades destaques foi possível concluir o seguinte: na SFC, prevalece a Diretoria de Previdência e Benefícios (DPB) como unidade destaque além de outras unidades como a Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Logística, Transferências Voluntárias e Tomada de Contas Especial (CGLOT), Coordenadoria-Geral de Auditoria de Tecnologia da Informação (CGATI) e Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Justiça, Segurança Pública e Direitos Humanos (CGSEG).

Para as unidades da REG, considerando todos os indicadores, temos como unidades destaque as Controladorias Regionais da União nos Estados: Ceará (CGUCE), Bahia (CGUBA), Rio de Janeiro (CGURJ), Maranhão (CGUMA) e Minas Gerais (CGUMG). Considerando todas as unidades em conjunto (SFC+REG), as unidades destaques tanto anual quanto no período são a Diretoria de Previdência e Benefícios (DPB) e Coordenadoria-Geral de Auditoria das Áreas de Logística, Transferências Voluntárias e Tomada de Contas Especial (CGLOT), e como representante das unidades da REG, a CGURJ e a CGUMG.

Entre os anos consecutivos (2020/2019, 2021/2020, 2022/2021), na análise dos testes de diferença de média não paramétrico de Wilcoxon concluiu-se que: i) para as unidades da SFC não há diferença na média para os indicadores de BF, BNF e BGer. ii) Nas unidades da REG, há diferença de medias somente entre os anos de 2020/2019 para todos os indicadores (BF, BNF e BGer). e, entre os anos de 2022/2021 há diferença de média apenas para o BNF. iii) Para todas as unidades (SFC+REG), há diferença de média entre os anos 2020/2019 apenas para o indicador de BF e BGer e para os anos 2022/2021 as médias também são estaticamente diferentes somente para o indicador de BNF.

No que diz respeito às classes de benefícios que contribuíram mais efetivamente nos resultados das UAIG, agregando valor na gestão da unidade auditada, constatou-se que as

classes de benefícios financeiros que mais contribuíram positivamente para os resultados obtidos pelas UAIG são: 1.10) Eliminação de desperdício ou redução de custos administrativo; e 1.2) Suspensão de pagamento não continuado; logo, essas classes se alternam no ranking dos registros dos resultados quando a análise é realizada anualmente e são as classes de BF que registraram maior impacto positivo na gestão da unidade auditada.

Referente aos benefícios não financeiros, às classes de que contribuíram mais efetivamente nos resultados das UAIG e registraram maior impacto positivo na gestão da unidade auditada são: 2.7) Outra medida estruturante de Aperfeiçoamento dos programas/processo, com maior registro de BNF entre os anos de estudo; A classe 2.5) Medida de aperfeiçoamento da capacidade de gerir riscos e de implementação de controles internos, também mensurou resultados relevantes no período; assim como a classe 2.2) Medida de aperfeiçoamento ou incremento da transparência e/ou da participação social.

Para os modelos propostos, conclui-se que a geração de benefício não financeiro ajuda a explicar geração do benefício financeiro e que as UAIG pertencentes a SFC, com maiores estruturas físicas e operacionais, são capazes de explicar a geração de maiores benefícios financeiro. Adicionalmente, o benefício financeiro mostra um efeito inercial no tempo, ou seja, a geração de benefício financeiro no passado é levada ao período posterior.

De uma maneira geral, os achados do presente estudo estão em consonância com as informações contidas nos Relatórios de Gestão da Controladoria-Geral da União (2019-2022), assim como em alguns relatórios específicos como o Relatório de Benefícios da SFC - 2020. Por fim, cabe destacar que esta pesquisa analisou os impactos positivos das ações de auditoria da CGU na gestão das unidades auditadas, mensurado por meio de indicador de benefícios financeiros e não financeiros. Cabe destacar que, do ponto de vista da sociedade, a contabilização de benefícios deve ser compreendida como uma prestação de contas, porém, deve-se ter uma atenção na aplicação desta metodologia, pois do ponto de vista da unidade auditada, não ter qualquer item de contabilização de benefícios pode significar mais qualidade da gestão dos auditados.

Analisou-se também a relação entre esses indicadores, porém, não se apurou a possibilidade de explicar o BF por meio de outras variáveis, além das estudadas nesta pesquisa, o que caracteriza uma limitação deste trabalho, neste sentido, deixa-se como sugestão para pesquisas futuras, estudar a relação entre os benefícios, financeiros e não financeiros, com outras variáveis explicativas.

## 6 REFERÊNCIAS

ANTIPOVA, T. Using blockchain technology for government auditing. **13<sup>a</sup> Iberian Conference on Information Systems and Technologies, CISTI**, June, p. 1–6, Jun-2018.

ASIEDU, K. F; DEFFOR, E. W. Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. **International Journal of Auditing**, v. 21, p.82– 99, 2017.

ATRICON. **Manual de quantificação de benefícios gerados pela atuação dos Tribunais de Contas**, 2020. Disponível em: <<https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2020>>. Acesso em: 14 jun. 2023.

BAIRRAL, M. A. C; FERNANDES, L.; FERREIRA, M. C. A Assimetria Informacional e os Pareceres Prévios de Auditoria dos Tribunais de Contas Estaduais: uma Abordagem Reflexiva. **Pensar Contábil, Conselho Regional de Contabilidade do RJ, Rio de Janeiro**, v. 14, n. 55, p. 14 - 23, set./dez. 2012.

BALBE, R. S. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no Governo Federal. Brasília: **Revista do Serviço Público - RSP**, v. 61, n. 2, p. 189-209, Abr-2010.

BERGAMINI JUNIOR, S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, v. 12, n. 24, dez-2005.

BOTA-AVRAM, C; POPA, I; STEFANESCU, C. Methods of Measuring the Performance of Internal Audit. **The Annals of the "Stefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration**, v. 10, p. 137-146. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 1988. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88\\_Livro\\_EC91\\_2016.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf)>. Acesso em: 13 jun. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **DELIBERAÇÃO CCCI N. 01/2014. BENEFÍCIOS DA ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO**, Brasília, DF, 2014. Disponível em: <[www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/comissao-de-coordenacao-de-controle-interno-ccci/arquivos/deliberacoes-ccci\\_antecedentes.pdf](http://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/comissao-de-coordenacao-de-controle-interno-ccci/arquivos/deliberacoes-ccci_antecedentes.pdf)>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947%20>>. Acesso em: 19 abr. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Instrução Normativa N. 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, Brasília, DF, 2017b. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409%20>>. Acesso em: 19 jan. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portaria n. 1.976, de 20 de agosto de 2021**. CGU. Brasília. DF. Diário Oficial da União, Seção 1, p.115, 2021b. Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/66669/1/Portaria\\_1976\\_2021.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/66669/1/Portaria_1976_2021.pdf)>. Acesso em: 15 jan. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Portaria n. 2.379, de 30 de outubro de 2012**. Institui sistemática de quantificação e registro dos benefícios do controle interno e dos prejuízos identificados, Brasília, DF, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/65200%20>>. Acesso em: 28 jan. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Manual de contabilização de benefícios**. Brasília-DF, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44966%20>>. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Relatório consolidador dos benefícios aprovados em 2020**. Brasília-DF, 2021a. Disponível em: <[https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/65116/3/Relatorio\\_Beneficios\\_SFC\\_2020\\_Vers%C3%A3o\\_Sociedade\\_v2.pdf%20](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/65116/3/Relatorio_Beneficios_SFC_2020_Vers%C3%A3o_Sociedade_v2.pdf%20)>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto N. 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <<https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/governanca-publica/comite-interno-de-governanca/legislacao/decreto-no-9-203-de-22-de-novembro-de-2017.pdf/view#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20pol%C3%ADtica%20de,federal%20direta%2C%20aut%C3%A1rquica%20e%20fundacional.%20>>. Acesso em: 9 mar. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República. 2000. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm%20](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm%20)>. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. **Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. 1967. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm%20](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm%20)>. Acesso em: 15 fev. 2023.

BRASIL. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. 2001. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110180.htm%20](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm%20)>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm%20a](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm%20a)>. Acesso em: 12 abr. 2023.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federa - MOT**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/ajuste-01/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e->

pop/manual\_orient\_tecnica\_atividade\_auditoria\_interna\_governamental.pdf%20>. Acesso em: 18 jan. 2023.

BROWN N.; DEEGAN C. The public disclosure of environmental performance information: a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. **Accounting and Business Research**, v. 29(1), p. 21–41, 1998.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

CHOO, C. **A organização do conhecimento**. São Paulo: Editora Senac, 2003. 425p.

COSO. **Controle Interno - Estrutura Integrada**: Sumário Executivo, traduzido em 2013. Publicado em 1992, recuperado em 2007. 2013. Disponível em: <<https://iso31000.net/sumario-executivo-coso-2013/%20>>. Acesso em: 20 jan. 2023.

DE BRITO, G. C., PIMENTA, D. P., DE SOUZA, E. M. S., & DA CRUZ, A. F. Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino. **Revista Gestão Universitária Na América Latina - GUAL**, p. 109–133, 2017.

DEEGAN, C. Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures: a theoretical foundation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15(3), p. 282–311, 2002.

DEEGAN, C.; RANKIN, M. The materiality of environmental information to users of annual reports. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 4, p. 562-583, 1997.

DELOITTE. **Auditoria Interna no Brasil. Análise comparativa das tendências globais para uma função em transformação**, 2016. Disponível em: [www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/deloitte\\_auditoria\\_interna\\_2016.pdf](http://www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/deloitte_auditoria_interna_2016.pdf)

DITTENHOFER, M. Internal Auditing Effectiveness: Na Expansion of the Present Methods, **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 8, p. 443-450, 2001.

ENAP. **Auditoria e Controle para Estatais**, 2020. Disponível em: <https://www.escolavirtual.gov.br/curso/302>. Acesso em 07 jul. 2023.

FILGUEIRAS, F. DE B. Burocracias do controle, controle da burocracia e *accountability* no Brasil. In: **Capítulo publicado em: Burocracia e políticas públicas no Brasil : interseções analíticas** / organizadores: Roberto Pires, Gabriela Lotta, Vanessa Elias de Oliveira. - Brasília : Ipea : Enap, 2018. [s.l: s.n.]. p. Cap. 14, 355-381.

FREEMAN, R. E. **Strategic management: A stakeholder approach**. Cambridge university press, 2010.

GALERA, A. N. *et al.* Transparency Sustainability information in local governments: English-speaking and Nordic cross-countru analysis, **Journal of Cleaner Production**, v. 64, p. 495-504, 2014.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil - UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica - Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. - Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, D. P.; BENINI, E. G. Modelo organizacional do controle interno do Poder Executivo Federal: uma breve análise das propostas de emenda à Constituição em trâmite no Congresso Nacional. **Revista da CGU**, v. 8, n. 12, p. 120, 2016.

HALLAK, R. T. P.; SILVA, A. L. C. Determinantes das despesas com serviços de auditoria e consultoria prestados pelo auditor independente no Brasil. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, pp. 223-231, 2012.

IIA BRASIL. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**, 2017. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf%20>>. Acesso em: 20 mai. 2023.

IMONIANA, J. O.; MATHEUS, C. P.; PERERA, L. C. J. Desempenho de Auditoria Interna: Um Estudo Empírico. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 13, p. 65–93, 2014.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, v. 48, n. 2, 2008.

JENSEN, M.C.; W. H. MECKLING. Can the corporation survive? University of Rochester, Rochester, NY, 1976. **Center for Research in Government Policy and Business Working Paper**, n. PPS 76-4/1976.

JOSE FILHO, A. **A importância do controle interno na administração pública**.

DIVERSA. Teresina, ano I, v.1, 2008.

KOLTZ, R. **Check-up de competências: um estudo de caso do controle interno do exército**. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021.

LEÃO, C. A.; CABELL, A. F. **A aplicabilidade do sistema monitor na Universidade de Brasília : uma análise sob os preceitos da teoria da agência**. Dissertação (mestrado)— Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Economia, 2019.

LINDBLOM, C. K. The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *Critical Perspectives on Accounting*. In: **Critical Perspectives on Accounting Conference**. New York, 1994.

MACHADO, D.; FERNANDES, F. C.; BIANCHI, M. Teoria da Agência e Governança Corporativa: Reflexão acerca da Subordinação da Contabilidade à Administração. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v.4, n.10, p.39-55, 2016.

MALMEGRIN, M. L. **Gestão Operacional**. - 2 ed. reimp. - Florianópolis: Departamento de Ciência da Administração UFSC; [Brasília] CAPES: UAB, 2012.

MARQUES, D. M. Boas práticas internacionais de auditoria interna. **Revista O Gestor Militar**. Secretaria de Economia e Finanças • Ano II, número 2, 2022.

MARTINS, O. S.; FERREIRA, T. S. V.; LUCENA, W. G. L. Teoria da Agência. In: UFPB (Ed.). **Teorias Aplicadas à Pesquisa em Contabilidade: uma introdução às Teorias Econômicas, Organizacionais e Comportamentais**. João Pessoa: [s.n.]. p. 13–31, 2021.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MIHRET, D. G.; YISMAW A. W. Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n. 5, p. 470 - 484, 2007.

O'DONOVAN, G. Environmental disclosures in annual report: extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 15(3). p. 344-371, 2002.

OLIVEIRA, T. C. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro Tiago Chaves Oliveira. **XXV Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, 24 - 27 nov. 2020**, p. 24–27, 2020.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. - Novo Hamburgo - Rio Grande do Sul: Universidade Feevale, 2013.

REIS, R. V. DOS. **A Performance Measurement Framework for the Brazilian Office of the Comptroller General (CGU) Based on International Frameworks**, 2012. 62 f. The Minerva Program - Fall/2012. School of Business the Institute of Brazilian Issues. Washington, D.C. December, 2012.

REIS, S. R. G. **Evolução do Controle Interno no Poder Executivo Federal Brasileiro: um panorama de suas transformações institucionais e de suas tensões constitutivas**. 2017.

RODRIGUES, J. C.; SANTOS, T. M.; NIYAMA, J. K.; SOUZA, A. B. As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 2, p. 109–132, 2020.

SOARES, G. F. Ciência de dados aplicada à Auditoria Interna. **Revista da CGU**. n. 12, n. 22, 2020.

WALZ, A. **Adding Value: Creating Value Has Become a Matter of Survival**, 2008.

ZIEGENFUSS, D. E. Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard, **Managerial Auditing Journal**, p. 12 - 19, 2000.

## ANEXO 1 - CÁLCULO DO BENEFÍCIO TOTAL GERADO (BGER)

A seguir, mostraremos a construção das equações para transformar os valores de benefícios financeiro (R\$ bilhões) em Índice de Relevância:

$$\mathbf{BGer}_{(IR)} = \mathbf{BF}_{(IR)} + \mathbf{BNF}_{(IR)}$$

Onde:

$BGer_{(IR)}$ : Benefício Gerado mensurado em IR (Índice de Relevância);

$BF_{(IR)}$ : Benefício Financeiro transformado em IR (Índice de Relevância);

$BNF_{(IR)}$ : Benefício Não Financeiro mensurado em IR (Índice de Relevância).

**$BF_{(IR)} = 0$ , se  $BF < 0,0001$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = \text{Equação 1}$ , se  $0,0001 < BF < 0,003$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = \text{Equação 2}$ , se  $0,003 < BF < 0,05$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = \text{Equação}$ , se  $0,05 < BF < 0,4$  bilhões;**

**$BF_{(IR)} = 1$ , se  $BF > 0,4$  bilhões**

**Equação 1:**

$$\begin{array}{r} \_ 0,0078125 \\ \cdot \\ \_ IR_{BF} \\ \cdot \\ \_ 0,000260417 \end{array} \qquad \begin{array}{r} \_ 0,003 \\ \cdot \\ \_ BF \\ \cdot \\ \_ 0,0001 \end{array}$$

$$(IR_{BF} - 0,000260417) / (0,0078125 - 0,000260417) = (BF - 0,0001) / (0,003 - 0,0001)$$

$$(IR_{BF} - 0,000260417) / (0,007552083) = (BF - 0,0001) / (0,0029)$$

$$(IR_{BF} - 0,000260417) = (344,82758621 * BF - 0,0344827586) * (0,007552083)$$

$$IR_{BF} = 2,6041665518 - 0,000260417 + 0,000260417$$

$$BF_{(IR)} = 2,6041665518 * BF$$

**$BF_{(IR)} = 2,6041665517 * BF$ , se  $0,0001 < BF < 0,003$  bilhões;**

**Equação 2:**

$$\begin{array}{r} \_ 0,0125 \\ \cdot \\ \_ IR_{BF} \\ \cdot \\ \_ 0,0078125 \end{array} \qquad \begin{array}{r} \_ 0,05 \\ \cdot \\ \_ BF \\ \cdot \\ \_ 0,003 \end{array}$$

$$(IR_{BF} - 0,0078125) / (0,125 - 0,0078125) = (BF - 0,003) / (0,05 - 0,003)$$

$$(IR_{BF} - 0,0078125) / (0,1171875) = (BF - 0,003) / (0,047)$$

$$(IR_{BF} - 0,0078125) / (0,1171875) = (21,2765957447 * BF - 0,06382978723)$$

$$(IR_{BF} - 0,0078125) / (0,1171875) = (21,2765957447 * BF - 0,06382978723)$$

$$IR_{BF} = 2,493351064 * BF - 0,00747983 + 0,0078125$$

$$BF_{(IR)} = 2,493351064 * BF + 0,00033267$$

$$BF_{(IR)} = 2,49335106 * BF + 0,000332447, \text{ se } 0,003 < BF < 0,05 \text{ bilhões};$$

### Equação 3:

__ 1	__ 0,4
·	·
__ IR <sub>BF</sub>	__ BF
·	·
__ 0,125	__ 0,05

$$(IR_{BF} - 0,125) / (1 - 0,125) = (BF - 0,05) / (0,4 - 0,05)$$

$$(IR_{BF} - 0,125) / (0,875) = (BF - 0,05) / (0,35)$$

$$(IR_{BF} - 0,125) / (0,875) = 2,857142857 * BF - 0,142857142857$$

$$(IR_{BF} - 0,125) = 2,49999 * BF - 0,125$$

$$BF_{(IR)} = 2,49999 * BF$$

$$BF_{(IR)} = 2,49999 * BF, \text{ se } 0,05 < BF < 0,4 \text{ bilhões}$$